
Datum: 29.03.2017
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 439/10 GE
ECLI: ECLI:DE:FGD:2017:0329.7K439.10GE.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Klägerin wurde am 24.10.2000 unter der Firma A1 mbH & Co KG (im Folgenden: A1 KG) mit Sitz in ... gegründet. Persönlich haftende Gesellschafterin ohne Beteiligung am Kapital war die A2 mbH, An dem Kapital der A1 KG von 10.000 EUR waren beteiligt die B mbH mit 100 EUR, sowie die C GmbH, ... (im Folgenden: C GmbH) mit 9.900 EUR. An dieser Kommanditistin war u.a. Herr D beteiligt und zwar zum 9.12.2003 mit 79.750 EUR von insgesamt 495.000 EUR, also mit ca. 16 v.H. Am 10./28.11.2000 erwarb die A1 KG von der C GmbH ein in ... belegenes Grundstück (Grundbuch des AG ... Band ..., Karte ..., Flurstück ..., ... Straße).

2

Am 21.3.2007 übertrug die C GmbH auf ihren Kommanditisten D aus ihrem Kommanditanteil an der A1 KG einen Anteil in Höhe von 600 EUR; ihr Kommanditanteil betrug danach 9.300 EUR. Zum selben Tag betrug die Beteiligung von D an der C GmbH 198.000 EUR von 495.000 EUR, mithin 40 v.H..

3

Am 3.4.2007 änderte die C GmbH ihre Firma in E GmbH. Am 4.4.2007 wurde die E GmbH auf die F GmbH, ... verschmolzen. Die Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister der GmbH erfolgte am 20.4.2007. Am 23.12.2008 wurden in das Handelsregister A des Amtsgerichts ... für die A1 KG folgende Eintragungen vorgenommen: 1. das Eintreten des D mit 600 EUR als neuer Kommanditist, 2. die Namensänderung der A2 GmbH in E GmbH, 3. die Herabsetzung deren Kommanditanteils auf 9.300 EUR sowie 4. deren Ausscheiden als

4

Gesellschafterin und 5. der Eintritt der F GmbH, ... im Wege einer Gesamtrechtsnachfolge.

Mit Bescheid vom 14.8.2009 stellte der Beklagte nach § 17 Abs.3a GrEStG fest, dass mit der Handelsregistereintragung vom 23.12.2008 ein Gesellschafterwechsel gem. § 1 Abs.2a) GrEStG stattgefunden habe. Durch die Verschmelzung der C GmbH mit der F GmbH und durch den Eintritt des D seien 99 v.H. der Anteile der A1 KG auf neue Gesellschafter übergegangen. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. 5

Die A1 KG erhob am 10.9.2009 Einspruch, den sie nicht begründete. Mit Einspruchsentscheidung vom 7.1.2010 wurde der Einspruch unter Beibehaltung des Vorbehalts der Nachprüfung als unbegründet zurückgewiesen. 6

Die Klägerin hat am 11.2.2010 Klage erhoben. Sie trägt vor, der Bescheid sei bereits formell rechtswidrig. Der Erwerbsvorgang sei unrichtig bezeichnet. Die Firma des Kommanditisten laute nicht mehr C GmbH, sondern E GmbH. Der Tag der Eintragung des D als neuem Kommanditisten sei nicht der 23.12.2008 sondern der 5.1.2009 gewesen. Die Verschmelzung der E GmbH auf die F GmbH sei mit notariellem Vertrag vom 4.4.2007 vereinbart und am 20.4.2007 in das Handelsregister eingetragen worden. Der Zeitpunkt der Verwirklichung des grunderwerbsteuerlichen Tatbestandes sei mit der Handelsregistereintragung in das Handelsregister der A1 KG am 23.12.2008 unrichtig angegeben. Im Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung am 20.4.2007 sei die E GmbH noch mit 99 v.H. an der A1 KG beteiligt gewesen, da die Übertragung des Anteils von 600 EUR erst am 23.12.2008 in das Register der A1 KG erfolgt sei. Somit seien zu diesem Zeitpunkt Anteile von mehr als 95 v.H. auf die F GmbH übergegangen, so dass bereits zu diesem Zeitpunkt der Tatbestand des § 1 Abs. 2a) GrEStG verwirklicht worden sei. Selbst wenn man davon ausgehe, dass am 21.3.2007 6 v.H. der Anteile auf D übertragen worden seien, sei bereits am 20.4.2007 der Tatbestand verwirklicht worden, weil zu diesem Zeitpunkt insgesamt 99 v.H. der Anteile gewechselt hätten. 7

Zudem sei nach der Übertragung des Kommanditanteils von 600 EUR am 21.2.2007 von der vormaligen C GmbH auf Herrn D dieser unmittelbarer Gesellschafter der Klägerin geworden. Nach Tz.4 des koordinierten Ländererlasses vom 26.2.2003 des Finanzministeriums Baden-Württemberg (3-S-4051/6, BStBl I 2003, 271) sei er i.S.v. § 1 Abs.2a) GrEStG „Altgesellschafter“. „Altgesellschafter“ seien hiernach u.a. die Gesellschafter, die vor Beginn des Fünfjahreszeitraums oder vor Erwerb des Grundstücks unmittelbar oder mittelbar an der Gesellschaft beteiligt gewesen seien. Eine Ausnahme für Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft gebe es nicht. Nach dem Erlass erfasse § 1 Abs.2a) GrEStG keine Änderungen der Beteiligung am Gesellschaftsvermögen der Altgesellschafter zueinander. Erst in dem Erlass vom 25.2.2010 (Finanzministerium Baden-Württemberg, 25.02.2010, 3-S 450.1 / 6, FMNR22a050010, BStBl I 2010, 245) werde zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften differenziert, und die Auffassung vertreten, dass nur Kapitalgesellschaften, nicht aber deren Anteilseigner Altgesellschafter i.S.v. § 1 Abs. 2a) GrEStG sein könnten. Der Bundesfinanzhof habe in seinem Urteil vom 24.4.2013 entschieden, dass eine derartige Unterscheidung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften nicht zulässig sei (Az. II R 17/10). Die Frage, ob auch Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft Alteigentümer sein könnten, sei abschließend noch nicht geklärt. Mittlerweile sei der Erlass vom 25.2.2010 durch einen neuen Erlass vom 18.2.2014 (BStBl I 2014, 561) ersetzt worden, der jedoch nur auf Tatbestände anwendbar sei, die nach dem 31.12.2013 verwirklicht wurden. Die Klägerin habe auf die Fortgeltung des Erlasses vom 26.2.2003 vertrauen dürfen. Der Erlass vom 25.2.2010 entfalte keine Rückwirkung. 8

Der Beklagte hat mit Bescheid vom 12.10.2016 den angefochtenen Bescheid nach § 172 Abs.1 Nr.2 AO geändert. Der Bescheid wurde an die A1 KG adressiert. Es werden nunmehr die Besteuerungsgrundlagen für einen am 20.4.2007 verwirklichten Tatbestand festgestellt. Grundlage sei die Verschmelzung der C GmbH (neu E GmbH) mit der F GmbH und der Eintritt des Herrn D, wodurch 99 v.H. der Anteile an der Klägerin auf neue Gesellschafter übergegangen seien.

Die Klägerin hat insoweit vorgetragen, der Änderungsbescheid sei nichtig, zumindest rechtswidrig. Sie habe am 18.11.2011 ihren Sitz von ... nach ... verlegt. Der Beklagte sei daher für den Erlass des Änderungsbescheides nicht mehr zuständig. Es handle sich um einen Verstoß gegen die verbandsmäßige Zuständigkeit, die zu einer Nichtigkeit führe und auch nicht durch eine Zustimmung des nunmehr zuständigen Finanzamtes nach § 26 AO geheilt werden könne. 10

In dem geänderten Bescheid sei zudem der Kommanditist falsch bezeichnet worden. Er heiße nicht „...“ sondern „...“. Dies mache den Bescheid rechtswidrig. Ferner sei der Adressat des Bescheides falsch bezeichnet. Die Klägerin habe die Firma geändert und heiße nun G GmbH & Co KG. Richtigerweise hätte als Bescheidadressat daher diese Firma angegeben werden müssen. 11

Der Beklagte hat den Bescheid vom 12.10.2016 mangels ordnungsgemäßer Bezeichnung als rechtswidrig bezeichnet und aufgehoben und mit weiterem Bescheid vom 12.12.2016 den Bescheid vom 14.8.2009 nach § 172 Abs.2 AO erneut geändert. Unter Beibehaltung des bisherigen Inhalts wird als Bescheidadressat nunmehr die Firma G GmbH & Co KG angegeben. 12

Die Klägerin beantragt, 13

den geänderten Bescheid vom 12.12.2016 aufzuheben, 14

hilfsweise die Revision zuzulassen. 15

Der Beklagte beantragt, 16

die Klage abzuweisen. 17

Er vertritt die Ansicht, der koordinierte Ländererlass vom 26.2.2003 sei durch den neuen koordinierten Ländererlass vom 25.2.2010 überholt. Dieser sei auf alle noch offenen Fälle anzuwenden. In Tz.2.1. werde klargestellt, dass nur Kapitalgesellschaften selbst, nicht jedoch auch deren Anteilseigner „Altgesellschafter“ i.S.v. § 1 Abs.2a GrESTG sein könnten. Ein Durchgriff auf die Ebene der Anteilseigner einer beteiligten Kapitalgesellschaft sei ausgeschlossen, weil die Kapitalgesellschaft eine eigene Rechtsperson darstelle. Dies entspräche auch der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Dieser habe in einem Urteil vom 27.4.2005 (Az.: II R 61/03) die Altgesellschafterstellung i.S.d. § 1 Abs.2a GrESTG lediglich auf der unmittelbaren Beteiligungsebene geprüft. Die mittelbare Beteiligung eines Gesellschafters über eine unmittelbar beteiligte Personengesellschaft sei unberücksichtigt geblieben. 18

Die Klägerin hat hierauf erwidert, das Urteil des BFH vom 27.4.2005 betreffe einen anderen Sachverhalt, beziehe sich auf die Steuervergünstigung nach § 6 Abs.3 GrESTG und sei daher nicht auf den vorliegenden Fall anwendbar. 19

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird Bezug genommen auf den Inhalt der Gerichtsakten und der vom Beklagten vorgelegten Steuerakten

Entscheidungsgründe

21

Die Klage ist nicht begründet. Der angefochtene Bescheid ist rechtmäßig (§ 100 Abs.1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO). 22

Der Beklagte war zum Erlass des Änderungsbescheides vom 12.12.2016 zuständig. Zwar ist ein Wechsel in der örtlichen Zuständigkeit gem. § 26 Abs.1 AO durch die Sitzverlegung der Klägerin eingetreten. Die örtliche Zuständigkeit des Beklagten ergab sich zunächst aus § 17 Abs.3 Nr.2 GrEStG. Allerdings hat das zuständige Finanzamt der Fortführung des Feststellungsverfahrens gem. § 26 Satz 2 AO zugestimmt. Diese Zustimmung war auch wirksam. Ein Verstoß gegen die verbandsmäßige Zuständigkeit liegt nicht vor. Die sog. verbandsmäßige Zuständigkeit oder Verbandskompetenz (BMF AEAO Nr. 2) ist eine besondere Art der sachlichen Zuständigkeit und regelt, welchem Rechtsträger im föderalen Staat (dem Bund, einem Land, einer Gemeinde) Verwaltungsaufgaben zugewiesen sind (Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 147. Lieferung 01.2017, § 16 AO). Durch die Sitzverlegung hat sich die Verbandszuständigkeit nicht geändert. 23

Die von der Klägerin aufgestellten Zweifel an der Bestimmtheit des grunderwerbsteuerlichen Vorgangs sind nicht begründet. In dem zuletzt geänderten Bescheid wird auf den Zeitpunkt der Wirksamkeit der Verschmelzung der E GmbH auf die F GmbH mit Eintragung in das Handelsregister der GmbHs, die jeweils am 20.4.2007 erfolgten, abgestellt. Da zu diesem Zeitpunkt insgesamt 99 v.H. der Anteile an der vormaligen A1 KG übertragen worden sind - 93 v.H. von der E GmbH auf die F GmbH und weitere 6 v.H. von der vormaligen C GmbH auf D am 21.3.2007- war damit der grunderwerbsteuerliche Tatbestand dem Grunde nach erfüllt. Im Übrigen dürfte es darauf auch nicht ankommen, denn ein Grunderwerbsteuerbescheid ist nicht allein deshalb rechtswidrig, weil der der Besteuerung unterworfenene Rechtsvorgang nicht an dem in dem Steuerbescheid genannten, sondern an einem anderen Tage zustande gekommen ist (BFH, Beschluss vom 17.3. 2006 – II B 157/05 –, juris m.w.N.). 24

Auch der Umstand, dass der Kommanditist fälschlicherweise als „...“ und nicht „...“ bezeichnet wurde, war als eine falsa demonstratio unschädlich. Eine „...“ gab es als Gesellschafter der GmbH nicht, so dass eine Verwechslung ausgeschlossen war. 25

Die Verwirklichung des § 1 Abs. 2a GrEStG ist auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass D als Altgesellschafter anzusehen wäre. Nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG in der damals geltenden Fassung gilt, 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 auf neue Gesellschafter übergehen, dies als ein auf die Übereignung dieses Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. Eine unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes liegt vor, wenn ein Mitgliedschaftsrecht an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft zivilrechtlich wirksam auf ein neues Mitglied der Personengesellschaft übergeht (BFH Urteil vom 16.5.2013 II R 3/11, BFHE 242, 169, BStBl II 2013, 963, m.w.N.). Die Änderung des Gesellschafterbestandes nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG kann dabei in einem einzelnen Rechtsvorgang oder in Teilakten über einen Zeitraum von längstens fünf Jahren erfolgen (BFH Urteil vom 16.5.2013 II R 3/11 a.a.O., m.w.N). 26

27

Durch die Verschmelzung der E GmbH auf die F GmbH erfolgte ein Übergang von 93 v.H. der Kommanditanteile an der Klägerin. Der Übergang von Gesellschaftsanteilen auf neue Gesellschafter kann sich verwirklichen durch eine Umwandlung, etwa durch eine Gesamtrechtsnachfolge durch eine Verschmelzung (vgl. BFH, Urteil vom 29.1.1997 II R 15/96, BFHE 181, 524, BStBl II 1997, 296; Fischer in Boruttau Grunderwerbsteuergesetz 17.Aufl. § 1 Rdz. 833). Der Tatbestand des § 1 Abs.2a GrEStG ist daher erfüllt, wenn eine Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft verschmolzen wird (Fischer in Boruttau a.a.O., § 1 Rdz. 834). Die F GmbH war nicht an der Klägerin beteiligt, also Neugesellschafterin.

D war trotz seiner Beteiligung an der E GmbH neuer Gesellschafter der KG. Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, die ihrerseits Gesellschafterin einer Personengesellschaft ist, sind an letzterer nicht unmittelbar beteiligt. Zivilrechtlich gibt es eine mittelbare Beteiligung der Anteilseigner der Kapitalgesellschaft an der Personengesellschaft nicht (vgl. Meßbacher-Hönsch in Boruttau GrEStG 18.Aufl. § 1 Rdz.840). Daher kann nur die Kapitalgesellschaft selbst, nicht jedoch deren Anteilseigner Altgesellschafter der Personengesellschaft sein (vgl. Fischer in Boruttau GrEStG 17.Aufl. § 1 Rdz. 837; wohl auch Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz 5. Aufl. § 1 Rdz. 290). Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, von der abzuweichen keine Veranlassung besteht, kann § 1 Abs. 2a GrEStG nicht dahingehend ausgelegt werden, dass eine unmittelbare Übertragung von mindestens 95 % der Anteile nicht steuerbar ist, wenn mittelbar ein Altgesellschafter weiterhin an der Gesellschaft beteiligt bleibt (BFH Urteil vom 16.5.2013 – II R 3/11 –, BFHE 242, 169, BStBl II 2013, 963 m.w.N.). Dem ist zu entnehmen, dass der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft als neuer Gesellschafter anzusehen ist, wenn er selbst Anteile an der Personengesellschaft erwirbt. Etwas anderes ergibt sich nicht aus dem Urteil des BFH vom 24.4.2013 II R 17/10 – BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833 – da dieses ausschließlich Änderungen im mittelbaren Gesellschafterbestand betrifft und nicht wie hier den Wechsel einer Beteiligung des Anteilseigners der Kapitalgesellschaft in eine unmittelbare Beteiligung an der Personengesellschaft (a.A. Meßbacher-Hönsch in Boruttau, a.a.O. 18.Aufl. § 1 Rdz. 840).

28

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus den koordinierten Ländererlassen. Verwaltungsvorschriften, zu denen auch die Ländererlasse gehören, sind keine die Gerichte bindenden Rechtsnormen. Rechtliche Bedeutung können derartige Richtlinien im finanzgerichtlichen Verfahren allein insofern erlangen, als sie - soweit sie tatsächlich angewandt werden - die Finanzverwaltung unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) binden. Den für die Entscheidung des Einzelfalls zuständigen Finanzbehörden ist es danach verwehrt, die Anwendung einer Richtlinie in einem Fall, der von der Richtlinie gedeckt ist, ohne triftige Gründe abzulehnen. Nur insoweit hat der Steuerpflichtige einen auch von den Finanzgerichten zu beachtenden Rechtsanspruch, nach Maßgabe der Ermessensrichtlinie behandelt zu werden (BFH, Beschluss vom 28. November 2016 – GrS 1/15 –, BFHE 255, 482 m.w.N.). Gemessen hieran besteht kein Anspruch der Klägerin, nach dem Erlass vom 26.2.2003 behandelt zu werden, da dieser durch den nachfolgenden Erlass vom 25.2.2010 ersetzt worden ist und auf alle – wie hier – noch offenen Fällen angewendet werden sollte. Die Klägerin konnte nicht auf den Fortbestand des Erlasses aus 2003 vertrauen.

29

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO

30

Die Revision wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung nach § 115 Abs.2 Nr.1 FGO zugelassen.

31

