FG München, Urteil v. 07.02.2024 – 4 K 543/23

Titel:

Grunderwerbsteuer: Verhinderung etwaiger Steuerumgehungen durch § 6 Abs. 4 GrEStG – Kombination der mittelbaren, nicht steuerbaren Übertragung einer Beteiligung an einer grundbesitzenden Gesamthand zwischen Tochter und Vater mit einer anschließenden mittelbaren steuerbaren, aber steuerbefreiten Übertragung dieser Anteile zwischen Vater und Sohn

Normenketten:

GrEStG § 1 Abs. 3a
GrEStG § 3 Nr. 6 S. 1
GrEStG § 6 Abs. 2 S. 1
GrEStG § 6 Abs. 4 Nr. 1
AO § 42

Leitsätze:

1. § 6 GrEStG findet auf alle steuerbaren Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG entsprechende Anwendung, mithin auch auf den fiktiven Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3a GrEStG. (redaktioneller Leitsatz)
2. Sind an einer Gesamthand 1 der Vater zu 10 % sowie Sohn und Tochter zu je 45 % beteiligt und erwirbt der Vater über eine Gesamthand 2, an der er zu 100 % beteiligt ist, die 45 %-Beteiligung der Tochter an der Gesamthand 1, so ist dieser Anteilserwerb nicht nach § 1 Abs. 3a GrEStG steuerbar. Erwirbt jedoch kurze Zeit danach der Sohn die Anteile des Vaters an der Gesamthand 2 und ist er dadurch insgesamt (mittelbar und unmittelbar) zu 90 % an der Gesamthand 1 beteiligt, so ist dieser Anteilserwerb nach § 1 Abs. 3a GrEStG steuerbar. Da die Gesamthand 2 ihre Beteiligung an der Gesamthand 1 erst innerhalb von zehn Jahren vor der Übertragung ihrer Anteile vom Vater auf den Sohn erworben hat, steht insoweit § 6 Abs. 4 Nr. 1 GrEStG bei der gebotenen teleologischen Reduzierung gegen den Gesetzeswortlaut einer anteiligen Steuerbefreiung in entsprechender Anwendung des § 6 Abs. 2 GrEStG in Verbindung mit § 3 Nr. 6 GrEStG entgegen. (redaktioneller Leitsatz)
3. § 6 Abs. 4 GrEStG ist 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 v. 19.3.2003, II B 96/02). Nicht maßgebend ist, ob (subjektiv) im Einzelfall eine Steuerumgehung beabsichtigt war. Die Vorschrift greift ein, um objektiven Steuerumgehungen vorzubeugen, die der – im Grundsatz – steuerfreie Übergang von Anteilen an einer Gesamthand ermöglicht. Dies wird für Änderungen der Beteiligungsverhältnisse an der veräußernden Gesamthand innerhalb der Zehnjahresfrist typisierend unterstellt. (redaktioneller Leitsatz)
4. Es kommt auf das abstrakte Missbrauchspotential derjenigen Gestaltung an, auf die § 6 Abs. 4 GrEStG zielt. Das ist die Kombination eines nicht steuerbaren Erwerbs einer Beteiligung an einer Gesamthand mit einer steuerbefreiten Grundstücksübernahme aus dem Vermögen der Gesamthand. (redaktioneller Leitsatz)
5. Es liegt eine missbrauchsgeneigte Gestaltung vor, wenn der nicht steuerbare Erwerb der 45%-Beteiligung der Tochter an der Gesamthand 1 durch die Gesamthand 2, deren Alleingesellschafter der Vater ist, mit der in entsprechender Anwendung des § 6 Abs. 2 GrEStG in Verbindung mit § 3 Nr. 6 GrEStG steuerbefreiten Übernahme dieser Anteile durch den Sohn kombiniert wird und wenn eine unmittelbare Übertragung der 45 %-Beteiligung der Schwester an der Gesamthand 1 auf den Bruder mangels Verwandtschaft in gerader Linie nicht gemäß § 6 Abs. 2 GrEStG in Verbindung mit § 3 Nr. 6 GrEStG entsprechend von der Steuer befreit wäre. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Verhinderung etwaiger Steuerumgehungen durch § 6 Abs. 4 GrEStG, Grunderwerbsteuer

Rechtsmittelinstanz:

BFH München vom -- – II R 6/24

Fundstellen:
EFG 2024, 873
StEd 2024, 262
UVR 2024, 171
ErbStB 2024, 155
StEd 2024, 228
LSK 2024, 5381
ZEV 2024, 413
DStRE 2024, 1328

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.

2. Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

3. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

I.

1
Streitig ist, ob das beklagte Finanzamt (FA) einen Erwerbsvorgang i.S.d. § 1 Abs. 3a des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) zu Recht gem. § 6 Abs. 4 GrEStG i.H.v. 45 % nicht von der Grunderwerbsteuer freigestellt hat.

2
An der GbR, mit Grundbesitz in X Stadt, waren seit deren Gründung mit notariell beurkundetem Vertrag über die „Errichtung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts“ vom 31. März 2006 V i.H.v. 10 %, seine beiden Kinder, der Kläger und T i.H.v. zunächst jeweils 45 % beteiligt. An der H KG waren V i.H.v. 8 %, der Kläger und T i.H.v. zunächst jeweils 46 % beteiligt.

3
Am 23. März 2021 erwarb die I KG die 45 % Anteile der T an der GbR. An der GbR waren nunmehr die I KG i.H.v. 45 %, der Kläger i.H.v. 45 % sowie V i.H.v. 10 % beteiligt. 100 % der Anteile an der I KG hielt V. Ebenfalls am 23. März 2021 erwarb der Kläger von T die 46 % Anteile an der H KG.

4
Mit Kauf- und Übertragungsvertrag vom 16. Juli 2021 erwarb der Kläger die Anteile der I KG an der GbR i.H.v. 45 %, so dass er nunmehr i.H.v. 90 % an der GbR beteiligt war. Der Kaufpreis betrug 32.282.500 EUR, daneben hatte der Kläger weitere Verpflichtungen übernommen. Die Grunderwerbsteuer hatte der Kläger zu tragen.

5
Mit Bescheid vom 27. Juni 2022 setzte das FA für den Erwerb des Klägers mit Vertrag vom 16. Juli 2021 aus einer Bemessungsgrundlage i.H.v. 97.333.333 EUR Grunderwerbsteuer i.H.v. 1.533.000 EUR fest. In Höhe von 55 % gewährte es die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 2 GrEStG.

6
Am 22. Juli 2022 legte der Kläger gegen den streitgegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid Einspruch ein. Für den Erwerbsvorgang sei die Grunderwerbsteuer gem. § 6 Abs. 2 GrEStG i.V.m. § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG in voller Höhe nicht zu erheben. Mit Einspruchsentscheidung vom 20. Februar 2023 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.

7
Zur Begründung der fristgerecht eingereichten Klage trägt der Kläger im Wesentlichen Folgendes vor: Die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 2 GrEStG sei im Streitfall nicht gem. § 6 Abs. 4 Nr. 1 GrEStG i.H.v. 45 % ausgeschlossen. Die Haltefrist von zehn Jahren sei auch für die vom Kläger von der I KG erworbenen 45 %

der Anteile an der GbR erfüllt. Zwar sei die I KG, bzw. V, auf den bezüglich der Haltefrist abzustellen sei, in Bezug auf die streitigen 45 % noch keine zehn Jahre an der GbR beteiligt gewesen. Dem V sei jedoch die Haltefrist der seit 2006 an der GbR beteiligten T über § 3 Nr. 6 GrEStG zuzurechnen. Auch sei der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 4 GrEStG nicht eröffnet. Es habe im Streitfall keine Steuerumgehungsmöglichkeit bestanden. Hätte T ein Grundstück auf V übertragen und V dieses Grundstück anschließend an den Kläger weiterübertragen, so wären die Erwerbsvorgänge jeweils gem. § 3 Nr. 6 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit. Bei der Übertragung von Anteilen an einer GbR könne, insbesondere unter dem Gesichtspunkt, dass § 3 Nr. 6 GrEStG keine Haltefrist kenne, nichts Anderes gelten. Auch ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten läge nicht vor. Der Übertragungsweg zunächst von T auf die I KG und dann von der I KG auf den Kläger sei nicht gewählt worden, um Grunderwerbsteuer zu sparen. Vielmehr sei diese Vorgehensweise wegen familiärer Streitigkeiten gewählt worden. Die Geschäftsführung der Handels GmbH & Co.KG sei seit langem durch den Kläger und T ausgeübt worden. Es habe zunehmend Meinungsverschiedenheiten zwischen den Geschwistern u.a. über den strategischen Kurs der H KG gegeben. Es sei zum vollständigen Zerwürfnis zwischen den Geschwistern gekommen. T habe sowohl bei der GbR, als auch bei der H KG eine vollständige Trennung vom Kläger angestrebt. Da eine gütliche Einigung gescheitert sei, habe sich V entschieden einzuschreiten und die Anteile der T an der GbR unter Einschaltung seiner I KG zu kaufen. Die Kaufverträge bezüglich der Anteile an der H KG und der GbR-Anteile seien daraufhin am 23. März 2021 unterschrieben worden. Der Kläger habe anschließend die alleinige Geschäftsführung der H KG übernommen, so dass diese wieder handlungsfähig geworden sei. Dem Vorschlag des V, die Mehrheit der GbR zu übernehmen habe der Kläger zugestimmt. In diesem Zusammenhang sei auch zu beachten, dass die Beteiligten – unter dem Gesichtspunkt der Grunderwerbsteuerersparnis – die Übertragungen einfach nur vor dem 1. Juli 2021 und nicht wie im Streitfall am 16. Juli 2021 hätten vornehmen müssen. Vor dem 1. Juli 2021 sei eine steuerfreie Übertragung der 45 % der Anteile an der GbR von T auf den Kläger möglich gewesen.

8
Der Kläger beantragt,

unter Änderung des Grunderwerbsteuerbescheids vom 27. Juni 2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. Februar 2023 die Grunderwerbsteuer auf 0 EUR herabzusetzen, hilfsweise die Revision zuzulassen.

9
Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

10
Das FA ist der Ansicht, es habe den Erwerbsvorgang im Streitfall zu Recht gem. § 6 Abs. 4 GrEStG i.H.v. 45 % nicht von der Grunderwerbsteuer befreit.

11
Wegen der weiteren Einzelheiten wird nach § 105 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Grunderwerbsteuerakte des FA, die Gerichtsakte sowie die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 7. Februar 2024 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

12
1. Die Klage ist unbegründet.

13
Zu Recht hat das FA die Steuer für den fiktiven Erwerbsvorgang lediglich i.H.v. 55 % nicht erhoben.

14
a) Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3a GrEStG sind im Streitfall unstreitig erfüllt. Mit Abschluss des Vertrages vom 16. Juli 2021 über den Kauf der 45 % der Anteile der GbR von der I KG war der Kläger nunmehr i.H.v. 90 % unmittelbar wirtschaftlich an der GbR beteiligt.

15
b) Zu Recht hat das FA die Steuer für den fiktiven Erwerbsvorgang des Klägers lediglich i.H.v. 55 % nicht erhoben. § 6 Abs. 4 Nr. 1 GrEStG stand der Nichterhebung der Steuer gem. § 6 Abs. 2 GrEStG i.H.v. weiteren 45 % entgegen, weil die Anteilsveräußerin, die I KG, deren Alleingesellschafter der mit dem Kläger in gerader Linie verwandte V war, ihre Beteiligung an der GbR erst am 23. März 2021, also innerhalb von zehn Jahren vor dem Erwerbsvorgang von T erworben hatte.

16
aa) Beim Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand in das Alleineigentum einer an der Gesamthand beteiligten Person wird nach § 6 Abs. 2 Satz 1 GrEStG die Steuer in Höhe des Anteils nicht erhoben, zu dem der Erwerber am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist. § 6 GrEStG findet auf alle steuerbaren Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG entsprechende Anwendung, mithin auch auf den fiktiven Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3a GrEStG.

17
Nach § 6 Abs. 4 Nr. 1 GrEStG kann die Begünstigung nach § 6 Abs. 2 GrEStG nicht gewährt werden, wenn der fiktiv das Alleineigentum am Grundstück erwerbende Gesamthänder seinen Anteil an der grundbesitzenden Gesamthand innerhalb von zehn Jahren vor dem Erwerbsvorgang durch Rechtsgeschäft unter Lebenden erworben hat.

18
Nach § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG ist von der Besteuerung ausgenommen der Erwerb eines Grundstücks durch Personen, die mit dem Veräußerer in gerader Linie verwandt sind. Eine Verwandtschaft in gerader Linie besteht bei Personen, deren eine von der anderen ab-stammt (§ 1589 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs -BGB-). § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG ist eine personenbezogene Steuerbefreiung, weil sie auf das Verwandtschaftsverhältnis zwischen Veräußerer und Erwerber abstellt. Ist Erwerber oder Veräußerer eine Gesamthandsgemeinschaft können der Gesamthand bei der Anwendung der §§ 5, 6 GrEStG über den Rechtsgedanken des § 3 Nr. 6 GrEStG persönliche Eigenschaften der Gesamthänder quotal zugerechnet werden (Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 17. Dezember 2014 II R 2/13, BStBl II 2015, 557).

19
bb) Dass die Grunderwerbsteuer für den Erwerbsvorgang des Klägers zu Recht gem. § 6 Abs. 2 GrEStG i.H.v. 55 % nicht erhoben worden ist, ist nicht streitig.

20
cc) Nach Ansicht des Gerichts hat das FA ebenfalls zu Recht den Erwerbsvorgang i.H.v. 45 % nicht von der Grunderwerbsteuer freigestellt. Der Begünstigung des Erwerbsvorgangs i.H.v. weiteren 45 % in entsprechender Anwendung des § 6 Abs. 2 i.V.m. § 3 Nr. 6 GrEStG steht im Streitfall § 6 Abs. 4 Nr. 1 GrEStG entgegen.

21
(1) Zwar sind i.H. der restlichen 45 % der vom Kläger erworbenen Anteile an der GbR die Voraussetzungen des § 6 Abs. 2 i.V.m. § 3 Nr. 6 GrEStG entsprechend erfüllt. Denn für § 6 Abs. 2 GrEStG ist bei der veräußernden Gesamthand nicht auf die Beteiligungsquote der KG, sondern auf diejenige des an ihr beteiligten Gesamthänders V, abzustellen. V ist über die I KG zu 45 % an der GbR als -fiktiv – übertragender Personengesellschaft beteiligt. Die Beteiligung des mit dem Kläger in gerader Linie verwandten V wird dem Kläger in entsprechender Anwendung des § 3 Nr. 6 GrEStG zugerechnet.

22
(2) Die Anwendung des § 6 Abs. 2 GrEStG ist im Streitfall jedoch gem. § 6 Abs. 4 Nr. 1 GrEStG ausgeschlossen. Der Tatbestand des § 6 Abs. 4 Nr. 1 GrEStG ist objektiv erfüllt. Dem Kläger (Anteilserwerber) ist zwar – in sinngemäßer Anwendung des § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG – über den mit ihm in gerader Linie verwandten V der zeitliche Umfang der Mitberechtigung der I KG zuzurechnen. Die I KG, deren Alleingesellschafter V ist, hat ihre 45%ige Beteiligung an der GbR jedoch erst am 23. März 2021 und damit innerhalb der Zehnjahresfrist des § 6 Abs. 4 Nr. 1 GrEStG erworben.

23
(3) Nach Auffassung des Senats ist dem Kläger die Vorbesitzzeit der seit 2006 i.H.v. 45 % an der GbR beteiligten – mit dem Kläger nicht in gerader Linie verwandten – T nicht gem. § 3 Nr. 6 GrEStG über V zuzurechnen. Grund hierfür ist nach Ansicht des Senats, dass nicht V, sondern der Kläger die zehnjährige

Vorbesitzzeit des § 6 Abs. 4 Nr. 1 GrEStG einzuhalten hat. Dem Kläger können nach Ansicht des Senats über § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG aber nur Vorbesitzzeiten von mit ihm in gerader Linie verwandten Personen zugerechnet werden (vgl. Viskorf, GrEStG, 20. Auflage, § 5 Rz 107).

24
(4) Der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 4 GrEStG ist im Streitfall nach Ansicht des Senats auch nicht durch teleologische Reduktion zu beschränken.

- Es entspricht ständiger Rechtsprechung des BFH, dass § 6 Abs. 4 GrEStG gegen den Wortlaut teleologisch zu reduzieren ist. § 6 Abs. 4 GrEStG ist 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 (BFH-Beschluss vom 19. März 2003 II B 96/02, BFH/NV 2003, 1090). Nicht maßgebend ist, ob (subjektiv) im Einzelfall eine Steuerumgehung beabsichtigt war. Die Vorschrift greift ein, um objektiven Steuerumgehungen vorzubeugen, die der – im Grundsatz – steuerfreie Übergang von Anteilen an einer Gesamthand ermöglicht. Dies wird für Änderungen der Beteiligungsverhältnisse an der veräußernden Gesamthand innerhalb der Zehnjahresfrist typisierend unterstellt (vgl. BFH-Urteile zu § 6 Abs. 4 Satz 1 a.F. vom 14. Juni 1973 – II R 37/72, BStBl II 1973, 802, und vom 16. Juli 1997 II R 27/95, BStBl II 1997, 663). Umgekehrt sind alle Fallbereiche auszunehmen, bei denen nicht etwa nur für den konkreten Fall keine Steuerumgehung vorliegt, sondern schon abstrakt keine Steuer zu vermeiden war (so bereits grundlegend BFH-Urteil vom 25. Februar 1969 II 142/63, BStBl II 1969, 400). Ein abstrakter oder objektiver Maßstab bedeutet, dass es für die Reichweite der teleologischen Reduktion auf das abstrakte Missbrauchspotential derjenigen Gestaltung ankommt, auf die § 6 Abs. 4 GrEStG zielt. Das ist die Kombination eines nicht steuerbaren Erwerbs einer Beteiligung an einer Gesamthand mit einer steuerbefreiten Grundstücksübernahme aus dem Vermögen der Gesamthand. Liegt eine solche missbrauchsgeneigte Gestaltung vor, kommt es nicht darauf an, ob im Einzelfall ein Missbrauch nachgewiesen oder nicht auszuschließen ist. Eine mit dem Konzept des Gesetzes konforme einschränkende Auslegung muss sich demnach nach abstrakten Maßstäben an dem von § 6 Abs. 4 GrEStG erfassten Missbrauchspotential orientieren. Sie bezieht sich auf solche Fälle, in denen aus dem Aufeinanderfolgen von steuerfreiem Beteiligungserwerb und steuerbefreiter Grundstücksübernahme von der Gesamthand keine Missbrauchsmöglichkeit resultiert. Sie erfasst nicht sonstige Elemente der Steuergestaltung und Steuervermeidung, die mit dem in § 6 Abs. 4 GrEStG erfassten abstrakten Missbrauchspotential nicht in Zusammenhang stehen (BFH-Urteil vom 25. August 2020 II R 23/18, BStBl II 2021,162).

- Nach diesen Maßstäben ist § 6 Abs. 4 GrEStG auf den Streitfall anzuwenden, es liegt eine missbrauchsgeneigte Gestaltung vor. Der nicht steuerbare Erwerb der 45% Anteile der T an der GbR durch die KG, deren Alleingesellschafter der Vater des Klägers war, ist mit der in entsprechender Anwendung des § 6 Abs. 2 i.V.m. § 3 Nr. 6 GrEStG steuerbefreiten Übernahme dieser Anteile durch den Kläger kombiniert worden. Hätte der Kläger die 45 % der Anteile an der GbR nicht von der I KG, sondern direkt von der nicht mit ihm in gerader Linie verwandten T erworben, so wäre dieser Erwerbsvorgang nicht gem. § 6 Abs. 2 i.V.m. § 3 Nr. 6 GrEStG entsprechend von der Steuer befreit. Darauf, ob im Streitfall die Voraussetzungen des § 42 der Abgabenordnung (AO) erfüllt sind, kommt es in diesem Zusammenhang nicht an.

25
2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

26
3. Die Revision wird zugelassen (§ 115 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO).