

MERKBLATT 5

Die Grunderwerbsteuer

Was Sie wissen sollten...

Dieses Merkblatt soll einige wenige Zusammenhänge darstellen und erste Fragen beantworten. Bitte bedenken Sie, daß Fragen im Zusammenhang mit der Grunderwerbsteuer im Einzelfall sehr komplex sein können. Auch die gesetzlichen Vorschriften und die Rechtsprechung sind differenziert und kompliziert. Ein derartiges Merkblatt kann daher eine solide rechtliche (notarielle) Beratung nicht ersetzen!

I.

Einführung

Die Grunderwerbsteuer (GrESt) stellt (neben der Maklercourtage) den wichtigsten Faktor der sogenannten Erwerbsnebenkosten bei Kauf einer Immobilie dar. Mit der folgenden Übersicht wollen wir einige Grundinformationen zu dieser Steuer geben. Die Übersicht orientiert sich an der Systematik des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG).

II.

Steuerliche Identifikationsnummer

Nach der jüngsten und seit dem 14.12.2010 in Kraft stehenden Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes muß der Notar gegenüber dem Grunderwerbsteuerfinanzamt die steuerlichen bzw. Wirtschaftsidentifikationsnummern aller Beteiligten (also sämtlicher Verkäufer und sämtlicher Käufer) bekanntgeben. Bitte denken Sie also daran, diese Nummern bei der Beurkundung parat zu halten.

Jeder Bürger besitzt eine steuerliche Identifikationsnummer, die ihn bis zum Tode begleitet. Bei Unternehmen handelt es sich um die sogenannte Wirtschaftsidentifikationsnummer.

III.

Gegenstand der Steuer

1. Erwerbsvorgänge

Wichtigster Besteuerungstatbestand ist der Kaufvertrag über ein Grundstück oder eine Eigentumswohnung. Aber Vorsicht: Die Grunderwerbsteuer erfaßt darüber hinaus eine Vielzahl auch

praktisch durchaus wichtiger weiterer Tatbestände, z.B.

- a) die Auflassung, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Hierunter fallen die tatsächlich nicht seltenen Fälle, in denen im Rahmen eines Zivilprozesses bei Abschluß eines Vergleiches eine Partei der anderen Partei ein Grundstück überträgt,
- b) das Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren, also der Erwerb eines Grundstücks in der Zwangsversteigerung,
- c) generell alle Rechtsvorgänge, die es einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten und
- d) der Gesellschafterwechsel (hierzu noch unten).

Dies sind nur die Hinweise auf die wichtigsten Steuertatbestände; näheres ergibt sich aus § 1 GrEStG.

2. Grundstücke

Der Grundstücksbegriff des Grunderwerbsteuergesetzes entspricht dem des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB). Darüber hinaus stehen den Grundstücken Erbbaurechte gleich.

Aber auch der Kauf eines Wohnungseigentums (Eigentumswohnung) oder eines Teileigentums (z.B. eines Ladenlokals) unterliegt der Grunderwerbsteuer, da jeder Wohnungs- bzw. Teileigentümer einen seiner Quote entsprechenden Anteil am Grund und Boden, und damit am Grundstück besitzt. Besteuert wird der gesamte Kaufpreis!

3. Grundstücke im Vermögen einer Gesellschaft

a) Der Erwerb von Anteilen an einer Gesellschaft ist zivilrechtlich grundsätzlich kein Erwerb eines Grundstücks. Das Grunderwerbsteuergesetz sieht dies steuerrechtlich anders: Ein Rechtsgeschäft, mit dem Anteile an einer Gesellschaft erworben werden, löst hinsichtlich der Grundstücke, die im Eigentum der Gesellschaft stehen, die Grunderwerbsteuer aus, wenn durch die Übertragung der Anteile unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers vereinigt werden. Das Grunderwerbsteuergesetz sieht weitere Tatbestände vor, mit denen einer Umgehung systematisch vorgebeugt wird.

Gesellschaften i.S.d. vorgenannten § 1 Abs. 3 GrEStG sind solche, die selbständige Rechtsträger i.S.d. Grunderwerbsteuergesetzes sein können. Dies bedeutet konkret, daß hierunter alle Kapitalgesellschaften (also GmbH, AG und KG auf Aktien) zählen, aber auch die Personenhandelsgesellschaften (also oHG und KG) sowie die praktisch wichtige Gesellschaft bürgerlichen Rechts.

- b) Hinsichtlich dieses Steuertatbestandes ist im Einzelfall vieles streitig. Einzelheiten können den *Ländererlassen* der Finanzverwaltung entnommen werden.
- c) Auch die (insbesondere im Bereich der Freien und Hansestadt Hamburg beliebte) Grundstücks GbR unterliegt also der vorgenannten 95 %-Regel. Dadurch, daß die GbR durch die Rechtsprechung ihre volle Rechtsfähigkeit erlangt hat, ist hier allerdings noch vieles streitig. Im einzelnen stehen wir für Auskünfte gerne zur Verfügung und weisen ergänzend darauf hin, daß der Versuch, die 95 %-Regel durch zeitlich gestreckte Erwerbe zu unterlaufen, nur begrenzt möglich sein wird: Nach den vorgenannten Ländererlassen wird für die Beurteilung der Frage, ob auf Grund einer Änderung des Gesellschafterbestandes auf mindestens 95 % der Anteile eine Grundstücksübertragung anzunehmen ist, auf alle Anteilsübertragungen innerhalb von fünf Jahren abgestellt. Übernimmt also ein Gesellschafter durch eine Vielzahl von Anteilsübertragungen zu je 5 % im Laufe von fünf Jahren 95 % - dann ist damit die Grunderwerbsteuer ausgelöst, und zwar bezogen auf sämtliche Teilanteilerwerbe.

IV.

Einrichtungs- und Ausstattungsgegenstände

In der Passage *Kaufpreis* finden Sie möglicherweise den Hinweis darauf, daß ein Teilbetrag des Kaufpreises auf *Einrichtungs- und Ausstattungsgegenstände* entfällt. Dies ist dann richtig und sinnvoll, wenn mit der Wohnung (hochwertige) Einrichtungs- oder Ausstattungsgegenstände mitverkauft werden, z.B. eine neuwertige Einbauküche, ein (dänischer) Kaminofen, eine Sauna etc. pp. Weist man den Teil des Gesamtkaufpreises, der auf diese Dinge entfällt, gesondert aus, dann eröffnet dies die Chance, hierauf die Grunderwerbsteuer zu sparen. Die Grunderwerbsteuer wird steuersystematisch nur auf die Gegenleistung (für den Kaufpreis), also den Erwerb von Grund und Boden und den Anteil am Gebäude, nicht aber auf Einrichtungs- und Ausstattungsgegenstände erhoben. Allerdings sollte man Vorsicht walten lassen: Die Grunderwerbsteuerfinanzämter verlangen zunehmend Nachweise (Kaufbelege), um diesen Steuerabzug anzuerkennen.

V.

Steuervergünstigung (Steuerausnahmen)

Steuerausnahmen spielen in der Grunderwerbsteuer eine große Rolle. Neben den in § 3 GrEStG geltenden allgemeinen Ausnahmen von der Besteuerung stehen die in § 4 geregelten besonderen Ausnahmen.

1. Allgemeine Ausnahmen von der Besteuerung

a) Verwandtschaft und persönliche Nähe

Von der Besteuerung ausgenommen sind

- der Grundstückserwerb durch den Ehegatten des Veräußerers,
- der Erwerb eines Grundstück durch Personen, die mit dem Veräußerer in gerader Linie verwandt sind, wobei den Abkömmlingen Stiefkinder gleichstehen, und den Verwandten in gerader Linie sowie den Stiefkinder wiederum deren Ehegatten gleichstehen,
- der Grundstückserwerb durch den früheren Ehegatten des Veräußerers im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung.

b) sachliche Tatbestände

Darüber hinaus sind von der Besteuerung ausgenommen

- der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden (Prinzip des Vorrangs der Erbschaft- und Schenkungsteuer vor der Grunderwerbsteuer),
- der Erwerb eines zum Nachlaß gehörenden Grundstücks durch Miterben zur Teilung des Nachlasses,
- der Rückerwerb eines Grundstücks durch den Treugeber bei Auflösung des Treuhandverhältnisses - dies allerdings nur dann, wenn für den Rechtsvorgang, durch den der Treuhänder den Anspruch auf Übereignung des Grundstückes erlangt hatte, die Steuer entrichtet worden ist.

Schließlich ist die Bagatellgrenze zu beachten: Danach ist der Erwerb eines Grundstücks von der Grunderwerbsteuer frei, wenn der für die Berechnung der Steuer maßgebende Wert € 2.500,00 nicht übersteigt (wobei durch Aufspaltung eines lebens einheitlichen Erwerbsvorganges in mehrere Teilerwerbsvorgänge, die jeweils im Einzelfall die Bagatellgrenze nicht übersteigen, die Grunderwerbsteuer nicht vermieden werden kann!).

2. Besondere Ausnahmen von der Besteuerung

Dies sind in der Praxis eher seltene Fälle, so daß von einer Darstellung an dieser Stelle abgesehen werden soll.

VI.

Rückabwicklungen

Wird ein Erwerbsvorgang rückgängig gemacht, bevor das Eigentum am Grundstück auf den Erwerber übergegangen ist, so wird entweder die (noch nicht festgesetzte) Steuer nicht festgesetzt oder die Steuerfestsetzung aufgehoben, wenn

- a) die Rückgängigmachung durch Vereinbarung, insbesondere also durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes stattfindet, wobei die Ausübung des Rücktrittsrechtes oder des Wiederkaufsrechtes innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuer stattfinden muß oder
- b) die Vertragsbedingungen nicht erfüllt werden und der Erwerbsvorgang deshalb rückgängig gemacht wird (insbesondere also bei Ausübung eines Rücktrittsrechtes) hier gilt die Zweijahresgrenze nicht.

Die Vorschriften des Grunderwerbsteuergesetzes über die Nichtfestsetzung der Steuer oder ihrer Aufhebung oder über eine Änderung der Steuerfestsetzung sind im einzelnen sehr kompliziert, so daß hier gegebenenfalls gesonderte (steuerliche) Beratung erforderlich ist.

VII.

Bemessungsgrundlagen

1.

Steuersystematisch bemißt sich die Steuer nach dem Wert der Gegenleistung für den Kaufpreis, vereinfacht ausgedrückt nach dem Wert der Leistung oder wiederum anders: nach dem Wert des Grundstückes. Zur Gegenleistung im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinne gehört also alles, was der Erwerber einer Immobilie als Gegenleistung für seinen Kaufpreis erhält. Die Gegenleistung ist allein nach der objektiven Sach- und Rechtslage zu bestimmen. Im Normalfall handelt es sich also um den Wert des Grundstückes oder des Miteigentumsanteils (z.B. bei Erwerb einer Eigentumswohnung). Das Finanzamt bemißt den Wert der Gegenleistung im Regelfall nach dem Wert, wie er vereinbart worden ist - und orientiert sich hier an dem Kaufpreis (so schließt sich der Kreis). Nur in den vom Gesetz vorgesehenen Ausnahmefällen wird auf die Ermittlung der (steuerlichen) Grundbesitzwerte nach dem Bewertungsgesetz abgestellt; in der Praxis spielen diese Ausnahmen aber keine Rolle.

Als Gegenleistung gelten gemäß § 9 GrEStG bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Nebenleistungen und (!) der Wert der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

2.

Beschränken wir uns auf diesen in der Praxis wichtigsten Fall, dann ist festzuhalten:

- Grundsätzlich maßgeblich ist der im Vertrag vereinbarte Kaufpreis.
- Übernimmt der Käufer 'unter Anrechnung auf den Kaufpreis' Grundpfandrechte, also Grundschulden und die diesen Grundschulden zugrundeliegende Darlehen, dann handelt es sich bei den Valutaständen, also den Schulden zum Stichtag, z.B. zum Kaufvertragszeitpunkt, auch um einen Teil der Gegenleistung.
- Die Kosten der Vermessung: Nach dem gesetzlichen Regelfall in § 448 Abs. 1 BGB fallen die Vermessungskosten grundsätzlich dem Verkäufer zur Last. Verpflichtet sich der Käufer gegenüber dem Verkäufer zur Übernahme dieser Kosten, so sind sie Teil der Gegenleistung, erhöhen also die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer. (Steuersystematisch muß man sich das so vorstellen: Bleibt es bei dem gesetzlichen Regelfall, wonach der Verkäufer die Vermessungskosten trägt, so erfüllt der Verkäufer eine gesetzliche Verpflichtung. Verpflichtet sich hingegen der Käufer zur Übernahme der Vermessungskosten, dann erbringt er gegenüber dem Verkäufer eine weitere Gegenleistung - folglich erhöht sich die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.)
- Die regelmäßig nach den vertraglichen Vereinbarungen vom Grundstückskäufer zu tragenden Kosten, insbesondere Notarkosten und Gerichtsgebühren, erhöhen nicht die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer, da insoweit der Käufer seiner gesetzlichen Verpflichtung aus § 448 Abs. 2 BGB entspricht.
- Verpflichtet sich der Verkäufer, wie üblich, zur Beseitigung von Grundbuchbelastungen, dann erfüllt er hier seine sich aus § 434 BGB ergebende Pflicht und auch dies führt nicht zur Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.

VIII.

Das Verhältnis von Grunderwerbsteuer zu anderen Steuern

1. Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer

Das Verhältnis von Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer hat sich im Laufe der Jahre mehrfach verändert. Nach der seit dem 01.04.2004 geltenden Rechtslage ist die Umsatzsteuer grundsätzlich nicht mehr Bestandteil der grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung, erhöht also die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer nicht. Optiert der Käufer zur Umsatzsteuer (dies kann nur in dem notariell zu beurkundeten Vertrag selbst erfolgen!), so wird die Umsatzsteuer damit zwingend vom Käufer geschuldet und ist damit nicht mehr Teil des Kaufpreises, erhöht also ebenfalls nicht die Bemessungsgrundlage für

die Grunderwerbsteuer. Steuersystematisch betrachtet ist sie alleine eine vom Grundstückskäufer zu begleichende eigene Steuerschuld.

Eine Doppelbelastung ein und desselben steuerlichen Tatbestandes mit Umsatzsteuer und GrESt soll an sich grundsätzlich ausgeschlossen sein. Andererseits setzt Art. 33 der 6. EG-Richtlinie ein Nebeneinander beider Steuern voraus. Aus diesem Grunde ist eine Doppelbelastung ein und desselben Steueratbestandes sowohl mit Umsatzsteuer als auch mit GrESt nie ganz ausgeschlossen. Hier muß im Einzelfall eingehend steuerlicher Rat gesucht werden.

2. Grunderwerbsteuer und Erbschaft- und Schenkungsteuer

Aus § 3 Nr. 2 Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz ergibt sich gesetzessystematisch ein Vorrang der Erbschaftsteuer (ErbSt) vor der GrESt. Mit anderen Worten: Ein steuerlicher Tatbestand, der ErbSt auslöst, kann nicht gleichzeitig auch GrESt auslösen. Allerdings ist Vorsicht geboten: Bei den sogenannten gemischten Schenkungen, also Grundstücksüberlassungen, die teilweise unentgeltlich und teilweise entgeltlich sind, unterliegt der entgeltliche Teil der GrESt (dafür aber nicht der ErbSt).

IX.

Die Maklercourtage

Die Maklercourtage gehört grundsätzlich nicht zur Gegenleistung, wenn sie nach dem Maklervertrag (!) ausschließlich vom Käufer zu tragen ist, da es sich dann um die Begleichung einer eigenen Schuld des Käufers handelt, also nicht um einen Teil der Gegenleistung im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinne. Hat allerdings der Verkäufer selbst aus dem Maklervertrag (!) die Maklercourtage zu tragen (war es also beispielsweise der Verkäufer, der den Makler beauftragt hat!) und übernimmt der Käufer diese Verpflichtung des Verkäufers, dann befreit der Käufer den Verkäufer von dessen eigener Verpflichtung, so daß diese Befreiung wiederum Teil der Leistung ist, für die der Kaufpreis bezahlt wird (also der Gegenleistung) - und folglich erhöht sich insoweit die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer. (Der Notar kann bei derartigen Gestaltungen kaum helfen, da er den Lebenssachverhalt nicht verändern kann; die Parteien eines Kaufvertrages sind also gut beraten, diese Dinge rechtzeitig vorher mit dem Makler zu erörtern!).

X.

Dem Verkäufer vorbehaltenene Nutzungen

Dies ist so unübersichtlich, daß in jedem Einzelfall eine genaue Prüfung erfolgen muß (vgl. z.B. das 'ABC der Gegenleistung i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 1' bei Pahlke/Franz GrEStG, § 9 Rz 107 f.).

Dr. Purrucker & Partner
Rechtsanwälte und Notare