Finanzgericht Köln, 5 K 2382/21

Datum:	18.02.2025
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	5. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	5 K 2382/21
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2025:0218.5K2382.21.00

Nachinstanz:	Bundesfinanzhof, II R 25/25
Rechtskraft:	nicht rechtskräftig

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Die Beteiligten streiten darüber, ob im Streitfall aufgrund einer Verschmelzung ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2a des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) gegeben ist und sofern ein solcher Erwerbsvorgang zu bejahen sein sollte, ob eine Steuer nach § 6a GrEStG nicht zu erheben ist. 2

Klägerin ist die grundbesitzende Z GmbH & Co KG. Beteiligte an der KG waren zunächst die Z1 Verwaltungs- GmbH zu 0 % und die X GmbH (X-GmbH) zu 100%. Seit dem ....2012 ist die X Societas Europaea (X-SE) zu 100 % neben der GmbH an der Klägerin beteiligt. 3

Auf Grund einer Prüfung der Klägerin durch das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Y für den Zeitraum 2012 bis 2015 und der Grunderwerbsteuer auf den ....2012 wurde folgender Vorgang aufgegriffen: 4

Mit notarieller Urkunde UR-Nr. 1.../2012 vom ....2012 des Notars W in V ist die X-GmbH mit Sitz in U auf die X-SE ebenfalls mit Sitz in U verschmolzen worden. Damit ist das Vermögen der X-GmbH als Ganzes mit allen Rechten und Pflichten unter Auflösung ohne Abwicklung auf die X-SE gemäß Art 3 Abs. 1 der Verordnung Nr. 2157/2001 des Rates vom 08.10.2001 5

über den Statut der Europäischen Gesellschaft (SE-VO) in Verbindung mit § 2 Nr. 1 in Verbindung mit §§ 46 ff und §§ 60 ff des Umwandlungsgesetzes (UmwG) übergegangen. Die Verschmelzung wurde am ....2012 in das Handelsregister der übernehmenden X-SE eingetragen (HRB 2...).

Beide Gesellschaften waren zum Zeitpunkt der Verschmelzung beteiligungsidentisch, d.h. an beiden Firmen waren Herr R (R) zu 65 %, K (K) zu 20 % und Frau I (I) zu 15 % am Kapital beteiligt. Die X-GmbH war alleinige Kommanditistin der Klägerin und mit 100 % am Vermögen beteiligt. An der Komplementärin der Klägerin, der Firma Z1 Verwaltungs-GmbH, hielt die X-GmbH ebenfalls alle Anteile des Stammkapitals. 6

Die Klägerin ist Eigentümerin von Grundbesitz in T, Q-Straße ... (...). 7

Die X-SE ist durch die Verschmelzung der X-GmbH als neue Gesellschafterin in die Stellung der Kommanditistin bei der Klägerin eingerückt. 100 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen der Klägerin sind auf sie übergegangen. 8

Der Beklagte hat diesen Vorgang der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG unterworfen und mit Bescheid vom 08.07.2020 die Grunderwerbsteuer in Höhe von ... € unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt. 9

Hiergegen wendet sich die Klägerin nach erfolglosem Einspruchsverfahren mit der vorliegenden Klage. 10

Nach Auffassung der Klägerin liege der Tatbestand nach § 1 Abs. 2a GrEStG nicht vor. Gehöre zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändere sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehe, gelte dies nach § 1 Abs. 2a GrEStG in der im Streitzeitraum maßgeblichen Fassung als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. Voraussetzung sei, dass die Anteile auf „neue Gesellschafter“ übergingen. Was ein „neuer Gesellschafter“ sei definiere das Gesetz nicht. Nach der Verwaltungsauffassung (Erlass vom 18. Februar 2014, BStBl. I 2014, 561 Tz. 2.1) könne lediglich die an der grundbesitzenden Personengesellschaft unmittelbar beteiligte Kapitalgesellschaft Altgesellschafter sein, nicht aber deren Gesellschafter. Dieser restriktiven Auffassung sei zurecht in der Fachliteratur entgegengetreten worden (vgl. ablehnend etwa Heine, UVR 2012, 23; Behrens, DStR 2010, 777). Zwar sei bei zivilrechtlicher Betrachtung sowie nach dem auf „neue“ Gesellschafter abstellenden Wortlaut des § 1 Abs. 2a GrEStG zuzugestehen, dass es auf den unmittelbaren Gesellschafter ankomme. Allerdings sei unter dem Gesichtspunkt der für eine mittelbare Beteiligung geforderten Gleichbehandlung von Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft gemäß im Streitjahr maßgeblicher Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) nach der Rechtslage bis zum 05.11.2015 auch Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft die Altgesellschaftereigenschaft zuzuerkennen. Aus dem Urteil des BFH vom 24.04.2013 II R 17/10, BStBl. II 2013, 833, folge, dass Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften auf allen Beteiligungsebenen gleichermaßen als transparent behandelt werden müssten. Die Entscheidung betreffe zwar einen mittelbaren Gesellschafterwechsel. Wenn aber die mittelbaren Gesellschafter gleichblieben, könne eine Rechtsnachfolge auf einer Zwischenebene dann nicht zu einem steuerbaren Gesellschafterwechsel nach § 1 Abs. 2a GrEStG führen. Daher dürften bloße Anteilsverschiebungen im Kreis an der Personengesellschaft beteiligter Altgesellschafter nicht der Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG unterworfen werden (vgl. Pahlke, GrEStG, 6. Auflage 2018, § 1 Rn. 290-292). Da im Streitfall die drei natürlichen Personen R, K und I im 11

exakt gleichen Verhältnis an der X-GmbH und der X-SE beteiligt gewesen seien, seien sie im vorstehend beschriebenen Sinne Altgesellschafter. Wenn aber die mittelbaren Gesellschafter durchgängig Altgesellschafter seien, dann könne durch die Verschmelzung der „Zwischengesellschaft“ nicht ein Vorgang nach § 1 Abs. 2a GrEStG ausgelöst werden. Dafür, dass die X-SE als Altgesellschafterin anzusehen sei, spreche auch die transparente Betrachtung in der Entscheidung des FG Niedersachsen 7 K 101/18 vom 10.03.2021.

In Bezug auf § 6a GrEStG sei zunächst festzuhalten, dass zwischen der X-GmbH und der Klägerin das von § 6a GrEStG geforderte Abhängigkeitsverhältnis bestanden habe. Es handele sich daher in Bezug auf die beiden Gesellschaften um ein herrschendes Unternehmen und eine abhängige Gesellschaft im Sinne von § 6a GrEStG. Allerdings begünstige die Vorschrift nach ihrem Wortlaut nur solche Umwandlungen, an denen ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und eine oder mehrere abhängige Gesellschaften beteiligt seien. Die X-SE sei insoweit bis zur Verschmelzung noch kein herrschendes Unternehmen gewesen, weil sie zum Zeitpunkt der Verschmelzung über noch keine Beteiligung an anderen Gesellschaften verfügt habe. Soweit ersichtlich gebe es noch keine Entscheidung dazu, ob im Falle der Verschmelzung des herrschenden Unternehmens auf die neue herrschende Gesellschaft die Vorschrift gleichfalls zur Anwendung komme. Dies sei nach Auffassung der Klägerin zu bejahen. „Beteiligt" am Umwandlungsvorgang im Sinne des § 6a Satz 3 GrEStG seien nur diejenigen Rechtsträger, deren Vermögen unmittelbar von der Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge betroffen sei. Mittelbar betroffene Anteilseigner/Gesellschafter seien nicht in diesem Sinne am Umwandlungsvorgang beteiligt. Entsprechendes gelte für Einbringungsvorgänge und andere Rechtsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage (vgl. Boruttau/Viskorf, 19. Aufl. 2018, GrEStG § 6a Rn. 72 ff.). Für die Vergünstigung nach § 6a GrEStG sei das Vorhandensein eines herrschenden Unternehmens und mindestens einer von diesem herrschenden Unternehmen abhängigen Gesellschaft erforderlich. Das herrschende Unternehmen müsse jedoch nicht zwingend auch an dem Umwandlungsvorgang „beteiligt“ sein, und zwar dann nicht, wenn am Umwandlungsvorgang im Übrigen ausschließlich von diesem einen herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt seien. Nach Auffassung der Klägerin zeige die o.a. Kommentierung von Boruttau/Viskorf, dass vorliegend § 6a GrEStG zu gewähren sei, wenn man - entsprechend der Auffassung des FG Düsseldorf (Urteil vom 20. Mai 2020 7 K 820/17 GE, juris) - die X-GmbH als herrschendes Unternehmen beurteile. Unabhängig von vorstehenden Erwägungen seien die drei Gesellschafter der X-GmbH, welche gleichzeitig die drei einzigen Aktionäre der X-SE seien, als herrschendes Unternehmen im Sinne von § 6a GrEStG anzusehen. Die Finanzverwaltung habe inzwischen anerkannt, dass auch ein aus natürlichen Personen bestehender Zusammenschluss herrschendes Unternehmen sein könne. Es seien auch keine hohen Anforderungen an die wirtschaftliche Tätigkeit eines solchen Unternehmens zu stellen. Vielmehr reiche es aus, wenn über eine abhängige Gesellschaft eine wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet werde, was vorliegend zu bejahen sei. Bezogen auf die in Streit stehende Beteiligung an der KG seien die Tatbestandsvoraussetzungen der Vorschrift des § 6a GrEStG daher gegeben. 12

Äußerst hilfsweise werde vorgetragen, dass nach § 198 BewG ein niedrigerer gemeiner Wert nachgewiesen werden könne. Falls ein grunderwerbsteuerbarer Tatbestand vorliege - was aus dem oben genannten Gründen nicht der Fall sei -, sei die Bemessungsgrundlage deutlich niedriger als bisher vom Beklagten angenommen. Grundsätzlich würden für den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes die aufgrund von § 199 Abs. 1 BauGB erlassenen Vorschriften gelten. Ebenso könne der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes aber mittels eines im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommenen Kaufpreises über das zu bewertende Grundstück erfolgen. Hierbei komme insbesondere ein Kaufpreis als 13

Nachweis in Betracht, der vor dem Bewertungsstichtag erzielt worden sei. Der Kaufpreis könne länger als ein Jahr zurückliegen, wenn die maßgeblichen Verhältnisse sich gegenüber den Verhältnissen zum Bewertungsstichtag nicht verändert hätten (vgl. ErbStR B 198 Abs. 4 sowie Schaffner in: Kreutziger/Schaffner/Stephany, § 198 BewG, Rn.5). In diesem Zusammenhang werde auf die bei den Akten befindliche Urkundenrolle 3... für 2010 des Notars S zu P vom ....2010 verwiesen. Hierbei handele es sich um den etwa zwei Jahre vor dem Verschmelzungsvertrag abgeschlossenen Kaufvertrag über das streitgegenständliche Grundstück. Ausweislich des Kaufvertrages habe die KG das Grundstück von der K e.V. und der K1 gemeinnützige GmbH erworben. Für diesen Erwerbsvorgang habe das Finanzamt Y mit Bescheid vom 26.04.2011 Grunderwerbsteuer in Höhe von insgesamt ... € auf Basis einer Bemessungsgrundlage von ... € festgesetzt. Sollte daher entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 2a GrEStG vorliegen und die Vorschrift des § 6a GrEStG nicht zur Anwendung kommen, sei jedenfalls die Bemessungsgrundlage zu verringern. Auf den bei den Akten befindlichen Bescheid werde verwiesen. Die Wertverhältnisse hätten sich in den zwei Jahren nach Anschaffung durch erfolgte bauliche Ergänzungen in einem Wert von insgesamt ... € erhöht. Es seien Investitionen im Zeitraum 2010 bis zum Stichtag in 2012 bei der KG in Höhe von insgesamt ... € getätigt worden. Diese Investitionskosten hätten zu Aktivierungen im Anlagevermögen geführt und stellten daher die Änderungen zu den maßgeblichen Verhältnissen zum Stichtag des Erwerbes in 2010 dar. Die einzelnen Kosten ergäben sich aus den Bilanzen der Gesellschaft und könnten nachgewiesen werden. Die Bemessungsgrundlage betrage daher nach § 198 BewG insgesamt ... € (=... + ...).

Die Klägerin beantragt, 14

den angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid vom 08.07.2020 in Form der Einspruchsentscheidung vom 15.11.2021 ersatzlos aufzuheben, 15

hilfsweise die Revision zuzulassen. 16

Der Beklagte beantragt, 17

die Klage abzuweisen, 18

hilfsweise die Revision zuzulassen. 19

Der Rechtsauffassung der Klägerin könne nicht gefolgt werden. Vorliegend sei anstelle der X-GmbH die X-SE in die unmittelbare Gesellschafterstellung bei der KG eingerückt. Die X-SE sei unzweifelhaft Neugesellschafterin i.S.v. § 1 Abs. 2a GrEStG (vgl. Tz. 5.2.2.1 der gleichlautenden Ländererlasse vom 12.11.2018, BStBl I 2018, 1314). Da ein unmittelbarer Gesellschafterwechsel vorliege, könne die von der Klägerin erörterte Problemstellung, unter welchen Voraussetzungen ein mittelbarer Gesellschafterwechsel anzunehmen sei, wenn eine Kapitalgesellschaft die unmittelbare Beteiligung an einer Personengesellschaft mit Grundbesitz halte, für den Streitfall keinerlei Auswirkung entfalten. Auf die Beteiligungsverhältnisse der beiden o.a. Kapitalgesellschaften komme es nicht an. Das sich aus dem Urteil des BFH II R 17/10 ergebende Gebot der Transparenz von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften sei nur maßgeblich bei einem mittelbaren Gesellschafterwechsel. Ein solcher liege aber nicht vor. Die Tatsache, dass die neue Gesellschafterin X-SE beteiligungsidentisch zur Altgesellschafterin X?GmbH gewesen sei, beeinflusse die Eigenschaft der X-SE als Neugesellschafterin im Sinne des § 1 Abs. 2a GrEStG nicht. Die klägerische Darstellung, auf die Anwendung der Tz. 5.2.2.1 der gleichlautenden Ländererlasse vom 12.11.2018 könne es nicht ankommen, da vorliegend 20

eine Kapitalgesellschaft zwischengeschaltet gewesen sei, deren Gesellschafter vor und nach der Umwandlung identisch seien, erfasse den hier zu beurteilenden Sachverhalt nicht korrekt. An dem hier zu beurteilenden Vorgang seien vielmehr zwei Kapitalgesellschaften, die X-GmbH und die X-SE, beteiligt gewesen. Auch der Aussage, die mittelbaren Gesellschafter seien durchgängig Altgesellschafter der GmbH und ihrer Rechtsnachfolgerin gewesen, so dass durch die Verschmelzung kein Vorgang nach § 1 Abs. 2a GrEStG habe ausgelöst werden können, sei entgegenzutreten. Denn ausweislich der von der Klägerin zitierten Tz. 5.2.3.1 der Erlasse könnten Kapitalgesellschaften in Bezug auf grundbesitzende Personengesellschaften unmittelbare oder mittelbare Alt- oder Neugesellschafter sein, jedoch nicht deren Gesellschafter. Die Verwaltungsauffassung sei durch den Beklagten zwingend zu beachten. Nach Auffassung des Beklagten sei für die bis zum 05.11.2015 gültige Rechtslage das Transparenzgebot im Sinne des Urteils des BFH II R 17/10 nur auf der Ebene mittelbarer Änderungen im Gesellschafterbestand anzuwenden. So mag die Aussage der Klägerin, wenn die mittelbare Gesellschafterebene gleichbleibe, könne eine Rechtsnachfolge auf einer Zwischenebene nicht zu einem steuerbaren Gesellschafterwechsel nach § 1 Abs. 2a GrEStG führen, richtig sein. Fakt ist aber, dass vorliegend nicht lediglich eine Zwischenebene betroffen gewesen sei. Der Umwandlungsvorgang sei auf der unmittelbaren Gesellschafterebene der Klägerin erfolgt. Auf der unmittelbaren Ebene bedürfe es jedoch keinerlei Überlegungen zur Transparenz von neu eintretenden Gesellschaftern, und zwar unabhängig davon, ob diese Personen- oder Kapitalgesellschaften seien. Die Identifikation eines neuen Gesellschafters knüpfe unmittelbar an das Zivilrecht an. Der Steuertatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG werde ausgelöst, wenn ein Mitgliedschaftsrecht an der Gesellschaft zivilrechtlich wirksam auf ein neues Mitglied der Personengesellschaft übergehe. Wirtschaftliche Gesichtspunkte würden dabei keine Rolle spielen. Personen- und Kapitalgesellschaften würden insoweit auf der Tatbestandsebene der Vorschrift ausdrücklich gleichbehandelt (vergleiche Rdnrn. 10 u. 11 der Entscheidungsgründe des Urteils des BFH II R 17/10).

Nach § 6a Satz 1 Halbsatz 1 GrEStG werde für einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2a oder 3 GrEStG steuerbaren Rechtsvorgang aufgrund einer Umwandlung i.S. des § 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 UmwG die Steuer unter bestimmten Voraussetzungen nicht erhoben. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwG betreffe die Verschmelzung. § 1 Abs. 1 Nr. 2 UmwG die Aufspaltung, Abspaltung und Ausgliederung und § 1 Abs. 1 Nr. 3 UmwG die Vermögensübertragung. Die Nichterhebung der Steuer setze voraus, dass an dem Umwandlungsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt seien (§ 6a Satz 3 GrEStG). lm Sinne von Satz 3 abhängig sei eine Gesellschaft, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 % ununterbrochen beteiligt sei (§ 6a Satz 4 GrEStG). § 6 a S. 3 GrEStG lege damit zwei Tatbestände fest. Begünstigt würden einerseits Umwandlungsprozesse zwischen einem herrschenden und einem oder mehreren abhängigen Unternehmen, andererseits Umwandlungsvorgänge zwischen mehreren von einem herrschenden Unternehmen abhängigen Unternehmen. Weder der eine noch der andere Tatbestand sei im vorliegenden Fall erfüllt. Zwar ergebe sich auf den ersten Blick ein Verbund aus der X-GmbH als herrschendem und der KG als abhängigem Unternehmen. Da es aber im Verhältnis dieser beiden Gesellschaften zueinander zu keinem Umwandlungsvorgang gekommen sei, greife § 6a S. 3 Alt. 1 GrEStG insoweit nicht. Die Gesellschaften, zwischen denen es zu einem Umwandlungsvorgang gekommen sei, seien die X-GmbH und die X-SE, zwei gleichrangige, beteiligungsidentische Schwestergesellschaften. Der Gesellschafterwechsel bei der KG sei 21

lediglich eine Folge der Verschmelzung der GmbH auf ihre Schwestergesellschaft. Zwischen den Firmen, zwischen denen sich der Umwandlungsvorgang abgespielt habe, nämlich der X-GmbH und der X-SE, bestehe kein Verbund im Sinne von § 6a GrEStG. Beteiligte am Umwandlungsvorgang seien die X-GmbH als übertragende Rechtsträgerin und die X-SE als übernehmende Rechtsträgerin. Diese hätten jedoch nicht in dem vom Gesetz geforderten Abhängigkeitsverhältnis zueinander gestanden. Es handele sich lediglich um beteiligungsidentische Schwestergesellschaften. Die 2. Alternative des § 6a S. 3 GrEStG wäre nur anzuwenden gewesen, wenn beide Gesellschaften als abhängig zu einem oberhalb angesiedelten herrschenden Unternehmen hätten eingeordnet werden können. Ein Rechtsträger, der an beiden Gesellschaften jeweils mindestens 95 % gehalten habe, habe aber auf Grund der gegebenen Beteiligungsverhältnisse gerade nicht ermittelt werden können. Denn schließlich seien die drei einzelnen Personen (R zu 65 %, K zu 20 % und I zu 15 %) beteiligt. Hier handele es sich lediglich um drei einzelne natürliche Personen. Insbesondere liege keine Personengesellschaft - in Betracht käme eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts nach den §§ 705 ff BGB - vor, da es an einem gemeinsamen Zweck fehle. Anteilseigner an einer Kapitalgesellschaft verfolgten regelmäßig jeder für sich das Ziel, Ausschüttungen aus der Kapitalgesellschaft zu generieren und eine Wertsteigerung des Anteils zu erzielen. Ein gemeinsamer Zweck, könne somit nicht unterstellt werden. Zwar habe der BFH im Rahmen der EUGH-Vorlage erörtert, dass auch jede Personenvereinigung, die wirtschaftlich tätig sei, herrschendes Unternehmen sein könne. Dies sei hier jedoch ohne Bedeutung, denn unter den Begriff ,,Personenvereinigung" fielen insbesondere die Personengesellschaften und die Körperschaften sowie Personenvereinigungen kraft Gesetzes, wie zum Beispiel Erbengemeinschaften. Eine Personenvereinigung in diesem Sinne sei hier jedoch nicht erkennbar. Bezüglich der Anwendbarkeit von § 6a GrEStG werde von der Klägerin weiterhin beharrlich ignoriert, dass in dem hier vorliegenden Fall zwischen den Firmen, zwischen denen sich der Umwandlungsvorgang abgespielt habe, kein Verbund im Sinne des § 6a GrEStG vorgelegen habe. Die Aussage, die X-GmbH sei „entsprechend der Auffassung des FG Düsseldorf“ als herrschendes Unternehmen zu beurteilen, sei unzutreffend. In Bezug auf den hier maßgeblichen Umwandlungsvorgang war die X-GmbH nicht herrschendes Unternehmen im Sinne von § 6a GrEStG. Das aus dem Kommentar Boruttau/Viskorf zitierte Beispiel aus Rn. 75 sei nicht mit dem vorliegenden Fall vergleichbar. Anders als im Beispiel, in dem eine Verschmelzung zur Neugründung vorgenommen werde, sei im hier vorliegenden Fall eine Verschmelzung auf einen bereits bestehenden Rechtsträger erfolgt, der außerhalb eines Verbundes im Sinne von § 6a GrEStG gestanden habe.

Die von der Klägerin begehrte Minderung der Bemessungsgrundlage könne nicht im Wege eines Rechtsbehelfs gegen den Grunderwerbsteuerbescheid durchgesetzt werden, denn Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) könnten nur durch Anfechtung dieses Bescheids, nicht auch durch Anfechtung des Folgebescheids, angegriffen werden (§ 351 Abs. 2 AO). Der Bescheid vom 07.12.2020 über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwertes auf den ....2012 für Zwecke der Grunderwerbsteuer sei bestandskräftig. 22

Entscheidungsgründe 23

Die Klage ist unbegründet. 24

1. Der Beklagte hat zu Recht einen Erwerbstatbestand nach § 1 Abs. 2a GrEStG angenommen. 25

26

a. Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. Die Änderung des Gesellschafterbestandes nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG kann in einem einzelnen Rechtsvorgang oder in Teilakten über einen Zeitraum von längstens fünf Jahren erfolgen (vgl. z.B. Urteile des BFH vom 17. Juni 2020 - II R 18/17, BFHE 270, 252, BStBl II 2021, 318, Rz 16 und vom 31. Juli 2024 – II R 28/21 –, Rz 14, BFH/NV 2025, 216)

Eine unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Personengesellschaft liegt vor, wenn ein Mitgliedschaftsrecht an der Gesellschaft zivilrechtlich wirksam auf ein neues Mitglied der Personengesellschaft übergeht. Der Übergang von Gesellschaftsanteilen auf neue Gesellschafter kann sich auch durch eine Umwandlung, etwa durch eine Gesamtrechtsnachfolge aufgrund einer Verschmelzung nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. §§ 2 ff. des Umwandlungsgesetzes ergeben. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG ist daher erfüllt, wenn eine Kapitalgesellschaft, die ihrerseits mehr als 95 % der Anteile an einer grundbesitzenden Personengesellschaft hält, auf eine andere Kapitalgesellschaft verschmolzen wird (vgl. Urteil des BFH vom 17. Juni 2020 II R 18/17, BStBl II 2021, 318 , Rzn. 17, 25) 27

Im Streitfall hielt die X-GmbH 100% der Anteile an der Klägerin. Mit der Verschmelzung ist daher eine unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes der Klägerin zu 100% erfolgt. Sämtliche Anteile am Gesellschaftsvermögen der grundbesitzenden Personengesellschaft sind von der X-GmbH auf die X-SE übergegangen. Bei der X-SE handelt es sich um eine Gesellschafterin die zuvor nicht am Gesellschaftsvermögen der grundbesitzenden Personengesellschaft - der Klägerin - beteiligt war und damit um eine neue – unmittelbare - Gesellschafterin der grundbesitzenden Personengesellschaft. 28

b. Dem steht auch nicht das von der Klägerin angeführte Urteil des BFH vom 24. April 2013 II R 17/10, BStBl. II 2013, 833 entgegen. In diesem Urteil, das für Erwerbe vor der Einführung der § 1 Abs. 2 bis 5 GrEStG i.d.F. des StÄndG 2015 erging, ging der BFH davon aus, dass die mittelbare Änderung ausschließlich nach wirtschaftlichen Kriterien (unter Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO) zu beurteilen ist. Die Unterscheidung danach, ob an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft eine Kapital- oder aber eine Personengesellschaft beteiligt ist, wurde schon im Grundansatz verworfen. Eine Veränderung der Beteiligungsverhältnisse an einer im maßgeblichen Fünf-Jahres-Zeitraum unmittelbar an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft beteiligt gebliebenen Kapital- oder Personengesellschaft lässt diese nur dann fiktiv zu einer neuen Gesellschafterin werden, wenn sich in diesem Zeitraum deren Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar, d.h. auf den weiteren Beteiligungsebenen, im wirtschaftlichen Ergebnis vollständig geändert hat. Schon im Grundansatz seien Kapital- und Personengesellschaften über alle Beteiligungsebenen gleichermaßen als transparent zu behandeln. 29

Im Streitfall ist die unmittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligte Kapitalgesellschaft aber nicht an dieser beteiligt geblieben und es stellt sich daher auch nicht die Frage, unter welchen Voraussetzungen eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes bei der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft eintritt, wenn sich der Gesellschafterbestand der bei ihr unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen- oder Kapitalgesellschaften ändert. Die X-GmbH ist als unmittelbare Gesellschafterin 30

ausgeschieden, so dass diese Rechtsprechung zu mittelbaren Änderungen des Gesellschafterbestandes auf den Streitfall nicht anwendbar ist.

c. Der Rechtsauffassung der Klägerin, dass der Tatbestand des § 1 Abs. 2 a GrEStG nicht erfüllt sei, da die Gesellschafter der neuen unmittelbaren Gesellschafterin der Klägerin, der X-SE, auch in gleichem Verhältnis die Gesellschafter der X-GmbH waren, kann nicht gefolgt werden. 31

Ob der ausscheidende Gesellschafter oder die Gesellschafter des ausscheidenden Gesellschafters an dem eintretenden Gesellschafter beteiligt sind, ist für § 1 Abs. 2a GrEStG unerheblich. § 1 Abs. 2a GrEStG erfasst seit der Neuregelung durch das StEntlG 1999/2000/2002 auch mittelbare Änderungen des Gesellschafterbestandes. Die Neuregelung sollte nach dem Willen des Gesetzgebers verhindern, dass Gesellschafter mittelbar Anteile an Personengesellschaften erwerben und dadurch die Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG umgehen (Begründung des Regierungsentwurfs, BRDrucks 910/98, S. 203; vgl. ferner Dritter Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines StEntlG 1999/2000/2002, BTDrucks 14/443, S. 42). Durch die Aufnahme auch mittelbarer Bestandsänderungen wurde der Anwendungsbereich der Norm ausdrücklich erweitert und nicht eingeschränkt. § 1 Abs. 2a GrEStG kann nicht dahingehend ausgelegt werden, dass eine unmittelbare Übertragung von mindestens 95 % der Anteile nicht steuerbar sei, wenn mittelbar die Altgesellschafter bzw. die Gesellschafter des Altgesellschafters weiterhin an der Gesellschaft beteiligt bleiben (vgl. Beschluss des BFH vom 17. März 2006 II B 157/05, BFH/NV 2006, 1341 Rzn 15 ff. und Urteil des BFH vom 29. Februar 2012 II R 57/09, BFHE 237, 244, BStBl. II 2012, 917). 32

Nach Auffassung des erkennenden Senats ist daher auch die X-SE nicht als „Altgesellschafterin“ i.S.d. § 1 Abs. 2a GrEStG anzusehen. 33

2. Der Klägerin ist auch die begehrte „Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern“ gemäß § 6a Abs. 1 GrEStG zu Recht versagt worden, denn es sind nicht alle Tatbestandsmerkmale der Begünstigungsnorm erfüllt. 34

a. Grundsätzlich begünstigungsfähig sind nach § 6a Satz 1 GrEStG die nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1, Abs. 2, 2a, 3 oder Abs. 3a GrEStG steuerbaren Rechtsvorgänge aufgrund einer Umwandlung im Sinne des § 1 Nr. 1 bis 3 des Umwandlungsgesetzes, einer Einbringung oder eines anderen Erwerbsvorgangs auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage. 35

Die Nichterhebung der Steuer nach Satz 1 und 2 der Norm setzt jedoch gemäß Satz 3 weiterhin voraus, dass an dem dort näher bestimmten steuerbaren 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. Satz 4 bestimmt, dass eine Gesellschaft im Sinne von Satz 3 abhängig ist, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95% ununterbrochen beteiligt ist. 36

Die Steuervergünstigung des § 6a Abs. 1 GrEStG kann für den im Streitfall besteuerten Rechtsvorgang nicht gewährt werden, weil an ihm kein herrschendes Unternehmen und keine abhängigen Gesellschaften beteiligt waren. 37

38

b. Welches Unternehmen „herrschendes Unternehmen“ und welche Gesellschaft „abhängige Gesellschaft“ im Sinne dieser Vorschrift ist, richtet sich nach dem jeweiligen Vorgang, für den die Steuer nach § 6a Satz 1 GrEStG nicht erhoben werden soll. Soweit das Gesetz von einem herrschenden Unternehmen spricht, ist zunächst - soweit vorhanden - das am steuerbaren Vorgang unmittelbar beteiligte Unternehmen gemeint. Unerheblich ist daher, ob bei mehrstufigen Beteiligungen das herrschende Unternehmen selbst von einem oder weiteren Unternehmen abhängig ist. Ebenso wenig ist maßgebend, ob bei abhängigen Gesellschaften weitere Gesellschaften vom herrschenden Unternehmen abhängen, wenn diese Unternehmen oder Gesellschaften selbst nicht am steuerbaren Vorgang beteiligt sind (vgl. Urteil des BFH vom 28. September 2022 II R 13/20, BFHE 277, 476, BStBl II 2023, 666, Rz 20).

Es sind keine im Sinne von § 6a Abs. 1 GrEStG „abhängigen Gesellschaften“ beteiligt. Als an dem Übertragungsvorgang beteiligte Gesellschaften kommen allein die X-GmbH und die X-SE in Betracht, die jedoch beide nicht gemäß der Bestimmung in § 6a Abs. 1 Satz 4 GrEStG von einem herrschenden Unternehmen abhängig sind. Denn es gibt kein Unternehmen, das - mittelbar oder unmittelbar - an einer oder beiden Gesellschaften zu mindestens 95% beteiligt war. 39

Die Gesellschaftsanteile an der X-GmbH und an der X-SE wurden von R zu 65 %, K zu 20 % und I zu 15 % gehalten. Damit war keiner der drei Gesellschafter für sich genommen beherrschend. 40

Eine Zusammenrechnung der Anteile von R, K und I - als „Personengruppe“, wie die Klägerin meint - kommt nicht in Betracht. Denn R, K und I sind eigenständige Rechtsträger und bilden zusammen kein herrschendes Unternehmen im Sinne von § 6a Abs. 1 Satz 3 GrEStG, sondern sind als Einzelpersonen jeder für sich an der X-SE ebenso wie zuvor an der X-GmbH beteiligt. 41

Der Begriff des Unternehmens ist für den Anwendungsbereich des § 6a GrEStG nicht legaldefiniert. Der BFH hat in der Auseinandersetzung mit einem engeren, umsatzsteuerlich geprägten Begriffsverständnis - insbesondere der Finanzverwaltung - herausgearbeitet, dass § 6a GrEStG seinem Wortlaut und seinem Zweck nach so auszulegen ist, dass die Vorschrift allen Rechtsträgern offensteht, ohne dass diese in einer bestimmten Rechtsform organisiert sein müssen; herrschendes Unternehmen können Einzelunternehmen, Personen- und Kapitalgesellschaften, sowie natürliche und juristische Personen sein, die wirtschaftlich tätig sind; wobei eine Zuordnung der Beteiligungen sowohl zum Betriebsvermögen als ggf. auch zum Privatvermögen möglich ist (vgl. Urteile des BFH vom 21. August 2019 II R 19/19 (II R 63/14), BFHE 266, 343, BStBl II 2020, 337 und II R 15/19 (II R 50/13), BFHE 266, 326, BStBl II 2020, 329). Der Anwendungsbereich des § 6a GrEStG ist nicht auf Unternehmen i.S. des Umsatzsteuergesetzes beschränkt (Urteil des BFH vom 21. August 2019, II R 15/19 (II R 50/13), BFHE 266, 326, BStBl II 2020, 329; Beschluss vom 25. November 2015 II R 63/14, BFHE 251, 509, BStBl II 2016, 170). Vielmehr gilt die Vorschrift mangels näherer gesetzlicher Eingrenzung für alle Rechtsträger i.S. des GrEStG, die wirtschaftlich tätig sind (Urteil des BFH vom 21. August 2019 II R 15/19 (II R 50/13), BFHE 266, 326, BStBl II 2020, 329 Rz 18 und Beschluss des BFH vom 30. Mai 2017 - II R 62/14, BFHE 257, 381, BStBl II 2017, 916, Rz 29). 42

Der erkennende Senat macht sich diese Auslegung des BFH zu eigen, die auch die Finanzverwaltung im Anschluss an die Entscheidungen des BFH zur Grundlage ihrer Erlasse (vom 22. September 2020, BStBl I 2020, 960) zur Anwendung des § 6a GrEStG gemacht hat, und stellt fest, dass R, K und I als Personenmehrheit keine Rechtsträger waren. 43

Als Unternehmen kann nur ein Rechtssubjekt qualifiziert werden, das Träger von Rechten sein kann, jedenfalls und insbesondere von Anteilsrechten an Gesellschaften. Indem die Vorschriften in § 6a Abs. 1 Satz 3 und 4 GrEStG auf die Beteiligungsquote eines Unternehmens abstellen, setzen sie ein Unternehmen voraus, das rechtlich Inhaber von Anteilen ist. Eine bloße „Interessengleichheit“ mehrerer Rechtsträger vermag diese noch nicht zu „einem“ Unternehmen im Sinne der Vorschrift zu verbinden. Vor diesem Hintergrund kann der vom BFH formulierte Satz „Herrschendes Unternehmen können folglich Einzelunternehmen, Personen- und Kapitalgesellschaften, sowie natürliche und juristische Personen sein, die wirtschaftlich tätig sind“ nicht in dem Sinne missverstanden werden, dass mehrere Anteilseigner gemeinsam ein herrschendes Unternehmen sein können, ohne für das Halten der Anteile in gemeinsamer Trägerschaft rechtlich miteinander verbunden zu sein. 44

Dass jeder der Anteilseigner R, K und I im gleichen Maße an der X-SE, ebenso wie an der X-GmbH, beteiligt war, ist für die Anwendung von 6a Abs. 1 GrEStG unerheblich, denn Satz 3 der Vorschrift knüpft nicht an eine Gleichheit der Beteiligungsverhältnisse bei den an dem steuerbaren Vorgang beteiligten Gesellschaften an, sondern an die gerade durch eine Anteilsmehrheit des „herrschenden Unternehmens“ begründete Abhängigkeit. 45

Die Intention des Gesetzgebers, Umstrukturierungen innerhalb von Konzernen zu erleichtern (BTDrucks 17/147, 10), führt zu keinem anderen Auslegungsergebnis. Der Gesetzgeber hat in den Sätzen 3 und 4 der Vorschrift die Anwendung der Begünstigung ausdrücklich auf bestimmte Konzernverhältnisse beschränkt und die Vergünstigung damit gerade nicht, für jegliches wirtschaftliche Zusammenwirken gewährt. Bei der von der Klägerin verlangten Zusammenrechnung von Beteiligungen würde die einschränkende Vorschrift in Satz 3 gegenstandslos. 46

Im Ergebnis ist also festzustellen, dass die von R, K und I geschaffene Struktur - zwei (oder mehrere) Gesellschaften (hier: X-GmbH und X-SE), an denen bestimmte Einzelpersonen (hier R, K und I) im gleichen Verhältnis beteiligt sind - kein Konzern im Sinne des § 6a Abs. 1 GrEStG ist und somit nicht Gegenstand der vom Gesetzgeber erkennbar zielgerichtet geregelten Begünstigung ist. 47

3. Die Klägerin konnte mit ihren Einwendungen gegen den Grundbesitzwert in Höhe von ... € der vorliegenden Klage gegen den Grunderwerbsteuerbescheid auch nicht - zumindest zum Teil - zum Erfolg verhelfen. 48

Die Frage, ob zutreffend ein Grundbesitzwert in Höhe von ... € angesetzt worden ist, könnte nur in einem den Feststellungsbescheid betreffenden Rechtsbehelfsverfahren, nicht aber in dem vorliegenden Verfahren geklärt werden. Einer Klärung der Frage in dem – vorliegenden - gegen den Grunderwerbsteuerbescheid gerichteten Verfahren steht § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) entgegen. Danach können Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) nur durch Anfechtung dieses Bescheids, nicht auch durch Anfechtung des Folgebescheids, angegriffen werden. 49

In diesem Verhältnis von Grundlagenbescheid zu Folgebescheid stehen die Bescheide über die Feststellung der Grundstückswerte und der im vorliegenden Verfahren angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid. Dies ergibt sich aus § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GrEStG. Danach wird die Steuer u.a. in Fällen des § 1 Absatz 2a bis 3a GrEStG nach den Grundbesitzwerten i.S. des § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 in Verbindung mit § 157 Absatz 1 bis 3 BewG bemessen. Die gesonderte Feststellung des Grundstückswertes beruht auf § 151 BewG. Der Feststellungsbescheid ist nach § 182 Abs. 1 Satz 1 AO, auch wenn er noch nicht unanfechtbar ist, für den Grunderwerbsteuerbescheid als Folgebescheid bindend, soweit die 50

in dem Feststellungsbescheid getroffenen Feststellungen für den Grunderwerbsteuerbescheid von Bedeutung sind. Dies trifft für die festgestellte Höhe des Grundstückswertes zu. Selbst wenn der Feststellungsbescheid rechtswidrig sein sollte, entfaltet er Bindungswirkung (Urteil des BFH vom 20. Dezember 2000 I R 50/00, BFHE 194, 1, BStBl II 2001, 381).

Der erkennende Senat musste das Verfahren auch nicht gem. § 74 FGO aussetzen, denn nach den Ausführungen des Vertreters des Beklagten in der mündlichen Verhandlung ist der Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwertes auf den ....2012 vom 07.12.2020 nicht angefochten worden. 51

4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 52

5. Die Revision wird zugelassen, da nach Auffassung des erkennenden Senates noch nicht höchstrichterlich entschieden ist, ob der Tatbestand eines fiktiven Grundstückserwerbs durch die Änderung des Gesellschafterbestandes nach § 1 Abs. 2a GrEStG auch durch einen Umstrukturierungsvorgang wie den streitgegenständlichen erfüllt wird, bei welchem eine zu 100 % am Vermögen der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligte Kapitalgesellschaft auf eine Schwester-Kapitalgesellschaft mit identischer Beteiligungsstruktur verschmolzen wird, oder ob der vom BFH geforderte Grundsatz der angemessenen Berücksichtigung mittelbarer Beteiligungsstrukturen es gebietet, einen Umstrukturierungsvorgang wie den streitgegenständlichen aus der Steuerbarkeit herauszunehmen (vgl. BFH vom 31. Juli 2024 II R 28/21, HFR 2025, 167, DB 2025, 440). Zudem könnte aufgrund neuerer Rechtsprechung des BFH (z.B. Urteil vom 25. September 2024 II R 2/22, DB 2025, 636) eine Steuerbefreiung des vorliegend streitgegenständlichen Umwandlungsvorgangs auf der Grundlage des § 6a GrEStG geboten sein. Denn dort führt der BFH unter Hinweis auf Sinn und Zweck der Vorschrift, Umstrukturierungen innerhalb von Konzernen zu erleichtern (BT-Drucks 17/147, S. 10), aus, dass durch die Steuerbefreiungsvorschrift des § 6a GrEStG - entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung - auch solche Umwandlungsvorgänge erfasst werden sollten, durch die ein Konzern beendet oder neu begründet wird. Es sei kein sachlicher Grund erkennbar, nur bestimmte Umwandlungsvorgänge, zum Beispiel Verschmelzungen auf Schwestergesellschaften, zu begünstigen, zumal die Begünstigungswirkungen des § 6a GrEStG nach der Vorstellung des Gesetzgebers allen Begünstigungsadressaten möglichst gleichmäßig zugutekommen und die Erfassung aller Umwandlungsvorgänge einer gleichmäßigen Wirkung der Begünstigung dienen sollte (BT-Drucks 17/147, S. 10), sodass der Begünstigungszweck der Vorschrift verfehlt würde, wenn in der Praxis häufig vorkommende Umwandlungsvorgänge wie die vertikale Verschmelzung und die Abspaltung oder Ausgliederung zur Neugründung aus dem Anwendungsbereich der Vorschrift ausgeschlossen würden. 53

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE