

Urteil vom 25. November 2015, II R 35/14

Keine Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 3 Nr. 3 GrEStG für Anteilsvereinigung durch Erwerb von Gesellschaftsanteilen im Rahmen einer Erbauseinandersetzung

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 3 Nr 1, GrEStG § 3 Nr 2, GrEStG § 3 Nr 3, GrEStG § 13 Nr 5 Buchst a, GrEStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 4, AO § 169 Abs 2 S 1 Nr 2, AO § 170 Abs 2 S 1 Nr 1

vorgehend FG Köln, 24. September 2013, Az: 5 K 3747/09

Leitsätze

Erwirbt ein Miterbe bei der Erbauseinandersetzung einen zum Nachlass gehörenden Anteil an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft und führt dieser Erwerb nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG zu einer Vereinigung von Anteilen an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft, ist die Anteilsvereinigung nicht nach § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 25. September 2013 5 K 3747/09 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens vor dem Finanzgericht haben der Kläger zu 49 % und der Beklagte zu 51 % zu tragen. Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) und seine Schwester (S) waren je zur Hälfte Miterben ihrer Ende 2000 verstorbenen Mutter (M). Zum Nachlass der M gehörten u.a. ein Kommanditanteil von 50 % an der A-KG und ein Geschäftsanteil von 50 % an deren vermögensmäßig nicht beteiligter Komplementärin, der B-GmbH. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 8. Juni 2001 vereinbarten der Kläger und S die Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft in der Weise, dass der Kläger die Gesellschaftsbeteiligungen und S im Wesentlichen den restlichen Nachlass erhielt.
- 2** Die A-KG ist mit 90 % an der grundbesitzenden G-GmbH beteiligt; die weiteren Geschäftsanteile von 10 % hält der Kläger.
- 3** Kommanditisten der A-KG und Gesellschafter der B-GmbH waren zunächst die Eltern des Klägers jeweils zur Hälfte. Der Kommanditanteil des Vaters und sein Geschäftsanteil an der B-GmbH waren mit seinem Ableben im Jahr 1999 auf den Kläger übergegangen. Nach der Erbauseinandersetzung vom 8. Juni 2001 über den Nachlass der M war der Kläger alleiniger Kommanditist der A-KG und alleiniger Gesellschafter der B-GmbH.
- 4** Der Auseinandersetzungsvertrag vom 8. Juni 2001 wurde vom Notar an die für die A-KG zuständige Veranlagungsstelle mit dem Vermerk "im Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerinteresse" übersandt. Eine Mitteilung an die Grunderwerbsteuerstelle erfolgte nicht.
- 5** Nach einer Prüfungsmitteilung vom 24. Juli 2006 ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass der Vertrag vom 8. Juni 2001 beim Kläger zu einer Anteilsvereinigung i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 des

Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) geführt habe. Der Kläger sei zu 10 % unmittelbar und zu 90 % mittelbar über die A-KG an der grundbesitzenden G-GmbH beteiligt. Das FA setzte mit Bescheid vom 27. Juni 2007 Grunderwerbsteuer von 83.158 € gegen den Kläger fest, ohne Steuerbefreiungen nach § 3 Nrn. 2 und 3 GrEStG zu berücksichtigen. Der Einspruch wurde als unbegründet zurückgewiesen.

- 6 Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) gewährte beide Steuerbefreiungen und setzte die Grunderwerbsteuer auf 8.315 € herab. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 568 veröffentlicht.
- 7 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung von § 3 Nr. 3 GrEStG. Während des Revisionsverfahrens hat das FA mit Bescheid vom 10. Juli 2014 die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG berücksichtigt und die Grunderwerbsteuer auf 40.833 € herabgesetzt.
- 8 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision führt aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung der Vorentscheidung, weil sich während des Revisionsverfahrens der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat (§ 127 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). An die Stelle des im Klageverfahren angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheids vom 27. Juni 2007, über den das FG entschieden hat, ist während des Revisionsverfahrens der Bescheid vom 10. Juli 2014 getreten und nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos und aufzuheben (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. Juni 2014 II R 45/12, BFHE 245, 374, BStBl II 2014, 806, m.w.N.).
- 11 Einer Zurückverweisung der Sache an das FG nach § 127 FGO bedarf es jedoch nicht, da sich aufgrund des Änderungsbescheids an dem zwischen den Beteiligten streitigen Punkt nichts geändert hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 245, 374, BStBl II 2014, 806). Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen bilden nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des BFH; sie fallen durch die Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils nicht weg, da das finanzgerichtliche Urteil nicht an einem Verfahrensmangel leidet (vgl. BFH-Urteil in BFHE 245, 374, BStBl II 2014, 806).

III.

- 12 Die Sache ist spruchreif. Die Klage ist unbegründet und war daher abzuweisen. Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten. Die aufgrund der Erbaueinandersetzung eingetretene Anteilsvereinigung ist nicht nach § 3 Nr. 3 GrEStG steuerbefreit.
- 13 1. Mit Abschluss des Erbaueinandersetzungsvertrags vom 8. Juni 2001 ist gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG ein steuerbarer Erwerbsvorgang verwirklicht worden.
- 14 a) Nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG unterliegt u.a. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft begründet, der Grunderwerbsteuer, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein vereinigt werden würden. Mit dem Anteilserwerb wird grunderwerbsteuerrechtlich derjenige, in dessen Hand sich die Anteile vereinigen, so behandelt, als habe er die Grundstücke von der Gesellschaft erworben, deren Anteile sich in seiner Hand vereinigen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 12. Februar 2014 II R 46/12, BFHE 244, 455, BStBl II 2014, 536, Rz 14, 17, und vom 20. Januar 2015 II R 8/13, BFHE 248, 252, BStBl II 2015, 553, Rz 19, m.w.N.). Die Vorschrift trägt dem Umstand Rechnung, dass demjenigen, der mindestens 95 % der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft in seiner Hand vereinigt, eine dem zivilrechtlichen Eigentum an einem Grundstück vergleichbare Rechtszuständigkeit an dem Gesellschaftsgrundstück wächst (BFH-Urteile in BFHE 244, 455, BStBl II 2014, 536, Rz 14, 17, und in BFHE 248, 252, BStBl II 2015, 553, Rz 19).
- 15 Der Erwerb einer mittelbaren Beteiligung an einer grundbesitzenden Gesellschaft unterliegt nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer, wenn die Beteiligungsquote von 95 % auf jeder Beteiligungsstufe erreicht wird (vgl. BFH-Urteil vom 25. August 2010 II R 65/08, BFHE 231, 239, BStBl II 2011, 225, zu § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG). Die

Rechtsprechung des BFH, nach der eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Personengesellschaft i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG in der bis zur Änderung durch das Steueränderungsgesetz 2015 vom 2. November 2015 (BGBl I 2015, 1834) geltenden Fassung im Falle veränderter Beteiligungsverhältnisse bei der an der Personengesellschaft beteiligten Gesellschaft im wirtschaftlichen Ergebnis eine vollständige Änderung des Gesellschafterbestandes voraussetzt (vgl. BFH-Urteil vom 24. April 2013 II R 17/10, BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833), ist für die Anteilsvereinigung i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG nicht maßgebend (vgl. Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 5. Aufl., § 1 Rz 333).

- 16** b) Im Streitfall sind die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erfüllt. Der Kläger hat aufgrund der Erbaueinandersetzungvereinbarung die restlichen Anteile an der A-KG und der B-GmbH erhalten, mit der Folge, dass er zu 100 % als Kommanditist an der A-KG und zu 100 % als Gesellschafter an deren Komplementärin, der B-GmbH, beteiligt ist. Damit ist ihm die Beteiligung der A-KG an der grundbesitzenden G-GmbH zuzurechnen (vgl. BFH-Urteil vom 8. August 2001 II R 66/98, BFHE 195, 427, BStBl II 2002, 156). Der Kläger ist mittelbar zu 90 % an der G-GmbH beteiligt. Da er zugleich zu 10 % unmittelbar an der G-GmbH beteiligt ist, sind mit dem Abschluss des Erbaueinandersetzungsvertrags alle Anteile an der G-GmbH in seiner Hand vereinigt.
- 17** 2. Der aufgrund der Anteilsvereinigung fingierte Grundstückserwerb des Klägers von der G-GmbH ist nicht nach § 3 Nr. 3 GrEStG steuerbefreit.
- 18** a) Von der Besteuerung ausgenommen ist gemäß § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG der Erwerb eines zum Nachlass gehörigen Grundstücks durch Miterben zur Teilung des Nachlasses. Ein Vermögensgegenstand gehört, wenn der Erblasser mehrere Erben hinterlässt, zum Nachlass, wenn er den Erben in dieser Eigenschaft in gesamthänderischer Verbundenheit (vgl. § 2032 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) zusteht (vgl. BFH-Urteil vom 7. Februar 2001 II R 5/99, BFH/NV 2001, 938). Das Grundstück muss zum ungeteilten Nachlass gehören (Heine in Wilms/Jochum, ErbStG, § 3 GrEStG Rz 69; Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 10. Aufl., § 3 Rz 27; Pahlke, a.a.O., § 3 Rz 177). § 3 Nr. 3 GrEStG erfasst nach seinem Wortlaut nicht den Erwerb von Gesellschaftsanteilen.
- 19** b) Erwirbt ein Miterbe bei der Erbaueinandersetzung einen zum Nachlass gehörenden Anteil an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft und führt dieser Erwerb nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG zu einer Vereinigung von Anteilen an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft, ist die Anteilsvereinigung nicht nach § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit (Pahlke, a.a.O., § 3 Rz 176 a.E.; Meßbacher-Hönsch in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 17. Aufl., § 3 Rz 290).
- 20** Für die Steuerbefreiung ist an den fiktiven Erwerb des Grundstücks von der grundbesitzenden Kapitalgesellschaft anzuknüpfen. Der Miterbe erwirbt danach zwar im Rahmen der Erbaueinandersetzung fiktiv ein Grundstück. Dieses Grundstück gehört aber nicht zum Nachlass, sondern ist ein Gesellschaftsgrundstück (Heine, GmbH-Rundschau 2005, 81). Zudem liegt grunderwerbsteuerrechtlich kein Erwerb von der Erbengemeinschaft, sondern ein Erwerb von der grundbesitzenden Kapitalgesellschaft vor. Auch zivilrechtlich ist kein Grundstückserwerb, sondern ein Anteilserwerb gegeben.
- 21** c) Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG kann nicht deshalb gewährt werden, weil der fiktive Grundstückserwerb i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG auf eine Anteilsübertragung zwischen Miterben im Rahmen der Erbaueinandersetzung zurückzuführen ist.
- 22** Die Rechtsprechung zur Anwendung der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG in Fällen, in denen durch die schenkweise Übertragung des Anteils an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft der Tatbestand einer Anteilsvereinigung i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erfüllt wird (vgl. BFH-Urteil vom 23. Mai 2012 II R 21/10, BFHE 237, 466, BStBl II 2012, 793), ist nicht auf die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG übertragbar. § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG hat den Zweck, die doppelte Belastung eines Lebensvorgangs mit Grunderwerbsteuer und Erbschaftsteuer bzw. Schenkungsteuer zu vermeiden. Im Hinblick auf diesen Gesetzeszweck hat der BFH den rechtstechnischen Anknüpfungspunkten, die für die Grunderwerbsteuer und die Erbschaftsteuer bzw. Schenkungsteuer unterschiedlich sind, sowohl bei einem nach § 1 Abs. 2a GrEStG steuerbaren Gesellschafterwechsel durch schenkweise Übertragung der Anteile an einer grundbesitzenden Personengesellschaft als auch bei einer Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG durch schenkweise Übertragung der Anteile an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft keine Bedeutung zugemessen und die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG hinsichtlich der schenkweisen Anteilsübertragung gewährt (vgl. BFH-Urteile vom 12. Oktober 2006 II R 79/05, BFHE 215, 286, BStBl II 2007, 409, und in BFHE 237, 466, BStBl II 2012, 793). Maßgebend ist jeweils, dass nur ein Lebenssachverhalt --die freigebige Zuwendung eines Anteils an einer grundbesitzenden Gesellschaft-- gegeben ist, der der Schenkungsteuer unterliegt. Der durch die schenkweise Zuwendung eines Gesellschaftsanteils

ausgelöste, der Grunderwerbsteuer unterliegende Rechtsvorgang ist deshalb --zur Vermeidung der Doppelbelastung-- insoweit von der Grunderwerbsteuer zu befreien, als er auf dieser freigebigen Zuwendung beruht.

- 23** Demgegenüber ist eine erweiternde Auslegung des § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG nicht geboten. Es gibt keinen sachlichen Grund dafür, die Anteilsvereinigung i.S. von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG, die auf einer Anteilsübertragung durch einen Miterben im Rahmen der Erbauseinandersetzung beruht, wegen des fiktiven Grundstückserwerbs von der Kapitalgesellschaft abweichend vom Wortlaut des § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer zu befreien. Hierfür reicht es nicht aus, dass die Vorschrift die Übertragung von Grundstücken zur Teilung eines Nachlasses begünstigen will.
- 24** d) Nach diesen Grundsätzen ist die Vereinigung aller Anteile an der G-GmbH in der Hand des Klägers nicht steuerbefreit, soweit der Kläger Anteile an der A-KG und der B-GmbH aufgrund der Erbauseinandersetzung von S erhalten hat.
- 25** 3. Beim Erlass des erstmaligen Steuerbescheids vom 27. Juni 2007 war noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten.
- 26** a) Die Festsetzungsfrist, die nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) regelmäßig vier Jahre beträgt, hat gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO wegen der fehlenden Anzeige der Anteilsvereinigung durch den Kläger erst mit Ablauf des 31. Dezember 2004 begonnen und endete daher am 31. Dezember 2008.
- 27** Der Kläger hat den auf die Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile an der G-GmbH in seiner Hand gerichteten Erbauseinandersetzungsvertrag vom 8. Juni 2001 dem FA nicht angezeigt, obwohl er hierzu nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 i.V.m. § 13 Nr. 5 Buchst. a GrEStG verpflichtet war.
- 28** b) Die Anzeige des Klägers wurde auch nicht durch die Anzeige des Notars an das FA ersetzt. Die Anzeige muss grundsätzlich an die Grunderwerbsteuerstelle des zuständigen Finanzamts übermittelt werden (BFH-Urteil vom 3. März 2015 II R 30/13, BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777). Es genügt aber auch, wenn sich eine nicht ausdrücklich an die Grunderwerbsteuerstelle adressierte Anzeige nach ihrem Inhalt eindeutig an die Grunderwerbsteuerstelle richtet. Dazu ist erforderlich, dass die Anzeige als eine solche nach dem GrEStG gekennzeichnet ist und ihrem Inhalt nach ohne weitere Sachprüfung --insbesondere ohne dass es insoweit einer näheren Aufklärung über den Anlass der Anzeige und ihre Grunderwerbsteuerrechtliche Relevanz bedürfte-- an die Grunderwerbsteuerstelle weiterzuleiten ist. Der Notar hat den Vertrag nicht der Grunderwerbsteuerstelle, sondern der Veranlagungsstelle des FA übersandt und die Anzeige auch nicht als eine solche nach dem GrEStG gekennzeichnet.
- 29** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de