
Datum: 27.03.2019
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 1953/16
ECLI: ECLI:DE:FGK:2019:0327.5K1953.16.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, II R 4/20

Tenor:

Unter Änderung des Bescheides über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 13.11.2015 werden die Besteuerungsgrundlagen für die betroffenen Grundstücke nach Maßgabe der Entscheidungsgründe festgestellt.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin zu 94 % und der Beklagte zu 6 %.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Tatbestand

Bei der Klägerin handelt es sich um eine grundbesitzende Personengesellschaft. Diese hieß - 2
bevor sie den Namen A B KG bekam – C KG.

Mit Kaufvertrag vom2008 erwarb die Klägerin – damals noch C KG -diverse Grundstücke 3
von insgesamt zehn Kommanditgesellschaften (Veräußerer KG's). Insgesamt erfolgte der
Kauf zu einem Kaufpreis von ... Millionen € (Übernahme der Darlehensvaluten der einzelnen
Grundstücke zum ...2008). Nach § 3 Abs. 3 des Kaufvertrages sollte sich der Kaufpreis

ändern, wenn die übernommene Schuld höher oder niedriger sein sollte als die von den Beteiligten angenommene Schuld. Betroffen waren Grundstücke im Raum D, die in Bezirken verschiedener Finanzämter liegen.

Zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses war Z als Kommanditist mit einem Anteil von 100 % am Vermögen der Klägerin beteiligt. Die Kommanditanteile der Veräußerer KG's wurden von Z1, Z2 sowie Z3 gehalten. Es handelt sich hierbei um die leiblichen Kinder des Z. 4

Die Veräußerer KG's hatten den Grundbesitz zuvor von Seiten der Z4 Kommanditgesellschaft sowie der Bauherrengemeinschaft der Z und Z4 erworben. Z4 ist der leibliche Vater von Z. Diese hielten wiederum den Grundbesitz über einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren. 5

Der Erwerbsvorgang wurde durch das zuständige Feststellungsfinanzamt unter Hinweis auf § 3 Nr. 6 i.V.m. § 6 Abs. 3 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) als steuerfrei behandelt. Die Feststellung erfolgte gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Der Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 31.10.2008 enthielt eine Anlage mit folgendem Hinweis: 6

„Die Einbringung der Grundstücke in die Kommanditgesellschaft ist steuerfrei nach § 6 Abs. 3 GrEStG.“ 7

Die gewährte Steuerbefreiung entfällt jedoch mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn sich der Anteil des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand (z.B. durch Herabsetzung der Beteiligung des grundbesitzenden Gesamthänders an der Gesamthand, durch Aufnahme neuer Gesamthänder, durch Ausscheiden des grundbesitzenden Gesamthänders) innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand vermindert (§ 5 Abs. 3 GrEStG). 8

Anzeigepflicht der Gesellschaft (Erwerberin) nach § 19 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG: 9

Sie sind verpflichtet, jede innerhalb von fünf Jahren nach dem Grundstücksübergang eintretende Minderung der Beteiligung des Veräußerers am Vermögen Ihrer Gesellschaft dem Finanzamt binnen zwei Wochen nach Kenntniserlangung anzuzeigen. ...“ 10

Bei der Klägerin wurde für die Jahre 2008-2010 eine Betriebsprüfung durch das Finanzamt B durchgeführt. Mit Prüfungserweiterung vom 10.11.2014 wurden der o.g. Erwerbsvorgang und dessen steuerliche Behandlung zum Prüfungsgegenstand. 11

In ihrem Prüfungsbericht vom 25.6.2015 kam die Prüferin zum Ergebnis, dass die zunächst gewährte Steuerbefreiung rückwirkend gemäß § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG zu versagen sei. Ausschlaggebend sei, dass Z 94 % seine Kommanditanteile mit Wirkung zum12.2008 (nur wenige Wochen nach Erwerb der Grundstücke) an E veräußert habe. Somit handele es sich um einen sukzessiven Gesellschafterwechsel. Zudem sei eine wirtschaftliche Betrachtung geboten. Z habe einen Tag nach Verkauf der Anteile von 94 % seine Gewinn- und Verlustbeteiligung für die verbliebenen 6 % an E abgetreten. Im Ergebnis würden unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO E 100 % der Anteile zugerechnet. Da die wirtschaftliche Übertragung der Anteile innerhalb der Sperrfrist von fünf Jahren erfolgt sei, sei die zunächst gewährte Steuerbefreiung insoweit gemäß § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG zu versagen. 12

Das Feststellungsfinanzamt D wertete den Betriebsprüfungsbericht entsprechend aus und erließ am 13.11.2015 den streitgegenständlichen Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer.

Hiergegen wendet sich die Klägerin nach erfolglosem Einspruchsverfahren mit der vorliegenden Klage. Der Beklagte habe zu Recht die Übertragung zu 100 % von der Grunderwerbsteuer befreit. Nach ständiger Rechtsprechung seien bei Erwerben von einer Gesamthand oder durch eine Gesamthand persönliche Eigenschaften der Gesamthänder, die für eine Steuerbefreiung nach § 3 GrEStG relevant seien, quotenmäßig in dem Ausmaß zu berücksichtigen, als der betreffende Gesamthänder am Vermögen der Gesamthandsgemeinschaft beteiligt sei. Die Übertragung von den Veräußerer KGs auf die C KG sei daher zu 100 % von der Grunderwerbsteuer befreit. Die in der Anlage zum Bescheid enthaltene Belehrung sei jedoch im groben Maße fehlerhaft gewesen. Diese fehlerhafte Belehrung habe dazu geführt, dass die Vertreter der C KG davon ausgegangen seien, dass keinerlei Anzeigepflicht bestanden habe, da die in der Anlage beschriebenen Fälle gar nicht hätten eintreten können. Die Übertragung der Anteile in Höhe von 94 % an der C KG auf E sei nicht grunderwerbsteuerbar. Insbesondere finde § 1 Abs. 2 a GrEStG keine Anwendung. Danach sei die unmittelbare oder mittelbare Übertragung von mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehöre, auf neue Gesellschafter grunderwerbsteuerbar. E habe aber nur 94 % der Anteile erhalten. Auch aufgrund der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise unter Beachtung grunderwerbsteuerlicher Besonderheiten könnten die weiteren 6 % nicht mit in die Betrachtung einbezogen werden. Wirtschaftliches Eigentum liege nur vor, wenn der Käufer des Anteils aufgrund eines bürgerlich-rechtlichen Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben habe, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden könne, und die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte sowie das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen seien. E habe aber keine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position für die Kommanditbeteiligung des Z erworben. Gemäß Beschluss der Gesellschafterversammlung habe Z seinen Anspruch gemäß § 6 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages auf Beteiligung am Gewinn und Verlust hinsichtlich des von ihm gehaltenen Kommanditanteils mit sofortiger Wirkung und für die Dauer bis zum 31. Dezember 2013 an E abgetreten. Eine fest vereinbarte Kaufoption bzw. ein Ankaufsrecht zu feststehender Option, für die Annahme einer mittelbaren Anteilsübertragung erforderlich sei, sei nie vereinbart worden. Die von den Beklagten unterstellte Übertragung von 100 % der Anteile an der C KG sei unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten in dem vorliegenden Fall somit nicht gegeben. Bei einer Gesamtbetrachtung liege keine von der zivilrechtlichen Inhaberstellung (hier lediglich 94 %) abweichende Zuordnung der Anteile an der C KG an E vor.

14

Auch eine rückwirkende Besteuerung des Erwerbsvorgangs vom ...09.2008 komme nicht in Betracht. Die bei dem früheren Erwerb der Grundstücke gewährte Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 6 GrEStG sei nach Ansicht des Beklagten gemäß § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG aufgrund der Anteilsübertragung gemäß Vertrag vom12.2008 rückwirkend zu versagen. Zwar habe sich - dem Wortlaut des § 6 Abs. 3 GrEStG nach - der Anteil des Z an der C KG vermindert, dennoch setze § 6 Abs. 3 GrEStG als Vorschrift zur Missbrauchsverhinderung die objektive Möglichkeit einer Steuerumgehung voraus. Dies verlange eine am Sinn und Zweck der Vorschrift orientierte einschränkende Auslegung (teleologische Reduktion) des Tatbestandsmerkmals der „Verminderung“ des Anteils am Vermögen der Gesamthand. Die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG seien nicht erfüllt, sofern trotz der Verminderung der vermögensmäßigen Beteiligung die vom Gesetz vorausgesetzte

15

Steuerungsumgehung objektiv ausscheide. Entsprechend dem Grundgedanken des § 3 Nr. 6 GrEStG, der analog auf den vorliegenden Fall anzuwenden sei, falle bei Übertragung innerhalb des Familienverbundes – ohne Berücksichtigung neuer Nachfristen – keine Grunderwerbsteuer an. Durch die Übertragung innerhalb des Familienverbundes gemäß § 3 Nr. 6 i.V.m. § 6 Abs. 3 S. 1 GrEStG trete Z lediglich in die Rechtsstellung seiner Kinder und übernehme deren zeitliche Einschränkung aus dem § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG. Danach könne nur die weitere Übertragung des Anteils seitens des Rechtsnachfolgers (hier Z) auf einen Dritten innerhalb der Fünfjahresfrist des Rechtsvorgängers die Rechtsfolge des § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG auslösen. Durch die Übertragung von den Veräußerer KGs auf die C KG beginne keine neue Behaltensfrist im Sinne des § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG zu laufen. Die übertragenen Grundstücke hätten sich allerdings schon vor dem Jahr 2008 – also seit mehr als fünf Jahren – im Eigentum von Gesellschaften, an denen Personen beteiligt gewesen seien, die in gerader Linie miteinander verwandt seien, befunden. Im Zeitpunkt der Übertragung der Grundstücke von den Veräußerer KGs auf die C KG sei die Fünfjahresfrist der Rechtsvorgänger demnach bereits abgelaufen gewesen. Eine Anwendung des § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG scheide mangels gesetzlicher Grundlage aus. Darüber hinaus sei die für die Anwendung des § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG geforderte objektive Möglichkeit der Steuerungsumgehung nicht gegeben. Die Anwendung des § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG scheide folglich unter dem Gesichtspunkt des Sinn und Zweckes der Regelung, ein Missbrauch der Übertragungsmöglichkeiten zu vermeiden, aus.

Zudem sei die Festsetzungsverjährung zum Zeitpunkt der Änderung des Bescheides bereits eingetreten gewesen. Die Minderung des Anteils des Gesamthänders (hier: Z) am Vermögen der erwerbenden Gesellschaft (hier: C KG) stelle ein rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO dar. Die Festsetzungsfrist beginne daher gemäß § 175 Abs. 1 S. 2 AO abweichend von § 170 AO mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem das Ereignis (hier die Verminderung des Anteils von Z an der C KG) eingetreten sei. Die Festsetzungsfrist beginne somit mit Ablauf des 31. Dezember 2008 und ende gemäß § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO mit Ablauf des 31. Dezember 2012. Der Beginn der Festsetzungsfrist werde danach nicht nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO hinausgeschoben, da die Vorschrift des § 175 Abs. 1 S. 2 AO Vorrang vor der Anwendung des § 170 Abs. 2 AO habe (lex specialis). Die Argumentation des Beklagten, bei der Regelung des § 170 Abs. 2 AO bzw. § 175 Abs. 1 S. 2 AO handele sich um kein Spezialitätenverhältnis, sei nicht zu folgen. Darüber hinaus gehe der Beklagte von einer zu hohen Bemessungsgrundlage aus. Die Bemessungsgrundlage bemesse sich gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG grundsätzlich nach dem Wert der Gegenleistung. Laut Kaufvertrag (§ 3 Abs. 1) seien ... Millionen € vereinbart worden. Allerdings ändere sich der Kaufpreis gemäß § 3 Abs. 3 des Kaufvertrages, wenn die übernommenen Schulden höher oder niedriger ausfallen als von den Parteien angenommen worden sei. Die tatsächlich übernommenen Schulden beliefen sich auf ... Millionen €, was sich auch aus dem Bericht über die Betriebsprüfung vom 25. Juni 2015 ergebe.

16

Sollte § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG Anwendung finden, wäre die für den Erwerbsvorgang vom ...09.2008 gewährte Steuerbefreiung rückwirkend nur i.H.v. 94 % zu versagen. In Höhe der bei Z verbleibenden 6 % igen Kommanditanteile bleibe die gewährte Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 6 GrEStG weiterhin bestehen. Im Ergebnis könnte daher nur eine Bemessungsgrundlage von ... Millionen € (= ... Millionen € × 94 %) zu Grunde gelegt werden.

17

Ergänzend trägt die Klägerin in der mündlichen Verhandlung unter Vorlage eines notariellen Kaufvertrag vom12.2008 – Ur-Rolle Nr. .../2008 des Notars F – vor, dass Z E1 ein Angebot auf Abschluss eines Kauf- und Abtretungsvertrages über den ihm verbliebenen Kommanditanteil von 6 % zum Preis von 600 € gemacht habe. Dieses Angebot sei für Z

18

unwiderruflich gewesen. Nach Auffassung der Klägerin ist unter Berücksichtigung dieser Urkunde von einer Übertragung von 100 % der Anteile auszugehen mit der Konsequenz, dass die streitige Änderung materiell-rechtlich nicht möglich sei.

Die Klägerin beantragt,

19

den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 13.11.2015 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 23.06.2016 aufzuheben.

20

Der Beklagte beantragt,

21

die Klage abzuweisen.

22

Entgegen dem Vortrag der Klägerin liege ein Fall des § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG vor. Die zuvor gewährte volle, 100%ige Grunderwerbsteuerbefreiung habe auf der gemeinsamen Anwendung der Vorschriften des § 6 Abs. 3 S. 1 GrEStG und § 3 Nr. 6 GrEStG im Wege der Interpolation beruht. Nur durch die gemeinsame Anwendung beider Vorschriften sei es zur vollen Grunderwerbsteuerbefreiung gekommen. Da durch die Übertragung der Anteile an E eine der Voraussetzungen für die Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 6 Abs. 3 S. 1 GrEStG weggefallen sei, sei die Grunderwerbsteuerbefreiung rückwirkend zu versagen. Aus der zutreffenden Anwendung des § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG habe sich die gesetzlich normierte Anzeigepflicht im Sinne des § 19 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG ergeben. Diese bestehe unabhängig von einer Belehrung der Klägerin durch den Beklagten. Daher sei es nicht von Bedeutung, ob der Hinweis auf die Anzeigepflicht in der Anlage zum ursprünglichen Bescheid gegebenenfalls missverständlich gewesen sei. Zutreffend habe die Klägerin vorgetragen, dass es sich bei § 6 Abs. 3 GrEStG um eine Vorschrift zur Verhinderung steuerlichen Missbrauchs handle. Zweck der Regelung sei es, zu verhindern, dass ein Grundstück grunderwerbsteuerfrei von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand übertragen werde und anschließend im Wege des Gesellschafterwechsels auch die Verfügungsmacht über das Grundstück grunderwerbsteuerfrei bzw. nicht grunderwerbsteuerbar auf die neuen Gesellschafter als fremde Dritte übergehe. Dem Vortrag der Klägerin, im Streitfall sei die Möglichkeit der Steuerumgehung nicht gegeben, da es sich um eine Übertragung innerhalb des Familienverbundes gehandelt habe, könne nicht gefolgt werden. § 3 Nr. 6 GrEStG betreffe ausdrücklich ausschließlich Verwandte in gerader Linie, d.h. Übertragungen von Eltern auf Kinder, Eltern auf Enkel usw. und umgekehrt. Eine Übertragung auf andere Familienmitglieder, z.B. Geschwister, Neffen, Nichten, Onkel, sei grunderwerbsteuerlich nicht begünstigt. Entgegen dem Vortrag der Klägerin sei der Anteil des Gesamthänders nicht zu Gunsten eines Verwandten in gerader Linie verringert worden. Die Veräußerung der Anteile sei an E, d.h. einen fremden Dritten, erfolgt. Eine Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 3 Nr. 6 GrEStG komme daher diesbezüglich nicht in Betracht. Bei der interpolierenden Betrachtungsweise im Streitfall werde durch die Anwendung des § 3 Nr. 6 GrEStG lediglich das fehlende, jedoch von § 6 GrEStG tatbestandlich vorausgesetzte Merkmal des „Gesamthänders“ ersetzt. Die Vergünstigung nach § 6 GrEStG könne aber auch in diesen Fällen nur gewährt werden, wenn die übrigen Voraussetzungen der Vorschrift vorliegen würden, insbesondere der mit dem Grundstücksveräußerer in gerader Linie verwandte Gesamthänder seine Gesellschafterstellung unverändert aufrechterhalte. Zu diesen übrigen Voraussetzungen zähle auch die Nachbehaltensfrist. Diese sei im Streitfall nicht eingehalten worden. Im Streitfall sei die Verminderung des Anteils am Vermögen des Gesamthänders (hier: Z) i.H.v. 94 % erfolgt. Daneben sei auch die verbliebene Gewinn- und Verlustbeteiligung von 6 % an E abgetreten worden. Im Ergebnis seien somit unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO E 100 % der Anteile

23

zuzurechnen. Somit sei die wirtschaftliche Übertragung auch dieser 6 % der Anteile innerhalb der Sperrfrist von fünf Jahren erfolgt und die gewährte Steuerbefreiung sei insgesamt letztlich zu 100 % rückwirkend zu versagen. Die Minderung des Anteils stelle ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 2 S. 1 AO dar. Die Festsetzungsfrist habe insoweit regulär mit Ablauf des Kalenderjahres, hier zum 31.12.2008, begonnen. Jedoch greife hier die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 AO. Gemäß § 19 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG habe die Klägerin die gesetzliche Verpflichtung, die Änderung im Gesellschafterbestand beim Beklagten anzuzeigen. Diese Anzeige sei jedoch nicht erfolgt. Damit greife die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 AO. Die Festsetzungsfrist habe damit mit Ablauf des 31.12.2011 begonnen. Sie ende bei Anwendung der regulären Festsetzungsfrist von vier Jahren mit Ablauf des 31.12.2015. Auch könne die Klägerin ihre Einwände nicht darauf stützen, dass die Belehrung über die Anzeigepflicht fehlerhaft oder missverständlich gewesen sei. Es habe sich, wie dargestellt, um eine gesetzliche Pflicht gehandelt, unabhängig von einer Belehrung und einer Aufforderung durch das Finanzamt. Sie sei, wie die Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen, eine objektive Pflicht, die unabhängig von subjektiven Kenntnissen und Fähigkeiten des zur Anzeige Verpflichteten bestehe. Letztlich gehöre es zu den steuerlichen Pflichten eines ordentlichen Kaufmannes gerade im Hinblick auf das Investitionsvolumen von über ... Millionen €, sich bezüglich bestehender Anzeigepflichten – bei bestehenden Zweifeln aufgrund der missverständlich formulierten Belehrung in der Anlage zum Bescheid – zu informieren.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist nur zum Teil begründet.

1. Der Beklagte hat dem Grunde nach zu Recht mit Bescheid vom 13.11.2015 den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 31.10.2008 (Erwerbsvorgang vom ...09.2008) geändert.

a. Der Beklagte hat zunächst zu Recht aufgrund des Kaufvertrages vom ...9.2008 in dem Bescheid vom 31.10.2008 keine Grunderwerbsteuer festgesetzt, da die Grunderwerbsteuer nach §§ 6 Abs. 3, 3 Nr. 6 GrEStG nicht zu erheben war.

Der Grunderwerb durch die Klägerin mit Kaufvertrag vom ...9.2008 ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steuerbar. Eine Befreiung dieses Erwerbs unmittelbar nach § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG scheidet aus, weil die an dem Erwerbsvorgang Beteiligten, nämlich die Klägerin als eigenständiger grunderwerbsteuerlicher Rechtsträger und die Grundstücksveräußerer (die 10 KGs) nicht in gerader Linie verwandt sind. Auch eine Nichterhebung der Steuer nach § 6 GrEStG scheidet aus, weil insoweit die Veräußerer des Grundstücks an der erwerbenden Gesamthand (Klägerin) nicht i.S.d. § 6 Abs. 3 GrEStG beteiligt blieben.

Allerdings hat die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes -BFH- seit langem anerkannt, dass die „relative Selbstständigkeit“ und Rechtsträgerschaft der Gesamthand es nicht ausschließen, „dieser die persönlichen Eigenschaften der Gesamthänder quotal zuzurechnen“ (vgl. z.B. BFH - Urteile vom 25. Februar 1969 II 142/63, BStBl II 1969, 400 und vom 10. Februar 1982 II R 152/80, BStBl II 1982, 481).

Diese Auffassung wird auch von der grunderwerbsteuerlichen Kommentarliteratur geteilt. So wird es wegen der Besonderheit der Vermögensbindung bei einer Gesamthand, bei der das Vermögen das gesamthänderisch gebundene Eigentum der Gesamthänder ist, für gerechtfertigt gehalten, personenbezogene Beziehungen von grunderwerbsteuerlicher Bedeutung (§ 3 Nr. 2-7 GrEStG) zwischen dem Übertragenden und dem Gesamthänder der

erwerbenden Gesamthand zu dem Anteil zuzurechnen, zu dem der betreffende Gesamthänder an dem Vermögen der Gesamthand beteiligt ist. Letztlich ist dies das Ergebnis einer Auslegungsmethode, welche auch bei der Anwendung von Befreiungsvorschriften nicht am Buchstaben haftet, sondern den hinter den Worten des Gesetzes stehenden - objektiv erkennbaren und abstrakt abgrenzbaren - Willen des Gesetzgebers aus dem Zusammenhang des Gesetzes zu erschließen sucht und dazu erforderlichenfalls auch mehrere Befreiungsvorschriften interpoliert (vgl. z.B. Meßbacher-Hönsch in Boruttau, Kommentar zum GrEStG, 19. Aufl. 2019, § 3 Anm. 33 ff. m.w.N.). Denn Gesamthandsgemeinschaften werden im Grunderwerbsteuerrecht zwar materiell als selbständige Rechtsträger behandelt. Gleichwohl bleibt bei ihnen - wie schon ausgeführt - die bürgerlich-rechtliche Vorgegebenheit, dass das Eigentum dieser Gemeinschaften Eigentum der Gesellschafter ist, wenn auch in gesamthänderischer Verbundenheit. Ein striktes Beharren auf der selbstständigen Rechtsträgerschaft der Gesamthandsgemeinschaften gegenüber ihren Gesellschaftern würde daher zu nicht vertretbaren Ergebnissen führen. Diesem Umstand tragen die §§ 5 und 6 GrEStG Rechnung, wonach der Übergang eines Grundstücks auf eine Personengesellschaft insoweit steuerfrei bleibt, als die erwerbenden oder veräußernden Personen an der Personengesellschaft beteiligt sind oder waren. Die gesamthänderische Struktur einer Personengesellschaft rechtfertigt es gleichzeitig, im Grundstücksverkehr mit Personengesellschaften die grunderwerbsteuerlich relevanten persönlichen Eigenschaften oder Beziehungen eines Gesellschafters im Verhältnis zum Veräußerer auf den Erwerb durchschlagen zu lassen (vgl. z.B. Pahlke, GrEStG Kommentar, 6. Aufl. 2018, § 3 Anm. 9).

Im Ergebnis führen diese Überlegungen dazu, den Rechtsgedanken des § 3 Nr. 6 GrEStG in der Weise auf die Vergünstigungsvorschrift des § 6 GrEStG zu übertragen, dass bei einer Verwandtschaft in gerader Linie zwischen dem an der veräußernden Gesamthand beteiligten Gesamthänder und dem an der erwerbenden Gesamthand beteiligten Gesamthänder das Nichtbeteiligtsein an der jeweils anderen Gesamthand der Gewährung der Vergünstigung nach § 6 GrEStG nicht entgegensteht. 31

Im Streitfall waren Gesellschafter der veräußernden KGs zu 100 % die Kinder des Z. Gesellschafter der Klägerin war zu 100 % Z, so dass zu Recht in dem Bescheid vom 31.10.2018 eine Steuerfreistellung in Höhe von 100 % festgestellt worden ist. 32

b. Diesen Bescheid hat der Beklagte zu Recht geändert. 33

Nach § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG entfällt die Vergünstigung beim Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand, wenn und soweit sich der Anteil des Gesamthänders am Vermögen der erwerbenden Gesamthand innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks von der einen auf die andere Gesamthand vermindert. Die Verminderung des Anteils des Gesamthänders am Vermögen der erwerbenden Gesamthand im Sinne des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG stellt ein rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar (vgl. z.B. Viskorf in Boruttau, a.a.O., § 6 Rdnr. 62). 34

Dieser Tatbestand ist im Streitfalle erfüllt. Der Anteil des Z an der Klägerin hat sich innerhalb dieser sog. fünfjährigen Nachbehaltensfrist um 100 % verringert. 35

Mit Wirkung zum12.2008, hat sich der Anteil des Gesamthänders Z an der Klägerin um 94 % gemindert, als er 94 % seiner Anteile an E veräußert hat. 36

Nach dem erstmaligen Vortrag der Klägerin in der mündlichen Verhandlung hat Z darüber hinaus aber auch noch über den noch bei ihm verbliebenen Kommanditanteil von 6 % verfügt, indem er E1 ein von ihm unwiderrufliches notarielles Kaufangebot gemacht hat und seine Gewinn- und Verlustbeteiligung an G abgetreten hat.

c. Die sog Nachbehaltensfrist ist auch nicht, wie die Klägerin meint, um die Zeiten zu verkürzen, in denen Kinder des Z an den veräußernden KGs zu 100 % beteiligt waren. Für eine derartige Auffassung sind im Gesetz keine Anhaltspunkte zu finden. Die o.a. Interpolation von Befreiungsvorschriften sollte nur dazu führen, dass der Verkauf der Grundstücke vom ...09.2008 aufgrund des persönlichen Näheverhältnisses der Gesamthänder der veräußernden und der erwerbenden Gesamthand so lange zu 100 % steuerbefreit sein sollte, wie der Gesamthänder Z an der erwerbenden Gesamthand auch zu 100% beteiligt bliebe. Wären zum ...09.2008 bereits E und E1 an der Klägerin beteiligt gewesen, wäre nämlich – auch wenn die Kinder Z bereits seit mehr als 5 Jahren an den veräußernden Gesamthandsgemeinschaften beteiligt gewesen wären – die Veräußerung auch zu 100 % grunderwerbsteuerpflichtig gewesen.

38

d. Der erkennende Senat konnte dahinstehen lassen, ob durch die o.a. Verfügungen vom12.2008 der Tatbestand des § 1 Abs. 2 a Satz 1 GrEStG erfüllt wurde. Denn eine eventuelle Besteuerung des Überganges der Anteile an der Klägerin am12.2008 nach § 1 Abs. 2 a Satz 1 GrEStG schließt eine Besteuerung des ursprünglich nicht besteuerten Verkaufs der Grundstücke vom ...09.2008 nach § 6 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG nicht aus. Die Verträge vom ...09.2008 und vom12.2008 sind rechtlich selbständig und als solche zu bewerten. Dies wird bestätigt durch § 1 Abs. 2 a Satz 3 GrEStG (Fassung 2008, heute § 1 Abs. 2 a Satz 7).

39

e. Der angefochtene Feststellungsbescheid ist entgegen der Auffassung der Klägerin auch nicht in feststellungsverjährter Zeit ergangen.

40

Für den Erlass von Feststellungsbescheiden sieht die Abgabenordnung eine eigenständige Feststellungsfrist vor, die unabhängig von der Festsetzungsverjährung der Folgesteuern zu ermitteln ist. Nach § 181 Abs. 1 Satz 1 AO gelten für die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen die Vorschriften über die Durchführung der Besteuerung (§§ 169ff. AO) sinngemäß. Die Festsetzungsfrist für die Grunderwerbsteuer beträgt vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) und beginnt gemäß § 170 Abs. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Abweichend hiervon bestimmt § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO u.a. für Fälle, in denen eine Anzeige zu erstatten ist, dass die Festsetzungsfrist erst mit Ablauf des Kalenderjahres beginnt, in dem die Anzeige eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten auf die Steuerentstehung folgenden Kalenderjahres. § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO soll verhindern, dass die Festsetzungsfrist schon beginnt, bevor die Finanzbehörde etwas vom Entstehen des Steueranspruchs erfahren hat. Der Steuerpflichtige soll nicht durch einen Verstoß gegen seine Anzeigepflicht die der Finanzbehörde zur Verfügung stehende Zeit zur Prüfung des Steuerfalls verkürzen können.

41

Nach § 19 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG ist Anzeige zu erstatten über Änderungen im Gesellschafterbestand einer Gesamthand bei Gewährung der Steuervergünstigung unter anderem nach § 6 Abs. 3 GrEStG. Ob der zur Anzeige Verpflichtete die Anzeigepflicht kannte oder nicht, ist unerheblich. Die gesetzlich vorgeschriebene Pflicht zur Anzeige der der Grunderwerbsteuer unterliegenden Vorgänge ist wie die gesetzlich normierte Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen eine objektive, die unabhängig von subjektiven Kenntnissen und Fähigkeiten des zur Anzeige Verpflichteten besteht (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 29 Juli 2009 II R 58/07, juris und vom 12. Juni 1996 II R 3/93, BFHE 180, 474, BStBl II 1996, 485; BFH-

42

Beschluss vom 20. Januar 2005 II B 52/04, BFHE 208, 456, BStBl II 2005, 492).

Die Klägerin war daher, selbst wenn die Belehrung im Steuerbescheid - wie die Klägerin anführt - im groben Maße fehlerhaft gewesen sein sollte, zur Anzeige gemäß § 19 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG verpflichtet. Da sie die Anzeige unterließ, begann die Festsetzungsfrist mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist, also am 31.12.2011 und endete am 31.12.2015. Der Änderungsbescheid konnte mithin am 13.11.2015 noch ergehen. 43

Die Vorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 2 AO steht dem nicht entgegen. Sie schließt die Anwendung des § 170 Abs. 2 AO nicht aus. (vgl. zur Anwendung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO in Fällen einer Änderung nach § 175 AO auch Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 25. Oktober 2016 12 K 15162/15, EFG 2017, 747; Urteil des FG München vom 16.10.2001 6 K 258/00, juris; Urteil des FG Hamburg vom 9. Februar 2012 3 K 232/11, EFG 2012, 1686; Pahlke in Schwarz, § 175 AO Rdnr. 76 – „Abweichung von § 170 Abs. 1 AO“ -). 44

2. Begründet ist die Klage jedoch insoweit, als die Klägerin geltend macht, dass in dem geänderten Bescheid nicht die zutreffende Bemessungsgrundlage angesetzt worden sei. 45

Nach § 8 Abs. 1 GrEStG bemisst sich die Steuer nach dem Wert der Gegenleistung. Nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG gelten bei einem Kauf als Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. 46

Nach § 3 Abs. 1 des Kaufvertrages wurden als Kaufpreis ... € vereinbart. Nach § 3 Abs. 3 des Kaufvertrages ändert sich der Kaufpreis jedoch entsprechend, wenn sich die übernommenen Schulden höher oder niedriger sind, als von den Parteien angenommen. 47

Die Klägerin hat die übernommene Schuld mit ... Millionen € beziffert. Der Beklagte hatte schon in der Anlage 1 zum BP-Bericht festgestellt, dass der Darlehensstand bei Übernahme der Darlehen (nur) ... Millionen € betragen hat. 48

Die Bemessungsgrundlage beträgt daher ... Millionen €, wogegen der Beklagte inzwischen keine Einwände mehr erhebt. 49

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO. 50

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 51