

Steuerrecht

Grunderwerbsteuer: Mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes i.S.d. § 1 Abs. 2a GrEStG durch anderweitige Zurechnung des Gesellschaftersanteils

GrEStG § 1 Abs. 2a, § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 3; AO § 39 Abs. 2 Nr. 1; HGB § 105 Abs. 3, § 161 Abs. 2; BGB § 140, § 717 S. 1

1. Eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes kann sich aus schuldrechtlichen Bindungen des an der Personengesellschaft unmittelbar beteiligten Gesellschafters ergeben, so dass dessen Anteil am Gesellschaftsvermögen einem Dritten (Neugesellschafter) zuzurechnen ist.

2. Für diese Zurechnungsentscheidung kann unter Beachtung Grunderwerbsteuerrechtlicher Besonderheiten auf die Grundsätze des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zurückgegriffen werden.

BFH, Urt. v. 9.7.2014 – II R 49/12

► Aus den Gründen:

I.

[1] An der Klägerin (Kl.in), einer GmbH & Co. KG, waren als alleinige Kommanditisten A mit einer Einlage von 450.000 € sowie B mit einer Einlage von 2.050.000 € beteiligt. Komplementärin ohne eigenen Kapitalanteil war die A-GmbH, deren alleinige Gesellschafter A und B waren.

[2] Mit Vertrag v. 16.10.2000 veräußerten A seinen gesamten Kommanditanteil an der Kl.in und B einen Teil ihres Kommanditanteils mit – Ausnahme eines ihr verbleibenden Teilkommanditanteils von 5,6 % – an die X; im selben Vertrag veräußerten A und B ihre sämtlichen Geschäftsanteile der A-GmbH an X. Die Abtretung der Gesellschaftsanteile an X erfolgte unter der aufschiebenden Bedingung der vollständigen Kaufpreiszahlung, die am 1.11.2001 fällig war. Als Übergabestichtag war der 1.11.2001 vereinbart. Aufgrund eines in § 6 des Vertrags eingeräumten Optionsrechts war X berechtigt, jederzeit die Übertragung des der B verbliebenen Teilkommanditanteils zu einem Kaufpreis von ... DM zu verlangen. Wurde die Kaufoption nicht spätestens bis zum 31.12.2006 ausgeübt, konnte B von X den Erwerb des Teilkommanditanteils zum Kaufpreis von ... DM verlangen.

[3] In der Folgezeit wurden in Bezug auf den der B verbliebenen Teilkommanditanteil weitere Verträge geschlossen. Mit Vereinbarung v. 19.11.2001 gewährte X der B ein Darlehen im Nominalwert von 1.300.000 DM. Das Darlehen hatte eine feste Laufzeit bis zum 31.12.2006 und wurde mit einem abgezinsten Betrag von 1.000.000 DM sofort ausgezahlt. Mit weiterer Vereinbarung v. 19.11.2001 übertrug B das Gewinnstammrecht für den ihr verbliebenen Teilkommanditanteil auf X. Schließlich erteilte B am 20.11.2001 in Bezug auf ihren Teilkommanditanteil dem F eine bis zum 31.12.2006 befristete unwiderrufliche Vollmacht, alle Rechte wahrzunehmen und Erklärungen gegenüber Dritten abzugeben. F wurde von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit.

[4] Das FA sah nach vorangegangener Außenprüfung die Voraussetzungen einer nach § 1 Abs. 2a GrEStG i.d.F. des *Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (StEntG 1999/2000/2002)* v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402) steuerbaren Änderung des Gesellschafterbestandes i.V.m. § 42

AO als erfüllt an und setzte gegen die Kl.in mit Bescheid v. 16.6.2004 Grunderwerbsteuer fest. Zum Sachverhalt und zur Bemessungsgrundlage wurde auf die Prüfungsfeststellungen (Betriebsprüfungsbericht v. 11.3.2004) verwiesen. Bemessungsgrundlage war ein vom Betriebsprüfer auf den 16.10.2000 ermittelter Bedarfswert der der Kl.in gehörenden Grundstücke von ... DM. Der Einspruch der Kl.in hatte keinen Erfolg.

[5] Das FG gab der auf Aufhebung der Steuerfestsetzung gerichteten Klage ... statt. Weder der Vertrag v. 16.10.2000 noch die hinsichtlich des der B verbliebenen Kommanditanteils getroffenen späteren Vereinbarungen v. 19. u. 20.11.2001 hätten zu einer den Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG erfüllenden Änderung des Gesellschafterbestandes der Kl.in oder zur Verwirklichung eines anderweitigen Grunderwerbsteuerlichen Steuertatbestandes geführt (FG Baden-Württemberg v. 27.7.2011 – 2 K 364/08, EFG 2013, 395).

[6] Mit der Revision rügt das FA die Verletzung des § 1 Abs. 2a GrEStG. In Bezug auf den der B verbliebenen Kommanditanteil von 5,6 % seien aufgrund der Vereinbarungen v. 19. u. 20.11.2001 weitere Berechtigungen auf X übergegangen, so dass § 1 Abs. 2a GrEStG erfüllt sei. Zumindest ergebe sich ein steuerbarer Rechtsvorgang bei analoger Anwendung des § 1 Abs. 2 GrEStG oder aufgrund § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG i.V.m. § 42 AO. ...

II.

[9] Die Revision ist begründet. Die Vorentscheidung war aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 FGO).

1. Keine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes

[10] Entgegen der Ansicht des FG kann auf der Grundlage des Vertrags v. 16.10.2000 und der Vereinbarung v. 19.11.2001 der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG erfüllt sein. Das FG hat die an eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes i.S.d. § 1 Abs. 2a GrEStG zu stellenden Anforderungen verkannt.

[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 S. 1 GrEStG als ein auf die Übereignung dieses Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. Die Änderung des Gesellschafterbestandes nach § 1 Abs. 2a S. 1 GrEStG kann in einem einzelnen Rechtsvorgang oder in Teilakten über einen Zeitraum von längstens fünf Jahren erfolgen (BFH v. 18.4.2012 – II R 51/11, BFHE 236, 569 = BStBl. II 2013, 830 = GmbHR 2012, 922 m. Komm. *Adolf*; v. 16.5.2013 – II R 3/11, BFHE 242, 169 = BStBl. II 2013, 963 = GmbHR 2013, 1171 m. Komm. *Klass*).

[12] aa) Eine *unmittelbare* Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft liegt vor, wenn ein Mitgliedschaftsrecht an der Gesellschaft zivilrechtlich wirksam auf ein neues Mitglied der Personengesellschaft übergeht (BFH v. 16.1.2013 – II R 66/11, BFHE 240, 191 = BStBl. II 2014, 266 = GmbHR 2013, 331; v. 24.4.2013 – II R 17/10, BFHE

Steuerrecht

241, 53 = BStBl. II 2013, 833 = GmbHR 2013, 822 m. Komm. *Klass*; v. 16.5.2013 – II R 3/11, BFHE 242, 169 = BStBl. II 2013, 963 = GmbHR 2013, 1171 m. Komm. *Klass*; v. 25.9.2013 – II R 17/12, BFHE 243, 404 = BStBl. II 2014, 268 = GmbHR 2014, 156 m. Komm. *Klass*; v. 2.3.2013 – II R 23/10, BFHE 232, 358 = BStBl. II 2011, 932).

[13] Wirtschaftliche Gesichtspunkte spielen dabei keine Rolle (BFH v. 29.2.2012 – II R 57/09, BFHE 237, 244 = BStBl. II 2012, 917 = GmbHR 2012, 816 m. Komm. *Klass*; v. 16.1.2013 – II R 66/11, BFHE 240, 191 = BStBl. II 2014, 266 = GmbHR 2013, 331; v. 24.4.2013 – II R 17/10, BFHE 241, 53 = BStBl. II 2013, 833 = GmbHR 2013, 822 m. Komm. *Klass*). Neue Mitglieder einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft i.S.d. § 1 Abs. 2a S. 1 GrEStG können natürliche und juristische Personen sowie Personengesellschaften sein.

[14] bb) Die mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft i.S.d. § 1 Abs. 2a GrEStG ist nach der Rspr. des Senats demgegenüber nur nach wirtschaftlichen Maßstäben zu beurteilen (grundlegend: BFH v. 24.4.2013 – II R 17/10, BFHE 241, 53 = BStBl. II 2013, 833 = GmbHR 2013, 822 m. Komm. *Klass*). 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.d. § 1 Abs. 2a S. 1 GrEStG zivilrechtlich kein Anteil an der Gesellschaft auf einen neuen Gesellschafter übergeht. Es bleibt nur eine am Sinn und Zweck der Regelung und an wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausgerichtete Auslegung.

[15] Mit der durch Art. 15 Nr. 1 Buchst. a StEntlG 1999/2000/2002 erfolgten Neufassung des § 1 Abs. 2a GrEStG, durch die mittelbare Änderungen des Gesellschafterbestandes grundstücksbesitzender Personengesellschaften ausdrücklich in den Tatbestand der Vorschrift aufgenommen wurden, soll verhindert werden, dass Gesellschafter mittelbar Anteile an Personengesellschaften erwerben und dadurch die Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG umgehen (Begr. des Regierungsentwurfs, BR-Drucks. 910/98, S. 203; vgl. ferner Dritter Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines StEntlG 1999/2000/2002, BT-Drucks. 14/443, S. 42). Nach den danach erkennbaren Vorstellungen des Gesetzgebers sollen mit der Einbeziehung mittelbarer Vorgänge auch Rechtsänderungen hinter oder oberhalb des unmittelbar an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft beteiligten Rechtsträgers erfasst werden. Diese sollen – entweder für sich allein oder im Zusammenhang mit weiteren Rechtsvorgängen – unmittelbaren Änderungen des Gesellschafterbestandes einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft gleichstehen (BFH v. 24.4.2013 – II R 17/10, BFHE 241, 53 = BStBl. II 2013, 833 = GmbHR 2013, 822 m. Komm. *Klass*, Rz. 13, 14, 16, 17). Die mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes setzt deshalb nicht voraus, dass es auch zu einem dinglichen Übergang von Anteilen auf neue Gesellschafter kommt (Hofmann, GrEStG, 10. Aufl., § 1 Rz. 113; a.A. z.B. Behrens/Schmitt, UVR 2009, 240).

[16] Eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes kann nicht nur dadurch eintreten, dass sich die Beteiligungsverhältnisse bei einer an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft beteiligten Kapital- oder Personengesellschaft ändern (dazu BFH v. 24.4.2013 – II R 17/10,

BFHE 241, 53 = BStBl. II 2013, 833 = GmbHR 2013, 822 m. Komm. *Klass*). Ebenso kann sich – ebenfalls jenseits der zivilrechtlichen Ebene – auch aus schuldrechtlichen Bindungen des an der Personengesellschaft unmittelbar beteiligten Gesellschafters ergeben, dass dessen Anteil am Gesellschaftsvermögen einem Dritten (Neugesellschafter) zuzurechnen ist. Auch derartige Rechtsvorgänge können es nach den § 1 Abs. 2a GrEStG zugrunde liegenden Wertungen rechtfertigen, den Dritten wie einen neuen Gesellschafter zu behandeln und die Zurechnung des Anteils dem zivilrechtlichen Erwerb des Anteils durch einen neuen Rechtsträger gleichzustellen.

[17] cc) Für die insoweit nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorzunehmende Zurechnungsentscheidung kann unter Beachtung grunderwerbsteuerrechtlicher Besonderheiten auf die Grundsätze des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zurückgegriffen werden. Zwar ist § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO Ausdruck der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und daher naturgemäß auf Steuerarten, welche an bürgerlich-rechtliche Vorgänge anknüpfen, nicht oder zumindest nur nach Sachlage des Einzelfalles anwendbar (BFH v. 22.9.1982 – II R 61/80, BFHE 137, 188 = BStBl. II 1983, 179). Soweit das GrEStG Grundstücksumsätze durch Anknüpfung an einen bürgerlich-rechtlichen Rechtsvorgang mittels Verwendung von Begriffen des bürgerlichen Rechts besteuert, scheiden eine Zuordnung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und die Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO grundsätzlich aus (z.B. BFH v. 29.9.2004 – II R 14/02, BFHE 207, 59 = BStBl. II 2005, 148 = GmbHR 2004, 1546; Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler – HHSp –, § 39 AO Rz. 60). § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO ist aber nach diesen Grundsätzen auch im Grunderwerbsteuerrecht anwendbar, wenn und soweit die Auslegung eines im GrEStG verwendeten gesetzlichen Merkmals ergibt, dass es nicht auf die zivilrechtlichen, sondern auf die wirtschaftlichen Gegebenheiten ankommt. Dies ist bei dem Merkmal der „mittelbaren Änderung“ des Gesellschafterbestandes der Fall. In Anlehnung an die für § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO geltenden Grundsätze können es demgemäß auch schuldrechtliche Vereinbarungen rechtfertigen, einen Anteil am Gesellschaftsvermögen einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft abweichend von der zivilrechtlichen Zuordnung zum (Alt-)Gesellschafter einem Dritten (fiktiver Neugesellschafter) zuzurechnen. Die Grundlage einer solchen Zurechnung aufgrund wirtschaftlichen Eigentums ist nicht auf bestimmte Vertragstypen beschränkt.

[18] dd) Im Falle des Verkaufs einer Beteiligung an einer Gesellschaft reicht jedenfalls der bloße Abschluss eines Kaufvertrags nicht aus, um wirtschaftliches Eigentum anzunehmen. Deshalb reicht hierfür auch die wirtschaftlich vergleichbare Vereinbarung einer Kaufoption oder – wie im Streitfall – die Vereinbarung einer „Doppelooption“, bei der dem Käufer ein Ankaufsrecht und zugleich dem Verkäufer ein Andienungsrecht zu jeweils feststehenden Konditionen eingeräumt wird, für die Annahme wirtschaftlichen Eigentums der Käuferseite nicht aus. Wirtschaftliches Eigentum liegt in diesen Fällen vielmehr nur dann vor, wenn der Käufer des Anteils

[19]

– 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

Steuerrecht

- die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte sowie
- das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sind (vgl. BFH v. 10.3.1988 – IV R 226/85, BFHE 153, 318 = BStBl. II 1988, 832 = GmbHR 1988, 449, m.w.N.; v. 11.7.2006 – VIII R 32/04, BFHE 214, 326 = BStBl. II 2007, 296 = GmbHR 2007, 49 m. Komm. Hoffmann).

[20] Entscheidend ist das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall (BFH v. 25.5.2011 – IX R 23/10, BFHE 234, 55 = BStBl. II 2012, 3 = GmbHR 2011, 1162 m. Komm. Binnewies, st. Rspr.; Fischer in HHSp, § 39 AO Rz. 103 f.; Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 39 AO Rz. 24, jeweils m.w.N.). Bei dieser Gesamtbildbetrachtung kann eine von der zivilrechtlichen Inhaberstellung abweichende Zuordnung eines Wirtschaftsguts auch anzunehmen sein, wenn die hierfür regelmäßig zu stellenden Anforderungen nicht in vollem Umfang erfüllt sind (BFH v. 15.2.2001 – III R 130/95, BFH/NV 2001, 1041; v. 11.7.2006 – VIII R 32/04, BFHE 214, 326 = BStBl. II 2007, 296 = GmbHR 2007, 49 m. Komm. Hoffmann).

[21] b) Nach diesen Grundsätzen liegt in den Vereinbarungen, die B mit X hinsichtlich ihres Teilkommanditanteils von 5,6 % am 16.10.2000 sowie am 19.11.2001 getroffen hat, eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes der Kl.in. Denn mit dem Erwerb des Optionsrechts hat X eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Teilkommanditanteils der B gerichtete Rechtsposition erworben, die ihr gegen ihren Willen nicht mehr entzogen werden konnte. Da gleichzeitig die Konditionen festgelegt wurden, zu denen die X den Kommanditanteil erhalten sollte, sind auch das Risiko einer Wertminderung des Anteils und die Chance einer Wertsteigerung desselben auf sie übergegangen.

[22] Es sind auch die mit dem Teilkommanditanteil verbundenen wesentlichen Rechte der B auf X übergegangen. Denn B hat durch die Vereinbarung v. 19.11.2001 auch das mit ihrer Mitgliedschaft verbundene Gewinnstammrecht auf X übertragen. Durch diese Vereinbarung sind im Ergebnis die zukünftigen Ansprüche der B auf den laufenden Gewinn auf die X übergegangen. Dabei kann dahinstehen, ob die von den Vertragsschließenden vorgenommene isolierte Übertragung des Gewinnstammrechts im Hinblick auf das Abspaltungsverbot nach § 161 Abs. 2 i.V.m. § 105 Abs. 3 HGB u. § 717 S. 1 BGB unzulässig ist (Priester in Münch.Komm.HGB, 3. Aufl., § 121 Rz. 9; Sprau in Palandt, BGB, 73. Aufl., § 717 Rz. 4; Haas in Röhrich/von Westphalen/Haas, HGB, 4. Aufl., § 121 Rz. 1). Denn selbst wenn dem so wäre, müsste die gegen § 717 S. 1 BGB verstoßende und daher nichtige Übertragung des Gewinnstammrechts nach Maßgabe des § 140 BGB in eine aufgrund der nach Sachlage gegebenen Zustimmung aller Gesellschafter wirksame Überlassung des Gewinnstammrechts zur Ausübung durch die X umgedeutet werden (Schäfer in Münch.Komm.BGB, 6. Aufl., § 717 Rz. 9; Hadding in Soergel, BGB, 12. Aufl., § 717 Rz. 22; BGH v. 14.5.1956 – II ZR 229/54, BGHZ 20, 363 = GmbHR 1956, 172 [LS] m. Ann. Seydel). Diese Überlassung des Gewinnstammrechts zur Ausübung führte dazu, dass B nach Abschluss der Vereinbarung zukünftig keine Gewinnansprüche mehr hatte und diese allein der X zustanden.

[23] Unter diesen Umständen bedurfte es zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nicht zusätzlich noch der

Übertragung der Stimmrechte, denn diese hatten aufgrund der mit X getroffenen Vereinbarungen für B wirtschaftlich weitgehend ihre Bedeutung verloren. Es kommt danach nicht mehr darauf an, welche zusätzliche Bedeutung die am 20.11.2001 erfolgte Vollmachtserteilung an F im Hinblick auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an dem Teilkommanditanteil gehabt haben könnte.

[24] Da das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben.

2. Keine Entscheidungsreife und weitere Hinweise

[25] Die Sache ist nicht spruchreif.

[26] a) Die vom FG getroffenen Feststellungen reichen nicht aus, um abschließend darüber entscheiden zu können, ob und zu welchem Zeitpunkt aufgrund der am 16.10.2000 sowie am 19.11.2001 getroffenen Vereinbarungen ein nach § 1 Abs. 2a S. 1 GrEStG steuerbarer Gesellschafterwechsel bei der Kl.in eingetreten ist. Hierzu kommt es darauf an, ob und wann es – neben dem mittelbaren Gesellschafterwechsel hinsichtlich des Teilkommanditanteils der B i.H.v. 5,6 % v. 19.11.2001 – zum unmittelbaren Übergang der übrigen Kommanditanteile von A und B auf X im Umfang von 94,4 % gekommen ist. Dieser Übergang stand unter der Bedingung der vollständigen Zahlung des im Vertrag v. 16.10.2000 vereinbarten Kaufpreises. Das FG wird deshalb im zweiten Rechtsgang den Zeitpunkt der vollständigen Bezahlung des Kaufpreises festzustellen und hieraus die für die Entstehung der Steuer maßgeblichen Schlüsse zu ziehen haben. Bei einer vollständigen Kaufpreiszahlung bis zum 19.11.2001 ist der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG am 19.11.2001 und bei einer späteren Kaufpreiszahlung entsprechend später erfüllt.

[27] b) Das FG hat im zweiten Rechtsgang ferner zu beachten, dass die Grundbesitzwerte der Grundstücke der Kl.in gemäß § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 GrEStG i.V.m. § 138 Abs. 5 BewG in der im Jahre 2001 geltenden Fassung auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung gesondert festgestellt werden müssen. Das FG wird deshalb das FA zu veranlassen haben, die Feststellung der Grundbesitzwerte auf diesen Stichtag nachzuholen (BFH v. 25.9.2013 – II R 2/12, BFHE 243, 398 = BStBl. II 2014, 329 = GmbHR 2014, 274, m.w.N.).

[28] c) Das FG hat ferner zu veranlassen, dass die Festsetzung der Grunderwerbsteuer entsprechend den gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder (FinMin. NRW v. 17.6.2011 – S 0338 - 18 - V A 2, BStBl. I 2011, 575) gemäß § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO vorläufig durchgeführt wird.

Der GmbHR-Kommentar

Die Anknüpfung des Grunderwerbsteueratbestands in § 1 Abs. 2a GrEStG an die Änderung des Gesellschafterbestands im Umfang von mindestens 95 % hat seit jeher die Gestaltungspraxis herausgefordert. Ein Schlupfloch, nämlich die Verhinderung dieses Grunderwerbsteueratbestands durch die Zwischenschaltung einer weiteren Gesellschaft, an der ein Dritter nur geringfügig beteiligt ist (sog. RETT-Blocker), wurde durch die Einführung von § 1 Abs. 3a GrEStG geschlossen. Es wird allerdings weiterhin Gestaltungen geben, die rund um die 95 %-Grenze erdacht werden. Der II. Senat des BFH hatte in der vorstehend abgedruckten Entscheidung v. 9.7.2014 – II R 49/12 eine (zunächst) „klassische“ Teilanteilsübertragung im Umfang

Steuerrecht

von 94,4 % aller Kommanditanteile einer grundbesitzenden GmbH & Co. KG zu beurteilen. Das Übertragungsmodell wurde dahingehend verfeinert, dass der Erwerber ferner sämtliche Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH erwarb. Hinsichtlich der verbleibenden 5,6 % der Kommanditanteile war dem Erwerber eine call-option eingeräumt. Dem Alt-Kommanditisten stand wiederum (nach Ablauf einer Frist von etwas mehr als sechs Jahren) ein put-option zu. Etwa ein Jahr nach Abschluss dieser Vereinbarung gewährte der Erwerber dem Alt-Kommanditisten ein Darlehen mit einer festen Laufzeit bis zu dem Entstehungszeitpunkt der put-option. Dieses Darlehen kam (abgezinst) sofort zur Auszahlung. Diese Vereinbarung wurde flankiert durch die Übertragung des Gewinnstammrechts an dem 5,6 %-Kommanditanteil an den Erwerber und die Erteilung einer unwiderruflichen Vollmacht, alle Rechte aus dem Kommanditanteil wahrzunehmen und Erklärungen abzugeben. Diese Vollmacht war befristet bis zum Zeitpunkt des Entstehens der put-option. Es ist nicht zu übersehen, dass die Beteiligten im Sinn hatten, mit den dargestellten Vereinbarungen, den Erwerber in Bezug auf den (noch) nicht ihm gehörenden Kommanditanteil in Bezug auf die Vermögens- und Verwaltungsrechte für die Zeit bis zum vorgesehenen und durch die Doppeloption abgesicherten Erwerb nach ca. sechs Jahren wie einen Gesellschafter zu stellen. Auch der Veräußerer konnte bereits vorweg mittels einer Darlehensgewährung durch den Erwerber über die Liquidität verfügen, die ihm ansonsten erst später über den Kaufpreis zugeflossen wäre.

Kurzum: Zwar nicht rechtlich, aber wirtschaftlich sollte die Anteilsübertragung i.H.v. 100 % vollzogen werden, ohne die Fünf-Jahres-Frist des § 1 Abs. 2a GrEStG abzuwarten.

Vor diesem Hintergrund hat der BFH zwar i.H.v. 5,6 % keine unmittelbare wohl aber eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands als gegeben gesehen. Für die Beurteilung, ob eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands vorliegt, greift der BFH auf eine wirtschaftliche Betrachtung zurück, die bereits die Finanzverwaltung auf Grundlage der früheren Formulierung des § 1 Abs. 2a GrEStG (ohne das Tatbestandsmerkmal der „mittelbaren Änderung“) herangezogen hatte (vgl. gleichlautender Erlass betr. Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG, FinMin. NRW v. 24.6.1998 – S 4501 - 10 - V A 2, BStBl. I 1998, 925 = GmbHR 1998, 999). Dass der II. BFH-Senat für die mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands – gerade weil es sich nicht um eine zivilrechtliche Kategorie handelt – auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise abstellt, ist jedenfalls seit der Entscheidung des BFH v. 24.4.2013 – II R 17/10, BStBl. II 2013, 833 = GmbHR 2013, 822 m. Komm. *Klass* gewiss. Der BFH greift im weiteren für die Begründung seiner Entscheidung auf § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zurück und bezieht sämtliche im Zusammenhang mit der Übertragung von 94,4 % der Kommanditanteile getroffenen weiteren schuldrechtlichen Abreden in die Betrachtung ein. Die noch in der Entscheidung des FG München v. 18.2.2014 – 4 K 1537/11, DStR 2014, 1231 vertretene Ansicht, dass durch die Begründung von Treuhandverhältnissen (oder allgemeiner: schuldrechtlichen Vereinbarungen, vgl. *Behrens*, DStR 2014, 1526 [1532]), keine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands herbeizuführen vermag, wird erkennbar vom BFH nicht geteilt. Dass der BFH vor diesem Hintergrund allein in der Vereinbarung einer Doppeloption noch keine mittelbare Änderung gesehen hat, wohl aber jedenfalls die imaginären Grenzen des Er-

werbs wirtschaftlichen Eigentums überschritten waren, als zusätzlich hierzu die Konditionen des Erwerbs festgelegt wurden und die mit dem (Rest-) Kommanditanteil verbundenen Gewinnansprüche (Gewinnstammrecht) übertragen wurden, kann nicht überraschen. Ob das letztere überhaupt gesellschaftsrechtlich zulässig war, ist für den BFH ohne Belang. Und auf die Erteilung einer Stimmrechtsvollmacht kommt es dem II. Senat schon überhaupt nicht mehr an.

Im Ergebnis ist dem BFH zwar in seiner Entscheidung zuzustimmen, aber die Herleitung dieses Ergebnisses in dem Besprechungsurteil, kann nicht recht glücklich machen. Der Vorwurf der mangelnden Bestimmtheit einer „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ (*Fischer* in Boruttau, GrEStG, 17. Aufl. 2011, § 1 Rz. 848) bleibt im Raum. Der Gestaltungspraxis verbleibt aber so ein Spielfeld dafür, sich (erneut) an die Grenze der Übertragung wirtschaftlichen Eigentums heranzutasten und den mittelbaren Anteilsübergang zu vermeiden.

Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Jörg Rodewald,
Rechtsanwalt, Berlin
(Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH)

Grunderwerbsteuer: Keine Grunderwerbsteuerbefreiung bei verpflichtender Anteilsvereinbarung nach zuvoriger Schenkung von Anteilen an einer Grundbesitz-GmbH

GrEStG § 3 Nr. 2

1. Die Schenkung von Anteilen und ihre anschließende Einbringung in eine neue GmbH sind grunderwerbsteuerlich auch dann nicht als Einheit zu beurteilen, wenn der Beschenkte zur Einbringung verpflichtet war.

2. Im ersten Akt der Schenkung wird zwar ein grunderwerbsteuerrechtlicher Vorgang verwirklicht, der aber unter das Schenkungsteuergesetz fällt und daher befreit ist; in dem zweiten Akt der Einbringung liegt jedoch ein weiterer grunderwerbsteuerrechtlicher Vorgang. (Leitsätze der Redaktion)

FG Düsseldorf, Urt. v. 16.7.2014 – 7 K 1910/13 GE
(nicht rechtskräftig)

► Aus dem Tatbestand:

Der inzwischen verstorbene A war Alleingesellschafter der grundbesitzhaltenden B-GmbH in C. Mit notariell beurkundetem Vertrag des Notars D v. 24.11.2008 (UR Nr. ...) teilte er seinen an der Gesellschaft bestehenden Geschäftsanteil im Nennbetrag von 50.000 DM in vier Teilgesellschaftsanteile im Nennbetrag von je 12.500 DM auf und verschenkte je einen dieser Teilgesellschaftsanteile im Wege vorweggenommener Erbfolge an seine Töchter. Diese sind zugleich mit gleichen Anteilen die Beteiligten der Klägerin (Kl.in). Die persönlich haftende Gesellschafterin der Kl.in, die E-Immobilienverwaltungsgesellschaft mbH, hat keine Einlage geleistet.

Nach 4.4 des Vertrags waren die Töchter im Wege einer Auflage verpflichtet, binnen einer Frist von drei Monaten ab dem Tag der Beurkundung ihre schenkweise übertragenen Teilgesellschaftsanteile in die Kl.in einzubringen, und zwar entweder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder unentgeltlich. Nach 5.1f war der Schenker bei