FG München, Urteil v. 25.06.2025 – 4 K 1196/22

Titel:

Einheitliches Vertragswerk in der Grunderwerbsteuer Grunderwerbsteuer nach den Grundsätzen zum einheitlichen Vertragswerk durch Gründung einer GmbH & Co KG, die ein Grundstück kaufen, in Wohnungs- und Teileigentum aufteilen, durch ihre Komplementärin bebauen und jedem Gesellschafter sofort einen Anspruch auf eine feststehende Wohnung samt Tiefgarage verschaffen soll

Normenketten:

GrEStG § 1 Abs. 1 Nr. 1
GrEStG § 6 Abs. 2 S. 1
GrEStG § 8 Abs. 1
GrEStG § 9 Abs. 1 Nr. 1
AO § 164 Abs. 2
WEG § 8
BeurkG § 13a

Leitsätze:

1. Wird im Gründungs- und Gesellschaftsvertrag einer GmbH & Co. KG unter anderem verpflichtend geregelt, dass (redaktioneller Leitsatz)
- die KG von einem Gesellschafter ein unbebautes Grundstück kaufen soll, das anschließend in Wohnungs- und Teileigentum aufgeteilt und von der Komplementär-GmbH gegen einen festgelegten Preis mit Wohnungen und Tiefgaragenstellplätzen bebaut werden soll, (redaktioneller Leitsatz)
- jeder Kommanditist sofort einen Anspruch auf Übertragung einer schon festgelegten Sondereigentumseinheit (Wohnung mit Keller samt Tiefgaragenstellplatz) erhalten soll, (redaktioneller Leitsatz)
- die Kommanditisten eine erste „Pflichteinlage“ zu leisten haben, die dem Erwerbspreis des ihnen im Rahmen der späteren Auseinandersetzung des Gesellschaftsvermögens der KG zugewiesenen Sondereigentums entspricht, (redaktioneller Leitsatz)
- die Kommanditisten einen zweiten Teil der Pflichteinlage, der auf die Errichtung des Sondereigentums entfällt, in Raten nach Baufortschritt zu zahlen haben, (redaktioneller Leitsatz)

so hat jeder Kommanditist ein grunderwerbsteuerbares „anderes Rechtsgeschäft“ im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG abgeschlossen, in dessen Bemessungsgrundlage nach den Grundsätzen zum einheitlichen Vertragswerk in der Grunderwerbsteuer auch die Baukosten für die Errichtung der jeweiligen Sondereinheit samt Tiefgarage einzubeziehen sind. (redaktioneller Leitsatz)

2. Der Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steht nicht entgegen, dass zu diesem Zeitpunkt der Abschlusses des Gesellschaftsvertrags der GmbH & Co. KG (redaktioneller Leitsatz)
- das Grundstück noch nicht im Eigentum der KG stand bzw. dass es unsicher war, ob die KG überhaupt Eigentum erlangen wird, (redaktioneller Leitsatz)
- die Teilungserklärung noch nicht vollzogen war, das Wohnungsgrundbuch noch nicht angelegt und das Wohnungs- bzw. Teileigentum mangels Gebäudeerrichtung noch nicht entstanden war. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

„Einheitliches, Vertragswerk in der Grunderwerbsteuer“, Baugenehmigung, Kaufpreis, Bescheid, Kaufvertrag, Kommanditbeteiligung, Sondereigentum, Revision, Bebauung, Anfechtungsklage, Kommanditist, Bauantrag, Gesellschaft, Bauvertrag, Anspruch, Co KG, Gegenstand des Unternehmens, sachlicher Zusammenhang, Grunderwerbsteuer, Grundstückserwerb, Bemessungsgrundlage, Bauherreneigenschaft, Doppelbesteuerung, Gesellschaftsrecht, Grunderwerbsteuerbescheid, Wohnbebauung, Gesellschafter, Zweck der Gesellschaft

Rechtsmittelinstanz:

BFH München vom -- – II R 35/25

Fundstellen:
ErbStB 2025, 369
GmbH-Stpr 2026, 211
LSK 2025, 20149
DStRE 2026, 483
RNotZ 2026, 256

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.

2. Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

3. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1
Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit eines Grunderwerbsteuerbescheides.

2
Herr A war Eigentümer des 1.188 qm großen Grundstücks in B, …, Fl.-Nr. … (im Folgenden das Grundstück genannt) und plante, dieses mit einem Mehrfamilienhaus zu bebauen.

3
Am 16.12.2015 stellte die … GmbH (im Folgenden C GmbH genannt), an welcher der Prozessbevollmächtigte des Klägers und der Zeuge Herr D i.H.v. jeweils i.H.v. 50 % beteiligt waren, auf Veranlassung des Herrn A einen 1. Bauantrag für die Bebauung des Grundstücks mit einem Mehrfamilienhaus. Nach dem die Bauplanung im Dachbereich nach den Vorgaben der Baugenehmigungsbehörde geändert worden war, erteilte die Stadt … mit Bescheid vom 10.11.2016 die beantragte Baugenehmigung.

4
Mit notarieller Urkunde vom 19.10.2016 errichtete die C GmbH, vertreten durch Ihren Geschäftsführer Herrn D, eine Verweisungsurkunde „Teilungserklärung § 8 WEG“ (URNr. …) gem. § 13a des Beurkundungsgesetzes (BeurkG). Darin ist festgehalten, dass das Grundstück von einer noch zu gründenden GmbH & Co. KG gekauft und mit einem Mehrfamilienhaus bestehend aus 12 Wohnungen und einer Tiefgarage bestehend aus 12 Stellplätzen bebaut werden wird. Unter Ziff. II. der Urkunde teilt der Eigentümer das Eigentum an dem Grundstück gem. § 8 des Wohnungseigentumsgesetzes (WEG) in Miteigentumsanteile (MEA) in der Weise auf, dass mit den einzelnen in Anlage I aufgeführten MEA jeweils das dort bezeichnete Sondereigentum an einer in sich abgeschlossenen Wohnung oder an sonstigen in sich abgeschlossenen Räumen verbunden ist. Unter Ziff. III. ist festgehalten, dass als Inhalt des Sondereigentums die in Anlage II niedergelegte Gemeinschaftsordnung festgelegt wird. Unter Ziff. IV. bewilligte und beantragte der Eigentümer u.a. die Einräumung von Sondereigentum bzw. die Teilung und Verbindung mit Sondereigentum in das Grundbuch einzutragen. Ausweislich Ziff. V. der Urkunde sollen auf dem in Wohnungs- und Teileigentum aufgeteilten Grundbesitz die aus der als Anlage III (Baubeschreibung für das Mehrfamilienhaus, … in …) beigefügten Leistungsbeschreibung ersichtlichen Maßnahmen von der C GmbH durchgeführt werden. In der Urkunde ist zudem Folgendes wörtlich festgehalten: „Eine Verpflichtung zur Durchführung der diesbezüglichen Maßnahmen wird durch die heutige Beurkundung nicht übernommen. Diese Verpflichtung entsteht vielmehr erst und jeweils nur in dem Umfang, in welchem dies in den mit den künftigen Erwerbern der einzelnen Sondereigentumseinheiten noch abzuschließenden Verträgen unter Verweisung auf diese Leistungsbeschreibung ausdrücklich vereinbart wird.“ Als Anlage I war der Urkunde eine Aufstellung über das gebildete Wohnungs- und Teileigentum (12 Wohnungen, 12 Tiefgaragenstellplätze) beigefügt, aus der sich die Größe des jeweiligen MEA sowie das mit dem jeweiligen MEA verbundene Sondereigentum samt der dazugehörigen Sondernutzungsrechte ergab. Die genaue Lage des jeweiligen Sondereigentums ergab sich aus den in Anlage IV beigefügten Plänen. Als Anlage II war die Gemeinschaftsordnung, als Anlage III die „Baubeschreibung für das Mehrfamilienhaus, … in …“ beigefügt.

5
Mit notariell beurkundetem „Gesellschaftsvertrag einer GmbH & Co.KG mit sonstigen Vereinbarungen“ vom 14.11.2016 (im Folgenden Vertrag genannt) wurde unter Buchst. A) Ziff. II. die … GmbH & Co. KG (im Folgenden E KG genannt) gegründet und am 21.11.2016 ins Handelsregister eingetragen. Der Kläger war – neben 13 weiteren Personen – Gründungsgesellschafter und Kommanditist der E KG. Die C GmbH war Komplementärin der E KG.

6
Unter Buchst. B), Ziff. II. des Vertrages vom 14.11.2016 trafen die Gesellschafter u.a. folgende Vereinbarungen:

- Unter Ziff. II. 1. verpflichtete sich die E KG, das Grundstück vom Herrn A, der ebenfalls Gründungsgesellschafter und Kommanditist der E KG war, zum Kaufpreis von … EUR zu erwerben. Auch wurde klargestellt, dass in dem nachfolgend vereinbarten ersten Teil der Pflichteinlage der Gesamtaufwand für den Grundstückserwerb, bestehend aus dem Grundstückskaufpreis, der Grunderwerbsteuer aus dem Kaufpreis sowie den Notar- und Grundbuchkosten, enthalten ist.

- In Ziff. II. 2. verpflichtete sich die E KG, das Grundstück in Wohnungs- und Teileigentum nach § 8 WEG aufzuteilen. Die Beteiligten erklärten, dass ihnen diesbezüglich die Verweisungsurkunde vom 19.10.2016 bekannt ist. Die E KG stimmte den in der Verweisungsurkunde abgegebenen Erklärungen bezüglich der Aufteilung des Grundstücks und der Festlegung der Gemeinschaftsordnung zu, machte sie sich selbst zu eigen und wiederholte sie rein vorsorglich. Eigentümer i.S. der Verweisungsurkunde sollte nicht mehr die C GmbH, sondern die E KG sein. Auch wurde klargestellt, dass zum einen das in Anlage III der Verweisungsurkunde (Leistungsbeschreibung) und Anlage IV (vorläufige Aufteilungspläne) enthaltene Bauwerk von der C GmbH zu errichten ist, und zum anderen die Leistungsverpflichtung nicht von der E KG übernommen wird, sondern bei der C GmbH verbleibt.

- Unter Ziff. II.3. vereinbarten die Gesellschafter im Hinblick auf den Zweck der E KG, dass jedem Kommanditisten schon vor endgültiger Auflösung der Gesellschaft ein Anspruch auf Verschaffung von Sondereigentum zusteht.

- Unter Ziff. II.3.a) „Übertragungsverpflichtung“ wurde bestimmt, für welche Sondereigentumseinheit der jeweilige Kommanditist hiermit „schon heute“ einen Anspruch auf Übertragung erhält. Danach erhielt der Kläger einen Anspruch auf Übertragung der Sondereigentumseinheit Nr. … (Wohnung mit Keller samt Tiefgarage). Weiter wurde Folgendes festgehalten: Die E KG „ist damit zur Verschaffung des jeweiligen Sondereigentums schon heute je verpflichtet. Der Übertragungsanspruch ist fällig nach Zahlung des vom jeweiligen Kommanditisten geschuldeten ersten Teils der Pflichteinlage.“ Die Kommanditisten erteilten der E KG zum Vollzug der jeweiligen Übertragungsverpflichtung „schon heute“ eine im Außenverhältnis-unbeschränkte Einzelvollmacht, die Auflassung des dem jeweiligen Kommanditisten zu übertragenden Sondereigentums zu erklären und sämtliche zum Vollzug im Grundbuch erforderlichen Bewilligungen etc. abzugeben.

- Unter Ziff. II.3.b) „Bauverpflichtung“ verpflichtete sich die C GmbH gegenüber den Kommanditisten zur Errichtung des in der Verweisungsurkunde enthaltenen Bauvorhabens nach Maßgabe sich aus Anlage III dieser Urkunde ergebenden Vereinbarungen.

- Unter Ziff. II.4. verpflichteten sich die Kommanditisten eine Pflichteinlage zu leisten, die dem Erwerbspreis des ihnen im Rahmen der Auseinandersetzung des Gesellschaftsvermögens der E KG zugewiesenen Sondereigentums entspricht. Für die dem Kläger zugeordnete Wohnung samt Keller und Tiefgarage Nr. … hatte der Kläger eine Pflichteinlage i.H.v. … EUR zu bezahlen. Der erste Teil der Pflichteinlage des Klägers, der auf den anteiligen Grundstückserwerb entfiel, betrug … EUR und war innerhalb einer Frist von 14 Tagen fällig. Der zweite Teil der Pflichteinlage des Klägers, der auf die Errichtung des Sondereigentums entfiel, betrug … EUR und war ausweislich Anlage III der Urkunde in Raten nach Baufortschritt fällig. Gläubigerin des Anteils i.H.v. … EUR an der Pflichteinlage des Klägers sollte die C GmbH auf Grundlage eines Vertrages zugunsten Dritter werden.

7
Ausweislich des als Anlage I dem Vertrag vom 14.11.2016 beigefügten Gesellschaftsvertrages der E KG war Gegenstand des Unternehmens der Erwerb des Grundstücks in B, …, die Aufteilung dieses Grundstücks in Wohnungs- und Teileigentum, die zeitlich unverzüglich anschließende Auseinandersetzung

des Grundbesitzes unter den Kommanditisten sowie die anschließende Errichtung eines Bauwerks durch die Komplementärin der E KG im Eigentum des jeweiligen Kommanditisten. In § 6 (1) des Gesellschaftsvertrages übernahm die C GmbH die in Anlage III niedergelegte Herstellungsverpflichtung. Ausweislich § 6 (2) erhielt die C GmbH als Vergütung für die Errichtung des Bauwerks den ersten Teil der Pflichteinlage abzüglich der Grundstückserwerbskosten sowie den zweiten Teil der Pflichteinlage vollständig. In § 9 „Ergebnisverteilung“ ist Folgendes festgehalten: „Die Beteiligten wissen, dass aufgrund der zweckgebundenen Verwendung der Gesellschaftermittel auf der Ebene der Kommanditgesellschaft keine Gewinne und Verluste entstehen werden und es sich insoweit um einen ergebnisneutralen, zeitlich befristeten Vorgang handelt.“ Ausweislich des § 10 „Dauer der Gesellschaft“ beginnt die Gesellschaft „sofort“. Sie ist zeitlich befristet gegründet und damit aufgelöst, wenn

- die Auseinandersetzung des zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Grundbesitzes entsprechend den vertragsgegenständlichen Vereinbarungen im Grundbuch insgesamt vollzogen wurde,

- das Bauvorhaben vollständig fertiggestellt wurde und

- das Gemeinschaftseigentum und jede Sondereigentumseinheit abgenommen wurde.

8
In § 11 „Kündigung“ wurde ein Recht zur ordentlichen Kündigung ausgeschlossen. Im Falle der berechtigten Kündigung aus wichtigem Grund sollte die E KG mit den verbleibenden Gesellschaftern fortgesetzt werden, bei Kündigung einer Kommanditbeteiligung trat die C GmbH in sämtliche Rechte des kündigenden Kommanditisten ein, übernahm sämtliche Verpflichtungen und stellte alle anderen Gesellschafter frei. Es wurde klargestellt, dass im Falle einer Kündigung einer Kommanditbeteiligung das insoweit entstehende Rückabwicklungsverhältnis ausschließlich Rechte und Pflichten zwischen der C GmbH und dem kündigenden Kommanditisten begründet.

9
In Anlage III zum Vertrag vom 14.11.2016 übernahm die C GmbH die nachstehend vereinbarte Bauverpflichtung. Die C GmbH verpflichtete sich in § 1 der Anlage III zur Herstellung des Bauvorhabens nach Maßgabe der in Anlage II und IV der Verweisungsurkunde vom 19.10.2016 enthaltenen Pläne und Leistungsbeschreibung.

10
Mit Veräußerungsanzeige vom 15.11.2016 zeigte der Notar dem Beklagten den Erwerbsvorgang an. Daraus ergab sich, dass der Kläger mit Vertrag vom 14.11.2016 einen Anteil von 86,17/1.000 (Wohnung Nr. ….) und 5/1.000 (Tiefgaragenstellplatz [im Folgenden TG genannt] Nr. …) zum Kaufpreis von …. EUR von der E KG erworben hat.

11
Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 7.12.2016 (URNr. …) erwarb die E KG das Grundstück zum Kaufpreis von … EUR. Die E KG wurde am 14.02.2017 als Eigentümerin in das Grundbuch eingetragen.

12
Mit Urkunde vom 20.03.2017 (URNr. …) teilte die E KG das Grundstück in Wohnungs- und Teileigentum auf.

13
Mit Auflassungserklärung vom 27.03.2017 (URNr. …) und anschließender Eintragung ins Grundbuch (20.04.2017) erwarb der Kläger das Eigentum an dem – gemäß der Urkunde vom 14.11.2016 auf ihn entfallenen – Wohnungs- und Teileigentum an der Wohnung Nr. … samt der dazugehörigen TG Nr. ….

14
Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 25.04.2017 stellte der Beklagte fest, dass der Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) der Grunderwerbsteuerpflicht unterliege, aber nach § 6 Abs. 2 GrEStG steuerfrei sei. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO).

15
Am 16.01.2020 wurde die Auflösung und Löschung der E KG ins Handelsregister eingetragen.

16
Mit Schreiben vom 06.02.2020 teilte der Beklagte dem Kläger mit, dass der Grunderwerbsteuerbescheid dahingehend zu ändern sei, dass die Steuerbefreiung nicht zu gewähren sei.

17
Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 16.12.2020 änderte der Beklagte den Bescheid vom 25.04.2017 gemäß § 164 Abs. 2 AO und setzte gegen den Kläger Grunderwerbsteuer i.H.v. … EUR fest. Dabei ging der Beklagte von einer Bemessungsgrundlage von … EUR aus. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben.

18
Mit Schreiben vom 15.01.2021, das am 18. Januar 2021 beim Beklagten einging, legte der Kläger dagegen Einspruch ein. Mit Einspruchsentscheidung vom 25.05.2022 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück.

19
Zur Begründung der fristgerecht eingereichten Klage trägt der Kläger im Wesentlichen Folgendes vor:

20
Der Änderungsbescheid sei bereits deshalb rechtswidrig, weil sowohl der klagegegenständliche Änderungsbescheid als auch die Einspruchsentscheidung von derselben Sachbearbeiterin bearbeitet worden sei, womit das rechtliche Gehör im Rechtsbehelfsverfahren nicht gewahrt gewesen sei. Herr A habe geplant, eine Wohnbebauung seines Grundstücks vorzunehmen. Er habe mehrere Anfragen von Bekannten gehabt, die mit ihm zusammen unter Aufteilung des Kostenrisikos ein Mehrfamilienhaus als Neubau auf seinem Grundstück hätten errichten wollen. Daraufhin habe der jetzige Prozessbevollmächtigte ihm die rechtliche Möglichkeit der Gründung einer Baugesellschaft dargelegt. Eine Bewerbung des Projekts in üblicher Form habe nicht stattgefunden. Interessierte hätten ihre Informationen über die Planungsunterlagen des Architekten, Herrn D erhalten. Die späteren Gesellschafter der E KG hätten in Eigeninitiative zusammengefunden. Am 07.06.2016 hätten sich alle Interessenten getroffen. Ferner sei der Vorgang der Gründung einer Gesellschaft, deren Zweck der zukünftige Erwerb eines Grundstücks und eine anschließend gemeinsame Bebauung nach Aufteilung des Grundstücks durch die Gesellschafter nicht der Grunderwerbsteuer zu unterziehen. Der Beitritt als Gründungsgesellschafter zu einer Bauherrengesellschaft, welche noch nicht einmal der Ankauf eines bestimmten Grundstücks garantiert habe und bei welcher das gesamte Durchführungsrisiko der Bebauung bei den Gesellschaftern gemeinsam liege, stelle kein grunderwerbsteuerlich relevantes Rechtsgeschäft dar. Mit der Gründung der E KG habe jeder Kommanditist und damit auch der Kläger zunächst nur ihre auf den jeweiligen Kommanditanteil beschränkte Beteiligung an dieser Gesamthand begründet. Auch sei der Übergang des Grundstücks auf den Kläger als Gründungsgesellschafter der E KG gem. § 6 Abs. 2 Satz 1 GrEStG von der GrESt befreit. Die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 2 Satz 1 GrEStG sei im Streitfall auch nicht nach § 6 Abs. 4 GrEStG wegen der Nichteinhaltung der gesetzlichen (fünfjährigen) Frist ausgeschlossen. Da die Beteiligungsverhältnisse seit dem Erwerb des Grundstücks durch die veräußernde Gesamthand unverändert geblieben sind, sei die Steuerbefreiung auch ohne Einhaltung der Frist des § 6 Abs. 4 GrEStG möglich. Ein Gestaltungsmissbrauch liege ebenfalls nicht vor, da es bereits an einem Gesellschafterwechsel fehle. Der Vertrag vom 14.11.2016 stelle auch kein einheitliches Vertragswerk dar. Insbesondere habe die E KG ihren Gründungsgesellschaftern kein Grundstück verkauft. Vielmehr hätten die Gründungsgesellschafter der E KG gesellschaftsvertraglich vereinbart, gemeinsam ein Grundstück zur gesamten Hand von einem Dritten zu erwerben und dem Gesellschaftszweck entsprechend nach unentgeltlicher Auskehrung eines noch unbebauten Grundstücksanteils im Rahmen der vertraglichen Aufteilungsvereinbarung anschließend gemeinschaftlich zu bebauen. Dabei hätten sich die Gründungsgesellschafter, mithin auch der Kläger, im Rahmen der Gesellschaftervereinbarung zur Durchführung der späteren Bauleistung der Dienste ihrer Komplementärin bedient. Diese Gestaltung stelle kein verbundenes Geschäft im Sinne der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) dar. Im Streitfall fehle es auch an einem Erwerbsvorgang, da der Vertrag vom 14.11.2016 dem jeweiligen Gesellschafter keinen primären „Anspruch“ auf Wohnungseigentum gewähre. Die Gesellschafter hätten folglich keine Wohnung „erworben“, sondern hätten diese gemeinsam auf ihrem jeweiligen Grundstücksanteil selbst errichtet. Schließlich liege auch eine Doppelbesteuerung vor, weil sowohl die E KG als auch die Kommanditisten zur Zahlung der Grunderwerbsteuer herangezogen worden seien.

21
Der Kläger beantragt,

den Änderungsbescheid des Beklagten unter Steuernummer … vom 16.12.2020 und die ablehnende Einspruchsentscheidung vom 25.05.2022 aufzuheben, hilfsweise die Revision zum Bundesfinanzhof zuzulassen.

22
Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

23
Seiner Auffassung nach sei der klagegegenständliche Grunderwerbsteuerbescheid rechtmäßig. Im Streitfall liege ein einheitliches Vertragswerk vor. Dies ergebe sich aus der Vereinbarung des Klägers mit der E KG über den Erwerb eines MEA an einem unbebauten Grundstück und der Vereinbarung des Klägers mit der Komplementärin der E KG, der C GmbH über die Errichtung von Sondereigentumseinheiten. Die Verbindung zwischen der E KG und der C GmbH ergebe sich bereits aus der Komplementärstellung der C GmbH. Neben der Bearbeiterin sei auch die Sachgebietsleiterin mit dem Streitfall befasst gewesen, wodurch das 4-Augen-Prinzip gewahrt sei. Entgegen der Rechtsansicht des Klägers sei im Streitfall mit Vertrag vom 14.11.2016 nicht nur eine Gesellschaft gegründet, sondern darüber hinaus bereits mit diesem Vertrag der Anspruch auf Übereignung von konkret festgelegtem Wohnungs- bzw. Teileigentum zugunsten des Klägers begründet worden. Mit der zivilrechtlich wirksamen Begründung dieses Übereignungsanspruchs im Vertrag vom 14.11.2016 sei der Besteuerungstatbestand nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG verwirklicht worden. Eine Doppelbesteuerung sei im Streitfall nicht gegeben, weil auf der Erwerberseite zwei unterschiedliche Rechtsträger stünden und es sich um zwei verschiedene Erwerbsgegenstände handle.

24
Das Gericht hat nach Maßgabe des Beweisbeschlusses vom 13.05.2025 in der mündlichen Verhandlung Beweis erhoben durch Einvernahme der Zeugen F und D. Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 25.06.2025 verwiesen.

25
Wegen der weiteren Einzelheiten wird nach § 105 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Behördenakte sowie die Gerichtsakten nebst Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 25.06.2025 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

26
Die Klage hat keinen Erfolg.

I.

27
Die Klage ist zulässig, insbesondere fristgerecht erhoben worden. Die Anfechtungsklage nach § 40 Abs. 1 FGO ist die statthafte Klageart.

II.

28
Die Klage ist unbegründet. Zu Recht hat der Beklagte mit gem. § 164 Abs.2 AO geändertem Bescheid vom 16.12.2020 gegen den Kläger Grunderwerbsteuer i.H.v. … EUR festgesetzt.

29
1. Dem Klagebegehren liegen folgende Rechtsgrundsätze zugrunde:

30
a) Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG unterliegt ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit er bzw. es sich auf ein inländisches Grundstück bezieht, der Grunderwerbsteuer. Aus dem Vertrag heraus muss auf die Verpflichtung zur Auflassung geklagt werden

können (BFH-Urteil vom 27.1.1972 II 73/65, BStBl. II 1972, 496). Die Verpflichtung zur Eigentumsverschaffung kann sich dabei auch auf ein Grundstück beziehen, das in dieser Form noch nicht besteht. Das zu übertragende Grundstück muss aber ausreichend individualisiert sein.

31
b) Unter den Grundstücksbegriff des § 2 Abs. 1 Satz 1 GrEStG fällt auch das Wohnungseigentum (BFH-Urteil vom 30. Juli 1980 II R 19/77, BStBl II 1980, 667). Die aus Sondereigentum und Miteigentum bestehenden rechtlichen Einheiten sind daher als Grundstücke i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 GrEStG zu qualifizieren. Der Erwerb unterliegt bereits der Grunderwerbsteuer, wenn die Teilungserklärung noch nicht vollzogen ist, das Wohnungsgrundbuch noch nicht angelegt ist und das Wohnungs- bzw. Teileigentum mangels Gebäudeerrichtung noch nicht entstanden ist (BFH-Urteil vom 30. Juli 1980 II R 19/77, BStBl II 1980, 667).

32
c) Eine Kommanditgesellschaft ist als Personengesellschaft grunderwerbsteuerrechtlich eine selbständige Rechtsträgerin (BFH-Urteil vom 20.02.2019 II R 28/15, BStBl II 2019, 555, juris Rn. 24). Wegen der grunderwerbsteuerrechtlichen Selbständigkeit der Personengesellschaft können Verträge nach § 1 Abs.1 Nr. 1 GrEStG auch zwischen einer solchen Gesellschaft und deren Gesellschaftern geschlossen werden (BFH-Urteil vom 20.02.2019 II R 28/15, BStBl II 2019, 555).

33
d) Der Gegenstand des Erwerbsvorgangs, nach dem sich gemäß § 8 Abs. 1 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG die als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer anzusetzende Gegenleistung richtet, wird durch das den Steuertatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG erfüllende zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft bestimmt. Ergibt sich jedoch aus weiteren Vereinbarungen, die mit diesem Rechtsgeschäft in einem rechtlichen oder zumindest objektiv sachlichen Zusammenhang stehen, dass der Erwerber das beim Abschluss des Vertrags unbebaute Grundstück in bebautem Zustand erhält, bezieht sich der grunderwerbsteuerrechtliche Erwerbsvorgang auf diesen einheitlichen Erwerbsgegenstand (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 4. Dezember 2014 II R 22/13, BFH/NV 2015, 521).

34
Der objektiv sachliche Zusammenhang wird u.a. dadurch indiziert, dass der Erwerber (spätestens) mit dem Abschluss des Grundstückskaufvertrages in seiner Entscheidung über das „Ob“ und „Wie“ einer Bebauung gegenüber der Veräußererseite nicht mehr frei war und deshalb feststand, dass er das Grundstück nur in bebautem Zustand erhalten würde (BFH-Urteile vom 8.2.1995 II R 19/92, BFH/NV 1995, 823 und vom 21.9.2005 II R 49/04, BFH/NV 2006, 683). Eine solche Bindung gegenüber der Veräußererseite liegt insbesondere vor, wenn mit dieser ein Bauvertrag bereits vor oder spätestens mit Abschluss des Grundstückskaufvertrages geschlossen wird (BFH-Urteile vom 7. September 1994 II R 106/91, BFH/NV 1995, 434; vom 27. Oktober 1999 II R 17/99, BStBl II 2000, 34 und vom 2.3.2006 II R 39/04, BFH/NV 2006, 1880).

35
Treten auf der Veräußererseite mehrere Personen als Vertragspartner auf, liegt ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen nur vor, wenn die Personen entweder personell, wirtschaftlich oder gesellschaftsrechtlich eng verbunden sind (vgl. BFH-Urteile vom 6. Dezember 1989 II R 72/87, BFH/NV 1991, 344 und vom 2.3.2006 II R 39/04, BFH/NV 2006 1880) oder aufgrund von Abreden bei der Veräußerung zusammenarbeiten oder durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss sowohl des Grundstückskaufvertrags als auch der Verträge, die der Bebauung des Grundstücks dienen, hinwirken (BFH-Urteil vom 13. August 2003 II R 52/01, BFH/NV 2004, 663).

36
Beim Erwerb eines noch zu bebauenden Grundstücks sind die Bauerrichtungskosten jedoch dann nicht in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen, wenn das Grundstück von einer zur Veräußererseite gehörenden Person mit bestimmendem Einfluss auf das „Ob“ und „Wie“ der Bebauung erworben wird (vgl. BFH-Urteil vom 25. April 2018 II R 50/15, BStBl II 2018, 602).

37
2. Bei Übertragung dieser Grundsätze auf den Streitfall ist der klagegegenständliche Grunderwerbsteuerbescheid nicht zu beanstanden.

38
a) Der Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, dass mit Abschluss des notariell beurkundeten Vertrages vom 14.11.2016 der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG erfüllt worden ist.

39
aa) Im Vertrag vom 14.11.2016 hat der Kläger nach Ansicht des Senats ein anderes Rechtsgeschäft i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG abgeschlossen, das einen Anspruch des Klägers auf Übereignung eines MEA von 91,17/1.000 am Grundstück verbunden mit dem Sondereigentum an Wohnung Nr. … samt Keller und TG gegenüber der E KG begründet.

40
Der Anspruch des Klägers auf Übereignung des MEA gegen die E KG ergibt sich aus den Ausführungen unter Punkt B) Ziff. II. 3. a) des Vertrages vom 14.11.2016. Darin ist wörtlich folgendes festgehalten: „Jeder Kommanditist erhält hiermit einen Anspruch auf Übereignung einer Sondereigentumseinheit schon heute wie nachfolgend niedergelegt:“ Dem Kläger wurde nachfolgend die Wohnung mit Keller Nr. … und der Tiefgaragenstellplatz Nr. … zugeordnet. Weiter ist ausgeführt: „Die GmbH & Co. KG ist damit zur Verschaffung des jeweiligen Sondereigentums schon heute verpflichtet“. Auch haben die Kommanditisten der E KG „bereits schon heute“ eine im Außenverhältnis unbeschränkte Einzelvollmacht erteilt, die Auflassung des dem jeweiligen Kommanditisten zu übertragenden Sondereigentums zu erklären und sämtliche hierzu im Grundbuch erforderlichen Erklärungen abzugeben. Dieser Anspruch ist darüber hinaus auch bereits nach Zahlung des ersten Teils der vom Kläger geschuldeten Pflichteinlage fällig geworden.

41
bb) Der Vertragsgegenstand, die Wohnung Nr. … samt Tiefgaragenstellplatz Nr. … war bei Vertragsschluss auch bereits hinreichend konkretisiert. Ausweislich der Verweisungsurkunde, auf die in Ziff. II.2. des Vertrags vom 14.11.2016 verwiesen wird, der Anlage I der Verweisungsurkunde, sowie der, der Verweisungsurkunde beigefügten Pläne, hat sich die E KG zur Verschaffung eines 86,17/1.000 MEA an dem Grundstück verbunden mit dem Sondereigentum an der … qm großen, im …. OG rechts gelegenen Wohnung mit Balkon im Aufteilungsplan mit Nr. … bezeichnet, sowie zur Verschaffung eines 5/1.000 MEA verbunden mit dem Sondereigentum im Aufteilungsplan mit Nr. … bezeichneten TG verpflichtet. Auch ist im Vertrag festgehalten, dass das Bauvorhaben auf dem Grundstück, das die E KG zu diesem Zweck von Herrn A erwirbt, errichtet wird. In der Verweisungsurkunde ist das Grundstück bereits in Wohnungs- und Teileigentum aufgeteilt worden.

42
cc) Die E KG ist seit ihrer Gründung mit Vertrag vom 14.11.2016 grunderwerbsteuerrechtlich selbständig und konnte daher wirksam Verträge mit den eigenen Kommanditisten eingehen. Entgegen der Rechtsauffassung des Klägers schließen die Kommanditisten im Streitfall den Vertrag nicht mit sich selbst, sondern mit der Kommanditgesellschaft ab, womit Letztere gegenüber den Kommanditisten als Veräußerer auftreten kann. Dass die E KG erst am 21.11.2016 in das Handelsregister eingetragen worden ist, ist im Streitfall ohne Bedeutung, denn die E KG ist bereits am 14.11.2016 als Rechtsträgerin entstanden. Zwar entsteht eine Handelsgesellschaft gem. §§ 161 Abs. 2 i.V.m. § 123 des Handelsgesetzbuchs (HGB) im Verhältnis zu Dritten erst mit Eintrag im Handelsregister. Nach § 10 des Gesellschaftsvertrages sollte die E KG jedoch bereits im Zeitpunkt ihrer Gründung (14.11.2016) beginnen („Die Gesellschaft beginnt sofort“) und gegenüber den Kommanditisten Verpflichtungen eingehen können. Tritt eine Gesellschaft – wie im Streitfall die E KG – bereits als solche auf, obwohl die Voraussetzungen des § 123 Abs. 1 und 2 HGB nicht vorliegen, so ist sie zwar nicht KG, aber dennoch rechtsfähige Außengesellschaft bürgerlichen Rechts (Habersack in: Staub, HGB, 5. Aufl. 2009, § 123, Rn. 4; BGH-Urteil vom 21. Oktober 1991 II ZR 204/90, BGHZ 116, 7, juris Rn. 8).

43
dd) Auch steht der Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG im Streitfall nicht entgegen, dass das Grundstück im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags nicht im Eigentum der E KG, sondern im Eigentum des Herrn A stand bzw. dass es unsicher war, ob die E KG überhaupt Eigentum erlangen wird (vgl. BFH-Urteil vom 8. November 1995 II R 93/94, BFHE 179, 174, BStBl II 1996, 27; BFH-Beschluss vom 16. April 2009 II B 171/08, juris). Denn ein zivilrechtlich wirksamer Anspruch auf Eigentumsverschaffung kann auch hinsichtlich solcher Grundstücke erworben werden, die dem Veräußerer nicht oder noch nicht gehören (§ 185 Abs. 2, § 184 Abs. 1 BGB; vgl. hierzu Fischer in Boruttau, GrEStG, 17. Aufl., § 1, Rn. 307).

Die Steuerschuld entsteht in diesen Fällen mit dem Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts über das fremde Grundstück (vgl. § 38 AO) oder – soweit -anders als im Streitfall- die Wirksamkeit des Vertrags von dem Eintritt einer Bedingung, z.B. der Erlangung der Rechtsmacht des Verkäufers zur Eigentumsverschaffung abhängt – mit dem Eintritt der Bedingung (vgl. § 14 Nr. 1 GrEStG).

44
ee) Die Umstände, dass am 14.11.2016 die Teilungserklärung noch nicht vollzogen war, das Wohnungsgrundbuch noch nicht angelegt und das Wohnungs- bzw. Teileigentum mangels Gebäudeerrichtung noch nicht entstanden war, schließen eine Besteuerung nach dem GrEStG ebenfalls nicht aus (vgl. BFH-Urteil vom 30. Juli 1980 II R 19/77, BStBl II 1980, 667).

45
b) Ebenfalls zu Recht hat der Beklagte neben den Aufwendungen für den Erwerb des 91,17 MEA am Grundstück i.H.v. … EUR auch die Kosten für die Errichtung der Sondereinheit Nr. … samt TG i.H.v. … EUR in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer miteinbezogen. Gegenstand des Erwerbs war im Streitfall das bebaute Grundstück.

46
aa) Der Kläger war bei Abschluss des Vertrages mit der E KG über den Erwerb des MEA am Grundstück in seiner Entscheidung über das „Ob“ und „Wie“ der Bebauung gegenüber der Veräußererseite, bestehend aus der E KG und der C GmbH, nicht mehr frei. Im Vertrag vom 16.11.2016 hat sich nicht nur die E KG verpflichtet, dem Kläger -gegen Leistung einer Pflichteinlage i.H.v. … EUR das Eigentum an dem Miteigentumsanteil des Grundstücks verbunden mit dem Sondereigentum zu verschaffen. In derselben notariellen Urkunde hat sich auch die C GmbH gegenüber dem Kläger verpflichtet, die Sondereigentumseinheit Nr. … zum Preis von … EUR zu errichten. Diese beiden Vereinbarungen wurden in einem Vertrag niedergelegt und konnten vom Kläger somit nur gemeinsam angenommen werden. Zwischen dem Vertrag, mit dem der Kläger gegen die E KG einen Anspruch auf Übertragung des MEA verbunden mit dem Sondereigentum an Wohnung Nr. … erhalten hat und dem Vertrag des Klägers mit der C GmbH über die Errichtung des Sondereigentums besteht daher ein objektiv sachlicher Zusammenhang, der dazu führt, dass sich der grunderwerbsteuerliche Erwerbsvorgang auf das bebaute Grundstück bezieht.

47
bb) Auch waren die E KG und die C GmbH (Veräußererseite) gesellschaftsrechtlich eng verbunden. Die C GmbH war Komplementärin der E KG.

48
cc) Schließlich ist der Kläger, anders als er meint, nicht als Bauherr anzusehen und somit der Veräußererseite zuzurechnen. So hat der Zeuge D glaubhaft bestätigt, dass er das streitgegenständliche Mehrfamilienhaus im Auftrag des Herrn A geplant hat. Änderungen des Bauplans seien allein wegen der Vorgaben der Stadt … erfolgt und hätten ausschließlich dazu gedient, die beantragte Baugenehmigung zu erhalten. Die Kommanditisten, also auch der Kläger, hätten von dieser Planung nur in einem geringen Ausmaß abweichen können, indem sie an ihren Wohnungen geringfügige Änderungen – wie sie typischerweise bei Erwerb einer Neubauwohnung erfolgen – vornehmen konnten. Dies reicht für die Annahme einer Bauherreneigenschaft nicht aus. Der erkennende Senat hat an der Glaubwürdigkeit des Zeugen D keine Zweifel. Der Zeuge hat sich bei seiner Aussage auf die – aus seiner Erinnerung – wesentlichen Punkte beschränkt, seine Aussage war zudem widerspruchsfrei und nachvollziehbar. Dass die Kommanditisten die Planung des Mehrfamilienhauses nicht mitgestaltet haben, sondern an der ihnen von der Veräußererseite vorgegebenen Planung nur geringfügige Änderungen an dem von ihnen erworbenen Sondereigentum vornehmen konnten, wird durch die Aussage der Zeugin F bestätigt. Zwar hat die Zeugin hinsichtlich des Zeitraums der Erstellung des streitgegenständlichen Mehrfamilienhauses unzutreffende Angaben gemacht. Dies war jedoch ersichtlich dem Umstand geschuldet, dass dieser Vorgang bereits neun Jahre zurückliegt, und sich die Zeugin nicht mehr exakt daran erinnern konnte. Dies lässt jedoch Ihre Aussage zur Möglichkeit der Vornahme von Änderungen nicht unglaubhaft erscheinen, zumal diese Aussage insoweit mit der Aussage des Zeugen D übereinstimmt.

49
dd) § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GrEStG ist im Streitfall nicht anzuwenden. Gemäß § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GrEStG wird die Steuer bei Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage nach den Grundbesitzwerten i.S. des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 157 Abs. 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes

bemessen. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt. Der Kläger hat für den Erwerb des MEA am Grundstück keine Gesellschaftsanteile an der E KG hergegeben.

50
ee) Dass die vom Kläger für den Erwerb des 91,17/1.000 MEA am Grundstück zu erbringende Gegenleistung i.H.v. … EUR im Vertrag als „erster Teil der Pflichteinlage“ und die vom Kläger für die Errichtung der Sondereigentumseinheit Nr. … zu leistende Gegenleistung i.H.v. … EUR als „zweiter Teil der Pflichteinlage“ bezeichnet worden ist, ändert nichts daran, dass es sich hierbei um die Gegenleistung für den Erwerb des bebauten Grundstücks durch den Kläger handelt. So ist in Pkt. B) II.4.a) des Vertrages festgehalten, dass der als Pflichteinlage in die E KG einzubezahlende Geldbetrag dem Erwerbspreis des dem jeweiligen Kommanditisten im Rahmen der Auseinandersetzung zugewiesenen Sondereigentums entspricht. Ausweislich Pkt. B) II.4.c) des Vertrages entspricht der erste Teil der Pflichteinlage dem Geldbetrag, den der jeweilige Kommanditist für den anteiligen Grundstückserwerb des Aufteilungsgrundstücks einschließlich der anteiligen Nebenkosten schuldet. Ausweislich Pkt. B) II.4.d) des Vertrages entspricht der zweite Teil der Pflichteinlage demjenigen Geldbetrag, den der jeweilige Kommanditist für die Errichtung der ihm zugewiesenen Sondereigentumseinheit der C GmbH schuldet.

51
c) Eine Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 2 GrEStG bzw. § 7 Abs. 2 GrEStG ist im Streitfall nicht zu gewähren.

52
Der Anspruch des Klägers auf Übereignung der Wohnung Nr. … samt TG ist bereits am 14.11.2016 entstanden. Zu diesem Zeitpunkt verfügte die E KG noch über keinen Grundbesitz. Letzterer ist von der E KG erst mit Vertrag vom 07.12.2016 erworben worden. Damit fehlt es im Streitfall insoweit an einer vor der Verwirklichung des nach § 1 Abs.1 Nr. 1 GrEStG der Steuer unterliegenden Erwerbsvorgangs bestehenden Gesamthandsberechtigung, an dem von der E KG erworbenen Grundstück, die sich anschließend in dem Alleineigentum an der dem Kläger zugewiesenen Wohnung Nr. … samt des dazugehörigen TG Nr. … hätte fortsetzen können (vgl. BFH-Urteil vom 25. März 1992 II R 46/89, BStBl II 1992, 680). Da weder die Voraussetzungen des § 6 Abs. 2 GrEStG noch die des § 7 Abs. 2 GrEStG im Streitfall erfüllt sind, kann die Entscheidung, welche Rechtsnorm im Streitfall einschlägig ist, dahingestellt bleiben.

53
d) Soweit der Kläger die Einwendung einer Doppelbesteuerung erhebt, folgt ihm der erkennende Senat nicht. Der mit Vertrag vom 07.12.2016 erfolgte Erwerb des Grundstücks durch die E KG und der mit Vertrag vom 14.11.2016 erfolgte Erwerb des Wohnungs- und Teileigentums an der Wohnung Nr. … samt TG Nr. … durch den Kläger stellen zwei voneinander unabhängige Sachverhalte dar, die grunderwerbsteuerrechtlich eigenständig zu betrachten und zu besteuern sind.

54
e) Soweit der Kläger die Einwendung erhebt, dass im Festsetzungs- wie im Rechtsbehelfsverfahren dieselben Beteiligten involviert waren, verkennt er, dass kein Rechtsanspruch darauf besteht, dass das Rechtsbehelfsverfahren durch Bearbeiter durchgeführt wird, die am Festsetzungsverfahren nicht beteiligt waren. Nach dem Grundsatz des § 367 Abs. 1 Satz 1 AO entscheidet die Finanzbehörde über den Einspruch, die den mit dem Einspruch angefochtenen Verwaltungsakt erlassen hat, mithin der Beklagte. Die Rechtsbehelfsstelle ist lediglich eine organisatorische Einheit des Beklagten. Wie er diese organisiert, bleibt dem Beklagten überlassen und tangiert den Rechtsschutz des Klägers nicht. Der Kläger hat gemäß § 367 Abs. 2 Satz 1 AO nur den Anspruch darauf, dass der Beklagte die Sache in vollem Umfang erneut prüft, was im Streitfall erfolgt ist. Ungeachtet dessen war neben der Bearbeiterin auch die Sachgebietsleiterin mit dem Streitfall befasst.

III.

55
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

IV.

56
Die Revision ist nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen, weil die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat. Der BFH hat über einen Sachverhalt wie er dem Streitfall zugrunde liegt bisher nicht entschieden.