

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/grundsteuer-grunderwerbsteuer/fg-duesseldorf-grunderwerbsteuer-bei-einbringung-von-grundstuecken-in-gmbh--co-kg-und-formwechselnde-umwandlung.html>

05.03.2015

Grundsteuer/ Grunderwerbsteuer

BFH: Grunderwerbsteuer bei Anteilsübertragung auf eine Kapitalgesellschaft

Mit Urteil vom 25.09.2013 hat der BFH die Auffassung des FG Düsseldorf bestätigt, wonach die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 GrEStG i.V.m. § 3 Nr. 6 GrEStG für eine Nichterhebung der Grunderwerbsteuer aufgrund der Umwandlung einer KG in eine Kapitalgesellschaft nicht erfüllt seien. Allerdings habe das FG zu Unrecht angenommen, dass die Steuer nach dem Buchwert des Grundstücks bemessen werden könne.

BFH, Urteil vom 25.09.2013, II R 2/12

FG Düsseldorf

Wird innerhalb von fünf Jahren nach der Einbringung von Grundstücken in eine Personengesellschaft eine formwechselnde Umwandlung der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft vorgenommen, ist eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 6 i.V.m. § 5 Abs. 1 GrEStG ausgeschlossen.

Sachverhalt

An der A GmbH & Co. KG (Klägerin) waren B zu 50 % sowie deren Kinder C und D mit jeweils 25 % als Kommanditisten beteiligt. Persönlich haftende Gesellschafterin war eine GmbH. Ein an die Klägerin vermietetes Grundstück war zu 90 % im Besitz von B und zu 10% im Besitz von C. Mit einem notariellen Vertrag zum 30.08.2010 brachten B und C ihre Miteigentumsanteile an dem Grundstück in die A GmbH & Co. KG ein. Zugleich beschlossen die Gesellschafter der Klägerin deren formwechselnde Umwandlung in eine GmbH gemäß §§ 190 ff, 214 ff UmwG.

Streitig ist, ob die Einbringung des Grundstücks durch § 3 Nr. 6 i.V.m. § 5 Abs. 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer (anteilig) befreit ist.

Entscheidung

Die Einbringung des Grundstückes ist gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG grunderwerbsteuerpflichtig. Die Steuerbefreiung nach §§ 3 Nr. 6 i.V.m. 5 Abs. 1 GrEStG entfällt, wenn innerhalb von fünf Jahren nach Einbringung eine formwechselnde Umwandlung vorgenommen wird.

Die Klägerin kann die Steuerfreiheit von § 5 Abs. 1 GrEStG nicht in Anspruch nehmen. Gemäß § 5 Abs. 3 GrEStG sind die Absätze 1 und 2 der Vorschrift insoweit nicht anzuwenden, als sich der Anteil des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand vermindert. Die Voraussetzungen des § 5 Abs. 3 GrEStG sind nach ständiger BFH-Rechtsprechung auch dann erfüllt, wenn - wie im Streitfall-- die Gesamthand innerhalb dieser Frist durch Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt wird. Die den §§ 5 und 6 GrEStG zugrundeliegenden wirtschaftlichen Gesichtspunkte lassen es nicht zu, das Tatbestandsmerkmal der "Gesamthand" auf juristische Personen auszudehnen. Bei den Gesellschaftern juristischer Personen fehlt es an der bei Gesamthändern gegebenen unmittelbaren dinglichen Mitberechtigung am Gesellschaftsvermögen. Dass die früheren Gesamthänder als Gesellschafter an der durch den Formwechsel entstandenen Kapitalgesellschaft beteiligt sind, kann die weitere Anwendung des § 5 Abs. 2 GrEStG nach dem Formwechsel nicht mehr begründen (vgl. BFH-Beschluss vom 04.05.2011, m. w. N.).

Auch eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 6 GrEStG kommt nicht in Betracht. Die Klägerin ist als eigenständiger grunderwerbsteuerpflichtiger Rechtsträger nicht mit den Veräußerern in gerader Linie verwandt. Zwar sind grundsätzlich die personenbezogenen Voraussetzungen des § 3 GrEStG der Personengesellschaft anteilig zuzurechnen. Die Vergünstigung nach § 3 GrEStG ist jedoch ausgeschlossen, soweit innerhalb der Fünfjahresfrist des § 5 Abs. 3 GrEStG die dingliche Mitberechtigung an dem Grundstück entfällt (vgl. BFH-Beschluss vom

26.02.2003). Dies ergibt sich daraus, dass mit Einbringung in eine Personengesellschaft und anschließender formwechselnder Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft zwei gesetzliche Grundentscheidungen - zum einen die Steuerbefreiung nach §§ 3 Nr. 6 i.V.m. 5 Abs. 1 GrEStG und zum anderen die fehlende Steuerbarkeit mangels Rechtsträgerwechsels - aufeinandertreffen. Auf Grund einer Gesamtschau dieser gesetzlichen Grundentscheidungen ist der Erwerb durch die Personengesellschaft aber nur dann von der Steuerpflicht befreit, wenn auch bei einem unterbliebenen Zwischenerwerb durch die Personengesellschaft der direkte Übergang auf die GmbH ebenfalls von der Grunderwerbsteuer befreit wäre. Eine solche Fallgestaltung liegt nicht vor. Die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine GmbH mit nachfolgender Einbringung der Grundstücke ist nicht steuerbefreit.

Anmerkung

BFH-Urteil vom 17.12.2014 zu doppelstöckigen Gesellschaften

Mit Urteil vom 25.09.2013 hat der BFH bereits entschieden, dass die Voraussetzungen für eine Nichterhebung der Grunderwerbsteuer dann nicht vorliegen, wenn die erwerbende Gesamthand innerhalb von fünf Jahren nach dem Grundstücksübergang in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt wird (§ 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG). Für den Fall einer doppelstöckigen Gesamthandsgemeinschaft hat der BFH mit Urteil vom 17.12.2014 ([II R 24/13](#)) nun unter Fortentwicklung seiner Rechtsprechung im Urteil vom 25.09.2013 festgestellt, dass - wg. Verminderung der Beteiligung des Gesamthänders am Vermögen der erwerbenden Gesamthand i.S. des § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG - eine Nichterhebung der GrESt dann nicht in Betracht kommt, wenn die Anteile der an der erwerbenden Gesamthand beteiligten anderen Gesamthand rechtsgeschäftlich oder durch Umwandlung auf eine Kapitalgesellschaft übertragen werden. Im Umfang dieses Anteilsübergangs auf eine Kapitalgesellschaft entfällt die für die Nichterhebung der Steuer (nach § 6 Abs. 3 S. 1 i.V.m. Abs. 1 S. 1 GrEStG) entscheidende unmittelbare dingliche Berechtigung der an der umgewandelten/übertragenen Gesamthand vormalig beteiligten weiteren Gesamthand. Eine wirtschaftliche Beteiligung genügt den Anforderungen des § 6 Abs. 3 S. 1 i.V.m. Abs. 1 S. 1 GrEStG nicht.

Für den Tatbestand der mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft gem. § 1 Abs. 2a GrEStG sieht der BFH das anders und behandelt hier Kapital- und Personengesellschaften gleichermaßen als transparent (BFH-Urteil vom 24.04.2013, siehe [Deloitte Tax-News](#)). Im Referentenentwurf zum PrErkl-ZollkodexAnpG wird dieser Rechtsprechung des BFH jedoch eine Absage erteilt und es ist insoweit eine Ergänzung des § 1 Abs. 2a GrEStG geplant (siehe [Deloitte Tax-News](#)).

Betroffene Norm

§ 1 Abs. 1 Nr. 1, § 3 Nr. 6, § 5 Abs. 1 und 3 GrEStG

Fundstelle

BFH, Urteil vom 25.09.2013, [II R 2/12](#)

[Finanzgericht Düsseldorf](#), Urteil vom 07.12.2011, 7 K 3027/11 GE, DB0466129

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 17.12.2014, [II R 24/13](#)

BFH, Urteil vom 24.04.2013, II R 17/10, BStBl II 2013, S. 833, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Beschluss vom 26.02.2003, II B 202/01, BStBl. 2003, S. 528

BFH, Beschluss vom 04.05.2011, [II B 151/10](#), BFH/NV 2011, S. 1395

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.