Urteil vom 16. September 2020, II R 12/18

Änderung des Gesellschafterbestands einer grundbesitzenden Personengesellschaft; Bemessungsgrundlage bei geplanter Bebauung

ECLI:DE:BFH:2020:U.160920.IIR12.18.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 1 Nr 1, GrEStG § 1 Abs 2a, GrEStG § 8 Abs 2 S 2, GrEStG § 13 Nr 6

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 20. September 2017, Az: 4 K 1834/16

Leitsätze

1. § 8 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 GrEStG verlangt eine kausale Verknüpfung der Änderung des Gesellschafterbestands mit einem Plan zur Bebauung.

2. Zum einen muss es einen vorgefassten Plan geben, mit dem sich die Gesellschaft über einen Gesellschafterwechsel hinaus in wesentlichen Punkten so auf die Bebauung eines Grundstücks festgelegt hat, dass sie sich im Regelfall nur noch unter wirtschaftlichen Schwierigkeiten oder Einbußen davon lösen könnte.

3. Zum anderen müssen die Neugesellschafter die Gesellschaftsanteile wegen des Plans erworben haben.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 21.09.2017 - 4 K 1834/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG. Die Komplementärin war nicht am Gesellschaftskapital beteiligt. Kommanditisten waren vier natürliche Personen. Die Komplementärin hatte am 11./19.02.2004 mit der X GmbH einen Mietvertrag über einen noch zu errichtenden Lebensmittelmarkt in K geschlossen.

2 Mit Vertrag vom 28.09.2004 erwarb die Klägerin ein Grundstück von der Stadt K. Sie verpflichtete sich gegenüber der Stadt K, bis zum 31.10.2004 einen Bauantrag zu stellen und auf dem erworbenen Grundstück bis spätestens 30.09.2007 einen Lebensmittelmarkt zu errichten. Geschah dies nicht, konnte die Stadt K die Rückübertragung des Grundstücks gegen zinslose Erstattung des Kaufpreises verlangen. Dem stand der Verkauf des Grundstücks an Dritte ohne Weitergabe der Bauverpflichtung gleich.

3 Die Untere Bauaufsichtsbehörde in K erteilte der Klägerin am 24.11.2004 für den Neubau des Marktes eine Baugenehmigung unter Auflagen. Die Auflagen betrafen Stellplätze sowie verschiedene Wirtschafts- und Aufenthaltsräume. Für die erforderlichen Stellplätze wollte die Klägerin einen geplanten Verkaufsplatz für Gebrauchtwagen auf dem Nachbargrundstück verwenden.

4 Am 14.02.2005 trat die Klägerin an Stelle der Komplementärin als Vermieterin in den Vertrag mit der X GmbH ein. Am 14.04.2005 stellte sie einen Bauantrag für die Stellplätze, der jedoch abgelehnt wurde.

5 Mit notarieller Urkunde vom 13.05.2005 veräußerten die Komplementärin ihre Komplementärbeteiligung an der

Klägerin an die M GmbH, die vier Kommanditisten ihre Kommanditbeteiligungen an die M KG. Weder an der M GmbH noch an der M KG waren die bisherigen Gesellschafter beteiligt. Der Vertrag nahm auf die bestandskräftige Baugenehmigung vom 24.11.2004 sowie den Mietvertrag mit der X GmbH vom 11./19.02.2004 nebst Nachträgen Bezug. Zu jenem Zeitpunkt hatten die Kommanditisten bereits Honoraransprüche für verschiedene Leistungen erworben, die sie für die Projektierung erbracht hatten.

6 Nach der Anteilsveräußerung wurden die Bauverträge geschlossen. Die Klägerin erwarb noch im Jahre 2005 von der Stadt K ein weiteres, benachbartes Grundstück für die Stellplätze und schloss mit der X GmbH am 17./23.06.2006 einen neuen Mietvertrag. Das Objekt wurde 2006 fertiggestellt.

7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) nahm die Klägerin auf Grundlage von § 1 Abs. 2a Satz 1 des Grunderwerbsteuergesetzes i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes (StEntlG) 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl I 1999, 402) --GrEStG a.F.-- auf Grunderwerbsteuer in Anspruch. Während die Klägerin der Auffassung war, die Bemessungsgrundlage müsse der Wert des unbebauten Grundstücks sein, setzte das FA als Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 GrEStG a.F. den Grundbesitzwert zum Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes an. Im Laufe der Zeit bis in das Klageverfahren hinein erließ das Belegenheitsfinanzamt (FA K) eine Reihe von Grundbesitzwertfeststellungen. Einerseits stellte es mit Bescheid zuletzt vom 27.03.2013 den Grundbesitzwert auf den 13.05.2005 für das unbebaute Grundstück in Höhe von 695.000 € fest. Andererseits stellte es mit Bescheid zuletzt vom 16.01.2015 auf den 13.05.2005 einen Grundbesitzwert für das bebaute Grundstück in Höhe von 8.705.000 € fest. Mit Bescheid vom 04.02.2015 setzte das FA auf der zuletzt genannten Grundlage Grunderwerbsteuer von 304.675 € fest und erklärte die bisher vorläufige Steuerfestsetzung mit weiterem Bescheid vom 26.04.2016 nach § 165 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung für endgültig.

8 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Es hat sich der im Schrifttum durch Behrens (Betriebs-Berater --BB-- 2016, 2071 ff.) vertretenen Auffassung angeschlossen, die Änderung des Gesellschafterbestands i.S. von § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. müsse auf einem vorgefassten Plan zur Bebauung eines Grundstücks beruhen und nicht umgekehrt. Das setze voraus, dass die neuen Gesellschafter benötigt würden, um die Bebauung durch ihre Einlagen zu ermöglichen. Ein solcher Fall liege vor. Die Klägerin habe das Projekt mit den Altgesellschaftern finanziell nicht mehr realisieren können und einen zahlungskräftigen Gesellschafter benötigt. Es habe vielmehr Insolvenz gedroht, im Rahmen derer auch Zahlungen an Altgesellschafter geprüft worden wären. Dass die Aufnahme weiterer Gesellschafter nicht von Beginn an geplant gewesen sei, sei unschädlich. Maßgebend sei nur die Einbindung der neu eintretenden Gesellschafter in die Bebauung. Auf den zudem schwer nachzuweisenden Zeitpunkt eines solchen Aufnahmeplans unter den Altgesellschaftern komme es nicht an.

9 Die M KG sei jedenfalls wirtschaftlich und damit faktisch an die vorzunehmende Bebauung gebunden gewesen. Das Bauvorhaben sei baurechtlich und bautechnisch im Detail geplant gewesen. Das zeige die bereits erteilte Baugenehmigung sowie nicht zuletzt der Mietvertrag mit der X GmbH, der eine feste Bindung der Klägerin bewirkt und umfangreiche Vorgaben für die Bauausführung enthalten habe. Die M KG hätte erhebliche wirtschaftliche, aber auch Reputationsverluste hinnehmen müssen, wäre das Bauvorhaben gescheitert.

10 Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 664 veröffentlicht.

11 Mit der Revision macht die Klägerin eine Verletzung von § 8 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 GrEStG a.F. geltend. Die Grunderwerbsteuer sei auf Grundlage eines Werts nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG a.F. i.V.m. § 138 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes i.d.F. des Jahressteuergesetzes 1997 vom 20.12.1996 (BGBl I 1996, 2049) --BewG a.F.-- zu bemessen, der auf den Stichtag des steuerbaren Rechtsgeschäfts zu bestimmen sei. Die Bebauung sei nicht einzubeziehen.

12 Richtig sei, dass die in § 8 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 GrEStG a.F. enthaltene Ausnahme vom Stichtagsprinzip an die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zum einheitlichen Leistungsgegenstand anschließe und notwendig erschienen sei, da sich der Gesellschafterwechsel bei der Personengesellschaft nicht auf ein noch zu errichtendes Gebäude erstrecken könne. Da sie als Ausnahmevorschrift der Vermeidung von Umgehungsgestaltungen diene, sei das Merkmal "beruht" entsprechend restriktiv zu verstehen. Ein Umgehungsgeschäft fehle, wenn der Erwerber auf eigenes Risiko baue. Der vorausgesetzte vorgefasste Plan zur Bebauung eines Grundstücks müsse deshalb auch den Gesellschafterwechsel umfassen und so Bebauung und Gesellschafterwechsel verknüpfen. Eine zeitliche Abfolge allein genüge nicht, auch nicht eine einfache Förderung des Plans durch den Gesellschafterwechsel. In diesen Fällen "beruhe" der Gesellschafterwechsel nicht auf vorgefasstem Plan. Nur so werde ein Gleichlauf mit § 8 Abs. 2 Satz 2 Alt. 1 GrEStG a.F. erreicht, wo zwischen dem Erwerbsvorgang und denjenigen Verträgen, die sich auf die

Bebauung beziehen, ein so enger Zusammenhang erforderlich sei, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhalte.

13 Im Streitfall fehle eine entsprechend enge Verbindung. Die Altgesellschafter hätten ursprünglich das Projekt selbst realisieren wollen. Sie hätten die Neugesellschafter bei der Anteilsübertragung nicht etwa auf einen Plan verpflichtet. Insbesondere seien die Neugesellschafter nicht in einen bestehenden Bauvertrag eingetreten oder hätten einen solchen mit einem der Veräußererseite zuzurechnenden Auftragnehmer abschließen müssen. Verträge betreffend die Errichtung des Gebäudes hätten die Altgesellschafter noch nicht einmal angebahnt.

14 Es habe auch keine faktischen Zwänge gegeben, die dazu geführt hätten, dass die Neugesellschafter in ihrer Entscheidung über das "Ob" und "Wie" der Baumaßnahme nicht mehr frei gewesen wären und festgestanden hätte, dass sie das Grundstück zu einem bestimmten Preis in einem bestimmten baulichen Zustand erhalten würden. Die Neugesellschafter hätten das Gebäude auf eigene Rechnung und Verantwortung erstellt. Der Mietvertrag mit der X GmbH sei insoweit irrelevant.

15 Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid vom 04.02.2015 in der Fassung vom 26.04.2016 dahin zu ändern, dass als Bemessungsgrundlage der mit Bescheid des FA K vom 27.03.2013 gesondert festgestellte Wert des unbebauten Grundstücks auf den 13.05.2005 angesetzt wird.

16 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

17 Nach § 8 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 GrEStG a.F. sei in die Ermittlung des Bedarfswerts als Bemessungsgrundlage neben dem Grundstück die nach dem Gesellschafterwechsel erfolgte Bebauung einzubeziehen, wenn beide Elemente Gegenstand eines vorgefassten Plans seien. Dieser verlange nach Abreden unter den Gesellschaftern, die auf einen nach § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. steuerbaren Gesellschafterwechsel und eine Bindung der neu eintretenden Gesellschafter an die Bebauung des Grundstücks abzielten. Der Erwerber müsse bei objektiver Betrachtung als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhalten.

18 So habe es sich hier verhalten. Es habe trotz des Austauschs der Gesellschafter eine faktische und wirtschaftliche Bindung an die Bebauung gegeben. Der schon vor dem Grundstückserwerb abgeschlossene und mit einer Konventionalstrafe bei nicht fristgerechter Besitzeinräumung versehene Mietvertrag mit der X GmbH habe die Klägerin gebunden. Sie habe einen liquiden Neugesellschafter benötigt, um trotz der aufgelaufenen Verluste das Projekt abschließen und außerdem die Zahlungsansprüche der Altgesellschafter gegenüber der Klägerin sichern zu können. Indem die Anteilsübertragung mit der Baugenehmigung und dem Mietvertrag einschließlich der Bauverpflichtung verknüpft worden sei, seien die Neugesellschafter auf den vorgefassten Plan verpflichtet worden und in der Entscheidung über das "Ob" und "Wie" der Baumaßnahme nicht mehr frei gewesen. Den Altgesellschaftern möge es nicht originär auf die Bebauung angekommen sein, wohl aber den Neugesellschaftern. Da jedoch das Grundstück bei fehlender Umsetzung der Bebauungsverpflichtung an die Stadt K hätte zurückübertragen werden müssen, wären in einem solchen Falle die Gesellschaftsanteile nicht werthaltig und praktisch nicht zu veräußern gewesen. Die Abweichungen von der ursprünglichen Planung seien nicht wesentlich und hätten auch nur dazu gedient, die Auflagen der Baugenehmigung erfüllen zu können. Der neue Mietvertrag habe keine wesentlichen Änderungen enthalten. Die Auftragserteilung an die bauausführenden Gewerke sei angesichts der detaillierten Vorgaben nicht mehr entscheidend gewesen.

Entscheidungsgründe

II.

19 Die Revision ist nach § 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat im Ergebnis zu Recht erkannt, dass der Grunderwerbsteuer der Wert des Grundstücks zum Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes zugrunde zu legen ist.

20 1. Nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG a.F. gilt es als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft, 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 am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen.

Die Vorschrift fingiert ein auf Übereignung des Grundstücks auf eine "neue" Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft (BFH-Urteil vom 11.06.2013 - II R 52/12, BFHE 241, 419, BStBl II 2013, 752, Rz 19). Zivilrechtlich ändert sich an der Rechtsträgerschaft nichts.

21 2. Der als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer dienende Grundbesitzwert wird verfahrensrechtlich gesondert festgestellt.

22 a) Nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG a.F. wird die Steuer u.a. in den Fällen des § 1 Abs. 2a und 3 GrEStG a.F. nach den Grundbesitzwerten i.S. des § 138 Abs. 2 oder 3 BewG a.F. bemessen. Die Grundbesitzwerte sind gemäß § 138 Abs. 5 Satz 1 BewG a.F. gesondert festzustellen. § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG a.F. ist zwar nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 23.06.2015 - 1 BvL 13/11, 1 BvL 14/11 (BGBl I 2015, 1423, BVerfGE 139, 285, BStBl II 2015, 871) mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes unvereinbar, jedoch bis zum 31.12.2008 weiter anwendbar, nachdem der durch Art. 8 Nr. 5 des Steueränderungsgesetzes 2015 vom 02.11.2015 (BGBl I 2015, 1834) eingefügte § 23 Abs. 14 Satz 1 GrEStG die gebotene rückwirkende Änderung erst für Erwerbsvorgänge angeordnet hat, die nach dem 31.12.2008 verwirklicht werden.

23 b) Über die Frage, welcher Zeitpunkt für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage maßgebend ist, wird mit bindender Wirkung nicht im Feststellungsverfahren, sondern im Verfahren betreffend die Festsetzung der Grunderwerbsteuer entschieden (vgl. BFH-Urteil vom 26.10.2005 - II R 53/02, BFH/NV 2006, 551, unter II.1.). Eine Frage des zutreffenden Zeitpunkts ist es auch, ob der Zustand des Grundstücks im Zeitpunkt des Besteuerungsstichtags oder im Falle von Bauprojekten im späteren Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes maßgebend ist. Das bedeutet, dass das Festsetzungsfinanzamt über die Einbeziehung der Bebauung in die Bemessungsgrundlage befindet, während das Feststellungsfinanzamt die Feststellung nach den entsprechenden Vorgaben des Festsetzungsfinanzamts vornimmt. Liegen zwei Grundlagenbescheide vor, deren einer die Bebauung einbezieht, deren anderer nicht, obliegt es dem Festsetzungsfinanzamt, diejenige Feststellung zugrunde zu legen, die nach seiner Rechtsauffassung die zutreffenden Ermittlungsmaßstäbe enthält.

24 3. Nach § 8 Abs. 2 Satz 2 GrEStG a.F. ist der Wert des Grundstücks abweichend von § 138 Abs. 1 Satz 2 BewG a.F. nach den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes maßgebend, wenn sich der Erwerbsvorgang auf ein noch zu errichtendes Gebäude erstreckt (Alt. 1) oder die Änderung des Gesellschafterbestands i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. auf einem vorgefassten Plan zur Bebauung eines Grundstücks beruht (Alt. 2).

25 a) Im Streitfall kommt allein § 8 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 GrEStG a.F. in Betracht. Die Grundsätze des § 8 Abs. 2 Satz 2 Alt. 1 GrEStG a.F. versagen im Rahmen des § 1 Abs. 2a GrEStG a.F., da sie sowohl bei unmittelbarer Anwendung auf die Erwerbsvorgänge nach § 8 Abs. 2 Satz 1 GrEStG a.F. als auch bei entsprechender Anwendung auf die Erwerbsvorgänge des § 8 Abs. 1 GrEStG a.F. einschließlich der Grundsätze des sog. einheitlichen Vertragswerks an die Rechte und Pflichten von Veräußerer und Erwerber anknüpfen (vgl. im Einzelnen BFH-Urteil vom 20.02.2019 - II R 28/15, BFHE 264, 343, BStBl II 2019, 555, Rz 34 ff., m.w.N.). In den Fällen des § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. fehlen aber Veräußerer und Erwerber.

26 b) § 8 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 GrEStG a.F. verlangt eine kausale Verknüpfung der Änderung des Gesellschafterbestands mit einem Plan zur Bebauung. Zum einen muss es einen vorgefassten Plan zur Bebauung eines Grundstücks geben, mit dem sich die Gesellschaft über einen Gesellschafterwechsel hinaus in wesentlichen Punkten festgelegt hat. Zum anderen muss die Änderung des Gesellschafterbestands in der Weise auf diesem Plan beruhen, dass die Neugesellschafter die Gesellschaftsanteile wegen des Plans erworben haben.

27 4. Der vorgefasste Plan zur Bebauung eines Grundstücks bildet innerhalb des durch die Formulierung "beruht" zum Ausdruck gebrachten Kausalzusammenhangs den Grund, nicht die Folge.

28 a) In zeitlicher Hinsicht muss der Plan vor der Änderung des Gesellschafterbestands und damit unter der Ägide der Altgesellschafter gefasst worden sein. Andernfalls wäre er nicht "vorgefasst" und könnte die Änderung des Gesellschafterbestands auch nicht veranlassen.

29 b) In sachlicher Hinsicht muss sich der Plan auf eine im Wesentlichen feststehende Bebauung beziehen.

30 aa) Der Plan muss nur die Bebauung, nicht auch die Änderung des Gesellschafterbestands zum Gegenstand haben. Die Satzkonstruktion ("zur Bebauung") ist insoweit eindeutig. Eine Auslegung der Vorschrift in der Weise, dass auch

die Änderung des Gesellschafterbestands Teil des Plans sein müsste, könnte nur Teil einer teleologischen Reduktion sein, für die kein Anlass besteht.

31 bb) Es ist erforderlich, aber auch ausreichend, dass aus Sicht der Gesellschaft die geplante Bebauung im Wesentlichen feststeht. Der Plan zur Bebauung muss sich bei der Gesellschaft in einer solchen Weise verdichtet haben, dass sie sich im Regelfall nur noch unter wirtschaftlichen Schwierigkeiten oder Einbußen davon lösen könnte.

32 Die Vorschrift selbst begründet keine inhaltlichen Mindestanforderungen an den Plan. Weder regelt sie, wie weit sich der Plan zur Bebauung bereits auf eine bestimmte Art der Bebauung konkretisiert haben muss, noch regelt sie, wie weit er bereits in vertraglichen Bindungen Niederschlag gefunden haben muss. Wird die Vorschrift auf solche Fälle begrenzt, in denen die Bebauung "im Wesentlichen feststeht", vermeidet dies ein Ausufern des § 8 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 GrEStG a.F. in der Weise, dass reine Vorstellungen und Gedanken über eine nach Art und Umfang ggf. noch gänzlich unbestimmte Bebauung eine steuererhöhende Wirkung hätten. Dasselbe gilt für die weitere Voraussetzung, dass die Gesellschaft von der so konkretisierten Bebauung wirtschaftlich nur noch unter Schwierigkeiten Abstand nehmen könnte. Dies entspricht auch insoweit den Wertungen des Gesetzes, als es auch in anderen Bereichen --z.B. für die Einbeziehung der Baukosten bei Erwerbsvorgängen unter verschiedenen Rechtsträgern nach § 8 Abs. 2 Satz 2 Alt. 1 GrEStG a.F. oder nach den Grundsätzen des einheitlichen Vertragswerks-- grundsätzlich einer beidseitigen zivilrechtlichen Verpflichtung auf die geplante Baumaßnahme bedarf (BFH-Urteil in BFHE 264, 343, BStBl II 2019, 555, Rz 35, 37, m.w.N.). Absichten genügen nicht. Es ist kein Grund erkennbar, demgegenüber im Rahmen von § 8 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 GrEStG a.F. die steuerrechtliche Bemessungsgrundlage auf Planungen im Absichtsstadium auszuweiten.

33 cc) Soweit es hinsichtlich der Bebauung bereits Rechtsbeziehungen zu Dritten gibt, sind diese zum einen gewichtige Indizien für eine gesellschaftsinterne Festlegung auf die Bebauung. Zum anderen sind sie im Regelfall dafür entscheidend, dass sich die Gesellschaft von dem Bauvorhaben nur noch schwer lösen könnte. Das gilt für die bauplanungs- und bauordnungsrechtlichen Verhältnisse, für den Abschluss von Bauverträgen, aber auch für Verträge, die das noch zu erstellende Bauobjekt zum Gegenstand haben (Mietverträge, Verwalterverträge etc.). Weil sich an der Identität der Gesellschaft zivilrechtlich durch die Anteilsübertragung nichts ändert, ändert sich grundsätzlich dadurch auch nichts an den wirtschaftlichen Zwängen, denen die Gesellschaft unterliegt.

34 5. Die Änderung des Gesellschafterbestands i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. muss auf dem vorgefassten Plan "beruhen". Weder verlangt die Vorschrift einen zu dem so formulierten "Beruhen" umgekehrten Veranlassungszusammenhang noch verlangt sie einen vorgefassten Plan zur Änderung des Gesellschafterbestands.

35 a) Der Plan muss Grund des Gesellschafterwechsels gewesen sein. Dafür reicht es aus, wenn der Gesellschafterwechsel wegen des Plans stattfindet. Es ist nicht erforderlich, dass der Gesellschafterwechsel wegen des Plans notwendig ist. Die Gesetzesstruktur bietet keinen Anlass, den mit der Formulierung "beruht" gekennzeichneten Kausalzusammenhang auf Fälle zu reduzieren, in denen die Änderung des Gesellschafterbestands erforderlich ist, um den Plan zur Bebauung des Grundstücks umzusetzen (so allerdings wohl Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 11. Aufl., § 8 Rz 51; ferner Behrens, BB 2016, 2071 ff.). Es kommt deshalb nicht darauf an, ob das Bauvorhaben auch ohne Gesellschafterwechsel zu Ende hätte geführt werden können.

36 b) Grund des Anteilserwerbs muss der Plan aus Sicht der Neugesellschafter sein. Es ist erforderlich, aber regelmäßig auch ausreichend, wenn die Neugesellschafter bei Erwerb der Anteile Kenntnis von dem vorgefassten Plan zur Bebauung hatten. In diesem Falle ist er integraler Bestandteil des Vorstellungsbildes der Neugesellschafter geworden.

37 Das Gesetz beantwortet die Frage nicht, aus wessen Perspektive das Merkmal "beruht" zu beurteilen ist. Wäre die Motivationslage des Altgesellschafters maßgebend, liefe die Vorschrift weitgehend leer. Für den Altgesellschafter, der ausscheidet oder eine Zwergbeteiligung zurückbehält, erschöpft sich das Ziel der Veräußerung in aller Regel in der bestmöglichen Veräußerung selbst. Die Durchführbarkeit des Bauprojekts spielt für ihn lediglich eine preisbildende Rolle. Anders kann es sich verhalten, wenn er als Vertragspartner der Gesellschaft (Architekt, Bauunternehmer o.ä.) ein Eigeninteresse bezüglich der Bebauung verfolgt. Derartige Motive rühren jedoch nicht aus der Eigenschaft als Gesellschafter, sondern aus der Eigenschaft als Dritter und sind deshalb im Rahmen der auf § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. beruhenden Besteuerung nicht zu berücksichtigen.

38 Allein das Interesse der Neugesellschafter kann die künftige Bebauung einschließen. Sie müssen um den in der Gesellschaft vorgefassten Plan zur Bebauung wissen und ihn umsetzen wollen. Einer gesonderten Verpflichtung der

Neugesellschafter auf die Bebauung durch Abreden mit den Altgesellschaftern bedarf es nicht, da die auf die Bebauung gerichteten wirtschaftlichen Zwänge, denen die Gesellschaft selbst unterliegt, von dem Gesellschafterwechsel unberührt bleiben.

39 c) Das insbesondere im Schrifttum vertretene Konzept, dass der vorgefasste Plan als Klammer zu verstehen sei und daher nicht nur die Bebauung, sondern auch den Gesellschafterwechsel erfassen müsse (so Viskorf in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 19. Aufl., § 8 Rz 168; Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 6. Aufl., § 8 Rz 138; Nienhaus in Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, § 8 Rz 37), engt den gesetzlichen Tatbestand gegen den Wortlaut und gegen die gesetzliche Systematik ohne Notwendigkeit erheblich ein.

40 aa) Es ist zwar zutreffend, dass der Gesetzgeber mit der Wortwahl "vorgefasster Plan" möglicherweise (so Viskorf in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, a.a.O., § 8 Rz 168) eine Anleihe bei der Rechtsprechung zu § 5 GrEStG i.d.F. bis zum 31.12.1998 vor Inkrafttreten der Änderungen durch das StEntlG 1999/2000/2002 genommen hat. Jene Vorschrift (betreffend den Übergang von Grundstücken auf eine Gesamthand) hatte der BFH für diejenigen Fälle teleologisch reduziert, in denen der einbringende Gesamthänder entsprechend einem vorgefassten Plan in zeitlichem und sachlichem Zusammenhang mit der Grundstücksübertragung auf die Gesamthand seine Gesellschafterstellung auf einen anderen überträgt, da dann die von der Vorschrift vorausgesetzte Partizipation am Grundstückswert entfällt (vgl. BFH-Beschluss vom 04.08.1999 - II B 3/99, BFHE 189, 547, BStBl II 1999, 834, unter II.1., m.w.N.). Der Übergang des Gesellschaftsanteils war Gegenstand des vorgefassten Plans, die Rechtsfigur des vorgefassten Plans um dieses Übergangs willen eingeführt worden, um eine Zweckverfehlung zu vermeiden. Durch die Fünfjahresfrist des § 5 Abs. 3 GrEStG heutiger Fassung ist die Rechtsprechung obsolet geworden.

41 bb) Hieraus ist jedoch nicht zu folgern, dass sich auch in der Konstellation des § 8 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 GrEStG a.F. der vorgefasste Plan auf den Anteilsübergang beziehen müsste. Die Vorschrift macht ausdrücklich die Bebauung des Grundstücks zum Gegenstand des vorgefassten Plans, nicht den Übergang des Gesellschaftsanteils. Während der einem vorgefassten Plan entsprechende Gesellschafterwechsel tragendes Element der Umgehungsgestaltung war, der die Rechtsprechung zu § 5 GrEStG i.d.F. bis zum 31.12.1998 zu begegnen suchte, ist vorliegend der Gesellschafterwechsel zunächst nur Grund der Besteuerung. Tragendes Element der Anwendung von § 8 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 GrEStG a.F. ist die einem vorgefassten Plan entsprechende Bebauung. Zudem ist der Anwendungsbereich der Vorschrift nicht auf Missbrauchsfälle beschränkt.

42 d) Aus den Gesetzesmaterialien ergeben sich keine abweichenden Auslegungsgrundsätze. In dem Dritten Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (BTDrucks 14/443, zu Art. 15 --Grunderwerbsteuergesetz-- zu Nr. 4, S. 43) ist lediglich festgehalten, dass § 8 Abs. 2 Satz 2 GrEStG a.F. den Ansatz des Werts des bebauten Grundstücks ermöglicht, während gleichzeitig aus § 8 Abs. 2 Satz 1 GrEStG a.F. die in dem ursprünglichen Gesetzesentwurf noch enthaltenen Worte "unter Beachtung der Grundsätze zum einheitlichen Vertragswerk" (Gesetzentwurf, BTDrucks 14/23, Art. 17, S. 123) bewusst herausgenommen worden waren. Näheres zum Verständnis der Vorschrift ist diesen Dokumenten nicht zu entnehmen.

43 6. Nach diesen Maßstäben verletzen die angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheide die Klägerin nicht in ihren Rechten. Die Veräußerung von 100 % der Gesellschaftsanteile an der Klägerin am 13.05.2005 an neue Gesellschafter ist nach § 1 Abs. 2a Satz 1 i.V.m. § 13 Nr. 6 GrEStG a.F. bei der Klägerin steuerpflichtig, was zwischen den Beteiligten auch nicht im Streit steht. Das FA hat zu Recht nach § 8 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 GrEStG a.F. die Grunderwerbsteuer nach dem durch das FA K gesondert festgestellten Grundstückswert von 8.705.000 € für das Grundstück im Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes bemessen.

44 a) Die Klägerin hatte einen vorgefassten Plan zur Bebauung eines Grundstücks, von dem sie sich nur unter Schwierigkeiten hätte lösen können. Sie hatte sich schon vor dem Stichtag 13.05.2005 auf die Bebauung mit einem Lebensmittelgroßmarkt festgelegt. Bereits der Vertrag, mit dem sie selbst das Grundstück erworben hatte, enthielt eine Bauverpflichtung. Sie war vertragliche Bindungen mit der X GmbH eingegangen und stand unter entsprechendem rechtlichem und wirtschaftlichem Druck, das Bauvorhaben auch zu realisieren. Soweit die --bereits erteilte-- Baugenehmigung lediglich unter Auflagen erteilt worden war, mögen diese Auflagen die Durchführung des Projekts erschwert haben, was jedoch an den wirtschaftlichen Zwängen nichts ändert. Das gilt nicht zuletzt auch für die Frage der Stellplätze.

45 b) Die Neugesellschafter haben die Gesellschaftsanteile wegen dieses Plans erworben. Die Bauverpflichtung bestand nicht nur nach außen fort. Die Parteien des Anteilskaufvertrages haben das Bauvorhaben überdies über die im Vertrag vom 13.05.2005 enthaltenen Bezugnahmen zum integralen Bestandteil des Vertrages gemacht und so in ihren rechtsgeschäftlichen Willen aufgenommen.

46 7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de