Urteil vom 24. April 2013, II R 32/11

Verwertungsbefugnis an Grundstücken gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 2

vorgehend FG Düsseldorf, 24. Mai 2011, Az: 7 K 2832/10 GE

Leitsätze

Nach § 1 Abs. 2 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer auch solche Rechtsvorgänge, die es dem Erwerber ermöglichen, sich den Wert des Grundstücks für eigene Rechnung nutzbar zu machen. Einwirkungsmöglichkeiten eines Gesellschafters auf Gesellschaftsebene ohne konkreten Grundstücksbezug reichen dafür nicht aus .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine kurz nach dem ersten Weltkrieg zur Erhebung von Zuschlägen auf den Kohlepreis zwecks Errichtung und Verwaltung von Wohnungen für Bergleute gegründete Gesellschaft. Sie erwarb aus den Zuschlägen Grundstücke im eigenen Namen, errichtete Wohnungen für Bergleute und beteiligte sich an Wohnungsbaugenossenschaften. Nach § 2 Abs. 2 Satz 2 des Bergmannssiedlungsgesetzes (BergSiedlG) vom 10. März 1930 war das Vermögen, das durch Zuschläge auf die Kohlepreise geschaffen worden war (das sog. Bergmannssiedlungsvermögen), Eigentum des Reichs und sollte von Treuhandstellen, zu denen auch die Klägerin gehörte, verwaltet werden. § 2 Abs. 2 Satz 2 BergSiedlG ermächtigte die Treuhandstellen, die Rechte am Bergmannssiedlungsvermögen in eigenem Namen geltend zu machen. Nach Art. II Nr. 1 BergSiedlG vom 2. Mai 1934 gingen die Anteile der Gesellschafter an den Treuhandstellen entschädigungslos auf das Reich über.

2 Nach 1945 wurde der Gesellschaftsvertrag der Klägerin mehrfach geändert. Die auf die Bundesrepublik Deutschland (Bund) als Nachfolgerin des Deutschen Reichs übergegangenen Gesellschaftsanteile wurden zwischen 1964 und 1973 sukzessive auf die früheren Gesellschafter der Klägerin bzw. deren Rechtsnachfolger zurückübertragen. Nach § 4 Abs. 7 Satz 1 des ab 1973 geltenden Gesellschaftsvertrags verwaltete die Klägerin das Bergmannssiedlungsvermögen als Treuhänderin des Bundes. Das Bergmannssiedlungsvermögen war nach § 4 Abs. 7 Satz 2 des Gesellschaftsvertrags wie eine stimmrechtslose Stammeinlage des Bundes zu behandeln. Dem Bund waren im Gesellschaftsvertrag Aufsichts- und Kontrollrechte eingeräumt. Im Falle der Auflösung der Gesellschaft sollten die Gesellschafter und der Bund nach Befriedigung sämtlicher Gläubiger und Deckung der Kosten ihre Einlagen und das Bergmannssiedlungsvermögen zurückerhalten.

3 Die Klägerin erwarb und veräußerte seit ihrem Bestehen Grundstücke des Bergmannssiedlungsvermögens. Weder das Deutsche Reich noch der Bund erteilten ihr dabei Weisungen. Die Klägerin war und ist als Eigentümerin der jeweiligen Grundstücke in den Grundbüchern eingetragen. Ein Hinweis auf eine Treuhandschaft erfolgte weder in den Verträgen noch in den Grundbüchern. Weder das Deutsche Reich noch der Bund wurden als Treugeber zur Grunderwerbsteuer herangezogen.

4 Zwischen der Klägerin und dem Bund bestand seit Jahrzehnten Uneinigkeit darüber, ob und in welchem Umfang das Bergmannssiedlungsvermögen Eigentum des Bundes sei. Während der Bund die Auffassung vertrat, dass die Klägerin das Bergmannssiedlungsvermögen lediglich treuhänderisch für ihn verwalte, war die Klägerin der Ansicht, dass das Bergmannssiedlungsvermögen Vermögen der Gesellschaft sei. Mit Vertrag vom 14. Juni 2007 vereinbarten die Klägerin und der Bund, dass dieser gegen eine Abfindung auf etwaige gegenwärtige oder zukünftige Ansprüche auf das Bergmannssiedlungsvermögen verzichtet.

5 Mit einem auf § 17 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) beruhenden Feststellungsbescheid vom 8. Juli 2008

stellte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) fest, dass Grunderwerbsteuer auf die gezahlte Abfindung zu erheben sei. Durch den Verzicht auf seinen Herausgabeanspruch habe der Bund der Klägerin die Verwertungsbefugnis an dem Bergmannssiedlungsvermögen verschafft. Hierdurch werde der Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG erfüllt.

6 Das Finanzgericht (FG) gab der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage statt. Seiner Ansicht nach bestand vor dem Vergleich kein rechtsgeschäftlich vereinbartes Treuhandverhältnis im Hinblick auf die im Eigentum der Klägerin stehenden Grundstücke. Ein solches Treuhandverhältnis lasse sich auch nicht aus den gesetzlichen Regelungen über das Bergmannssiedlungsvermögen oder aus den Gesellschaftsverträgen der Klägerin herleiten.

7 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung des § 1 Abs. 2 GrEStG. Aus dem BergSiedlG ergebe sich eine Treuhandschaft zwischen der Klägerin und dem Deutschen Reich, später zwischen ihr und dem Bund. Die Klägerin sei als Treuhänderin jederzeit zur Herausgabe der Grundstücke verpflichtet gewesen. Eigenes wirtschaftliches Eigentum an dem Grundvermögen habe die Klägerin erst durch den Vergleich aus dem Jahre 2007 erlangt.

8 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

9 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass die Vereinbarung zwischen der Klägerin und dem Bund die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 GrEStG nicht erfüllt.

11 Nach § 1 Abs. 2 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer auch solche Rechtsvorgänge, die vom Wechsel im Eigentum abgesehen den in § 1 Abs. 1 GrEStG beschriebenen Erwerbsvorgängen so nahe kommen, dass sie es dem Erwerber ermöglichen, sich den Wert des Grundstücks für eigene Rechnung nutzbar zu machen (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. Mai 1973 II R 37/68, BFHE 109, 476, BStBl II 1973, 709; vom 27. Juli 1994 II R 67/91, BFH/NV 1995, 269, und vom 1. März 2000 II R 53/98, BFHE 191, 416, BStBl II 2000, 357).

12 a) Der Rechtsvorgang, auf dem diese sog. Verwertungsbefugnis beruht, kann sowohl privatrechtlicher als auch öffentlich-rechtlicher Natur sein (vgl. Fischer in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 17. Aufl., § 1 Rz 645). Verzichtet ein Treugeber auf seinen Herausgabeanspruch gegenüber dem Treuhänder, kann darin die Verschaffung der Verwertungsbefugnis zu sehen sein, wenn zuvor ein Treuhandverhältnis bestand, aufgrund dessen der Treugeber sich den Wert eines Grundstücks jederzeit nutzbar machen konnte.

13 b) Einwirkungsmöglichkeiten eines Gesellschafters auf Gesellschaftsebene reichen für eine Verwertungsbefugnis i.S. des § 1 Abs. 2 GrEStG nicht aus. Das folgt aus der Systematik des Grunderwerbsteuerrechts, das Gesamthandsgemeinschaften und Kapitalgesellschaften als eigene Rechtssubjekte behandelt und Gesellschaftern die im Eigentum der Gesellschaft stehenden Grundstücke grunderwerbsteuerrechtlich nur ausnahmsweise zuordnet, wenn mindestens 95 % der Anteile an der Gesellschaft in einer Hand vereinigt sind (§ 1 Abs. 3 GrEStG; vgl. Pahlke/ Franz, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 4. Aufl., § 1 Rz 247). Selbst die Stellung als Alleingesellschafter einer GmbH begründet keine Verwertungsbefugnis i.S. des § 1 Abs. 2 GrEStG. Dieser kann zwar darauf hinwirken, dass Grundstücke veräußert werden, und über den Gewinn der Gesellschaft einen etwaigen Mehrerlös aus der Veräußerung an sich ziehen. Er ist dafür jedoch auf seine Mitwirkungsrechte in den Organen der GmbH, deren Handeln der GmbH zuzurechnen ist, angewiesen (BFH-Urteil in BFHE 191, 416, BStBl II 2000, 357; Fischer, a.a.O., § 1 Rz 760; Pahlke/Franz, a.a.O., § 1 Rz 247).

14 c) Ausgehend von diesen Überlegungen hat das FG zutreffend angenommen, dass der Vergleich zwischen der Klägerin und dem Bund, durch die der Bund auf etwaige Herausgabe- und Ausgleichsansprüche gegen Zahlung des vereinbarten Betrags verzichtet hat, keine Verwertungsbefugnis der Klägerin i.S. von § 1 Abs. 2 GrEStG begründet. Weder das BergSiedlG noch die Regelungen des Gesellschaftsvertrags haben ein Treuhandverhältnis begründet, das dem Bund als Treugeber ermöglicht hätte, die im Eigentum der Klägerin stehenden Grundstücke für eigene Rechnung zu verwerten.

15 aa) Aus den Regelungen des BergSiedlG lässt sich ein solches Treuhandverhältnis nicht herleiten. Danach ergab sich zwar, dass die Klägerin das Bergmannssiedlungsvermögen für das Reich treuhänderisch verwalten sollte. Es fehlt jedoch an konkreten Aussagen dazu, wie diese treuhänderische Verwaltung rechtlich ausgestaltet sein sollte und welche Rechte und welche Pflichten Treuhänder und Treugeber zustanden. Aus der Feststellung der treuhänderischen Verwaltung folgt nicht automatisch ein jederzeitiger Herausgabeanspruch des Bundes in Bezug auf die einzelnen im Eigentum der Klägerin befindlichen Grundstücke. Nur mittels Geltendmachung solcher Herausgabeansprüche hätte sich der Bund jedoch einen etwaigen Wertzuwachs der Grundstücke jederzeit nutzbar machen können. Dabei kann es letztlich dahinstehen, wem --wirtschaftlich gesehen-- das Eigentum an dem gesamten Bergmannssiedlungsvermögen zustand. Im Rahmen der Grunderwerbsteuer ist allein maßgeblich, dass sich die Verwertungsbefugnis auf einzelne Grundstücke bezieht. Dies lässt sich der gesetzlichen Regelung nicht entnehmen und folgt auch nicht aus der tatsächlichen Durchführung derselben durch den Bund und die Klägerin. Nach den Feststellungen des FG hat die Klägerin während der über Jahrzehnte gültigen gesetzlichen Regelung ohne Rücksprache mit dem Reich oder dem Bund Grundstücke erworben und verkauft. Das Reich und der Bund haben keine Herausgabeansprüche geltend gemacht oder die Verwertung einzelner Grundstücke zu ihren Gunsten verlangt. Selbst die gesellschaftsvertraglichen Kontrollrechte wurden nicht wahrgenommen.

16 bb) Ein Herausgabeanspruch an den einzelnen, zum Bergmannssiedlungsvermögen gehörenden Grundstücken folgt auch nicht aus dem Gesellschaftsvertrag der Klägerin in der im Streitfall geltenden Fassung. Danach wird dem Bund ausdrücklich die Rolle eines stillen Gesellschafters, der das Bergmannssiedlungsvermögen als stille Einlage geleistet hat, zugebilligt. Diese gesellschaftsrechtliche Stellung begründet lediglich einen Anspruch auf einen Anteil am Liquidationserlös bei Auflösung der Gesellschaft, nicht jedoch einen Anspruch auf Übereignung einzelner Grundstücke aus dem Bergmannssiedlungsvermögen oder gar die Auskehrung des gesamten Bergmannssiedlungsvermögens. Dem Bund standen nach den Regelungen des Gesellschaftsvertrags lediglich Aufsichtsrechte über seinen Vertreter im Verwaltungsrat zu. Damit konnte der Bund keinen unmittelbaren Einfluss auf die Geschäftsführung nehmen und diese z.B. anweisen, bestimmte Grundstücke auf seine Rechnung außerhalb der üblichen Geschäftstätigkeit der Gesellschaft zu verwerten.

17 cc) Aus dem Wortlaut des zwischen der Klägerin und dem Bund geschlossenen Vergleichs lässt sich nichts anderes herleiten. Danach gingen die Beteiligten selbst nicht davon aus, dass dem Bund als Treuhänder die Verwertungsbefugnis an den einzelnen Grundstücken zustand. Die Abfindung wurde vielmehr für alle denkbaren Ansprüche im Zusammenhang mit der Treuhandschaft und dem Gesellschaftsverhältnis gezahlt. Sie bemaß sich nicht nach dem Wert einzelner Grundstücke, sondern nach dem Gesellschaftsvermögen, dessen Höhe zuvor im Rahmen einer Unternehmensbewertung ermittelt worden war.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de