Urteil vom 16. Mai 2013, II R 3/11

Endgültiger Verlust der Altgesellschaftereigenschaft i.S. des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG trotz späteren Wiedereintritts in die Personengesellschaft

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 2a, GrEStG § 16 Abs 2

vorgehend FG Düsseldorf, 26. Oktober 2010, Az: 7 K 3319/08 GE

Leitsätze

1. Ein Gesellschafter verliert seine Stellung als (Alt-)Gesellschafter einer Personengesellschaft i.S. des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG, wenn sein Mitgliedschaftsrecht zivilrechtlich wirksam auf ein neues Mitglied der Personengesellschaft übergeht .

2. Die mit dem Ausscheiden des Gesellschafters verbundenen Rechtsfolgen können nur nach Maßgabe des § 16 Abs. 2 GrEStG durch Anteilsrückübertragung auf den vormaligen (Alt-)Gesellschafter beseitigt werden .

3. Erwirbt der zuvor ausgeschiedene (Alt-)Gesellschafter erneut einen Anteil an der Personengesellschaft, ist er neuer Gesellschafter i.S. des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG. Dies gilt auch dann, wenn das Ausscheiden aus der Personengesellschaft und der Wiedereintritt innerhalb der Fünfjahresfrist des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG erfolgen .

Tatbestand

I.

1 An der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer GbR, waren zunächst A zu 1/3 und B zu 2/3 beteiligt. Mit Einbringungsvertrag vom 27. Dezember 2001 übertrug A seinen Anteil an der Klägerin auf die A Grundstücks- und Beteiligungsgemeinschaft mbH (nunmehr firmierend als A Bau-Finanz GmbH) --A-GmbH--. Mit Übertragungsvertrag vom 15. Dezember 2006 übertrug B seinen 2/3 Anteil an der Klägerin zur Hälfte an A und zur anderen Hälfte an die A-GmbH, so dass an der Klägerin nunmehr A zu 1/3 und die A-GmbH zu 2/3 beteiligt waren.

2 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) sah durch die Anteilsübertragungen den Tatbestand des § 1 Abs. 2a des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) als erfüllt an. Es setzte gegen die Klägerin im Hinblick auf drei ihr gehörende Eigentumswohnungen Grunderwerbsteuer in Höhe von 5.425 € fest. Mit ihrem Einspruch machte die Klägern geltend, A habe vor der Anteilsübertragung gemäß Vertrag vom 27. Dezember 2001 die Stellung eines Altgesellschafters gehabt. Der Anteilserwerb des A gemäß Vertrag vom 15. Dezember 2006 könne aufgrund seiner vormaligen Altgesellschafterstellung nicht als Anteilsübergang auf einen "neuen Gesellschafter" i.S. des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG berücksichtigt werden. Durch Einspruchsbescheid vom 23. Juli 2008 setzte das FA die Grunderwerbsteuer unter Anwendung des § 6 Abs. 3 GrEStG auf 3.616 € herab und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück.

3 Während des Klageverfahrens erklärte das FA die Steuerfestsetzung durch Bescheid vom 23. September 2010 im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit der Heranziehung der Grundbesitzwerte als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und 4 der Abgabenordnung für vorläufig. Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung aus, A habe unter Berücksichtigung von Wortlaut sowie Sinn und Zweck des § 1 Abs. 2a GrEStG seine Eigenschaft als Altgesellschafter nicht dadurch verloren, dass er im maßgeblichen Fünfjahreszeitraum des § 1 Abs. 2a GrEStG zunächst aus der Gesellschaft ausgeschieden sei und sodann wieder Anteile an der Gesellschaft erworben habe. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1180 veröffentlicht.

4 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung des § 1 Abs. 2a GrEStG. Die Eigenschaft eines Altgesellschafters gehe verloren, wenn dieser aus der Personengesellschaft ausscheide.

5 Das FA beantragt, die Klage unter Aufhebung der Vorentscheidung abzuweisen.

6 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Unrecht hat das FG die Verwirklichung des Steuertatbestandes des § 1 Abs. 2a GrEStG verneint.

8 1. Nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG gilt, wenn zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück gehört und sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt ändert, dass mindestens 95 % der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen, dies als ein auf die Übereignung dieses Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. Eine unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes liegt vor, wenn ein Mitgliedschaftsrecht an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft zivilrechtlich wirksam auf ein neues Mitglied der Personengesellschaft übergeht (z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Januar 2013 II R 66/11, BFHE 240, 191, Rz 18; vom 29. Februar 2012 II R 57/09, BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917; vom 2. März 2011 II R 23/10, BFHE 232, 358, BStBl II 2011, 932, jeweils m.w.N.). Die Änderung des Gesellschafterbestandes nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG kann in einem einzelnen Rechtsvorgang oder in Teilakten über einen Zeitraum von längstens fünf Jahren erfolgen (BFH-Urteile vom 18. April 2012 II R 51/11, BFHE 236, 569; vom 27. April 2005 II R 61/03, BFHE 210, 56, BStBl II 2005, 649).

9 2. Im Streitfall ist mit den Anteilsübertragungen gemäß Verträgen vom 27. Dezember 2001 und 15. Dezember 2006 innerhalb von fünf Jahren zu 100 % eine unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes der Klägerin erfolgt. Sämtliche Anteile am Gesellschaftsvermögen der Klägerin sind auf "neue Gesellschafter" i.S. des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG übergegangen. Der Auffassung des FG, A habe ungeachtet seines Ausscheidens aus der Klägerin im Jahre 2001 seine Eigenschaft als Altgesellschafter nicht verloren und sei aufgrund des späteren Anteilserwerbs von B nicht neuer Gesellschafter i.S. des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG, kann nicht gefolgt werden.

10 a) Ausgehend von den für eine unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG maßgeblichen Grundsätzen verliert ein Gesellschafter seine Gesellschafterstellung, wenn sein Mitgliedschaftsrecht und die ihm anhaftende Mitberechtigung am Gesellschaftsvermögen zivilrechtlich wirksam auf ein neues Mitglied der Personengesellschaft übertragen wird. Diese mit dem Ausscheiden aus der Gesellschaft verbundenen Rechtsfolgen gelten auch für eine bisherige Stellung als Altgesellschafter i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG (Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 9. Aufl., § 1 Rz 118). Die sich daraus ergebenden grunderwerbsteuerrechtlichen Folgen können nach der Systematik des GrEStG nur nach Maßgabe des § 16 Abs. 2 GrEStG durch eine Rückübertragung der Anteile vom neuen Gesellschafter auf den vormaligen (Alt-)Gesellschafter beseitigt werden (dazu BFH-Urteil in BFHE 236, 569).

11 b) Erwirbt ein zuvor ausgeschiedener (Alt-)Gesellschafter, ohne dass --wie Streitfall-- die Voraussetzungen des § 16 Abs. 2 GrEStG erfüllt sind, erneut einen Anteil an der Personengesellschaft, ist er neuer Gesellschafter i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG (Hofmann, a.a.O., § 1 Rz 118; Pahlke/Franz, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 4. Aufl, § 1 Rz 288; Gottwald, Grunderwerbsteuer 4. Aufl. 2013 Rz 238). Entscheidend ist, dass der vormalige Altgesellschafter das Mitgliedschaftsrecht an dieser Personengesellschaft erneut aufgrund eines neu gefassten Entschlusses erworben hat. Eine "Fortgeltung" der Altgesellschafterstellung bis zum erneuten Erwerb eines Anteils an der Personengesellschaft bzw. ein durch den erneuten Anteilserwerb bewirktes "Wiederaufleben" der vormaligen Altgesellschafterstellung ist zivilrechtlich ausgeschlossen und kommt auch nach dem Wortlaut sowie dem Sinn und Zweck des § 1 Abs. 2a GrEStG nicht in Betracht. Der in § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG festgelegte Zeitraum von fünf Jahren führt lediglich zu einer zeitlichen Begrenzung der zu berücksichtigenden Änderungen des Gesellschafterbestandes. Nach der Fassung des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist bei einer sukzessiven Verwirklichung des Tatbestandes des § 1 Abs. 2a GrEStG durch mehrere Teilakte die tatbestandliche Änderung des Gesellschafterbestandes durch Anteilsübergang auf neue Gesellschafter gesondert für jeden einzelnen Teilakt zu beurteilen. Für eine zeitraumbezogene Betrachtung im Fall eines zunächst ausgeschiedenen und sodann wieder der Personengesellschaft beigetretenen Gesellschafters ist daher kein Raum, zumal andernfalls die für eine Rückübertragung von Anteilen geltende Regelung des § 16 Abs. 2 GrEStG gegenstandslos wäre.

12 c) Diesen Grundsätzen steht es nicht entgegen, dass es im Zusammenhang mit der Anwendung des § 6 Abs. 3 GrEStG auf nach § 1 Abs. 2a GrEStG fingierte Grundstücksübertragungen nicht darauf ankommt, ob ein Gesellschafter zunächst aus der Personengesellschaft ausscheidet und vor oder mit Erreichen der Grenze von 95 % wieder unmittelbar oder mittelbar an der Personengesellschaft beteiligt ist (BFH-Urteil in BFHE 210, 56, BStBl II 2005, 649). Diese Beurteilung ist deshalb ausschließlich auf die Anwendung des § 6 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG beschränkt, weil insoweit jeweils der Gesellschafterbestand der Personengesellschaft maßgebend ist, der vor Beginn und nach Beendigung des tatbestandsmäßigen Anteilsübergangs bestand. Eine entsprechende zeitraumbezogene Betrachtung scheidet jedoch für die Frage, ob der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG erfüllt ist, aus den dargelegten Gründen aus.

13 d) An der Erfüllung des Tatbestandes des § 1 Abs. 2a GrEStG änderte sich schließlich auch nichts für den Fall, dass --wozu das FG keine Feststellungen getroffen hat-- A Allein- oder Mitgesellschafter der A-GmbH war. § 1 Abs. 2a GrEStG kann nicht dahingehend ausgelegt werden, dass eine unmittelbare Übertragung von mindestens 95 % der Anteile nicht steuerbar ist, wenn mittelbar ein Altgesellschafter weiterhin an der Gesellschaft beteiligt bleibt (BFH-Entscheidungen in BFHE 240, 191, Rz 18 f.; in BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917; in BFHE 236, 569, und vom 17. März 2006 II B 157/05, BFH/NV 2006, 1341).

14 Da das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben.

15 3. Die Sache ist spruchreif. Das FA hat gegen die Klägerin zutreffend Grunderwerbsteuer wegen Änderung des Gesellschafterbestandes nach § 1 Abs. 2a GrEStG festgesetzt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de