

BFH: Grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage bei geplanter Bebauung

Nach § 8 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 GrEStG ist zur Ermittlung der Grunderwerbsteuer der Wert des Grundstücks nach den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes maßgebend, wenn die Änderung des Gesellschafterbestands i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG auf einem vorgefassten Plan zur Bebauung eines Grundstücks beruht. § 8 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 GrEStG verlangt eine kausale Verknüpfung der Änderung des Gesellschafterbestands mit einem Plan zur Bebauung. Der „vorgefasste Plan“ bezieht sich allerdings-entgegen einer in der Literatur vertretenen Auffassung – nur auf die Bebauung und nicht auf den Gesellschafterwechsel.

Sachverhalt

An der Klägerin, einer GmbH Co. KG, waren ursprünglich der Komplementär (mit 0 %) sowie vier Kommanditisten beteiligt. Der Komplementär hatte mit der X-GmbH einen Mietvertrag über einen noch zu errichtenden Lebensmittelmarkt geschlossen. Später trat die Klägerin als Vermieterin in den Mietvertrag ein. Zur Errichtung des Lebensmittelmarktes erwarb die Klägerin im Jahr 2004 ein Grundstück von der Stadt mit der Verpflichtung bis 2007 den Lebensmittelmarkt zu errichten. Eine Baugenehmigung wurde ihr erteilt.

Im Jahr 2005 veräußerte die Komplementärin ihre Beteiligung an die M-GmbH sowie die vier Kommanditisten jeweils an die M-KG. Der Vertrag nahm auf die Baugenehmigung und den Mietvertrag Bezug.

Durch den Übergang der Gesellschaftsanteile nahm das Finanzamt die Klägerin auf Grundlage von § 1 Abs. 2a S. 1 GrEStG a.F. auf Grunderwerbsteuer in Anspruch.

Während die Klägerin der Auffassung war, dass die Bemessungsgrundlage den Wert des unbebauten Grundstücks am Stichtag des steuerbaren Rechtsgeschäfts nach § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 GrEStG i. V. m. § 138 Abs. 3 BewG a.F. darstelle, setzte das Finanzamt als Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 i. V. m. § 8 Abs. 2 S. 2 GrEStG a.F. den Grundbesitzwert zum Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes an.

Das FG folgte dem Finanzamt und wies die Klage ab.

Entscheidung

Der BFH kommt in Übereinstimmung mit der Auffassung des FG zu dem Schluss, dass der Grunderwerbsteuer der Wert des Grundstücks zum Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes zugrunde zu legen ist.

Gesetzliche Grundlagen

Nach § 1 Abs. 2a S. 1 GrEStG a.F. gilt es als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft, wenn zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück gehört und sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt ändert, dass mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen. Die Vorschrift fingiert ein auf Übereignung des Grundstücks auf eine „neue“ Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft (vgl. BFH-Urteil vom 11.06.2013, II R 52/12).

In Fällen des § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. wird nach § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 GrEStG a.F. die Grunderwerbsteuer nach den Grundbesitzwerten i. S. v. § 138 Abs. 2 oder 3 BewG a.F. bemessen.

Beruht allerdings nach § 8 Abs. 2 S. 2 Alt. 2 GrEStG a.F. die Änderung des Gesellschafterbestandes i.S.v. § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. auf einem vorgefassten Plan zur Bebauung eines Grundstücks, so ist der Wert des Grundstücks abweichend von § 138 Abs. 1 S. 2 BewG a.F. nach den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes maßgebend.

Kausale Verknüpfung

Nach Auffassung des BFH verlangt die Anwendung des § 8 Abs. 2 S. 2 Alt. 2 GrEStG a.F. eine kausale Verknüpfung der Änderung des Gesellschafterbestands mit einem Plan zur Bebauung. Zum einen müsse es einen vorgefassten Plan geben, mit dem sich die Gesellschaft über einen Gesellschafterwechsel hinaus in wesentlichen Punkten auf die Bebauung eines Grundstücks festgelegt hat. Zum anderen müsse die Änderung des Gesellschafterstands in der Weise auf diesem Plan beruhen, dass die Neugesellschafter die Gesellschaftsanteile wegen des Plans erworben haben.

Anforderungen an den „vorgefassten Plan zur Bebauung“

In zeitlicher Hinsicht müsse der Plan vor der Änderung des Gesellschafterbestands und damit noch unter der Herrschaft der Altgesellschafter gefasst worden sein. Zudem müsse in sachlicher Hinsicht der Plan auf eine im Wesentlichen feststehende Bebauung beziehen. Dies ist nach dem BFH dann der Fall, wenn der Plan zur Bebauung sich bei der Gesellschaft in einer solchen Weise verdichtet hat, dass sie sich im Regelfall nur noch unter wirtschaftlichen Schwierigkeiten oder Einbußen davon lösen kann.

Im Streitfall hatte die Klägerin einen bereits vor dem Erwerb der Gesellschaftsanteile vorgefassten Plan zur Bebauung des Lebensmittelmarktes, da bereits der Vertrag, mit dem sie selbst das Grundstück erworben hatte, eine Bauverpflichtung enthielt. Durch den Mietvertrag mit der X-GmbH war die Klägerin vertragliche Bindungen eingegangen und stand unter entsprechendem rechtlichen und wirtschaftlichen Druck, das Bauvorhaben auch zu realisieren.

Erwerb der Gesellschaftsanteile aufgrund des Bauplans

Nach Auffassung des BFH muss der Plan Grund des Gesellschafterwechsels gewesen sein. Dafür reicht es aus, dass der Gesellschafterwechsel aus Sicht der Neugesellschafter wegen des Plans stattfindet. Dazu ist es erforderlich, aber regelmäßig auch ausreichend, dass sie beim Erwerb der Anteile Kenntnis von dem vorgefassten Plan hatten und beabsichtigten, den vorgefassten Plan umzusetzen.

Darüber hinaus stellt der BFH klar, dass die Vorschrift des § 8 Abs. 2 S. 2 Alt. 2 GrEStG a.F. ausdrücklich die Bebauung des Grundstücks zum Gegenstand des vorgefassten Plans macht und nicht den Übergang des Gesellschaftsanteils.

Im Streitfall haben die M-KG sowie die M-GmbH das Bauvorhaben über die im Anteilskaufvertrag enthaltenen Bezugnahmen zum integralen Bestandteil des Vertrages gemacht und so, nach Ansicht des BFH, das Bauvorhaben in ihren rechtsgeschäftlichen Willen aufgenommen.

Betroffene Normen

§ 8 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 GrEStG a.F., § 1 Abs. 2a GrEStG a.F.

Streitjahr 2005

Anmerkungen

In der Literatur vertretene Auffassung

Der BFH folgt damit nicht dem in Schrifttum vertretenen Konzept, dass der vorgefasste Plan nicht nur die Bebauung, sondern auch den Gesellschafterwechsel erfassen müsse (vgl. Viskorf in Boruttau, § 8 GrEStG, Rz.138; Pahlke, § 8 GrEStG, Rz. 168; Nienhaus in Behrens/Wachter, § 8 GrEStG, Rz. 37). Nach Auffassung des BFH engt die Auffassung des Schrifttums den gesetzlichen Tatbestand gegen den Wortlaut und gegen die gesetzliche Systematik ohne Notwendigkeit erheblich ein.

Aktuelle Rechtslage

Die Ausführungen des BFH in der o.g. Entscheidung dürften auch für die aktuelle Rechtslage gelten.

Vorinstanz

Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 21.09.2017, 4 K 1834/16

Fundstelle

BFH, Urteil vom 16.09.2020, [II R 12/18](#), BStBl. II 2021, S.632

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 11.06.2013, II R 52/12, BStBl II 2013, S. 752

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.