

Urteil vom 20. December 2011, II R 42/10

Grunderwerbsteuerbefreiung bei Erwerb eines Grundstücks durch eine GbR im Rahmen einer Vermögensauseinandersetzung nach Ehescheidung

BFH II. Senat

GrEStG § 3 Nr 5, GrEStG § 5 Abs 2

vorgehend FG Nürnberg, 19. May 2010, Az: 4 K 1011/2009

Leitsätze

1. NV: Erwirbt eine GbR, an der je zur Hälfte geschiedene Ehegatten beteiligt sind, im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach Scheidung der Ehegatten ein Grundstück aus dem Alleineigentum eines Ehegatten, ist dieser Erwerb i.H. von 50 % nach § 5 Abs. 2 GrEStG und i. H. von weiteren 50 % aufgrund einer Interpolation des § 3 Nr. 5 GrEStG und des § 5 Abs. 2 GrEStG steuerfrei.
2. NV: Eine begünstigte Vermögensauseinandersetzung liegt vor, wenn Eheleute zur Regelung ihrer Vermögensverhältnisse anlässlich der Scheidung ein Grundstück und Gebäude auf fremdem Grund und Boden, die während der Ehe jeweils im Alleineigentum eines Ehegatten standen und für betriebliche Zwecke genutzt wurden, in das Gesamthandseigentum einer von den geschiedenen Eheleuten neu gegründeten GbR einbringen, um den während der Ehe aufgebauten Betrieb auch nach der Scheidung fortzuführen.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GbR, an der X und Y jeweils zu 50 % beteiligt sind.
- 2 Y war ursprünglich Alleingesellschafterin der Buchhandlung B-GmbH sowie Inhaberin eines Einzelunternehmens. X war Alleingesellschafter der U-GmbH sowie Alleineigentümer eines Grundstücks. An diesem Grundstück hatte er der Y ein gewerbliches Nutzungsrecht eingeräumt. Das Nutzungsrecht war durch eine im Grundbuch eingetragene persönliche Dienstbarkeit gesichert. Das Grundstück ist mit einem der Y gehörenden Bürogebäude und einer Betriebshalle bebaut. Y nutzte beide Gebäude für ihr Einzelunternehmen. Im Dezember 2000 verpachtete sie das gesamte steuerliche Anlagevermögen ihres Einzelunternehmens an die B-GmbH. Die Tätigkeit des Einzelunternehmens bestand seitdem ausschließlich in der Verpachtung.
- 3 X und Y waren von 1988 bis 2005 miteinander verheiratet. Ihre Ehe wurde mit Urteil des Amtsgerichts vom 19. Januar 2005 geschieden. Am 14. August 2007 gründeten X und Y die Klägerin. Dies erfolgte laut Gründungsvertrag zur "teilweisen Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung". Jeweils mit wirtschaftlicher Wirkung mit Ablauf des 31. Dezember 2006 brachte X das Grundstück sowie die Geschäftsanteile an der U-GmbH und Y ihr Einzelunternehmen mit allen Aktiven und Passiven sowie ihren gesamten Geschäftsanteil an der B-GmbH ein. Gesellschaftszweck der Klägerin ist es nach § 2 des Gesellschaftsvertrags, das bisher von Y unter der Bezeichnung Buchhandlung Y geführte Einzelunternehmen fortzuführen und dieses wie das sonstige unternehmerisch genutzte Vermögen der Gesellschafter zu halten und zu verwalten.
- 4 Nachdem das Lagefinanzamt zuletzt mit Bescheiden jeweils vom 12. März 2008 für das Grundstück einen Grundbesitzwert auf den 14. August 2007 in Höhe von 105.000 € und für die Gebäude auf fremdem Grund und Boden in Höhe von 649.500 € festgestellt hatte, setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) zuletzt mit Bescheid vom 20. Mai 2010 die Grunderwerbsteuer gegen die Klägerin aus einer Bemessungsgrundlage von 377.250 € auf 13.203 € fest. Das FA ging davon aus, die Einbringung des Grundstücks und der Gebäude sei nur zu 50 % von der Grunderwerbsteuer befreit. Aus einer wertenden Zusammenschau (Interpolation) des § 3 Nr. 5 und des § 5 Abs. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) ergebe sich keine weitere Steuerbefreiung.
- 5 Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) war der Auffassung, die Einbringung des Grundstücks und der

Gebäude sei jeweils zu weiteren 50 % aufgrund einer Interpolation des § 3 Nr. 5 und des § 5 Abs. 2 GrEStG steuerbefreit. Von der Grunderwerbsteuer ausgenommen sei der Übergang eines Grundstücks des geschiedenen Ehegatten auf eine Personengesellschaft, soweit der andere geschiedene Ehegatte an der Gesellschaft beteiligt und der Übergang im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung erfolgt sei. Diese Voraussetzungen lägen im Streitfall vor. Insbesondere seien die Einbringungen in die Klägerin zur teilweisen Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung erfolgt. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 352 veröffentlicht.

- 6 Das FA rügt mit seiner Revision eine Verletzung von § 3 Nr. 5 und § 5 Abs. 2 GrEStG. Die vom FG vorgenommene Zusammenschau des § 3 Nr. 5 und des § 5 Abs. 2 GrEStG unterstelle einen fiktiven Erwerb von jeweils hälftigen Miteigentumsanteilen an dem Grundstück und den Gebäuden, die real jedoch jeweils einem Ehegatten allein gehörten. Es stelle sich die Frage, ob dieser Sachverhalt einer interpolierenden Betrachtungsweise zugänglich sei. Jedenfalls sei eine Steuerbefreiung aufgrund Interpolation des § 3 Nr. 5 und des § 5 Abs. 2 GrEStG deshalb nicht zu gewähren, weil die Einbringungen nicht im Zuge einer Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung erfolgt seien.
- 7 Das FA beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision des FA ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht hat das FG entschieden, dass die Einbringung des Grundstücks und der Gebäude in die Klägerin nicht nur zur Hälfte, sondern vollständig von der Besteuerung ausgenommen ist.
- 10 1. Die Einbringung des Grundstücks und der Gebäude in die Klägerin unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 2 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG der Grunderwerbsteuer (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. Mai 2011 II B 151/10, BFH/NV 2011, 1395). Die Grunderwerbsteuer war --wovon das FA zutreffend ausgegangen ist-- nach § 5 Abs. 2 GrEStG in Höhe eines Anteils von jeweils 50 % nicht zu erheben, weil Grundstück und Gebäude jeweils von einem Alleineigentümer, nämlich von X bzw. Y, auf eine Gesamthand, die Klägerin, übertragen wurden und X bzw. Y als Gesellschafter jeweils zu 50 % an der Klägerin beteiligt sind.
- 11 2. Dem FG ist darin zu folgen, dass der Klägerin für den Erwerb des Grundstücks und der Gebäude aufgrund einer Interpolation des § 3 Nr. 5 und des § 5 Abs. 2 GrEStG eine weitere Steuerbefreiung in Höhe von jeweils 50 % zusteht und damit die Grunderwerbsteuer für die Einbringung insgesamt auf 0 € festzusetzen war.
- 12 a) Nach § 3 Nr. 5 GrEStG ist der Grundstückserwerb durch den früheren Ehegatten des Veräußerers im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung von der Besteuerung ausgenommen. Dieser Tatbestand ist zwar vorliegend nicht erfüllt. Denn Erwerber des Grundstücks und der Gebäude sind nicht die früheren Ehegatten X und Y, sondern die Klägerin. Dies folgt aus der grunderwerbsteuerrechtlichen Selbständigkeit der GbR (vgl. BFH-Urteil vom 18. Dezember 2002 II R 82/00, BFH/NV 2003, 940). Ebenso scheidet eine vollständige Nichterhebung der Steuer nach § 5 Abs. 2 GrEStG aus. Diese käme nur in Betracht, wenn X und Y das Grundstück und die Gebäude jeweils zur Hälfte in die Klägerin eingebracht hätten; dieser Sachverhalt liegt jedoch nicht vor.
- 13 b) Nach der Rechtsprechung des BFH kann sich aber aus der Zusammenschau zweier Befreiungsvorschriften eine Steuerbefreiung ergeben, die im Wortlaut der Einzelvorschriften, je für sich allein betrachtet, nicht zum Ausdruck kommt (BFH-Urteil vom 28. April 1970 II 109/65, BFHE 99, 250, BStBl II 1970, 600; Meßbacher-Hönsch in Boruttaw, Grunderwerbsteuergesetz, 17. Aufl., § 3 Rz 33; Pahlke/Franz, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 4. Aufl., § 3 Rz 20, jeweils m.w.N.). Insbesondere ist nach der BFH-Rechtsprechung anerkannt, dass die "relative Selbständigkeit" und die grunderwerbsteuerrechtlich eigene Rechtsträgerschaft der Gesamthand es nicht ausschließen, "dieser die persönlichen Eigenschaften der Gesamthänder quotal zuzurechnen" (BFH-Beschluss vom 26. Februar 2003 II B 202/01, BFHE 201, 323, BStBl II 2003, 528, m.w.N.).
- 14 c) Erwirbt eine Gesamthand, an der der frühere Ehegatte des Veräußerers beteiligt ist, im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung der Ehegatten ein Grundstück, führt die interpolierende Betrachtung dazu, den Grundstückserwerb so zu behandeln, als wäre er durch den geschiedenen Ehegatten erfolgt. Nach den Rechtsgedanken der § 3 Nr. 5 und § 5 Abs. 2 GrEStG ist der Grundstückserwerb bei einem derartigen

Sachverhalt zu der Quote steuerfrei, zu der der frühere Ehegatte an der Gesamthand beteiligt ist (vgl. Meßbacher-Hönsch, a.a.O., § 3 Rz 396; Pahlke/Franz, a.a.O., § 3 Rz 231).

- 15 Nichts anderes gilt, wenn beide früheren Ehegatten an der Gesamthand beteiligt sind und der Gesamthand im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung Grundstücke übertragen. Denn die (teilweise) Steuerbefreiung ist deshalb gerechtfertigt, weil der jeweils tatsächlich verwirklichte Grundstückserwerb im Grunde als abgekürzter Weg anzusehen ist und die nicht verwirklichten Zwischenerwerbe zum einen gemäß § 3 Nr. 5 GrEStG und zum anderen nach § 5 Abs. 2 GrEStG (teilweise) steuerfrei wären (vgl. Meßbacher-Hönsch, a.a.O., § 3 Rz 33; Pahlke/Franz, a.a.O., § 3 Rz 20, jeweils allgemein zur Rechtfertigung der Interpolation). Entgegen der Auffassung des FA wird insofern nicht etwa ein Sachverhalt unterstellt, der tatsächlich so nicht stattgefunden hat. Vielmehr dient der fingierte Sachverhalt nur als Prüfungsmaßstab für die Frage, ob eine Steuerbefreiung aufgrund einer interpolierenden Betrachtungsweise zu gewähren ist.
- 16 d) Nach diesen Grundsätzen liegen im Streitfall die Voraussetzungen für die Gewährung einer Steuerbefreiung in Höhe von jeweils weiteren 50 % aufgrund einer Interpolation des § 3 Nr. 5 und des § 5 Abs. 2 GrEStG vor. Der hier tatsächlich verwirklichte Erwerb des Grundstücks und der Gebäude durch die Klägerin ist als abgekürzter Weg für die jeweils hälftige Übertragung dieser Vermögensgegenstände auf den jeweils anderen früheren Ehegatten und von diesen auf die Klägerin anzusehen. Dabei wäre sowohl der Erwerb des jeweils hälftigen Miteigentumsanteils am Grundstück bzw. am Gebäude als auch dessen Einbringung in die Klägerin steuerfrei gewesen.
- 17 aa) Der Erwerb des jeweils hälftigen Miteigentumsanteils am Grundstück bzw. am Gebäude durch den jeweils anderen früheren Ehegatten wäre nach § 3 Nr. 5 GrEStG von der Besteuerung ausgenommen gewesen. Denn er wäre im Zuge der Vermögensauseinandersetzung aufgrund der Scheidung erfolgt.
- 18 (1) Steuerfrei sind danach in sachlicher Hinsicht alle Erwerbe aus Anlass der Ehescheidung (vgl. Gesetzentwurf des Bundesrates, Entwurf eines Grunderwerbsteuergesetzes vom 19. März 1981, BRDrucks 9/251, S. 18). Begünstigt ist jede Vermögensauseinandersetzung, die ihre Ursache in der Scheidung hat. Die Vermögensauseinandersetzung erstreckt sich auf die Regelung sämtlicher vermögensrechtlicher Beziehungen der geschiedenen Ehegatten (BFH-Urteil vom 23. März 2011 II R 33/09, BFHE 233, 453, BStBl II 2011, 980, m.w.N.). Eine zeitliche Beschränkung ist in § 3 Nr. 5 GrEStG für die Vermögensauseinandersetzung nicht vorgesehen. Ein langer Zeitraum zwischen Scheidung und Grundstücksübertragung kann jedoch darauf hindeuten, dass eine scheidungsbedingte Vermögensauseinandersetzung nicht mehr vorliegt (BFH-Urteil in BFHE 233, 453, BStBl II 2011, 980, m.w.N.).
- 19 Entgegen der Ansicht des FA erfordert eine Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung nicht die endgültige Zuordnung eines Grundstücks zum früheren Ehegatten. Eine derartige Einschränkung des Tatbestands des § 3 Nr. 5 GrEStG ergibt sich weder aus dessen Wortlaut noch aus den Gesetzesmaterialien. Ebenso wenig rechtfertigen Wortlaut und Gesetzesmaterialien eine Einschränkung des § 3 Nr. 5 GrEStG derart, dass eine Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung auf die Abwicklung eines bestimmten Güterstandes beschränkt ist (vgl. Pahlke/Franz, a.a.O., § 3 Rz 226). Vielmehr ist der Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Ehescheidung weit gespannt (vgl. Meßbacher-Hönsch, a.a.O., § 3 Rz 390; Pahlke/Franz, a.a.O., § 3 Rz 226). Sie umfasst sämtliche gegenseitigen Beziehungen wirtschaftlicher Art (Pahlke/Franz, a.a.O., § 3 Rz 226).
- 20 Eine begünstigte Vermögensauseinandersetzung liegt auch dann vor, wenn Eheleute zur Regelung ihrer Vermögensverhältnisse anlässlich der Scheidung --wie im Streitfall-- ein Grundstück und Gebäude auf fremdem Grund und Boden, die während der Ehe jeweils im Alleineigentum eines Ehegatten standen und für betriebliche Zwecke genutzt wurden, in das Gesamthandseigentum einer von den geschiedenen Eheleuten neu gegründeten GbR einbringen, um den während der Ehe aufgebauten Betrieb auch nach der Scheidung fortzuführen. Durch die Einbringung des Grundstücks und der Gebäude in die neu gegründete GbR haben sich die früheren Eheleute X und Y in Bezug auf ihr Unternehmensvermögen auseinandergesetzt. Dem steht nicht entgegen, dass im Zusammenhang mit der Einbringung keine güterrechtlichen Vereinbarungen, wie z.B. in Form eines Verzichts auf weitere Ansprüche getroffen wurden.
- 21 (2) Der anteilige Erwerb des Grundstücks und der Gebäude durch den jeweils anderen früheren Ehegatten wäre im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung erfolgt. Die Übertragung des Grundstücks und der Gebäude hatte nach den tatsächlichen Feststellungen des FG ihre Ursache in der Scheidung. An diese Feststellungen ist der erkennende Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Sie sind revisionsrechtlich nicht zu beanstanden und widersprechen weder den Denkgesetzen noch Erfahrungssätzen.
- 22 bb) Ferner wäre die Einbringung eines jeweils hälftigen Miteigentumsanteils am Grundstück bzw. an den Gebäuden

in die Klägerin nach § 5 Abs. 2 GrEStG steuerfrei gewesen. Denn X und Y waren an der Klägerin zu jeweils 50 % beteiligt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de