

Gründerwerbsteuer: Das Ende von 94/6-Strukturen bei Personengesellschaften?

Bundesfinanzhof verschärft den Rahmen für steueroptimierte Akquisitionsstrukturen durch mittelbare Zurechnung nach wirtschaftlichen Maßstäben

Thema der aktuellen Entscheidung

In einer am 10. September 2014 veröffentlichten Entscheidung hat der Bundesfinanzhof den Rahmen für eine Vielzahl von Strukturen verschärft, mit deren Hilfe Gründerwerbsteuer beim Übergang von Personengesellschaftsanteilen verhindert werden sollte. Behält ein Veräußerer einen Anteil von mehr als 5% an einer grundbesitzenden Personengesellschaft, wird durch die Übertragung von weniger als 95% gleichwohl Gründerwerbsteuer ausgelöst, wenn der Restanteil dem Erwerber wirtschaftlich zuzurechnen ist. Der II. Senat des Bundesfinanzhof setzte sich in der Entscheidung vor allem mit der Frage auseinander, inwieweit sich schuldrechtliche Bindungen eines nur noch mit einem sehr geringen Anteil beteiligten Gesellschafters gegenüber einem Dritten auf die Zurechnung der Anteile und damit auf die Änderung im Gesellschafterbestand gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG auswirken. Im konkreten Fall führen nach Ansicht des Senats schuldrechtliche Vereinbarungen dazu, dass für Zwecke der Gründerwerbsteuer – abweichend von den zivilrechtlichen Verhältnissen – Anteile nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) zugerechnet werden.

Ausgangslage

Dem Urteil lag folgender Sachverhalt zugrunde: An einer grundbesitzenden Kommanditgesellschaft waren A zu 18% und B zu 82% beteiligt. Vermögensmäßig nicht an der KG beteiligte Komplementärin war eine GmbH, deren alleinige Gesellschafter A und B waren. A und B übertrugen ihre jeweiligen Anteile an der Komplementär-GmbH auf X. Während A seinen Kommanditanteil vollständig an X übertrug, behielt B – nach Übertragung des Kommanditanteils im Übrigen an X – eine Beteiligung in Höhe von 5,6% an der grundstücksbesitzenden KG zurück. Nach der Übertragung hielt demnach X alle Anteile an der Komplementär-GmbH sowie 94,4% der Kommanditanteile an der KG.

Zudem wurde im Übertragungsvertrag eine „Doppeloption“ vereinbart. Danach war Erwerber X berechtigt, jederzeit die Übertragung des verbliebenen Teilkommanditanteils (5,6%) zu einem festgelegten Preis zu verlangen. Gleichzeitig wurde B berechtigt, die Übertragung zu einem ebenfalls festgelegten Preis zu verlangen, sollte X die Kaufoption nicht bis zu einem bestimmten Datum (5 Jahre und 2 Monate nach Übergabestichtag der ersten Übertragung) ausgeübt haben. Daneben schlossen B und X weitere schuldrechtliche Vereinbarungen:

- B übertrug das Gewinnstammrecht für den ihr verbliebenen Kommanditanteil an X,
- X reichte ein Darlehen an B aus in Höhe des Kaufpreises, das spätestens bei Ausübbarkeit der Put-Option rückzahlbar war und

- B erteilte dem Vertretungsberechtigten der X in Bezug auf ihren Kommanditanteil eine unwiderrufliche Vollmacht, alle Rechte wahrzunehmen und Erklärungen gegenüber Dritten abzugeben.

Inhalt der Entscheidung

Der BFH kam in seiner Entscheidung zu dem Ergebnis, dass – für Zwecke der Grunderwerbsteuer – alle Anteile an der grundbesitzenden Kommanditgesellschaft – teils unmittelbar, teils mittelbar – auf Erwerber X übergegangen waren, so dass der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG verwirklicht wurde und Grunderwerbsteuer auf die Übertragung des gesamten Grundbesitzes zu erheben war.

Grundsätzlich löst die Veränderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Personengesellschaft nach § 1 Abs. 2a GrEStG Grunderwerbsteuer aus, sofern innerhalb von fünf Jahren mindestens 95% der Gesellschaftsanteile mittelbar oder unmittelbar auf neue Gesellschafter übergehen. Der unmittelbare Übergang von Gesellschafteranteilen ist ausschließlich nach zivilrechtlichen Maßstäben zu bestimmen. Wirtschaftliche Gesichtspunkte spielen hierbei keine Rolle. Im Ausgangsfall waren 94,4% der Anteile unmittelbar auf Erwerber X übergegangen, was zwischen allen Beteiligten unstrittig war.

Streitpunkt war die Behandlung des bei B verbliebenen Kommanditanteils von 5,6%. Die mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft ist nach Ansicht des Senats – anders als die unmittelbare – nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu bemessen. Danach scheidet hinsichtlich der mittelbaren Änderung eine Anknüpfung an das Zivilrecht aus, da es zivilrechtlich keine mittelbare Änderung eines Gesellschafterbestandes gibt. Zur Beurteilung der Voraussetzung sei deswegen auf wirtschaftliche Maßstäbe zurückzugreifen.

Dieser Ansatz ist nicht neu, der BFH hatte diese Ansicht schon in früheren Entscheidungen vertreten (z. B. in der Entscheidung vom 24. April 2013 – II R 17/10). Allerdings galt bisher ein restriktiver Umgang mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Dies liegt im Grundsatz an der Konzeption des Grunderwerbsteuergesetzes, das insgesamt an zivilrechtliche Vorgänge anknüpft. So entschied der BFH, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO (steuerliche Zurechnung nach wirtschaftlicher Betrachtung) sei naturgemäß auf Steuerarten wie Grunderwerbsteuer, welche an zivilrechtliche Vorgänge anknüpfen, „nicht oder zumindest nur nach Sachlage des Einzelfalles“ anwendbar (BFH vom 22. September 1982 – II R 61/80). Die Zurechnung nach wirtschaftlichen Maßstäben sollte danach also eine Ausnahme sein, so dass das Verständnis vorherrschte, dass von zivilrechtlichen Verhältnissen losgelöste Zurechnungsnormen wie §§ 39 und 42 AO innerhalb des Grunderwerbsteuerrechts praktisch keine Anwendung finden.

Nach der neuesten Entscheidung des BFH kann dies nun nicht mehr uneingeschränkt gelten. In dem Ausgangsfall rechnete der Senat die bei B verbliebenen 5,6% dem Erwerber X aufgrund der zwischen beiden bestehenden schuldrechtlichen Bindungen zu. X wurde somit zum fiktiven Neugesellschafter im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes.

Im Einzelnen urteilte das Gericht, dass die vereinbarte Doppeloption allein noch nicht ausreiche, um eine wirtschaftliche Zurechnung zu X zu bejahen. Abzustellen sei auf das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall. Eine wirtschaftliche Zurechnung erfolge jedenfalls bei dem kumulativen Vorliegen der folgenden Voraussetzungen:

- aufgrund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts erlangt der Erwerber bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und

- die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte sowie
- das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung sind auf ihn übergegangen.

Der Senat rechnete den Kommanditanteil von 5,6% im Ausgangsfall Erwerber X zu und betonte, dass die anzuwendende Gesamtbildbetrachtung es ermögliche, ein Wirtschaftsgut unabhängig von der zivilrechtlichen Inhaberstellung zuzurechnen, auch wenn nicht alle hierfür regelmäßig zu stellenden Anforderungen in vollem Umfang erfüllt sind.

Bewertung der Entscheidung und Handlungsempfehlung

Der BFH hat seine bisherige Rechtsprechung zur Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in einigen Ausnahmefällen im ansonsten ausschließlich an das Zivilrecht anknüpfende Grunderwerbsteuerrecht mit der aktuellen Entscheidung konkretisiert. Er ist bei der Umsetzung des Ansatzes gleichzeitig einen deutlichen Schritt weiter gegangen, indem er unter Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO – die zivilrechtlichen Verhältnisse außer Acht lassend – Anteile einem fiktiven Neugesellschafter aufgrund schuldrechtlicher Verbindungen zurechnet.

Die Einzelfallbetrachtung des jeweiligen Gesamtbildes der Verhältnisse durch die Rechtsprechung verstärkt im Grundsatz die Rechtsunsicherheit in der Akquisitionsgestaltung. Allerdings liefert die Entscheidung auch konkrete Orientierungspunkte, mithilfe derer auch zukünftig solide Strukturen aufgesetzt werden können:

- Im Rahmen der mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Personengesellschaft ist der Maßstab des wirtschaftlichen Eigentums zu beachten.
- Das Vereinbaren einer Doppeloption allein führt noch nicht zu einer Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Käufer/Stillhalter.
- Wirtschaftliches Eigentum geht über, wenn beim Altgesellschafter im Ergebnis bloß die Stimmrechte der Kommanditbeteiligung verbleiben, denen aufgrund schuldrechtlicher Vereinbarungen nur noch geringe wirtschaftliche Bedeutung zukommt.
- Vergleichbare Strukturen sind im Vorfeld sorgfältig daraufhin zu untersuchen, ob nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise genügend Substanz bei einem Altgesellschafter verbleibt, der einen Teilkommanditanteil zurückbehält.
- Wesentliche Rechte müssen beim Altgesellschafter verbleiben, um den Eindruck einer wirtschaftlichen „Aushöhlung“ zu vermeiden.

Vor dem Hintergrund der Entscheidung ist damit zu rechnen, dass der II. Senat des BFH einen weiteren Schritt in die bisher eingeschlagene Richtung geht und auch in dem anhängigen Verfahren II R 18/14 zuungunsten des Steuerpflichtigen von einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes ausgeht, wenn der bisherige Gesellschafter durch Vereinbarungstreuhand zum Treuhänder eines anderen wird. Die erste Instanz (FG München, Urteil vom 12. Februar 2014 – 4 K 1537/11) war nach den bisher geltenden Grundsätzen zu dem Schluss gekommen, dass eine Zurechnung zu dem neuen Treugeber nicht erfolge, da zwischen Treuhandkommanditistin und Treugeber „lediglich schuldrechtliche Beziehungen bestehen“. Es ist zu erwarten, dass dies im Licht der jüngsten Rechtsprechung anders zu beurteilen sein wird.

Die Möglichkeit zur Optimierung von Strukturen, die mit der Übertragung von Immobilien befasst sind, besteht weiterhin. Die Auswahl schuldrechtlicher Instrumente zwischen Neugesellschaftern und Altgesellschaftern, bei denen ein Minderheitsanteil verbleibt, hat jedoch sorgfältig unter Beachtung der neuen Tendenzen der Rechtsprechung zu erfolgen, um das Grunderwerbsteuerrisiko zu minimieren.

Sollten Sie noch Fragen zu diesem Client Alert haben, wenden Sie sich bitte an einen der nachfolgend genannten Autoren oder Ihren üblichen Ansprechpartner in unserem Hause.

Dr. Tobias Klass

tobias.klass@lw.com

+49.40.4140.30

Hamburg

Verena Stoecker

verena.stoecker@lw.com

+49.40.4140.30

Hamburg

Folgendes könnte Sie auch interessieren

Latham & Watkins ist in diesem Jahr mit einem Stand auf der Expo Real vertreten. Wir freuen uns auf Ihren Besuch!

Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden

Neues BFH-Urteil zu Art. 1 Abs. 7 DBA-USA

Finanzverwaltung äußert sich erstmals umfassend zum aktuellen § 8c KStG

Abzugsverbot für Gewerbesteuer ist verfassungsgemäß

Client Alert wird von Latham & Watkins LLP für Mandanten und andere Geschäftspartner herausgegeben. Die hierin enthaltenen Informationen dienen nicht als konkreter Rechtsrat. Bei weitergehendem Bedarf an Ausführungen oder Beratung über ein hier dargestelltes Thema wenden Sie sich bitte an Ihren üblichen Ansprechpartner in unserem Hause. Eine Übersicht aller *Client Alerts* finden Sie unter www.lw.com. Falls Sie eine Aktualisierung Ihrer Kontaktdaten oder eine Anpassung der Informationsmaterialien wünschen, besuchen Sie bitte die Seite <http://events.lw.com/reaction/subscriptionpage.html> für das weltweite Mandanten-Mailing-Programm von Latham & Watkins.