

---

**Datum:** 12.04.2016  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 5. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 5 K 1346/15  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2016:0412.5K1346.15.00

---

**Nachinstanz:** Bundesfinanzhof, II B 37/16

---

**Tenor:**

Der angefochtene Bescheid zur Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 26.08.2014 in Gestalt der Änderungsbescheide vom 03.11.2014 und vom 10.04.2015 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung werden aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Beklagten auferlegt.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

---

**Tatbestand**

Streitig ist die Rechtmäßigkeit des Bescheides über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 26.08.2014, in Gestalt der Änderungsbescheide vom 03.11.2014 und 10.04.2015. 1 2

Dem Rechtsstreit liegt folgender Sachverhalt zu Grunde: 3

Die Klägerin, eine Aktiengesellschaft, schloss am 15.12.2009 mit der A Kapitalanlagegesellschaft mbH (A) einen unter Urk.-Nr. 1 notariell beurkundeten sogenannten Anleger- und Einbringungsvertrag. Nach § 1 dieses Vertrages verpflichtete sich die Klägerin, am 31.12.2009 die in der bezeichneten Anlage 1a aufgeführten Immobilien in das 4

Spezialsondervermögen „B Immo A I“ (Fonds) gegen Ausgabe von Anteilsscheinen im Gesamtwert von ... € einzubringen. Die in der Anlage 1b bezeichneten Immobilien sollten am 31.03.2010 - laut Vertragsnachtrag vom 25.03.2010 erst am 30.09.2010 - gegen Ausgabe von Anteilsscheinen im Gesamtwert von ... € in den Fonds eingebracht werden. Nach Aktenlage befinden sich die ... Grundstücke laut Anlage 1a und 1b in mehreren Bundesländern der Bundesrepublik Deutschland.

Zusätzlich verpflichtete sich die Klägerin, ... € als sogenannte Zeichnungssumme auf ein näher bezeichnetes Konto der C-Bank E als Depotbank einzuzahlen. Die Depotbank sollte dieses Geld an ein von der Bank im Namen der A für Rechnung des Fonds unterhaltenes Sperrkonto bei der C-Bank GmbH gegen Ausgabe von Anteilen an dem Fonds in entsprechendem Gegenwert weiterleiten.

Nach § 1., 1.4 des Vertrages sollten Besitz, Nutzen und Lasten der Einbringungsimmobilien sowie die Ausübung der Rechte und die Erfüllung aller Pflichten, wie sie sich aus den in Bezug auf die Einbringungsimmobilien abgeschlossenen Miet-, Pacht- und sonstigen Verträge ergeben, zum Einbringungsstichtag auf die A übergehen. Das Eigentum an den Immobilien sollte gemäß § 30 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 des Investmentgesetzes (InvG) beim Eigentümer, der Klägerin, verbleiben.

Für Zwecke der Verwaltung durch die A sollten gemäß § 8 des Anleger- und Einbringungsvertrages die Allgemeinen und Besonderen Vertragsbedingungen für den Einbringungsfonds der Klägerin (BVB) maßgeblich sein. In § 15 BVB, überschrieben mit „Kosten“, wurde geregelt, dass A für die Verwaltung des Sondervermögens eine jährliche Vergütung von 0,55 % auf Basis des jeweiligen Monatsendwertes des Sondervermögens erhalten sollte (Nr. 1). Sofern für das Sondervermögen eine Immobilie erworben oder ein Bauprojekt durchgeführt werde, sollte A eine Vergütung i.H.v. 1,25 % des Verkehrswertes bzw. der Baukosten erhalten (Nr. 2). Werde für das Sondervermögen eine Immobilie oder eine Beteiligung an einer Immobiliengesellschaft verkauft, so sollte A eine Vergütung in Höhe von 1% des Verkehrswertes erhalten (Nr. 3). Darüber hinaus sollte A für die Verwaltung des Sondervermögens aus diesem am Ende eines jeden Geschäftsjahres eine erfolgsbezogene Vergütung erhalten (Nr. 4). Unter Nr. 5 wurde geregelt, dass die Depotbank jährlich eine Vergütung i.H.v. 0,0225 %, mindestens jedoch 2.000 € pro Monat je Fonds erhalten sollte.

Unter § 5 des Anleger- und Einbringungsvertrages war unter „Kosten“ vereinbart worden, dass die Kosten der Auflage des Sondervermögens, die Einbringung der Immobilien, inklusive aller damit verbundenen Kosten der Bewertung, Rechtsanwalts- und Eintragungskosten etc. vom Fonds zu tragen seien. Die Kosten der Vorbereitung von Teilungserklärungen und Abgeschlossenheitsbescheinigungen bei den in Anlage 1b bezeichneten Einbringungsimmobilien trage die A.

Der Vertrag vom 15.12.2009 wurde dem Beklagten durch den beurkundenden Notar am 18.09.2009 zur Kenntnis gebracht. Die am 28.12.2009 beim Beklagten eingegangene „auszugsweise Abschrift“ des Vertrages war an die „Grundstückswertstelle“ der jeweiligen Finanzämter, in denen die eingebrachten Grundstücke liegen, gerichtet.

Der Abschluss des Anleger- und Einbringungsvertrages war für den Beklagten Anlass, am 22.07.2011 einen gegen die Klägerin gerichteten Grunderwerbsteuerbescheid zu erlassen. Als maßgebliches Rechtsgeschäft wurde der Vertrag vom 15.12.2009 angegeben und als Bemessungsgrundlage unter Bezugnahme auf den in den Anlagen zum Vertrag u.a. genannten Grundbesitz F-Straße ... in H ein Betrag von ... € zugrunde gelegt, sodass die Grunderwerbsteuer mit ... € festgesetzt wurde. Als Grundlage für die Steuerfestsetzung

wurde § 1 Abs. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) genannt. Nach Auffassung des Beklagten hatte die A über das von der Klägerin eingebrachte Grundvermögen die Verwertungsbefugnis erlangt.

Der dagegen gerichtete Einspruch blieb erfolglos. Die diesbezügliche Klage beim Finanzgericht Köln unter Az. 5 K 1872/13 hatte Erfolg. Das Urteil wurde rechtskräftig. 11

Im Anschluss an dieses Urteil erließ der Beklagte am 26.08.2014 gegenüber der Klägerin einen auf § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) gestützten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer. Der Bescheid nahm Bezug auf einen notariellen Vertrag vom 12.05.2009 und die in der Anlage zum Bescheid aufgeführten ... in H liegenden Grundstücke. Eine Rechtsgrundlage für die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen wurde nicht ausdrücklich benannt. Im Übrigen wurde auf § 13 GrEStG hingewiesen. „Aufgrund der vertraglichen Abreden im Kaufvertrag“ sei die Klägerin vorrangig als Steuerschuldner in Anspruch zu nehmen. 12

Dagegen erhob die Klägerin Einspruch. 13

Daraufhin erging am 03.11.2014 ein auf § 164 Abs. 2 AO gestützter Änderungsbescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung für die Grunderwerbsteuer. Als maßgeblicher Vertrag wurde erneut ein notarieller Vertrag mit Datum 12.05.2009 bezeichnet. Gegenstand der Feststellung sollten nunmehr die in der Anlage bezeichneten ... Grundstücke sein. Als Rechtsgrundlage für die Feststellung wurde § 1 Abs. 2 GrEStG genannt. Der höchste, in der Anlage ausgewiesene, Grundstückswert (... €) betrifft ein Grundstück im Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes K. Die ... Grundstücke im Zuständigkeitsbereich des Beklagten sind mit Verkehrswerten von insgesamt ... € ausgewiesen. Zur Inanspruchnahme der Klägerin erfolgten keine Ausführungen. Die Klägerin machte den Änderungsbescheid vom 03.11.2014 zum Gegenstand des anhängigen Rechtsbehelfsverfahrens unter Bezugnahme auf den Einspruch vom 24.09.2014 gegen den erstmaligen Feststellungsbescheid vom 26.08.2014. 14

Am 10.04.2015 erging ein weiterer, auf § 164 Abs. 2 AO gestützter, Änderungsbescheid zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer, dieses Mal unter Nennung des (zutreffenden) notariellen Vertrages vom 15.12.2009. Auf § 181 Abs. 5 AO wurde hingewiesen. Zudem erfolgte der Hinweis, dass die Klägerin „aufgrund der vertraglichen Abreden“ als Gesamtschuldnerin in Anspruch genommen werde. 15

Am 21.04.2015 erließ der Beklagte eine Einspruchsentscheidung, wodurch der Einspruch der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen wurde. 16

Im Einzelnen führte der Beklagte im Wesentlichen wie folgt aus: Der Feststellungsbescheid vom 26.08.2014 in Gestalt der Änderungsbescheide vom 03.11.2014 und 10.04.2015 sei rechtmäßig. Feststellungsverjährung sei noch nicht eingetreten. Die Feststellungsfrist habe mit Ablauf des 31.12.2009 begonnen und am 31.12.2013 geendet. Gemäß § 181 Abs. 5 AO könne eine Feststellung jedoch auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist erfolgen, soweit sie für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung sei, für die die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen sei. Eine mittelbare Bedeutung reiche aus. Werde auf der Grundlage des § 181 Abs. 5 AO eine gesonderte Feststellung nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist durchgeführt, sei im Feststellungsbescheid auf seine eingeschränkte Wirkung hinzuweisen. Dieser Hinweis müsse unmissverständlich zum Ausdruck bringen, dass die Feststellung nach Ablauf der Feststellungsfrist getroffen und nur 17

noch für solche Folgesteuern von Bedeutung sei, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen sei. Die genaue Angabe, für welche Steuerarten und für welche Besteuerungszeiträume den getroffenen Feststellungen Rechtswirkung zukommen solle, sei nicht erforderlich. In dem geänderten Feststellungsbescheid vom 10.04.2015, der Gegenstand des Rechtsbehelfsverfahrens geworden sei, sei der entsprechende Hinweis aufgenommen worden, sodass der Ablauf der Feststellungsfrist unbeachtlich sei.

Zur materiellrechtlichen Rechtslage führte der Beklagte aus, die A habe entgegen der Auffassung der Klägerin mit dem Anleger- und Einbringungsvertrag vom 15.12.2009 die Verwertungsmöglichkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG erlangt. Auf der Grundlage des § 91 Abs. 3 InvG sei mit dem Anleger- und Einbringungsvertrag zulässigerweise die Miteigentumslösung nach § 30 Absatz 1 Satz 1, 2. Alt. InvG gewählt worden. Diese Vorschrift sehe vor, dass die zum Sondervermögen gehörenden Vermögensgegenstände im Miteigentum der Anleger stünden und demzufolge nicht in das zivilrechtliche Eigentum der Kapitalanlagegesellschaft übergingen. Insofern könne in der Einbringung der Grundstücke kein Rechtsgeschäft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG gesehen werden, sondern nur die Verwirklichung des Tatbestandes des § 1 Abs. 2 GrEStG. 18

Im Hinblick auf § 31 Abs. 1 InvG habe die A aber die Verwertungsbefugnis an den eingebrachten Grundstücken erlangt. Mit dem Anleger- und Einbringungsvertrag vom 15.12.2009 habe die A eine Rechtsposition erhalten, die der eines Eigentümers vergleichbar sei. Hieran ändere auch nichts die Eigentümerstellung der Klägerin als Anlegerin. Denn trotz deren formaler Stellung als Eigentümerin an den zum Sondervermögen gehörenden Vermögensgegenständen sei sie in der Ausübung ihrer Rechte aus dem Eigentum beschränkt. So könne sie gemäß § 33 Abs. 2 Satz 3 InvG über ihre Vermögensgegenstände weder verfügen, noch habe sie ein Besitzrecht im Sinne des 19

§ 24 InvG. A sei dagegen gemäß § 31 Abs. 1 InvG berechtigt, im eigenen Namen über die zu einem Sondervermögen gehörenden Gegenstände zu verfügen und alle Rechte aus ihnen auszuüben. 20

Darüber hinaus sei eine Substanzbeteiligung in der Regelung des § 15 Nr. 1-4 BVB zu sehen, wodurch die A beim Erwerb als auch bei der Veräußerung an der Wertentwicklung eines Grundstückes prozentual beteiligt sei. Danach erhalte A bei Erwerb eines Grundstückes eine Vergütung i.H.v. 1,25 %, bei Veräußerung nochmals eine Vergütung in Höhe von 1% des Verkehrswertes. Insoweit erhalte sie eine Beteiligung an der ganzen Substanz des Grundstückes, welche nur der Höhe nach prozentual eingeschränkt sei. Zudem sei der Fonds, der zum Sondervermögen der A gehöre, gemäß § 25 InvG unmittelbar an der Substanz beteiligt. Die Substanz fließe dem Fonds und damit der A zu, was sich aus §§ 37 und 39 InvG ergebe, unabhängig davon, dass die A in ihrer Verfügung über die Substanz nach § 26 InvG eingeschränkt sei. 21

§ 17 Abs. 2 GrEStG sei anzuwenden, wobei für die Feststellung der Beklagte örtlich zuständig sei, da der wertvollste Grundstücksbestand, der in den Feststellungsbescheid aufzunehmen gewesen sei, im Zuständigkeitsbereich des Beklagten liege. 22

Zur Ausübung des Ermessens in Bezug auf die Inanspruchnahme der Klägerin als Steuerschuldnerin machte der Beklagte keine Ausführungen. 23

Dagegen richtet sich die Klage. 24

25

Nach Auffassung der Klägerin ist die angefochtene Feststellung schon aus verfahrensrechtlichen Gründen rechtswidrig.

So habe das Finanzamt M betreffend das Grundstück in S (M, Nr. 3 der Anlage zum Bescheid) bereits am 15.08.2013 einen Grunderwerbsteuerbescheid gegenüber der A erlassen. Dieser Bescheid sei nach Einspruch durch Bescheid vom 22.12.2014 aufgehoben worden. Am 09.01.2015 sei ein weiterer Festsetzungsbescheid gegenüber der A erlassen worden. Dieser neue Bescheid enthalte den Hinweis, dass die Festsetzung aufgrund der gesonderten Feststellung des Beklagten vom 03.11.2014 ergehe. Dieser Bescheid richte sich gegen die A, weil diese sich vertraglich verpflichtet habe, die Grunderwerbsteuer zu tragen. Für die Einbeziehung dieses Grundstückes in die hier streitige gesonderte Feststellung fehle es an einer rechtlichen Grundlage, da bei Erlass des Grundlagenbescheides im Jahr 2014 die Feststellungsfrist bereits abgelaufen gewesen sei. Zwar enthalte der Grundlagenbescheid den ausdrücklichen Hinweis auf § 181 Abs. 5 AO. Dessen Voraussetzungen seien jedoch nicht erfüllt. Hinzu komme, dass die beiden Grunderwerbsteuerbescheide aus 2013 und 2015 gegenüber der A erlassen worden seien. Alleinige Adressatin des Grundlagenbescheides sei hingegen die Klägerin. Das beklagte Finanzamt habe sowohl in seinem Ursprungsgrundlagenbescheid vom 26.08.2014 als auch in dem zuletzt geänderten Bescheid vom 10.04.2015 beide Vertragsparteien, also die A und die Klägerin, als Gesamtschuldner aufgeführt und seine Ermessensentscheidung hinsichtlich der Inanspruchnahme dahingehend ausgeübt, vorrangig die Klägerin als Steuerschuldnerin in Anspruch zu nehmen. Der Beklagte berufe sich dabei auf die vertraglichen Abreden im Kaufvertrag, ohne diese zu benennen. 26

Auch das Grundstück in P (Nr. 9) dürfe nicht mehr von der Feststellung erfasst werden. Das Finanzamt P habe für das Grundstück am 05.07.2012 einen Grunderwerbsteuerbescheid gegenüber der A erlassen, gegen den Einspruch eingelegt und Aussetzung der Vollziehung gewährt worden sei. Da der gegenüber der Klägerin bekannt gegebene Grundlagenbescheid keine Wirkung gegenüber der A entfalte, habe der Feststellungsbescheid keine Bedeutung für die gegen die A ergangene Festsetzung. Die Voraussetzungen des § 181 Abs. 5 AO seien daher auch hier nicht erfüllt. 27

Hinsichtlich des Grundstückes in Q (S, Nr. 25) habe das Finanzamt S am 22.07.2013 gegenüber der A einen Grunderwerbsteuerbescheid erlassen, gegen den Einspruch eingelegt worden sei. Gegenüber der Klägerin habe das Finanzamt S erstmals am 25.11.2014 einen Grunderwerbsteuerbescheid unter Hinweis auf den Feststellungsbescheid des Beklagten vom 03.11.2014 erlassen. Auch hier sei die Voraussetzung des § 181 Abs. 5 AO nicht erfüllt, da im Zeitpunkt der Feststellung keine Festsetzung gegenüber der Klägerin vorgelegen habe, für die die Feststellung von Bedeutung hätte sein können. 28

Für das Grundstück in U (Nr. 2) habe das Finanzamt U am 14.12.2010 in Abänderung des Bescheides vom 02.12.2010 zunächst ebenfalls nur gegenüber der A Grunderwerbsteuer festgesetzt und aufgrund deren Einspruchs Aussetzung der Vollziehung gewährt. Gegenüber der Klägerin habe das Finanzamt U erstmals mit Bescheid vom 24.11.2014 Grunderwerbsteuer festgesetzt, also nach Erlass des Grundlagenbescheides. Da es somit im Zeitpunkt des Feststellungsbescheides gegenüber der Klägerin an einer Festsetzung fehlte, seien die Voraussetzungen des § 181 Abs. 5 AO hier ebenfalls nicht erfüllt. 29

In Bezug auf das Grundstück F-Straße ... in H (Nr. 13) sei eine Feststellung nicht mehr zulässig, da durch das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 25.06.2014 der Grunderwerbsteuerbescheid gegen die Klägerin aufgehoben worden sei. Im Zeitpunkt des Ergehens des Grundlagenbescheides sei somit kein Grunderwerbsteuerbescheid mehr 30

vorhanden gewesen, für die die Feststellungen von Bedeutung hätten sein können. Auf § 181 Abs. 5 AO könne sich der Beklagte nicht berufen, da die Grunderwerbsteuer mit Bescheid vom 13.04.2015 auf „Null“ festgesetzt worden sei.

Hinsichtlich des Grundstückes R-Straße ... in H (Nr.17) werde darauf hingewiesen, dass insoweit der in der Anlage zum Bescheid erfasste Grundstückswert mit ... € zu hoch erfasst sei. In der maßgeblichen Anlage 1 a zur notariellen Urkunde vom 15.12.2009 sei das Grundstück mit dem geringeren Betrag von ... € beziffert. 31

Im Übrigen habe der Beklagte sein Ermessen hinsichtlich der Frage, wer als Steuerschuldner vorrangig in Anspruch zu nehmen sei, rechtsfehlerhaft ausgeübt. Der Beklagte berufe sich in dem angefochtenen Grundlagenbescheid allgemein auf „vertragliche Abreden im Kaufvertrag“, ohne diese näher zu konkretisieren. Mit der gleichen Begründung habe aber das Finanzamt M mit Bescheid vom 09.01.2015 Grunderwerbsteuer gegenüber der A festgesetzt. Dieses widersprüchliche Verhalten der Finanzverwaltung dürfe nicht zu Lasten des Steuerschuldners gehen. 32

Soweit sich das Finanzamt an den vertraglich Verpflichteten wende, bedürfe die Ermessensausübung grundsätzlich keiner Begründung. Nehme das Finanzamt hingegen sofort den anderen Gesamtschuldner in Anspruch, sei die Entscheidung in der Regel zu begründen. Fehle eine vertragliche Abrede, so leite sich die Ermessensentscheidung über die Inanspruchnahme eines Gesamtschuldners von der zivilrechtlichen Kostenregelung des § 448 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) ab. Nach dieser Vorschrift sei der Käufer zur Tragung der Kosten der Beurkundung verpflichtet, zu denen auch die Grunderwerbsteuer gehöre, so dass in der Regel zunächst der Grundstückserwerber als Steuerschuldner in Anspruch zu nehmen sei. Bestehe nach dem Vortrag des Beklagten eine vertragliche Abrede hinsichtlich der Übernahme der Grunderwerbsteuer nicht, hätte er nach den vorstehenden Grundsätzen zunächst den Grundstückserwerber in Anspruch nehmen müssen. Da der Beklagte argumentiere, dass als Folge des Einbringungsvorganges der Grundstücke die Verwertungsbefugnis im Sinne des 33

§ 1 Abs. 2 GrEStG auf die A übergegangen sei, sei der Übergang der Verwertungsbefugnis grunderwerbsteuerlich einer Grundstücksübertragung gleichzusetzen, sodass zunächst die A als Steuerschuldnerin hätte in Anspruch genommen werden müssen. Eine hiervon abweichende Ermessensentscheidung hätte einer besonderen Begründung bedurft. 34

Aber auch aufgrund materiellrechtlicher Würdigung des angefochtenen Grundlagenbescheides müsse dieser ersatzlos aufgehoben werden.- 35

Da der Einbringungsvorgang im Jahr 2009 erfolgt sei, sei für dessen investimentrechtliche Einordnung ausschließlich auf das zu diesem Zeitpunkt anwendbare (zwischenzeitlich durch das Kapitalanlagegesetz ersetzte) Investmentgesetz abzustellen. Es sei unstreitig nach § 91 Abs. 3 InvG zulässigerweise angewandt und eine Eigentumslösung vereinbart worden. Danach stünden die Vermögensgegenstände, die zum Sondervermögen gehörten, im Eigentum des Anlegers. Die Einbringung stelle daher keinen grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG dar, wovon auch der Beklagte in seiner Einspruchsentscheidung ausgegangen sei. 36

Der Einbringungsvorgang unterliege aber auch nicht nach § 1 Abs. 2 GrEStG der Grunderwerbsteuer, da die Einbringung der Immobilien in den Fonds nicht zu einer grunderwerbsteuerpflichtigen Verschaffung einer Verwertungsbefugnis zu Gunsten der A geführt habe. § 1 Abs. 2 GrEStG erfasse nur Rechtsvorgänge, die einem anderen eine 37

eigentümerähnliche Rechtsposition am Grundstück verschafften. Entscheidend sei, ob die Gesamtheit der mit dem Grundstückseigentümer getroffenen Vereinbarungen eine Verwertungsbefugnis begründe.

Aufgrund des Anleger- und Einbringungsvertrages habe die Klägerin die im Inland belegenen Grundstücke in den von der A aufgelegten Fonds eingebracht. Diese Einbringung habe zur Folge, dass der Fonds von der A als Kapitalanlagegesellschaft gemäß §§ 33 ff InvG zu verwalten sei. Dieser Vorgang begründe keinen Anspruch auf Übereignung. Maßgeblich sei daher, ob die Einbringung es der Kapitalanlagegesellschaft rechtlich oder wirtschaftlich ermögliche, die Grundstücke auf eigene Rechnung zu verwerten. Die Verwertungsbefugnis könne sich aus zwei Möglichkeiten der Verwertung ergeben, nämlich einer rechtlichen Verwertungsmöglichkeit durch die Veräußerung und einer wirtschaftlichen Verwertungsmöglichkeit durch Nutzung. Beide Möglichkeiten der Verwertung erforderten eine wertmäßige Beteiligung an der Substanz des Grundstückes, die sich entweder durch Teilhabe am Erlös bei der rechtlichen Verwertungsbefugnis oder durch Wertbeteiligungen in anderer Weise bei der wirtschaftlichen Verwertungsbefugnis ergeben könne. Der Berechtigte müsse insoweit etwaige Wertsteigerungen realisieren können. Die bloße Verfolgung eines eigenen wirtschaftlichen Interesses genüge insoweit. 38

Der Beklagte habe die Annahme einer Verwertungsbefugnis von A auf § 31 Abs. 1 InvG gestützt. Entgegen der Ansicht des Beklagten begründe dies jedoch keine steuerlich relevante Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG, da schon das Recht der A, über die eingebrachten Grundstücke zu verfügen, nicht in ihrer alleinigen Entscheidungsgewalt stehe. Die Kapitalanlagegesellschaft A sei zwar gemäß § 31 Abs. 1 InvG berechtigt, im eigenen Namen über die zum Sondervermögen gehörenden Gegenstände nach Maßgabe des Investmentgesetzes und der Vertragsbedingungen zu verfügen und alle Rechte daraus auszuüben. Daher sei als Folge der Einbringung in Abteilung II des Grundbuches ein Verfügungsrecht zu Gunsten von A eingetragen und die tatsächliche Rechtsmacht der Klägerin, als Eigentümerin die Grundstücke zu verwerten, eingeschränkt. Diese Berechtigung zur Veräußerung der Grundstücke genüge jedoch nicht, um auf Seiten der A das Merkmal der Verwertungsbefugnis als erfüllt anzusehen. Wesentlich sei im Rahmen des § 1 Abs. 2 GrEStG, dass der Berechtigte, der zur Veräußerung eines Grundstückes auf eigene Rechnung ermächtigt werde, die Verwertung auch selbst oder durch einen Dritten herbeiführen könne. A könne aber die Verwertung nicht ausschließlich selbst herbeiführen, da sie vor der Veräußerung einer Immobilie gemäß § 26 InvG ihrerseits stets die vorherige Zustimmung der Depotbank herbeiführen müsse. Der zu Gunsten der Depotbank in Abteilung II einzutragende Sperrvermerk stelle insoweit ein relatives Verfügungsverbot dar, das heißt, Verfügungen, die unter Verstoß gegen dieses Verfügungsverbot getroffen wurden, seien dem Anleger gegenüber relativ unwirksam. 39

Die Depotbank sei nicht Dritter, das heißt Hilfsperson der A, die deren bestimmenden Einfluss unterliegen würde. Auch wenn die Depotbank von der A beauftragt werde (§ 20 InvG), wobei deren Wahl der Genehmigung durch die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungen bedürfe, handele sie bei der Wahrnehmung ihrer Aufgaben unabhängig von der Kapitalanlagegesellschaft und ausschließlich im Interesse der Anleger (§ 22 InvG). Weisungen der Kapitalanlagegesellschaft müsse sie nur dann ausführen, sofern diese nicht gegen gesetzliche Vorschriften und Vertragsbedingungen verstießen. Da die Depotbank mit dieser Kontrollaufgabe dem Schutz des Sondervermögens und damit der Anleger verpflichtet sei, werde sie vor einer Zustimmung insbesondere prüfen, ob die jeweilige Veräußerung den Investmentgesetzen und vertraglichen Vorgaben entspreche (§ 26 InvG). 40

Es fehle jedoch an der für eine Grunderwerbsteuerrechtlich relevante Verwertungsbefugnis notwendigen zweiten Komponente, der Verwertung „auf eigene Rechnung“. Bei Grundstücken werde auf eigene Rechnung verwertet, wenn der Berechtigte die Gesamtheit der sonst dem Eigentümer zustehenden Vorteile ziehen könne. Der Vorgang müsse es dem Berechtigten ermöglichen, sich den Wert des Grundstückes für eigene Rechnung nutzbar zu machen und an der ganzen Substanz des Grundstückes seinem Wert nach teilzuhaben. Das Grundstück auf eigene Rechnung verwerten könne somit derjenige, dem das wirtschaftliche Ergebnis zugutekomme. Dies sei nicht der Fall, wenn der Berechtigte zwar die Veräußerung herbeiführen, sich aus dem Erlös aber nur hinsichtlich seiner Forderungen gegenüber dem Grundstückseigentümer befriedigen könne, da in einem solchen Falle die Verwertung auf Rechnung des Grundstückseigentümers erfolge. Eine Veräußerung auf eigene Rechnung sei hingegen von der Rechtsprechung bejaht worden, wenn der Ermächtigte in der Stellung eines typischen Zwischenerwerbers einen eigenen Mehrerlös nicht an den Eigentümer abzuführen brauche und für sich behalten dürfe. 41

Voraussetzung für eine Verwertungsbefugnis sei daher, dass die A der Substanzwert der Immobilien unmittelbar selbst zufließe und die Klägerin nur mittelbar im Anschluss als Anlegerin daran partizipieren würde. Diese Voraussetzungen seien bei einem Fonds, der nach der Miteigentumslösung aufgelegt werde, nicht gegeben. In diesem Falle flössen, insbesondere bei einem Ein-Anleger-Fonds, Nutzen und Wertsteigerung der Grundstücke unmittelbar, also ohne Durchfluss bei der Kapitalanlagegesellschaft, dem einzigen Anleger und zivilrechtlichen Eigentümer der Immobilie zu. Die Kapitalanlagegesellschaft trete insoweit lediglich als „Verwalter“ der Grundstücke auf, da sie zwar im eigenen Namen, aber wirtschaftlich ausschließlich für Rechnung des Sondervermögens und damit für Rechnung des Anlegers handle. 42

Der Beklagte gehe unzutreffend davon aus, dass der Fonds zum Sondervermögen der A gehöre und daher dieser unmittelbar an der Substanz beteiligt sei. Ferner meine der Beklagte, die Substanz fließe erst einmal dem Fonds und somit der A zu. Hierbei verkenne er, dass der Fonds selbst das Sondervermögen, das heißt eine nicht-rechtsfähige Vermögensmasse sei, dessen Vermögensgegenstände aufgrund der vereinbarten Miteigentumslösung rechtlich dem Anleger und nicht der Kapitalanlagegesellschaft zustünden. Die Kapitalanlagegesellschaft müsse daher das Sondervermögen, das sie verwalte, von ihrem eigenen Vermögen getrennt halten (§ 30 InvG). Zudem sei sie verpflichtet, bei der Wahrnehmung ihrer Aufgaben ausschließlich im Interesse der Anleger zu handeln (§ 9 InvG). Die Verweise des Beklagten auf § 37 InvG, der die Anteilzurücknahme regelt, sowie auf § 39 InvG, der die Abwicklung des Sondervermögens betreffe, führten insoweit nicht weiter. 43

Aufgrund des gesetzlich normierten Surrogationsprinzips (§ 30 InvG) gehöre alles, was die Kapitalanlagegesellschaft aufgrund eines zum Sondervermögen gehörenden Rechts oder durch ein Rechtsgeschäft erwerbe, das sich auf das Sondervermögen beziehe, 44

ipse jure zum Sondervermögen. Die Zuweisung erfolge unmittelbar, also im Wege des Direkterwerbs und nicht als Durchgangserwerb über die Kapitalanlagegesellschaft. Die Kapitalanlagegesellschaft werde beim Abschluss von schuldrechtlichen oder dinglichen Verträgen weder, auch nicht durchlaufend, Gläubigerin des Anspruches noch Eigentümerin. Veräußere die Kapitalanlagegesellschaft für Rechnung des Sondervermögens eine Immobilie, werde der Veräußerungsgewinnerlös kraft Gesetzes automatisch Bestandteil des Sondervermögens. Demzufolge stehe der Veräußerungserlös in vollem Umfang dem einzigen Anleger zu. Gleiches gelte für etwaige Miet- und Pachteinnahmen oder sonstige 45

Erträge, die durch die Verwaltung einer Immobilie erwirtschaftet würden. A sei zwar gemäß Anleger- und Einbringungsvertrag zur Ausübung aller Rechte und Erfüllung aller Pflichten, die sich aus den in Bezug auf die eingebrachten Immobilien abgeschlossenen Miet-, Pacht- oder sonstigen Verträge ergäben, berechtigt. Dies führe jedoch gerade nicht dazu, dass A die Miet- und Pachterträge selbst vereinnahmen könne. Aufgrund des gesetzlich angeordneten Surrogationsprinzips flössen sämtliche Erträge der laufenden Verwaltung unmittelbar dem Sondervermögen zu.

Zum Schutz des Investmentvermögens verbuche die Depotbank den aus dem Verkauf von Vermögensgegenständen erzielten Kaufpreis sowie die anfallenden Erträge und sonstige dem Investmentvermögen zustehenden Geldbeträge auf ein für das Investmentvermögen eingerichtetes Sperrkonto (§ 25 InvG). Dieses Sperrkonto sei getrennt für jedes von der Depotbank betreute Sondervermögen einzurichten. Die Kapitalanlagegesellschaft habe durch geeignete Verfahren und Vorkehrungen sicherzustellen, dass die Gelder, die zur Abwicklung der ausgeführten Aufträge für Rechnung eines Sondervermögens eingegangen sind, direkt auf das Sperrkonto gezahlt und dort verbucht werden. Etwaige Erträge aus der laufenden Verwaltung der Immobilien sowie Veräußerungserlöse und damit die Wertsteigerungen bzw. Wertminderungen der Grundstücke flössen somit wirtschaftlich und rechtlich gesehen unmittelbar, also ohne Durchfluss bei der A, der Klägerin zu. 46

Diese Zuordnung sei entsprechend auch bei anderen Rechtsinstituten, insbesondere im Insolvenzverfahren zu finden (§ 80 der Insolvenzordnung). 47

Etwas anderes ergebe sich entgegen der Ansicht des Beklagten auch nicht daraus, dass die A gemäß § 15 BVB bestimmte Vergütungen beanspruchen könne. Der Beklagte stütze seine Rechtsansicht darauf, dass der A im Falle des Erwerbs eines Grundstücks eine Vergütung von 1,25 % des Verkehrswertes und im Falle der Veräußerung einer Immobilie für das Sondervermögen eine Vergütung in Höhe von 1% des Verkehrswertes zustehe. Gemäß § 15 BVB, der mit der Überschrift „Kosten“ versehen sei, könne die A neben diesen beiden Vergütungen weiterhin eine jährliche und eine erfolgsbezogene Vergütung für die Verwaltung des Sondervermögens, eine Vergütung bei Durchführung eines Bauprojektes sowie eine einmalige Vergütung für die Errichtung des Fonds und die Einbringung der Immobilien beanspruchen. Ferner seien die Vergütungsansprüche der Depotbank festgelegt. Neben diesen Vergütungen würden ausdrücklich weitere Aufwendungen ausgeführt, die zu Lasten des Sondervermögens gingen. Die BVB seien Bestandteil des Investmentvertrages, der zwischen dem Anleger eines Sondervermögens und der Kapitalanlagegesellschaft geschlossen werde (§ 43 InvG). In dem Investmentvertrag seien die Vertragsbedingungen niederzulegen, in denen die Rechte und Pflichten der Anleger und der Kapitalanlagegesellschaft geregelt seien. Die Vertragsbedingungen bildeten die zivil- und investimentrechtliche Grundlage für eine zulässige Belastung von Anlegern und Sondervermögen mit bestimmten Kosten. Der Investmentvertrag sei seiner Rechtsnatur nach ein Geschäftsbesorgungsvertrag im Sinne des § 675 BGB, der auf eine Dienstleistung im Sinne der §§ 611 ff BGB gerichtet sei. Im Allgemeinen würden die Vertragsbedingungen in allgemeine und besondere Vertragsbedingungen aufgeteilt. Die allgemeinen Vertragsbedingungen würden in der Regel für alle von einer Kapitalanlagegesellschaft auszuliegenden Sondervermögen verfasst und von der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungen genehmigt, während die besonderen Vertragsbedingungen jeweils nur die für das einzelne Sondervermögen geltenden Grundsätze regelten. 48

Ein obligatorischer Bestandteil von Vertragsbedingungen sei gemäß § 41 InvG eine Angabe darüber, in welcher Höhe und aufgrund welcher Berechnung Vergütungen und 49

Aufwendungserstattung aus dem Sondervermögen an die Kapitalanlagegesellschaft, die Depotbank und Dritte zu leisten seien. Dabei weise das Gesetz in § 41 Abs. 2 Satz 5 InvG ausdrücklich auf die Möglichkeit hin, dass in den Vertragsbedingungen neben der allgemeinen Verwaltungsvergütung auch eine erfolgsabhängige Verwaltungsvergütung oder eine zusätzliche Verwaltungsvergütung für den Erwerb oder die Veräußerung von Immobilien vereinbart werden könne. Ihrer Stellung entsprechend werde eine Kapitalanlagegesellschaft gemäß §§ 30 ff InvG und auf Grundlage des Investmentvertrages als Verwalter und Dienstleister im eigenen Namen für das nicht rechtsfähige Sondervermögen tätig. Dementsprechend verweise § 15 Ziffer 2 und 3 BVB ausdrücklich darauf, dass A eine Immobilie „für das Sondervermögen“, das heißt für Rechnung des Sondervermögens, erwerbe bzw. verkaufe. Die in § 15 BVB gewählte Formulierung unterstreiche das übereinstimmende Verständnis der Vertragsparteien, dass A gegenüber dem Sondervermögen Leistungen erbringe, die das Sondervermögen mangels Rechtsfähigkeit nicht selbst ausüben könne. Als Gegenleistung für diese Dienstleistungen solle A verschiedene, abhängig von der jeweiligen Tätigkeit gestaffelte, vertraglich festgelegte Vergütungen erhalten. Entsprechende schuldrechtliche Ansprüche gegenüber dem Sondervermögen bzw. dem Anleger berechtigten A nicht, sich unmittelbar aus den zum Sondervermögen gehörenden Vermögensgegenständen zu befriedigen. Sowohl die laufenden Erträge als auch ein etwaiger Veräußerungserlös flössen vielmehr in vollem Umfang und unmittelbar dem Sondervermögen zu und seien damit automatisch der Klägerin als einzigem Anleger des Fonds rechtlich zuzuordnen. Erst in einem zweiten Schritt könne A ihre vertraglich begründeten Forderungen gegenüber der Depotbank geltend machen. Dies folge aus dem Surrogationsprinzip und dem darauf beruhenden Zahlungsfluss.

Aufgrund des Surrogationsprinzips sei nicht nur ein für das Sondervermögen erworbenes Grundstück, sondern auch der Kaufpreis aus dem Verkauf von Vermögensgegenständen wie auch die Erträge aus der laufenden Verwaltung des Grundstücks auf das für das Investmentvermögen eingerichtete Sperrkonto bei der Depotbank zu verbuchen (§ 25 InvG). Von diesem Sperrkonto führe die Depotbank dann auf Weisung der Kapitalanlagegesellschaft unter anderem die Bezahlung von Transaktionskosten und sonstigen Gebühren sowie die Begleichung sonstiger durch die Verwaltung des Investmentvermögens bedingter Verpflichtungen durch (§ 25 InvG). Auch die Ansprüche der Kapitalanlagegesellschaft auf Vergütung und Aufwendungsersatz seien jeweils durch Entnahme aus dem Sondervermögen zu befriedigen (§ 31 InvG). Allerdings könne die Kapitalanlagegesellschaft entsprechende Belastungen des Sondervermögens nicht eigenständig vornehmen, sondern bedürfe hierzu der Mitwirkung der Depotbank (§ 29 InvG). Diese wiederum sei nur berechtigt, der Kapitalanlagegesellschaft aus den Sperrkonten die Verwaltungsvergütungen und den Aufwendungsersatz auszuzahlen, nachdem sie die geltend gemachten Vergütungen anhand der in den Vertragsbedingungen festgelegten Berechnungsgrundlagen und Methoden geprüft habe.

50

Eine vergleichbare Wertung komme nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs im Falle der Zwangsversteigerung bei einem Grundstückseigentümer in Betracht.

51

Ein anderes Ergebnis sei schließlich auch nicht durch den Umstand begründet, dass die Vergütungen zu Gunsten von A im Falle des Erwerbs bzw. der Einbringung und der Veräußerung einer Immobilie der Höhe nach jeweils an den Verkehrswert der Immobilie anknüpfen. Hierdurch werde keine Teilhabe an der Substanz des Grundstücks begründet. Zunächst sei zu berücksichtigen, dass der A im Falle einer Immobilienveräußerung lediglich eine Vergütung in Höhe von 1% des Verkehrswertes der Immobilie zustehe. In vergleichender Anwendung der Regelungen, die bei Änderungen im Gesellschafterbestand

52

einer Personengesellschaft gemäß § 1 Abs. 2 a GrEStG gelten, könne nicht außer Acht gelassen werden, dass nach der Wertung des Gesetzgebers erst eine Anteilsübertragung von mindestens 95 % als steuerlich relevant und eine Anteilsverschiebung unterhalb dessen als steuerlich unschädlich angesehen werde. Dies zeige, dass eine wirtschaftliche Verschiebung von 1% des Verkaufserlöses (bzw. von insgesamt 1,6 % unter Berücksichtigung der Vergütung bei Einbringung oder 2,25 % unter Berücksichtigung der Vergütung bei Immobilienerwerb), selbst wenn man entgegen der Ansicht der Klägerin eine unmittelbare Teilhabe an diesem Erlös bejahe, nicht zu einer grunderwerbsteuerlich relevanten Änderung in der Zuordnung der Immobilie führen könne.

Zudem sei zu berücksichtigen, dass die Bezugnahme auf den Verkehrswert im Zusammenhang mit der Berechnung der Vergütung auch in anderen Vertragsstrukturen üblich sei, ohne dass dies zu einer grunderwerbsteuerlich relevanten Substanzbeteiligung führe. So sei der reine Maklervertrag, bei dem eine taxmäßige oder übliche Vergütung vereinbart werde oder der übliche Lohn als vereinbart gelte, nicht grunderwerbsteuerbar. Dies gelte selbst dann, wenn der Makler von seinem Auftraggeber bevollmächtigt werde, in dessen Namen und auf dessen Rechnung tätig zu werden. Da die Maklercourtage im allgemeinen an den erzielten Grundstückskaufpreis anknüpfe, sei davon auszugehen, dass die Bezugnahme auf den Verkehrswert eines Grundstückes als sachgerechte Bezugsgröße angesehen werde, um die Leistungen des Maklers zu Gunsten seines Auftraggebers der ebenfalls von einem höheren Kaufpreis profitiere, zu würdigen.

53

Die Klägerin beantragt,

54

den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 26.08.2014, in Gestalt der Änderungsbescheide vom 03.11.2014 und 10.04.2015 sowie der Einspruchsentscheidung vom 21.04.2015 aufzuheben.

55

Der Beklagte beantragt,

56

die Klage abzuweisen.

57

Hinsichtlich der verfahrensrechtlichen Einwände der Klägerin gelte Folgendes:

58

Der Feststellungsbescheid sei rechtmäßig ergangen. Denn auch die Grundstücke in S, P, Q und U sowie F-Straße ... in H hätten in den Feststellungsbescheid aufgenommen werden dürfen. In der höchstrichterlichen Rechtsprechung sei anerkannt, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung auch nach Ablauf der Feststellungsfrist ergehen dürfe, soweit die Feststellung noch für einen Beteiligten von Bedeutung sei, auch wenn bei einzelnen Feststellungsbeteiligten die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen sei. Würde man dies anders sehen, wäre eine Feststellung für die verbliebenen Feststellungsbeteiligten vollends blockiert. Allerdings dürfe eine Feststellung nach Ablauf der Frist nur erfolgen, sofern sich für den Feststellungsbeteiligten durch die Feststellung keine Nachteile ergäben. In der Regel erleide derjenige Feststellungsbeteiligte, bei dem hinsichtlich der Folgesteuern die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen sei, aus dem nachträglichen Erlass eines einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheides keinen Nachteil. Eine Steuerfestsetzung, die zu höheren Steuern führen könne, sei nicht mehr möglich. Entsprechendes gelte, wenn bei einem Feststellungsbeteiligten hinsichtlich der Besteuerung einzelner Grundstücke die Festsetzungsfrist abgelaufen sei. Vor diesem Hintergrund ergäben sich durch die Aufnahme der fünf genannten Grundstücke in dem streitgegenständlichen Feststellungsbescheid keine Nachteile für die Klägerin. Denn wie die Klägerin selbst vortrage, seien ihr gegenüber hinsichtlich der Grundstücke keine Grunderwerbsteuerbescheide erlassen worden.

59

Das Ermessen sei auch nicht fehlerhaft ausgeübt worden. Er, der Beklagte, habe im Feststellungsbescheid sein Ermessen ausreichend begründet. Der Beklagte habe erkannt, dass ihm ein Ermessen hinsichtlich der Inanspruchnahme eines Gesamtschuldners zustehe. Hierzu habe er detaillierte Ausführungen gemacht. Da sich weder die Klägerin noch die A vertraglich dazu verpflichtet hätten, die Grunderwerbsteuer zu übernehmen, habe die Ermessensentscheidung keiner besonderen Begründung bedurft.	60
Rein vorsorglich sei festzuhalten, dass die Ausführungen des Finanzamtes M im Grunderwerbsteuerbescheid vom 09.01.2015 dem Beklagten nicht zuzurechnen seien. Bekanntlich würden Finanzämter als Landesfinanzbehörden tätig. Danach handele es sich bei der Beklagten und dem Finanzamt M um zwei verschiedene Verwaltungsträger. Die Beurteilung durch das Finanzamt M sei somit für die hiesige grunderwerbsteuerliche Beurteilung ohne Bedeutung.	61
Hinsichtlich der materiellrechtlichen Einwände der Klägerin werde zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung verwiesen.	62
<b>Entscheidungsgründe</b>	63
Die Klage ist begründet.	64
Der angefochtene Bescheid zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 26.08.2014 in Gestalt der Änderungsbescheide vom 03.11.2014 und vom 10.04.2015 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten, weshalb die Bescheide und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung aufzuheben waren (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).	65
Entgegen der Auffassung der Klägerin ist der Feststellungsbescheid jedoch nicht bereits formell rechtswidrig.-	66
Der Feststellungsbescheid durfte trotz bereits eingetretener Feststellungsverjährung und trotz der möglicherweise eingetretenen Festsetzungsverjährung für die Grunderwerbsteuer noch ergehen.	67
Die Grunderwerbsteuer entsteht im Jahr des grunderwerbsteuerlich maßgeblichen Ereignisses (§ 38 AO), im Streitfall also - vorausgesetzt, die vom Beklagten angenommenen Tatbestandsvoraussetzungen für die Festsetzung von Grunderwerbsteuer wären erfüllt - mit Abschluss des Anleger- und Einbringungsvertrages vom 15.12.2009. Die Festsetzungsfrist für die Grunderwerbsteuer beträgt vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO), was nach § 181 Abs. 1 AO auch für die - inzwischen unstreitig - gemäß § 17 Abs. 2 GrEStG erforderliche Feststellung gilt.	68
Unter Berücksichtigung einer bestehenden Anzeigepflicht bei Erlangung einer Verwertungsbefugnis gemäß § 19 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG beginnt die Feststellungsfrist nach	69
§ 170 Abs. 2 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die (wirksame) Anzeige eingereicht wurde. Voraussetzung für eine wirksame Anzeige ist eine genaue Bezeichnung des rechtlich maßgeblichen Vorgangs und die Mitteilung desselben an die im Finanzamt zuständige Stelle (vgl. hierzu Urteil des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 03.03.2015 II R 30/13, BStBl II 2015, 777). Obwohl der Vertrag vom 15.12.2009 an die „Grundstückswertstelle“ der jeweiligen für die Grunderwerbsteuerfestsetzung zuständigen Finanzämter versandt wurde, ist er dort offenbar trotz dieser missverständlichen Bezeichnung der zuständigen Stelle noch	70

in 2009 an die zuständige Grunderwerbsteuerstelle der jeweiligen Finanzämter gelangt. Jedenfalls wurde seitens des Beklagten nichts Gegenteiliges vorgetragen, sodass die Feststellungsfrist mit Ablauf des Jahres 2009 begann und mit Ablauf des Jahres 2013 endete.

Die Feststellungsfrist war damit im Zeitpunkt des Ergehens des erstmaligen Feststellungsbescheides in 2014 abgelaufen. 71

Gleichwohl durfte der angefochtene Feststellungsbescheid gemäß § 181 Abs. 5 AO ergehen, da die Feststellung für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer noch „von Bedeutung“ war bzw. (möglicherweise) noch ist und auf den Ablauf der Feststellungsfrist hinreichend deutlich hingewiesen wurde. 72

Hierbei war es nicht erforderlich, im Feststellungsbescheid konkrete Angaben dazu zu machen, welche Grunderwerbsteuerfestsetzungen betreffend den Vertrag vom 15.12.2009 trotz eingetretener Feststellungsverjährung noch möglich waren (Urteil des BFH vom 18.03.1998, II R 7/96, BStBl II 1998, 555). Der notwendige Hinweis auf die Feststellungsverjährung hat lediglich unmissverständlich zu erfolgen, wobei eine abstrakte Formulierung ausreichend ist. Diesen Anforderungen wird der zuletzt ergangene geänderte Feststellungsbescheid vom 10.04.2015 gerecht. 73

Es kommt nicht darauf an, ob im Zeitpunkt des Ergehens des Feststellungsbescheides tatsächlich noch Grunderwerbsteuerfestsetzungen, sei es gegenüber der Klägerin oder gegenüber der A ergehen durften. Dies zu prüfen ist unter Berücksichtigung des Hinweises gemäß § 181 Abs. 5 AO Aufgabe der gemäß § 17 Abs. 1 GrEStG für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer zuständigen Finanzämter. 74

Diese haben allerdings zu berücksichtigen, dass der hier angefochtene Feststellungsbescheid lediglich gegenüber der Klägerin ergangen ist und ungeachtet der Gesamtschuldnerschaft der an einem Erwerbsvorgang beteiligten Personen (§ 13 Nr. 1 GrEStG) auch nur ihr gegenüber als Grundlage für die Festsetzung von Grunderwerbsteuer gilt (§ 44 Abs. 2 Satz 3 AO; Urteil des BFH vom 26.10.2006 II R 16/05, BFH/NV 2007, 555). Die Festsetzung von Grunderwerbsteuer gegenüber A ist aufgrund des angefochtenen Feststellungsbescheides gegenüber der Klägerin im Hinblick auf eine gemäß § 17 Abs. 2 GrEStG notwendige Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gegenüber einem bestimmten Steuerpflichtigen nicht möglich. 75

Dass der Beklagte zum Erlass des angefochtenen Feststellungsbescheides dem Grunde nach zuständig war, ergibt sich unter Berücksichtigung der Zuständigkeit des Beklagten für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer betreffend aller im Bezirk H liegenden Grundstücke (§ 5 Nr. 2. der Verordnung über die Zuständigkeit der Finanzämter vom 17.06.2013, GV. NRW. 2013, 350) aus § 17 Abs. 2 GrEStG, da sich in diesem Bezirk 13 Grundstücke mit dem - in Bezug auf die anderen im Vertrag vom 15.12.2009 genannten Grundstücke - höchsten Gesamtwert befinden. 76

Die angefochtene Feststellung der Besteuerungsgrundlagen ist jedoch aus materiellrechtlichen Gründen rechtswidrig. 77

Ein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ist nicht gegeben, da durch den Anleger- und Einbringungsvertrag vom 15.12.2009 kein Anspruch auf Übereignung begründet wurde. Die Klägerin war im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages vom 15.12.2009 Eigentümerin der im Feststellungsbescheid aufgeführten Grundstücke, die als Sondervermögen in den von der A gemäß § 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 2 Abs. 1-3, Abs. 4 Nr. 78

5 InvG verwalteten Fonds eingebracht wurden. Auch nach Abschluss des Vertrages vom 15.12.2009 war die Klägerin Eigentümerin der von der A verwalteten Grundstücke. Denn die Klägerin und die A hatten die unstreitig gemäß § 30 Abs. 1 Satz 1 InvG zulässige sogenannte Miteigentumslösung gewählt, wobei in Anbetracht der Tatsache, dass die Klägerin alleinige Anlegerin geworden ist, hierdurch kein Miteigentum entstanden, sondern es beim alleinigen Eigentum der Klägerin verblieben ist.

Entgegen der Auffassung des Beklagten sind aber auch nicht die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 GrEStG erfüllt. Nach dieser Vorschrift unterliegen der Grunderwerbsteuer Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. 79

§ 1 Abs. 2 GrEStG soll solche Rechtsvorgänge erfassen, die, vom Wechsel im Eigentum abgesehen, den in § 1 Abs. 1 GrEStG beschriebenen Erwerbsvorgängen so nahekommen, dass sie es dem Erwerber ermöglichen, sich den Wert des Grundstücks „für eigene Rechnung“ nutzbar zu machen, das heißt, dass einem anderen ohne Begründung eines Übereignungsanspruches eine eigentümerähnliche Rechtsposition am Grundstück verschafft wird (vgl. nur Urteile des BFH vom 27.07.1994 II R 67/91, BFH/NV 1995, 269, vom 01.03.2000 II R 53/98, BStBI II 2000, 357 und vom 24.04.2013 II R 32/11, BStBI II 2013, 962). Dies geschieht durch Rechtsvorgänge, die es einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Allein die Möglichkeit, aufgrund eingeräumter Rechte ein Grundstück im eigenen Namen verkaufen zu können, reicht für eine Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG nicht aus. 80

Verwertungsbefugnis kann sich nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung aus zwei Möglichkeiten der Verwertung ergeben, zum einen aus dem Recht zur Nutzung und zum anderen aus dem Recht, das Grundstück wie ein Zwischenerwerber auf eigene Rechnung zu veräußern. Die Verwertung auf eigene Rechnung setzt voraus, dass eine Beteiligung an der Substanz des Grundstücks möglich ist. Bei der vorwiegend rechtlichen Verwertungsmöglichkeit durch Veräußerung erfolgt die Beteiligung an der Substanz des Grundstücks durch Teilhabe am Erlös, bei wirtschaftlicher Verwertungsbefugnis durch Nutzung muss die Substanzbeteiligung durch Wertbeteiligungen in anderer Weise erfolgen; die bloße Möglichkeit zur Verfolgung eines eigenen wirtschaftlichen Interesses reicht nicht aus (Urteil des BFH vom 29.07.2009 II R 2/08, BFH/NV 2009, 1833 m.w.N.). Ist eine Verwertung für Rechnung des Eigentümers möglich, liegt keine Verwertungsbefugnis vor (Urteil des BFH vom 27.04.2005 II R 30/03, BFH/NV 2005, 2050). Es reicht auch nicht aus, wenn demjenigen, der ein Grundstück veräußert, vom Eigentümer eine gewisse Selbständigkeit bei der Veräußerung eingeräumt wurde und er sich als Gläubiger des Eigentümers wegen seiner Forderung befriedigen kann, den verbleibenden Betrag aber an den Eigentümer abführen muss. Etwas anderes gilt allenfalls dann, wenn der erzielte Mehrerlös ganz oder im Wesentlichen dem zur Verfügung Ermächtigten zufließen soll (Urteil des BFH vom 17.02.1960 II 53/58 U, BStBI III 1960, 254), allerdings auch nur dann, wenn sich der Grundstückseigentümer seinem Vertragspartner gegenüber zusätzlich verpflichtet hat, den Verkauf des Grundstücks nach Weisung an bestimmte Erwerber vorzunehmen (Urteil des BFH vom 10.03.1999 II R 35/97, BStBI II 1999, 491). Entscheidend sind letztlich jeweils die Gesamtumstände des Einzelfalles (Urteil des BFH vom 08.12.1965 II 148/62 U, BStBI III 1966, 148). 81

Die zuvor dargestellte höchstrichterliche Rechtsprechung berücksichtigend, können im Streitfall die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 GrEStG nicht als erfüllt angesehen werden, 82

wobei es hier nicht um die Erlangung einer Verwertungsbefugnis der Klägerin geht, sondern um die der A. Die Kapitalanlagegesellschaft A hat aber entgegen der Auffassung des Beklagten durch den Vertrag vom 15.12.2009 i.V.m. den BVB auf der Grundlage des InvG keine Verwertungsbefugnis im Sinne der Vorschrift erlangt.

Soweit der Beklagte seine entgegenstehende Rechtsauffassung auf § 31 Abs. 1 InvG stützt, ergibt sich hieraus nichts anderes. Nach dieser Vorschrift ist zwar die Kapitalanlagegesellschaft berechtigt, über die zu einem Sondervermögen gehörenden Gegenstände nach Maßgabe des InvG und der BVB im eigenen Namen zu verfügen und alle Rechte aus ihnen auszuüben. Abgesehen davon, dass - wie zuvor dargestellt - die Verfügung im eigenen Namen nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung alleine nicht genügt, um die Erlangung einer Verwertungsbefugnis am Grundstück zu bejahen, reicht diese Befugnis im Streitfall auch deshalb nicht aus, da die A als Kapitalanlagegesellschaft im Sinne des InvG nur eingeschränkte Verfügungsbefugnis hat. So darf sie gemäß § 26 Abs. 1 InvG insbesondere nicht ohne Zustimmung der nach § 20 InvG zu beauftragenden systemrelevanten Depotbank über die zum Sondervermögen gehörenden Immobilien verfügen (Nr. 3); ebenso wenig darf sie die zum Sondervermögen gehörenden Immobilien belasten (Nr. 4). 83

Gemäß § 76 Abs. 1 InvG hat die Kapitalanlagegesellschaft auch dafür zu sorgen, dass ihre Verfügungsbeschränkung nach § 26 Abs. 1 Nr. 3 InvG in das Grundbuch eingetragen, ggfls. die Wirksamkeit ihrer Verfügungsbeschränkung auf andere Weise sichergestellt wird. Verfügungen der A wären ohne die Zustimmung der Depotbank solche eines Nichtberechtigten mit den rechtlichen Konsequenzen gemäß § 185 BGB. 84

Auch aus § 31 Abs. 2 Satz 2 InvG ergeben sich nur eingeschränkte Rechte der A im Zusammenhang mit der Eingehung von Verbindlichkeiten zu Lasten des Sondervermögens, was nach dieser Vorschrift ausgeschlossen ist. 85

Jedenfalls fehlt A, deren Aufgabe es gemäß § 6 Abs. 1 InvG ist, das Investmentvermögen der Klägerin zu verwalten und diesbezügliche Dienstleistungen zu erbringen, die Möglichkeit, das ihr insoweit anvertraute Immobilienvermögen auf eigene Rechnung zu verwerten. Denn die hierzu erforderliche Beteiligung der A an der Substanz des Grundstücks ist nicht gegeben. 86

Entgegen der Auffassung des Beklagten kann eine Substanzbeteiligung nicht aus § 15 BVB hergeleitet werden. Diese, auf § 41 Abs. 1 InvG beruhende, Vorschrift ist überschrieben mit „Kosten“, gibt also einen deutlichen Hinweis auf - gemäß § 15 Nr. 6 BVB zu Lasten des Sondervermögens gehende - Aufwendungen für genau bestimmte Tätigkeiten, die als Dienstleistungen (§ 611 BGB) oder als Geschäftsbesorgungen (§ 675 BGB) zu qualifizieren sind. So ergibt sich aus § 15 Nr. 1 und Nr. 4 BVB, dass der A eine Vergütung für deren Tätigkeit für die Verwaltung des Sondervermögens (vgl. § 6 InvG) zu zahlen ist, nach § 15 Nr. 2 auch eine Vergütung für den Erwerb einer Immobilie für das Sondervermögen und nach § 15 Nr. 3 ebenso für den Verkauf einer Immobilie des Sondervermögens. Zudem ist unter § 15 Nr. 5 geregelt, dass auch die nach dem InvG in das Anlagegeschäft einbezogene Depotbank eine Vergütung für ihre gesetzlich bestimmte Tätigkeit erhalten soll. Eine Teilhabe an der Substanz des Sondervermögens lässt sich aus diesen Vergütungsregelungen nicht ableiten. 87

Dem steht nicht entgegen, dass die in § 15 BVB aufgezählten Vergütungen unter Bezugnahme auf den Wert des Sondervermögens zu ermitteln sind. So soll die jährliche Vergütung für die Verwaltung des Sondervermögens mit 0,55 % auf der Basis des jeweiligen Monatswertes des Sondervermögens berechnet werden, die erfolgsabhängige Verwaltungsvergütung auf der Grundlage des Wertes des Sondervermögens am Ende des 88

Geschäftsjahres. Die Vergütung für den Erwerb einer Immobilie soll mit 1,25% des Verkehrswertes der Immobilie bzw. der Baukosten ermittelt werden, die Vergütung für den Immobilienverkauf mit 1% des Verkehrswertes der Immobilien. Die Bezugnahme auf den Wert des Sondervermögens ist jedoch lediglich eine übliche Methode zur Berechnung der unterschiedlichen Tätigkeitsvergütungen (vgl. nur Köndgen in Berger/Steck/Lübbehüsen, Kommentar zum Investmentgesetz und Investmentsteuergesetz 2010, § § 29 InvG, Anm. 4). Eine grunderwerbsteuerlich relevante Beteiligung an der Substanz des Sondervermögens soll dagegen durch die in § 15 BVB geregelten, prozentual geringen, Vergütungen nicht realisiert werden. Dies ergibt sich auch daraus, dass unter § 15 Nr. 5 BVB für die Depotbank 0,0225 % der Durchschnittswerte des Wertes des Sondervermögens als Vergütung vorgesehen sind, ohne dass diese am Immobilienwert orientierte Vergütung dazu führte, die Bank zum Kreis der Verwertungsbefugten zu zählen.

Bestätigt wird die Auffassung vom Fehlen einer Substanzbeteiligung auch dadurch, dass die A, insbesondere beim Verkauf einer Immobilie aus dem Sondervermögen, ihre vereinbarte Vergütung nicht unmittelbar aus dem Verkaufserlös einbehalten kann. Vielmehr ergibt sich aus § 25 Abs. 1 InvG, dass unter anderem die Erträge aus einem Verkauf von Vermögensgegenständen des Investmentvermögens - ebenso wie die Erträge aus sonstiger Nutzung - von der Depotbank auf einem für das Investmentvermögen eingerichteten gesperrten Konto zu verbuchen sind, da gemäß § 30 Abs. 2 InvG zum Sondervermögen auch alles gehört, was durch ein diesbezügliches Rechtsgeschäft erworben wird, wie z.B. der Kaufpreis für den Verkauf von Sondervermögen. § 30 Abs. 2 InvG formuliert daher ausdrücklich das sogenannte Surrogationsprinzip, welches es ausschließt, dass Erträge aus von A im eigenen Namen verkauftem Sondervermögen unmittelbar in deren Vermögen fallen, welches gemäß

§ 30 Abs. 1 Satz 2 InvG vom Sondervermögen getrennt zu halten ist. Soweit für A aus ihrer Ertrag generierenden Tätigkeit Vergütungsansprüche entstehen, können diese gemäß § 31 Abs. 3 InvG nur aus dem getrennten Sondervermögen befriedigt werden, wobei dies gemäß § 29 InvG durch Auszahlung durch die Depotbank erfolgt. Eine Befriedigung der Ansprüche von A durch diese selbst unmittelbar aus der Substanz des Sondervermögens oder diesbezüglicher Surrogate ist daher durch das hier maßgebliche InvG ausgeschlossen.

Eine Beteiligung an der Substanz der Immobilien der Klägerin durch die Vergütungsregelungen zu Gunsten der A ist daher nicht gegeben.

Soweit der Beklagte seine Rechtsauffassung auf die Vorschriften der §§ 37 und 39 InvG stützt, vermag das Gericht nicht zu erkennen, inwiefern sich hieraus für die A eine Verwertungsbefugnis ergeben können sollte. Substantiiertes Vortrag hierzu fehlt.

Im Ergebnis ist daher festzustellen, dass eine Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG nicht auf die A übertragen wurde, sodass die angefochtenen rechtswidrigen Bescheide zur Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer aufzuheben waren.

Über die von den Beteiligten thematisierte Frage, ob der Beklagte bei Inanspruchnahme der Klägerin sein pflichtgemäßes Ermessen (§ 5 AO) rechtmäßig ausgeübt hat (wobei zu beachten ist, dass ohne vertragliche Vereinbarung grundsätzlich der Erwerber in Anspruch zu nehmen ist; vgl. nur Urteil des BFH vom 12.05.1976 II R 187, 72, BStBl II 1976, 579 und § 448 Abs. 2 BGB) musste daher nicht mehr entschieden werden.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

