

Erhebung von Grunderwerbsteuer für Einbringung eines Grundstücks in eine KG bei anschließender Umwandlung der KG in eine Kapitalgesellschaft; Bemessung der Grunderwerbsteuer bei Einbringungsvorgängen

1. Bringen die Gesellschafter einer KG ein ihnen gehörendes Grundstück in die KG ein und wird die KG anschließend in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, sind die Voraussetzungen für die Nichterhebung der Grunderwerbsteuer für die Grundstückseinbringung nicht erfüllt.

2. Bei der Einbringung eines Grundstücks in eine Gesellschaft darf auch dann nicht anstelle des Grundbesitzwerts der Buchwert angesetzt werden, wenn die Gesellschaft und das für die Steuerfestsetzung zuständige FA dies vereinbaren.

GrEStG § 3 Nrn. 4, 6, § 5, § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2
BewG § 138, § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1
AO § 175

Urteil vom 25. September 2013 II R 2/12

Vorinstanz: FG Düsseldorf vom 7. Dezember 2011 7 K 3027/11 GE (EFG 2012, 971)

G r ü n d e

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, ist aufgrund des Umwandlungsbeschlusses vom 30. August 2010 aus der ... GmbH & Co. KG (KG) hervorgegangen. Kommanditisten der KG waren A sowie deren Kinder K 1 und K 2. Die Komplementär-GmbH war am Gesellschaftsvermögen der KG nicht beteiligt.
- 2 A und K 1 verpflichteten sich durch notariell beurkundeten Vertrag vom 30. August 2010, ein ihnen als Miteigentümer gehörendes, an die KG vermietetes Grundstück gegen Gewährung von neuen Gesellschaftsrechten in die KG einzubringen. Sie erklärten die Auflassung und bewilligten die Eintragung des Eigentumsübergangs in das Grundbuch. Anschließend wurde der Umwandlungsbeschluss beurkundet.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte für den Einbringungsvertrag durch Bescheid vom 1. März 2011 Grunderwerbsteuer in Höhe von 4.200 EUR fest. Aufgrund einer mit der Klägerin erzielten Einigung berücksichtigte das FA als Bemessungsgrundlage der Steuer den Buchwert des Grundstücks von 120.000 EUR.
- 4 Der Einspruch und die Klage, mit denen die Klägerin die Nichterhebung der Steuer gemäß § 5 Abs. 1

des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) begehrte, blieben erfolglos. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 971 veröffentlicht.

5 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung von § 3 Nr. 6 und § 5 Abs. 1 und 3 GrEStG. Die Umwandlung der KG in sie, die Klägerin, stehe der durch § 5 Abs. 1 i.V.m. § 3 Nr. 6 GrEStG gebotenen Nichterhebung der Steuer nicht entgegen. § 5 Abs. 3 GrEStG sei insoweit einschränkend auszulegen. Die Einbringung des ertragsteuerrechtlich im Sonderbetriebsvermögen der KG stehenden Grundstücks in die KG sei erforderlich gewesen, um die andernfalls aufgrund der Umwandlung eintretende Aufdeckung der stillen Reserven zu vermeiden.

6 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 12. August 2011 und den Steuerbescheid vom 1. März 2011 aufzuheben.

7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

8 Nachdem der Berichterstatter des Bundesfinanzhofs (BFH) das FA auf Bedenken gegen den Ansatz des Buchwerts als Bemessungsgrundlage der Steuer hingewiesen hatte, teilte das FA mit, der der Besteuerung zugrunde zu legende Grundbesitzwert werde nunmehr gesondert festgestellt. Es werde angeregt, das Revisionsverfahren bis zum Abschluss des Feststellungsverfahrens gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auszusetzen.

II.

9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Das FG hat zwar zutreffend angenommen, dass der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG durch den Abschluss des Einbringungsvertrags vom 30. August 2010 verwirklicht wurde und die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 i.V.m. § 3 Nr. 6 GrEStG für eine Nichterhebung der Steuer aufgrund der Umwandlung der KG in die Klägerin nicht erfüllt sind. Es hat aber übersehen, dass die Steuer nicht nach dem Buchwert des Grundstücks bemessen werden durfte.

10 1. Der Einbringungsvertrag vom 30. August 2010 erfüllt die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG, wonach ein auf ein inländisches Grundstück bezogener Kaufvertrag oder anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, der Grunderwerbsteuer unterliegt; denn er begründete einen Anspruch der KG gegen A und K 1 auf Übereignung des Grundstücks.

11 2. Die Erhebung der Steuer hat nicht nach § 5 Abs. 1 i.V.m. § 3 Nr. 6 GrEStG zu unterbleiben.

12 a) Geht ein inländisches Grundstück von mehreren Miteigentümern auf eine Gesamthand (Gemeinschaft zur gesamten Hand) über, so wird die Steuer nach § 5 Abs. 1 GrEStG nicht erhoben, soweit der Anteil des einzelnen am Vermögen der Gesamthand Beteiligten seinem Bruchteil am Grundstück entspricht. Gleiches gilt in entsprechender Anwendung von § 3 Nrn. 4 und 6 GrEStG, soweit an der Gesamthand Personen beteiligt sind, die zu einem der Miteigentümer in einem Verhältnis stehen, das in einem dieser Vorschriften genannt ist (BFH-Beschluss vom 26. Februar 2003 II B 202/01, BFHE 201, 323, BStBl II 2003, 528; Franz in Pahlke/Franz, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 4. Aufl., § 3 Rz 8 f., § 5 Rz 31; Meßbacher-Hönsch in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 17. Aufl., § 3 Rz 40 bis 42, 428; Viskorf in Boruttau, a.a.O., § 5 Rz 62 f., 65; Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 9. Aufl., § 3 Rz 3, § 5 Rz 21, 37 f.). Insoweit gelten für § 5 GrEStG dieselben Grundsätze wie für § 6 GrEStG (vgl. dazu BFH-Urteile vom 11. Juni 2008 II R 58/06, BFHE 222, 87, BStBl II 2008, 879, und vom 16. Januar 2013 II R 66/11, BFHE 240, 191, Rz 20). Die Vergünstigung nach § 5 Abs. 1 GrEStG kann allerdings nur gewährt werden, soweit die an der Gesamthand beteiligte Person die übrigen Voraussetzungen des § 5 GrEStG erfüllt, insbesondere die in § 5 Abs. 3 GrEStG bestimmte Frist von fünf Jahren einhält (BFH-Beschluss in BFHE 201, 323, BStBl II 2003, 528; Franz, a.a.O.; Meßbacher-Hönsch, a.a.O.; Viskorf, a.a.O., Rz 65; Hofmann, a.a.O.).

13 b) Die Voraussetzungen für die Nichterhebung der Steuer gemäß § 5 Abs. 1 gegebenenfalls i.V.m. § 3 Nrn. 4 und 6 GrEStG entfallen rückwirkend i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 Alternative 1 der Abgabenordnung (AO), soweit sich der Anteil des Veräußerers (oder einer der in § 3 Nrn. 4 und 6 GrEStG genannten Personen) am Vermögen der Gesamthand innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand vermindert. Kommt es innerhalb dieses Zeitraums zu einer derartigen Anteilsverminderung, so ist danach die Grunderwerbsteuer für den ursprünglichen Erwerbsvorgang abweichend von § 5 Abs. 1 GrEStG zu erheben, soweit nicht im

Einzelfall eine Ausnahmeregelung anwendbar ist.

- 14 c) Der Anteil des Gesamthänders am Vermögen der erwerbenden Gesamthand vermindert sich auch dann i.S. des § 5 Abs. 3 GrEStG, wenn die erwerbende Personengesellschaft innerhalb der in § 5 Abs. 3 GrEStG bestimmten Frist in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt wird (Franz, a.a.O., § 5 Rz 38; Viskorf, a.a.O., § 5 Rz 97, 105; Hofmann, a.a.O., § 5 Rz 32). Die die Gesamthand kennzeichnende unmittelbare dingliche Mitberechtigung der Gesamthänder am Gesellschaftsvermögen, die für die Nichterhebung der Steuer nach § 5 Abs. 1 gegebenenfalls i.V.m. § 3 Nrn. 4 und 6 GrEStG entscheidend ist (BFH-Urteil vom 29. Februar 2012 II R 57/09, BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917, Rz 22, m.w.N.), geht dadurch verloren. Eine Beteiligung der früheren Gesamthänder an einer Kapitalgesellschaft, die ihrerseits Gesellschafterin der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft ist, genügt nicht den Anforderungen des § 5 Abs. 1 und 2 oder des § 6 Abs. 3 GrEStG. Durch die Beteiligung der ursprünglichen Grundstückseigentümer an einer Kapitalgesellschaft kann der Zweck dieser Vorschriften nicht erreicht werden (vgl. BFH-Urteil vom 4. April 2001 II R 57/98, BFHE 194, 458, BStBl II 2001, 587).
- 15 Die wirtschaftlichen Überlegungen, die die Steuervergünstigung des § 5 Abs. 1 GrEStG rechtfertigen, wenn die bisher bestehende Mitberechtigung am Grundstück in Form einer Beteiligung am Gesamthandsvermögen der erwerbenden Gesellschaft fortgeführt wird, lassen sich auf eine Beteiligung als Gesellschafter an einer Kapitalgesellschaft nicht übertragen. Den Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft steht keine dingliche Mitberechtigung am Gesellschaftsvermögen und damit auch nicht an deren Grundstücken zu. Die bloße mittelbare Teilhabe der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft an Wertveränderungen der Gesellschaftsgrundstücke über ihre allgemeine Beteiligung an den Erträgen der Gesellschaft reicht dazu nicht aus. Die Kapitalgesellschaften sind dementsprechend in den Steuervergünstigungen nach §§ 5 f. GrEStG nicht berücksichtigt. Diese grundsätzliche Entscheidung des Gesetzes verbietet es, die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als Fortführung einer bisher bestehenden dinglichen Mitberechtigung am Grundstück anzusehen (BFH-Urteil vom 18. Dezember 2002 II R 13/01, BFHE 200, 426, BStBl II 2003, 358, unter II.3.). Die Beschränkung der Steuerbefreiungen aus §§ 5 und 6 GrEStG auf Gesamthandsgemeinschaften ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (BFH-Urteile vom 18. März 2005 II R 21/03, BFH/NV 2005, 1867, m.w.N., und vom 9. April 2008 II R 32/06, BFH/NV 2008, 1526).
- 16 Das Fehlen eines Rechtsträgerwechsels bei der bloßen formwechselnden Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft ist in diesem Zusammenhang ohne Belang. Es geht nicht um die Besteuerung eines durch die Umwandlung verwirklichten Erwerbs, sondern um die Besteuerung des der Umwandlung vorangegangenen Erwerbs, für den die Steuer zunächst nicht zu erheben war. Entscheidend ist, dass durch den Formwechsel die Personengesellschaft zur Kapitalgesellschaft und damit aus dem Gesamthandsvermögen Vermögen der Kapitalgesellschaft wird. Damit besteht keine dingliche Mitberechtigung am übertragenen Grundstück mehr.
- 17 Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem von der Klägerin angeführten BFH-Urteil vom 7. Oktober 2009 II R 58/08 (BFHE 226, 404, BStBl II 2010, 302). Nach dieser Entscheidung ist § 5 Abs. 3 GrEStG zwar einschränkend dahingehend auszulegen, dass --trotz der Aufgabe der gesamthänderischen Mitberechtigung oder der Verminderung der vermögensmäßigen Beteiligung des grundstückseinbringenden Gesamthänders-- die Vergünstigung nach § 5 Abs. 1 und 2 GrEStG nicht entfällt, wenn die vom Gesetz geforderte Steuerumgehung objektiv ausscheidet. Wie sich aus den weiteren Ausführungen in dem Urteil ergibt, bezieht sich dies aber auf Fälle, bei denen der entsprechende Erwerbsvorgang bei einem unmittelbaren Grundstücksübergang auf den/die Erwerber einer vermögensmäßigen Beteiligung an der Gesamthand von der Grunderwerbsteuer befreit wäre, etwa nach § 3 Nr. 2 GrEStG.
- 18 Wird eine Personengesellschaft, die die Grundstücke von ihren Gesellschaftern oder von Personen erworben hat, die den Gesellschaftern im Hinblick auf § 5 Abs. 1 GrEStG in entsprechender Anwendung von § 3 Nrn. 4 und 6 GrEStG gleichstehen, in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt. Hätten sich die Grundstückseigentümer in einem solchen Fall nämlich zur unmittelbaren Übertragung der Grundstücke auf die Kapitalgesellschaft verpflichtet, wäre dies ein nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steuerbarer und steuerpflichtiger Erwerbsvorgang. Die vom Gesetz geforderte Steuerumgehung scheidet somit in einem derartigen Fall nicht objektiv aus (Franz, a.a.O., § 5 Rz 38). Dies führt zur Anwendbarkeit des § 5 Abs. 3 GrEStG und zur Erhebung der Steuer.
- 19 Soweit in der von der Klägerin angeführten älteren Literatur (Beckmann, GmbH-Rundschau 1999, 217, 225; Hörger/Mentel/ Schulz, Deutsches Steuerrecht 1999, 565, 576; Gottwald, Betriebs-Berater 2000,

69, 74 f.) dazu eine andere Auffassung vertreten wurde, kann dieser aus den dargelegten Gründen nicht gefolgt werden.

- 20 Grunderwerbsteuerrechtlich ohne Bedeutung ist es auch, wenn, wie die Klägerin vorbringt, die Einbringung des Grundstücks in die KG ertragsteuerrechtlich vorteilhaft war. Es gibt keine Vorschrift, nach der auf inländische Grundstücke bezogene, ertragsteuerrechtlich günstige Gestaltungen ohne Grunderwerbsteuerrechtliche Folgen bleiben müssen.
- 21 d) Die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 GrEStG für die Nichterhebung der Steuer für die Einbringung des Grundstücks der A und des K 1 in die KG sind somit im Streitfall nicht erfüllt. Soweit der von K 1 in die KG eingebrachte Bruchteil am Grundstück im Innenverhältnis auf K 2 entfällt, ergibt sich dies bereits daraus, dass der Erwerb von Verwandten in der Seitenlinie nicht unter die Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 6 GrEStG fällt. Im Übrigen folgt die Nichtanwendbarkeit des § 5 Abs. 1 GrEStG gemäß § 5 Abs. 3 GrEStG daraus, dass die KG innerhalb von fünf Jahren nach der Verwirklichung des Erwerbsvorgangs in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt wurde und daher die gesamthänderische Mitberechtigung der Gesellschafter der KG an dem auf sie übertragenen Grundstück entfallen ist.
- 22 3. Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid ist jedoch deshalb rechtswidrig, weil die Steuer nach dem Buchwert des Grundstücks bemessen wurde, ohne dass dies als bloßer vorläufiger Wertansatz i.S. des § 155 Abs. 2 AO gekennzeichnet wurde.
- 23 a) Bei der Übertragung des Grundstücks auf die KG handelt es sich um eine Einbringung, für die die Grunderwerbsteuer gemäß § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GrEStG nach den Werten i.S. des § 138 Abs. 2 bis 4 des Bewertungsgesetzes (BewG) zu bemessen ist. Diese Werte sind gemäß § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG gesondert festzustellen. Für die gesonderte Feststellung örtlich zuständig ist das in § 152 Nr. 1 BewG bestimmte Finanzamt.
- 24 Diese Regelungen sind zwingend. Durch Vereinbarung des Steuerpflichtigen mit dem für die Festsetzung der Steuer zuständigen Finanzamt kann hiervon nicht wirksam abgewichen werden (vgl. z.B. Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Vor § 118 AO Rz 29, m.w.N.). Die Ermittlungskompetenz hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen des Grundlagenbescheids liegt allein bei dem für den Grundlagenbescheid zuständigen Finanzamt, dessen Entscheidung nur im Rahmen eines diesen Grundlagenbescheid betreffenden Rechtsbehelfsverfahrens überprüft werden kann (BFH-Beschluss vom 13. Dezember 2011 X B 127/11, BFH/NV 2012, 601, Rz 11).
- 25 Das für die Festsetzung der Steuer zuständige Finanzamt kann allerdings die Steuer nach § 155 Abs. 2 i.V.m. § 162 Abs. 5 AO zunächst aufgrund eines geschätzten Werts festsetzen, wenn der Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) noch nicht erlassen wurde. Es muss aber erkennbar sein, dass lediglich eine einstweilige Regelung getroffen wird, die einem noch zu erlassenden Grundlagenbescheid vorgreift. § 155 Abs. 2 AO eröffnet nicht die Möglichkeit, in einem Folgebescheid abschließend über Sachverhalte zu befinden, deren Beurteilung einem Grundlagenbescheid vorbehalten ist (BFH-Urteil vom 24. Mai 2006 I R 93/05, BFHE 214, 7, BStBl II 2007, 76, unter II.2.b bb und cc; BFH-Beschluss vom 2. Dezember 2003 II B 76/03, BFHE 203, 507, BStBl II 2004, 204).
- 26 b) Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid entspricht nicht diesen Anforderungen. Er lässt nicht erkennen, dass das FA den Buchwert der Bemessung der Steuer lediglich vorläufig bis zur gesonderten Feststellung des Grundbesitzwertes zugrunde legen wollte. Es ist vielmehr ersichtlich davon ausgegangen, dass es aufgrund der mit der Klägerin erzielten Einigung endgültig beim Ansatz des Buchwerts verbleiben solle. Es hat daher erst während des Revisionsverfahrens nach dem entsprechenden Hinweis des Berichterstatters das Feststellungsverfahren eingeleitet.
- 27 c) Da das FG die in dieser Hinsicht bestehende Rechtswidrigkeit des angefochtenen Steuerbescheids übersehen hat, war die Vorentscheidung aufzuheben.
- 28 d) Die Sache ist nicht spruchreif. Das Feststellungsverfahren ist noch nicht abgeschlossen. Es bedarf daher der Aussetzung des Verfahrens gemäß § 74 FGO bis zum Abschluss des Feststellungsverfahrens (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 9. Februar 2005 X R 52/03, BFH/NV 2005, 1235; BFH-Beschluss vom 30. Oktober 2009 II B 95/09, BFH/NV 2010, 236). Die Feststellung des Grundbesitzwertes kann noch nachgeholt werden (vgl. z.B. BFH-Beschluss in BFHE 203, 507, BStBl II 2004, 204).

- 29 Es ist nicht geboten, dass der BFH selbst das Verfahren bis zum Ergehen des Feststellungsbescheids aussetzt. Vielmehr ist es sachgerecht, dass der BFH zu der eigentlichen Streitfrage eine Revisionsentscheidung trifft und das Verfahren an das FG zurückverweist, das seinerseits das Verfahren bis zum Abschluss des Feststellungsverfahrens auszusetzen haben wird (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 1235; BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 236).
- 30 Das FA wird die Steuerfestsetzung zudem im Hinblick auf die Vorlagebeschlüsse des BFH vom 2. März 2011 II R 23/10 (BFHE 232, 358, BStBl II 2011, 932) und II R 64/08 (BFH/NV 2011, 1009) gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO für vorläufig zu erklären haben.