Urteil vom 01. Dezember 2021, II R 44/18

Zurechnung von Grundstücken einer Untergesellschaft

ECLI:DE:BFH:2021:U.011221.IIR44.18.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 2a, GrEStG § 6 Abs 3 S 2, GrEStG § 23, FGO § 120, AO § 39

vorgehend FG München, 24. Oktober 2018, Az: 4 K 1101/15

Leitsätze

1. Ein inländisches Grundstück "gehört" einer Gesellschaft i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG nur dann, wenn es ihr im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für den nach § 1 Abs. 2a GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Vorgang aufgrund eines zuvor unter § 1 Abs. 1 bis 3a GrEStG fallenden und verwirklichten Erwerbsvorgangs grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen ist.

2. Ein Grundstück einer Untergesellschaft ist einer Obergesellschaft grunderwerbsteuerrechtlich nur zuzurechnen, wenn die Obergesellschaft selbst es aufgrund eines Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 1 bis 3a GrEStG erworben hat.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 24.10.2018 - 4 K 1101/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Mit notarieller Vereinbarung vom xx.xx.2011 trat A die von ihm allein gehaltenen Anteile an einer GmbH & Co. KG (A-KG) und deren Komplementärin (A-GmbH) mit Wirkung zum yy.yy.2011 an eine luxemburgische Personengesellschaft (A-S.e.c.s.) ab. Deren Gesellschaftsvermögen wiederum hielt allein A. Weiterer Gesellschafter der A-S.e.c.s. war eine Kapitalgesellschaft luxemburgischen Rechts, deren Anteile ebenfalls von A gehalten wurden.

2 Die A-KG war als Kommanditistin zu 100 % an der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer GmbH & Co. KG, beteiligt. Die Klägerin ist Alleingesellschafterin einer Holding AG (X-AG). Die X-AG wurde im Rahmen einer Bargründung durch die Klägerin und durch natürliche Personen 1994 gegründet. Die Klägerin hatte bei Gründung zunächst 99,97 % der Aktien übernommen. Infolge einer noch 1994 durchgeführten Kapitalerhöhung, an der nur die Klägerin teilnahm, hielt die Klägerin 99,99 % der Aktien. Die X-AG erwarb nach der Kapitalerhöhung Grundstücke. Im Jahre 2002 übernahm die Klägerin die bislang nicht von ihr gehaltenen Aktien (0,01 %) der X-AG und war ab diesem Zeitpunkt zu 100 % an der X-AG beteiligt.

3 Infolge der 2011 durchgeführten Konzernumstrukturierung erließ der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) am 22.11.2013 gegenüber der Klägerin einen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--) stehenden Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer (Feststellungsbescheid). Der Feststellungsbescheid beruht auf einer verbindlichen Auskunft, die der Klägerin mit Bescheid vom 14.10.2011 erteilt worden war. Ausgehend davon stellte das FA fest, dass die im Vermögen der X-AG befindlichen Grundstücke grunderwerbsteuerrechtlich zum Vermögen der Klägerin gehörten und die Konzernumstrukturierung im Hinblick auf die in die A-S.e.c.s. eingebrachten Grundstücke der X-AG nach § 1

Abs. 2a des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) in der im Streitjahr geltenden Fassung (GrEStG a.F.) zwar steuerbar, nach § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG a.F. jedoch steuerbefreit sei.

4 Am aa.aa.2013, mit dinglicher Wirkung zum bb.aa.2013, verkaufte die Klägerin 5,1 % der Anteile an der X-AG an eine luxemburgische Kapitalgesellschaft (B-S.a.r.l.), deren alleinige Gesellschafterin die A-S.e.c.s. war. Mit Vertrag vom cc.aa.2013 brachte die A-S.e.c.s. ihre Anteile an der A-KG und der A-GmbH in eine neu gegründete Kapitalgesellschaft luxemburgischen Rechts ein, an der die A-S.e.c.s. und die B-S.a.r.l. beteiligt waren. Durch Vertrag vom dd.aa.2013 wurde die A-KG mit Wirkung zum ee.bb.2013 in eine KGaA deutschen Rechts umgewandelt.

5 Am 04.04.2014 erließ das FA einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Feststellungsbescheid "für die am xx.xx.2011 ... beurkundete und verwirklichte Übertragung von mindestens 95 vom Hundert der Anteile im Sinne des § 1 Abs. 2a GrEStG für die im Vermögen der (X-AG) befindlichen Grundstücke". Der Anteil von A am Vermögen der A-S.e.c.s. habe sich durch den Anteilsverkauf durch die Klägerin vom aa.aa.2013 innerhalb von fünf Jahren um 5,1 % vermindert. Zudem habe A durch den Formwechsel seine restliche gesamthänderische (sachenrechtliche) Mitberechtigung an den Grundstücken der X-AG innerhalb von fünf Jahren verloren. Auch die restliche (94,9 %) Begünstigung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG a.F. sei daher rückwirkend zu versagen. Den gegen diesen Änderungsbescheid eingelegten Einspruch der Klägerin wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 25.03.2015 als unbegründet zurück.

6 Die Klage hatte Erfolg. Nach Auffassung des Finanzgerichts (FG) ist der angefochtene Bescheid schon deshalb rechtswidrig, weil die Klägerin den Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. nicht erfüllt habe. Die Grundstücke der X-AG seien der Klägerin mangels vorherigen Erwerb grunderwerbsteuerrechtlich nicht zuzurechnen. Allein die Stellung der Klägerin als Gründungsgesellschafterin der X-AG (in Höhe von 99,97 %) reiche für eine Zurechnung der Grundstücke der X-AG nicht aus. Der Erwerb der Grundstücke durch die X-AG führe nicht automatisch zu einem grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerb durch die Klägerin.

7 Die Absenkung der Beteiligungsgrenze für Anteilserwerbe (i.S. von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG a.F.) ab dem 01.01.2000 durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 --StEntlG 1999/2000/2002-- (BGBl I 1999, 402) habe mangels Erwerbstatbestand nicht zu einer grunderwerbsteuerrechtlichen Zurechnung der Grundstücke der X-AG an die Klägerin geführt. Ebenso wenig habe der Erwerb der restlichen 0,01 % der Anteile durch die Klägerin und die damit verbundene Aufstockung der Beteiligung auf 100 % im Jahre 2002 den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG a.F. verwirklicht. Zwar setze der für Beteiligungserwerbe seit dem 01.01.2000 (vgl. § 23 Abs. 6 Satz 2 GrEStG) und damit auch im Jahre 2002 geltende Erwerbstatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG a.F. nur mehr eine Beteiligung von mindestens 95 % voraus. Allerdings sei ein Übertragungsakt, an dessen Ende eine Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile stehe, nicht mehr steuerbar, wenn bereits zuvor die kritische Grenze von 95 % überschritten gewesen sei, selbst wenn dieser Zeitpunkt vor dem Absenken der Beteiligungsgrenze gelegen haben sollte.

8 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 65 veröffentlicht.

9 Dagegen richtet sich die Revision des FA. Es vertritt die Ansicht, dass der Klägerin zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung vom xx.xx.2011 die von der X-AG erworbenen Grundstücke grunderwerbsteuerrechtlich im Zeitpunkt der Übertragung der Anteile zuzurechnen gewesen seien. Maßgebend sei für § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. allein die Beteiligungsquote, nicht die Frage, zu welchem Zeitpunkt die X-AG als Untergesellschaft die Grundstücke erworben habe.

10 Das FA beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

11 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise als unbegründet zurückzuweisen.

12 Die Revision sei bereits unzulässig, da sich das FA in der Revisionsbegründung nicht mit der Rechtsfrage befasst habe, ob der Verkauf der 5,1 % Anteile an der X-AG den Tatbestand des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG a.F. erfülle. Als Revisionskläger hätte es darlegen müssen, dass alle streitigen Rechtsfragen in seinem Sinne zu entscheiden gewesen wären.

13 Die Revision sei aber auch unbegründet. Das FG habe zu Recht die Grundstücke der Klägerin nicht grunderwerbsteuerrechtlich zugerechnet. Im Übrigen lägen auch die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG

a.F. nicht vor, da die Veräußerung der 5,1 % der Anteile an der X-KG nicht zu einer Herabsetzung der Beteiligung des A geführt hätten.

14 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Entscheidungsgründe

II.

15 Die Revision ist zulässig. Die Begründung genügt den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO.

16 1. Nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO muss die Begründung der Revision die Angabe der Revisionsgründe in Gestalt einer bestimmten Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt. Die Begründungspflicht soll das Revisionsgericht entlasten und bei seiner Arbeit unterstützen (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 07.06.2018 - IV R 11/14, BFH/NV 2018, 963, Rz 20, m.w.N.).

17 Betrifft das Urteil einen einheitlichen Streitgegenstand, bei dem über mehrere Rechtsfragen gestritten wird, die kumulativ im Sinne des Revisionsklägers beantwortet werden müssen, um seinem Klageantrag entsprechen zu können, bedarf die Begründung der Revision einer Darlegung der Gründe, weshalb alle Rechtsfragen im Sinne des Revisionsklägers beantwortet werden müssen. Das gilt auch dann, wenn das FG sein Urteil allein auf die Verneinung einer der Rechtsfragen gestützt hat. Da in einem solchen Fall eine Auseinandersetzung mit dem Urteil des FG in Bezug auf die nicht erörterten Streitfragen allerdings nicht in Betracht kommt, können insoweit Bezugnahmen auf früheres Vorbringen ausreichen, wenn dieses schlüssige Ausführungen zu den betreffenden Rechtsfragen beinhaltet (vgl. dazu BFH-Beschluss in BFH/NV 2018, 963, Rz 22).

18 2. Nach diesen Grundsätzen musste das FA zu den Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG a.F. Stellung nehmen. Ausdrücklich enthält die Revisionsbegründung dazu keine Ausführungen. Die Bezugnahme auf die Ausführungen des FG unter I. der Urteilsgründe und den darin enthaltenen Verweis auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung, die sich eingehend mit § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG a.F. befasste, reicht jedoch noch aus, um die Anforderungen an die Revisionsbegründung zu erfüllen.

III.

19 Die Revision ist jedoch unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Zutreffend hat das FG den angefochtenen Bescheid bereits deshalb aufgehoben, weil die Übertragung der Anteile im Jahre 2011 den Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. nicht erfüllt. Auf die Frage, ob die Übertragungen und Umwandlungen im Jahre 2013 nach § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG a.F. zu einem rückwirkenden Wegfall einer Begünstigung hätten führen können, kommt es daher nicht an.

20 1. Der Übergang von mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen an einer Personengesellschaft unterliegt nur dann nach § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. der Grunderwerbsteuer, wenn der Gesellschaft im Zeitpunkt des Übergangs der Anteile ein inländisches Grundstück "gehört".

21 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 als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft (§ 1 Abs. 2a GrEStG a.F.).

22 b) Ob ein Grundstück i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG zum Vermögen der Gesellschaft "gehört", richtet sich weder nach Zivilrecht noch nach § 39 AO; maßgebend ist vielmehr die grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung (vgl. BFH-Urteil vom 11.12.2014 - II R 26/12, BFHE 247, 343, BStBl II 2015, 402, Rz 18; Viskorf/Meßbacher-Hönsch, 20. Aufl., GrEStG § 1 Rz 736, 863; Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 6. Aufl., § 1 Rz 277; Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 11. Aufl., § 1 Rz 98; Behrens in Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, § 1 Rz 330). Diese zu § 1 Abs. 3 GrEStG entwickelten Grundsätze gelten auch für § 1 Abs. 2a GrEStG. Das folgt aus dem insoweit identischen Wortlaut und der systematischen Stellung der Vorschriften zueinander.

23 c) Danach "gehört" ein inländisches Grundstück der Gesellschaft, wenn es ihr im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für den nach § 1 Abs. 2a GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Vorgang aufgrund eines unter

§ 1 Abs. 1 bis 3a GrEStG fallenden und verwirklichten Erwerbsvorgangs grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 247, 343, BStBl II 2015, 402, Rz 18, m.w.N.).

24 Ein Grundstück "gehört" nicht (mehr) zum Vermögen der Gesellschaft, wenn es zwar noch in ihrem Eigentum steht, es aber vor dem Übergang der Anteile am Gesellschaftsvermögen Gegenstand eines Veräußerungsvorgangs i.S. des § 1 Abs. 1 bis 3a GrEStG war (vgl. BFH-Urteile vom 15.12.2010 - II R 45/08, BFHE 232, 218, BStBl II 2012, 292, Rz 12, und in BFHE 247, 343, BStBl II 2015, 402, Rz 18). Umgekehrt "gehört" ein Grundstück (noch) nicht der Gesellschaft, wenn es ihr im Zeitpunkt des Übergangs der Anteile am Gesellschaftsvermögen nicht aufgrund eines Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 1 bis 3a GrEStG grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen ist.

25 d) Diese Grundsätze gelten auch bei mehrstöckigen Beteiligungen, bei denen eine Obergesellschaft an einer grundbesitzenden Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist. Ein Grundstück der Untergesellschaft ist der Obergesellschaft grunderwerbsteuerrechtlich nur zuzurechnen, wenn die Obergesellschaft selbst es aufgrund eines Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 1 bis 3a GrEStG erworben hat. Der bloße Erwerb des Grundstücks durch die Untergesellschaft führt nicht zu einer automatischen Zurechnung bei der Obergesellschaft bzw. im Falle mehrstöckiger Beteiligungsketten bei den Obergesellschaften. Das bloße Halten einer Beteiligung in einer bestimmten Höhe stellt selbst keinen grunderwerbsteuerbaren Erwerbsvorgang dar.

26 e) Diese Sichtweise ist durch den Regelungszweck des § 1 Abs. 2a GrEStG gedeckt. Aus § 1 Abs. 2a GrEStG wie auch aus § 1 Abs. 2b bis 3a GrEStG folgt, dass Grundstücke einer Gesellschaft dem Gesellschafter nicht automatisch, sondern nur dann zuzurechnen sind, wenn die jeweiligen Erwerbstatbestände aufgrund von Vorgängen des Rechtsverkehrs erfüllt sind.

27 Deshalb kann einer Obergesellschaft auch nicht allein wegen der Beteiligung an einer Untergesellschaft deren Grundstück nach § 1 Abs. 2 GrEStG zugerechnet werden. Anders als z.B. einem Treugeber, der aufgrund der Treuhandabrede bei einem Grundstückserwerb durch den Treuhänder zugleich den Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG verwirklicht, steht einem Gesellschafter die Verwertungsbefugnis an dem Grundstück der Gesellschaft nicht zu. Die Einwirkungsmöglichkeiten eines Gesellschafters auf Gesellschaftsebene reichen für eine Verwertungsbefugnis i.S. des § 1 Abs. 2 GrEStG nicht aus. Das folgt aus der Systematik des Grunderwerbsteuerrechts, das Gesamthandsgemeinschaften und Kapitalgesellschaften als eigene Rechtssubjekte behandelt (BFH-Urteil vom 20.04.2016 - II R 54/14, BFHE 253, 276, BStBl II 2016, 715, Rz 13, m.w.N.; Viskorf/Meßbacher-Hönsch, a.a.O., § 1 Rz 649).

28 f) Da die Ergänzungstatbestände § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG jeweils auch den mittelbaren Übergang von Beteiligungen an grundbesitzenden Gesellschaften erfassen, besteht auch keine Notwendigkeit, einer Obergesellschaft allein aufgrund ihrer Beteiligung an einer Untergesellschaft deren Grundstücke zuzurechnen. Eine Besteuerungslücke entsteht dadurch nicht.

29 2. Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht entschieden, dass die notarielle Vereinbarung vom xx.xx.2011 bereits den Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. nicht erfüllt und der angefochtene Feststellungsbescheid daher rechtswidrig ist.

30 a) Dabei kann letztlich dahinstehen, ob der angefochtene Feststellungsbescheid bereits deshalb rechtswidrig ist, weil er mit dem xx.xx.2011 ein falsches Datum für den Erwerbsvorgang benennt oder ob er auch dahingehend ausgelegt werden könnte, dass er den für die Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. maßgeblichen dinglichen Übergang der Anteile am yy.yy.2011 erfasst (zur Bedeutung des Stichtags in Fällen gesonderter Feststellung vgl. BFH-Urteil vom 04.03.2020 - II R 35/17, BFHE 268, 545, BStBl II 2020, 514). Die Frage muss nicht abschließend beantwortet werden, weil der Bescheid auch aus den vom FG genannten Gründen rechtswidrig ist.

31 b) § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. ist im Streitfall nicht erfüllt, weil im Zeitpunkt der wirksamen Übertragung der Anteile am yy.yy.2011 der Klägerin kein Grundstück i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. "gehörte". Die Grundstücke, die die X-AG 1994 erworben hatte, waren der Klägerin grunderwerbsteuerrechtlich nicht zuzurechnen. Sie hatte in Bezug auf diese Grundstücke zuvor keinen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 bis 3a GrEStG verwirklicht. Die Mehrheitsbeteiligung an der X-AG allein führte nicht dazu, der Klägerin die Grundstücke beim Erwerb durch die X-AG zuzurechnen.

32 aa) Zutreffend hat das FG entschieden, dass allein die Absenkung der Beteiligungsgrenze für Anteilserwerbe nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG a.F. ab dem 01.01.2000 durch das StEntlG 1999/2000/2002 nicht zu einem Erwerbsvorgang

und in der Folge zu einer Zurechnung der 1994 von der X-AG erworbenen Grundstücke geführt hat. Es fehlt insoweit an einem Akt des Rechtsverkehrs.

33 bb) Durch den Erwerb der restlichen 0,01 % Anteile durch die Klägerin im Jahre 2002 ist der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG a.F. ebenfalls nicht verwirklicht worden.

34 Nach § 23 Abs. 6 Satz 2 GrEStG ist u.a. § 1 Abs. 3 GrEStG a.F., der eine Herabsetzung auf 95 % vorsah, erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31.12.1999 verwirklicht werden. War die Grenze von 95 % bereits vorher überschritten, führt der Zuerwerb weiterer Anteile nach dem Wortlaut und Wortsinn des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG a.F. nicht zu einer Tatbestandsverwirklichung, weil es durch den Erwerb nicht "erstmalig" zu einer Anteilsvereinigung kommt (absolut h.M., beruhend auf BFH-Urteil vom 23.03.1977 - II R 18/74, BFHE 122, 162-, BStBl II 1977, 565, zu § 1 Abs. 3 GrEStG Berlin; Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung des § 1 Abs. 3 GrEStG in der Fassung der Bekanntmachung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 02.12.1999, BStBl I 1999, 991; vgl. ferner Pahlke, a.a.O., § 23 Rz 28; Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 8. Aufl., § 23 Rz 17; Behrens in Behrens/Wachter, a.a.O., § 1 Rz 488, jeweils m.w.N.).

35 Eine anderweitige Auslegung des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG a.F. ist nicht möglich, da dies eine steuerverschärfende teleologische Extension einer intertemporalen Anwendungsvorschrift wäre. Wie vom FG zutreffend ausgeführt, fehlt es an einer dafür erforderlichen Regelungslücke. Vielmehr hat der Gesetzgeber in § 23 Abs. 6 Satz 2 GrEStG klar zum Ausdruck gebracht, dass die alte Regelung nicht über den 31.12.1999 hinaus weiter anwendbar sein sollte.

36 c) Auf die Frage, ob durch die späteren Einbringungen und Umwandlungen der Tatbestand des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG a.F. verwirklicht wurde, kommt es folgerichtig nicht mehr an.

37 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO. Die Entscheidung durch Urteil ohne mündliche Verhandlung beruht auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de