Urteil vom 12. Januar 2022, II R 16/20

Keine Zurechnung eines Anteils am Gesamthandsvermögen aufgrund einer Treuhandabrede

ECLI:DE:BFH:2022:U.120122.IIR16.20.0

BFH II. Senat

GrEStG § 6 Abs 1 S 1, GrEStG § 6 Abs 3 S 1, AO § 39 Abs 2 Nr 1, AO § 39 Abs 1, GrEStG § 1 Abs 1 Nr 1, GrEStG § 5, GrEStG § 1 Abs 2a

vorgehend FG Düsseldorf, 08. Mai 2019, Az: 7 K 2629/18 GE

Leitsätze

1. Ein Anteil am Vermögen der Gesamthand i.S. des § 6 GrEStG kann auch über eine mehrstöckige Beteiligung vermittelt werden.

2. Bei Treuhandverhältnissen ist der Anteil am Vermögen der Gesamthand dem Treuhänder zuzurechnen.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 08.05.2019 - 7 K 2629/18 GE wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, erwarb von der C KG (Verkäuferin) aufgrund notariell beurkundeten Kaufvertrages vom 23.12.2015 Grundstücke.

2 Alleinige Kommanditistin der Klägerin war die CT KG (Zwischengesellschaft). Persönlich haftende Gesellschafterin der Zwischengesellschaft ohne Beteiligung am Vermögen war die Verkäuferin, alleinige Kommanditistin die X-GmbH als Treuhänderin für die Verkäuferin (Treuhandvertrag vom 19.10.1978).

3 Mit Bescheid vom 13.01.2016 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) gegenüber der Klägerin Grunderwerbsteuer fest.

4 Mit dem Einspruch machte die Klägerin geltend, für den Erwerb sei gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) die Grunderwerbsteuer nicht zu erheben, da die Kommanditbeteiligung an der --als Personengesellschaft "transparenten"-- Zwischengesellschaft der Verkäuferin als Treugeberin auch im Rahmen des § 6 GrEStG zuzurechnen und damit die Verkäuferin mittelbar zu 100 % am Vermögen der Klägerin beteiligt sei.

5 Das FA wies den Einspruch am 15.08.2018 als unbegründet zurück. § 6 GrEStG setze eine unmittelbare Beteiligung voraus. Zudem sei ein Treugeber nicht am Vermögen der Gesamthand beteiligt, sondern habe allenfalls gegen den Treuhänder schuldrechtliche Ansprüche.

6 Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) ging davon aus, die mittelbar an der Klägerin beteiligte Treuhänderin -X-GmbH- könne als Kapitalgesellschaft im Rahmen des § 6 GrEStG nicht als transparent angesehen werden. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 1859 veröffentlicht.

7 Mit der Revision macht die Klägerin geltend, die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG

sei zu Unrecht versagt worden. Anteile einer Personengesellschaft seien auch für die Befreiungsregelungen der §§ 5 und 6 GrEStG dem Treugeber zuzurechnen. Die frühere rein zivilrechtliche Betrachtungsweise der Rechtsprechung müsse angesichts der Abs. 2a, 3 und 3a des § 1 GrEStG aufgrund der Einheit des Grunderwerbsteuerrechts auch im Hinblick auf § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG dem Transparenzprinzip weichen, und zwar unabhängig davon, dass Kapitalgesellschaften für Zwecke der Befreiungsregeln als intransparent zu behandeln seien.

8 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Vorentscheidung, den Grunderwerbsteuerbescheid vom 13.01.2016 und die Einspruchsentscheidung vom 15.08.2018 aufzuheben.

9 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und war daher nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht angenommen, dass durch den Erwerb der Grundstücke am 23.12.2015 der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG verwirklicht wurde und die Voraussetzungen für eine Nichterhebung der Steuer nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG nicht erfüllt sind.

11 1. Beim Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand wird nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG die Steuer nicht erhoben, soweit die Anteile der Gesamthänder am Vermögen der erwerbenden Gesamthand ihren Anteilen am Vermögen der übertragenden Gesamthand entsprechen (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 05.06.2019 - II B 21/18, BFH/NV 2019, 1253, Rz 8).

12 a) Als "Anteil am Vermögen der Gesamthand" i.S. der §§ 5 und 6 GrEStG ist die wertmäßige Beteiligung des einzelnen Gesamthänders am Gesamthandsvermögen anzusehen (allgemeine Auffassung, vgl. grundlegend BFH-Urteile vom 31.05.1972 - II R 9/66, BFHE 106, 360, BStBl II 1972, 833, hier insbesondere der erste Leitsatz, und vom 05.02.2020 - II R 9/17, BFHE 267, 511, BStBl II 2020, 658, Rz 24 ff.).

13 Soweit der BFH auch nach dem Wandel der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) zur Teilrechtsfähigkeit einer GbR und der Beteiligung eines Gesamthänders über die Gesamthandsgemeinschaft an deren Vermögen (z.B. BGH-Urteile vom 29.01.2001 - II ZR 331/00, BGHZ 146, 341, und vom 25.09.2006 - II ZR 218/05, Betriebs-Berater --BB-- 2006, 2490, unter I.2.; BGH-Beschlüsse vom 04.12.2008 - V ZB 74/08, BGHZ 179, 102, unter IV.3.b, und vom 20.05.2016 - V ZB 142/15, BB 2016, 2637, Rz 11) in Zusammenhang mit §§ 5 und 6 GrEStG begrifflich noch an die "dingliche Mitberechtigung der Gesamthänder am Gesellschaftsvermögen" angeknüpft hat (z.B. BFH-Urteile vom 29.02.2012 - II R 57/09, BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917, Rz 22, und vom 17.12.2014 - II R 24/13, BFHE 248, 246, BStBl II 2015, 504, Rz 21), hält er hieran nicht mehr fest.

14 b) Das Grunderwerbsteuerrecht sieht die Personengesellschaft seit jeher als selbständigen Rechtsträger an (vgl. Meßbacher-Hönsch in Viskorf, 20. Aufl. 2021, GrEStG § 1 Rz 16). Die grunderwerbsteuerrechtlichen Befreiungsvorschriften in §§ 5 und 6 GrEStG erkennen dementsprechend grundsätzlich an, dass bei einem Übergang eines Grundstücks von einzelnen Gesamthändern auf eine Gesamthandsgemeinschaft ein steuerbarer Rechtsträgerwechsel stattfindet, sehen jedoch von der Erhebung der Steuer ab, soweit der Gesamthänder als Veräußerer zunächst Eigentümer des Grundstücks war und dann anteilsmäßig über das Vermögen der Gesamthand beteiligt ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 267, 511, BStBl II 2020, 658, Rz 26). Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass aufgrund der gesamthänderischen Verbundenheit der Gesellschafter das Grundstück trotz Rechtsträgerwechsels in demselben grunderwerbsteuerrechtlichen Zurechnungsbereich verbleibt (BFH-Urteile vom 04.04.2001 - II R 57/98, BFHE 194, 458, BStBl II 2001, 587, unter II.2.b, und in BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917, Rz 22).

15 c) Diese Grundsätze gelten auch, wenn die Beteiligung am Vermögen der Gesamthand durch die Beteiligung einer anderen Gesamthand an der ersteren (Zwischengesellschaft) vermittelt wird (BFH-Urteil vom 24.09.1985 - II R 65/83, BFHE 144, 473, BStBl II 1985, 714, unter 1.). Bei doppelstöckigen Gesamthandsgemeinschaften ist daher nicht die Zwischengesellschaft als solche als Zurechnungssubjekt anzusehen, sondern ein Rückgriff auf die am Vermögen der Zwischengesellschaft beteiligten Gesamthänder geboten (BFH-Urteile vom 03.06.2014 - II R 1/13,

BFHE 245, 386, BStBl II 2014, 855, Rz 15; in BFHE 248, 246, BStBl II 2015, 504, Rz 15, und vom 17.12.2014 - II R 2/13, BFHE 248, 238, BStBl II 2015, 557, Rz 20, jeweils m.w.N.).

16 d) Ein Treuhandverhältnis allein reicht nicht aus, um einem Treugeber im Rahmen von §§ 5, 6 GrEStG eine Beteiligung am Vermögen einer Gesamthand --sei es unmittelbar, sei es mittelbar über eine weitere Gesamthand-- zuzurechnen.

17 aa) Zu § 5 Abs. 2 GrEStG hat der BFH bereits entschieden, dass einem Veräußerer, der gleichzeitig Treugeber eines Gesellschafters der erwerbenden Gesamthand ist, die Beteiligung des Treuhänders nicht nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) zugerechnet werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 23.10.1974 - II R 87/73, BFHE 114, 124, BStBl II 1975, 152, zu § 11 Nr. 3 des Steueranpassungsgesetzes vom 16.10.1934, RGBl 1934 I, 925). Denn nicht der Treugeber, sondern der Treuhänder ist --für das Grunderwerbsteuerrecht allein maßgebend-- zivilrechtlich am Vermögen der Gesamthand beteiligt. § 39 Abs. 2 AO mit seiner wirtschaftlichen Betrachtungsweise gilt in diesen Fällen nicht (vgl. BFH-Beschlüsse vom 14.12.1988 - II B 134/88, BFH/NV 1990, 59, unter II.3.b, und vom 08.08.2000 - II B 134/99, BFH/NV 2001, 66, unter 1.).

18 bb) Dieselben Grundsätze sind bei Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG zugrunde zu legen.

19 (1) Die Notwendigkeit einer erweiternden Auslegung des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG ist bei einem Erwerb nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG --anders als im Bereich des § 1 Abs. 2a GrEStG (BFH-Urteil in BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917, Rz 21, 23)-- nicht gegeben. Die Erwägungen, die der BFH bei den Erwerbstatbeständen des § 1 Abs. 2a, Abs. 3 GrEStG zur Bestimmung einer zivilrechtlich nicht vorgesehenen mittelbaren Gesellschafterstellung bzw. eines mittelbaren Anteilserwerbs angestellt hat (vgl. dazu BFH-Urteile vom 04.03.2020 - II R 2/17, BFHE 270, 240, BStBl II 2020, 511, Rz 15, und vom 27.05.2020 - II R 45/17, BFHE 270, 247, BStBl II 2021, 315, Rz 14; BFH-Beschluss vom 22.01.2019 - II B 98/17, BFH/NV 2019, 412, Rz 13, jeweils m.w.N.), stellen sich bei der Bestimmung der Beteiligung an einer Gesamthand nicht und können daher nicht auf § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG übertragen werden. Dasselbe gilt für die zu § 1 Abs. 3a GrEStG für Erwerbsvorgänge nach dem 06.06.2013 (§ 23 Abs. 11 GrEStG) ggf. zu entwickelnden Rechtsgrundsätze zur unmittelbaren oder mittelbaren wirtschaftlichen Beteiligung.

20 (2) Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem von der Klägerin angeführten BFH-Urteil vom 16.01.1991 - II R 78/88 (BFHE 163, 249, BStBl II 1991, 376). Diese Entscheidung betrifft kein Treuhandverhältnis und kann daher die diesbezügliche höchstrichterliche Rechtsprechung (vgl. BFH-Beschlüsse in BFH/NV 1990, 59, unter II.3.b, und in BFH/NV 2001, 66, unter 1.) nicht in Frage stellen.

21 2. Nach den oben dargestellten Grundsätzen hat das FG zu Recht entschieden, dass die Voraussetzungen für eine Nichterhebung der Steuer gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG auf den Erwerb nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG nicht vorlagen.

22 Die Verkäuferin war zwar persönlich haftende Gesellschafterin der Zwischengesellschaft. Als solche war sie aber nicht am Gesamthandsvermögen der Zwischengesellschaft beteiligt.

23 Soweit die Verkäuferin Treugeberin für die Kommanditistin der Zwischengesellschaft --die X-GmbH-- war, vermag diese Stellung wegen Fehlens einer zivilrechtlichen Beteiligung der Treugeberin an der Verkäuferin die Nichterhebung der Steuer nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG ebenfalls nicht zu tragen.

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de