

Urteil vom 04. March 2020, II R 35/17

Notwendiger Inhalt eines Feststellungsbescheids nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG

[ECLI:DE:BFH:2020:U.040320.IIR35.17.0](https://www.eclides.de/BFH/2020:U.040320.IIR35.17.0)

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 3 Nr 2, GrEStG § 17 Abs 3 S 1 Nr 2, AO § 179 Abs 1, KathKiGemVbgBek NW § 6, KathKiGemVbgBek NW § 11

vorgehend FG Münster, 06. June 2017, Az: 8 K 3992/14 GrE

Leitsätze

1. Zu den gesondert festzustellenden Besteuerungsgrundlagen nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG gehört der Zeitpunkt der Steuerentstehung (Stichtag). Anzugeben ist das genaue Datum. Wird ein unzutreffendes Datum genannt, ist der Feststellungsbescheid rechtswidrig .
2. Erwirbt eine neu errichtete Kirchengemeinde durch staatliche Anerkennung den Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, kann sie erstmals zu diesem Zeitpunkt einen der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorgang verwirklichen .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 07.06.2017 - 8 K 3992/14 GrE, die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 14.11.2014 und der Feststellungsbescheid des Beklagten vom 18.04.2013 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Kirchengemeinde, die nach staatlicher Anerkennung den Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts erwarb. Sie wurde durch Urkunde des zuständigen Bischofs vom XX.XX.XXXX (Errichtungsurkunde) errichtet. Nach Nr. 1 der Errichtungsurkunde wurde die Klägerin nach Anhörung aller unmittelbar Beteiligten und des Priesterrates (gemäß can. 515 § 2 Codex Iuris Canonici --CIC--) durch die Vereinigung verschiedener Kirchengemeinden, u.a. der Kirchengemeinde A und der Kirchengemeinde B, neu errichtet (gemäß can. 121 CIC). Die vereinigten Kirchengemeinden waren ebenfalls Körperschaften des öffentlichen Rechts. Nach Nr. 3 der Errichtungsurkunde wurden das gesamte Vermögen der vereinigten Kirchengemeinden (einschließlich aller Forderungen, Verbindlichkeiten und Immobilien), die Kirchenbücher und die Akten der Klägerin zugeführt.
- 2** Durch Urkunde vom YY.YY.YYYY (staatliche Anerkennungsurkunde) erkannte der zuständige Regierungspräsident die bischöfliche Urkunde nach § 4 der Vereinbarung über die staatliche Mitwirkung bei der Bildung und Veränderung katholischer Kirchengemeinden zwischen dem Land Nordrhein-Westfalen und den Diözesen im Land Nordrhein-Westfalen vom 21.11.1960 (Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Nordrhein-Westfalen 1960, Ausgabe A, Nr. 46, S. 426 --staatliche Vereinbarung--) an. Gemäß § 6 der staatlichen Vereinbarung hat die neu errichtete Kirchengemeinde, wenn die Anerkennung erteilt wird, die Rechte einer Körperschaft des öffentlichen Rechts von dem Zeitpunkt an, der in der kirchlichen Errichtungsurkunde angegeben ist, frühestens jedoch von dem Tag der Anerkennung an. Die staatliche Vereinbarung trat am 01.11.1960 in Kraft (§ 11 Abs. 1 der staatlichen

Vereinbarung). Ab diesem Zeitpunkt richtete sich das Verfahren der staatlichen Anerkennung von neu errichteten Kirchengemeinden ausschließlich nach dieser Vereinbarung (vgl. § 11 Abs. 2 der staatlichen Vereinbarung). Nach § 11 Abs. 3 der staatlichen Vereinbarung soll eine in Zukunft zwischen den Vertragschließenden etwa entstehende Meinungsverschiedenheit über die Auslegung einer Bestimmung der staatlichen Vereinbarung auf freundschaftliche Weise beseitigt werden.

- 3 Die Kirchengemeinde A war mit 80 % und die Kirchengemeinde B mit 20 % am Stammkapital der grundbesitzenden E-GmbH beteiligt. Die E-GmbH war Alleingesellschafterin der ebenfalls grundbesitzenden EK-GmbH. Einige der Grundstücke lagen nicht im Zuständigkeitsbereich des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--).
- 4 Nach einer Außenprüfung betreffend die Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer und die Grundbesitzwerte war der Prüfer der Auffassung, durch den Übergang des Kirchenvermögens auf die Klägerin seien alle Anteile an der grundbesitzenden E-GmbH unmittelbar und alle Anteile an der grundbesitzenden EK-GmbH mittelbar in der Hand der Klägerin vereinigt worden. Dabei handle es sich um einen nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) steuerbaren Erwerbsvorgang. Im Betriebsprüfungsbericht vom 13.03.2013 wurden die betroffenen Grundstücke und die zur Grunderwerbsteuerfestsetzung berufenen Finanzämter aufgeführt.
- 5 Das FA erließ am 18.04.2013 einen Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer (Feststellungsbescheid). In dem Feststellungsbescheid gab es an, die Besteuerungsgrundlagen würden "gem. § 17 GrEStG gesondert festgestellt für die Vereinigung der Anteile durch die Urkunde des Bischofs von S vom XX.XX.XXXX und der Zustimmungsurkunde des zuständigen Regierungspräsidenten von T vom YY.YY.YYYY am XX.XX.XXXX (Steuerstichtag)". Dem Bescheid war als Anlage der Betriebsprüfungsbericht mit dem Hinweis beigefügt, dieser sei Bestandteil des Bescheids.
- 6 Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Urteil des Finanzgerichts ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1286 veröffentlicht.
- 7 Mit ihrer Revision macht die Klägerin eine Verletzung von § 1 Abs. 3, § 3 Nr. 2, § 4 Nr. 1 und § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG geltend. Durch die Neuerrichtung der Klägerin werde kein Erwerbstatbestand des GrEStG erfüllt, da es sich bei der Neuerrichtung um eine rein innerkirchliche Umstrukturierungsmaßnahme handle. Außerdem sei der Feststellungsbescheid rechtswidrig, da er einen unzutreffenden Steuerstichtag angebe.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung, den Feststellungsbescheid vom 18.04.2013 und die Einspruchsentscheidung vom 14.11.2014 aufzuheben.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 Die Neuerrichtung der Klägerin erfülle den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG. Die Kirche werde im staatlichen Bereich tätig. Bezüglich des Zeitpunkts der Fusion der Kirchengemeinden habe man sich unter den Beteiligten in einer Besprechung am 16.11.2012 auf den in der Errichtungsurkunde genannten Tag --den XX.XX.XXXX-- geeinigt. Dies sei auch der Zeitpunkt der Steuerentstehung. Die staatliche Anerkennung am YY.YY.YYYY habe lediglich deklaratorische Bedeutung.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist begründet (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Feststellungsbescheid ist rechtswidrig. Er benennt einen unzutreffenden Steuerstichtag.
- 12 1. Nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG werden bei einem nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG steuerbaren Rechtsgeschäft die Besteuerungsgrundlagen durch das Geschäftsleitungsfinanzamt gesondert festgestellt, wenn ein außerhalb des Bezirks des Geschäftsleitungsfinanzamts belegenes Grundstück betroffen ist.
- 13 a) Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer, soweit eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG nicht in Betracht kommt, die Vereinigung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG

vorausgegangen ist (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG). Der Tatbestand knüpft zwar an den Anspruch auf Übertragung bzw. die Vereinigung von Gesellschaftsanteilen an, erfasst aber die infolge der Vereinigung der Anteile der Gesellschaft mit Grundbesitz in einer Hand spezifisch grunderwerbsteuerrechtlich veränderte Zuordnung von Grundstücken (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20.10.1993 - II R 116/90, BFHE 172, 538, BStBl II 1994, 121, unter II.1.). Derjenige, in dessen Hand sich die Anteile vereinigen, wird so behandelt, als habe er die Grundstücke von der Gesellschaft erworben, deren Anteile sich in seiner Hand vereinigen (BFH-Urteil vom 05.11.2002 - II R 23/00, BFH/NV 2003, 505, unter II.).

- 14** Die Vereinigung von Anteilen in einer Hand i.S. von § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG setzt nicht voraus, dass der Erwerber sämtliche Anteile der grundstücksbesitzenden Gesellschaft unmittelbar in seine Hand bekommt. Es genügt, dass dies ganz oder teilweise mittelbar durch Zwischenschaltung einer Gesellschaft oder mehrerer Gesellschaften geschieht, an der oder an denen der Erwerber seinerseits direkt oder indirekt beteiligt ist (BFH-Urteile vom 16.01.1980 - II R 52/76, BFHE 130, 72, BStBl II 1980, 360, und in BFH/NV 2003, 505, unter II.).
- 15** b) Gegenstand der nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG zu treffenden gesonderten Feststellung sind die Besteuerungsgrundlagen. Zu den Besteuerungsgrundlagen gehören die verbindliche Entscheidung über die Steuerpflicht des jeweiligen Erwerbsvorgangs dem Grunde nach, über die als Steuerschuldner in Betracht kommenden natürlichen oder juristischen Personen und über die Finanzämter, die zur Steuerfestsetzung berufen sind (vgl. BFH-Urteil vom 30.08.2017 - II R 39/15, BFHE 260, 87, BStBl II 2018, 786, Rz 13). Zu den Besteuerungsgrundlagen gehört auch die Angabe der betroffenen Grundstücke (BFH-Urteil vom 15.03.2017 - II R 36/15, BFHE 257, 482, BStBl II 2017, 1215, Rz 15). Gesondert festzustellen ist schließlich der Zeitpunkt, auf den der Grundbesitz der Gesellschaft nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG zu bewerten ist. Dies ist nach § 138 Abs. 1 Satz 1 des Bewertungsgesetzes in der ab dem 01.01.2007 geltenden Fassung der Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 38 der Abgabenordnung, § 14 GrEStG; Steuerstichtag), soweit nicht einer der in § 8 Abs. 2 Satz 2 GrEStG geregelten Sonderfälle vorliegt. Die Entscheidung über den Bewertungszeitpunkt darf nach Sinn und Zweck des § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG nicht den für die Bewertung der Grundstücke zuständigen Finanzämtern überlassen werden. Nur die Feststellung im Bescheid nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG kann eine einheitliche Beurteilung dieses Zeitpunkts gewährleisten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 260, 87, BStBl II 2018, 786, Rz 14). Anzugeben ist im Feststellungsbescheid das genaue Datum des Steuerstichtags. Wird ein unzutreffendes Datum genannt, ist der Feststellungsbescheid rechtswidrig. Insoweit ist der Bescheid nicht auslegungsfähig.
- 16** 2. Nach diesen Grundsätzen ist der Feststellungsbescheid vom 18.04.2013 rechtswidrig. Er bezeichnet als Steuerstichtag den XX.XX.XXXX. Zutreffender Zeitpunkt der Steuerentstehung kann jedoch erst der YY.YY.YYYY gewesen sein. Denn erst zu diesem Zeitpunkt hatte die Klägerin die Rechte einer Körperschaft des öffentlichen Rechts. Nur als Rechtsträger (zumindest im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinne) konnte sie einen steuerbaren Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG verwirklicht haben.
- 17** Die unmittelbare Vereinigung aller Anteile an der E-GmbH und die dadurch bedingte mittelbare Vereinigung aller Anteile an der EK-GmbH bei der Klägerin kann erst mit dem Tag der staatlichen Anerkennung am YY.YY.YYYY wirksam geworden sein. Die Klägerin wurde zunächst innerkirchlich gemäß can. 515 § 2 CIC i.V.m. Nr. 1 der Errichtungsurkunde vom XX.XX.XXXX durch die Vereinigung der Kirchengemeinden neu errichtet. Nach can. 121 CIC i.V.m. Nr. 3 der Errichtungsurkunde erhielt sie die Güter und Vermögensrechte der vereinigten und dadurch aufgelösten Kirchengemeinden. Zu den erhaltenen Vermögensrechten gehörten u.a. unmittelbar die Anteile an der E-GmbH, deren Inhaber zuvor zu 80 % die Kirchengemeinde A und zu 20 % die Kirchengemeinde B waren. Zu den Vermögensrechten gehörte überdies die von der E-GmbH gehaltene 100 %ige Beteiligung an der EK-GmbH, die nach der Vereinigung aller Anteile an der E-GmbH der Klägerin mittelbar (über die Beteiligung an der E-GmbH) zustand. Sowohl die E-GmbH als auch die EK-GmbH hatten inländischen Grundbesitz. Die mit dem Übergang des Vermögens verbundene unmittelbare Vereinigung aller Anteile an der E-GmbH und mittelbare Vereinigung aller Anteile an der EK-GmbH bei der Klägerin führten dazu, dass nunmehr der Grundbesitz der E-GmbH der Klägerin unmittelbar und der Grundbesitz der EK-GmbH der Klägerin mittelbar über die E-GmbH grunderwerbsteuerrechtlich zuzuordnen waren.
- 18** Die zunächst rein innerkirchlich wirksame Neuerrichtung der Klägerin und die dadurch bedingte Neuordnung des Grundbesitzes der E-GmbH und der EK-GmbH zur Klägerin wurden aber erst am YY.YY.YYYY für den staatlichen Bereich anerkannt. Die Klägerin wurde mit der staatlichen Anerkennung gemäß § 1 Abs. 1 der staatlichen Vereinbarung für den staatlichen Bereich rechtlich wirksam und erhielt nach § 6 der staatlichen Vereinbarung ab diesem Datum die Rechte einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (Verwaltungsgericht Gelsenkirchen, Urteil vom 22.02.2012 - 4 K 3829/09, Entscheidungen in Kirchensachen 59, 142). Sie konnte ab diesem Zeitpunkt am

Rechtsverkehr teilnehmen, einen Grunderwerbsteuertatbestand verwirklichen (vgl. für die Verwirklichung eines Grunderwerbsteuertatbestands durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts z.B. BFH-Urteil vom 01.09.2011 - II R 16/10, BFHE 235, 182, BStBl II 2012, 148) und Schuldnerin der Grunderwerbsteuer i.S. des § 13 Nr. 5 Buchst. a GrEStG sein.

- 19** Entgegen der Auffassung des FA hat § 6 der staatlichen Vereinbarung nach seinem ausdrücklichen Wortlaut keine deklaratorische, sondern eine konstitutive Wirkung für den staatlichen Bereich. Liegt der Zeitpunkt, der in der kirchlichen Errichtungsurkunde angegeben ist, vor dem Zeitpunkt der staatlichen Anerkennung, wirkt die staatliche Anerkennung nach dem Wortlaut des § 6 der staatlichen Vereinbarung frühestens ab dem Tag der Anerkennung. Die Beteiligten können nicht durch eine Absprache untereinander bestimmen, dass die Folgen der staatlichen Anerkennung auf einen Zeitpunkt vor ihrer Erteilung zurückwirken sollen. Denn nach § 11 Abs. 2 der staatlichen Vereinbarung richtet sich seit dem Zeitpunkt ihres Inkrafttretens am 01.11.1960 (vgl. § 11 Abs. 1 der staatlichen Vereinbarung), also auch im Streitjahr XXXX, das Verfahren ausschließlich nach den in ihr enthaltenen Bestimmungen. Eine Abweichung war schließlich auch nicht durch eine Absprache i.S. des § 11 Abs. 3 der staatlichen Vereinbarung möglich. Dieser erlaubt lediglich "freundschaftliche Lösungen", falls die Beteiligten in Hinblick auf die Auslegung einer Bestimmung in der staatlichen Vereinbarung unterschiedlicher Auffassung sind. Bei dem Tag der staatlichen Anerkennung i.S. der §§ 4 und 6 der staatlichen Vereinbarung handelt es sich aber um ein fixes Datum, das keiner Auslegung zugänglich ist.
- 20** 3. Die Sache ist spruchreif. Die Vorentscheidung, der Feststellungsbescheid vom 18.04.2013 und die Einspruchsentscheidung vom 14.11.2014 werden aufgehoben. Da der Feststellungsbescheid bereits wegen der Angabe des unzutreffenden Steuerstichtags rechtswidrig ist und aufzuheben war, ist über die Steuerpflicht des Erwerbsvorgangs nicht mehr zu entscheiden.
- 21** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de