Beschluss vom 29. Januar 2010, II B 143/09

Keine Antragsbefugnis der Personengesellschaft bei der Bedarfsbewertung nach § 138 Abs. 5 BewG a.F. im Falle der Schenkung eines Gesellschaftsanteils - Zulässigkeit der von der Personengesellschaft eingelegten Beschwerde gegen AdV-Ablehnung - Keine gewillkürte Prozessstandschaft - Unrichtige Rechtsmittelbelehrung

BFH II. Senat

FGO § 69 Abs 3 S 1, FGO § 40 Abs 2, FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 54, FGO § 55, AO § 179 Abs 2, AO § 350, BewG § 138 Abs 5, BewG § 155 S 1, BewG § 154 Abs 1 Nr 1, BewG § 158 Abs 1, ErbStG § 20

vorgehend FG Düsseldorf, 03. September 2009, Az: 11 V 2604/09 A (BG)

Leitsätze

1. NV: Wird ein Anteil an einer Personengesellschaft, die Eigentümerin eines Grundstücks ist, unentgeltlich auf einen Dritten übertragen, kann die Personengesellschaft für Besteuerungszeitpunkte bis einschließlich 31. Dezember 2006 nicht die Aussetzung der Vollziehung des Bescheides über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts beantragen .

2. NV: Die Personengesellschaft ist nicht Inhaltsadressatin des Bescheids über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts sowie der darin enthaltenen Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit. Die Zurechnung des festgestellten Grundbesitzwerts löst bei der Personengesellschaft weder steuerliche Folgen noch sonstige Belastungen aus .

3. NV: Eine Antragsbefugnis der Personengesellschaft ergibt sich mangels einer einheitlichen Feststellung des Grundbesitzwerts auch nicht aus § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO .

4. NV: Die Neuregelung der Rechtsbehelfsbefugnis in § 155 Satz 1 i.V.m. § 154 Abs. 1 Nr. 1 BewG n.F., nach der diejenigen, denen der Gegenstand der Feststellung zuzurechnen ist, zur Einlegung von Rechtsbehelfen gegen den Feststellungsbescheid befugt sind, ist erstmals für Besteuerungszeitpunkte nach dem 31. Dezember 2006 anzuwenden .

Tatbestand

1 I. Antragstellerin und Beschwerdeführerin (Antragstellerin) ist eine Kommanditgesellschaft, die Eigentümerin der bebauten Grundstücke B-Straße ... und G-Straße ... in X ist. Am 26. November 2002 wurde jeweils ein Gesellschaftsanteil an der Antragstellerin schenkweise auf M und A übertragen.

2 Der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) stellte mit Bescheid vom 7. Februar 2006 den Grundbesitzwert für die wirtschaftliche Einheit in X, B-Straße .../G-Straße ... auf den 26. November 2002 für Zwecke der Schenkungsteuer gesondert auf 4.080.000 € fest und rechnete diesen der Antragstellerin als Grundstückseigentümerin zu. Der Bescheid weist als Beteiligte am Besteuerungsverfahren M aus. Er ist an sie adressiert und wurde ihr auch bekannt gegeben.

3 Gegen diesen Bescheid legten M und A Einspruch ein. Die beantragte Aussetzung der Vollziehung (AdV) lehnte das FA mit Verfügung vom 29. März 2006 ab. Nach einem Verböserungshinweis wurde der Grundbesitzwert in der gegenüber M ergangenen Einspruchsentscheidung vom 11. Mai 2009 auf 5.338.500 € erhöht. Der Einspruch von M wurde als unbegründet zurückgewiesen. In der Rechtsbehelfsbelehrung ist unter Wiedergabe der in § 48 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 5 der Finanzgerichtsordnung (FGO) genannten Personen darauf hingewiesen worden, dass diese Personen zur Klageerhebung berechtigt sind. Die von der Antragstellerin erhobene Klage, die sich gegen die Höhe der für die Ermittlung des Grundbesitzwerts maßgeblichen Mieten richtet, ist noch beim Finanzgericht (FG) anhängig.

4 Am 29. Mai 2009 erließ das FA gegenüber A einen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheid, in dem ebenfalls der Grundbesitzwert für die wirtschaftliche Einheit in X, B-Straße .../G-Straße ... auf den

26. November 2002 für Zwecke der Schenkungsteuer gesondert auf 5.338.500 € festgestellt und der Antragstellerin zugerechnet wurde. Als Beteiligte am Besteuerungsverfahren ist A angegeben.

5 Mit Schriftsatz vom 20. Juli 2009 beantragte die Antragstellerin beim FG eine AdV des Bescheides über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts gegenüber A vom 29. Mai 2009 und der Einspruchsentscheidung gegenüber M vom 11. Mai 2009. Das FG lehnte den Antrag mangels Antragsbefugnis der Antragstellerin ab. Beteiligte des Feststellungsverfahrens und damit antragsbefugt seien nur M und A als jeweilige Erwerberinnen der Gesellschaftsanteile.

6 Mit der vom FG zugelassenen Beschwerde rügt die Antragstellerin die Verletzung des § 138 Abs. 5 Satz 3 des Bewertungsgesetzes (in der für Besteuerungszeitpunkte bis 31. Dezember 2006 geltenden Fassung --BewG--) und des § 179 Abs. 2 Satz 1 AO. Ihre Antrags- und Klagebefugnis ergebe sich aus der Zurechnung des Grundbesitzwerts, zumindest aber aus § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO. In der später eingefügten Vorschrift des § 154 Abs. 1 Nr. 1 des Bewertungsgesetzes (in der für Besteuerungszeitpunkte nach dem 31. Dezember 2006 geltenden Fassung --BewG n.F.--) sei ausdrücklich geregelt, dass diejenigen am Feststellungsverfahren beteiligt seien, denen der Gegenstand der Feststellung zuzurechnen sei.

7 Die Antragstellerin beantragt, den angefochtenen Beschluss aufzuheben und die Vollziehung des Bescheides über die gesonderte Feststellung des Grundstückswerts auf den 26. November 2002 für Zwecke der Schenkungsteuer vom 7. Februar 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. Mai 2009 sowie des Änderungsbescheides vom 29. Mai 2009 bis zu einer Entscheidung im Klageverfahren ohne Sicherheitsleistung auszusetzen.

8 Das FA beantragt, die Beschwerde zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

9 II. Die Beschwerde ist zwar zulässig, weil der den Antrag ablehnende Beschluss des FG gegen die Antragstellerin als Beteiligte ergangen ist (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 8. Oktober 1998 VIII B 61/98, BFH/NV 1999, 291). Sie ist jedoch unbegründet. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Antragstellerin nicht antragsbefugt ist.

10 1. Die AdV eines Verwaltungsaktes nach § 69 Abs. 3 Satz 1 FGO kann nur derjenige beantragen, der durch den Bescheid beschwert ist (vgl. BFH-Beschluss vom 29. November 1995 X B 328/94, BFHE 179, 222, BStBl II 1996, 322). Ebenso wie für die Rechtsbehelfs- bzw. Klagebefugnis gegen einen Verwaltungsakt (vgl. § 350 AO, § 40 Abs. 2 FGO) ist Voraussetzung für die Antragsbefugnis eine Verletzung rechtlich geschützter Interessen durch den angefochtenen Verwaltungsakt. Ein Antrag auf AdV eines Feststellungsbescheides kann deshalb grundsätzlich nur von demjenigen gestellt werden, gegen den sich der angefochtene Feststellungsbescheid richtet oder der selbst klagebefugt ist (vgl. BFH-Beschluss vom 10. November 1993 I S 9/93, BFH/NV 1994, 684, unter A.3.).

11 2. Die Antragstellerin ist nicht Inhaltsadressatin der Bescheide über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 26. November 2002 sowie der darin enthaltenen Zurechnungen.

12 a) Nach § 138 Abs. 5 Satz 1 BewG sind Grundbesitzwerte gesondert festzustellen, wenn sie für die Erbschaftsteuer (Schenkungsteuer) erforderlich sind (Bedarfsbewertung). Ein Bescheid, in dem für Zwecke der Schenkungsteuer ein Grundbesitzwert gesondert festgestellt wird, richtet sich daher nach seinem Inhalt und seinen Wirkungen gegen denjenigen, gegen den die Schenkungsteuer festgesetzt wird. Steuerschuldner ist nach § 20 Abs. 1 Satz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes der Erwerber, bei einer Schenkung auch der Schenker.

13 Gegenstand der Schenkung war im Streitfall nicht ein Anteil an dem der Antragstellerin gehörenden Grundbesitz, sondern jeweils ein Gesellschaftsanteil an der Antragstellerin. Da die Antragstellerin weder Schenkerin noch Erwerberin dieser Gesellschaftsanteile ist, kann sie nicht für die Schenkungsteuer in Anspruch genommen werden. Die Feststellung des Grundbesitzwerts beschwert daher die Antragstellerin nicht.

14 b) In dem Feststellungsbescheid sind gemäß § 138 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 BewG auch Feststellungen zu treffen über die Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit. Für die Feststellung von Grundbesitzwerten gelten die Vorschriften der AO über die Feststellung von Einheitswerten des Grundbesitzes sinngemäß (§ 138 Abs. 5 Satz 3 BewG). Nach § 179 Abs. 2 Satz 1 AO richtet sich ein Feststellungsbescheid gegen den Steuerpflichtigen, dem der Gegenstand der Feststellung bei der Besteuerung zuzurechnen ist.

15 Die vom FA vorgenommene Zurechnung des Grundbesitzwerts zur Antragstellerin als Eigentümerin der Grundstücke ist keine Feststellung, die sich an die Antragstellerin als Adressatin richtet. Denn § 179 Abs. 2 Satz 1 AO stellt ausdrücklich auf eine Zurechnung bei der Besteuerung ab. Die sinngemäße Anwendung dieser Vorschrift im Rahmen der Bedarfsbewertung für Zwecke der Schenkungsteuer ist deshalb so zu verstehen, dass die Feststellung über die Zurechnung für denjenigen bestimmt ist, der als Steuerschuldner der Schenkungsteuer in Anspruch genommen werden kann. Dies trifft auf die Antragstellerin nicht zu.

16 Die Antragstellerin kann insoweit keine Beschwer i.S. von § 40 Abs. 2 FGO geltend machen. Eine Verletzung von Rechten der Antragstellerin scheidet schon deshalb aus, weil die Zurechnung des auf den 26. November 2002 festgestellten Grundbesitzwerts weder steuerliche Folgen noch sonstige Belastungen bei der Antragstellerin auslöst. Soweit sich nach der Rechtsprechung des Senats (Urteil vom 29. November 2006 II R 42/05, BFHE 215, 529, BStBl II 2007, 319) die Rechtswirkung der in einem Feststellungsbescheid getroffenen Zurechnungsentscheidung in der Bestimmung des Inhaltsadressaten erschöpft, ändert dies nichts an der im Streitfall fehlenden Beschwer der Antragstellerin.

17 3. Eine Antragsbefugnis der Antragstellerin ergibt sich auch nicht aus § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO. Danach können u.a. zur Vertretung berufene Geschäftsführer gegen Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen Klage erheben. Die Geschäftsführer handeln dabei als Organe der Gesellschaft in gesetzlicher Prozessstandschaft für die Gesellschafter (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss vom 14. Dezember 2000 VIII B 66/00, BFH/NV 2001, 792; BFH-Urteil vom 16. Oktober 2008 IV R 74/06, BFH/NV 2009, 725). Die Personengesellschaft hat insoweit die Befugnis, die Rechte der Gesellschafter im eigenen Namen geltend zu machen.

18 Die Voraussetzungen des § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO sind jedoch mangels einer einheitlichen Feststellung des Grundbesitzwerts nach § 138 BewG nicht erfüllt. Die einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts ist auf die Fälle beschränkt, in denen der Gegenstand der Feststellung gemäß § 179 Abs. 2 Satz 2 AO mehreren Personen zuzurechnen ist (vgl. BFH-Urteil vom 24. Mai 2005 II R 57/03, BFH/NV 2005, 1982, m.w.N.). Hieran fehlt es im Streitfall. Der Grundbesitz wurde allein der Antragstellerin als der zivilrechtlichen Eigentümerin zugerechnet. Der Umstand, dass mehreren Personen, M und A, zur gleichen Zeit Gesellschaftsanteile zugewendet wurden, erfordert ebenfalls keine einheitliche Feststellung des Grundstückswerts. Denn insoweit liegen mehrere Erwerbsvorgänge vor, für die jeweils ein gesondertes Feststellungsverfahren durchzuführen ist (vgl. BFH-Urteil vom 18. August 2004 II R 22/04, BFHE 207, 48, BStBl II 2005, 19, zur schenkweisen Übertragung von Miteigentumsanteilen an einem Grundstück).

19 Die Antragsbefugnis der Antragstellerin kann auch nicht deshalb bejaht werden, weil sie als Eigentümerin des Grundbesitzes Angaben zum Wert machen kann, während die neuen Gesellschafterinnen möglicherweise nicht über diesbezügliche Kenntnisse verfügen. Für eine gewillkürte Prozessstandschaft ist im Finanzgerichtsprozess grundsätzlich kein Raum (vgl. BFH-Beschluss vom 22. Dezember 2008 I B 81/08, BFH/NV 2009, 948, unter II.3.).

20 4. Die Neuregelung der Rechtsbehelfsbefugnis in § 155 Satz 1 i.V.m. § 154 Abs. 1 Nr. 1 BewG n.F., nach der diejenigen, denen der Gegenstand der Feststellung zuzurechnen ist, zur Einlegung von Rechtsbehelfen gegen den Feststellungsbescheid befugt sind, kann eine Antragsbefugnis nicht begründen. Sie ist erstmals für Besteuerungszeitpunkte nach dem 31. Dezember 2006 anzuwenden (§ 158 Abs. 1 BewG in der bis 31. Dezember 2008 geltenden Fassung) und gilt damit nicht für die schenkweise Übertragung der Gesellschaftsanteile am 26. November 2002.

21 5. Eine Antragsbefugnis der Antragstellerin ergibt sich nicht daraus, dass die Rechtsbehelfsbelehrung in der gegenüber M ergangenen Einspruchsentscheidung vom 11. Mai 2009 hinsichtlich der zur Klageerhebung berechtigten Personen insoweit fehlerhaft war, als die in § 48 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 5 FGO genannten Personen wiedergegeben wurden.

22 Abgesehen davon, dass die Belehrung die Klage und nicht einen Antrag auf AdV betrifft, führt eine unrichtige Belehrung nach § 55 FGO dazu, dass die Einlegung des Rechtsbehelfs nur innerhalb eines Jahres seit Bekanntgabe i.S. des § 54 Abs. 1 FGO zulässig ist, es sei denn, dass die Einlegung vor Ablauf des Jahres infolge höherer Gewalt unmöglich war. Eine unrichtige Rechtsmittelbelehrung hat nicht zur Folge, dass das nach dem Gesetz unzulässige Rechtsmittel als zulässiges Rechtsmittel behandelt wird (vgl. BFH-Beschluss vom 24. Januar 2008 XI R 63/06, BFH/NV 2008, 606). Da eine unrichtige Belehrung regelmäßig nur die Rechtsbehelfsfrist verlängert und für einen Antrag auf AdV beim FG keine Antragsfrist vorgegeben ist, wirkt sich die fehlerhafte Rechtsbehelfsbelehrung im hier anhängigen Verfahren nicht aus. Es kann deshalb für dieses Verfahren dahinstehen, ob bei einer fehlerhaften

Belehrung über die Person des zur Klageerhebung Berechtigten eine Klage des Adressaten, an den sich die Einspruchsentscheidung richtet, analog § 55 Abs. 2 FGO innerhalb eines Jahres seit Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung zulässig ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de