
Datum: 02.05.2007
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 6275/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2007:0502.5K6275.03.00

Tenor:

Der Grunderwerbsteuerbescheid vom2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom2003 wird aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Einbringung eines Grundstücks durch seine im Grundbuch eingetragenen fünf Miteigentümer in die aus denselben Personen bestehende Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) grunderwerbsteuerpflichtig ist oder ob dieser Vorgang gemäß § 5 Abs. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) in vollem Umfang steuerbefreit ist.

2

Die Klägerin ist eine Eigentümergemeinschaft, bestehend aus Herrn I...C, Frau I..... T...C geb. C, Herrn J....C, Frau M..... C....-M..... und Herrn X..... T..... (im Folgenden: die Klägerin). Laut notariell beurkundetem Tauschvertrag vom1991 (UR.-Nr. ... des Notars Dr. in) mit der Stadt erwarben die an der Klägerin beteiligten Personen zu je 1/5 Anteil das im Grundbuch von Blatt 0004 eingetragene Grundstück Flur 4 Nr. ..., Freifläche, Straße ..., groß ... ar, um auf diesem Grundstück eine Tankstelle zu errichten und zu betreiben.

3

- Am1991 unterzeichneten die genannten Personen einen Vertrag zur Gründung einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR) unter der Bezeichnung "Eigentümergeinschaft C.../T.....", mit dem erklärten Zweck (§ 1 des Gesellschaftsvertrages), das vorgenannte Grundstück gewinnbringend zu verwalten und zu vermieten. Nach § 1 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages stellt das Grundstück Gesamthandseigentum der GbR dar. 4
- In das Grundbuch von (Amtsgericht) wurden am1992 auf Antrag des Notars Dr. vom1991 die genannten Personen als Miteigentümer des Grundstücks zu je 1/5 Anteil eingetragen. Bei dieser Eintragung blieb es auch in den Folgejahren. 5
- Am1991 wurde von demselben Notar ein "Grundstückskaufvertrag (Teilfläche)" beurkundet (UR.-Nr. ...). Mit diesem Vertrag übertrugen I...C, I...T..., J.... C, M.....C....M.... und X...T.... aus dem mit Urkunde ... erworbenen Grundstück eine Teilfläche von 10 m² zum Preis von 3.000 DM an das ... zwecks Errichtung einer Transformatorstation. Wegen der Einzelheiten insoweit wird auf den Vertrag Bezug genommen. 6
- Am2003 ließen die an der Klägerin beteiligten Personen den in Streit stehenden "Einbringungsvertrag" (UR.-Nr. ... des Notars Dr. in) beurkunden. Der Gesellschaftsvertrag vom1991 wurde als Anlage zu der Urkunde UR.-Nr. ... genommen. Der "Einbringungsvertrag" nimmt unter I. Bezug auf die Eintragung der an der Klägerin als Miteigentümer zu je 1/5 Anteil beteiligten Personen im Grundbuch. Unter II. des Einbringungsvertrages wird Bezug genommen auf den GbR-Gesellschaftsvertrag vom1991. Daran anschließend heißt es wie folgt: *"Die Beteiligten stellen fest, dass die Einbringung des z. Zt. in Bruchteilsgemeinschaft gehaltenen Grundbesitzes in die Gesellschaft mit sachenrechtlicher Wirkung versehentlich bisher nicht erfolgt ist, dass jedoch die Bruchteilsgemeinschaft ab dem1991 wie eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts behandelt wurde"*. Unter III. des Einbringungsvertrages wird vereinbart, dass jeder der an der Klägerin beteiligten Personen seinen 1/5 Miteigentumsanteil an dem Grundstück in die zwischen ihnen bestehende GbR unter dem Namen "Eigentümergeinschaft C.../ T....." einbringt. 7
- Ebenfalls am2003 ließen die an der Klägerin beteiligten Personen zur Regelung der Unternehmensnachfolge einen "Kauf- und Übertragungsvertrag – GbR-Beteiligung" beurkunden (UR.-Nr. ... des Notars Dr. in). Herr I...C, Frau I...C....T, Herr J...C und Frau M.....C...M..... schieden unter Übertragung ihrer GbR-Beteiligungen auf ihre Kinder bzw. Nichten aus der Gesellschaft aus. An der GbR waren danach Herr X... T..... zu 3/15 Anteil und Frau D.....T....., Herr U T und Herr B.... T.... zu je 4/15 Anteil beteiligt. 8
- Unter Bezugnahme auf die notarielle Urkunde ... vom2003 setzte der Beklagte mit Bescheid vom2003 gegenüber der Klägerin die Grunderwerbsteuer auf 18.470,-- € fest. Hierbei ging er bezüglich der Bemessungsgrundlage von einem auf 350% erhöhten Einheitswert von ... € aus, berücksichtigte die nach § 5 Abs. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) vorgesehenen Steuerbefreiungen mit 40% = ... € und legte einen Steuersatz von 3,5% zugrunde. Der Bescheid erging vorläufig gemäß § 165 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) hinsichtlich der endgültigen Bemessungsgrundlage. Hilfsweise sei bis zur Ermittlung des Bedarfswertes der Einheitswert in Höhe von ... €, erhöht auf 350%, angesetzt worden. 9
- Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein. Sie machte geltend, Anspruch auf Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 GrEStG im Umfang von 100% zu haben. Zur Begründung führte sie aus, dass mit dem Einbringungsvertrag (Urkunde 360/2003) nicht die 10

Einbringung des Grundstücks in die GbR verwirklicht, sondern lediglich eine Berichtigung des Grundbuchs veranlasst worden sei. Entgegen dem Willen der Gemeinschafter seien diese als Bruchteilseigentümer des Grundstücks in das Grundbuch eingetragen worden. Sie seien jedoch seit Errichtung der Grundstücksgemeinschaft im Jahre 1991 immer davon ausgegangen, als GbR zu handeln. Dies belege auch der Tauschvertrag vom1991 (UR.-Nr. ...). Danach habe die GbR von der Stadt das Grundstück erworben; das Eigentum daran sei untereinander zu je 1/5 aufgeteilt worden. Alle Erklärungen und auch die Steuererklärungen seien in der Folgezeit von der GbR abgegeben worden. Dass die GbR nicht als solche im Grundbuch eingetragen worden sei, sei erst nach Jahren von dem Urkundsnotar aufgedeckt worden. Dieser habe vorgeschlagen, die Angelegenheit durch die Urkunde ... nachträglich zu berichtigen.

Mit Einspruchsentscheidung vom2003 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Die Voraussetzungen für eine vollständige Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 GrEStG lägen nicht vor. Ausweislich der Urkunde ... habe die Erbengemeinschaft, untereinander zu je 1/5 beteiligt, das Grundstück durch Tauschvertrag erworben. Durch weitere Urkunde ... hätten die Beteiligten zu je 1/5 eine Teilfläche an das ... zwecks Errichtung einer Transformatorstation veräußert. In keinem der beiden Verträge habe eine GbR gehandelt. Auch in der hier streitgegenständlichen Urkunde ..., die zudem ausdrücklich als "Einbringungsvertrag" bezeichnet sei, werde von einer Bruchteilsgemeinschaft zu je 1/5 Anteil gesprochen. Auch im Grundbuch seien die Beteiligten zu je 1/5 als Miteigentümer eingetragen worden. Dass die Beteiligten untereinander von den Verhältnissen ausgegangen seien, wie sie im Gesellschaftsvertrag vom1991 dargestellt seien, werde demnach durch die offiziellen Dokumente – Grundbuch bzw. diverse notarielle Urkunden – eindeutig widerlegt. 11

Gleichzeitig mit der Einspruchsentscheidung erging ein nach § 165 Abs. 2 AO geänderter, nunmehr auf ... € lautender Grunderwerbsteuerbescheid, nachdem die Bewertungsstelle des Beklagten eine Bedarfsbewertung des Grundstücks erstellt hatte. 12

Hiergegen richtet sich die vorliegende, fristgerecht bei Gericht eingegangene Klage, die im Wesentlichen wie folgt begründet wird: 13

Die rechtliche Würdigung des unstreitigen Sachverhalts durch den Beklagten sei unzutreffend. Es sei ein grundsätzliches Prinzip der Grunderwerbsteuer, dass nur der Erwerb bzw. der Übergang des Eigentums an einem Grundstück besteuert werde. Wenn sich durch einen Rechtsvorgang (Vertrag, Auflassung, Grundstücksberichtigung u.ä.) keine materiellen Rechtsänderungen am Grundstück ergäben, so dürfe auch keine Grunderwerbsteuer erhoben werden. Die Bezeichnung des entsprechenden Rechtsvorgangs sei für die Grunderwerbsteuer unerheblich. Es sei ebenfalls grunderwerbsteuerrechtlich nicht maßgebend, wie das Grundstück im Grundbuch eingetragen worden sei. Für die Frage, ob ein Grundstück zu gesamthänderisch gebundenem Gesellschaftsvermögen geworden sei, müsse auf die tatrichterlich zu ermittelnde Willensrichtung der Gemeinschafter abgestellt werden. 14

Im Streitfall habe durch den Einbringungsvertrag vom2003 (UR.-Nr. ...) nur der seit 1991 tatsächlich gewollte und auch praktizierte Zustand (Gesamthandseigentum der Gesellschaft) im Grundbuch seinen Niederschlag finden sollen. Es habe sich somit keine materielle Rechtsänderung ergeben, so dass der der Urkunde ... zugrundeliegende Vorgang (Einbringung) kein grunderwerbsteuerbarer Vorgang sei. Dass von Anfang an der Erwerb des Tauschgrundstücks durch die BGB-Gesellschaft gewollt und diese am Beurkundungstermin bereits existent gewesen sei, ergebe sich deutlich aus dem Protokoll der 15

Gesellschafterversammlung der C.... KG vom1991. Laut Tz. 2 dieses Protokolls gründeten "die fünf Gesellschafter mit dem gemeinschaftlichen Erwerb des Grundstücks Straße die BGB-Gesellschaft *Eigentümergeellschaft C.../ T:....*".

Der Beklagte könne sich für seine Auffassung nur auf den Inhalt des Grundbuchs und auf die Urkunde ... (Veräußerung eines Grundstücksteils an die ... zur Errichtung einer Transformatorstation) stützen, in der ebenfalls von Bruchteilseigentum an diesem Grundstück ausgegangen werde. Hierbei lasse er jedoch unberücksichtigt, dass das Grundstück nach dem Willen und der Praxis der Beteiligten stets zum gesamthänderisch gebundenen Vermögen der GbR gehört habe. Im Übrigen sei die gesetzliche Vermutung der Richtigkeit des Grundbuchinhalts widerlegbar. 16

Soweit die Versagung der vollständigen Steuerbefreiung durch den Beklagten damit begründet werde, dass zeitgleich mit der Einbringung in die GbR auch ein Gesellschafterwechsel stattgefunden habe, berücksichtige der Beklagte nicht, dass § 5 Abs. 3 GrEStG nur auf seinen Sinn und Zweck beschränkt anwendbar sei (teleologische Reduktion). Die Vorschrift sei vom Gesetzgeber im Jahre 1999 als Missbrauchsbekämpfungsvorschrift eingeführt worden. Da das Grundstück – wenn auch nicht im Grundbuch entsprechend eingetragen – seit ca. 12 Jahren zum Gesamthandsvermögen der GbR gehört habe und sich dies auch in Zukunft voraussichtlich nicht ändern werde, scheide eine Missbrauchsmöglichkeit aus. Deshalb sei es, sofern man überhaupt von einer Steuerbarkeit des Einbringungsvertrages vom2003 ausgehen könne, geboten, die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 GrEStG zu gewähren. 17

Hinzu komme Folgendes: 18

Zwar sei die aufgrund des Tausch- und Gesellschaftsvertrages vom1991 und1991 vorgesehene Zurechnung des Grundstücks in das Gesamthandseigentum der GbR mangels Eintragung in das Grundbuch sachenrechtlich nicht vollzogen worden. Die wirtschaftlichen Konsequenzen dieser Vorgänge seien jedoch gezogen worden: Die GbR habe das Grundstück durch Vermietung genutzt und die Erträge seien in das Gesellschaftsvermögen eingegangen. Ertragsteuerlich sei das Grundstück ebenfalls als Gesamthandsvermögen der GbR behandelt worden. § 1 Abs. 2 GrEStG sehe jedoch für die Fälle, in denen eine zivilrechtlich wirksame Übertragung scheitere, die wirtschaftliche Verfügungsmacht aber übergegangen sei, eine Steuerpflicht bei Übergang der wirtschaftlichen Verwertungsbefugnis vor. Voraussetzung hierfür sei, dass nicht nur die Erträge aus der Nutzung, sondern auch mögliche Erträge aus einer Verwertung auf diejenige Person oder Gesellschaft übergehe, die eigentlich zivilrechtlicher Eigentümer habe werden sollen. Diese Voraussetzung sei im Streitfall erfüllt. Da deshalb eine nach § 1 Abs. 2 GrEStG steuerbare wirtschaftliche Grundstückseinbringung bereits in 1991 erfolgt sei, sei für die Anwendung der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 GrEStG auf die Verhältnisse in 1991 abzustellen. Diese seien 12 Jahre (bezogen auf 2003) und damit deutlich länger als die steuerunschädliche Behaltensfrist nach § 5 Abs. 3 GrEStG unverändert geblieben. Die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 GrEStG greife daher in vollem Umfang. 19

Die Klägerin beantragt, 20

den Grunderwerbsteuerbescheid vom2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom2003 aufzuheben, hilfsweise die Revision zuzulassen. 21

Der Beklagte beantragt, 22

23

die Klage abzuweisen, hilfsweise die Revision zuzulassen.

Er wiederholt im Wesentlichen seine Ausführungen im Vorverfahren. Ergänzend trägt er wie folgt vor: 24

Die Klägerin könne sich nicht auf § 1 Abs. 2 GrEStG berufen, mit der Begründung, das Grundstück sei von den Beteiligten wie Gesellschaftsvermögen behandelt worden, weil die GbR das Grundstück durch Vermietung nutze und die entsprechenden Erträge der GbR zufließen. Die wirtschaftliche Verwertungsbefugnis müsse grundsätzlich durch formwirksamen Rechtsakt verschafft werden. Die Verwertung werde nämlich nur dann ermöglicht, wenn die Rechtsstellung des Berechtigten von der Rechtsordnung anerkannt werde. Dies bedeute, dass eine privatschriftliche Vereinbarung wie der von den Beteiligten der Klägerin abgeschlossene Gesellschaftsvertrag vom1991 dem Formerfordernis nicht genüge, da bei Grundstücksgeschäften auch eine notarielle Beurkundung erforderlich sei. 25

Die ertragsteuerliche Behandlung der Grundstückserträge sei grunderwerbsteuerlich nicht maßgebend. 26

Ob der GbR-Gesellschaftsvertrag vom ...1991 gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG steuerbar gewesen sei oder nicht, könne letztlich dahingestellt sein. Jedenfalls habe der Einbringungsvertrag vom2003 (UR.-Nr. ...) i.V. mit dem Kauf- und Übertragungsvertrag vom selben Tage (UR.-Nr. ...) eine neue Grunderwerbsteuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 i.V. mit § 5 Abs. 3 GrEStG begründet. Dies werde in § 1 Abs. 6 GrEStG ausdrücklich klargestellt. 27

Der der Einspruchsentscheidung vom2003 beigefügte Änderungsbescheid vom gleichen Tage sei gemäß § 365 Abs. 3 Satz 1 AO zum Gegenstand des Verfahrens geworden. 28

Mit Beschluss vom2007 hat der Senat angeordnet, Beweis zu erheben über die Frage, ob die C../T..... GbR von vornherein durch den Grundstückskaufvertrag vom1991 (UR.-Nr. ... des Notars Dr. in den im Tauschgang von der Stadt erworbenen Grundbesitz als GbR erwerben sollte, durch Vernehmung des Notars Dr. und des Wirtschaftsprüfers Dr. als Zeugen. Zum Ergebnis der Beweisaufnahme wird auf die Anlage zum Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 2. Mai 2007 Bezug genommen. 29

Entscheidungsgründe 30

Die Klage ist begründet. 31

Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (arg. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Der Einbringungsvertrag vom2003 (UR.-Nr. ...) stellt keinen Grunderwerbsteuer auslösenden Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG dar. 32

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstücks begründet. Hierzu zählen auch sog. Einbringungsverträge, durch die die Verpflichtung zur Übertragung eines zum eingebrachten Betrieb oder Teilbetrieb gehörenden inländischen Grundstücks begründet wird (Pahlke in Pahlke/Franz, Grunderwerbsteuer, 3. Aufl. 2005, § 1 Rz. 153). Hiervon ausgehend hat der Beklagte unter Anwendung des § 5 Abs. 1 GrEStG eine Steuerbefreiung in Höhe von 40 vom Hundert gewährt. Im Streitfall liegt jedoch entgegen der ausdrücklichen Bezeichnung als "Einbringungsvertrag" in diesem Vorgang kein Rechtsgeschäft vor, das einen Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks begründet. 33

Denn zu diesem Zeitpunkt war die Klägerin bereits Eigentümerin des Grundstücks. Es handelt sich vielmehr um eine Maßnahme mit dem Ziel, die fehlerhafte Eintragung des Eigentums einer Bruchteilsgemeinschaft in das Grundbuch aus dem Jahre 1991/1992 zu korrigieren. Dies ergibt sich aus Folgendem:

Gemäß § 5 Abs. 1 GrEStG wird beim Übergang eines Grundstücks von mehreren Miteigentümern auf eine Gesamthand die Steuer nicht erhoben, soweit der Anteil des einzelnen am Vermögen der Gesamthand Beteiligten seinem Bruchteil am Grundstück entspricht. Diese Vorschrift hat der Beklagte auf den "Einbringungsvertrag" vom2003 angewendet und die teilweise Steuerbefreiung betreffend den ursprünglichen Grunderwerbsteuerbescheid vom2003 hierauf gestützt. § 5 Abs. 1 GrEStG ist im Streitfall jedoch nicht anwendbar. Denn mit der Urkunde ... sollte nicht der Übergang eines Grundstücks von mehreren Miteigentümern auf eine Gesamthand beurkundet werden. Vielmehr war das Eigentum an dem Grundstück bereits im Jahre 1991 auf die Gesamthand C../T..... GbR übertragen worden. 34

Durch den "Einbringungsvertrag" vom2003 konnte das hier in Rede stehende Grundstück deshalb nicht von mehreren Miteigentümern auf eine Gesamthand übertragen werden, weil es bereits durch den Tauschvertrag vom1991 (UR.-Nr. ...) in das Eigentum der BGB-Gesellschaft C../ T..... (der Klägerin) übergegangen war. Hierfür spricht Folgendes: Erwerben mehrere Personen ein Grundstück, ist vorrangig festzustellen, ob es sich bei diesen mehreren Personen um eine Personengesellschaft handelt. Denn bei einer Personengesellschaft können Gesamthandsvermögen und Bruchteilseigentum nebeneinander bestehen. Entsprechend dem gesetzlichen Regelstatut des § 718 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches – BGB – besteht eine tatsächliche Vermutung des Inhalts, dass ein von Gesellschaftern gemeinsam erworbenes Grundstück in Gesamthandseigentum erworben werden soll. Denn die Zurechnung von Gesamthandsvermögen auf einen "besonderen Rechtsträger" hat die Funktion, das Gesellschaftsvermögen im Interesse von Zweckverfolgung und –erreichung zu binden (Bundesfinanzhof – BFH – Urteil vom 4. April 1974 III R 168/72, Bundessteuerblatt – BStBl – II 1974, 598; *Fischer* in Boruttau, Grunderwerbsteuer, 15. Aufl. 2002, § 1 Rdnr. 106; *Pahlke* in Pahlke/Franz, Grunderwerbsteuergesetz, 3. Aufl. 2005, § 1 Rz. 36). Ob ein Grundstück zu Bruchteilseigentum i.S. der §§ 741 ff. BGB oder zu Gesamthandseigentum i.S. des § 718 Abs. 1 BGB erworben werden soll, ist – worauf die Klägerin zutreffend hingewiesen hat – von der tatrichterlich zu ermittelnden Willensrichtung der Gesellschafter abhängig (*Fischer* in Boruttau, Grunderwerbsteuer, 15. Aufl. 2002, § 1 Anm. 106). 35

Bezogen auf den Streitfall ergibt sich bezüglich der Willensrichtung der Vertragsparteien des Tauschvertrages vom1991 mit der Stadt aufgrund der vorgelegten Urkunden und nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme Folgendes: 36

Die N.....C.... KG, an der die aus vier Personen bestehende Erbengemeinschaft C..... sowie Herr X....T..... beteiligt waren, betrieb auf dem Grundstück (B .) in eine-Tankstelle. Wegen des Tunnelbaus in war eine Verlegung der Tankstelle an die Straße erforderlich. Laut Protokoll der Gesellschafterversammlung der C..... KG vom1991 waren die Gesellschafter der Erbengemeinschaft C.... und die Gesellschafter der C..... KG zusammengetreten, um in Anbetracht der am1991 zu unterzeichnenden Urkunde verschiedene Beschlüsse zu fassen. Hierzu gehörte auch der Beschluss, "mit dem gemeinschaftlichen Erwerb des Grundstücks Straße die BGB-Gesellschaft ,Eigentümergeinschaft C../ T..... zu gründen". Diese sollte die noch zu errichtende Tankstelle auf dem am nächsten Tage von der Stadt im Tauschwege zu erwerbenden 37

Grundstück an der Straße betreiben.

Ob die BGB-Gesellschaft bereits am1991 gegründet wurde, wie der Zeuge Dr. zunächst ausgesagt hat, oder ob sie erst am nächsten Tag ipso iure mit dem Erwerb des Tauschgrundstücks existent wurde, kann dahingestellt bleiben. Jedenfalls kommt durch das Protokoll der Gesellschafterversammlung der C.... KG vom1991 und durch die Aussage des Zeugen Dr. der Wille der Herren I.... und J.....C..., X.... T.... und der Damen I.... T..... und M....C...M..... klar zum Ausdruck, ab dem1991 in gesamthänderischer Verbundenheit handeln zu wollen, um in dieser Eigenschaft das Tauschgrundstück von der Stadt zu erwerben und hierauf – ebenfalls in gesamthänderischer Verbundenheit – eine Tankstelle zu betreiben. Dass das Tauschgrundstück tatsächlich in das Vermögen der BGB-Gesellschaft übergehen sollte, wird auch durch die in Tz. 2 des Protokolls der Gesellschafterversammlung vom1991 vereinbarte Ausgleichspflicht einzelner Gesellschafter bezüglich des Kapitals der BGB-Gesellschaft deutlich. Dass es offenbar keine Einladung zur Gesellschafterversammlung der BGB-Gesellschaft gegeben hat, ist ebenso unerheblich, wie der Umstand, dass der BGB-Gesellschaftsvertrag erst am1991 privatschriftlich geschlossen wurde. Denn Personen, die sich rechtsverbindlich zum gemeinsamen Kauf einer Sache zusammentun, bilden allein hierdurch eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (Karsten Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 58 III 6. a). Gleiches gilt auch dann, wenn der Erwerb eines Grundstücks im Tauschwege erfolgen soll. Der hierfür grundsätzlich erforderliche Gesellschaftsvertrag kann indes formlos, also auch konkludent abgeschlossen werden (Karsten Schmidt, a.a.O., § 59 I 2. a). Der Wille der Gesellschafter, sich als BGB-Gesellschaft zusammentun zu wollen, ist in dem Protokoll vom1991 und dem am nächsten Tag vollzogenen Grundstückstausch hinreichend dokumentiert.

38

Es steht dem Erwerb des Tauschgrundstücks durch die Gesamthand auch nicht entgegen, dass der Urkundsnotar den Tauschvertrag so formuliert hat, als würden die Mitglieder der Erbengemeinschaft C.... und Herr X.... T..... das Tauschgrundstück als Bruchteilsberechtigte erwerben. Denn wenn ein rechtsgeschäftlicher Erwerb in Gesamthandseigentum nicht gegen einen diesbezüglichen Willen der Erwerber eintreten kann (Fischer in Boruttau, Grunderwerbsteuer, § 1 Rdnr. 106), so gilt vor dem Hintergrund der tatsächlichen Vermutung, dass ein von Gesellschaftern erworbenes Grundstück grundsätzlich in Gesamthandseigentum erworben werden soll, auch die Umkehrung dieses Satzes: Wenn ein Grundstück rechtsgeschäftlich in Gesamthandseigentum erworben werden soll, scheitert der Erwerb durch die Gesamthand nicht daran, dass – von den Gesamthändlern unerkannt – der Erwerb zu Bruchteilseigentum beurkundet wurde.

39

Dem steht auch nicht entgegen, dass der Notar Dr. als Zeuge ausgesagt hat, ihm sei im Beurkundungstermin der Beschluss vom1991 nicht bekannt gewesen und er habe einen Erwerb durch eine Bruchteilsgemeinschaft "vor Augen gehabt". Wie in den beiden mündlichen Verhandlungen deutlich geworden ist, handelt es sich bei der von den Erwerbern am1991 abgegebenen Auflassungserklärung um einen weder von dem Notar noch von der Stadt erkannten Erklärungsirrtum der Erwerber über die rechtliche Bedeutung des Ausdrucks "Eigentümergeinschaft C..../T.....". Diesen war das Auseinanderfallen ihres Erklärungswillens und des Erklärungsinhalts bei der Beurkundung nicht bewusst. So hat auch der Zeuge Dr. in seiner Vernehmung eingeräumt, eine – aus heutiger Sicht – gebotene Rückfrage bei dem Wirtschaftsprüfer Dr. unterlassen zu haben, warum dieser die in dem ursprünglichen Vertragsentwurf verwandte und zu einem deutlich früheren Zeitpunkt auch noch so gewollte Formulierung "Bruchteilsgemeinschaft" handschriftlich abgeändert hatte in "Eigentümergeinschaft C.../T.....". Wie der Streitfall eindrucksvoll zeigt, besteht über das

40

Rechtsinstitut "Miteigentum" vielfach Unklarheit. Das Eigentum an einer Sache kann mehreren Personen zustehen. Sofern nicht ausnahmsweise eine Gesamthandsgemeinschaft gegeben ist, steht das Miteigentum mehreren zu Bruchteilen zu, d.h. jeder Miteigentümer hat einen bestimmten ideellen (nicht realen) Anteil an der Sache. Für das Miteigentum nach Bruchteilen gelten die Vorschriften über die Gemeinschaft (§§ 741 ff. BGB). Im Streitfall war aber gerade dies nach dem klar dokumentierten Zweck des Tauschvertrages vom 29.1.1991 von den Erwerbern nicht gewollt, sondern ein Erwerb durch die zumindest gleichzeitig entstandene BGB-Gesellschaft. Diese vielfach anzutreffende Unklarheit über die Rechtsnatur einer Eigentümergeinschaft kommt nicht nur in der Rechtsauffassung des Zeugen Dr. zum Ausdruck, der erklärtermaßen in der "Eigentümergeinschaft C...../T....." eine BGB-Gesellschaft gesehen hatte, sondern auch in dem Bericht des Beklagten vom 13.5.1992 über die bei der "Eigentümergeinschaft C..../T....." durchgeführte Umsatzsteuer-Sonderprüfung, wo die Rechtsform des Unternehmens als "Gesellschaft bürgerlichen Rechts" bezeichnet ist.

Auch die am1992 erfolgte Eintragung der fünf Erwerber als Bruchteilsberechtigte im Grundbuch hindert nicht die Annahme eines Erwerbs durch die BGB-Gesellschaft. Denn die Eintragung in das Grundbuch bewirkt nicht konstitutiv das Eigentum des Eingetragenen, sondern gibt nur die durch die Auflassung herbeigeführte materielle Rechtslage wieder. Ist – wie im Streitfall – die Auflassung hinsichtlich der Person der Erwerber fehlerhaft erklärt worden, führt dies zur Unrichtigkeit des Grundbuchinhalts i.S. des § 894 BGB. Eine solche Unrichtigkeit eines Grundbuchs besteht, wenn die durch den Grundbuchinhalt dargestellte Rechtslage bezüglich Eigentum etc. nicht mit der wirklichen Rechtslage übereinstimmt (Palandt/Bassenge, BGB, 65. Aufl. 2006, § 894 Rz. 2). Ob der von der Klägerin auf Anraten des Notars Dr. Schmidt gewählte Weg, durch den Einbringungsvertrag vom 13.2.2003 die fehlerhafte Eigentumseintragung aus dem Jahre 1992 zu korrigieren, aus grunderwerbsteuerrechtlicher Sicht zweckmäßig war, bedarf keiner Entscheidung.

41

Mit der Erkenntnis, dass das hier in Rede stehende Grundstück bereits im Jahre 1991 in das Eigentum der BGB-Gesellschaft übergegangen ist, steht es auch im Einklang, dass in der Folgezeit – dem eingetragenen Eigentum der Bruchteilsgemeinschaft zuwider und von dem Beklagten unbeanstandet – die Ergebnisse der Fruchtziehung aus dem erworbenen Grundstück der BGB-Gesellschaft zugeordnet wurden. Zwar ist die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Erträgen für die grunderwerbsteuerrechtliche Frage nicht unmittelbar erheblich; ihr kommt aber indizielle Bedeutung zu (vgl. *Fischer* in Boruttau, Grunderwerbsteuer, 15. Aufl. 2002, § 1 Anm. 688 m.w.N. zur BFH-Rechtsprechung). Es handelt sich angesichts der Besonderheiten des Streitfalles auch nicht um die bloße Überlassung eines Grundstücks durch einen Gesellschafter an seine Personengesellschaft mit der Folge, dass das Grundstück grunderwerbsteuerlich selbst dann nicht der Personengesellschaft zuzurechnen ist, wenn das Grundstück in die Bilanz der Gesellschaft aufgenommen wurde (*Fischer* in Boruttau, Grunderwerbsteuer, 15. Aufl. 2002, § 1 Anm. 744 m.w.N. zur BFH-Rechtsprechung). Vielmehr wollten die Erwerber das Grundstück bewusst und gezielt zur Erreichung des angestrebten gemeinschaftlichen Zwecks – Betrieb einer Tankstelle – als notwendiges Betriebsvermögen von der Stadt in das Eigentum der Personengesellschaft übernehmen.

42

Es liegt auch kein anderer, die Grunderwerbsteuer auslösender Tatbestand, insbesondere nicht § 1 Abs. 2a GrEStG, vor.

43

Durch den "Kauf- und Übertragungsvertrag (GbR-Beteiligung)" ebenfalls vom2003 ist zwar ein wesentlicher Wechsel im Bestand der Gesellschafter einer Personengesellschaft i.S.

44

des § 1 Abs. 2a GrEStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402) eingetreten. Die Voraussetzungen für eine Festsetzung von Grunderwerbsteuer nach dieser Vorschrift liegen jedoch nicht vor. Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, dass mindestens 95 vom Hundert der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft (§ 1 Abs. 2a GrEStG). Eine Grunderwerbsteuerfestsetzung nach dieser Vorschrift scheitert im Streitfall jedoch daran, dass der Gesellschafterwechsel nicht innerhalb von fünf Jahren, gerechnet ab dem Erwerb des Grundstücks im Jahre 1991 durch die BGB-Gesellschaft, eingetreten ist.

Da § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V. mit § 5 GrEStG somit als Grundlage für den geltend gemachten Grunderwerbsteueranspruch ausscheiden und ein Austausch des Besteuerungsobjekts in Bezug auf den Vorgang im Jahre 1991 nicht möglich ist, erweist sich der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid als unheilbar rechtswidrig, weshalb er mit der Kostenfolge aus § 135 Abs. 1 FGO aufzuheben war. 45

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO in Verbindung mit §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 46