

# DNotI

Deutsches Notarinstitut

**Dokumentnummer:** 2r58\_06  
**letzte Aktualisierung:** 11.6.2008

**BFH**, 11.6.2008 - II R 58/06

GrEStG § 3 Nr. 4, § 6 Abs. 1, § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2

## **Keine Grunderwerbsteuerbefreiung, wenn ein Grundstück aus der Gesamthand unmittelbar der Ehefrau eines Gesamthänders übertragen wird**

1. Veräußert eine aus drei Gesellschaftern bestehende Personengesellschaft ein im Gesellschaftsvermögen befindliches Grundstück an einen ihrer Gesellschafter und dessen Ehefrau zu je hälftigem Miteigentum, ist die Steuer für den Erwerb des Gesellschafters entsprechend § 6 Abs. 1 GrEStG nur nach 1/3 der auf seinen Erwerb entfallenden Gegenleistung zu berechnen. Ist Bemessungsgrundlage der Grundbesitzwert, bedeutet dies eine Steuerberechnung nach 1/6 des Werts des ganzen Grundstücks.

2. Da die (ursprüngliche) vermögensmäßige Beteiligung des Gesellschafters am Grundstück in seinem Miteigentumsanteil fortbesteht, kann der Ehefrau eine Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 i.V.m. § 3 Nr. 4 GrEStG nicht gewährt werden.

1. Veräußert eine aus drei Gesellschaftern bestehende Personengesellschaft ein im Gesellschaftsvermögen befindliches Grundstück an einen ihrer Gesellschafter und dessen Ehefrau zu je hälftigem Miteigentum, ist die Steuer für den Erwerb des Gesellschafters entsprechend § 6 Abs. 1 GrEStG nur nach 1/3 der auf seinen Erwerb entfallenden Gegenleistung zu berechnen. Ist Bemessungsgrundlage der Grundbesitzwert, bedeutet dies eine Steuerberechnung nach 1/6 des Werts des ganzen Grundstücks.

2. Da die (ursprüngliche) vermögensmäßige Beteiligung des Gesellschafters am Grundstück in seinem Miteigentumsanteil fortbesteht, kann der Ehefrau eine Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 i.V.m. § 3 Nr. 4 GrEStG nicht gewährt werden.

GrEStG § 3 Nr. 4, § 6 Abs. 1, § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2

Urteil vom 11. Juni 2008      II R 58/06

Vorinstanz: FG Düsseldorf vom 12. September 2006  
3 K 5051/04 GE

## G r ü n d e

### I.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) sowie zwei weitere Personen waren zu je 1/3 Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Das Gesellschaftsvermögen bestand aus einem Grundstück, den auf dem Grundstück abgesicherten Verbindlichkeiten sowie dem Debetsaldo auf dem der Grundstücksverwaltung dienenden Girokonto. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 17. Februar 2003 übertrug die GbR das Grundstück auf den Kläger sowie dessen Ehefrau in Miteigentum zu je 1/2 und löste sich auf. Als Gegenleistung hatten die Eheleute die mit dem Grundstück zusammenhängenden Verbindlichkeiten von 91 001 € zu übernehmen und den beiden früheren Mitgesellschaftern jeweils 61 355,03 € zu zahlen.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte durch getrennte Bescheide vom 8. August 2003 in Gestalt der zusammengefassten Einspruchsentscheidung vom 26. Juli 2004 gegen jeden Ehegatten nach einer Bemessungsgrundlage von 91 689 € eine Grunderwerbsteuer von 3 209 € fest. Die Bemessungsgrundlage war unter Einbeziehung eines Auseinandersetzungsguthabens des Klägers wie folgt ermittelt:

Barzahlung	61 355 €	
Barzahlung	61 355 €	
Auseinandersetzungs guthaben	61 355 €	
Schuldübernahme	<u>91 001 €</u>	
	275 066 €	
	davon 1/2	137 533 €

	Kläger analog § 6	
	Abs. 1 des Grund-	
jeweils ./.. 1/3 von	erwerbsteuerge-	
137 533 € steuerfrei	setzes (GrEStG)	45 844 €

Ehefrau nach § 6  
Abs. 1 i.V.m. § 3  
Nr. 4 GrEStG

91 689 €

Während die Steuerfestsetzung gegenüber der Ehefrau bestandskräftig wurde, focht der Kläger den gegen ihn ergangenen Steuerbescheid an und verlangte, die Steuer bei einer Bemessungsgrundlage von 45 844 € auf 1 604 € herabzusetzen. Zur Begründung trug er vor, er habe Miteigentum zu 3/6 erworben. An der GbR sei er zu 2/6 beteiligt gewesen. Folglich habe er wertmäßig 1/6 hinzuerworben und seien 2/6 des Erwerbs analog § 6 Abs. 1 Satz 1 GrEStG steuerfrei. Daher könne sich die Bemessungsgrundlage nur auf 1/6 der Gegenleistung von 275 066 € --nämlich auf 45 844 €-- belaufen. Die Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) war der Ansicht, Gegenstand des klägerischen Erwerbs sei der hälftige Miteigentumsanteil, für den eine Gegenleistung von 137 533 € zu erbringen gewesen sei. Diese Gegenleistung stelle die Bezugsgröße dar, nach der sich die betragsmäßige Auswirkung der Steuerbefreiung zu 1/3 analog § 6 Abs. 1 Satz 1 GrEStG bestimme. Das ergebe eine Bemessungsgrundlage von 91 689 €.

Mit der Revision rügt der Kläger fehlerhafte Anwendung des § 6 Abs. 1 GrEStG. Die betragsmäßige Auswirkung der Steuerbefreiung analog § 6 Abs. 1 GrEStG ergebe sich aus 1/3 der Gegenleistung(en) für das gesamte Grundstück. Dazu bezieht er sich auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 21. November 1979 II R 96/76 (BFHE 129, 400, BStBl II 1980, 217, 218). Im Übrigen wirft er die Frage auf, ob nicht die Grundsätze des BFH-Urteils vom 13. September 2006 II R 37/05 (BFH/NV 2007,

157) auf den Streitfall zu übertragen seien und daher § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GrEStG anzuwenden sei.

Der Kläger beantragt, unter Aufhebung der Vorentscheidung den Grunderwerbsteuerbescheid vom 8. August 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. Juli 2004 dergestalt zu ändern, dass die Steuer auf 1 604 € herabgesetzt wird.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## II.

Die Revision ist begründet. Die Grunderwerbsteuer ist im Streitfall gemäß § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alternative 3 GrEStG auf der Grundlage von 1/3 des Grundbesitzwerts i.S. des § 138 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes in der 2003 geltenden Fassung (BewG), der für den erworbenen hälftigen Miteigentumsanteil gesondert festgestellt werden muss, zu erheben. Da die Vorentscheidung stattdessen auf einer Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 1 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG beruht, war sie aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

1. Nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alternative 3 GrEStG wird die Steuer über die Umwandlungs- und Einbringungsvorgänge gemäß den Alternativen 1 und 2 der Vorschrift hinaus auch bei anderen Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage nach dem Wert i.S. des § 138 Abs. 2 oder 3 BewG bemessen. Ein derartiger Erwerbsvorgang auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage liegt u.a. vor, wenn ein Grundstück im Zuge der Auflösung einer GbR aufgrund einer von den gesetzlichen Regelungen über die Auseinandersetzung abweichenden Vereinbarung i.S. des § 731 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) auf einen oder mehrere Gesellschafter übergeht (Viskorf in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 15. Aufl., § 8 Rz 76; Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 8. Aufl., § 8 Rz 39; Pahlke/Franz, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 3. Aufl., § 8 Rz 91) und damit der Erwerber statt seines Anteils am Liquida-

tionserlös das Grundstück erhält. In der Person des Klägers sind diese Voraussetzungen erfüllt.

a) Die GbR ist durch den notariell beurkundeten Vertrag vom 17. Februar 2003 aufgelöst worden. Der Vertrag enthält zugleich eine von den Vorschriften der §§ 732 bis 735 BGB abweichende Vereinbarung i.S. des § 731 BGB. Danach sollten das im Gesamthandsvermögen befindliche Grundstück nicht gemäß § 733 Abs. 3 BGB veräußert, dann vom Erlös gemäß Abs. 1 der Vorschrift die Gesellschaftsschulden abgelöst und schließlich der Überschuss nach § 734 BGB auf die drei Gesellschafter verteilt werden; vielmehr sollten die Eheleute das gesamte Gesellschaftsvermögen --bestehend aus dem Aktivposten Grundstück und den Verbindlichkeiten als Passivposten-- übernehmen und die anderen Gesellschafter bar abfinden.

b) Allerdings war die mitübernehmende Ehefrau des Klägers nicht Gesellschafterin der GbR. In ihrer Person scheidet daher ein anderer Erwerbsvorgang auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage aus und musste es gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG bei der Gegenleistung als Bemessungsgrundlage verbleiben. Aus demselben Grund war im Übrigen diese Gegenleistung nicht um den hälftigen Wert des untergegangenen Gesellschaftsanteils des Klägers zu erhöhen.

c) In der Person des Klägers liegt dagegen ein anderer Erwerbsvorgang auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage vor. Er hat einen Miteigentumsanteil erworben. Der Miteigentumsanteil ist grunderwerbsteuerrechtlich Grundstück (Hofmann, a.a.O., § 1 Rz 26). Die Tatsache, dass der andere Miteigentumsanteil an eine Nichtgesellschafterin übertragen worden ist, ist unerheblich, obwohl dadurch die Ermittlung einer Gegenleistung nach § 8 Abs. 1 GrEStG nicht entfällt. Für diese ist aber --wie zu 1. b ausgeführt-- die Bewertung des untergegangenen Gesellschaftsanteils des Klägers nicht erforderlich. Da das FG gleichwohl die Besteuerung des Erwerbs des Klägers nach einer Gegenleistung i.S. des § 8 Abs. 1 GrEStG nicht beanstandet hat, war die Vorentscheidung aufzuheben.

2. Die Sache ist nicht spruchreif.

a) Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung ist rechtswidrig. Er beruht auf einer unzutreffenden Bemessungsgrundlage. Die zutreffende Bemessungsgrundlage --nämlich der Grundbesitzwert-- hätte gemäß § 138 Abs. 1 Satz 1 BewG gesondert festgestellt werden müssen. Dieser Rechtsfehler ist jedoch heilbar. Ergeht nämlich ein Folgebescheid in der irrigen Annahme, eine bestimmte Besteuerungsgrundlage sei nicht gesondert festzustellen, ist dieser Bescheid zwar rechtswidrig; die Rechtswidrigkeit kann aber durch Erlass des fehlenden Grundlagenbescheides nachträglich beseitigt werden. Zu diesem Zweck ist --falls sich der Rechtsfehler erst im Revisionsverfahren herausstellt-- nach der Rechtsprechung zu § 155 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache an das FG mit der Maßgabe zurückzuverweisen, das Verfahren gemäß § 74 FGO auszusetzen, um den Finanzbehörden die Gelegenheit zu geben, den fehlenden Grundlagenbescheid nachzuholen (BFH-Entscheidungen vom 29. April 1987 I R 167/83, BFH/NV 1987, 629, sowie vom 2. Dezember 2003 II B 76/03, BFHE 203, 507, BStBl II 2004, 204).

b) Für den Umfang der dem Kläger zustehenden Steuerbefreiung gilt Folgendes: Geht ein Grundstück von einer Gesamthand in das Miteigentum mehrerer an der Gesamthand beteiligter Personen über, so wird die Steuer gemäß § 6 Abs. 1 Satz 1 GrEStG nicht erhoben, soweit der Bruchteil, den der einzelne Erwerber erhält, dem Anteil entspricht, zu dem er am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist. Die Vorschrift ist sinngemäß auch dann anwendbar, wenn das Grundstück in das Miteigentum eines Beteiligten und eines Nichtbeteiligten übergeht (BFH-Urteil in BFHE 129, 400, BStBl II 1980, 217). In einem solchen Fall bestimmt sich die Vergünstigung entsprechend § 6 Abs. 1 Satz 1 GrEStG nach dem Ausmaß der Deckungsgleichheit zwischen dem erworbenen Bruchteil und der Beteiligung an der Gesamthand (vgl. Hofmann, a.a.O., § 6 Rz 9, sowie Viskorf in Boruttau, a.a.O., § 6 Rz 3 Beispiel 3 und Rz 14). Hinsichtlich des Mehrerwerbs ist die Steuer zu erheben. Damit erhält dann der Grundstückserwerber

die Steuerfreiheit --wie § 6 Abs. 1 GrEStG es verlangt-- insoweit, als er bereits im Rahmen seiner gesamthänderischen Berechtigung an dem der Gesamthand gewidmeten Vermögen am Wert des Grundstücks beteiligt ist (so Hofmann, a.a.O., § 6 Rz 7 sowie Vor §§ 5 bis 7 Rz 1).

Der Erwerb des hälftigen Miteigentums durch einen Gesamthänder, der an der Gesamthand zu 1/3 beteiligt war oder ist, ist folglich zu 1/6 des Erwerbs steuerpflichtig (vorher: 2/6; nachher: 3/6; Mehrerwerb: 1/6). Dabei bezieht sich der Mehrerwerb von 1/6 wie alle anderen Anteils-/Beteiligungsgrößen auf das gesamte Grundstück und nicht etwa nur auf den hälftigen Miteigentumsanteil. Daraus aber folgt, dass bei einer Veräußerung des ganzen Grundstücks zu Miteigentum mehrerer Personen, von denen nur eine an der übertragenden Gesamthand beteiligt war, die Quote der anteiligen Befreiung im Falle einer Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 2 GrEStG auf den Wert anzuwenden ist, der sich durch Hochrechnung des Grundbesitzwerts für den Miteigentumsanteil auf das ganze Grundstück --d.h. auf den rechnerisch ermittelten Wert des Grundstücks vor Aufteilung-- ergibt (so auch BFH-Urteil in BFHE 129, 400, BStBl II 1980, 217 bezüglich der 1,9 %-Beteiligung der damaligen Klägerin).

c) Die Tatsache, dass der Ehefrau im Hinblick auf die Gesamthandsbeteiligung des Klägers gemäß § 3 Nr. 4 i.V.m. § 6 Abs. 1 GrEStG bestandskräftig ebenfalls eine Steuerbefreiung in Höhe eines Sechstels --allerdings nur bemessen nach der ihren Erwerb betreffenden Gegenleistung-- zugestanden worden ist, berührt die Steuerfestsetzung gegen den Kläger nicht. Zwar ergibt sich bei einer Zusammenschau der dem Kläger zustehenden mit der der Ehefrau bereits gewährten Steuerbefreiung, dass die wertmäßige Beteiligung des Klägers an dem zuvor gesamthänderisch gebundenen Grundstück von 2/6 zu einer "Überbefreiung" von 3/6 führt; diese "Überbefreiung" hat jedoch ihren Grund in einer rechtsfehlerhaften Besteuerung des Erwerbs der Ehefrau.

aa) Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung rechtfertigt es die Rechtsnatur der Personengesellschaft, persönliche Eigenschaften der Gesellschafter im Grundstücksverkehr mit

der Gesellschaft --d.h. mit der Gesamtheit der Gesellschafter-- zu berücksichtigen (so BFH-Urteil in BFHE 129, 400, BStBl II 1980, 217, m.w.N.). Zu diesen Eigenschaften gehört auch das Verwandtschaftsverhältnis. Das gilt auch dann, wenn an der Personengesellschaft familienfremde Gesellschafter beteiligt sind. Wie § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG ist dabei auch § 3 Nr. 4 GrEStG nicht nur auf Grundstücke, sondern auch auf Grundstücksteile (Bruchteile, Gesamthandsanteile) anwendbar. Hätte die Ehefrau das Grundstück zu hälftigem Miteigentum nicht mit dem Kläger, sondern mit einem anderen an der GbR beteiligten Erwerber erworben, wäre ihr somit die Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 4 i.V.m. § 6 Abs. 1 Satz 1 GrEStG zu gewähren gewesen, und zwar nach denselben Grundsätzen wie oben zu 1. dargelegt.

bb) Da aber das Grundstück zu hälftigem Miteigentum von den Eheleuten erworben worden ist, ist der Gedanke des Fortbestehens der vermögensmäßigen Beteiligung am Grundstück, der dem § 6 Abs. 1 Satz 1 GrEStG zugrunde liegt, durch den Miteigentumserwerb des Klägers "verbraucht" und kann sich die Ehefrau nicht auf einen vermögensmäßigen Erwerb vom Kläger als Ehemann berufen. Die vermögensmäßige Beteiligung des Klägers am Grundstück setzt sich in seinem Miteigentum fort; daher fehlen für eine Interpolation der beiden Befreiungstatbestände der §§ 3 Nr. 4 und 6 Abs. 1 GrEStG (vgl. zur Interpolation Pahlke/Franz, a.a.O., § 8 Rz 91, Vorbemerkung zu §§ 3 bis 7 Rz 20) mit dem Ergebnis eines teilweisen vermögensmäßigen Erwerbs vom Kläger auch auf Seiten der Ehefrau die Voraussetzungen (ähnlich --wenn auch einen anderen Sachverhalt betreffend--: BFH-Urteil vom 18. Dezember 2002 II R 82/00, BFH/NV 2003, 940, a.E.). Sollten die Ausführungen in BFHE 129, 400, BStBl II 1980, 217, wonach --übertragen auf den Streitfall-- dann, wenn beim Erwerb eines Grundstücks von einer Gesamthand der Erwerber oder einer der Erwerber der Ehegatte eines der Gesamthänder ist, § 3 Nr. 4 GrEStG ohne Rücksicht auf das Grunderwerbsteuerrechtliche Schicksal des Erwerbs des oder der übrigen Miteigentumsanteile anwendbar ist, einen Sachverhalt wie im Streitfall einschließen, könnte insoweit an der Aussage nicht festgehalten werden.

cc) Die Tatsache, dass die Besteuerung des Erwerbs der Ehefrau bestandskräftig geworden ist, kann nicht dazu führen, dem Kläger die Steuerbefreiung entsprechend § 6 Abs. 1 Satz 1 GrEStG in dem Umfang zu versagen, wie sie der Ehefrau i.V.m. § 3 Nr. 4 GrEStG rechtsfehlerhaft gewährt worden ist.