Urteil vom 30. August 2017, II R 39/15

Gesonderte Feststellung nach § 17 Abs. 3 GrEStG; mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer Personengesellschaft

ECLI:DE:BFH:2017:U.300817.IIR39.15.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 2a, GrEStG § 8 Abs 2 S 1 Nr 3, GrEStG § 17 Abs 3, FGO § 100 Abs 1 S 1 Halbs 1, AO § 39 Abs 2 Nr 1, AO § 179 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 19. Januar 2015, Az: 5 K 1652/11

Leitsätze

1. Gegenstand der gesonderten Feststellung nach § 17 Abs. 3 GrEStG ist auch der Zeitpunkt, auf den der Grundbesitz der Personengesellschaft nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG zu bewerten ist .

2. Die bloße Einräumung einer Vollmacht zur Ausübung der Rechte aus einem Gesellschaftsanteil sowie zur Veräußerung und Abtretung dieses Gesellschaftsanteils reicht für einen Anteilsübergang i.S. einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes einer Personengesellschaft nach § 1 Abs. 2a GrEStG nicht aus .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 20. Januar 2015 5 K 1652/11, die Einspruchsentscheidung vom 31. März 2011 sowie der Feststellungsbescheid vom 13. August 2010 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG. Alleinige Kommanditistin war eine KG. Die Komplementär-GmbH war nicht am Gesellschaftskapital der Klägerin beteiligt. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 12. April 2005 übertrug die KG von ihrer Kommanditbeteiligung an der Klägerin von nominal 1.000 € einen Anteil von jeweils 470 €, insgesamt 940 € = 94 %, auf A und B. Die Abtretung der Kommanditbeteiligung erfolgte unter verschiedenen aufschiebenden Bedingungen, nämlich der Eintragung des ebenfalls vereinbarten Komplementärwechsels und der Käufer als neue Kommanditisten im Handelsregister sowie der vollständigen Zahlung des Kaufpreises. Der Kaufpreis wurde am 30. November 2005 bezahlt. Der Komplementärwechsel wurde am 28. Februar 2006 und der Kommanditistenwechsel am 7. März 2006 im Handelsregister eingetragen.

2 Am 25. Mai 2005 erteilte die KG den beiden Erwerbern A und B unter Bezugnahme auf den Vertrag vom 12. April 2005 jeweils einzeln und unter Befreiung von § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuchs eine umfassende, unbefristete und unwiderrufliche und etwaige Rechtsnachfolger bindende Vollmacht. Danach waren die Bevollmächtigten je einzeln und unwiderruflich befugt, die Gesellschafterrechte bei der Klägerin auszuüben, insbesondere das Stimmrecht in Gesellschafterversammlungen wahrzunehmen, die KG bei satzungsändernden Gesellschafterbeschlüssen zu vertreten und in deren Namen auf Gewinnverteilungsansprüche zu verzichten. Ferner waren die Bevollmächtigten berechtigt, den von der KG an der Klägerin gehaltenen Kommanditanteil zu veräußern, abzutreten, die Bedingungen der Veräußerung oder Abtretung festzulegen und gegebenenfalls auf eine Gegenleistung völlig zu verzichten.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte mit Feststellungsbescheid vom 13. August 2010 nach § 17 des Grunderwerbsteuergesetzes in der im Jahr 2005 geltenden Fassung (GrEStG) die Besteuerungsgrundlagen "für den Erwerb von mindestens 95 % der Anteile an der Klägerin durch Vertrag vom 25. Mai 2005" gesondert fest. In den Erläuterungen führte das FA aus, bei dem Vertrag vom 12. April 2005 i.V.m. mit der notariellen Urkunde vom 25. Mai 2005 handle es sich um eine steuerpflichtige Änderung im Gesellschafterbestand der Klägerin nach § 1 Abs. 2a GrEStG. Die Steuer sei am 25. Mai 2005 mit dem Eintritt des letzten zur Tatbestandserfüllung erforderlichen Teilakts entstanden. Mit der Vereinbarung vom 25. Mai 2005 hätten die Erwerber die uneingeschränkte Verfügungsmacht über die restlichen 6 % der Gesellschaftsanteile und somit die Verfügungsbefugnis an den Grundstücken der Gesellschaft erlangt.

4 Der Einspruch blieb erfolglos. Das FA vertrat in der Begründung der Einspruchsentscheidung vom 31. März 2011 die Ansicht, die Steuer sei zwar wegen der vereinbarten aufschiebenden Bedingung erst mit der Kaufpreiszahlung am 30. November 2005 entstanden. Dies stehe aber der Rechtmäßigkeit des Feststellungsbescheids nicht entgegen.

5 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage als unbegründet ab. Seiner Ansicht nach ist der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG erfüllt. Innerhalb von fünf Jahren habe sich der Gesellschafterbestand der Klägerin um 100 % verändert, und zwar mittelbar in Höhe von 6 % durch die den Erwerbern am 25. Mai 2005 erteilten Vollmachten und unmittelbar in Höhe von 94 % mit dem Wirksamwerden der Abtretung der Kommanditanteile durch die am 7. März 2006 erfolgte Eintragung des Kommanditistenwechsels im Handelsregister. Dass das FA von einem anderen Zeitpunkt der Steuerentstehung ausgegangen sei, sei unerheblich. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1019 veröffentlicht.

6 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die fehlerhafte Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG. Bei der im Rahmen des § 1 Abs. 2a GrEStG gebotenen gesellschaftsrechtlichen Betrachtung seien nur 94 % der Anteile an ihr auf neue Gesellschafter übertragen worden. Die bloße Erteilung der Vollmachten führe auch nicht unter Rückgriff auf § 39 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) zu einem fiktiven Grundstücksumsatz. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei dafür erforderlich, dass der Käufer des Anteils aufgrund bürgerlich-rechtlicher Rechtsgeschäfte bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben habe, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden könne, und die mit dem Anteil verbundenen Rechte sowie das Risiko einer Wertminderung oder die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen seien. Diese Voraussetzungen seien im Streitfall nicht erfüllt.

7 Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung und den Feststellungsbescheid vom 13. August 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31. März 2011 aufzuheben.

8 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und des angefochtenen Feststellungsbescheids in Gestalt der Einspruchsentscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Feststellungsbescheid ist rechtswidrig, weil er auf einen unzutreffenden Feststellungszeitpunkt ergangen ist. Zudem hat die Erteilung der Vollmachten vom 25. Mai 2005 entgegen der Auffassung des FG nicht zu einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes der Klägerin i.S. von § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG geführt.

10 1. Der angefochtene Feststellungsbescheid bestimmt einen unzutreffenden Steuerentstehungszeitpunkt. Der Gesellschafterbestand der Klägerin hat sich erst mit der Eintragung des Kommanditistenwechsels im Handelsregister am 7. März 2006 unmittelbar geändert.

11 a) Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG als ein auf die Übereignung dieses Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. 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 (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 16. Mai 2013 II R 3/11, BFHE 242, 169, BStBl II 2013, 963; vom 9. Juli 2014 II R 49/12, BFHE 246, 215, BStBl II 2016, 57, und vom 25. November 2015 II R 18/14, BFHE 251, 492; jeweils m.w.N.).

12 b) Eine unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Personengesellschaft liegt vor, wenn ein Mitgliedschaftsrecht an der Gesellschaft zivilrechtlich wirksam auf ein neues Mitglied der Personengesellschaft übergeht (BFH-Urteile vom 16. Januar 2013 II R 66/11, BFHE 240, 191, BStBl II 2014, 266; vom 24. April 2013 II R 17/10, BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833; in BFHE 242, 169, BStBl II 2013, 963; vom 25. September 2013 II R 17/12, BFHE 243, 404, BStBl II 2014, 268; in BFHE 246, 215, BStBl II 2016, 57, und in BFHE 251, 492). Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG ist danach erst in dem Zeitpunkt erfüllt, in dem die Gesellschaftsanteile dinglich auf die neuen Erwerber übergehen. Nach § 1 Abs. 2a GrEStG gilt --anders als bei § 1 Abs. 3 GrEStG-- nicht schon der (schuldrechtliche) Abschluss des Rechtsgeschäfts, das einen Anspruch auf Übertragung von Gesellschaftsanteilen begründet, als ein auf die Übertragung von Grundstücken gerichtetes Rechtsgeschäft, sondern erst die (dingliche) Änderung des Gesellschafterbestandes.

13 c) Bei einer Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Personengesellschaft von mindestens 95 % (§ 1 Abs. 2a GrEStG) werden nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG die Besteuerungsgrundlagen durch das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung der Gesellschaft befindet, gesondert festgestellt, wenn --wie im Streitfall-- ein außerhalb des Bezirks dieses Finanzamts liegendes Grundstück betroffen ist. Gegenstand der gesonderten Feststellung nach § 17 Abs. 3 GrEStG sind die Besteuerungsgrundlagen. Zu diesen gehört in den Fällen des § 1 Abs. 2a GrEStG die verbindliche Entscheidung über die Steuerpflicht dem Grunde nach, über die als Steuerschuldner in Betracht kommenden Personen und über die Finanzämter, die zur Steuerfestsetzung berufen sind (vgl. BFH-Urteil vom 15. Oktober 2014 II R 14/14, BFHE 248, 228, BStBl II 2015, 405, Rz 20).

14 Gesondert festzustellen ist auch der Zeitpunkt, auf den der Grundbesitz der Personengesellschaft nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG zu bewerten ist. Dies ist nach § 138 Abs. 1 Satz 2 des Bewertungsgesetzes in der im Jahr 2005 geltenden Fassung der Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 38 AO, § 14 GrEStG), soweit nicht einer der in § 8 Abs. 2 Satz 2 GrEStG geregelten Sonderfälle vorliegt. Die Entscheidung über den Bewertungszeitpunkt darf nach Sinn und Zweck des § 17 Abs. 3 GrEStG nicht den für die Bewertung der Grundstücke zuständigen Finanzämtern überlassen werden. Nur die Feststellung im Bescheid nach § 17 Abs. 3 GrEStG kann eine einheitliche Beurteilung dieses Zeitpunkts gewährleisten.

15 d) Ausgehend von diesen Grundsätzen ist der Feststellungsbescheid vom 13. August 2010 rechtswidrig. Er stellt ausdrücklich fest, dass der Erwerbsvorgang durch den Vertrag vom 12. April 2005 i.V.m. der Vollmachtserteilung am 25. Mai 2005 verwirklicht worden sei. Zu diesen beiden Zeitpunkten ist jedoch, ebenso wenig wie am 30. November 2005, auf den die Einspruchsentscheidung abstellt, ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2a GrEStG verwirklicht worden. Denn erst mit Eintritt aller aufschiebenden Bedingungen, an die der Vertrag vom 12. April 2005 die Übertragung der Kommanditanteile knüpft, hat sich der Gesellschafterbestand der Klägerin um 94 % verändert. Mit der Eintragung der neuen Kommanditisten im Handelsregister am 7. März 2006 wurde die im Vertrag vom 12. April 2005 vereinbarte Abtretung der Gesellschaftsanteile wirksam.

16 e) Das FG hat zwar zutreffend erkannt, dass erst mit der Erfüllung der aufschiebenden Bedingungen am 7. März 2006 94 % der Gesellschaftsanteile unmittelbar auf neue Gesellschafter übergegangen sind. Es hat jedoch ausgehend von der zu Grunderwerbsteuerbescheiden ergangenen Rechtsprechung fehlerhaft angenommen, dass der Feststellungsbescheid den gesamten Lebenssachverhalt mit umfasse und es daher nicht auf die Angabe des zutreffenden Feststellungszeitpunkts ankomme. Daher war die Vorentscheidung aufzuheben.

17 2. Die Sache ist spruchreif. Der angefochtene Feststellungsbescheid war aufzuheben. Er kann nicht in der Weise abgeändert werden, dass nunmehr der 7. März 2006 als Zeitpunkt der Steuerentstehung festgestellt wird.

18 a) Eine Feststellung auf diesen Zeitpunkt ist bereits aus formellen Gründen unzulässig.

19 aa) Soweit ein angefochtener Verwaltungsakt rechtswidrig und der Kläger dadurch in seinen Rechten verletzt ist, hebt das Gericht den Verwaltungsakt und die etwaige Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf auf (§ 100 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz FGO). Begehrt der Kläger die Änderung eines Verwaltungsakts, der einen Geldbetrag festsetzt oder eine darauf bezogene Feststellung trifft, kann das Gericht den Betrag in anderer Höhe festsetzen oder die Feststellung durch eine andere ersetzen (§ 100 Abs. 2 Satz 1 FGO). Die Änderungsbefugnis des FG beschränkt sich insoweit jedoch auf eine betragsmäßige Änderung. Sie erlaubt dem FG nicht, eine Feststellung auch in anderer Hinsicht zu ändern (BFH-Urteil in BFHE 248, 228, BStBl II 2015, 405, Rz 25).

20 bb) Das gilt auch für den Feststellungsbescheid i.S. von § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG. Die Feststellung des Steuerentstehungszeitpunkts kann vom FG nicht dahin geändert werden, dass die Steuer zu einem anderen Zeitpunkt entstanden ist. Hat das Finanzamt im Feststellungsbescheid den Zeitpunkt der Steuerentstehung unzutreffend festgestellt, ist der Bescheid rechtswidrig und nach § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO aufzuheben.

21 b) Ungeachtet dessen ist im Streitfall der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG am 7. März 2006 nicht verwirklicht worden. Zwar hat sich zu diesem Zeitpunkt der Gesellschafterbestand der Klägerin unmittelbar um 94 % geändert. Entgegen der Auffassung des FG hat sich aber der Gesellschafterbestand allein durch die Erteilung der Vollmachten am 25. Mai 2005 nicht mittelbar in Höhe von 6 % geändert.

22 aa) Die "mittelbare" Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Personengesellschaft i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG ist --im Gegensatz zur unmittelbaren Änderung-- nur nach wirtschaftlichen Maßstäben zu beurteilen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 246, 215, BStBl II 2016, 57, Rz 14, und in BFHE 251, 492, Rz 13, m.w.N.). Eine Anknüpfung an das Zivilrecht scheidet aus, da es zivilrechtlich keine mittelbare Änderung eines Gesellschafterbestandes gibt und bei der mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes i.S. des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG zivilrechtlich kein Anteil an der grundbesitzenden Gesellschaft auf einen neuen Gesellschafter übergeht. Es bleibt nur eine am Sinn und Zweck der Regelung und an wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausgerichtete Auslegung.

23 bb) Die mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes i.S. von § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG kann sich auch aus schuldrechtlichen Bindungen der an der Personengesellschaft unmittelbar beteiligten Gesellschafter ergeben. Schuldrechtliche Bindungen können es nach den § 1 Abs. 2a GrEStG zugrunde liegenden Wertungen rechtfertigen, den Anteil am Gesellschaftsvermögen einem Dritten zuzurechnen und diesen wie einen neuen Gesellschafter der grundbesitzenden Personengesellschaft zu behandeln. Die Änderung der Zurechnung des Anteils ist unter bestimmten Voraussetzungen einem zivilrechtlichen Erwerb des Anteils durch einen neuen Rechtsträger gleichzustellen. Ein dinglicher Übergang von Anteilen am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter ist hierzu nicht erforderlich (vgl. BFH-Urteile in BFHE 246, 215, BStBl II 2016, 57, Rz 15 f., und in BFHE 251, 492, Rz 17).

24 cc) Für die nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorzunehmende Zurechnungsentscheidung kann unter Beachtung grunderwerbsteuerrechtlicher Besonderheiten auf die Grundsätze des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zurückgegriffen werden (BFH-Urteile in BFHE 246, 215, BStBl II 2016, 57, Rz 17, und in BFHE 251, 492, Rz 18). Die Zurechnung aufgrund wirtschaftlichen Eigentums ist dabei jedoch nicht auf bestimmte Vertragstypen oder bestimmte Sachverhaltsgruppen beschränkt. Entscheidend ist das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall (BFH-Urteil in BFHE 246, 215, BStBl II 2016, 57, Rz 20, m.w.N.). Ist danach der Gesellschaftsanteil dem Erwerber wirtschaftlich zuzurechnen, gilt dies als mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes.

25 dd) In Fällen der Vereinbarung einer "Doppeloption", bei der dem Käufer ein Ankaufsrecht und zugleich dem Verkäufer ein Andienungsrecht zu jeweils feststehenden Konditionen eingeräumt wird, liegt wirtschaftliches Eigentum hinsichtlich nicht übertragener Gesellschaftsanteile nur vor, wenn der Erwerber aufgrund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte sowie das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sind (BFH-Urteil in BFHE 246, 215, BStBl II 2016, 57, Rz 19, m.w.N.).

26 ee) Dasselbe gilt nach Auffassung des Senats bei der Vereinbarung eines Treuhandverhältnisses. Danach ändert sich der Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG mittelbar, wenn ein an der Personengesellschaft unmittelbar beteiligter Gesellschafter mit einem oder mehreren Treugebern vereinbart, den Gesellschaftsanteil treuhänderisch für die Treugeber zu halten, und die Treuhandvereinbarungen im maßgeblichen Fünfjahreszeitraum dazu führen, dass den Treugebern mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft als neuen Gesellschaftern zuzurechnen sind (BFH-Urteil in BFHE 251, 492, Rz 22).

27 ff) Die Einräumung einer umfassenden, unwiderruflichen Vollmacht zur Ausübung der Rechte aus einem Gesellschaftsanteil reicht demgegenüber nicht aus, um eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes im Hinblick auf den von der Vollmacht umfassten Gesellschaftsanteil anzunehmen. Insoweit wird dem Bevollmächtigten nur die bloße Möglichkeit eingeräumt, die wesentlichen Gesellschafterrechte für den Gesellschafter wahrzunehmen. Es genügt auch nicht, wenn der Bevollmächtigte zudem berechtigt ist, den Gesellschaftsanteil auf sich ohne Gegenleistung zu übertragen. Die wesentlichen Rechte des Gesellschafters, nämlich insbesondere die Stimmrechte und das Gewinnstammrecht sind damit gerade nicht auf den Bevollmächtigten übergegangen.

28 gg) Ausgehend von diesen Grundsätzen führte im Streitfall die bloße Erteilung der Vollmachten in Bezug auf den Anteil der KG von 6 % an der Klägerin nicht zu einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG. Durch die Vollmachten konnten die Erwerber zwar die Rechte aus dem Gesellschaftsanteil ausüben. Sie waren zudem berechtigt, den Gesellschaftsanteil jederzeit auf sich selbst oder einen Dritten mit oder ohne Gegenleistung zu übertragen. Solange sie jedoch von dieser rechtlichen Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht haben, sind die wesentlichen Gesellschafterrechte noch nicht auf sie übergegangen, sondern vollumfänglich bei der KG als Gesellschafterin verblieben.

29 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de