Finanzgericht Düsseldorf, 7 K 2629/18 GE

Datum:	08.05.2019
Gericht:	Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper:	7. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	7 K 2629/18 GE
ECLI:	ECLI:DE:FGD:2019:0508.7K2629.18GE.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob für einen Grundstückserwerb eine Steuerbefreiung nach § 6 Abs.3 i.V.m. Abs. 1 GrEStG aufgrund einer mittelbaren Beteiligung der veräußernden Gesellschaft an der Klägerin zu gewähren ist. 2

Aufgrund notariellen Kaufvertrages vom 23.12.2015 erwarb die Klägerin, die A GmbH & Co KG (im Folgenden: A KG) von C KG (im Folgenden: C KG) die Grundstücke in Z-Stadt Flur 1, Flurstücke 1, 2 und 3, postalische Anschrift Y-Straße 4 für einen Kaufpreis von 6,4 Mio. EUR. 3

Die Beteiligungsverhältnisse stellten sich wie folgt dar: alleinige Kommanditistin der Klägerin war die CT KG (im Folgenden: CT KG). Persönlich haftende Gesellschafterin ohne Beteiligung am Gesellschaftsvermögen der Klägerin war die A Beteiligungs GmbH. Alleinige Kommanditistin der CT KG war die Gebrüder C Treuhand GmbH (im Folgenden: CT GmbH); persönlich haftende Gesellschafterin ohne Beteiligung am Vermögen war die C KG. Aufgrund eines Treuhandvertrages vom 19.10.1987 hielt die CT GmbH als Treuhänderin die Kommanditanteile an der CT KG für die C KG (Treugeberin), also die Verkäuferin der Grundstücke. An der C KG war eine Vielzahl von Kommanditisten beteiligt, nicht aber die Klägerin, oder deren Gesellschafterin. 4

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 31.1.2016 setzte der Beklagte gegenüber der Klägerin Grunderwerbsteuer ausgehend von dem Kaufpreis mit 6,5 v.H. in Höhe von 416.000 EUR fest. 5

6

Hiergegen erhob die Klägerin am 9.2.2016 Einspruch. Sie trug im Wesentlichen vor, der gem. § 1 Abs.1 Nr.1 GrEStG grunderwerbsteuerpflichtige Erwerb der Grundstücke sei gem. § 6 Abs.3 i.V.m. Abs.1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit. Hiernach würde die Grunderwerbsteuer bei Grundstücksübertragungen zwischen Personengesellschaften nicht erhoben, soweit die übertragende Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar über weitere Personengesellschaften am Vermögen der erwerbenden Personengesellschaft beteiligt sei. Die Kommanditbeteiligung an der CT KG werde grunderwerbsteuerlich der C KG als Treugeberin zugerechnet, so dass die C KG (übertragende Personengesellschaft) mittelbar über die CT KG zu 100 v.H. am Vermögen der A KG (erwerbenden Personengesellschaft) beteiligt sei. § 6 Abs.3 i.V.m. Abs.1 GrEStG beruhe auf dem Grundgedanken, dass die Grunderwerbsteuer nicht erhoben werden solle, soweit die Gesellschafter über ihre Beteiligungen an den jeweiligen Gesamthandsgemeinschaften unverändert am übertragenen Grundstück beteiligt blieben und sich nur die „Form“ ihres Eigentums geändert habe. Damit würden Personengesellschaften nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) anders als Kapitalgesellschaften im Rahmen dieser Vorschrift als „transparent“ behandelt (BFH v. 17.12.2014 II R 24/13 BStBl II 2015, 504 und v. 3.6.2014 II R 1/13 BStBl II 2014, 855). § 6 Abs.3 GrEStG sei auch in solchen Fällen anwendbar, in denen die übertragende Personengesellschaft über weitere Personengesellschaften am Vermögen der erwerbenden Personengesellschaft mittelbar beteiligt sei, wie bei sogen. doppel- bzw. mehrstöckigen Personengesellschaften. Die grunderwerbsteuerliche Zuordnung von Anteilen am Vermögen von Personengesellschaften sei sowohl für die Anwendung des § 1 Abs.2a GrEStG als auch für § 6 Abs.3 GrEStG von Bedeutung. Der Gesetzgeber habe den Anwendungsbereich des § 1 Abs.2a GrEStG auf mittelbare Änderungen im Gesellschafterbestand einer grundbesitzende Personengesellschaft ausgeweitet. Auch nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs richte sich die Frage, wem Anteile an einer Personengesellschaft mittelbar zuzurechnen seien, alleine nach wirtschaftlichen Maßstäben. Auf eine dingliche Mitberechtigung der Gesellschafter komme es nicht mehr an. Dies habe der Bundesfinanzhof in Urteilen zu § 1 Abs.2a GrEStG ausdrücklich klargestellt. Diese Rechtsprechung müsse auch im Rahmen der Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 6 Abs.3 GrEStG Anwendung finden. Auch bei einer Anteilsübertragung i.S.v. § 1 Abs.2a GrEStG komme § 6 Abs.3 GrEStG zur Anwendung. Die Vorschriften seien daher korrespondierend auszulegen. Eine unterschiedliche Auslegung sei nur bei über Kapitalgesellschaften gehaltenen Anteilen an Personengesellschaften geboten, weil Kapitalgesellschaften für Zwecke des § 1 Abs.2a GrEStG als transparent, für Zwecke des § 6 Abs.3 GrEStG als intransparent anzusehen seien (BFH v. 17.12.2014 II R 24/13, BStBl II 2015, 504). Weder die fünfjährige Vorbehaltensfrist (§ 6 Abs.4 GrEStG), noch die Nachbehaltensfrist (§ 6 Abs.3 Satz 2 GrEStG) stünden der Anwendung der Befreiungsvorschrift entgegen.

Mit Einspruchsentscheidung vom 15.08.2018 wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzamt vertrat im Wesentlichen die Ansicht, § 6 Abs.3 GrEStG fände keine Anwendung, weil die C KG als übertragende Personengesellschaft nicht unmittelbar an der A KG beteiligt gewesen sei. Die Befreiungsvorschrift setze aber eine solche unmittelbare Beteiligung voraus. Auf das Treuhandverhältnis komme es nicht an, weil nur der Treuhänder dinglich berechtigt sei. Die Rechtsprechung des BFH zu § 1 Abs.2a GrEStG lasse sich nicht auf § 6 Abs.3 GrEStG übertragen. Zum einen habe der BFH ausdrücklich entschieden, dass eine Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft für die Anwendung des § 6 Abs.3 GrEStG nicht ausreiche. Zum anderen sei die Anwendung des § 6 Abs.3 GrEStG bei einer mittelbaren Beteiligung nach dieser Rechtsprechung auf den Tatbestand des § 1 Abs.2a GrEStG beschränkt. 7

8

Die Klägerin hat am 19.09.2018 Klage erhoben, zu deren Begründung sie zunächst ihr Vorbringen aus dem Verwaltungsverfahren wiederholt und vertieft. Ergänzend trägt sie vor, an dem Vermögen der C KG sei eine Vielzahl von Kommanditisten beteiligt. Vor und nach dem Verkauf seien mehrere Anteile durch Erbfall, Schenkungen und entgeltliche Übertragungen übertragen worden. Im Anschluss an die Rechtsprechung des BFH habe das FG Hamburg (Urteil vom 28.12.2016 3 K 172/16, EFG 2017, 596) entschieden, dass einem Treugeber treuhänderisch gehaltene Anteile an einer Personengesellschaft nicht nur im Rahmen des § 1 Abs.2a GrEStG, sondern auch für Zwecke des § 6 Abs.3 Satz 1 GrEStG mittelbar zuzurechnen seien. Die Stellung als Treugeber sei der einer Obergesellschaft in einer doppelstöckigen Personengesellschaft vergleichbar. Für eine Übertragung der Rechtsprechung des BFH zu § 1 Abs.2a GrEStG auf § 6 Abs.3 GrEStG spräche zunächst der nahezu identische Wortlaut beider Vorschriften. Auch systematische Gründe sprächen für eine solche Auslegung. Das Urteil des BFH vom 17.12.2014 II R 24/13 BStBl II 2015, 504, auf das sich der Beklagte berufe, sei mangels vergleichbaren Sachverhaltes nicht einschlägig. Die Vor- und Nachbehaltensfristen gem. § 6 Abs.4, bzw. Abs.3 Satz 2 GrEStG seien nicht anwendbar.

Die Klägerin beantragt, 9

den Grunderwerbsteuerbescheid vom 13.1.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.8.2018 aufzuheben, 10

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 11

Der Beklagte beantragt, 12

die Klage abzuweisen. 13

Er vertritt die Ansicht, die Rechtsprechung des BFH zur mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes i.S.v. § 1 Abs.2a GrEStG könne nicht auf den Befreiungstatbestande gem. § 6 Abs.3 GrEStG übertragen werden. Diese Rechtsprechung beruhe auf dem Gedanken, dass die Frage einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes mangels Anknüpfungsmöglichkeit an das Zivilrecht nur nach wirtschaftlichen Maßstäben beurteilt werden könne. Zivilrechtlich gebe es keine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes. Dieses Problem stelle sich bei § 6 Abs.3 GrEStG aber nicht, weil die Vorschrift an die zivilrechtliche Lage anknüpfe. Lediglich dann, wenn für eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes § 1 Abs.2a GrEStG eingreife, könne korrespondierend auch § 6 Abs.3 GrEStG eine Rolle spielen. Nur in solchen Fälle lege die Rechtsprechung § 6 Abs.3 GrEStG einschränkend aus, um einen Leerlauf des § 1 Abs.2a GrEStG zu vermeiden. Dem stehe die Entscheidung des FG Hamburg nicht entgegen. Hiernach werde eine wirtschaftliche Zurechnung auch nur im Rahmen des § 1 Abs.2a GrEStG vorgenommen. Vorliegend gehe es jedoch nicht um einen grunderwerbsteuerlichen Vorgang durch Anteilsübertragung nach § 1 Abs.2a GrEStG, sondern um eine Übertragung von Grundbesitz nach § 1 Abs.1 Nr.1 GrEStG. Daher stelle sich Frage einer mittelbaren Anteilsübertragung nicht. Eine Vergleichbarkeit mit der Situation einer doppelstöckigen Personengesellschaft, bei der auf die an der Obergesellschaft Beteiligten abzustellen sei, liege bereits deshalb nicht vor, weil es bei einem Treuhandverhältnis an einer gesamthänderischen Mitberechtigung des Treugebers fehle. Der Treugeber sei nicht an dem Vermögen beteiligt, sondern habe allenfalls gegen den Treuhänder schuldrechtliche Ansprüche. Eine Beteiligung am Vermögen der Gesamthand i.S.v. § 6 Abs.3 GrEStG bestehe nach der Rechtsprechung des BFH daher grundsätzlich nur bei einer unmittelbaren Mitberechtigung, woran es bei einem Treuhandverhältnis fehlt. Nur der Treuhänder und nicht 14

der Treugeber sei an dem Vermögen der Gesellschaft zivilrechtlich beteiligt (BFH Beschluss vom 8.8.2000 II B 134/99, BFH/NV 2001, 66; FG Düsseldorf Urteil vom 11.6.2001 /K 2758/97 GE, EFG 2001/1160). Vorliegend war die Veräußerin gerade nicht unmittelbar, sondern nur über die CT als Treuhänder am Vermögen der CT KG beteiligt gewesen.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird Bezug genommen auf den Inhalt der Gerichtsakten und der vom Finanzamt vorgelegten Steuerakten. 15

Entscheidungsgründe 16

Die Klage ist nicht begründet. Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung ist rechtmäßig (§ 100 Abs.1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO). Der Erwerb der Grundstücke ist nicht von der Grunderwerbsteuer befreit. 17

Der notarielle Kaufvertrag über die Grundstücke ist, wie zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig ist, gemäß § 1 Abs.1 Nr. 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) grunderwerbsteuerpflichtig. 18

Dieser Vorgang ist nicht gemäß § 6 Abs.3 GrEStG i.V.m. § 6 Abs.1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit. Beim Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand wird nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG die Steuer nicht erhoben, soweit Anteile der Gesellschafter am Vermögen der erwerbenden Gesamthand den jeweiligen Anteilen dieser Gesellschafter am Vermögen der übertragenden Gesamthand entsprechen. § 6 GrEStG findet auf alle steuerbaren Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG Anwendung. Nach der zutreffenden Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, von der abzuweichen keine Veranlassung besteht, kann für Zwecke des § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG nicht durch eine unmittelbar beteiligte Kapitalgesellschaft auf die dahinter stehenden -- mittelbar-- Beteiligten durchgeschaut werden. Das ergibt sich daraus, dass Kapitalgesellschaften im Rahmen der §§ 5 und 6 GrEStG grundsätzlich nicht als transparent angesehen werden und ihnen als dinglich Berechtigten grunderwerbsteuerrechtlich das Vermögen der Personengesellschaft zugeordnet wird (BFH Urteil vom 29.2.2012 II R 57/09 BFHE 237,244, BStBl II 2012, 917 m.w.N.). Lediglich im Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2a GrEStG ist § 6 Abs.3 i.V.m. Abs.1 GrEStG entsprechend seinem Normzweck dahingehend auszulegen, dass die Grunderwerbsteuer insgesamt nicht erhoben wird, wenn der teils unmittelbar, teils mittelbar allein vermögensmäßig beteiligte Gesellschafter einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft seine Beteiligungen auf eine andere Gesamthandsgemeinschaft überträgt, an deren Vermögen er unmittelbar und/oder --durch weitere Gesamthandsgemeinschaften-- mittelbar allein beteiligt ist (BFH Urteil vom 29.2.2012 II R 57/09 a.a.O. m.w.N.). § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG will den Grundstückserwerb von einer Gesamthand insoweit von der Grunderwerbsteuer befreien, als aufgrund der gesamthänderischen Verbundenheit der Gesellschafter das Grundstück trotz des Rechtsträgerwechsels in dem durch die §§ 5 und 6 GrEStG abgesteckten Zurechnungsbereich verbleibt. Damit knüpfen §§ 5 und 6 GrEStG an die die Gesamthand kennzeichnende unmittelbare dingliche Mitberechtigung der Gesamthänder am Gesellschaftsvermögen an (BFH Urteil vom 29.2.2012 II R 57/09 a.a.O. m.w.N.). Die sachenrechtliche (dingliche) Mitberechtigung folgt bürgerlich- und handelsrechtlich aus dem Mitgliedschaftsrecht bzw. aus der Gesellschafterstellung. Nur diese vermittelt die unmittelbare dingliche Mitberechtigung am Gesamthandsvermögen, die von §§ 5 und 6 vorausgesetzt wird. Wirtschaftliche Ge-sichtspunkte spielen keine Rolle (so Viskorf in Boruttau, Grunderwerbsteuer 18.Aufl. Rdz 19 zu § 6 GrEStG m.w.N.). Gemessen hieran scheidet eine Befreiung des Erwerbs aus. Die allein am Vermögen der erwerbenden Gesamthand, der Klägerin, beteiligte Kommanditistin, die CT KG, war weder vor noch nach dem Erwerb des 19

Grundbesitzes an der übertragenden Gesamthand, der C KG beteiligt; vielmehr war die C KG vermittelt durch das Treuhandverhältnis mit der CT GmbH an der CT KG beteiligt. Aufgrund des Kaufvertrages sollte sich daher nicht nur ein Rechtsträgerwechsel ergeben. Auch die unmittelbare Zurechnung der Grundstücke zu den jeweiligen Gesamthändern sollte dadurch geändert werden. Während die Grundstücke vor der Veräußerung den Kommanditisten der C KG zugeordnet waren, sind sie danach der CT KG als Gesellschafterin der Klägerin unmittelbar zuzurechnen. Dabei kommt es auch nicht darauf an, dass die Beteiligung an der CT KG von der CT GmbH treuhänderisch für die C KG gehalten wurde. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH, von der abzuweichen keine Veranlassung besteht, können Kapitalgesellschaften für die Anwendung der §§ 5 und 6 GrEStG ausserhalb des Anwendungsbereichs des § 1 Abs.2a GrEStG nicht als transparent angesehen werden (vgl. nur Urteil vom 17.12.2014 II R 24/13, BFHE 248, 246, BStBl II 2015, 504 mw.N.).

Zu Unrecht beruft sich die Klägerin für ihre Auffassung auf die Rechtsprechung der Finanzgerichte zur Auslegung des § 6 Abs.3 GrEStG i.V.m. § 6 Abs.1 GrEStG im Rahmen von Übertragungen von Gesellschaftsanteilen nach § 1 Abs.2a GrEStG. Sie verkennt dabei, dass es sich bei den grunderwerbsteuerlichen Tatbeständen der § 1 Abs.1 Nr.1 GrEStG und § 1 Abs.2a GrEStG um verschiedene Normen mit unterschiedlichen Tatbestandsmerkmalen handelt. Dies ergibt sich unschwer aus dem Umstand, dass § 1 Abs.2a GrEStG ausdrücklich auch eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes zum grunderwerbsteuerlichen Tatbestand zählt. 20

Da der Grunderwerbsteuerbescheid im Übrigen sachlich und rechnerisch zutreffend ist, war die Klage mit der Kostenfolge aus § 135 Abs.1 FGO abzuweisen. 21

Gründe für eine Zulassung der Revision lagen nicht vor. 22

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE