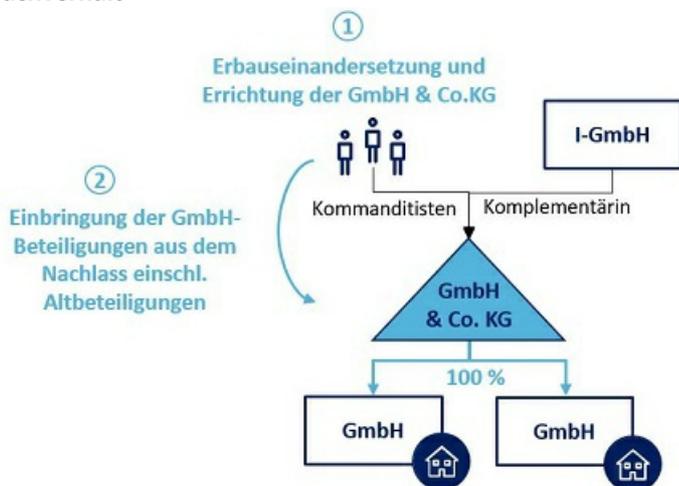


Hessisches FG: Keine grunderwerbsteuerliche Konzernklausel bei Fehlen eines herrschenden Unternehmens im Rahmen einer Anteilseinbringung

Bringen Anteilseigner ihre Anteile an einer grundbesitzenden GmbH in eine KG als Sacheinlage bei Neugründung ein, fehlt es an einem herrschenden Unternehmen beim Einbringungsvorgang, wenn keiner der Anteilseigner die GmbH und die KG mit grunderwerbsteuerlicher Mehrheit beherrscht.

Sachverhalt



Kann die GmbH & Co. KG für die Anteilsübertragungen die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG in Anspruch nehmen?

Die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, wurde im Rahmen einer Erbaueinandersetzung in der Weise gegründet, dass die drei Erben als Kommanditisten zusammen mit der I-GmbH als persönlich haftende und nicht am Vermögen beteiligte Gesellschafterin die GmbH & Co. KG errichteten.

Die Kommanditeinlagen wurden sämtlich durch Einlage des zuvor geteilten Nachlasses, darunter auch zwei GmbH-Beteiligungen, einschließlich der bereits zuvor bestehenden Altbeteiligungen der einzelnen Erben, durch Abtretung an die KG erbracht. Hierdurch wurde die KG alleinige Anteilseignerin der beiden GmbHs, die über Grundbesitz verfügten.

Das Finanzamt setzte gegen die KG Grunderwerbsteuer wegen Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG fest. Mit der Klage begehrt die KG die Anwendung bzw. Feststellung der Anwendbarkeit des § 6a GrEStG.

Entscheidung

Das FG schließt sich der Auffassung des Finanzamts an und kommt zu dem Ergebnis, dass die Voraussetzungen des § 6a GrEStG nicht vorlagen und die Steuerbefreiung nicht zu gewähren war.

Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG

Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, unterliegt der Steuer ein Rechtsgeschäft (hier der Gesellschaftsvertrag), das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers, hier der KG als Steuerschuldnerin (§ 13 Nr. 5 Bst. a GrEStG) allein vereinigt werden würden.

Durch die erfolgte Einbringung und Abtretung aller Gesellschaftsanteile an den beiden GmbHs an die neu gegründete KG ist es bei der KG zu einer erstmaligen Vereinigung aller

Anteile an den GmbHs gekommen, wodurch jeweils der Grunderwerbsteuerliche Vorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG tatbestandlich verwirklicht wurde.

Keine Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG

Für die Anteilsübertragungen war keine Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG zu gewähren.

Nach dieser Vorschrift wird u.a. für einen nach § 1 Abs. 3 GrEStG steuerbaren Rechtsvorgang auf Grund einer Einbringung auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage keine Grunderwerbsteuer erhoben, wenn an diesem Rechtsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind (§ 6a S. 3 GrEStG). Eine Gesellschaft gilt nach § 6a S. 4 GrEStG als abhängig, wenn das herrschende Unternehmen an ihrem Kapital oder Gesellschaftsvermögen innerhalb von fünf Jahren vor und fünf Jahre nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 % ununterbrochen beteiligt ist. Die gesetzlich nicht gesondert definierte "Beherrschung" ergibt sich zwingend aus der Abhängigkeitsdefinition als Kehrseite.

Beteiligt am Rechtsvorgang sind dabei nur die Rechtsträger, deren Vermögen unmittelbar betroffen ist, d.h. für Einbringungsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage nur die unmittelbaren Vertragspartner der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen. Im Streitfall waren demnach neben den Gesellschaftern der KG als Einbringende die KG selbst beteiligt. Soweit daher überhaupt die einzelnen Gesellschafter nur in ihrer Miterbenstellung (als Erbengemeinschaft) als herrschendes Unternehmen zu werten sein könnten, da jeder Einzelne von ihnen keine entsprechenden Anteilmehrheiten hätte, und diese Gesellschafter auch das gesamte Gesellschaftskapital der KG hielten, fehlte es im Streitfall daran, dass diese theoretisch denkbare gesamthänderische Beherrschung tatsächlich wegen der nicht zum Nachlass gehörenden "Altanteile" einzelner Erben nicht vorlag, da keine Grunderwerbsteuerliche Beherrschung der GmbHs von 95 % beim Erblasser vorgelegen hatte und auch bei der Einbringung der GmbH-Anteile in die KG nicht bestanden hat. Denn eine solche Beherrschung, die sich über die KG fortgesetzt haben könnte, wäre wenn überhaupt erst mit dem Erbfall begründet worden und ließe sich bezogen auf die GmbH-Anteile auch nicht aus der Gesamtrechtsnachfolge heraus zu einem früheren Zeitpunkt herleiten. Vor dem Erbfall bestand demnach keine Anteilmehrheit des Erblassers an den GmbHs im Grunderwerbsteuerlich erforderlichen Umfang von 95 %.

Einordnung in die bisherige BFH-Rechtsprechung

Daran ändert auch die bisherige BFH-Rechtsprechung nichts (Urteile vom 21.08.2019, II R 21/19 und II R 15/19, und vom 22.08.2019, II R 18/19), wonach § 6a S. 4 GrEStG dahingehend auszulegen ist, dass die Fristen nur insoweit eingehalten werden müssen, als sie auf Grund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs auch eingehalten werden können. Somit war es zwar bezogen auf den Einbringungsvorgang nicht schädlich, dass die KG erst neu entstanden ist und daher nicht vorher "herrschen" oder "abhängig sein" konnte, dennoch hätte bei der Einbringung ein "herrschendes Unternehmen" schon "beherrschen" müssen. Eine solche "Beherrschung" zwischen den Beteiligten des Einbringungsvorgangs, also den Kommanditisten und der KG, lag aber nicht vor; sie waren auch nicht beide von "einem" anderen herrschenden Unternehmen abhängig. Auch kann nach Ansicht des FG aus der Fiktion des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG, wonach es bei einer Anteilsvereinigung zu einem fiktiven Erwerb des Grundbesitzes von der vereinigten Gesellschaft kommt, keine "Beteiligung" der GmbHs an dem Rechtsvorgang der Einbringung hergeleitet werden.

Betroffene Normen

§ 6a GrEStG

Streitjahr 2017

Fundstelle

Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 01.12.2022, [5 K 852/21](#), BFH-anhängig: II R 2/23

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 22.08.2019, II R 18/19, BStBl. II 2020, S. 352, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 21.08.2019, II R 21/19, BStBl. II 2020, S. 344, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 21.08.2019, II R 15/19, BStBl. II 2020, S. 329, 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.