

FG Hessen: Grunderwerbsteuerliche Zurechnung eines Grundstücks

Aktuell: Entgegen der Auffassung des FG kommt der BFH mit Urteil vom 14.12.2022 (II R 33/20, siehe [Deloitte Tax-News](#)) zu dem Ergebnis, dass Grundstücke einer Untergesellschaften der Obergesellschaft grunderwerbsteuerrechtlich nur zuzurechnen sind, wenn die ausländische Obergesellschaft selbst sie aufgrund eines Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG erworben hat.

FG Hessen (Vorinstanz):

Eine Umstrukturierung nach § 251g des Delaware General Corporation Law, bei der aus einer bisherigen 100%-igen Tochtergesellschaft eine Muttergesellschaft gemacht wurde, stellt im Streitfall ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG dar. Nach Auffassung des FG setzt die grunderwerbsteuerliche Zurechnung eines Grundstücks zum Vermögen einer Gesellschaft i. S. des § 1 Abs. 3 GrEStG nicht immer eine eigene Verwirklichung eines grunderwerbsteuerlichen Erwerbstatbestandes der Gesellschaft, um deren Anteile es geht, voraus. Einer Obergesellschaft sind auch die bestehenden grunderwerbsteuerlichen Zuordnungen der beherrschten Untergesellschaft als eigene im Sinne einer grunderwerbsteuerlichen „Vermögenszugehörigkeit“ zuzurechnen.

Sachverhalt

Eine in den USA ansässige Aktiengesellschaft (C) war über mehrere Konzerngesellschaften an mehreren GmbHs mittelbar beteiligt, zu deren Vermögen in Deutschland belegene Grundstücke gehörten. 2014 wurde die Gesellschaftsstruktur umgestaltet. Hierzu gründete eine in Schweden ansässige Tochtergesellschaft der C eine weitere Gesellschaft nach US Recht (D). Die D gründete sodann die H. Im Anschluss wurde auf Grund eines Vertrages nach § 251 (g) des Delaware General Corporation Law (DGCL) die H auf die C verschmolzen. Weiterhin wurden die Aktionäre der C mit der identischen Anzahl von identisch ausgestalteten Aktien an der D ausgestattet und die C wurde selbst zur 100 %igen Tochter der D. Der C gehörten weiterhin mittelbar die grundbesitzenden GmbHs.

Nach Auffassung der Klägerin war im Rahmen der Umstrukturierung kein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang ausgelöst worden, da die Anteile an der C nicht auf die D übergegangen, sondern identitätswahrend und lediglich qualitativ umgewandelt worden seien. Hingegen vertrat das Finanzamt die Auffassung, durch die Zwischenschaltung der D als alleinige Gesellschafterin der C hätten sich erstmals in der Hand der D alle Anteile an der C vereinigt. Diese Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG habe Grunderwerbsteuer ausgelöst.

Entscheidung

Das FG kommt ebenfalls zu dem Ergebnis, dass mit dem Umstrukturierungsvorgang ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG verwirklicht worden ist.

Gesetzliche Grundlage

Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, unterliegt nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG der Steuer – soweit eine Besteuerung nach Abs. 2a (wie hier) nicht in Betracht kommt – die Vereinigung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG vorausgegangen ist.

Keine Anteilsübertragung durch Rechtsgeschäft

Mangels Rechtsgeschäft läge – unstrittig – kein grunderwerbsteuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG vor.

Mittelbare Vereinigung von Anteilen

Es ist aus Sicht des FG zu einer mittelbaren Vereinigung der Anteile der grundbesitzenden GmbHs nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG auf Ebene der D gekommen. Denn Folge der im Streitfall vorgenommenen Umstrukturierungen sei, dass der D als neuer Muttergesellschaft

der 100%-igen Tochter C erstmals die mittelbaren Beteiligungen an den grundbesitzenden GmbHs zuzurechnen sind.

Nach Auffassung des FG liegt auch eine Anteilsübertragung i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG, nämlich eine Anteilsübertragung kraft Gesetzes – hier dem DGCL- vor. Es handele sich nicht lediglich um eine identitätswährende, qualitative Umwandlung von Anteilen an der C in Anteile an der D. Zwar seien die für die Gesellschafter der C an die Stelle ihrer bisherigen Anteile tretenden Anteile an der D wertmäßig identisch, nicht jedoch rechtlich. Im Rahmen der Umstrukturierung käme es folglich zur Auswechslung der Beteiligungen an zwei unterschiedlichen und selbständigen Rechtsträgern, welches nach Auffassung des FG daher eine Anteilsübertragung darstellt.

Zurechnung der inländischen Grundstücke

Die inländischen Grundstücke der Gesellschaften, deren Anteile nun erstmals bei der D vereinigt wurden, waren auch der C grunderwerbsteuerlich zuzurechnen, so das FG.

Denn eine grunderwerbsteuerliche Zurechnung eines Grundstücks zum Vermögen der Gesellschaft i.S. des § 1 Abs. 3 GrEStG setze nicht immer eine eigene Verwirklichung eines grunderwerbsteuerlichen Erwerbstatbestandes der Gesellschaft, um deren Anteile es geht, voraus. Nach dem Normzweck des § 1 Abs. 3 GrEStG seien einer Obergesellschaft auch die bestehenden Zuordnungen der grunderwerbsteuerlich beherrschten Untergesellschaft als eigene im Sinne einer grunderwerbsteuerlichen „Vermögenszugehörigkeit“ zuzurechnen. Die Verwirklichung des grunderwerbsteuerlichen Tatbestandes des § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG erfasse daher nicht (nur) ein inländisches Grundvermögen der damaligen C, sondern auch das den jeweiligen Töchtern bzw. Enkelinnen grunderwerbsteuerlich zuzurechnende inländische Grundvermögen. Ausreichend war, dass auf jeder Stufe der (mittelbaren) Beteiligung die erforderliche Anteilsmehrheit von 95% bestanden habe (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 12.03.2014, II R 51/12).

Der Besteuerung steht laut FG auch nicht entgegen, dass bei der früheren Muttergesellschaft und der nachfolgenden Tochtergesellschaft C bereits vor dem Umstrukturierungsvorgang mittelbar alle Anteile an den grundbesitzenden GmbHs vereinigt waren und es auch blieben. Dem Gesetz ist nicht zu entnehmen, dass eine gleichzeitige Zuordnung von Grundstücken auf mehrere Rechtsträger ausgeschlossen sein soll (vgl. BFH-Urteil vom 05.11.2002, II R 41/02).

Anmerkungen

Praxishinweis

Eine Umgestaltung nach § 251 (g) DGCL ist im deutschen Umwandlungsrecht nicht vorgesehen, jedenfalls nicht als gesetzliche Folge eines Umwandlungsvorgangs. Das FG hat die Revision zugelassen, so dass vergleichbare Fälle offengehalten und geplante Umstrukturierungen unter Berücksichtigung der Urteilsgründe grunderwerbsteuerlich überprüft werden sollten.

FG München, Urteil vom 24.10.2018, 4 K 1101/15

Das FG München kam mit Urteil vom 24.10.2018 (4 K 1101/15, BFH-anhängig: II R 44/18) im Zusammenhang mit § 1 Abs. 2a GrEStG zu dem Ergebnis, dass sich die grunderwerbsteuerliche Zurechnung nicht von einem grunderwerbsteuerlichen Erwerbstatbestand trennen lassen könne. Diese Auffassung hat das FG Hessen im vorliegenden Streitfall nicht auf die Vorschrift des § 1 Abs. 3 GrEStG übertragen. Das FG hat vielmehr klargestellt, dass eine grunderwerbsteuerliche Zurechnung nicht stets eine eigene Verwirklichung eines Erwerbstatbestandes der Gesellschaft, um die es geht, voraussetzt.

Fundstellen

BFH, Urteil vom 14.12.2022, [II R 33/20](#), siehe [Deloitte Tax-News](#)

Finanzgericht Hessen, Urteil vom 30.09.2020, [5 K 2390/17](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 12.03.2014, II R 51/12, BStBl II 2016, S. 356, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 05.11.2002, II R 41/02, BFH/NV 2003, 507

Finanzgericht München, Urteil vom 24.10.2018, 4 K 1101/15, EFG 2019, S. 65, BFH-anhängig: II R 44/18

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.