

BFH: Grunderwerbsteuerbefreiung bei Übergang von einer Gesamthand

Missbräuchliche Gestaltungen durch eine Kombination eines nicht steuerbaren Erwerbs einer Beteiligung an einer Gesamthand mit einer steuerbefreiten Grundstücksübernahme aus dem Vermögen der Gesamthand sollen durch § 6 Abs. 4 S. 1 GrEStG verhindert werden. Diese Vorschrift ist allerdings gegen ihren Wortlaut teleologisch zu reduzieren und insoweit nicht anzuwenden, wenn der Wechsel im Gesellschafterbestand grunderwerbsteuerbar war. Der BFH bestätigt mit diesem Urteil seine ständige und von der Finanzverwaltung grundsätzlich akzeptierte Rechtsprechung. Darüber hinaus hält es der BFH für nicht maßgebend, ob die Grunderwerbsteuer tatsächlich festgesetzt und entrichtet wurde.

Sachverhalt

Eine GmbH (Klägerin) hat sämtliche Kommanditanteile an einer KG mit Grundvermögen sowie sämtliche Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH erworben. Ein paar Monate später wurden Insolvenzverfahren über das Vermögen der KG und der Komplementär-GmbH eröffnet. Das Finanzamt setzte zunächst mit einem Bescheid gegen die KG wegen des Anteilserwerbs der Klägerin an der KG Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2a GrEStG fest. Diese Steuer wurde im Rahmen des Insolvenzverfahrens nicht mehr entrichtet.

Nach Löschung der KG im Handelsregister setzte das Finanzamt wegen des Übergangs des Gesellschaftsvermögens der KG auf die GmbH im Wege der Anwachsung (§ 738 BGB) unter Berufung auf § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG Grunderwerbsteuer fest. Auch das FG sah in der Anwachsung des KG-Vermögens auf die GmbH einen grunderwerbsteuerbaren Vorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG. Nach Auffassung des FG findet die Befreiung des § 6 Abs. 2 S. 1 GrEStG wegen § 6 Abs. 4 S. 1 GrEStG keine Anwendung.

Entscheidung

Der BFH kommt entgegen der Auffassung des FG zu dem Schluss, dass der durch die Anwachsung bewirkte Erwerbsvorgang von der Grunderwerbsteuer befreit ist.

Gesetzliche Grundlagen

Geht ein Grundstück von einer Gesamthand in das Alleineigentum einer an der Gesamthand beteiligten Person über, so wird nach § 6 Abs. 2 S. 1 GrEStG die Steuer in Höhe des Anteils nicht erhoben, zu dem der Erwerber am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist. Dies gilt nach § 6 Abs. 2 S. 2 GrEStG auch ausdrücklich im Falle der Auflösung der Gesamthand.

Nach § 6 Abs. 4 S. 1 GrEStG gilt die o.g. Vorschrift insoweit nicht, als ein Gesamthänder innerhalb von fünf Jahren vor dem Erwerbsvorgang seinen Anteil an der Gesamthand durch Rechtsgeschäft unter Lebenden erworben hat.

Nach dem Gesetzeswortlaut steuerbarer und steuerpflichtiger Vorgang

Die durch die Insolvenz der Komplementär-GmbH bewirkte Auflösung der KG und die daraus folgende Anwachsung des Vermögens der KG auf die Klägerin stelle – unstrittig – einen grunderwerbsteuerbaren Vorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG dar. Nach § 6 Abs. 2 S. 2 GrEStG sei die Steuer im Streitfall allerdings nicht zu erheben. Nach dem Gesetzeswortlaut greife allerdings die Rückausnahme nach § 6 Abs. 4 S. 1 GrEStG, da die GmbH ihre Kommanditbeteiligung innerhalb der Fünfjahresfrist erworben habe.

Aber teleologische Reduktion des § 6 Abs. 4 S. 1 GrEStG gegen den Gesetzeswortlaut

Allerdings beruft sich der BFH auf seine ständige Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 24.06.1969, II 142/63) und vertritt die Auffassung, dass die Vorschrift des § 6 Abs. 4 S. 1 GrEStG gegen ihren Wortlaut teleologisch zu reduzieren ist.

Nach dem BFH handelt es sich bei § 6 Abs. 4 S. 1 GrEStG um eine Missbrauchsverhinderungsvorschrift, mit der Steuerumgehungen durch die Kombination eines außerhalb von § 1 Abs. 2a GrEStG nicht steuerbaren Wechsels im

Gesellschafterbestand einer Gesamthand und der nachfolgenden nach § 6 GrEStG begünstigten Übernahme von Grundstücken aus dem Gesamthandsvermögen durch den „neuen“ Gesellschafter verhindert werden sollen (vgl. BFH-Beschluss vom 19.03.2003, II B 96/02). § 6 Abs. 4 S. 1 GrEStG zielt allerdings lediglich darauf ab, eine solche Kombination eines nicht steuerbaren Erwerbs einer Beteiligung an einer Gesamthand mit einer steuerbefreiten Grundstücksübernahme aus dem Vermögen der Gesamthand zu vermeiden; hingegen sei § 6 Abs. 4 S. 1 GrEStG nicht anwendbar, soweit schon abstrakt keine Steuer zu vermeiden war. Auch die Finanzverwaltung nimmt an, dass eine teleologische Reduktion vorzunehmen ist, wenn die Steuerumgehung subjektiv ausgeschlossen sei (vgl. Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 09.12.2015, Tz. 7.6.). Da im Streitfall bereits der Erwerb des Anteils an der Gesamthand nach § 1 Abs. 2a GrEStG der Grunderwerbsteuer unterlag, ist nach dem BFH eine Steuerumgehung objektiv nicht möglich (vgl. BFH-Beschluss vom 19.03.2003, II B 96/02) und folglich ist auch § 6 Abs. 4 S. 1 GrEStG nicht anwendbar.

Tatsächliche Festsetzung und Erhebung der Grunderwerbsteuer nicht maßgeblich

Nach dem BFH kommt es nicht darauf an, ob Grunderwerbsteuer tatsächlich festgesetzt und erhoben wurde, sondern nur darauf, ob der Vorgang der Grunderwerbsteuer „unterliegt“, d.h. steuerbar ist und vorbehaltlich von Befreiungstatbeständen Grunderwerbsteuer festzusetzen ist. Diese Sichtweise entspreche auch dem Zweck der Vorschrift. Eine objektive Steuerumgehungsmöglichkeit hänge nicht davon ab, ob es zu Schwierigkeiten bei der Erhebung der einen oder anderen Steuer gekommen sei. Nach diesen Grundsätzen sei für die Steuerbefreiung des zweiten Erwerbs allein auf die Grunderwerbsteuerbarkeit des ersten Erwerbs abzustellen und nicht auf die Grunderwerbsteuerpflicht, die Festsetzung oder Erhebung der Grunderwerbsteuer.

Betroffene Normen

§ 6 Abs. 4 S. 1 GrEStG

Streitjahr 2013

Anmerkung

Die Gleichlautenden Erlasse der Obersten Finanzbehörden der Länder vom 09.12.2015 wurden mittlerweile zwar durch die Ländererlasse vom 12.11.2018 ersetzt und aktualisiert. Allerdings geht auch die Finanzverwaltung – wie der BFH – wohl weiterhin von einer teleologischen Reduktion des § 6 Abs. 4 S. 1 GrEStG aus.

Vorinstanz

Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 08.05.2018, 1 K 246/14

Fundstelle

BFH, Urteil vom 25.08.2020, [II R 23/18](#), BStBl. II 2021, S.162

Weitere Fundstellen

BFH, Beschluss vom 19.03.2003, II B 96/02, BFH/NV 2003, S. 1090

BFH, Urteil vom 24.06.1969, II 142/63, BStBl. II 1969, S. 400

Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleichlautende Erlasse betreffend Anwendung der §§ 5 und 6 GrEStG vom 09.12.2015, BStBl. I 2015, S. 1029

Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleichlautende Erlasse betreffend Anwendung der §§ 5 und 6 GrEStG vom 12.11.2018, BStBl. I 2018, S. 1334, siehe [Deloitte Tax News](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.