
Datum: 16.01.2025
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 2744/21 GrE
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2025:0116.8K2744.21GRE.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Grunderwerbsteuerbescheide vom 10.08.2018 und vom 17.12.2018 sowie die Einspruchsentscheidung vom 05.10.2021 werden aufgehoben.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des vollstreckbaren Betrags abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrags leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Streitig ist, ob ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 Grunderwerbsteuergesetz (in der Fassung des StEntlG 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 – GrEStG –) vorliegt und ob (sollte dies der Fall sein) die Voraussetzungen des § 6a GrEStG erfüllt sind. 1 2

Am XX.XX.2018 schlossen die Klägerin und die R. GmbH einen notariellen Vertrag. Die R. GmbH wurde auf die Klägerin verschmolzen (Verschmelzung im Wege der Aufnahme). 3
Alleinige Gesellschafterin beider Gesellschaften war die K. GmbH + Co. KGaA. Die R. GmbH war ihrerseits alleinige Gesellschafterin der C. GmbH. Die C. GmbH war zivilrechtliche Eigentümerin verschiedener Grundstücke, die im Bezirk des Beklagten lagen. Die Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister erfolgte bei der Klägerin am XX.06.2018. Auf den

notariellen Verschmelzungsvertrag vom XX.XX.2018 (UR-Nr. N01 des Notars E., in Z.) wird verwiesen.

Bereits zuvor – im [...] 2013 – war es zu einer Umstrukturierungsmaßnahme gekommen, die die Alleingesellschafterin der Klägerin und der R. GmbH betraf (damalige Bezeichnung der Alleingesellschafterin: I. GmbH; Umfirmierung in N. GmbH; sodann Umwandlung; Firma zunächst: N. GmbH + Co. KGaA, dann: F. GmbH + Co. KGaA, aktuelle Firma: K. GmbH + Co. KGaA [s.o.]). Alleingesellschafterin der I. GmbH war die („alte“) N. GmbH + Co. KGaA, die zeitgleich in X. GmbH + Co. KGaA umfirmiert wurde. Die N. GmbH + Co. KGaA (X. GmbH + Co. KGaA) übertrug im Wege der Ausgliederung zur Aufnahme den gesamten Konzernleitungsbetrieb auf die I. GmbH (N. GmbH) und zwar gegen Gewährung neuer Anteile. Ausgliedert wurde u.a. der Anteil an der R. GmbH, die damals bereits Alleingesellschafterin der C. GmbH war. Die Ausgliederung wurde sowohl bei der N. GmbH + Co. KGaA (X. GmbH + Co. KGaA) als auch bei der I. GmbH (N. GmbH) am XX.12.2013 in das Handelsregister eingetragen. 4

Im [...] 2015 kam es bei der N. GmbH + Co. KGaA (spätere K. GmbH + Co. KGaA; Alleingesellschafterin der Klägerin und der R. GmbH) zu einer Kapitalerhöhung. Die A. AG (spätere Firma: K. AG) brachte verschiedene Beteiligungen in die N. GmbH + Co. KGaA ein und erhielt dafür Gesellschaftsanteile. Danach waren die A. AG (K. AG) mit XX,X % und die X. GmbH + Co. KGaA mit XX,X % an der K. GmbH + Co. KGaA beteiligt. 5

Zwischen[...] 2013 und [...] 2018 hatte die C. GmbH weder in grunderwerbsteuerlicher Hinsicht noch zivilrechtlich Grundstücke hinzuerworben. 6

Für die Vorgänge wurde zunächst keine Grunderwerbsteuer festgesetzt. In den Jahren 2018 und 2019 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung G. eine Betriebsprüfung durch, die die Grunderwerbsteuer zum Gegenstand hatte. Der Prüfer gelangte u.a. zu dem Ergebnis, dass im Hinblick auf den Ausgliederungsvorgang 2013 nunmehr Grunderwerbsteuer festzusetzen sei, weil die Voraussetzung einer Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG durch den Einbringungsvorgang 2015 und die damit einhergehende Beteiligung der K. AG entfallen seien. Das Finanzamt Z. erließ einen Feststellungsbescheid, den der Beklagte mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 30.04.2020 auswertete und gegenüber der K. GmbH + Co. KG Grunderwerbsteuer für den (mittelbaren) Erwerb des Anteils an der grundbesitzenden C. GmbH infolge der Ausgliederung zur Aufnahme (§ 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG) festsetzte. Dieser Erwerbsvorgang ist vorliegend nicht streitig. 7

Zudem stellte die Betriebsprüfung fest, dass die Verschmelzung der R. GmbH auf die Klägerin am XX.06.2018 und der damit verbundene Übergang des Anteils an der C. GmbH wegen der zum Vermögen der C. GmbH gehörenden Grundstücke zu einem Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG geführt habe, der nicht nach § 6a GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit sei. Als herrschendes Unternehmen komme nur die K. GmbH + Co. KGaA in Betracht. Diese erfülle jedoch die Vorbehaltensfrist nicht, weil sie erst seit der Ausgliederung (XX.12.2013) an der R. GmbH und der Klägerin beteiligt sei. 8

Der Beklagte folgte dieser Einschätzung und erließ am 10.08.2018 einen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Grunderwerbsteuerbescheid, in dem er die Grundbesitzwerte schätzte. Die Grunderwerbsteuer belief sich auf 1.554.484 EUR. 9

Die Klägerin legte Einspruch ein. Sie vertrat die Ansicht, dass der Vorgang nach § 6a GrEStG von der Steuer befreit sei. Die (jetzige) K. GmbH + Co. KGaA sei „herrschendes Unternehmen“ i.S.d. § 6a Satz 4 GrEStG. Sie sei an der Klägerin und an der R. GmbH 10

innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang zu mindestens 95 % ununterbrochen beteiligt gewesen. Denn durch die Ausgliederung des Konzernleitungsbetriebs sei die (jetzige) K. GmbH + Co. KGaA als Gesamtrechtsnachfolgerin der N. GmbH + Co. KGaA vollständig in deren Rechtsposition eingetreten. Dies gelte auch im Hinblick auf die Vorbesitzzeiten, so dass die Vorbehaltensfrist eingehalten worden sei.

Der Beklagte erließ im Verlauf des Einspruchsverfahrens (am 17.12.2018) einen Änderungsbescheid und setzte die Grunderwerbsteuer auf 551.893 EUR herab. Er legte andere (ebenfalls geschätzte) Grundbesitzwerte zugrunde. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen. 11

Der Einspruch hatte keinen Erfolg. Der Beklagte wies ihn mit Einspruchsentscheidung vom 05.10.2021 als unbegründet zurück. Auf die Einspruchsentscheidung wird Bezug genommen. 12

Die Klägerin hat Klage erhoben. Sie hat zunächst die Ansicht vertreten, dass ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 GrEStG vorliege, dieser jedoch nach § 6a GrEStG von der Steuer befreit sei. Dabei hat sie ihr bisheriges Vorbringen zu § 6a GrEStG vertieft und ergänzt. Auf die Schriftsätze vom 04.02.2022, 13.05.2022 und 26.01.2023 wird verwiesen. Im Hinblick auf das im Verlauf des Klageverfahrens ergangene Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 01.12.2021 II R 44/18 macht die Klägerin nunmehr geltend, dass ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG nicht vorliege. Aus dem Urteil gehe hervor, dass ein Grundstück grunderwerbsteuerlich nur einem Rechtsträger zugerechnet werden könne. Bei einer mehrstufigen Beteiligungsstruktur sei ein Grundstück entweder der Untergesellschaft oder einer Obergesellschaft, nicht aber beiden Rechtsträgern gleichzeitig zuzurechnen. Bei der Ausgliederung der R. GmbH am XX.12.2013 sei es zu einer mittelbaren Übertragung aller Anteile an der C. GmbH auf die K. GmbH + Co. KGaA (jetzige Firma) gekommen, die nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG steuerpflichtig gewesen sei. Die Grunderwerbsteuer für diesen Vorgang sei auch festgesetzt worden. Aufgrund dieses Erwerbsvorgangs sei der Grundbesitz grunderwerbsteuerlich nicht mehr der C. GmbH, sondern der K. GmbH + Co. KGaA zuzurechnen. Der Grundbesitz habe nicht mehr „zum Vermögen“ der betroffenen Gesellschaft gehört, wie § 1 Abs. 3 GrEStG es erfordere. Hilfsweise hält sie, die Klägerin, an ihrer Auffassung fest, dass der Vorgang jedenfalls nach § 6a GrEStG von der Steuer befreit sei. 13

Die Klägerin beantragt, 14

die Grunderwerbsteuerbescheide vom 10.08.2018 und vom 17.12.2018 sowie die Einspruchsentscheidung vom 05.10.2021 aufzuheben, 15

hilfsweise, den Grunderwerbsteuerbescheid vom 17.12.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 05.10.2021 dahin zu ändern, dass die Grunderwerbsteuer auf 0 EUR festgesetzt wird, 16

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 17

Der Beklagte beantragt, 18

die Klage abzuweisen, 19

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 20

Er trägt unter Bezugnahme auf den gleichlautenden Erlass der Länder vom 16.10.2023 (BStBl. I 2023, 1872) vor: Die C. GmbH sei (trotz des mit der Ausgliederung verbundenen 21

Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG) nach wie vor eine grundbesitzende Gesellschaft. Ein Dritter habe im Hinblick auf die betreffenden Grundstücke keinen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 GrEStG verwirklicht. Die Ausgliederung gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG habe (lediglich) zur Folge, dass die Grundstücke auch der K. GmbH + Co. KGaA zuzurechnen seien. Die Voraussetzungen des § 6a GrEStG seien nicht erfüllt. Wegen der Einzelheiten wird auf die Schriftsätze des Beklagten vom 25.03.2022, 21.12.2022 und 17.02.2023 verwiesen.

Der Senat hat die Sache am 16.01.2025 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. 22

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e : 23

Die zulässige Klage ist begründet. Die Grunderwerbsteuerbescheide und die Einspruchsentscheidung sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO). Es liegt kein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG vor. 24

Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegt der Steuer, soweit eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG nicht in Betracht kommt, der Übergang unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft auf einen anderen, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG vorausgegangen ist (§ 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG). Zwar sind durch die am XX.06.2018 in das Handelsregister eingetragene Verschmelzung mindestens 95 % (nämlich 100 %) der Anteile an der C. GmbH von der R. GmbH auf die Klägerin übergegangen. Dem war auch kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG vorausgegangen (vgl. BFH Urteil vom 29.09.2005 II R 23/04, BFHE 210, 531, BStBl. II 2006, 137, Rn. 12). Allerdings gehörten die in der Anlage zum Grunderwerbsteuerbescheid vom 10.08.2018 aufgeführten Grundstücke im Zeitpunkt der Steuerentstehung nicht zum Vermögen der C. GmbH. 25

Nach der Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat anschließt, richtet sich die Beantwortung der Frage, ob ein Grundstück i.S.d. § 1 Abs. 3 GrEStG zum Vermögen der Gesellschaft „gehört“ weder nach Zivilrecht noch nach § 39 Abgabenordnung. Maßgebend ist vielmehr die grunderwerbsteuerliche Zurechnung. Ein Grundstück „gehört“ der Gesellschaft i.S.d. § 1 Abs. 3 GrEStG, wenn es ihr im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für den nach § 1 Abs. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Vorgang aufgrund eines unter § 1 Abs. 1, 2, 3 oder 3a GrEStG fallenden Erwerbsvorgangs grunderwerbsteuerlich zuzurechnen ist. Umgekehrt folgt daraus, dass ein Grundstück nicht mehr zum Vermögen der Gesellschaft „gehört“, wenn es zwar noch in ihrem Eigentum steht bzw. ihr bewertungsrechtlich zuzurechnen ist, es aber vor Entstehung der Steuerschuld Gegenstand eines Veräußerungsvorgangs i.S.d. § 1 Abs. 1, 2, 3 oder 3a GrEStG war (BFH Urteil vom 11.12.2014 II R 26/12, BFHE 247, 343, BStBl. II 2015, 402, Rn. 18; BFH Urteil vom 01.12.2021 II R 44/18, BFHE 275, 373, BStBl. II 2003, 1009, Rn. 24). 26

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung gehörte der Grundbesitz der C. GmbH im Zeitpunkt der Verschmelzung der R. GmbH auf die Klägerin (am XX.06.2018) nicht mehr zum Vermögen der C. GmbH. Seit der Ausgliederung im Jahr 2013 war der Grundbesitz grunderwerbsteuerlich der Muttergesellschaft der Klägerin (mit der jetzigen Bezeichnung K. GmbH + Co. KGaA) und nicht mehr der C. GmbH zuzurechnen. Bei der Ausgliederung handelte es sich, was zwischen den Beteiligten zu Recht unstrittig ist, um einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG. Die Steuer entstand mit der Eintragung in das Handelsregister am XX.12.2013. 27

Der Senat vermag sich der Auffassung des Beklagten, der dem gemeinsamen Erlass der Länder vom 16.10.2023 (Rn. 5 - 7) folgt, nicht anzuschließen. Hiernach ist ein Grundstück einer Gesellschaft (nur) dann nicht mehr zuzurechnen, wenn ein Dritter in Bezug auf dieses Grundstück einen Erwerbsvorgang verwirklicht hat, der unter § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 GrEStG fällt; verwirklicht eine andere Gesellschaft einen Erwerbsvorgang, der unter § 1 Abs. 3 GrEStG fällt, ist das Grundstück neben der grundbesitzenden Gesellschaft (§ 1 Abs. 1 oder Abs. 2 GrEStG) auch dieser anderen Gesellschaft zuzurechnen (ebenso z.B. Meßbacher-Hönsch in Viskorf, GrEStG, 21. Aufl. 2024, § 1 Rn. 1078 ff.). Nach dieser Ansicht ist der Grundbesitz sowohl der C. GmbH (als der „grundbesitzenden Gesellschaft“) als auch der K. GmbH + Co. KGaA (als der „anderen Gesellschaft“) zuzurechnen.

Allerdings ist der Rechtsprechung des BFH nicht zu entnehmen, dass ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 GrEStG – für Zwecke eines Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 3 GrEStG – die Zurechnung nicht beseitigt. In seinem Urteil vom 14.12.2022 II R 40/20 (BFHE 279, 290, BStBl. II 2023, 1012) geht der BFH in erster Linie (unter Rn. 26) auf die Situation bei der „anderen“ Gesellschaft ein, der das Grundstück nach § 1 Abs. 3 GrEStG zuzurechnen ist. Zwar werden unter Rn. 25 des Urteils im Hinblick auf die „grundbesitzende“ Gesellschaft nur Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 und Abs. 2 GrEStG erwähnt. Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 3 GrEStG werden jedoch nicht ausgeschlossen (vgl. auch Kugelmüller-Pugh Urteilsanmerkung, DStR 2023, 700: „Umgekehrt kann ein Grundstück der streitgegenständlichen Gesellschaft, der es nach § 1 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG zuzurechnen war, im Steuerentstehungszeitpunkt nicht mehr zuzurechnen sein, weil eine andere Person/Gesellschaft (...) Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft (§ 1 Abs. 3 und 3a GrEStG) erworben hat“; s. auch Loose juris-Anm. zum Urteil des BFH v. 01.12.2021 II R 44/18: „Nach der Systematik des BFH kann ein Grundstück für Zwecke der Ergänzungstatbestände § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG eigentlich nur jeweils einer Gesellschaft in einer mehrstöckigen Beteiligungskette „gehören“).

Dies bedeutet selbstverständlich nicht, dass die „grundbesitzende“ Gesellschaft (hier: C. GmbH) die Erwerbstatbestände nach § 1 Abs. 1 und Abs. 2 GrEStG nicht verwirklichen kann. Die Beseitigung der Zurechnung beschränkt sich auf die „Zugehörigkeit zum Vermögen der Gesellschaft“ i.S.d. § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG.

Da ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG nicht vorliegt, kommt es darauf, ob die Voraussetzungen des § 6a GrEStG erfüllt sind, nicht an.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung.

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zugelassen. Zwar ist inzwischen gesetzlich geregelt, wann ein Grundstück zum Vermögen einer Gesellschaft gehört (§ 1 Abs. 4a GrEStG in der ab dem 06.12.2024 anzuwendenden Fassung). Der Senat geht jedoch davon aus, dass die entscheidungserhebliche Frage (insbesondere im Hinblick auf laufende oder bevorstehende Betriebsprüfungen) noch für eine Vielzahl von Fällen relevant sein wird.

[...] [...] [...] 34
