Beschluss vom 22. Januar 2019, II B 98/17

Rückerwerb eines treuhänderisch gehaltenen Gesellschaftsanteils

ECLI:DE:BFH:2019:B.220119.IIB98.17.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 3 Nr 1, GrEStG § 16 Abs 2 Nr 1, AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 2

vorgehend FG Köln, 12. Juni 2017, Az: 5 K 2924/13

Leitsätze

1. NV: Erwirbt der Treuhänder Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft, die er zunächst für den Treugeber gehalten hatte, nach Auflösung der Treuhand zivilrechtlich zurück, liegt kein Fall des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG vor .

2. NV: Mit dem Erwerb der Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft durch den Treuhänder kann bei dem mittelbar beteiligten Gesellschafter eine Anteilsvereinigung i.S. des § 1 Abs. 3 GrEStG eintreten .

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 13. Juni 2017 5 K 2924/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) sowie die C-GmbH waren je zur Hälfte Gesellschafter einer grundbesitzenden GbR. Die C-GmbH hielt ihre Beteiligung seit Gründung der GbR mit Vertrag vom 20. November 2003 treuhänderisch für die U-GmbH (37,5 %) und die N-GmbH (12,5 %). Mit Beendigung der Treuhandverhältnisse im Jahr 2004 gab sie die Anteile an die Treugeber heraus. Diese veräußerten ihre --nun unmittelbaren-- Beteiligungen mit Vertrag vom 27. Februar 2005 an die C-GmbH. Alleingesellschafterin der C-GmbH war die X-GmbH, deren Anteile sich vollständig in der Hand des Klägers befanden.

2 Die GbR zeigte dem Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) eine mittelbare Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs. 3 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) an und teilte mit, dass die C-GmbH 50 % der GbR-Anteile erworben habe. Mit der Begründung, die C-GmbH habe die Beteiligung in der Vergangenheit bereits treuhänderisch gehalten, beantragte sie die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG.

3 Das FA erließ unter dem 27. Juni 2005 einen negativen Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer. In den Erläuterungen führte es aus, der Übergang von 50 % der GbR-Anteile sei nicht steuerbar. Der Bescheid erging an die C-GmbH als Erwerberin.

4 Am 2. Oktober 2009 ordnete das FA eine Außenprüfung beim Kläger an. Der Prüfer gelangte zu dem Ergebnis, in der Hand des Klägers habe eine Anteilsvereinigung i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG stattgefunden, die zur Hälfte steuerpflichtig sei (§ 6 Abs. 2 GrEStG). Ein Rückerwerb nach § 16 GrEStG liege nicht vor. Der Erlass eines (geänderten) Feststellungsbescheids könne auf § 173 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) gestützt werden, da der Bescheid vom 27. Juni 2005 in Unkenntnis der mittelbaren GbR-Beteiligung des Klägers ergangen sei.

5 Das FA folgte dem Prüfer und richtete am 18. März 2011 einen Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer gegen den Kläger. Der Einspruch blieb erfolglos.

6 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Der Feststellungsbescheid stelle keinen unzulässigen Änderungsbescheid, sondern einen Erstbescheid gegen ein anderes Steuersubjekt --den Kläger-- dar. Einer Änderungsbefugnis nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO bedürfe es daher nicht. Ungeachtet dessen lägen die Voraussetzungen für eine Änderung vor. Denn die mittelbare Beteiligung des Klägers sei dem FA nachträglich bekannt geworden; sie habe sich weder aus der Anzeige der GbR noch aus dem Text des Vertrags vom 27. Februar 2005 ergeben. Das FA sei auch nicht wegen Verletzung der Amtsermittlungspflicht an der Korrektur des Bescheids gehindert. Eine Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG scheide aus. Denn der Annahme eines Rückerwerbs stehe entgegen, dass der Kläger ursprünglich nur hälftig an der GbR beteiligt gewesen sei. Die von der C-GmbH treuhänderisch gehaltene Beteiligung habe ihm nicht zugerechnet werden können.

7 Das FG hat die Revision nicht zugelassen. Mit seiner Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision macht der Kläger die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache, das Erfordernis der Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung und Verfahrensfehler nach § 115 Abs. 2 Nr. 1, Nr. 2 Alternative 2 und Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) geltend.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Beschwerde ist unbegründet. Gründe für die Zulassung der Revision liegen nicht vor.

9 1. Die Rechtssache weist keine grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO auf, da die Rechtsfrage, die sich dem Vortrag des Klägers entnehmen lässt, nach den gesetzlichen Vorschriften und der vorhandenen höchstrichterlichen Rechtsprechung eindeutig zu beantworten ist.

10 a) Eine Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das abstrakte Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Die Rechtsfrage muss im konkreten Fall klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärungsfähig sein. Klärungsbedürftig ist eine Rechtsfrage, wenn hinsichtlich ihrer Beantwortung Unsicherheit besteht. Eine klärungsbedürftige Rechtsfrage wird dagegen nicht aufgeworfen, wenn die streitige Rechtsfrage offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das FG getan hat, die Rechtslage also eindeutig ist (ständige Rechtsprechung, z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. August 2018 II B 9/18, BFH/NV 2019, 44, Rz 10).

11 b) Für grundsätzlich bedeutsam hält der Kläger --sinngemäß-- die Frage, ob die mittelbare Anteilsvereinigung i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG einen Rückerwerb i.S. des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG darstellt, wenn der --die Anteilsvereinigung auslösende-- unmittelbare Anteilserwerb durch eine Gesellschaft erfolgt, die die Beteiligung früher treuhänderisch für einen Dritten gehalten hat, selbst wenn dem Ereignis, das den Rückerwerb auslöst, kein grunderwerbsteuerbarer Vorgang vorausgegangen ist. Die Frage ist aber nicht klärungsbedürftig, da sie sich anhand des Gesetzes und der höchstrichterlichen Rechtsprechung eindeutig beantworten lässt. Danach liegt kein Rückerwerb i.S. des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG, sondern ein Neu- bzw. Ersterwerb vor. Denn die ursprünglich treuhänderisch für einen Dritten gehaltene Beteiligung war --wie vom FG entschieden-- dem Dritten (Treugeber) und nicht dem (Allein-)Gesellschafter der Treuhänderin zuzurechnen.

12 aa) Zivilrechtlich gibt es entgegen der Auffassung des Klägers keine mittelbare Gesellschafterstellung. Nur die unmittelbar an der grundbesitzenden Gesellschaft beteiligte Personen- oder Kapitalgesellschaft ist zivilrechtlich deren Gesellschafterin (grundlegend BFH-Urteil vom 24. April 2013 II R 17/10, BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833, Rz 14, zu § 1 Abs. 2a GrEStG; ebenso BFH-Urteile vom 18. September 2013 II R 21/12, BFHE 243, 393, BStBl II 2014, 326, Rz 11, und vom 12. März 2014 II R 51/12, BFHE 245, 381, BStBl II 2016, 356, Rz 13, jeweils zu § 1 Abs. 3 GrEStG). Im Streitfall konnte die von der C-GmbH gehaltene Beteiligung daher keine zivilrechtliche Gesellschafterstellung des Klägers begründen.

13 bb) Das Vorliegen einer mittelbaren Gesellschafterstellung lässt sich lediglich nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten beurteilen. Eine mittelbare Beteiligung kann sich etwa aus schuldrechtlichen Bindungen der an der Gesellschaft unmittelbar beteiligten Gesellschafter ergeben. Schuldrechtliche Vereinbarungen können es

rechtfertigen, die Beteiligung einem Dritten zuzurechnen und diesen wie einen Gesellschafter der grundbesitzenden Gesellschaft zu behandeln (vgl. BFH-Urteile vom 25. November 2015 II R 18/14, BFHE 251, 492, BStBl II 2018, 783, Rz 13 ff., und vom 30. August 2017 II R 39/15, BFHE 260, 87, BStBl II 2018, 786, Rz 22 ff., jeweils zu § 1 Abs. 2a GrEStG).

14 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 (z.B. BFH-Urteile vom 9. Juli 2014 II R 49/12, BFHE 246, 215, BStBl II 2016, 57, Rz 17; in BFHE 251, 492, BStBl II 2018, 783, Rz 18, und in BFHE 260, 87, BStBl II 2018, 786, Rz 24). Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO ist bei einem steuerrechtlich anzuerkennenden Treuhandverhältnis der Gesellschaftsanteil nicht dem zivilrechtlichen Gesellschafter, sondern dem Treugeber zuzurechnen. Wird hinsichtlich eines Gesellschaftsanteils ein Treuhandverhältnis begründet, ist der Treuhänder unmittelbarer und der Treugeber mittelbarer Gesellschafter (BFH-Urteile vom 3. März 2015 II R 30/13, BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777, Rz 16, und in BFHE 251, 492, BStBl II 2018, 783, Rz 21 f.).

15 dd) Gegenstand der Feststellung im Streitfall ist ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG. Dieser Tatbestand erfasst die infolge der Vereinigung der Anteile der grundbesitzenden Gesellschaft in einer Hand spezifisch grunderwerbsteuerrechtlich veränderte Zuordnung von Grundstücken. Die Vorschrift will die Sachherrschaft erfassen, die jemand hinsichtlich des Gesellschaftsgrundstücks aufgrund der rechtlichen Verfügungsmacht über die Gesellschaftsanteile erlangt. Jene Sachherrschaft besitzt auch derjenige, für den ein anderer als Treuhänder Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft hält, der hinsichtlich der Ausübung der Gesellschaftsrechte gegenüber dem Treugeber weisungsgebunden ist und den Anteil jederzeit an diesen herausgeben muss. Bei der Frage, ob alle Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft in einer Hand vereinigt werden, sind daher von Treuhändern gehaltene Anteile beim Treugeber zu berücksichtigen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 16. Juli 1997 II R 8/95, BFH/NV 1998, 81, unter II.1. und II.2.; vgl. auch BFH-Urteile vom 28. Juni 1972 II 77/64, BFHE 106, 138, BStBl II 1972, 719, und vom 5. November 1986 II R 237/85, BFHE 148, 340, BStBl II 1987, 225, unter II.1.a).

16 ee) Diese Grundsätze hat das FG beachtet. Es hat zutreffend entschieden, dass ein Rückerwerb i.S. des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG ausscheidet. Denn der Kläger, dessen Erwerb nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG hier maßgeblich ist, hat aufgrund des Vertrags vom 27. Februar 2005 *erstmals* die Herrschaft über das Grundstück der GbR erlangt. Die mit Errichtung der GbR vereinbarte Treuhänderstellung der C-GmbH vermochte grunderwerbsteuerrechtlich keine Sachherrschaft des Klägers zu begründen. Obwohl der Kläger mittelbarer Alleingesellschafter der Treuhänderin war, war er wegen deren Weisungsgebundenheit gegenüber den Treugebern nicht in der Lage, seinen Willen in der grundbesitzenden GbR durchzusetzen. Die zivilrechtlich bestehende GbR-Beteiligung der C-GmbH war grunderwerbsteuerrechtlich nicht dem Kläger, sondern den Treugebern zuzurechnen. Für die Frage, ob ein Rückerwerb i.S. des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG vorliegt, ist nicht erheblich, ob vor Abschluss des Vertrags vom 27. Februar 2005 ein steuerbarer Erwerbsvorgang verwirklicht wurde.

17 2. Die Revision ist auch nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) zuzulassen.

18 a) Die Zulassung der Revision aus diesem Grund setzt voraus, dass das FG in einer Rechtsfrage von der Entscheidung eines anderen Gerichts abgewichen ist, dass dabei über dieselbe Rechtsfrage entschieden wurde und diese für beide Entscheidungen rechtserheblich war, dass die Entscheidungen zu gleichen oder vergleichbaren Sachverhalten ergangen sind, dass die abweichend beantwortete Rechtsfrage im Revisionsverfahren geklärt werden kann und dass eine Entscheidung des BFH zur Wahrung der Rechtseinheit erforderlich ist (z.B. BFH-Beschlüsse vom 9. September 2015 II B 28/15, BFH/NV 2015, 1668, Rz 9, und vom 12. Juni 2017 III B 157/16, BFH/NV 2017, 1318, Rz 13). Zur schlüssigen Darlegung einer solchen Abweichungsrüge muss der Beschwerdeführer tragende und abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen FG-Urteil einerseits und aus den behaupteten, genau bezeichneten Divergenzentscheidungen andererseits herausarbeiten und einander gegenüberstellen, um so die behauptete Abweichung zu verdeutlichen (z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 2015, 1668, Rz 9).

19 b) Zur Begründung der Divergenz führt der Kläger aus, das FG sei von Entscheidungen des BFH abgewichen. Der BFH habe entschieden, die Anwendung des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG setze nicht voraus, dass dem Rückerwerb ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang vorausgegangen sei (BFH-Urteile vom 17. Februar 1954 II 14/53 U, BFHE 58, 491, BStBl III 1954, 99, unter III., zu § 17 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG a.F., und vom 9. Februar 1983 II R 26/81, juris, unter II.1., zu § 28 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG Berlin a.F.).

20 Eine Abweichung liegt aber nicht vor. Hintergrund der Aussage des FG, der Kläger sei ursprünglich nicht zu 100 % an der GbR beteiligt gewesen, ist nicht die Annahme, einem Rückerwerb müsse ein steuerbarer Vorgang (hier: eine Anteilsvereinigung i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG) vorausgegangen sein. Vielmehr hält das FG § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG zutreffend nur dann für einschlägig, wenn der Erwerber die Herrschaft über das Grundstück nicht erstmalig erlangt, sondern diese innerhalb der vergangenen zwei Jahre bereits inne hatte. Dies war im Streitfall in Bezug auf den Kläger nicht gegeben.

21 c) Weiter rügt der Kläger, die Vorentscheidung weiche von dem Urteil des FG Köln vom 22. September 1994 4 K 5642/90 (Entscheidungen der Finanzgerichte 1995, 240) ab. Danach verstoße das FA gegen Treu und Glauben, wenn es sich nach jahrelangem Rechtsfrieden auf die Nichtigkeit des Bescheids berufe, um --ohne dass die Voraussetzungen einer Änderungsvorschrift vorlägen-- einen "verbösernden" Erstbescheid zu erlassen.

22 Eine Divergenz besteht nicht. Denn dem Urteil des FG Köln und der Vorentscheidung liegen unterschiedliche Sachverhalte zugrunde. Entgegen der Auffassung des Klägers ist der unter dem 27. Juni 2005 ergangene Feststellungsbescheid weder inhaltlich unbestimmt noch leidet er an einem schwerwiegenden Bekanntgabemangel. Die tatsächlichen Feststellungen des FG, an die der BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO grundsätzlich gebunden ist, enthalten keine Anhaltspunkte für eine Nichtigkeit des Bescheids. Nach jenen Feststellungen hat das FA (nur) den Erwerb der C-GmbH grunderwerbsteuerrechtlich beurteilt und den Feststellungsbescheid entsprechend an die C-GmbH gerichtet. Der Erwerb des Klägers war gerade nicht Gegenstand der Feststellung. Es bestand daher kein Anlass, den Kläger als Inhaltsadressaten aufzuführen und eine Bekanntgabe an diesen vorzunehmen. Der Umstand, dass das FA nicht erkannt hat, dass der Erwerb der C-GmbH zwar nicht bei dieser, aber auf der Ebene des Klägers steuerbar gewesen ist, führt nicht zur Nichtigkeit des gegen die C-GmbH erlassenen, zutreffenden negativen Feststellungsbescheids.

23 d) Darüber hinaus macht der Kläger eine Abweichung der Vorentscheidung von den BFH-Urteilen vom 19. August 1999 IV R 34/98 (BFH/NV 2001, 409) und vom 1. Dezember 2004 II R 10/02 (BFH/NV 2005, 1365) sowie von den BFH-Beschlüssen vom 29. Juni 1988 IV B 70/88 (BFH/NV 1989, 613) und vom 25. November 1999 VII S 19/99 (BFH/NV 2000, 551) geltend.

24 Diese Rüge ist bereits unzulässig, da sie den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO nicht genügt. Der Kläger hat keine abstrakten Rechtssätze aus dem angefochtenen FG-Urteil einerseits und den behaupteten Divergenzentscheidungen andererseits herausgearbeitet. Seine sinngemäß aufgeworfene Frage, ob der negative Feststellungsbescheid vom 27. Juni 2005 dahin ausgelegt werden kann, dass er --der Kläger-- Inhaltsadressat des Bescheids ist, betrifft lediglich den konkreten Einzelfall und stellt kein abstraktes Rechtsproblem dar.

25 3. Auch die Rüge des Klägers, das FG habe gegen seine Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) verstoßen, ist nicht schlüssig dargelegt.

26 a) Macht der Beschwerdeführer geltend, das FG hätte den Sachverhalt auch ohne entsprechenden Beweisantritt von Amts wegen weiter aufklären müssen, sind u.a. substantiierte Ausführungen darüber erforderlich, aus welchen Gründen (genaue Angabe) sich dem FG die Notwendigkeit einer weiteren Aufklärung des Sachverhalts oder einer Beweiserhebung auch ohne einen entsprechenden Antrag hätte aufdrängen müssen, welche entscheidungserheblichen Tatsachen sich bei einer weiteren Sachaufklärung oder Beweisaufnahme voraussichtlich ergeben hätten und inwiefern eine weitere Aufklärung des Sachverhalts auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können (z.B. BFH-Beschluss vom 18. August 2015 III B 112/14, BFH/NV 2015, 1595, Rz 16).

27 b) An solchen Darlegungen fehlt es. Der Kläger rügt zwar vordergründig, das FG habe den Sachverhalt weiter aufklären müssen. Tatsächlich wendet er sich aber gegen die Sachverhaltswürdigung des Gerichts und damit gegen die inhaltliche Richtigkeit der Entscheidung. Die Sachverhalts- und Beweiswürdigung ist revisionsrechtlich dem materiellen Recht zuzuordnen und deshalb der Prüfung des BFH im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde entzogen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 15. Mai 2018 I B 114/17, BFH/NV 2018, 1092, Rz 11).

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de