

**Titel:**

**Rechtmäßigkeit eines Grunderwerbsteuerbescheides**

**Normenketten:**

GrEStG § 2 Abs. 1 S. 1, § 6 Abs. 2, § 7 Abs. 2, § 16 Abs. 2

WEG § 8

BeurkG § 13a

AO § 128 Abs. 1, § 164 Abs. 1, Abs. 2, § 170 Abs. 1, § 367 Abs. 1 S. 1

HGB § 123

**Leitsatz:**

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 Borutta, Grunderwerbsteuergesetz, 17. Aufl., § 1 Rz 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), (Rn. 55). (redaktioneller Leitsatz)

**Schlagworte:**

„Einheitliches, Vertragswerk in der Grunderwerbsteuer“, Grunderwerbsteuer, Steuerbescheid

**Weiterführende Hinweise:**

Revision zugelassen

**Fundstellen:**

ErbStB 2025, 369

UVR 2025, 332

EFG 2026, 42

LSK 2025, 20150

BeckRS 2025, 20150

**Tenor**

1. Unter Änderung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 16.12.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.5.2022 wird die Grunderwerbsteuer auf ... € herabgesetzt.
2. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens tragen der Kläger zu ... % und der Beklagte zu ...%.
4. Das Urteil ist im Kostenpunkt für den Kläger vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten des Klägers die Vollstreckung abwenden, wenn nicht der Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.
5. Die Revision wird zugelassen.

**Tatbestand**

**1**

Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit eines Grunderwerbsteuerbescheides.

**2**

Der Kläger war Eigentümer des 1.188 qm großen Grundstücks in A, ..., 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 B GmbH genannt), an welcher der Prozessbevollmächtigte des Klägers und der Zeuge H.err C i.H.v. jeweils i.H.v. 50% beteiligt waren, auf Veranlassung des Klägers einen 1. Bauantrag für die Bebauung des Grundstücks mit einem Mehrfamilienhaus. Nachdem 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 B GmbH, vertreten durch Ihren Geschäftsführer Herrn C, eine Verweisungsurkunde „Teilungserklärung § 8 WEG“ (URNr. 4097 F) 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 ...) beigelegten Leistungsbeschreibung ersichtlichen Maßnahmen von der B 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) beigelegt, 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 beigelegten Plänen. Als Anlage II war die Gemeinschaftsordnung, als Anlage III die „Baubeschreibung für das Mehrfamilienhaus, ... in ...“ beigelegt.

#### 5

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

#### 6

Unter Pkt. B) II. des Vertrages vom 14.11.2016 trafen die Gesellschafter u.a. folgende Vereinbarungen:

- Unter Ziff. II. 1. verpflichtete sich die D KG, das Grundstück vom Kläger zum Kaufpreis von ... € 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 D 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 D 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 B GmbH, sondern die D KG sein. Auch wurde klargestellt, dass zum einen das in Anlage III der Verweisungsurkunde (Leistungsbeschreibung) und Anlage IV (vorläufige Aufteilungspläne) enthaltene Bauwerk von der B GmbH zu errichten ist, und zum anderen die Leistungsverpflichtung nicht von der D KG übernommen wird, sondern bei der B GmbH verbleibt.

- Unter Ziff. II.3. vereinbarten die Gesellschafter im Hinblick auf den Zweck der D 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 Sondereigentumseinheiten Nr. ... und Nr. ... (jeweils Wohnung mit Keller samt Tiefgarage). Weiter wurde Folgendes festgehalten: Die D 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 D KG zum Vollzug der jeweiligen Übertragungsverpflichtung „schon heute“ eine im Außenverhältnisunbeschränkte 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 B 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 D KG zugewiesenen Sondereigentums entspricht. Für die dem Kläger zugeordnete Wohnung samt Keller und Tiefgaragenstellplatz (TG) Nr. ... hatte der Kläger eine Pflichteinlage i.H.v. ... € zu bezahlen; für die dem Kläger zugeordnete Wohnung samt Keller und TG Nr. ... hatte der Kläger eine Pflichteinlage i.H.v. ... € zu bezahlen. Gleichzeitig wurde jedoch zum einen vereinbart, dass i.H.v. ... € eine Verrechnung mit dem Kaufpreiszahlungsanspruch des Klägers für den Erwerb des Grundstücks durch die D KG erfolgt. Zum anderen sollte der auf die Grunderwerbsteuer entfallende Teilbetrag i.H.v. ... € nur dann vom Kläger entrichtet werden, wenn der Erwerb des Grundstücks durch die D KG, soweit dieser den Anteil des Klägers betrifft, nicht von der Grunderwerbsteuer befreit wird. Der erste Teil der Pflichteinlage des Klägers, der auf den anteiligen Grundstückserwerb entfiel, betrug für die Wohnung Nr. .... € und für die Wohnung Nr. .... €. Gleichzeitig wurde vereinbart, dass von dem gesamten Teil der ersten Pflichteinlage i.H.v. ... € der Betrag i.H.v. ... € (= verrechneter Grundstücksanteil i.H.v. ... € und die darauf nicht entfallene Grunderwerbsteuer i.H.v. ... €) abgezogen wird, so dass der tatsächlich zu leistende erste Teil der Pflichteinlage ... € betrug. Die Pflichteinlage war innerhalb einer Frist von 14 Tagen fällig. Der zweite Teil der Pflichteinlage des Klägers, der auf die Errichtung des Sondereigentums entfiel, betrug für die Wohnung Nr. .... € und für die Wohnung Nr. .... € und war ausweislich Anlage III der Urkunde in Raten nach Baufortschritt fällig. Gläubigerin des Anteils i.H.v. ... € (= ... € + ... €) an der Pflichteinlage des Klägers sollte die B GmbH auf Grundlage eines Vertrages zugunsten Dritter werden.

7

Ausweislich des als Anlage I dem Vertrag vom 14.11.2016 beigefügten Gesellschaftsvertrages der D KG war Gegenstand des Unternehmens der Erwerb des Grundstücks in A, ..., die Aufteilung dieses Grundstücks in Wohnungs- und Teileigentum sowie die zeitlich unverzüglich anschließende Auseinandersetzung des Grundbesitzes unter den Kommanditisten sowie die anschließende Errichtung eines Bauwerks durch die Komplementärin der D KG im Eigentum des jeweiligen Kommanditisten. In § 6 (1) des Gesellschaftsvertrages übernahm die B GmbH die in Anlage III niedergelegte Herstellungsverpflichtung. Ausweislich § 6 (2) erhielt die B 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 KG 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 D KG mit den verbleibenden Gesellschaftern fortgesetzt werden, bei Kündigung einer Kommanditbeteiligung trat die B 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 B GmbH und dem kündigenden Kommanditisten begründet.

**9**

In Anlage III zum Vertrag vom 14.11.2016 übernahm die B GmbH die nachstehend vereinbarte Bauverpflichtung. Die B 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 Anteile von 65,11/1.000 (Wohnung Nr. ...), von 58,21/1.000 (Wohnung Nr. ...) sowie von 5/1.000 (TG Nr. ...) und von weiteren 5/1.000 (TG Nr. ...) zum Kaufpreis von ... € von der D KG erworben hat.

**11**

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

**12**

Mit Urkunde vom 20.03.2017 (URNr. ...) teilte die D 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 Wohnungen Nr. ... und Nr. ... samt der dazugehörigen TG Nr. ... und Nr. ... Mit Grunderwerbsteuerbescheid jeweils 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).

**14**

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

**15**

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.

**16**

Nachdem der Kläger dem Beklagten mitgeteilt hatte, dass er den Grunderwerbsteuerbescheid vom 25.04.2017 nicht erhalten habe, setzte der Beklagte mit gem. § 164 Abs. 2 AO geändertem Grunderwerbsteuerbescheid vom 16.12.2020 gegen den Kläger aus einer Bemessungsgrundlage i.H.v. ... € Grunderwerbsteuer i.H.v. ... € fest. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben.

**17**

Mit Schreiben vom 15.01.2021 legte der Kläger dagegen fristgerecht Einspruch ein.

**18**

Mit Schreiben vom 21.05.2021 teilte der Beklagte dem Kläger mit, dass er beabsichtige, den angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid, der rechtsfehlerhaft als Änderungsbescheid nach § 164 Abs. 2 AO ergangen sei, in einen „Erstbescheid“ nach § 128 Abs. 1 AO umzudeuten.

**19**

Mit Einspruchsentscheidung vom 25.05.2022 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück.

**20**

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

**21**

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. Der Kläger habe geplant, eine Wohnbebauung seines Grundstücks vorzunehmen. Er habe mehrere Anfragen von Bekannten erhalten, 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 W. erhalten. Die späteren Gesellschafter der D 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 Bauherengesellschaft, 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 D 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 D 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 Gestaltungsmisbrauch 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 D KG ihren Gründungsgesellschaftern kein Grundstück verkauft. Vielmehr hätten die Gründungsgesellschafter der D 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. Darüber hinaus liege auch eine Doppelbesteuerung vor, weil sowohl die D KG als auch die Kommanditisten zur Zahlung der Grunderwerbsteuer herangezogen worden seien. Der Kläger rüge zudem die Umdeutung des klagegegenständlichen Bescheides in einen Erstbescheid und erhebe die Einrede der Verjährung. Schließlich sei seiner Auffassung nach auch § 16 GrEStG zumindest analog im Streitfall anzuwenden.

**22**

Der Kläger beantragt,

den Grunderwerbsteuerbescheid vom 16. Dezember 2020 (St.-Nr. ...) in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25. Mai 2022 aufzuheben,

hilfsweise, die Revision zum Bundesfinanzhof zuzulassen.

**23**

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

**24**

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 D KG über den Erwerb von MEA an einem unbebauten Grundstück und der Vereinbarung des Klägers mit der Komplementärin der D KG, der B GmbH über die Errichtung von Sondereigentumseinheiten. Die Verbindung zwischen der D KG und der B GmbH ergebe sich bereits aus der Komplementärstellung der B 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. Die Regelung der § 16 Abs. 2 GrEStG sei im Streitfall nicht anwendbar, weil keine Identität des vom Kläger veräußerten Grundstücks mit den von ihm erworbenen, durch Bildung von Wohnungs- und Teileigentum entstandenen MEA bestehe.

**25**

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

**26**

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**

**27**

Die zulässige Klage hat teilweise Erfolg.

**28**

Zu Recht hat der Beklagte gegen den Kläger gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG Grunderwerbsteuer festgesetzt und die Kosten für den Erwerb der MEA an den Grundstücken i.H.v. gesamt ... € in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen. Zu Unrecht jedoch hat der Beklagte den auf die Grunderwerbsteuer entfallenden Teilbetrag i.H.v. ... € in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen, diesen Teilbetrag hat der Kläger nicht entrichtet. Ebenso zu Unrecht hat der Beklagte die Kosten für die Errichtung der Sondereigentumseinheiten Nr. ... und Nr. ... i.H.v. gesamt ... € in die Bemessungsgrundlage einbezogen. Die Voraussetzungen eines einheitlichen Vertragswerks liegen im Streitfall nicht vor.

I.

**29**

Der klagegegenständliche Grunderwerbsteuerbescheid ist formell ordnungsgemäß.

**30**

1.) Der Bescheid ist nach Maßgabe der durch den Beklagten vorgenommenen Umdeutung nach § 128 Abs. 1 AO formell ordnungsgemäß.

**31**

a) Nach § 128 Abs. 1 AO kann ein fehlerhafter Verwaltungsakt (VA) in einen anderen Verwaltungsakt umgedeutet werden, wenn er auf das gleiche Ziel gerichtet ist, von der erlassenden Finanzbehörde in der geschehenen Verfahrensweise und Form rechtmäßig hätte erlassen werden können und die Voraussetzungen für seinen Erlass erfüllt sind. Dabei müssen die Rechtsfolgen des durch Umdeutung gewonnenen Verwaltungsakts denen des umgedeuteten Verwaltungsakts im Wesentlichen entsprechen und dürfen jedenfalls nicht weitergehen. So kommt eine Umdeutung nicht mehr in Betracht, wenn für den

umgedeuteten VA die Festsetzungsfrist abgelaufen ist (vgl. BFH-Urteile vom 25.8.2020 II R 30/18, BStBl II 2021, 322 -zur Umdeutung eines Änderungsbescheides in einen Erstbescheid- und vom 22.08.2007 II R 44/05, BStBl II 2009, 754, für den umgekehrten Fall der Umdeutung eines in der unzutreffenden Annahme der Nichtigkeit des vorangegangenen Grunderwerbsteuerbescheides erlassenen Erstbescheides in einen Änderungsbescheid).

### **32**

b) Die Voraussetzungen für eine Umdeutung des Grunderwerbsteueränderungsbescheides vom 16.12.2020 in einen Erstbescheid gem. § 128 Abs. 1 AO liegen im Streitfall vor. Der Bescheid vom 16.12.2020, der zunächst unzutreffend als Änderungsbescheid nach § 164 Abs. 2 AO bezeichnet und vom Beklagten in der Einspruchsentscheidung gem. § 128 Abs. 1 AO in einen Erstbescheid umgedeutet worden ist, besteuert tatsächlich erstmalig den mit Abschluss des Gesellschaftsvertrags am 14.11.2016 verwirklichten Erwerbsvorgang des Klägers und hätte auch als Erstbescheid verfahrensrechtlich zulässig ergehen können.

### **33**

Der durch Umdeutung gewonnene Erstbescheid vom 16.12.2020 ist auch nicht etwa deshalb rechtswidrig, weil die Festsetzungsfrist für den geltend gemachten Steueranspruch abgelaufen war. Die reguläre vierjährige Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO) begann gem. § 170 Abs. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres in dem die Steuer entstanden ist, im Streitfall also mit Ablauf des Jahres 2016 zu laufen. Der zunächst als Änderungsbescheid bezeichnete Grunderwerbsteuerbescheid vom 16.12.2020 ist damit rechtzeitig innerhalb der Festsetzungsfrist ergangen. Der Umstand, dass die Umdeutung des Bescheids vom 16.12.2020 in einen Erstbescheid erst im Einspruchsverfahren erfolgt ist, hat auf die Wahrung der Festsetzungsfrist keinen Einfluss. Im Wege der Umdeutung wird kein neuer Verwaltungsakt erlassen, sondern lediglich der fehlerhaft ergangene Verwaltungsakt als anderer (rechtmäßiger) Verwaltungsakt mit anderer gleichwertiger Regelung und Rechtsfolge aufrechterhalten (BFH-Urteil vom 22.8.2007 II R 44/05, BStBl 2009, 754, Rz. 35).

### **34**

Soweit der Kläger die Einwendung erhebt, dass die Umdeutung eine Benachteiligung für ihn bedeute, folgt ihm der erkennende Senat nicht. So ist der Grunderwerbsteuerbescheid vom 16.12.2020 sowohl vor als auch nach seiner Umdeutung darauf ausgerichtet gewesen, den identischen Vorgang in derselben Weise zu besteuern. Der diesbezügliche Besteuerungswille des Beklagten war für den Kläger daher stets gleichermaßen erkennbar. Eine Benachteiligung des Klägers liegt insoweit daher nach Auffassung des erkennenden Senats nicht vor.

### **35**

2.) Der Steuerbescheid ist auch bestimmt genug. Im Streitfall war eine differenzierte Festsetzung der Grunderwerbsteuer für die beiden Erwerbe des Klägers (Wohnungen Nr. ... und Nr. ...) ausnahmsweise verzichtbar.

### **36**

a) Schriftliche Steuerbescheide müssen nach § 119 Abs. 1 AO inhaltlich hinreichend bestimmt sein. Danach muss der Regelungsinhalt dem Verwaltungsakt eindeutig entnommen werden können. Hierzu gehört u.a. die Angabe, wer die Steuer schuldet, sowie die Bezeichnung der festgesetzten Steuer nach Art und Betrag (§ 157 Abs. 1 Satz 2 AO). Das Erfordernis, die festgesetzte Steuer nach Art und Betrag zu bezeichnen, verlangt die Angabe der einzelnen, durch die Verwirklichung eines bestimmten Steuertatbestandes (vgl. § 38 AO) jeweils ausgelösten Steuerschuld (vgl. BFH-Urteile vom 30. Januar 1980 II R 90/75, BStBl II 1980, 316 und vom 15. Oktober 1980 II R 127/77, BStBl II 1981, 84). Unzulässig ist es, verschiedene Steuerschulden desselben Steuerschuldners in einem Betrag unaufgegliedert zusammenzufassen (vgl. BFH-Urteil vom 28. Januar 1983 VI R 35/78, BStBl II 1983, 472). Mehrere (getrennte) Steuerfälle erfordern entweder eine Festsetzung in getrennten Steuerbescheiden oder – bei körperlicher Zusammenfassung in einem Schriftstück – neben der genauen Angabe, welche Lebenssachverhalte (Besteuerungstatbestände, -zeiträume) besteuert werden sollen, für jeden Steuerfall eine gesonderte Festsetzung der Steuer (vgl. BFH-Beschluss vom 5. Juli 1978 II B 50/77, BStBl II 1978, 542).

### **37**

Bei der Grunderwerbsteuer gibt es ebenso viele Steuerfälle, wie Grundstücke i. S. des § 2 GrEStG übergegangen sind. Die Grunderwerbsteuer ist deshalb grundsätzlich in getrennten Steuerbescheiden bzw. bei körperlicher Zusammenfassung in einem Schriftstück für jeden Steuerfall gesondert festzusetzen.

Hierauf kann im Einzelfall ausnahmsweise nur dann verzichtet werden, wenn trotz unaufgegliederter Zusammenfassung mehrerer Steuerfälle eindeutig feststeht, welche Steuerfälle von dem Bescheid erfasst werden, und auch ansonsten keine Notwendigkeit zu einer Differenzierung besteht (vgl. zur Grunderwerbsteuer: BFH-Urteile vom 17. September 1986 II R 62/84, BFH/NV 1987, 738, und vom 22.11.1995 II R 26/92, BStBl II 1996, 162). Dem Bestimmtheitsgebot ist dann Genüge getan, wenn sich durch ausdrückliche Bezugnahme auf den Kaufvertrag, in dem der Erwerb mehrerer Grundstücke zu einem einheitlichen Kaufpreis beurkundet ist, ergibt, für welche Erwerbsvorgänge die aus dem Gesamtkaufpreis festgesetzte Steuer erhoben worden ist (BFH-Urteile vom 08.03.2017 II R 38/14, BStBl II 2017, 1005; vom 13.12.2007 II R 28/07, BStBl II 2008, 487).

**38**

b) Bei Übertragung dieser Rechtsgrundsätze auf den Streitfall ist der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid inhaltlich hinreichend bestimmt.

**39**

Zwar hat der Beklagte die Grunderwerbsteuern für die beiden Erwerbsvorgänge des Klägers (Erwerb der Wohnungen Nr. ... und Nr. ...) weder in getrennten Steuerbescheiden festgesetzt, noch die Steuer für die körperlich in einem Bescheid zusammengefassten beiden Erwerbe für jeden Steuerfall gesondert ausgewiesen, jedoch kann im Streitfall hierauf nach Ansicht des Senats verzichtet werden. Zum einen hat trotz der unaufgegliederten Zusammenfassung der beiden Steuerfälle eindeutig festgestanden, dass der Erwerb der Wohnungen Nr. ... und Nr. ... vom Bescheid erfasst wird. So sind die jeweils erworbenen Grundstücke im Gesellschaftsvertrag eindeutig u.a. unter Angabe der Fl.-Nr. sowie des zugehörigen Miteigentumsanteils (MEA) bezeichnet. Zum anderen ist die vom Kläger für den Erwerb der Wohnungen Nr. ... und Nr. ... zu leistende Pflichteinlage im Gesellschaftsvertrag unter Ziff. II. 4. a) mit einem Gesamtbetrag i.H.v. ... € ausgewiesen. Anderweitige rechtliche Gründe die eine Differenzierung erforderlich machen liegen nach Ansicht des Senats nicht vor.

II.

**40**

Der klagegegenständliche Grunderwerbsteuerbescheid ist materiell nur teilweise rechtmäßig

**41**

1.) Dem Streitfall liegen folgende Rechtsgrundsätze zugrunde:

**42**

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 Auflösung 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.

**43**

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).

**44**

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).

**45**

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).

#### **46**

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).

#### **47**

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).

#### **48**

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).

#### **49**

2.) Bei Übertragung dieser Grundsätze auf den Streitfall ist die mit klagegegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung festgesetzte Grunderwerbsteuer auf ... € (= 3,5% aus ... €) herabzusetzen.

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

#### **50**

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 70,11/1.000 am Grundstück verbunden mit dem Sondernutzungsrecht an der Sondereigentumseinheit Nr. ... sowie auf Übereignung eines MEA von 63,21/1.000 am Grundstück verbunden mit dem Sondernutzungsrecht an der Sondereigentumseinheit Nr. ... jeweils samt Keller und Tiefgaragenstellplatz gegenüber der D KG begründet.

#### **51**

Der Anspruch des Klägers auf Übereignung der MEA gegen die D KG ergibt sich aus den Ausführungen unter dem Punkt B), 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 wurden nachfolgend die Wohnungen mit Keller Nr. ... und Nr. ... und die TG Nr. ... und Nr. ... zugeordnet. Weiter ist ausgeführt: „Die GmbH & Co. KG ist damit zur Verschaffung des jeweiligen Sondereigentums schon heute verpflichtet“. Auch haben die Kommanditisten der D KG „bereits schon heute“ eine im Außenverhältnis unbeschränkte Einzelvollmacht erteilt, die

Auflösung 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.

**52**

bb) Die Vertragsgegenstände – die Wohnungen Nr. ... und Nr. ... samt den zugehörigen TG – waren bei Vertragsschluss auch bereits hinreichend konkretisiert. Ausweislich der Verweisungsurkunde, auf die in Ziff. II.2. des Vertrages vom 14.11.2016 verwiesen wird, der Anlage I der Verweisungsurkunde, sowie der, der Verweisungsurkunde beigefügten Pläne, hat sich die D KG zur Verschaffung eines MEA von 65,11/1.000 am Grundstück verbunden mit dem Sondereigentum an der der ... qm großen, im 1. OG rechts gelegenen Wohnung mit Balkon Nr. ... sowie zur Verschaffung eines MEA von 58,21/1.000 am Grundstück verbunden mit dem Sondereigentum an der ... qm großen, im 2. OG links gelegenen Wohnung mit Balkon Nr. ... sowie zur Verschaffung zweier 5/1.000 MEA verbunden mit dem Sondereigentum an den im Aufteilungsplan mit Nr. ... und Nr. ... bezeichneten mittig gegenüber dem Aufzug im Kellergeschoß befindlichen TG. Auch ist im Vertrag festgehalten, dass das Bauvorhaben auf dem Grundstück, das die D KG zu diesem Zweck vom Kläger erwirbt, errichtet wird. In der Verweisungsurkunde ist das Grundstück bereits in Wohnungs- und Teileigentum aufgeteilt worden.

**53**

cc) Die D 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.

**54**

Dass die D KG erst am 21.11.2016 in das Handelsregister eingetragen worden ist, ohne Bedeutung. Die D KG ist im Streitfall 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 D KG bereits im Zeitpunkt ihrer Gründung (14.11.2016) beginnen („Die Gesellschaft beginnt sofort“) und gegenüber den Kommanditisten Verpflichtungen eingehen können. Tritt die Gesellschaft – wie im Streitfall – 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).

**55**

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 D KG, sondern im Eigentum des Klägers stand bzw. dass es unsicher war, ob die D KG überhaupt Eigentum erlangen werde (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 Borutta, Grunderwerbsteuergesetz, 17. Aufl., § 1 Rz 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).

**56**

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).

**57**

b) Zu Unrecht hat der Beklagte jedoch – zwischen den Beteiligten unstreitig – einen Teilbetrag i.H.v. ... € in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen. Grund hierfür ist, dass die Vertragsbedingung, unter denen

dieser Teilbetrag vom Kläger hätte entrichtet werden müssen, nicht eingetreten ist und der Kläger den Teilbetrag deshalb auch tatsächlich nicht an die D KG gezahlt hat.

**58**

c) Ebenfalls zu Unrecht hat der Beklagte neben den Aufwendungen für den Erwerb des Anspruchs auf Übertragung der MEA von 70,11/1.000 und von 63,21/1.000 am Grundstück i.H.v. gesamt ... € auch die Kosten für die Errichtung der Sondereigentumseinheiten Nr. ... und Nr. ... i.H.v. gesamt ... € in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer miteinbezogen. Die Voraussetzungen des einheitlichen Vertragswerks sind nicht erfüllt. Gegenstand des Erwerbs war im Streitfall das unbebaute Grundstück.

**59**

Grund hierfür ist, dass der Kläger auf die Errichtung des Mehrfamilienhauses maßgebend Einfluss genommen hat. Als Grundstückseigentümer hatte der Kläger das Interesse, sein Grundstück bestmöglich zu vermarkten. In diesem Zusammenhang hat der Kläger im Jahr 2015 den Zeugen C als Architekt mit der Erstellung der Bauplanung und der Beantragung der Baugenehmigung für die Errichtung eines Mehrfamilienhauses auf seinem Grundstück beauftragt. Auch beriet er sich mit dem Prozessbevollmächtigten über die Möglichkeit der Gründung einer Baugesellschaft.

**60**

d) Bei einer Bemessungsgrundlage von ... € ergibt sich unter Anwendung des Grunderwerbsteuersatzes von 3,5% daher eine Grunderwerbsteuer von ... €.

**61**

e) Soweit der Kläger die Einwendung erhebt, dass er wegen der Verrechnung i.H.v. ... € insoweit keine Zahlung auf die Pflichteinlage ausgeführt hätte, folgt ihm der erkennende Senat nicht. Die Verrechnung stellt lediglich eine Abkürzung des Zahlungswegs dar. So hat sich der Kläger mit Vertrag vom 14.11.2016 zu Leistung der ersten Pflichteinlage i.H.v. insgesamt ... € (=... € ./ ...€) verpflichtet. In Höhe von ... € hätte er aber diese Pflichteinlage ohnehin wieder als Kaufpreis für die Veräußerung des Grundstücks zurückerhalten (vgl. Kaufvertrag vom 07.12.2016, URNr. ...). Diese Abwicklung ist durch die vereinbarte Verrechnung lediglich abgekürzt worden. An der Verpflichtung zur Leistung der Pflichteinlage hat dieser Umstand jedoch nichts geändert.

f) § 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 D KG hergegeben.

**62**

g) Dass die vom Kläger für den Erwerb des 70,11/1.000 MEA (Wohnung Nr. ... samt TG) sowie des 63,21/1.000 MEA (Wohnung Nr. ... samt TG) am Grundstück zu erbringende Gegenleistung i.H.v. ... € (Wohnung Nr. ... samt TG) und i.H.v. ... € (Wohnung Nr. ... samt TG) abzüglich des Betrages von ... € im Vertrag als „erster Teil der Pflichteinlage“ bezeichnet worden ist, ändert nichts daran, dass es sich um die Gegenleistung für den Erwerb des Grundstücks durch den Kläger handelt. So ist in Pkt. B) II.4.a) des Vertrages festgehalten, dass der als Pflichteinlage in die D 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.

**63**

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

**64**

Der Anspruch des Klägers auf Übereignung des Wohnungs- und Teileigentums an den Wohnungen Nr. ... und Nr. ... samt der dazugehörigen TG ist bereits am 14.11.2016 entstanden. Zu diesem Zeitpunkt verfügte die D KG jedoch noch über keinen Grundbesitz. Letzterer ist von der D KG erst mit Vertrag vom 7.12.2016 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 D KG erworbenen Grundstück, die sich anschließend in dem Alleineigentum an den dem

Kläger zugewiesenen Wohnungen Nr. ... und Nr. ... samt den dazugehörigen TG Nr. ...und Nr. ... hätte fortsetzen können (vgl. BFH-Urteil vom 25. März 1992 II R 46/89, BStBl II 1992, 680).

**65**

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 einschlägig ist, dahingestellt bleiben.

**66**

i) Soweit der Kläger die Einwendung einer Doppelbesteuerung erhebt, folgt ihm der erkennende Senat nicht. Der mit Vertrag vom 7.12.2016 erfolgte Erwerb des Grundstücks durch die D KG und der mit Vertrag vom 14.11.2016 erfolgte Erwerb des Wohnungs- und Teileigentums an den Wohnungen Nr. ... und Nr. ... samt TG Nr. ... und Nr. ... durch den Kläger stellen zwei voneinander unabhängige Sachverhalte dar, die grunderwerbsteuerrechtlich eigenständig zu betrachten und zu besteuern sind. Zum andern liegt auch keine Doppelbesteuerung vor, weil der Erwerb durch die D KG, insoweit steuerfrei geblieben ist, als dieser der Beteiligung des Klägers an der D KG entsprochen hat.

**67**

j) Soweit der Kläger die Einwendung erhebt, dass im Festsetzungswie 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.

**68**

k) Soweit der Kläger die Einwendung erhebt, ihm stünde eine Steuerbefreiung nach § 16 Abs. 2 GrEStG zu, verkennt er, dass die Voraussetzungen dieser Rechtsnorm im Streitfall nicht erfüllt sind. Die durch Teilung eines veräußerten Grundstücks in Wohnungs- und Teileigentum neu entstehenden MEA sind weder identisch noch teilidentisch mit dem veräußerten Grundstück. Dieser Umstand steht der Anwendung des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG in Fällen wie dem Streitfall entgegen (vgl. BFH-Beschluss vom 19. Februar 2014 II B 106/13, BFH/NV 2014, 901). Entgegen der Rechtsauffassung des Klägers sind die mit Urteil des BFH vom 19. Februar 2014 (II B 106/13) festgestellten o.g. Rechtsgrundsätze auf den Streitfall übertragbar. Für eine analoge Anwendung des § 16 Abs. 2 GrEStG – wie sie mit Schriftsatz des Klägers vom 30.12.2022 gefordert wird – fehlt es bereits an einer planwidrigen Gesetzeslücke.

III.

**69**

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

IV.

**70**

Die Revision ist nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen, weil die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat. So hat der BFH über eine Konstellation, wie sie im Streitfall gegebenen ist, bisher nicht entscheiden.