Urteil vom 17. Dezember 2014, II R 24/13

Verlust der Steuervergünstigung aus § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG bei Anteilsübertragung auf eine Kapitalgesellschaft

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 1 Nr 3, GrEStG § 3 Nr 4, GrEStG § 6 Abs 1, GrEStG § 6 Abs 3

vorgehend FG München, 06. November 2012, Az: 4 K 1322/09

Leitsätze

1. Die allgemeine Steuervergünstigung des § 3 Nr. 4 GrEStG für Grundstückserwerbe durch den Ehegatten findet im Rahmen des § 6 GrEStG entsprechende Anwendung.

2. Überträgt ein Gesamthänder einen Anteil am Vermögen der erwerbenden Gesamthand auf eine Kapitalgesellschaft, liegt darin eine Verminderung des Anteils i.S. des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG.

3. Bei einer doppelstöckigen Gesamthandsgemeinschaft tritt eine Verminderung der Beteiligung des Gesamthänders am Vermögen der erwerbenden Gesamthand i.S. des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG auch dann ein, wenn die Anteile der an der erwerbenden Gesamthand beteiligten anderen Gesamthand rechtsgeschäftlich oder durch Umwandlung auf eine Kapitalgesellschaft übertragen werden.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 7. November 2012 4 K 1322/09 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Durch Verschmelzungsvertrag vom 23. August 2004 wurde die R GmbH & Co. KG (R-KG), zu deren Vermögen Grundstücke gehörten, auf die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), ebenfalls eine GmbH & Co. KG, als übernehmende Rechtsträgerin verschmolzen. Zu diesem Zeitpunkt war die A GmbH & Co. KG (A-KG) an der Klägerin als Komplementärin mit 99,66 % und an der R-KG als Komplementärin mit 99,11 % beteiligt. Die restlichen Kommanditanteile an der Klägerin und an der R-KG hielt Z, der zu dieser Zeit bis zur Scheidung am 29. März 2006 der Ehemann von S war. Die Eintragung der Verschmelzung im Handelsregister erfolgte am 6. September 2004. Nach der Verschmelzung betrug der Kapitalanteil der A-KG an der Klägerin 99,39 % und der Kapitalanteil des Kommanditisten Z 0,61 %. An der A-KG waren bei Abschluss des Verschmelzungsvertrags als Kommanditisten S mit 99,34 % und die J AG & Co. KG (J-KG), an der wiederum Z mittelbar beteiligt war, mit 0,66 % beteiligt.

2 Mit Wirkung zum 31. Dezember 2005 schieden Z als Kommanditist der Klägerin und ferner die J-KG als Kommanditistin der A-KG aus, so dass nunmehr die A-KG alleinige Kommanditistin der Klägerin und S alleinige Kommanditistin der A-KG war.

3 Im Jahr 2006 gründete S als alleinige Gesellschafterin die B-GmbH. Auf diese übertrug S mit Wirkung zum 1. Juli 2006 90 % ihres Kommanditanteils an der A-KG.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) nahm an, dass für den infolge der Verschmelzung der R-

KG auf die Klägerin erfolgten Eigentumsübergang der der R-KG gehörenden Grundstücke auf die Klägerin gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) keine Grunderwerbsteuer festzusetzen gewesen sei. Diese Grunderwerbsteuerbefreiung sei aufgrund des von S auf die B-GmbH übertragenen Kommanditanteils von 90 % an der A-KG gemäß § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG entfallen. Dementsprechend stellte das FA gegenüber der Klägerin durch Bescheid vom 14. April 2008 die Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer auf den 6. September 2004 dahingehend gesondert fest, dass der aufgrund der Verschmelzung eingetretene Rechtsträgerwechsel der Grundstücke der R-KG lediglich in Höhe von 10 % von der Grunderwerbsteuer befreit sei. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--). Der Einspruch hatte keinen Erfolg.

5 Das Finanzgericht (FG) änderte den Bescheid über die gesonderte Feststellung vom 14. April 2008 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. März 2009 dahingehend, dass die Grunderwerbsteuerbegünstigung unter Berücksichtigung der Beteiligungen des Z bzw. der J-KG nur in Höhe von 88,4559 % entfallen ist. Im Übrigen wies das FG die Klage als unbegründet ab, weil die Anwendungsvoraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG erfüllt seien. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 391 veröffentlicht.

6 Mit der Revision vertritt die Klägerin die Ansicht, die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG seien nicht erfüllt.

7 Während des Revisionsverfahrens änderte das FA den Feststellungsbescheid vom 14. April 2008 durch Bescheid vom 2. April 2013 dahingehend, dass der nach § 3 Nr. 4 GrEStG und § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 6 Abs. 1 Satz 1 GrEStG steuerbegünstigte Anteil 11,5441 % beträgt; ferner erklärte das FA den Feststellungsbescheid gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO für vorläufig hinsichtlich der Frage, ob die Heranziehung des Grundbesitzwerts als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer verfassungsgemäß ist.

8 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung und den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen vom 14. April 2008 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. März 2009 sowie den Bescheid vom 2. April 2013 aufzuheben.

9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist aus verfahrensrechtlichen Gründen begründet. Sie führt 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 angefochtenen Feststellungsbescheids vom 14. April 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. März 2009 ist während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 2. April 2013 getreten; dieser Änderungsbescheid ist nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos und aufzuheben (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28. Juni 2012 III R 86/09, BFHE 238, 68, BStBl II 2013, 855, Rz 8; vom 11. Dezember 2013 II R 22/11, BFH/NV 2014, 1086, jeweils m.w.N.).

11 Da das finanzgerichtliche Urteil nicht an einem Verfahrensmangel leidet, fallen die tatsächlichen Feststellungen des FG nicht weg und bilden die Grundlage für die Entscheidung des BFH (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 24. April 2013 II R 65/11, BFHE 240, 404, BStBl II 2013, 633).

III.

12 Die Sache ist spruchreif. Die Klage ist unbegründet und war daher abzuweisen. Der angefochtene Feststellungsbescheid in Gestalt des Änderungsbescheids vom 2. April 2013 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten. Das FA hat zutreffend angenommen, dass für den kraft Verschmelzung bewirkten Rechtsübergang der Grundstücke der R-KG auf die Klägerin mit der Übertragung des Kommanditanteils der S an der A-KG in Höhe von 90 % auf die B-GmbH gemäß § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG rückwirkend die Befreiungsvoraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG entfallen sind.

13 1. Bei einer Verschmelzung durch Aufnahme sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH (z.B. Entscheidungen vom

9. April 2008 II R 32/06, BFH/NV 2008, 1526; vom 7. März 2012 II B 90/11, BFH/NV 2012, 998, jeweils m.w.N.) die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG erfüllt, wenn zum Vermögen des übertragenden Rechtsträgers ein inländisches Grundstück gehört und das Eigentum an diesem Grundstück nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) kraft Gesetzes auf den übernehmenden Rechtsträger übergeht. Diese Voraussetzungen sind hinsichtlich der Grundstücke der R-KG aufgrund deren Verschmelzung auf die Klägerin erfüllt. Die Grunderwerbsteuer war im Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung in das Register des Sitzes der Klägerin als übernehmendem Rechtsträger (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG) am 6. September 2004 entstanden.

14 2. Im Zeitpunkt der Steuerentstehung war für diesen Grundstückserwerb der Klägerin, wie das FG zutreffend angenommen hat, zunächst gemäß § 3 Nr. 4 GrEStG und § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG insgesamt keine Grunderwerbsteuer zu erheben.

15 a) Nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG wird die Steuer nicht erhoben, soweit Anteile der Gesellschaft am Vermögen der erwerbenden Gesamthand den jeweiligen Anteilen dieser Gesellschafter am Vermögen der übertragenden Gesamthand entsprechen. Bei doppelstöckigen Gesamthandsgemeinschaften, bei denen eine Gesamthand unmittelbar an einer anderen beteiligt ist, ist nicht die Gesamthand als solche als Zurechnungsobjekt anzusehen, sondern ein Rückgriff auf die am Vermögen der Gesamthand Beteiligten geboten (BFH-Urteile vom 27. April 2005 II R 61/03, BFHE 210, 56, BStBl II 2005, 649; vom 29. Februar 2012 II R 57/09, BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917; vom 25. September 2013 II R 17/12, BFHE 243, 404, BStBl II 2014, 268; vom 3. Juni 2014 II R 1/13, BFHE 245, 386, BStBl II 2014, 855).

16 Soweit sich daher die Beteiligung der S am Vermögen der R-KG nach Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister am Vermögen der Klägerin fortgesetzt hat, waren die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG erfüllt.

17 b) Soweit sich nach der Verschmelzung aufgrund des im Verschmelzungsvertrag bestimmten Kapitalanteils der A-KG an der Klägerin die vermögensmäßige Beteiligung der S an der Klägerin erhöht hat, war für diesen Mehrerwerb gemäß § 3 Nr. 4 GrEStG und § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG ebenfalls keine Steuer zu erheben.

18 Der im Verschmelzungsvertrag bestimmte Kapitalanteil der A-KG an der Klägerin von nunmehr 99,39 % hat, verglichen mit dem Kapitalanteil der A-KG an der R-KG vor der Verschmelzung in Höhe von 99,11 %, zu einer Erhöhung der vermögensmäßigen Beteiligung der S an der Klägerin um 0,2782 % geführt. Dieser Mehrerwerb der S zu Lasten der vermögensmäßigen Beteiligung des Z an der A-KG ist gemäß § 3 Nr. 4 GrEStG und § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG deshalb begünstigt, weil S und Z im Zeitpunkt des verschmelzungsbedingten Mehrerwerbs noch Ehegatten waren. Die allgemeine Steuervergünstigung des § 3 Nr. 4 GrEStG für Grundstückserwerbe durch den Ehegatten findet im Rahmen des § 6 GrEStG entsprechende Anwendung (z.B. BFH-Urteile vom 11. Juni 2008 II R 58/06, BFHE 222, 87, BStBl II 2008, 879; vom 16. Januar 2013 II R 66/11, BFHE 240, 191, BStBl II 2014, 266).

19 3. Die Voraussetzungen für die Nichterhebung der Steuer gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG sind dadurch rückwirkend i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 Alternative 1 AO entfallen, dass S ihre Kommanditbeteiligung in Höhe von 90 % an der A-KG mit Wirkung zum 1. Juli 2006 auf die B-GmbH übertragen hat.

20 a) Gemäß § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG ist § 6 Abs. 1 GrEStG beim Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand insoweit nicht entsprechend anzuwenden, als sich der Anteil des Gesamthänders am Vermögen der erwerbenden Gesamthand innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks von der einen auf die andere Gesamthand vermindert. Kommt es innerhalb dieses Zeitraums zu einer Verminderung des Anteils des Gesamthänders am Vermögen der erwerbenden Gesamthand, so ist danach die Grunderwerbsteuer für den ursprünglichen Erwerbsvorgang abweichend von § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG zu erheben.

21 Nach der Zielsetzung des § 6 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 GrEStG soll der Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand nur in dem Umfang begünstigt sein, in dem sich die Beteiligung der Gesellschafter am Vermögen der übertragenden Gesamthand am Vermögen der erwerbenden Gesamthand fortsetzt. Damit knüpft § 6 GrEStG an die für die Gesamthand kennzeichnende unmittelbare dingliche Mitberechtigung der Gesamthänder am Gesellschaftsvermögen an (BFH-Urteil in BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917, Rz 22, m.w.N.). Diese dingliche Mitberechtigung geht durch den Übergang eines Anteils an einer Gesamthand auf eine Kapitalgesellschaft verloren. Demgemäß liegen die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG dann vor, wenn die erwerbende Gesamthand

innerhalb von fünf Jahren nach dem Grundstücksübergang in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt wird (BFH-Urteil in BFHE 243, 404, BStBl II 2014, 268).

22 b) Bei einer doppelstöckigen Gesamthandsgemeinschaft tritt eine Verminderung der Beteiligung des Gesamthänders am Vermögen der erwerbenden Gesamthand i.S. des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG auch dann ein, wenn die Anteile der an der erwerbenden Gesamthand beteiligten anderen Gesamthand durch Umwandlung oder --wie hier-- rechtsgeschäftlich auf eine Kapitalgesellschaft übertragen werden (Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 10. Aufl., § 6 Rz 20; Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 5. Aufl., § 6 Rz 56). Im Umfang dieses Anteilsübergangs auf eine Kapitalgesellschaft entfällt die für die Nichterhebung der Steuer nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG entscheidende unmittelbare dingliche Berechtigung der an der umgewandelten Gesamthand vormalig beteiligten weiteren Gesamthand.

23 Für die Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG ist es dabei unerheblich, dass S als Alleingesellschafterin der B-GmbH auch im Umfang der von ihr in die B-GmbH eingebrachten Anteile der A-KG wirtschaftlich am Gesamthandsvermögen der A-KG und der Klägerin beteiligt blieb. Eine solche wirtschaftliche Beteiligung genügt den Anforderungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG nicht, weil der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft nicht dinglich an einem zum Vermögen der Personengesellschaft gehörenden Grundstück mitberechtigt ist (BFH-Urteil in BFHE 245, 386, BStBl II 2014, 855, Rz 17, m.w.N.). Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist auch keine Fortführung einer bisher bestehenden gesamthänderischen Mitberechtigung am Grundstück (BFH-Urteil in BFHE 243, 404, BStBl II 2014, 268, Rz 28, m.w.N.).

24 Aus dem BFH-Urteil vom 24. April 2013 II R 17/10 (BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833) lässt sich entgegen der Auffassung der Klägerin keine abweichende Beurteilung herleiten. Soweit der BFH hiernach Kapital- und Personengesellschaften in Bezug auf das Merkmal der mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft gleichermaßen als transparent behandelt, ist diese Aussage auf den Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG beschränkt. Für die Anwendung der §§ 5 und 6 GrEStG hat der BFH in seinen Urteilen in BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917 und in BFHE 245, 386, BStBl II 2014, 855 ausdrücklich klargestellt, dass Kapitalgesellschaften insoweit nicht als transparent angesehen werden können. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Beschränkung der Steuervergünstigungen aus §§ 5 und 6 GrEStG bestehen nicht (BFH-Urteil in BFHE 243, 404, BStBl II 2014, 268, Rz 28, m.w.N.).

25 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 i.V.m. § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de