

Oberfinanzdirektionen Rheinland und Münster

S 4430 – 1000 – St 235 (Rhld)

S 4430 – 28 – St 24 – 35 (Ms)

Grunderwerbsteuer;

Zeitpunkt der Verwirklichung von Grunderwerbsteuerlichen Tatbeständen

Durch das Gesetz über die Festsetzung des Steuersatzes für die Grunderwerbsteuer vom 25. Juli 2011 (Gesetz- und Verordnungsblatt NRW, [GV.NRW.2011, S. 389](#)) wurde der Grunderwerbsteuersatz in NRW von 3,5% auf 5% erhöht (vgl. § 1 des Gesetzes). Diese **Erhöhung gilt für alle Erwerbsvorgänge, die nach dem 30.09.2011 verwirklicht** werden (§ 1 Abs. 2 i.V.m. § 2 des o.g. Gesetzes).

Zur Erleichterung der Entscheidung, wann ein Erwerbsvorgang verwirklicht worden ist, möchten wir auf die nachstehenden Ausführungen und die Anlage verweisen. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass es immer auf die Umstände des jeweiligen Einzelfalls ankommt, die hier nicht abgebildet werden können.

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) ist ein Grunderwerbsteuerlicher Erwerbsvorgang verwirklicht, wenn das auf einen Erwerbsvorgang abzielende Wollen in rechtsgeschäftliche Erklärungen umgesetzt worden ist, wenn also die Vertragspartner im Verhältnis zueinander gebunden sind, und zwar unabhängig davon, ob dieser verwirklichte Rechtsvorgang bereits die Entstehung der Steuer auslöst oder nicht (BFH-Urteile vom 17.09.1986 II R 136/84, [BStBl. II 1987, 35](#); vom 20.12.1989 II R 31/88, [BStBl. II 1990, 234](#); vom 25.11.1992 II R 67/89, [BStBl. II 1993, 308](#); vom 18.05.1999 II R 16/98, [BStBl. II 1999, 606](#); vom 08.02.2000 II R 51/98, [BStBl. II 2000, 318](#); vom 22.04.2004 II R 45/02, [BFH/NV 2005, 1137](#) und vom 29.09.2005 II R 23/04, [BStBl. II 2006, 137](#)).

Zeitliche Rückbeziehungen nach dem Zivilrecht (vgl. § 184 BGB und § 17 Abs. 2 UmwG) wie Steuerrecht (vgl. § 2 Abs. 1 UmwStG i.V.m. § 17 Abs. 2 UmwG) bleiben für Zwecke der Grunderwerbsteuer unberücksichtigt.

Auch der Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Lasten, der Zahlung des Kaufpreises und der Eintragung in Grundbuch haben keine Auswirkungen auf den Zeitpunkt der Verwirklichung des Grunderwerbsteuerlichen Tatbestandes.

1. Bedingte bzw. genehmigungsbedürftige Erwerbsvorgänge i.S.v. § 14 GrEStG

Aufschiebend bedingte (§ 14 Nr. 1 GrEStG) oder genehmigungsbedürftige (§ 14 Nr. 2 GrEStG) Rechtsgeschäfte sind grds. bereits mit Abschluss des jeweiligen Vertrages und damit bereits vor Eintritt der Bedingung bzw. vor Erteilung der Genehmigung verwirklicht, da das bedingte bzw. genehmigungsbedürftige Rechtsgeschäft bereits mit Abschluss des Vertrages vollendet und voll gültig ist und sich nur die Rechtswirkungen des Vertrages bis zum Eintritt der Bedingung oder der Erteilung der Genehmigung in der Schwebe befinden. Hiervon sind bspw. die Genehmigung

- des Grundstückseigentümers (Erbbauberechtigten) bei der Veräußerung des Erbbaurechtes durch den Erbbauberechtigten (§§ 5, 6 ErbbauRG);
- der anderen Wohnungseigentümer oder eines Dritten (bspw. des Hausverwalters) bei der Veräußerung einer Eigentumswohnung bzw. Teileigentumseinheit (§ 12 WEG);
- bei der Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken (§ 2 GrdstVG);
- des Bundeskartellamtes aus Wettbewerbsgründen;

betroffen, d.h. nur der Zeitpunkt der Steuerentstehung wird für den im Übrigen verwirklichten Erwerbsvorgang i.S.v. § 1 GrEStG bis zur Erteilung der Genehmigung bzw. Eintritt der Bedingung gem. § 14 GrEStG hinausgeschoben.

Dies gilt aber nur, soweit die Bedingung bzw. Genehmigung nicht die Willenserklärung eines Vertragsteils betrifft. Im letzteren Fall wird der Tatbestand erst dann verwirklicht, wenn die bisher aufschiebend bedingte bzw. genehmigungsbedürftige Willenserklärung zivilrechtlich gültig wird. Hierzu zählen z.B.

- Handeln ohne Vertretungsmacht (BFH-Urteil vom 07.11.2000 II R 51/99, BFH/NV 2001, 642)

- Fehlen einer vormundschaftsgerichtlichen Genehmigung (BFH-Urteil vom 08.02.2000 II R 51/98, BStBl II 2000, 318)

2. Aufschiebend bedingte und nachträglich vereinbarte Gegenleistung

Ist das Rechtsgeschäft als solches wirksam, beinhaltet dieses aber eine aufschiebend bedingte Gegenleistung oder wird die vereinbarte Gegenleistung nachträglich i.S.v. § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG erhöht, so wird mit Eintritt der Bedingung bzw. im Zeitpunkt der nachträglichen Erhöhung der Gegenleistung ein eigenständiger (neuer) Erwerbsvorgang verwirklicht (vgl. Erlass des FM NRW vom 01.04.1997 [S 4521 – 3 – V A 2](#) sowie BFH-Urteile vom 22.11.1995 II R 26/92, [BStBl. II 1996, 162](#) und vom 26.04.2006 II R 3/05, [BStBl. II 2006, 604](#)).

Bei weiteren Zweifelsfragen und Problemen zum Zeitpunkt der Verwirklichung eines grunderwerbsteuerlichen Tatbestandes wird auf die Kommentierung und Rechtsprechung zu §§ 14, 23 GrEStG verwiesen.

Übersicht zum Zeitpunkt der Verwirklichung

Die Verwirklichung eines Erwerbsvorgangs hängt von der jeweiligen Art des Rechtsgeschäftes ab, an den das GrEStG den Tatbestand knüpft. Die folgende Auflistung ist **ohne Berücksichtigung des § 14 GrEStG** erstellt.

Tatbestände des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG

Rechtsgeschäft	Verwirklichung	Besonderheit/Fundstelle
Kaufvertrag	mit wirksamen Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes	grds. mit Beurkundung gem. § 311b BGB
Erwerb von Erbbaurechten	mit wirksamen Abschluss des Erbbaurechtsvertrages	grds. mit Beurkundung gem. § 311b BGB
Erwerb von Gebäuden auf fremden Grund und Boden	mit wirksamen Abschluss des schuldrechtlichen Übertragungs- oder Nutzungsvertrages	
Ausübung eines Vorkaufsrechtes	mit wirksamer Ausübung des Vorkaufsrechtes	BFH-Urteil vom 20.12.2000 II R 13/99, BFH/NV 2001, 937
aufschiebend bedingte Gegenleistung	mit Eintritt der Bedingung (insoweit)	Erllass des FM NRW vom 01.04.1997 S 4521 – 3 – V A 2 BFH-Urteil vom 22.11.1995 II R 26/92, BStBl. II 1996, 162
nachträglich vereinbarte/zusätzliche Gegenleistung	mit wirksamer Vereinbarung (insoweit)	BFH-Urteil vom 26.04.2006 II R 3/05, BStBl. II 2006, 604

Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG

Rechtsgeschäft	Verwirklichung
Auflassung	mit wirksamer Erklärung der Auflassung

Tatbestände des § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG

Rechtsgeschäft	Verwirklichung
Formwechsel	grds. nicht steuerbarer Rechtsvorgang ansonsten mit Eintragung in das Handelsregister des Rechtsträgers neuer Rechtsform (§ 198 Abs. 2 UmwG)
Verschmelzung	mit Eintragung in das Handelsregister des <u>übernehmenden</u> Rechtsträgers (§ 20 Abs. 1 Nr.1 UmwG) Erlass des FM NRW vom 07.03.2000 S 4520 – 1 – V A 2 , Punkt A. I. 2.
Aufspaltung	mit Eintragung in das Handelsregister des <u>übertragenden</u> Rechtsträgers (§ 131 UmwG) Erlass des FM NRW vom 07.03.2000 S 4520 – 1 – V A 2 , Punkt A. II. 1.2.
Abspaltung	mit Eintragung in das Handelsregister des <u>übertragenden</u> Rechtsträgers (§ 131 UmwG) Erlass des FM NRW vom 07.03.2000 S 4520 – 1 – V A 2 , Punkt A. II. 2.2.
Ausgliederung	mit Eintragung in das Handelsregister des <u>übertragenden</u> Rechtsträgers (§ 131 UmwG) Erlass des FM NRW vom 07.03.2000 S 4520 – 1 – V A 2 , Punkt A. II. 3.2.
Vermögensübertragung	mit Eintragung in das Handelsregister des <u>übertragenden</u> Rechtsträgers (§ 176 Abs. 3 UmwG) Erlass des FM NRW vom 07.03.2000 S 4520 – 1 – V A 2 , Punkt A. III. 2.

Anwachsung	grds. im Zeitpunkt der Vereinbarung über das Ausscheiden der (des) anderen Gesamthänder(s)
Umlegungen	mit Unanfechtbarkeit bzw. Bekanntgabe des Umlegungsplans
Flurbereinigung	Zeitpunkt lt. Ausführungsanordnung
Enteignung	mit Unanfechtbarkeit des Verwaltungsaktes
Erbfall	Zeitpunkt des Erbanfalls

Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG

Rechtsgeschäft	Verwirklichung
Meistgebot	mit wirksamer Abgabe des Meistgebotes

Tatbestände des § 1 Abs. 1 Nr. 5 – 7 GrEStG

Rechtsgeschäft	Verwirklichung
Zwischengeschäfte	mit wirksamer Abtretung des Übereignungsanspruches

Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG

Rechtsgeschäft	Verwirklichung
Verwertungsbefugnis	mit wirksamer Verschaffung der rechtlichen oder wirtschaftlichen Verwertungsbefugnis

Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG

Rechtsgeschäft	Verwirklichung
Gesellschafterwechsel	mit Erlangung der Gesellschafterstellung, d.h. dingliche Wirkung der schuldrechtlichen Vereinbarung, welche frühestens mit Vertragsabschluss eintritt Erlass des FM NRW vom 25.02.2010 S 4501 – 10 – V A 6 , Tz. 1.3

Tatbestände des § 1 Abs. 3 GrEStG

Rechtsgeschäft	Verwirklichung
§ 1 Abs. 3 Nr. 1 und 3 GrEStG	mit wirksamen Abschluss des Vertrages bzgl. der übertragenden Anteile
§ 1 Abs. 3 Nr. 2 und 4 GrEStG	mit Eintritt der Tatbestandsvoraussetzungen - aufgrund Umwandlung: mit Eintragung im maßgeblichen Handelsregister - von Todes wegen: Zeitpunkt des Erbanfalls