

Verkauf von Grundbesitz einer GmbH an einen Landkreis

Der Verkauf von Grundstücken durch eine GmbH an einen Landkreis ist nicht nach § 4 Nr. 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit.

GrEStG § 4 Nr. 1

Urteil vom 9. November 2016 II R 12/15

Vorinstanz: Hessisches FG vom 21. Januar 2015 5 K 908/10
(EFG 2015, 835)

T e n o r

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 21. Januar 2015 5 K 908/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

G r ü n d e

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein Landkreis.

2 Im Jahr 1992 hatte er eine gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung (A-GmbH) gegründet. An dieser war er zu mehr als 75 % beteiligt. Weitere Gesellschafter waren ein evangelisches Dekanat sowie mehrere Gemeinden. Die A-GmbH wurde im Bereich der Asyl-, Flüchtlings- und Obdachlosenhilfe tätig (Entwicklung und Bereitstellung besonderer Angebote zur Beratung und Betreuung sowie Bereitstellung von Wohnraum für den betroffenen Personenkreis). Der Kläger (Kostenträger) hatte ihr die Aufgabe übertragen, die Grundversorgung von Asylbewerbern sicherzustellen.

3 Zum 31. Dezember 2008 wurde die A-GmbH aufgelöst, weil der Kläger die bislang von ihr wahrgenommenen Aufgaben wieder selbst übernahm. Im Rahmen der Liquidation wurden alle weiteren Gesellschaftsanteile eingezogen, sodass der Kläger alleiniger Gesellschafter der A-GmbH in Liquidation (i.L.) wurde. Grunderwerbsteuer wurde für die Anteilsvereinigung nicht festgesetzt.

4 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 25. August 2009 veräußerte die A-GmbH i.L. die Grundstücke mit den Unterkunftseinrichtungen an den Kläger zu einem Kaufpreis von 2.140.000 €.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) übernahm den Kaufpreis als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer und setzte mit Bescheid vom 24. September 2009 die Steuer mit 74.900 € fest. Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung im Wesentlichen aus, der Abschluss des Kaufvertrags sei ein nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) steuerbarer Erwerbsvorgang (Begründung des Anspruchs auf Übereignung der Grundstücke). Der Erwerb sei nicht nach § 4 Nr. 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit, da der Verkäufer --die A-GmbH i.L.-- keine juristische Person des öffentlichen Rechts sei. Die Auslegung dieser Steuerbefreiungsvorschrift nach ihrem Sinn und Zweck ergebe, dass der Rechtsträgerwechsel zwischen zwei juristischen Personen des öffentlichen Rechts stattfinden müsse. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 835 veröffentlicht.

6 Mit seiner Revision macht der Kläger im Wesentlichen eine Verletzung des § 4 Nr. 1 GrEStG geltend. Auch die Übertragung eines Grundstücks durch eine juristische Person des Privatrechts auf eine juristische Person des öffentlichen Rechts sei steuerbefreit.

7 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung und den Grunderwerbsteuerbescheid vom 24. September 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. März 2010 aufzuheben.

8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

II.

9 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Verkauf von Grundstücken durch eine juristische Person des Privatrechts nicht nach § 4 Nr. 1 GrEStG steuerbefreit ist.

10 1. Der Kaufvertrag vom 25. August 2009 unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer, weil hierdurch der Anspruch des Klägers auf Übereignung der Grundstücke begründet wurde. Der Besteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steht nicht entgegen, dass sich vor dem Kauf der Grundstücke alle Anteile an der A-GmbH i.L. in der Hand des Klägers vereinigt hatten und damit zeitlich vor dem besteuerten Tatbestand ein weiterer Tatbestand --eine Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG-- erfüllt war (vgl. § 1 Abs. 6 Satz 1 GrEStG). Der durch das FA als Bemessungsgrundlage berücksichtigte Kaufpreis in Höhe von 2.140.000 € (Wert der Gegenleistung i.S. des § 8 Abs. 1 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG) ist zwischen den Beteiligten unstreitig.

11 2. Der Verkauf der Grundstücke ist nicht nach § 4 Nr. 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit.

12 a) Nach § 4 Nr. 1 GrEStG ist der Erwerb eines Grundstücks durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts von der Besteuerung u.a. ausgenommen, wenn das Grundstück aus Anlass des Übergangs von öffentlich-rechtlichen Aufgaben von der einen auf die andere juristische Person übergeht und nicht überwiegend einem Betrieb gewerblicher Art dient.

13 b) Eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 GrEStG kommt nur in Betracht, wenn sowohl der Grundstücksveräußerer als auch der

Grundstückserwerber eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist (vgl. Viskorf in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 18. Aufl., § 4 Rz 11 f.; Klink in Griesar/Jochum, eKomm, Ab 1. Januar 2015, § 4 GrEStG Rz 6 --Aktualisierung vom 8. April 2016--; Weilbach, GrEStG, 2016, § 1 Rz 1). Ist der Veräußerer eine juristische Person des Privatrechts, ist die Steuerbefreiung nicht zu gewähren.

- 14 aa) Der Wortlaut des § 4 Nr. 1 GrEStG ist in Bezug auf die an den Grundstücksveräußerer zu stellenden Anforderungen nicht ganz eindeutig. In § 4 Nr. 1 1. Halbsatz GrEStG ist zwar ausdrücklich bestimmt, dass der Grundstückserwerber eine juristische Person des öffentlichen Rechts sein muss. Die Vorschrift regelt aber nicht in vergleichbarer Weise, dass auch der Grundstücksveräußerer eine solche juristische Person sein muss. Deshalb muss die Vorschrift insoweit ausgelegt werden.
- 15 bb) Für die Auslegung einer Gesetzesvorschrift ist der in dieser zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers maßgebend, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist (ständige Rechtsprechung, vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. September 2015 II R 13/14, BFHE 251, 569, m.w.N.). Der Entstehungsgeschichte kommt zwar zur Erfassung des objektiven Willens des Gesetzgebers erhebliches Gewicht zu (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 11. Juni 1980 1 PBvU 1/79, BVerfGE 54, 277, unter C.III.1., und Urteil des Bundesgerichtshofs vom 12. März 2013 XI ZR 227/12, BGHZ 197, 21; jeweils m.w.N.). Es genügt aber nicht, dass sich Voraussetzungen oder Rechtsfolgen allein der Gesetzesbegründung entnehmen lassen. Der sog. Wille des Gesetzgebers bzw. der am Gesetzgebungsverfahren Beteiligten kann hiernach bei der Interpretation nur insoweit berücksichtigt

werden, als er auch im Text Niederschlag gefunden hat (BFH-Urteil in BFHE 251, 569, m.w.N.).

16 cc) § 4 Nr. 1 GrEStG ist dahingehend auszulegen, dass die Steuerbefreiung als Veräußerer und als Erwerber des Grundstücks juristische Personen gleicher Art, also --ausgehend vom ausdrücklich festgelegten Grundstückserwerber-- solche des öffentlichen Rechts erfordert.

17 Dies ergibt sich aus der im 2. Halbsatz der Vorschrift verwendeten Formulierung "wenn das Grundstück aus Anlass des Übergangs von öffentlich-rechtlichen Aufgaben oder aus Anlass von Grenzänderungen von der einen auf die andere juristische Person übergeht". Gerade die nicht differenzierende Bezeichnung der an dem Erwerbsvorgang beteiligten juristischen Personen spricht dafür, dass der Gesetzgeber damit an die im 1. Halbsatz der Vorschrift getroffene Bestimmung angeknüpft hat, nach der der Grundstückserwerber eine juristische Person des öffentlichen Rechts sein muss. Aus diesem Grund konnte der Gesetzgeber auch darauf verzichten, im 2. Halbsatz der Vorschrift die an dem Erwerbsvorgang beteiligten juristischen Personen ausdrücklich als solche des öffentlichen Rechts zu bezeichnen. Für eine Auslegung der Vorschrift dahin, dass die eine juristische Person (der Grundstücksveräußerer) anders zu verstehen ist als die andere an dem Erwerbsvorgang beteiligte juristische Person (der Grundstückserwerber), gibt es keine hinreichend deutlichen Anhaltspunkte.

18 c) Die am Wortlaut des § 4 Nr. 1 GrEStG orientierte Auslegung, dass zur Erlangung der Steuerbefreiung auch der Grundstücksveräußerer eine juristische Person des öffentlichen Rechts sein muss, wird durch die Entstehungsgeschichte der Vorschrift gestützt.

19 aa) § 4 Nr. 1 GrEStG entspricht sachlich § 4 Abs. 1 Nr. 5 GrEStG 1940 (RGBl I 1940, 585). Danach war von der Besteuerung ausgenommen der Erwerb eines Grundstücks durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, wenn das Grundstück aus Anlass des Übergangs von Aufgaben oder aus Anlass von Grenzänderungen von der einen auf die andere Körperschaft überging. Nach der Gesetzesbegründung (RStBl 1940, 387) sollte der Übergang von Grundstücken zwischen Reich, Ländern, Gemeinden und sonstigen Körperschaften des öffentlichen Rechts steuerfrei bleiben, wenn der Übergang aus Anlass einer Aufgabenverschiebung eintrat. Der historische Gesetzgeber wollte Grundstücksbewegungen zwischen Körperschaften mit Hoheitsbefugnissen von der Steuer befreien, wenn ein Grundstück im Nachgang zu einer verwaltungsinternen Aufgabenverschiebung den Eigentümer wechselte. Die Intention des historischen Gesetzgebers war die grunderwerbsteuerrechtliche Privilegierung der öffentlichen Hand bei Eigentumswechsel an Grundstücken innerhalb der öffentlichen Hand bei Übergang von Verwaltungsaufgaben. Entsprechend wählte er die Formulierung des Erwerbs eines Grundstücks durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts anlässlich des Übergangs von Aufgaben oder anlässlich von Grenzänderungen von der einen auf die andere Körperschaft. Die Steuerbefreiung des Übergangs eines Grundstücks von oder auf eine juristische Person des Privatrechts wurde weder angesprochen noch beabsichtigt.

20 bb) Durch Art. 15 Nr. 2 des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) --StEntlG 1999/2000/2002-- wurde § 4 Nr. 1 GrEStG i.d.F. ab dem 1. Januar 1983, der § 4 Abs. 1 Nr. 5 GrEStG 1940 entsprach, auf alle juristischen Personen des öffentlichen Rechts erweitert sowie die zusätzliche Voraussetzung eingefügt, dass das Grundstück nicht überwiegend einem Betrieb gewerblicher Art

dienen darf. Durch die Einbeziehung aller juristischen Personen des öffentlichen Rechts wollte der Gesetzgeber die Steuerbefreiung auch auf Stiftungen und Anstalten des öffentlichen Rechts ausdehnen. Eine Einbeziehung von juristischen Personen des Privatrechts sollte jedoch nicht erfolgen. Bei der Änderung des § 4 Nr. 1 GrEStG durch das StEntlG 1999/2000/2002 wusste der Gesetzgeber um die verschiedenen Gestaltungsmöglichkeiten im Bereich der Aufgabenerfüllung durch die öffentliche Hand, insbesondere auch um die Möglichkeit der Ausgliederung auf und anschließende Aufgabenwahrnehmung durch eine juristische Person des Privatrechts. Die Nichtaufnahme von juristischen Personen des Privatrechts in § 4 Nr. 1 GrEStG i.d.F. ab 1. Januar 1999 zeigt, dass der Gesetzgeber eine Übertragung durch eine juristische Person des Privatrechts nicht steuerfrei stellen wollte. Durch die Formulierung "von der einen auf die andere juristische Person" wollte der Gesetzgeber weiterhin zum Ausdruck bringen, dass sowohl auf Veräußerer- als auch auf Erwerberseite eine juristische Person des öffentlichen Rechts stehen muss.

- 21 d) Eine Ausdehnung des Tatbestands des § 4 Nr. 1 GrEStG auf juristische Personen des Privatrechts ergibt sich --entgegen der Auffassung des Klägers-- auch nicht aus einer Zusammenchau mit den weiteren Befreiungsvorschriften des § 4 GrEStG, insbesondere § 4 Nr. 9 GrEStG i.d.F. des Art. 5 Nr. 2 des Gesetzes zur Beschleunigung der Umsetzung von Öffentlich Privaten Partnerschaften und zur Verbesserung gesetzlicher Rahmenbedingungen für Öffentlich Private Partnerschaften vom 1. September 2005 --BGBI I 2005, 2676-- (jetzt § 4 Nr. 5 GrEStG). Diese Vorschrift betrifft zwar auch den Rückerwerb eines Grundstücks, nach seinem ausdrücklichen Wortlaut aber nur für den Fall, dass das Grundstück im Rahmen einer Öffentlich Privaten Partnerschaft (ÖPP) für einen öffentlichen

Dienst oder Gebrauch i.S. des § 3 Abs. 2 des Grundsteuergesetzes benutzt wird und zwischen dem Erwerber und der juristischen Person des öffentlichen Rechts die Rückübertragung des Grundstücks am Ende des Vertragszeitraums vereinbart ist. Durch die Schaffung des § 4 Nr. 5 GrEStG wollte der Gesetzgeber eine Befreiung von Grunderwerbsteuer bei dem Rückerwerb von Grundstücken durch die öffentliche Hand von einer juristischen Person des Privatrechts --der ÖPP als Zweckgesellschaft-- schaffen, dies aber nur unter den dort genannten engen Voraussetzungen. Es sollte sichergestellt werden, dass nur förderungswürdige ÖPP-Projekte von der Steuerbefreiung profitieren (vgl. BTDrucks 15/5668, S. 17; vgl. Viskorf, a.a.O., § 4 Rz 41 f.). Es sollte weder die Übertragung von Grundstücken im Rahmen einer ÖPP generell noch der Grundstückserwerb von juristischen Personen des Privatrechts im Allgemeinen von der Steuer befreit werden.

22 e) § 4 Nr. 1 GrEStG führt auch nicht deshalb zu einer Steuerbefreiung, weil im Zeitpunkt der Übertragung des Grundstücks eine juristische Person des öffentlichen Rechts alleiniger Gesellschafter der juristischen Person des Privatrechts ist. Selbst wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts alle Anteile an einer juristischen Person des privaten Rechts hält, wird der private Rechtsträger nicht zu einer juristischen Person des öffentlichen Rechts und damit nicht selbst zum begünstigten Rechtsträger (vgl. Heine in Wilms/Jochum, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, § 4 GrEStG Rz 21 --Stand: Oktober 2013--).

23 3. Nach diesen Grundsätzen hat das FG zutreffend entschieden, dass der Verkauf der Grundstücke durch die A-GmbH an den Kläger nicht nach § 4 Nr. 1 GrEStG von der Steuer befreit ist. Es kann dahinstehen, ob überhaupt ein "Übergang von öffentlich-

rechtlichen Aufgaben" vorlag, da die Erfüllung von Verwaltungsaufgaben durch Private als beliehene Unternehmer eine Übertragung durch Gesetz oder aufgrund eines Gesetzes erfordert (z.B. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 23. Mai 1995 1 C 32/92, BVerwGE 98, 280) und eine solche ursprüngliche Übertragung der Aufgaben nach dem Asylbewerberleistungsgesetz von dem Kläger als Kostenträger nach § 3 Satz 1 der Verordnung zur Durchführung des Asylbewerberleistungsgesetzes vom 16. November 1993 (Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Hessen I 1993, 515) auf die A-GmbH im Streitfall als Voraussetzung einer Rückübertragung nicht ersichtlich ist. Die Steuerbefreiung ist vielmehr bereits deshalb ausgeschlossen, weil es sich bei dem Veräußerer --der A-GmbH i.L.-- um eine juristische Person des Privatrechts handelt. Auch wenn der Kläger im Zeitpunkt der Übertragung Alleingesellschafter der A-GmbH i.L. war, wurde diese dadurch nicht selbst zu einer steuerlich begünstigten juristischen Person des öffentlichen Rechts.

24 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.