

## GUTACHTEN

**Dokumentnummer:** 13195  
**letzte Aktualisierung:** 30.12.2006

**GrEStG §§ 11, 14, 23; HebesatzG Berlin §§ 3, 5**  
**Übergangsregelung für Erhöhung des Grunderwerbsteuersatzes in Berlin auf 4,5% zum 1.1.2007**

### I. Sachverhalt

Im Rahmen der Föderalismusreform (BGBl. 2006 I, 2034) wurde den Bundesländern mit Wirkung zum 1.9.2006 auch die Befugnis zur Bestimmung des Steuersatzes der Grunderwerbsteuer übertragen (Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG). Damit ist eine Stärkung der Steuerautonomie der Länder beabsichtigt.

Die Länder können nur den Steuersatz selbst bestimmen. Alle übrigen grunderwerbsteuerrechtlichen Regelungen bleiben in der Gesetzgebungskompetenz des Bundes, insbesondere die Regelungen über die steuerliche Bemessungsgrundlage. Solange das betreffende Bundesland keine Neuregelung trifft, gilt weiterhin der bisherige Steuersatz von 3,5 % (§ 11 Abs. 1 GrEStG).

Als erstes Bundesland hat **Berlin** von dieser Kompetenz Gebrauch gemacht und die Grunderwerbsteuer mit Wirkung zum 1.1.2007 von bisher 3,5 % auf 4,5 % erhöht. Das diesbezügliche „Gesetz über die Festsetzung der Hebesätze für die Realsteuern für die Kalenderjahre 2007 bis 2011 und des Steuersatzes für die Grunderwerbsteuer“ vom 20.12.2006 (**HebesatzG**) wurde am 30.12.2006 im Gesetz- und Verordnungsblatt für Berlin verkündet (GVBl. Berlin 2006, 1172 – vgl. auch den Regierungsentwurf: Berliner Abgeordnetenhaus, Drucks. 16/0042 vom 7.11.2006 – Internet: [www.parlament-berlin.de](http://www.parlament-berlin.de) – unter: Parlamentarische Materialien/Parlamentsdokumentation/ PARDOK-Datenbank).

### II. Frage

Gilt in folgenden Fällen noch der bisherige Steuersatz von 3,5% oder schon der neue Steuersatz von 4,5%, wenn zwar der Vertragsschluss noch im Jahr 2006 erfolgt, folgender Teilakt aber erst im Jahr 2007 nachgeholt wird (je bei in Berlin belegenen Grundstücken):

- Eine behördliche Genehmigung wird erst im 2007 erteilt (z.B. bei Grundstücken im Sanierungsgebiet, § 144 BauGB),

- ein vollmachtlos vertretener Vertragsteil genehmigt erst im Jahr 2007,
- die vormundschaftsgerichtliche Genehmigung wird dem Vertreter des minderjährigen Verkäufers erst im Jahr 2007 erteilt (oder dem Käufer erst im Jahr 2007 vom Verkäufer bzw. vom bevollmächtigten Notar mitgeteilt),
- eine im Veräußerungsvertrag vereinbarte Bedingung tritt erst 2007 ein.

### **III. Zur Rechtslage**

#### **1. Übergangsregelung im Berliner Hebesatzgesetz**

§ 3 des Berliner Gesetzes „über die Festsetzung der Hebesätze für die Realsteuern für die Kalenderjahre 2007 bis 2011 und des Steuersatzes für die Grunderwerbsteuer“ (**HebesatzG**) lautet:

##### § 3 Steuersatz bei der Grunderwerbsteuer

- (1) Der Steuersatz bei der Grunderwerbsteuer für Rechtsvorgänge, die sich auf im Land Berlin belegene Grundstücke beziehen, beträgt 4,5 vom Hundert.
- (2) Der Steuersatz nach Absatz 1 ist auf Rechtsvorgänge anzuwenden, die ab dem Tage des Inkrafttretens dieses Gesetzes verwirklicht werden.

Nach § 3 Abs. 2 HebesatzG Berlin ist der neue Steuersatz von 4,5% auf Rechtsvorgänge anzuwenden, die ab dem Tage des Inkrafttretens dieses Gesetzes **verwirklicht** werden. § 5 HebesatzG Berlin regelt, dass das Gesetz am 1. Januar 2007 in Kraft tritt.

Wir haben keine Bedenken, dass die Kompetenz des Landes zur Festlegung des Steuersatzes nach Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG auch die diesbezüglich Übergangsregelung umfasst.

#### **2. Anknüpfung an Regelung des § 23 GrESt**

##### **a) Begriff der „Verwirklichung“ des Rechts-/Erwerbsvorganges wie in § 23 GrEStG**

U. E. lässt sich die Rechtsfrage mit Blick auf § 3 Abs. 2 i. V. m. § 5 HebesatzG Berlin beantworten. Danach ist der erhöhte Grunderwerbsteuersatz von 4,5 % auf Verträge anzuwenden, die ab dem 1. Januar 2007 **verwirklicht** werden. Im Raum steht damit die Frage, wann ein Rechtsvorgang **verwirklicht** ist. Das GrESt-Gesetz Berlin enthält dazu keine Ausführungen. Wir gehen davon aus, dass der Rechtsbegriff der „**Verwirklichung**“ i. S. des § 23 GrEStG zu interpretieren ist.

Der mit „Anwendungsbereich“ überschriebene § 23 GrEStG enthält nähere Regelungen über die zeitliche Geltung des GrEStG und seiner Änderungen (Pahlke/Franz, GrEStG, 3. Aufl. 2005, § 23 Rn. 1). Der Zeitpunkt der **Verwirklichung des Erwerbsvorgangs** ist nach § 23 Abs. 1 GrEStG der entscheidende gesetzliche Anknüpfungspunkt für die Anwendung alten Grunderwerbsteuer-Rechts oder die Anwendung des GrEStG (Pahlke/Franz, § 23 GrEStG Rn. 3). Auch die Absätze 2 und 4 bis 7 des § 23 GrEStG stellen durchweg auf die **Verwirklichung von Erwerbsvorgängen** ab, soweit es um den zeitlichen Anwendungsbereich einer neuen oder geänderten Regelung des GrEStG geht. Mit dem Merkmal des **Erwerbsvorgangs** knüpft § 23 GrEStG an die in § 1 Abs. 1 bis 3 GrEStG bezeichneten Erwerbsvorgänge an (Pahlke/Franz, § 23 GrEStG Rn. 3).

**b) Begriff „Rechtsvorgang“ oder „Erwerbsvorgang“**

**Erwerbsvorgänge** sind die in den Besteuerungstatbeständen des § 1 GrEStG bezeichneten **Rechtsvorgänge**, die auf den Grundstückswechsel zwischen verschiedenen Rechtsträgern **abzielen**. Diese Rechtsvorgänge beziehen sich gleichermaßen auf zivilrechtliche wie auch auf öffentlich-rechtliche Vorgänge (BFH BStBl. II 1999, 796). Der **Erwerb** dagegen bezeichnet den auf der Erwerberseite eintretenden **Erfolg** der Rechtsvorgänge i. S. des § 1 Abs. 1 bis 3 GrEStG (BFH BStBl. III 1962, 162; BStBl. II 1968, 416; 1987, 35). Er ist gekennzeichnet durch die Änderung der Zuordnung des Grundstücks. Wie der die Entstehung der Grunderwerbsteuer betreffende § 14 GrEStG zeigt, soll die Grunderwerbsteuer nicht den Erwerbsvorgang als solchen der Steuer unterwerfen. Besteuerungsgrund ist vielmehr der auf den Tatbeständen des § 1 Abs. 3 GrEStG beruhende Erwerb, d. h. der durch die zivilrechtliche Gestaltung objektiv bewirkte wirtschaftliche Erfolg (BVerfG BStBl. II 1992, 212 = BB 1992, 261 = DStR 1992, 107 = NJW 1992, 1219). Es ist daher klar zwischen Erwerbsvorgang und Erwerb zu unterscheiden.

**c) Begriff „Verwirklichung“**

Mit der **Verwirklichung** des Erwerbsvorgangs zieht die Übergangsvorschrift des § 23 GrEStG die Trennungslinie zwischen dem jeweiligen zeitlichen Anwendungsbereich des GrEStG 1983 bzw. seiner späteren gesetzlichen Änderungen. Der Zeitpunkt der Verwirklichung darf daher weder mit dem Zeitpunkt des Erwerbs noch mit dem der Entstehung des Steueranspruchs nach § 14 GrEStG verwechselt werden (Pahlke/Franz, § 1 GrEStG Rn. 9).

§ 3 Abs. 2 HebesatzG Berlin spricht ausdrücklich von der **Verwirklichung** der Rechtsvorgänge. Die Regelung bewegt sich somit vollständig in der Terminologie des § 23 GrEStG. Wir gehen somit davon aus, dass der Begriff der „**Verwirklichung der Rechtsvorgänge**“ und damit der Zeitpunkt der Geltung des GrESt-Gesetzes Berlin i. S. des § 23 GrEStG auszulegen und zu interpretieren ist. Auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung nach § 14 GrEStG kommt es dagegen u. E. nicht an.

### 3. Fallgruppen

#### a) Grundsatz: Bindungswirkung der Vertragsparteien genügt

Der Erwerbsvorgang i. S. des § 23 GrEStG ist grundsätzlich dann verwirklicht, wenn die den Erwerbsvorgang begründenden Merkmale eines **Steuertatbestandes i. S. des § 1 Abs. 1 bis 3 GrEStG** erfüllt sind. Dies ist bei Erwerbsvorgängen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1, 2, 5 bis 7, § 1 Abs. 2 und 3 GrEStG dann der Fall, wenn die Beteiligten das auf einen Erwerbsvorgang abzielende Wollen in rechtsgeschäftliche Erklärungen umgesetzt haben und daher im Verhältnis zueinander **gebunden** sind (BFHE 191, 411 = BStBl. II 2000, 318 = BB 2000, 968 = DStR 2000, 775 = ZEV 2000, 242 = ZfIR 2000, 476 m. w. N., st. Rspr.). Das gilt unabhängig davon, ob dieser Rechtsvorgang bereits die Entstehung der Steuer ausgelöst hat oder nicht (BFHE 147, 538 = BStBl. II 1987, 35 = BB 1987, 51 = NJW 1987, 464; BFHE 159, 260 = BStBl. II 1990, 234 = DB 1990, 1220; BFHE 171, 361 = BStBl. II 1993, 633 = BB 1993, 1512 = DStR 1993, 574 und 1182).

Die Verwirklichung eines Erwerbsvorgangs setzt somit stets rechtsgeschäftlich wirksame Willenserklärungen voraus, durch die eine **Bindung** der Beteiligten an das vorgenommene Rechtsgeschäft eingetreten ist (BFHE 188, 453 = BStBl. II 1999, 606 = BB 1999, 1644 = DB 1999, 1685 = ZEV 1999, 366 = ZfIR 1999, 695; BFHE 191, 411 = BStBl. II 2000, 318 = BB 2000, 968 = DStR 2000, 775 = MittRhNotK 2000, 264 = ZEV 2000, 242 = ZfIR 2000, 476; BFH/NV 2001, 642 = HFR 2001, 593). Liegen derartige Willenserklärungen vor und steht das Rechtsgeschäft **nicht** unter einer Bedingung bzw. ist dieses **nicht** genehmigungsbedürftig, kann deshalb der Zeitpunkt der Verwirklichung nicht zweifelhaft sein (Pahlke/Franz, § 23 GrEStG Rn. 4).

#### b) Willenserklärungen beider Vertragsparteien müssen wirksam sein (noch nicht bei vollmachtloser Vertretung, vormundschaftsgerichtliche Genehmigung nötig)

An der für die Verwirklichung des Erwerbsvorgangs geforderten erforderlichen Bindung fehlt es bei solchen genehmigungsbedürftigen Rechtsgeschäften, bei denen die Erteilung der erforderlichen Genehmigung erst die Wirksamkeit einer abgegebenen Willenserklärung herbeiführt. In diesen Fällen tritt die Verwirklichung des Erwerbsvorgangs erst mit der Wirksamkeit der Genehmigung und der dadurch bewirkten Bindungswirkung der Willenserklärungen ein.

So ist ein von einem **Vertreter ohne Vertretungsmacht** geschlossener Vertrag zivilrechtlich zunächst schwebend unwirksam (§ 177 Abs. 1 BGB) und wird daher auch grunderwerbsteuerrechtlich erst durch Genehmigungserteilung durch den Vertretenen verwirklicht (BFH/NV 2000, 1499; BFH/NV 2001, 642 = HFR 2001, 593).

Auch wenn ein Grundstückskaufvertrag einer **vormundschaftsgerichtlichen Genehmigung** bedarf (oder einer familien- oder nachlassgerichtlichen Genehmigung), tritt Bindungswirkung erst ein, wenn die

Genehmigung erteilt und dem anderen Vertragsteil hiervon Mitteilung gemacht ist (BFHE 188, 453 = BStBl. II 1999, 606 = BB 1999, 1644 = DB 1999, 1685 = ZEV 1999, 366 = ZfIR 1999, 695: Vertragsabschluss durch Nachlasspfleger; BFHE 191, 411 = BStBl. II 2000, 318 = BB 2000, 968 = DStR 2000, 775 = MittRhNotK 2000, 264 = ZEV 2000, 242 = ZfIR 2000, 476: Vertretung eines Minderjährigen; Pahlke/Franz, § 23 GrEStG Rn. 9; Viskorf, in: Boruttau, GrEStG, 15. Aufl. 2002, § 23 GrEStG Rn. 51 m. w. N.). Die Rückwirkungsanordnung des § 184 Abs. 1 BGB gilt weder für § 14 GrEStG noch im Bereich des § 23 GrEStG (BFHE 188, 453 = BStBl. II 1999, 606 = a. a. O.).

**c) Bindungswirkung unabhängig von behördlicher Genehmigung oder zivilrechtlicher Genehmigung eines Dritten**

Auch bei **genehmigungsbedürftigen Rechtsgeschäften** kann eine Verwirklichung des Erwerbsvorgangs bereits mit Abschluss des Rechtsgeschäfts im Fall einer bereits zu diesem Zeitpunkt bewirkten **Bindungswirkung** für die Beteiligten eintreten. Ob bereits der Vertragsabschluss eine solche Bindungswirkung herbeigeführt hat, ist jeweils unter Berücksichtigung der Rechtswirkungen des Genehmigungserfordernisses zu prüfen. Es kommt darauf an, ob die Willenserklärungen der Beteiligten rechtsgeschäftlich wirksam sind oder ob sich die Vertragsbeteiligten während des Schwebezustands bis zur Genehmigungserteilung wieder vom Vertrag frei lösen können. Bei einer erforderlichen **behördlichen Genehmigung** nach öffentlichem Recht tritt die Bindungswirkung bereits mit Vertragsabschluss ein (BFHE 159, 260 = BStBl. II 1990, 234 = DB 1990, 1220; BFHE 171, 361 = BStBl. II 1993, 633 = BB 1993, 1512 = DStR 1993, 574 und 1182; Pahlke/Franz, § 23 GrEStG Rn. 8; vgl. BGH MDR 1993, 693 = NJW 1993, 648, 651; Palandt/Heinrichs, BGB, 66. Aufl. 2007, § 275 Rn. 36 – anders allerdings für die Abgrenzung zwischen GrEStG DDR und GrEStG 1983, da nach dem früheren Recht der DDR vor Genehmigung kein Grunderwerbsteueratbestand vorlag: BFHE 171, 361 = BStBl. II 1993, 633 = BB 1993, 1512 = DStR 1993, 574 und 1182).

Gleiches gilt nach der Literatur für **zivilrechtlich erforderliche Genehmigungen Dritter**, z. B. gem. §§ 5, 15, 25 ErbbauVO und § 12 WEG (Pahlke/Franz, § 23 GrEStG Rn. 8; Viskorf, in: Boruttau, § 23 GrEStG Rn. 48).

**d) Aufschiebende Bedingung steht Bindungswirkung nicht entgegen**

Bei **aufschiebend bedingten Erwerbsvorgängen** ist für den Zeitpunkt der Verwirklichung grundsätzlich auf die bereits durch die rechtsgeschäftlichen Willenserklärungen eingetretene **Bindungswirkung** (und nicht auf den Zeitpunkt des Bedingungseintritts) abzustellen. Der Zeitpunkt der Verwirklichung ist nicht zwingend mit dem der Steuerentstehung – die gem. § 14 GrEStG hinausgeschoben ist – identisch. Das bedingte Rechtsgeschäft ist tatbestandlich bereits mit seiner Vornahme vollendet und vollgültig. Lediglich seine Rechtswirkungen – die mit dem Bedingungsfall ipso jure eintreten – sind hinausgeschoben (BGHZ 127, 129 = DNotI-Report 21/1994, 10 = DNotZ 1995, 557 = NJW 1994, 3227). Die Vertragsparteien sind bereits durch den Vertragsabschluss gebunden und können die Vertragsbeziehung im Hinblick auf das

durch den aufschiebend bedingten Rechtserwerb erworbene Anwartschaftsrecht sowie die gegenseitige Treuepflicht nicht mehr einseitig lösen (BFHE 147, 538 = BStBl. II 1987, 35 = BB 1987, 51 = NJW 1987, 464; BFHE 188, 453 = BStBl. II 1999, 606 = a. a. O.; BFH/NV 2001, 642 = HFR 2001, 593).

Abweichend von diesen Grundsätzen tritt jedoch bei einer sog. **Potestativbedingung** (bei der ist das freie Belieben einer Partei zur Bedingung des Rechtsgeschäfts gemacht – vgl. Palandt/Heinrichs, Vor § 158 BGB Rn. 10) eine Verwirklichung des Erwerbsvorgangs erst im Zeitpunkt des Bedingungseintritts ein (Hofmann, GrEStG, 8. Aufl. 2004, § 23 Rn. 3; Pahlke/Franz, § 23 GrEStG Rn. 7).

Dies gilt ebenso für **bedingungsfeindliche Rechtsgeschäfte**. Dazu zählen insbesondere Rechtsvorgänge i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 4 sowie § 1 Abs. 3 Nr. 2 und Nr. 4 GrEStG (Viskorf, in: Boruttau, § 23 Rn. 47a; Pahlke/Franz, § 23 GrEStG Rn. 7).

#### e) **Erwerb ohne Veräußerungsvertrag (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 und 4 GrEStG)**

Bei Erwerbsvorgängen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG fällt der Zeitpunkt der Steuerentstehung notwendig mit dem seiner Verwirklichung zusammen (BFHE 169, 533 = BStBl. II 1993, 308 = BB 1993, 494 = DStR 1993, 474 = HFR 1993, 318; BFH 29.9.2005, DStRE 2006, 113). So ist bei Eigentumsübergängen aufgrund **Umwandlung** der Zeitpunkt der **Handelsregistereintragung** und nicht der Zeitpunkt des Gesellschafterbeschlusses oder des Eintritts der rechtsgeschäftlichen Bindung für die Verwirklichung maßgebend (BFHE 210, 531 = BStBl. II 2006, 137 = BB 2006, 85 = DStRE 2006, 113 = HFR 2006, 177 = ZfIR 2006, 377; OFD Hannover, 28.9.1999, DStZ 2000, 107; a. A. Hörger/Mentel/Schulz, DStR 1999, 565/574; Gottwald, BB 2000, 69, 77).

Auch bei einem Erwerb im **Umlegungsverfahren** nach §§ 45 ff. BauGB ist allein der Eintritt der Rechtswirkungen des Umlegungsplanes entscheidend (BFHE 169, 533 = BStBl. II 1993, 308 = BB 1993, 494 = DStR 1993, 474 = HFR 1993, 318: Bekanntmachung der Unanfechtbarkeit des Umlegungsplanes).

Bei Erwerbsvorgängen i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG (Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren) tritt die Verwirklichung im Zeitpunkt der **Abgabe des Meistgebots** ein.

## 4. **Ergebnis**

§ 3 Abs. 2 HebesatzG Berlin regelt ausdrücklich, dass der höhere neue Steuersatz von 4,5 % auf Rechtsvorgänge anzuwenden ist, die ab dem Tag des Inkrafttretens des Gesetzes und damit ab dem 1. Januar 2007 **verwirklicht** werden. Eine wortgleiche Regelung findet sich in § 23 GrEStG. Daher kann u. E. auf die **Rechtsprechung und Literatur zu § 23 GrEStG** zurückgegriffen werden. Für den anwendbaren Steuersatz irrelevant ist hingegen der Zeitpunkt der Steuerentstehung nach § 14 GrEStG.

Entscheidend für die Anwendung des alten Steuersatzes von 3,5% ist, ob noch im Jahr 2006 **Bindungswirkung** zwischen den Vertragsparteien eingetreten ist. Dafür genügt der Vertragsschluss mit beiderseitig bindenden Willenserklärungen, auch wenn noch eine behördliche Genehmigung oder eine Genehmigung Dritter zur Wirksamkeit erforderlich ist (und erst im neuen Jahr erfolgt). Hingegen muss bei vollmachtloser Vertretung auch die Nachgenehmigung des vertretenen Vertragsteils und ggf. auch eine vormundschaftsgerichtliche Genehmigung schon vorliegen (und mitgeteilt sein), damit Bindungswirkung vorliegt und damit noch der alte Steuersatz von 3,5% anwendbar ist.