

1. Die Vergünstigung nach § 5 Abs. 2 GrEStG ist nicht zu gewähren, wenn die Grundstücksübertragung auf die Gesamthand zu einem Zeitpunkt erfolgte, zu dem die Veränderung der Gesellschafterstellung des bisherigen Alleineigentümers bereits zwischen den Gesamthändern abgesprochen worden war.

2. Das Merkmal der "Absprache" zwischen den an der Gesamthand beteiligten Gesamthändern entfällt, wenn die Veränderung der Gesellschafterstellung einer Zustimmung der übrigen Gesamthänder ausnahmsweise (z.B. bei einer Verschmelzung) nicht bedarf oder wenn nur ein Gesamthänder über seine Beteiligungen an den übrigen Gesamthändern die Geschicke der Gesamthand bestimmt. Zur Versagung des § 5 Abs. 2 GrEStG reicht in diesen Fällen allein die bereits im Zeitpunkt der Grundstückseinbringung bestehende Absicht des bisherigen Alleineigentümers, seine gesamthänderische Mitberechtigung kurzfristig aufzugeben.

3. Die Anwendung der Vergünstigungsnorm des § 5 Abs. 2 GrEStG ist nicht davon abhängig zu machen, ob der Vorgang, der die Aufgabe der Gesellschafterstellung des grundstückseinbringenden Gesamthänders tatsächlich bewirkt, der Steuer unterliegt.

GrEStG § 1 Abs. 3, § 5 Abs. 2

BGB § 719

UmwG § 65 Abs. 1

Urteil vom 15. Dezember 2004 II R 37/01

Vorinstanz: FG Köln vom 25. April 2001 5 K 3080/98
(EFG 2001, 987)

Gründe

I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, ist Rechtsnachfolgerin der A-KG (KG). An der KG waren Ende 1995 als persönlich haftende Gesellschafterin die A-GmbH, deren Alleingesellschafterin die K-AG war, sowie als alleinige Kommanditistin mit einer vermögensmäßigen Beteiligung von 100 v.H. ebenfalls die K-AG beteiligt. Durch notariell beurkundeten Einbringungs- und Übertragungsvertrag vom 29. Dezember 1995 brachte die K-AG ein ihr gehörendes Grundstück im Wege einer Sacheinlage in die KG ein.

Ende 1995 hielt die B GmbH & Co. KG 50,53 v.H. des stimmberechtigten Aktienkapitals der K-AG. Die Vertretungsorgane der B GmbH & Co. KG hatten im Oktober 1995 angekündigt, durch Herbeiführung entsprechender Hauptversammlungsbeschlüsse u.a. die K-AG auf eine neue Gesellschaft, die B-AG, zu verschmelzen. Die B GmbH & Co. KG hielt alle Aktien der B-AG.

Nach Zustimmung der Hauptversammlung der K-AG am 30. Mai 1996 schloss der Vorstand der K-AG am 13. Juni 1996 den Verschmelzungsvertrag mit der B-AG. Die Verschmelzung wurde am 18. Juli 1996 ins Handelsregister eingetragen.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte wegen des Übergangs des Grundstücks auf die KG gegen diese unter dem Vorbehalt der Nachprüfung Grunderwerbsteuer in Höhe von 7 070 DM fest.

Einspruch und Klage, mit denen die KG geltend gemacht hat, der Einbringungsverfahren sei nach § 5 Abs. 2 des Grunderwerbsteuer-

gesetzes (GrEStG) nicht zu besteuern, blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) ging in seiner klageabweisenden Entscheidung u.a. davon aus, ein auf Grundstückseinbringung und späterer Verschmelzung gerichteter "Gesamtplan" habe vorgelegen. Dieser sei auf rein tatsächliche Erwägungen der Geschäftsleitungsorgane der B GmbH & Co. KG und K-AG gestützt gewesen. Angesichts der Beteiligungsverhältnisse an der KG habe Übereinstimmung zwischen den Gesamthändlern (K-AG und A-GmbH) über das Ausscheiden der K-AG im Zuge der Verschmelzung bestanden. Der Vorstand der K-AG habe sich die Verschmelzungspläne der B GmbH & Co. KG zu eigen gemacht und sich diesen angeschlossen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2001, 987 veröffentlicht.

Mit ihrer Revision rügt die Klägerin Verletzung von § 5 Abs. 2 GrEStG. Es fehle an dem von der Rechtsprechung geforderten Merkmal eines "Plans" der K-AG zur Verschmelzung auf die B-AG. Denn der Vorstand der K-AG habe keinen Einfluss auf die Konzernstrukturplanung gehabt. Die Kenntnis von den Absichten der B GmbH & Co. KG rechtfertige noch nicht die Annahme eines Plans der K-AG. Von einer Absicht der K-AG, ihre Beteiligung an der KG aufzugeben, könne keine Rede sein. Vielmehr seien die Aktivitäten des Vorstands der K-AG unvermeidliche Beiträge einer Beteiligungsgesellschaft zu den Konzernplanungen der B GmbH & Co. KG. Es fehle im Einbringungszeitpunkt an einer entsprechenden Vereinbarung zwischen der K-AG und der B GmbH & Co. KG über die Verschmelzung und ihre Rechtsfolgen. Auch sei die K-AG weder rechtlich noch faktisch in der Lage gewesen, die Verschmelzung zu betreiben und herbeizuführen. Die Verschmelzungsplanung habe nicht in ihrer Kompetenz gelegen. Rechtlich sei die Zustimmung der außenstehenden Aktionäre zur Verschmelzung erforderlich gewesen. Deren Zustimmung sei nicht durch Vereinbarungen und Absprachen sichergestellt gewesen. Es

bestehe auch deshalb kein Grund, die Vergünstigung nach § 5 Abs. 2 GrEStG zu versagen, weil der Verlust der gesamthänderischen Mitberechtigung der K-AG nach § 1 Abs. 3 GrEStG der Steuer unterliege.

Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG Köln vom 25. April 2001 5 K 3080/98, den Grunderwerbsteuerbescheid vom 30. Juni 1997 sowie die Einspruchsentscheidung vom 18. März 1998 aufzuheben.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Zur Begründung führt das FA aus, das FG sei zutreffend davon ausgegangen, die Verschmelzung beruhe auf einem "Plan" der K-AG, und zwar unabhängig davon, ob dieser Plan von ihr selbst entwickelt oder durch maßgebliche Einflussnahme der Obergesellschaft (B GmbH & Co. KG) zustande gekommen sei. Selbst wenn die Willensbildung ihren Ursprung auf einer höheren Konzernebene gehabt habe, bewirke jedenfalls deren Übernahme durch die K-AG, dass diese sich die Pläne zu eigen gemacht habe. Das FG sei auch zutreffend davon ausgegangen, das Vorliegen eines Plans zur Verschmelzung scheitere nicht daran, dass die K-AG weder rechtlich noch faktisch zur Durchführung der Verschmelzung in der Lage gewesen sei. Denn der Umstand, dass die Verschmelzung der (qualifizierten) Zustimmung der Hauptversammlungen bedurfte, betreffe den tatsächlichen Vollzug des Plans, nicht aber den hier allein maßgebenden Umstand, dass ein solcher bestanden habe.

II.

Die Revision ist unbegründet.

Das FG hat im Ergebnis zutreffend erkannt, dass für den Übergang des Grundstücks auf die KG die Vergünstigung nach § 5 Abs. 2 GrEStG nicht gewährt werden kann.

1. Nach § 5 Abs. 2 GrEStG wird beim Übergang eines Grundstücks von einem Alleineigentümer auf eine Gesamthand die Steuer in Höhe des Anteils nicht erhoben, zu dem der Veräußerer am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist. Die Steuervergünstigung beruht auf der Erwägung, dass trotz des durch den Einbringungsvorgang herbeigeführten Rechtsträgerwechsels eine Besteuerung in dem Umfang unterbleiben soll, in dem sich die Berechtigung des einbringenden Gesamthänders an dem Grundstück fortsetzt, weil die Änderung der Rechtszuständigkeit wirtschaftlich zu keiner Veränderung führt, soweit der bisherige (das Grundstück in die Gesamthand einbringende) Gesamthänder über seine Gesamthandsberechtigung auch weiterhin am Grundstückswert beteiligt bleibt. § 5 Abs. 2 GrEStG ist deshalb nicht anwendbar, wenn trotz (formal bestehender) gesamthänderischer Mitberechtigung des grundstückseinbringenden Gesamthänders im maßgeblichen Zeitpunkt der Einbringung des Grundstücks in wirtschaftlicher Hinsicht eine weitere Beteiligung des Gesamthänders am Grundstückswert nicht besteht oder bestehen bleiben soll. Dies ist nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats u.a. dann nicht der Fall, wenn die Grundstücksübertragung auf die Gesamthand zu einem Zeitpunkt erfolgt, zu dem die Veränderung der Gesellschafterstellung des bisherigen Alleineigentümers bereits zwischen den Gesamthändern abgesprochen worden war (vgl. Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. August 1999 II B 3/99, BFHE 189, 547, BStBl II 1999, 834, und vom 4. Juni 2003 II R 20/02, BFHE 203, 178, BStBl II 2004, 193). Eines in seinen einzelnen Elementen aufeinander abgestimmten (Gesamt-)Plans, auf den das FG abgestellt hat und

auf dessen Nichtvorliegen die Revision gestützt wird, bedarf es nicht.

Das Erfordernis der "Absprache" zwischen den an der Gesamthand beteiligten Gesamthändlern beruht darauf, dass ein Gesamthänder nach § 719 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) über sein Mitgliedschaftsrecht nur mit Zustimmung der übrigen Gesamthänder verfügen kann. Deshalb entfällt dieses Merkmal in den Fällen, in denen die Veränderung der Gesellschafterstellung einer Zustimmung der übrigen Gesamthänder ausnahmsweise, wie hier bei der Verschmelzung, nicht bedarf oder in denen zwar nicht rechtlich, aber wirtschaftlich (nämlich vermittels der Beteiligung an dem einzigen weiteren Gesamthänder) nur ein Gesamthänder die Geschicke der Gesamthand bestimmt und dieser die notwendige Zustimmung der weiteren Gesamthänder zur Aufgabe seines Mitgliedschaftsrechts über seine Beteiligungsrechte jederzeit herbeiführen kann. Soweit der Senat in seinem Urteil in BFHE 203, 178, BStBl II 2004, 193 für den Fall der Aufgabe der gesamthänderischen Mitberechtigung im Wege der Verschmelzung wegen der insoweit vorliegenden Besonderheiten anstelle des Merkmals der "Absprache" das Merkmal des "Wissens um die beabsichtigte Verschmelzung" für erforderlich gehalten hat, wird dem nicht mehr gefolgt. Ist danach eine "Absprache" nicht erforderlich, reicht zur Versagung der Vergünstigung nach § 5 Abs. 2 GrEStG in diesen Fällen allein die bereits im Zeitpunkt der Grundstückseinbringung bestehende Absicht des bisherigen Alleineigentümers, seine gesamthänderische Mitberechtigung kurzfristig aufzugeben.

2. Nach den vom FG getroffenen Feststellungen kann auf dieser rechtlichen Grundlage für die streitige Grundstückseinbringung die Vergünstigung nach § 5 Abs. 2 GrEStG nicht gewährt werden.

a) Einer "Absprache" zwischen den an der KG beteiligten Gesamthändlern bedurfte es im Streitfall nicht, weil für den Verlust der gesamthänderischen Mitberechtigung der K-AG im Wege der Verschmelzung auf die B-AG die Zustimmung der A-GmbH nicht erforderlich war und im Übrigen eine solche durch die K-AG vermittels ihrer Beteiligung an der A-GmbH jederzeit hätte herbeigeführt werden können.

b) Die grundstückseinbringende Gesamthänderin, die K-AG, hatte bereits im Zeitpunkt der Grundstückseinbringung die Absicht der Verschmelzung auf die B-AG und damit der Aufgabe ihrer gesamthänderischen Mitberechtigung. Die Klägerin kann sich insoweit nicht mit Erfolg darauf berufen, die K-AG bzw. ihr Vorstand habe auf die Verschmelzung keinen Einfluss gehabt. Handelt es sich --wie im Streitfall-- bei dem grundstückseinbringenden Gesamthänder nicht um eine natürliche Person, sondern um eine Kapitalgesellschaft, die als solche keine "Absichten" und "Vorstellungen" haben kann, kommt es auf die Absichten und Vorstellungen derjenigen natürlichen Personen an, die rechtlich oder aber auch nur faktisch über die Aufrechterhaltung der gesamthänderischen Mitberechtigung befinden können. Zu diesen Personen gehören zum einen die GmbH-Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder als gesetzliche Vertreter der Kapitalgesellschaft, zum anderen aber auch solche Gesellschafter (Aktionäre), die wegen ihrer Einflussmöglichkeiten auf die Geschäftsführung solche Entscheidungen durchsetzen können.

Im Streitfall ist deshalb --anders als die Klägerin meint-- nicht allein auf die Vorstellungen und Absichten der Vorstandsmitglieder der grundstückseinbringenden Gesamthänderin, der K-AG, abzustellen, sondern entscheidend

auch auf die "Absichten" der Mehrheitsgesellschafterin der K-AG, nämlich der B GmbH & Co. KG. Denn der Vorstand der K-AG war --was auch die Klägerin einräumt-- zumindest faktisch nicht in der Lage, die von der Mehrheitsgesellschafterin geplante Verschmelzung zu verhindern. Vielmehr hatte es im Streitfall die Mehrheitsgesellschafterin in der Hand, die Verschmelzung der A-AG auf die B-AG durchzusetzen, und damit im Ergebnis auch darüber zu bestimmen, ob die gesamthänderische Mitberechtigung der K-AG am eingebrachten Grundstück aufrechterhalten blieb. Einer Vereinbarung hinsichtlich der Verschmelzung zwischen der K-AG und der B GmbH & Co. KG bedurfte es deshalb --entgegen der Auffassung der Klägerin-- nicht.

Nach den Feststellungen des FG, an die der BFH nach § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) gebunden ist, haben die Vertretungsorgane der B GmbH & Co. KG bereits im Oktober 1995, also wenige Wochen vor der Grundstückseinbringung, den Entschluss gefasst, die K-AG auf die B-AG zu verschmelzen. Da die B GmbH & Co. KG als Mehrheitsgesellschafterin der K-AG zumindest wirtschaftlich die Verschmelzung durchsetzen konnte, bestand im maßgeblichen Zeitpunkt der Grundstückseinbringung bei der K-AG die Absicht, als Folge der kurzfristig geplanten Verschmelzung auf die B-AG die gesamthänderische Mitberechtigung aufzugeben. Dieser Umstand steht der Gewährung der Steuervergünstigung nach § 5 Abs. 2 GrEStG entgegen.

c) Der hier vertretenen Rechtsauffassung steht auch nicht entgegen, dass nach § 65 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes der Verschmelzungsbeschluss der Hauptversammlung einer Mehrheit bedarf, die mindestens drei Viertel des bei der Beschlussfassung vertretenen Grundkapitals umfasst. Denn die Verschmelzungsabsicht setzt nicht voraus, dass deren Verwirklichung bereits im

Einbringungszeitpunkt rechtlich sichergestellt sein muss. Die sich in Verfolgung dieser Absicht ergebenden Schwierigkeiten betreffen allein die Ausführung, rechtfertigen jedoch nicht die Annahme, eine solche Absicht habe nicht bestanden.

d) Auch der Einwand der Klägerin, es bestehe kein Grund, die Vergünstigung nach § 5 Abs. 2 GrEStG zu versagen, weil die grundstückseinbringende K-AG ihre gesamthänderische Mitberechtigung durch einen Vorgang verloren hat, der der Steuer nach § 1 Abs. 3 GrEStG unterlag, führt zu keiner anderen Beurteilung. Denn der Einbringungsvorgang, um dessen Besteuerung es im Streitfall geht, und der --als Folge der Verschmelzung der K-AG auf die B-AG eingetretene-- teils mittelbare, teils unmittelbare Erwerb aller Anteile an der KG durch die B-AG sind grunderwerbsteuerrechtlich getrennt zu beurteilen (vgl. BFH-Urteile vom 20. Dezember 2000 II R 26/99, BFH/NV 2001, 1040, und vom 13. November 1991 II R 7/88, BFHE 166, 180, BStBl II 1992, 202). Durch den Einbringungsvorgang änderte sich die zivilrechtliche Eigentumszuordnung an dem Grundstück von der K-AG auf die KG und durch den als Folge der Verschmelzung eintretenden Anteilserwerb der B-AG die grunderwerbsteuerrechtliche Zuordnung des Grundstücks. Die KG ist nur an dem ersten Vorgang, der Einbringung als Erwerberin beteiligt, während es sich bei dem nachfolgenden Erwerb aller Anteile an der KG --ungeachtet der fortbestehenden zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse-- um einen grunderwerbsteuerbaren (Anteils-)Erwerb der B-AG handelt.

Der Rechtsprechung zu § 5 Abs. 2 GrEStG liegt auch keine auf Missbrauchsverhinderung ausgerichtete Gesamtbetrachtung von Einbringungsvorgang und Gesellschafterwechsel zugrunde, aus der sich eine Maßgeblichkeit der steuerrechtlichen Beurteilung des Gesellschafterwechsels für die Gewährung der Vergünstigung

ergeben könnte. Vielmehr hat der BFH wiederholt betont, dass der tatsächlichen Aufgabe der Gesellschafterstellung keine eigene tatbestandsbegründende Bedeutung für § 5 Abs. 2 GrEStG beizumessen ist (Urteile vom 10. Juli 1996 II R 33/94, BFHE 180, 251, BStBl II 1996, 533, und vom 30. Oktober 1996 II R 72/94, BFHE 181, 344, BStBl II 1997, 87) und sich der Umfang der Steuerbegünstigung nach den Verhältnissen (Absprachen, Absichten) im Zeitpunkt der Verwirklichung des Tatbestands bestimmt (Urteil vom 10. März 1999 II R 55/97, BFH/NV 1999, 1376). Dies schließt es aus, die Anwendung der Vergünstigungsnorm des § 5 Abs. 2 GrEStG davon abhängig zu machen, ob der Vorgang, der die Aufgabe der Gesellschafterstellung tatsächlich bewirkt, der Steuer unterliegt. Die Regelungen in § 1 Abs. 2 a Satz 3, § 5 Abs. 3 GrEStG sind schon wegen ihres späteren In-Kraft-Tretens (1. Januar 2000) auf den Streitfall nicht anwendbar.