

Urteil vom 03. Juni 2014, II R 1/13

Erhebung der Grunderwerbsteuer für Gesellschafterwechsel bei einer grundbesitzenden Personengesellschaft aufgrund Abspaltung bei einer Gesellschafterin

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 2a S 1, GrEStG § 6 Abs 3

vorgehend FG Münster, 27. November 2012, Az: 8 K 2285/09 F

Leitsätze

1. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist auch dann erfüllt, wenn die Gesellschafterstellung einer zu 100 % am Vermögen einer grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligten GmbH aufgrund Abspaltung auf eine andere Personengesellschaft übergeht, an deren Vermögen der Alleingesellschafter der GmbH zu 100 % beteiligt ist.
2. Die Voraussetzungen für eine Nichterhebung der Steuer nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG sind in einem solchen Fall nicht erfüllt.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, war im Jahr 2005 Eigentümerin mehrerer Grundstücke, die in den Bezirken verschiedener Finanzämter lagen. Ihre Geschäftsleitung befand sich im Bezirk des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--). An ihrem Vermögen war im Innenverhältnis allein ihre einzige Kommanditistin, die ... GmbH (GmbH 1) beteiligt. Das Stammkapital ihrer Komplementär-GmbH (GmbH 2) wurde ebenfalls von der GmbH 1 gehalten. Alleiniger Gesellschafter der GmbH 1 war A. Diese Beteiligungsverhältnisse bestanden bereits seit dem Jahr 1998.
- 2 Durch notariell beurkundeten Vertrag vom 23. August 2005 übertrug die GmbH 1 einen Teilbetrieb als Gesamtheit durch Abspaltung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2, § 123 Abs. 2 Nr. 2 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) auf die dadurch neu entstandene ... GmbH & Co. KG (KG 2). Übertragen wurden insbesondere die Beteiligungen der GmbH 1 an der Klägerin und an der GmbH 2. A wurde der einzige Kommanditist der KG 2. Die GmbH 2 wurde die persönlich haftende Gesellschafterin der KG 2 ohne Beteiligung an deren Vermögen im Innenverhältnis. Die Abspaltung wurde am 15. Dezember 2005 in das Handelsregister eingetragen.
- 3 Das FA nahm an, dass durch die Abspaltung der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) verwirklicht worden sei, und stellte demgemäß gegenüber der Klägerin durch Bescheid vom 8. Oktober 2008 die Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer auf den 15. Dezember 2005 mit Ausnahme der Grundstückswerte gesondert fest. Der Einspruch blieb erfolglos. Während des Klageverfahrens erklärte das FA durch die Änderungsbescheide vom 27. Mai und 25. August 2010 die Feststellung gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und 4 der Abgabenordnung hinsichtlich der Frage, ob die Heranziehung der Grundbesitzwerte i.S. des § 138 des Bewertungsgesetzes als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer verfassungsgemäß ist bzw. ob die Steuer nach § 8 Abs. 2 GrEStG (§ 17 Abs. 3a GrEStG) zu bemessen ist, für vorläufig.
- 4 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit der Begründung ab, der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG sei durch die Abspaltung verwirklicht worden. Die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 GrEStG für eine Nichterhebung der Steuer seien nicht erfüllt. Dass der vor der Abspaltung mittelbar am Vermögen der Klägerin beteiligte A Kommanditist der KG 2 sei, spiele insoweit keine Rolle. Die an der Klägerin ursprünglich als Gesellschafterin beteiligte GmbH 1 sei nämlich im Hinblick auf § 6 Abs. 3 GrEStG nicht transparent. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 315 veröffentlicht.

- 5 Mit der Revision vertritt die Klägerin die Ansicht, die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG für eine Nichterhebung der Steuer seien erfüllt.
- 6 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 28. Mai 2009 und die Feststellungsbescheide vom 8. Oktober 2008, 27. Mai 2010 und 25. August 2010 aufzuheben.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht angenommen, dass durch die Abspaltung der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG verwirklicht wurde und die Voraussetzungen für eine Nichterhebung der Steuer nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG nicht erfüllt sind.
 - 9 1. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG wurde durch die Abspaltung verwirklicht.
 - 10 a) Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG als ein auf die Übereignung dieses Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft.
 - 11 Eine unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Personengesellschaft liegt vor, wenn ein Mitgliedschaftsrecht an der Gesellschaft zivilrechtlich wirksam auf ein neues Mitglied der Personengesellschaft übergeht (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Mai 2013 II R 3/11, BFHE 242, 169, BStBl II 2013, 963, Rz 8, m.w.N., und vom 25. September 2013 II R 17/12, BFHE 243, 404, BStBl II 2014, 268, Rz 14). Wirtschaftliche Gesichtspunkte spielen dabei keine Rolle (BFH-Urteile vom 29. Februar 2012 II R 57/09, BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917, Rz 10 ff.; vom 16. Januar 2013 II R 66/11, BFHE 240, 191, BStBl II 2014, 266, Rz 18; vom 24. April 2013 II R 17/10, BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833, Rz 10, und in BFHE 243, 404, BStBl II 2014, 268, Rz 14). Neue Mitglieder einer grundbesitzenden Personengesellschaft i.S. des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG können natürliche und juristische Personen sowie Personengesellschaften sein. Personen- und Kapitalgesellschaften werden dabei auf der Tatbestandsebene dieser Vorschrift (anders als bei der Nichterhebung der Steuer gemäß § 6 GrEStG, vgl. dazu unten II.2.) gleich behandelt (BFH-Urteile in BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917; in BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833, Rz 10, und in BFHE 243, 404, BStBl II 2014, 268, Rz 14). Ob der ausscheidende Gesellschafter an der Personen- oder Kapitalgesellschaft, auf die sein Anteil an der grundbesitzenden Personengesellschaft übergeht, beteiligt ist, ist für den Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG unerheblich (BFH-Urteil in BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917, Rz 11, und in BFHE 243, 404, BStBl II 2014, 268, Rz 14).
 - 12 Eine unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Personengesellschaft kann auch auf Umwandlungsvorgängen wie etwa einer Abspaltung beruhen (Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, 10. Aufl., § 1 Rz 104; Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, 5. Aufl., § 1 Rz 294; Fischer in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 17. Aufl., § 1 Rz 833).
 - 13 b) Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG wurde demgemäß im Wege einer unmittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes der Klägerin dadurch verwirklicht, dass mit der Eintragung der Abspaltung in das Handelsregister gemäß § 135 Abs. 1 i.V.m. § 131 Abs. 1 Nr. 1 UmwG die an der Klägerin bestehende Kommanditbeteiligung der GmbH 1, die zu 100 % an deren Vermögen beteiligt war, auf die KG 2 übergegangen ist. Die an der GmbH 1 und der KG 2 bestehenden Beteiligungsverhältnisse spielen insoweit keine Rolle.
- 14 2. Die Annahme des FG, der Erhebung der Steuer für diesen Erwerbsvorgang stehe § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG nicht entgegen, ist ebenfalls zutreffend.
- 15 a) Beim Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand wird nach diesen Vorschriften die Steuer nicht erhoben, soweit Anteile der Gesellschafter am Vermögen der erwerbenden Gesamthand den jeweiligen Anteilen dieser Gesellschafter am Vermögen der übertragenden Gesamthand entsprechen. § 6 GrEStG ist auf alle steuerbaren Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG anwendbar, auch auf den fiktiven Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2a GrEStG. Die Steuer wird in den Fällen des fiktiven Erwerbsvorgangs nach § 1

Abs. 2a GrEStG nach Maßgabe des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG nicht erhoben, soweit die Gesellschafter der --fiktiv-- übertragenden Personengesellschaft an der --fiktiv-- aufnehmenden Personengesellschaft beteiligt bleiben. Bei doppelstöckigen Gesamthandsgemeinschaften, bei denen eine Gesamthand unmittelbar an einer anderen beteiligt ist, ist dabei nicht die Gesamthand als solche als Zurechnungssubjekt anzusehen, sondern ein Rückgriff auf die am Vermögen der Gesamthand Beteiligten geboten (BFH-Urteile in BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917, Rz 17, und in BFHE 243, 404, BStBl II 2014, 268, Rz 17).

- 16** b) Die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG sind im Streitfall nicht erfüllt.
- 17** aa) Die zunächst allein am Vermögen der Klägerin beteiligte GmbH 1 hat aufgrund der Abspaltung ihre Stellung als Gesellschafterin der Klägerin verloren. An ihre Stelle ist im Hinblick auf § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG A getreten, der seit dem Wirksamwerden der Abspaltung allein am Vermögen der KG 2 beteiligt ist, die ihrerseits neue Gesellschafterin der Klägerin wurde und allein an deren Vermögen beteiligt ist. Es fehlt somit an der erforderlichen Gesellschafteridentität zwischen der --fiktiv-- übertragenden Personengesellschaft (Klägerin vor der Abspaltung) an der --fiktiv-- aufnehmenden Personengesellschaft (Klägerin nach der Abspaltung). Dass A vor der Abspaltung über die GmbH 1 und die GmbH 2 mittelbar an der Klägerin beteiligt gewesen war, kann die Gesellschafteridentität nicht begründen. Kapitalgesellschaften sind im Rahmen des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG anders als Personengesellschaften nicht transparent; denn der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft ist nicht wie von § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG vorausgesetzt dinglich an dem zum Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft gehörenden Grundstück mitberechtigt (BFH-Urteile in BFHE 243, 404, BStBl II 2014, 268, Rz 27 ff., und vom 25. September 2013 II R 2/12, BFHE 243, 398, BStBl II 2014, 329, Rz 14 ff.).
- 18** bb) Aus den von der Klägerin zur Begründung ihrer Auffassung herangezogenen Ausführungen des BFH im Urteil in BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917, Rz 19 ff., zur Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG auf den Anteil der S GmbH an der grundbesitzenden S KG lässt sich nichts anderes entnehmen. Der BFH hat seine Entscheidung nicht damit begründet, dass die S GmbH im dortigen Fall im Rahmen dieser Vorschriften ebenso wie eine Personengesellschaft transparent sei. Er hat vielmehr in Rz 20 des Urteils ausgeführt, dass anders als bei an Personengesellschaften beteiligten Gesamthandsgemeinschaften für Zwecke des § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG nicht durch die unmittelbar beteiligte Kapitalgesellschaft auf die dahinter stehenden --mittelbar-- Beteiligten durchgeschaut werden könne, da Kapitalgesellschaften im Rahmen der §§ 5 und 6 GrEStG grundsätzlich nicht als transparent angesehen würden und ihnen als dinglich Berechtigten grunderwerbsteuerrechtlich das Vermögen der Personengesellschaft zugeordnet werde. Wie sich aus Rz 24 des Urteils ergibt, sah es der BFH für die Entscheidung des seinerzeitigen Streitfalls als entscheidend an, dass die H AG ihre Beteiligungen an der S KG und an deren weiterer Gesellschafterin, der S GmbH, auf eine weitere KG (H KG) übertragen hatte, an deren Kapital die H AG zu 100 % beteiligt war. Als im Hinblick auf § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG transparent angesehen wurde die H KG, nicht aber die S GmbH.
- 19** Die im BFH-Urteil in BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917 genannten Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG sind im Streitfall nicht erfüllt. A war vor der Abspaltung weder unmittelbar an der Klägerin beteiligt noch hat er seine Beteiligung an der GmbH 1 auf eine andere Personengesellschaft übertragen. Er war vielmehr nach der Abspaltung weiterhin Alleingesellschafter der GmbH 1. Auf die KG 2 übergegangen ist die Kommanditbeteiligung der GmbH 1 an der Klägerin. Da das Vermögen der Klägerin vor der Abspaltung grunderwerbsteuerrechtlich der GmbH 1 zugeordnet war, kann A für Zwecke des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG der GmbH 1 nicht gleichgestellt werden.
- 20** Davon abgesehen hat der BFH im Urteil in BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833 entschieden, dass eine Veränderung der Beteiligungsverhältnisse an einer im maßgeblichen Fünfjahreszeitraum unmittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligt gebliebenen Kapital- oder Personengesellschaft diese nur dann fiktiv zu einer neuen Gesellschafterin werden lässt, wenn sich in diesem Zeitraum deren Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar, d.h. auf den weiteren Beteiligungsebenen, im wirtschaftlichen Ergebnis vollständig geändert hat.
- 21** Unter Zugrundelegung dieser Rechtsgrundsätze war in dem Streitfall, der dem BFH-Urteil in BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917 zugrunde lag, die Steuer insgesamt nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG nicht zu erheben, weil hinsichtlich des Anteils der S GmbH an der grundbesitzenden S KG weder ein unmittelbarer Gesellschafterwechsel noch --abweichend von der in diesem Urteil in Rz 19 vertretenen Ansicht-- ein mittelbarer Gesellschafterwechsel eingetreten war. Die S GmbH war zivilrechtlich an der S KG beteiligt geblieben. Sie war auch nicht als fiktiv neue Gesellschafterin der S KG anzusehen, da sich auf der Ebene der H AG bzw. auf der Ebene von

deren Gesellschaftern keine für einen mittelbaren Gesellschafterwechsel erforderliche Änderung ergeben hatte. Die S GmbH war somit --anders als im hiesigen Streitfall die GmbH 1-- i.S. des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG Altgesellschafterin der S KG geblieben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de