Urteil vom 04. März 2020, II R 2/17

Widerruf einer Schenkung als der Grunderwerbsteuer unterliegender Erwerbsvorgang

ECLI:DE:BFH:2020:U.040320.IIR2.17.0

BFH II. Senat

BGB § 662, BGB § 667, BGB § 675, GrEStG § 1 Abs 3 Nr 1, GrEStG § 1 Abs 4 Nr 2 Buchst a

vorgehend FG Münster, 19. Dezember 2016, Az: 8 K 1686/13 GrE

Leitsätze

1. § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG knüpft die Steuerpflicht an ein Rechtsgeschäft und nicht an die tatsächliche Vereinigung der Gesellschaftsanteile in einer Hand.

2. Ein Widerruf kann ein Rechtsgeschäft i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG sein, wenn das Recht zum Widerruf in einem schuldrechtlichen Geschäft angelegt ist.

3. Eine natürliche Person ist gegenüber den Weisungen eines Unternehmers in Bezug auf Gesellschaftsanteile verpflichtet i.S. des § 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. a GrEStG a.F., wenn sie rechtlich zur Herausgabe der Anteile verpflichtet ist. Eine solche Verpflichtung zur Herausgabe liegt in der Regel vor, wenn zivilrechtlich zwischen dem Unternehmer und der natürlichen Person ein unentgeltlicher Auftrag oder ein entgeltlicher Geschäftsbesorgungsvertrag besteht.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 20.12.2016 - 8 K 1686/13 GrE wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war Anfang des Jahres 2007 als Kommanditist mit einem Kommanditanteil von 10 % an der A-GmbH & Co. KG beteiligt. Weitere Kommanditisten waren die Söhne des Klägers, B und C, mit einem Kommanditanteil von jeweils 45 %. Die A-GmbH & Co. KG war ihrerseits mit einem Anteil von 25 % Kommanditistin der grundbesitzenden E-GmbH & Co. KG. Weiterer Kommanditist war der Kläger mit einem Kommanditanteil von 75 %, den er im Jahr 2003 von ausscheidenden Kommanditisten erworben hatte.

2 Die Kommanditanteile an der A-GmbH & Co. KG in Höhe von jeweils ... DM (jeweils 45 %) hatte der Kläger seinen Söhnen jeweils mit Schenkungs- und Abtretungsvertrag vom 21.12.1995 (Schenkungsvertrag) unentgeltlich unter Vorbehalt eines lebenslangen Nießbrauchs an den Anteilen übertragen. In dem jeweiligen Schenkungsvertrag trat der Kläger die Kommanditanteile an seine Söhne ab und die Söhne nahmen die Abtretung an. Die Söhne bevollmächtigten den Kläger unwiderruflich, für die Dauer des Nießbrauchs die Stimm- und Verwaltungsrechte bezüglich der Kommanditanteile auszuüben. Schließlich behielt sich der Kläger das Recht vor, die Schenkung jederzeit, ohne Angabe von Gründen, zu widerrufen und die Rückübertragung des jeweiligen Kommanditanteils an sich zu verlangen (§ 5 des Schenkungsvertrags).

3 Mit Verträgen über die "Übertragung einer Kommanditbeteiligung" (Schenkungswiderruf- und Übertragungsvertrag) vom 09.02.2007 zwischen dem Kläger und seinen Söhnen widerrief der Kläger jeweils die Schenkung der Kommanditanteile und verlangte die Rückübertragung der Anteile (§ 1 des Schenkungswiderruf- und

Übertragungsvertrags). Weiter trat der jeweilige Sohn seinen Kommanditanteil an den dies annehmenden Kläger ab (§ 2 Abs. 1 des Schenkungswiderruf- und Übertragungsvertrags). Die Abtretungen standen "unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung des Kommanditanteilserwerbs an der E-GmbH & Co. KG durch F oder ein anderes von W kontrolliertes Unternehmen im Handelsregister der E-GmbH & Co. KG" (§ 2 Abs. 2 des Schenkungswiderruf- und Übertragungsvertrags).

4 Gemäß den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) veräußerte im Anschluss der Kläger 94,9 % der Kommanditbeteiligung an der A-GmbH & Co. KG an die F. Zudem veräußerte die A-GmbH & Co. KG 19,9 % ihrer Kommanditanteile an der E-GmbH & Co. KG an die F.

5 Nach einer Außenprüfung im Jahr 2012 vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, durch den in der Vereinbarung vom 09.02.2007 ausgesprochenen Widerruf der Schenkung von Kommanditanteilen und die damit verbundene Vereinigung der Anteile an der A-GmbH & Co. KG sei in Bezug auf die grundbesitzende E-GmbH & Co. KG der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) verwirklicht worden. Da außerhalb seines Finanzamtsbezirks liegende Grundstücke betroffen waren, erließ er am 28.01.2013 einen entsprechenden Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG (Feststellungsbescheid). Der Feststellungsbescheid wurde am 19.05.2016 in nicht streitigen Punkten geändert. Der Feststellungsbescheid vom 28.01.2013 und der Änderungsbescheid vom 19.05.2016 nannten als steuerbaren Erwerbsvorgang die Anteilsvereinigung am 09.02.2007 durch den Widerruf der Schenkung. Der steuerbegünstigte Anteil wurde in unstreitiger Höhe festgestellt.

6 Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das FG führte zur Begründung im Wesentlichen aus, unter einem Rechtsgeschäft i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG, das den Anspruch auf die Übertragung von Gesellschaftsanteilen begründe, sei auch eine einseitige Willenserklärung zu verstehen, die den bisherigen Anteilsinhaber zur Übertragung verpflichte. Es genüge, wenn der Anspruch auf Herausgabe kraft Gesetzes entstanden und in einem obligatorischen Rechtsgeschäft begründet sei. Die Anwendung des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG scheitere auch nicht daran, dass --wie der Kläger meint-- die Anteile an der A-GmbH & Co. KG bereits im Jahr 2003 in seiner Hand vereinigt gewesen seien und sie daher in 2007 nicht mehr vereinigt hätten werden können. Die Söhne des Klägers seien nicht als abhängige Personen i.S. des § 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. a des Grunderwerbsteuergesetzes in der bis zum 29.06.2013 geltenden Fassung (GrEStG a.F.) anzusehen gewesen. Sie seien nicht rechtlich verpflichtet gewesen, die Kommanditanteile an der A-GmbH & Co. KG an den Kläger herauszugeben. Dass der Kläger in der Lage gewesen sei, die Rechtspflicht zur Rückabtretung der Anteile zu begründen, genüge nicht. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 332 veröffentlicht.

7 Mit seiner Revision macht der Kläger eine Verletzung von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG und § 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. a GrEStG a.F. geltend.

8 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung, den Feststellungsbescheid vom 28.01.2013, die Einspruchsentscheidung vom 14.05.2013 und den Änderungsbescheid vom 19.05.2016 aufzuheben.

9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass der Feststellungsbescheid in Gestalt des Änderungsbescheids rechtmäßig ist und den Kläger nicht in seinen Rechten verletzt.

11 1. Der Widerruf der Schenkungen am 09.02.2007 unterliegt der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG.

12 a) Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, unterliegt nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG der Steuer --soweit eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG nicht in Betracht kommt-- ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers vereinigt werden würden.

13 § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG knüpft die Steuerpflicht an das Rechtsgeschäft und nicht an die tatsächliche Vereinigung der Gesellschaftsanteile in einer Hand.

14 b) Unter Rechtsgeschäft i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG versteht man einseitige und zweiseitige Rechtsgeschäfte, die einen Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile an der Gesellschaft begründen. Es muss sich dabei um ein Rechtsgeschäft handeln, das in einem schuldrechtlichen Geschäft angelegt ist. Dies zeigt der Wortlaut der --zu § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG subsidiären (vgl. Meßbacher-Hönsch in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 19. Aufl., § 1 Rz 1048)-- Vorschrift des § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG, nach der die Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile an der Gesellschaft der Grunderwerbsteuer unterliegt, "wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Nummer 1 vorausgegangen ist". Auch ein Widerruf als einseitige empfangsbedürftige Willenserklärung kann ein Rechtsgeschäft i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG sein, wenn das Recht zum Widerruf in einem schuldrechtlichen Geschäft --z.B. einer vertraglichen Vereinbarung-- angelegt ist. Der Widerruf als Gestaltungsgeschäft begründet zwar selbst kein Schuldverhältnis, er ändert aber den Inhalt eines bereits bestehenden Schuldverhältnisses (Palandt/Grüneberg, Bürgerliches Gesetzbuch, 79. Aufl., Überblick vor § 311 Rz 4).

15 c) Die mögliche Anteilsvereinigung i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG kann dadurch erfolgen, dass sich die Anteile in der Hand des Erwerbers teils unmittelbar und teils mittelbar vereinigen würden. Ein möglicher unmittelbarer Anteilserwerb liegt vor, wenn der Erwerber zivilrechtlich Gesellschafter dieser Gesellschaft werden würde. Beim mittelbaren Anteilserwerb, bei dem der Erwerber selbst nicht Gesellschafter der grundbesitzenden Gesellschaft werden würde, scheidet eine Anknüpfung an das Zivilrecht aus, da es keine Regelungen für einen mittelbaren Anteilserwerb vorsieht. Es kommt vielmehr mit der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) darauf an, welche rechtlich begründeten Einflussmöglichkeiten der Erwerber auf die grundbesitzende Gesellschaft hätte. Bei einer zwischengeschalteten Personengesellschaft, die unmittelbar an einer grundbesitzenden Gesellschaft beteiligt ist, ist als Anteil i.S. von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG --wie bei einer zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft-- die Beteiligung am Gesellschaftskapital und nicht die sachenrechtliche Beteiligung am Gesamthandsvermögen maßgebend. Die Beteiligung am Gesellschaftskapital der Personengesellschaft vermittelt, soweit sie mindestens 95 % beträgt, die rechtliche Möglichkeit für den beteiligten Gesellschafter, den Willen in der Personengesellschaft in grunderwerbsteuerrechtlich erheblicher Weise durchzusetzen. Diese Möglichkeit hat der Gesellschafter auch in Bezug auf nachgeordnete Gesellschaften, an denen die zwischengeschaltete Personengesellschaft wiederum zu mindestens 95 % beteiligt ist. Die Beteiligung an diesen Gesellschaften ist unmittelbar der zwischengeschalteten Personengesellschaft und mittelbar deren Gesellschaftern zuzurechnen (vgl. BFH-Urteil vom 27.09.2017 - II R 41/15, BFHE 260, 94, BStBl II 2018, 667, Rz 13 ff.).

16 d) Die Steuerbarkeit eines Rechtsgeschäfts i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Erwerber vor der Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile noch nicht über eine Beteiligung am Gesellschaftskapital der zwischengeschalteten Personengesellschaft von mindestens 95 % verfügte, jedoch tatsächlich seinen Willen in der zwischengeschalteten Personengesellschaft durchsetzen konnte, weil er unwiderruflich bevollmächtigt war, für die Dauer eines ihm eingeräumten Nießbrauchs an nicht in seinem Eigentum stehenden Gesellschaftsanteilen die Stimm- und Verwaltungsrechte bei der zwischengeschalteten Personengesellschaft auszuüben. Diese Gesellschaftsanteile sind dem Vollmachtgeber und nicht dem Bevollmächtigten zuzurechnen, sodass der Bevollmächtigte durch einen Anspruch auf Übertragung dieser Anteile den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG verwirklichen kann. Der BFH hat bereits entschieden, dass die Einräumung einer umfassenden, unwiderruflichen Vollmacht zur Ausübung der Rechte aus einem Gesellschaftsanteil nicht ausreicht, um eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes i.S. des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG im Hinblick auf den von der Vollmacht umfassten Gesellschaftsanteil anzunehmen. Denn insoweit wird dem Bevollmächtigten nur die bloße Möglichkeit eingeräumt, die wesentlichen Gesellschafterrechte für den Gesellschafter wahrzunehmen (BFH-Urteil vom 30.08.2017 - II R 39/15, BFHE 260, 87, BStBl II 2018, 786, Rz 27). Dasselbe gilt für die Frage, ob Gesellschaftsanteile aufgrund einer unwiderruflichen Bevollmächtigung für die Dauer eines Nießbrauchs zur Ausübung der Stimm- und Verwaltungsrechte in Bezug auf die Anteile dem Bevollmächtigten zuzurechnen sind. Eine solche Bevollmächtigung reicht hierfür nicht aus, auch wenn sie unwiderruflich ist. Die Anteile sind grunderwerbsteuerrechtlich weiterhin dem Vollmachtgeber zuzurechnen.

17 e) Nach diesen Grundsätzen wurde --in Übereinstimmung mit der Auffassung des FG und wie durch das FA im Feststellungsbescheid vom 28.01.2013 und im Änderungsbescheid vom 19.05.2016 zutreffend bezeichnet-- durch den Widerruf der Schenkungen am 09.02.2007 der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG verwirklicht.

18 Der Widerruf ist ein Rechtsgeschäft im Sinne dieser Vorschrift. Das Recht zum Widerruf war bereits in § 5 des Schenkungsvertrags vereinbart und wurde in § 1 des Schenkungswiderruf- und Übertragungsvertrags ausgeübt. Der

im ursprünglichen Schenkungsvertrag vorbehaltene Widerruf der Schenkung der Kommanditanteile an der A-GmbH & Co. KG durch den Kläger führte zu einer Rückabwicklung der ursprünglichen Schenkung mit der Folge, dass durch die Rückübertragung der geschenkten Kommanditanteile alle Anteile an der grundbesitzenden E-GmbH & Co. KG in der Hand des Klägers vereinigt werden würden. Der Widerruf begründete einen Anspruch des Klägers gegen seine Söhne auf Rückübertragung der ihnen geschenkten Anteile an der A-GmbH & Co. KG in Höhe von insgesamt 90 %; dieser Anspruch wurde durch die in § 2 Abs. 1 des Schenkungswiderruf- und Übertragungsvertrags vereinbarte Abtretung erfüllt. Aufgrund der Beteiligung der A-GmbH & Co. KG von 25 % an der grundbesitzenden E-GmbH & Co. KG waren dem Kläger mit dem Widerruf der Schenkung mittelbar Anteile von 22,5 % (= 90 % von 25 %) an der E-GmbH & Co. KG zuzurechnen. Daneben war der Kläger bereits vor dem Widerruf der Schenkung selbst zu 77,5 % an der grundbesitzenden E-GmbH & Co. KG beteiligt, und zwar unmittelbar in Höhe von 75 % und mittelbar --über seine Beteiligung von 10 % an der A-GmbH & Co. KG-- in Höhe von 2,5 % (= 10 % von 25 %).

19 Es kann dahingestellt bleiben, ob die Anteile an der E-GmbH & Co. KG durch die Abtretung der Kommanditanteile an der A-GmbH & Co. KG tatsächlich in der Hand des Klägers vereinigt wurden oder eine Vereinigung unterblieb, weil die Abtretung der Kommanditanteile an der A-GmbH & Co. KG unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung des Anteilserwerbs an der E-GmbH & Co. KG durch F oder ein anderes durch W kontrolliertes Unternehmen im Handelsregister der E-GmbH & Co. KG stand. Wie das FG zutreffend ausgeführt hat, betraf die aufschiebende Bedingung ausschließlich die Abtretung der Kommanditanteile an der A-GmbH & Co. KG --also die dingliche Umsetzung-- und nicht den Widerruf der Schenkungen. § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG knüpft die Steuerbarkeit allein an den Widerruf als Rechtsgeschäft. Es reicht aus, dass der Widerruf einen Anspruch auf Übertragung von Anteilen an der A-GmbH & Co. KG begründet, wenn durch die Übertragung mindestens 95 % der Anteile an der A-GmbH & Co. KG unmittelbar und an der E-GmbH & Co. KG mittelbar in der Hand des Klägers vereinigt werden würden.

20 f) Die Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG wird auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Kläger für die Dauer des vorbehaltenen Nießbrauchs an den Kommanditanteilen der A-GmbH & Co. KG unwiderruflich bevollmächtigt war, die Stimm- und Verwaltungsrechte für diese Anteile auszuüben, und er nach seiner Auffassung im Jahr 2007 den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG nicht erfüllen konnte, weil er bereits im Jahr 2003 alle Anteile an der A-GmbH & Co. KG innehatte. Die Anteile seiner Söhne wurden ihm vor dem Widerruf der Schenkungen am 09.02.2007 noch nicht zugerechnet. Die unwiderrufliche Bevollmächtigung zur Ausübung der Stimm- und Verwaltungsrechte für diese Anteile reicht für eine grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung nicht aus.

21 2. Entgegen der Auffassung des Klägers scheidet eine Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG auch nicht deshalb aus, weil alle Anteile an der A-GmbH & Co. KG bereits im Jahr 2003 nach § 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. a GrEStG a.F. in seiner Hand vereinigt gewesen wären. Seine Söhne waren keine abhängigen Personen i.S. des § 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. a GrEStG a.F.

22 a) Nach § 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. a GrEStG a.F. gelten als abhängige Gesellschaften i.S. des § 1 Abs. 3 GrEStG u.a. auch natürliche Personen, soweit sie einzeln oder zusammengeschlossen einem Unternehmen so eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers in Bezug auf die Anteile zu folgen verpflichtet sind.

23 b) Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. a GrEStG a.F. muss eine natürliche Person zur Beachtung von Weisungen des Unternehmers in Bezug auf die Gesellschaftsanteile verpflichtet sein. Eine natürliche Person ist gegenüber dem Unternehmer in Bezug auf die Anteile weisungsgebunden, wenn sie rechtlich zur Herausgabe der Anteile verpflichtet ist. Eine solche Verpflichtung zur Herausgabe der Anteile liegt in der Regel vor, wenn zivilrechtlich zwischen dem Unternehmer und der natürlichen Person ein unentgeltlicher Auftrag (§ 662 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) oder ein entgeltlicher Geschäftsbesorgungsvertrag (§ 675 BGB) besteht. Die Verpflichtung zur Herausgabe der Anteile an den Unternehmer ergibt sich dann schon aus dem Auftragsverhältnis (§§ 667, 675 BGB). In diesen Fällen sind die Anteile bereits dem Unternehmer (als Auftraggeber) zuzurechnen, sodass eine mittelbare Anteilsvereinigung vorliegt und § 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. a GrEStG a.F. in diesen Fällen leerläuft. Besteht hingegen keine Verpflichtung zur Herausgabe der Anteile, liegt eine Weisungsgebundenheit der natürlichen Person i.S. des § 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. a GrEStG a.F. nicht vor (vgl. Meßbacher-Hönsch in Boruttau, a.a.O., § 1 Rz 1122; Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 11. Aufl., § 1 Rz 175; Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 6. Aufl., § 1 Rz 356).

24 c) Im Streitfall kann dahingestellt bleiben, ob der Kläger als Unternehmer i.S. des § 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. a GrEStG a.F. anzusehen ist. Denn jedenfalls gelten B und C nicht als abhängige Personen im Sinne dieser Vorschrift. Solange der Kläger die Schenkungen nicht widerrufen hatte, bestand kein Herausgabeanspruch in Bezug auf die

Kommanditanteile gegenüber den Söhnen. Wie das FG ausführte, begründete die bloße Möglichkeit, die Schenkung zu widerrufen und die Abtretung der Kommanditanteile an sich zu verlangen, keinen solchen Herausgabeanspruch. Ebenso wenig genügt für eine Weisungsgebundenheit i.S. des § 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. a GrEStG a.F., dass der Kläger sich den lebenslangen Nießbrauch an den Kommanditanteilen vorbehalten hatte und von B und C für die Dauer des Nießbrauchs unwiderruflich bevollmächtigt war, die Stimm- und Verwaltungsrechte auszuüben. Eine solche unwiderrufliche Bevollmächtigung begründet keinen Herausgabeanspruch in Bezug auf die Kommanditanteile.

25 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de