

Urteil vom 28. Februar 2024, II R 7/22

Mittelbare Anteilsvereinigung bei einer zwischengeschalteten Personengesellschaft ("RETT-Blocker") - Kein Vertrauensschutz

ECLI:DE:BFH:2024:U.280224.IIR7.22.0

BFH II. Senat

AO § 5, AO § 163 Abs 1 S 1, AO § 169 Abs 1 S 1, AO § 169 Abs 2 S 1 Nr 2, AO § 170 Abs 2 S 1 Nr 1, FGO § 102, FGO § 121, GG Art 3 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, GrEStG § 1 Abs 3 Nr 1, GrEStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 4, GrEStG § 19 Abs 3, FGO § 101

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 27. Januar 2022, Az: 5 K 640/20

Leitsätze

1. Bei einer zwischengeschalteten Personengesellschaft, die unmittelbar oder mittelbar an einer grundbesitzenden Gesellschaft beteiligt ist, ist als Anteil im Sinne von § 1 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes --wie bei einer zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft-- die Beteiligung am Gesellschaftskapital und nicht die sachenrechtliche Beteiligung am Gesamthandsvermögen maßgebend (Anschluss an Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27.09.2017 - II R 41/15, BFHE 260, 94, BStBl II 2018, 667).
2. Die rückwirkende Anwendung des BFH-Urteils vom 27.09.2017 - II R 41/15 (BFHE 260, 94, BStBl II 2018, 667) auf einen Anteilserwerb im Jahr 2012 verstößt nicht gegen Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes, da kein schutzwürdiges Vertrauen des Steuerpflichtigen in die frühere Rechtslage bestehen konnte.
3. Die Grunderwerbsteuerrechtlichen Anzeigepflichten sind objektiver Natur und bestehen auch dann, wenn durch die Rechtsprechung ein bereits erfolgter Rechtsvorgang als steuerbar angesehen wird, bei dem der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorgangs subjektiv nicht wusste, dass eine Anzeige zu erstatten ist.
4. Weist das Finanzgericht einen Billigkeitsantrag auf Festsetzung der Grunderwerbsteuer auf 0 € mangels Ermessensreduzierung auf Null ab und verpflichtet es die Finanzbehörde, den Billigkeitsantrag unter Berücksichtigung der Auffassung des Gerichts neu zu bescheiden, ist der Steuerpflichtige insoweit unterlegen und kann im Revisionsverfahren seinen weitergehenden Antrag auf Festsetzung der Steuer aus Billigkeitsgründen auf 0 € weiter verfolgen.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 27.01.2022 - 5 K 640/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Kapitalgesellschaft luxemburgischen Rechts, war als Kommanditistin zu 100 % am Gesellschaftsvermögen der G-KG beteiligt. Komplementärin der G-KG war ohne Beteiligung am Gesellschaftsvermögen eine GmbH.
- 2 Mit privatschriftlichen Anteilskaufverträgen vom 09.02.2012 erwarben die Klägerin 94 % und die G-KG 6 % der Anteile der in der Bundesrepublik Deutschland grundbesitzenden GL, ebenfalls eine Kapitalgesellschaft luxemburgischen Rechts.

- 3 Der Vorgang wurde dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) am 04.04.2019 angezeigt.
- 4 Das FA ging davon aus, dass der Rechtsvorgang vom 09.02.2012 den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes in der auf den Streitzeitraum anwendbaren Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 --StEntlG 1999/2000/2002-- (BGBl I 1999,402) --GrEStG-- erfüllte und setzte gegen die Klägerin Grunderwerbsteuer fest, zuletzt mit Bescheid vom 26.11.2019, der den Grunderwerbsteuerbescheid vom 16.07.2019 änderte. Der hiergegen eingelegte Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 20.04.2020 als unbegründet zurückgewiesen.
- 5 Den Antrag der Klägerin, die Grunderwerbsteuer aus sachlichen Billigkeitsgründen (§ 163 der Abgabenordnung --AO--) auf 0 € festzusetzen, lehnte das FA mit Bescheid vom 10.12.2019 ab. Der dagegen eingelegte Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 14.05.2020 als unbegründet abgewiesen.
- 6 Die Klage vor dem Finanzgericht (FG), in der das FG das Verfahren bezüglich der Grunderwerbsteuerfestsetzung und das Billigkeitsverfahren zu gemeinsamer Verhandlung und Entscheidung verbunden hatte, ist im Hauptantrag und im ersten Hilfsantrag, der auf eine Änderung der Steuerfestsetzung auf 0 € aufgrund einer Ermessensreduzierung des FA auf Null gerichtet war, als unbegründet zurückgewiesen worden. Lediglich im zweiten Hilfsantrag --der Neubescheidung des Billigkeitsantrags unter Ausübung von Ermessen durch das FA-- hatte die Klage Erfolg. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2022, 856 veröffentlicht.
- 7 Mit ihrer Revision macht die Klägerin im Hauptantrag eine Verletzung von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG geltend.
- 8 Das FG-Urteil verstoße gegen die zum Zeitpunkt der Anteilsübertragungen am 09.02.2012 in der Rechtsprechung und den Erlassen der Finanzverwaltung gesicherte Auslegung des Begriffs des Anteils im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG für die Ebene der zwischengeschalteten Personengesellschaft. Seit dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 08.08.2001 - II R 66/98 (BFHE 195, 427, BStBl II 2002, 156) sei für die Auslegung des Anteilsbegriffs bei zwischengeschalteten Personengesellschaften auf die sachenrechtliche Beteiligung am Gesamthandsvermögen abgestellt worden. Diese Pro-Kopf-Betrachtung sei kurz vor dem Rechtsvorgang am 09.02.2012 durch das Urteil des FG Münster vom 22.02.2011 - 8 K 3034/08 GrE (EFG 2011, 1274) bestätigt worden. Auf diese gefestigte Rechtsprechung habe die Klägerin vertrauen dürfen. Bereits von der vor dem 01.01.2000 geltenden Rechtslage seien mittelbare Anteilsvereinigungen erfasst worden. Darauf hätten beispielsweise die BFH-Urteile vom 11.06.1975 - II R 38/69 (BFHE 116, 406, BStBl II 1975, 834) und vom 30.03.1988 - II R 76/87 (BFHE 153, 63, BStBl II 1988, 550) hingewiesen. Auch nach Einfügung der mittelbaren Anteilsvereinigung in § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG durch das StEntlG 1999/2000/2002 sei es --entgegen der Auffassung des FG-- nicht zu einer Änderung der Rechtsprechung in Bezug auf den Anteilsbegriff gekommen.
- 9 Die Finanzverwaltung selbst habe auch nach Änderung des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG durch das StEntlG 1999/2000/2002 an der sachenrechtlichen Betrachtungsweise festgehalten. In Rz 5, Beispiel 5 der gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 09.10.2013 zur Anwendung des § 1 Abs. 3a GrEStG (BStBl I 2013, 1364) werde ausgeführt, dass eine Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG nicht in Betracht komme, weil aufgrund der gesamthänderischen Mitberechtigung eines Fremden an der KG nicht mindestens 95 % der Anteile an der grundbesitzenden GmbH übertragen worden seien. Anlass zu einer anderen Auslegung des Anteilsbegriffs im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG habe erst das BFH-Urteil vom 12.03.2014 - II R 51/12 (BFHE 245, 381, BStBl II 2016, 356) gegeben. Die Finanzverwaltung habe jedoch in ihrem Nichtanwendungserlass vom 09.12.2015 (BStBl I 2016, 477) zu dem BFH-Urteil vom 12.03.2014 - II R 51/12 (BFHE 245, 381, BStBl II 2016, 356) ausgeführt, dass trotz der Änderung des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG durch das StEntlG 1999/2000/2002 an der bisherigen unterschiedlichen Behandlung von zwischengeschalteten Personen- und Kapitalgesellschaften festgehalten werde.
- 10 Die erst durch das BFH-Urteil vom 27.09.2017 - II R 41/15 (BFHE 260, 94, BStBl II 2018, 667) erfolgte Änderung der Rechtsprechung zur Auslegung des Anteilsbegriffs bei zwischengeschalteten Personengesellschaften habe nicht auf den Zeitpunkt des streitgegenständlichen Erwerbsvorgangs am 09.02.2012 zurückwirken können. Eine solche Rückwirkung, die das Vertrauen der Klägerin in die bisherige Rechtsprechung zerstören würde, verstoße gegen das Rechtsstaatsprinzip nach Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) und gegen Art. 3 GG.
- 11 Der Grunderwerbsteuerbescheid sei zudem erst ergangen, nachdem die Festsetzungsfrist abgelaufen sei. Eine Anlaufhemmung der Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO wegen Nichterstattung einer Anzeige nach § 19 GrEStG sei nicht eingetreten, da der Rechtsvorgang nach der Rechtslage im Zeitpunkt seiner Vornahme am 09.02.2012 nicht nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG steuerbar gewesen sei. Für die Klägerin habe danach keine Pflicht zur Anzeigenerstattung, auch nicht rückwirkend aufgrund des BFH-Urteils vom 27.09.2017 - II R 41/15 (BFHE 260, 94,

BStBl II 2018, 667), bestanden. Der Grunderwerbsteuerbescheid sei daher rechtswidrig, weil Grunderwerbsteuer für den Rechtsvorgang nicht habe festgesetzt werden dürfen.

- 12** Im Hilfsantrag macht die Klägerin einen Verstoß gegen § 163 AO geltend. Das Ermessen des FA, die Grunderwerbsteuer aus Billigkeitsgründen auf 0 € festzusetzen, sei auf Null reduziert gewesen.
- 13** Entgegen der Auffassung des FG habe zum Übertragungszeitpunkt am 09.02.2012 ein derart hohes Maß an Vertrauen in die bisherige Rechtsprechung und Auffassung der Finanzverwaltung bestanden, dass das Ermessen des FA auf Null reduziert und die Steuer nach § 163 AO aus sachlichen Billigkeitsgründen auf 0 € festzusetzen sei. Die Finanzverwaltung habe sich in den zum Erwerbszeitpunkt anwendbaren gleich lautenden Erlassen vom 21.03.2007 zur Anwendung des § 1 Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 GrEStG auf Organschaftsfälle (BStBl I 2007, 422, Ziff. 7.) und vom 12.10.2007 zu Erwerbsvorgängen im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG im Zusammenhang mit Treuhandgeschäften und Auftragswerben beziehungsweise Geschäftsbesorgungen (BStBl I 2007, 761, Ziff. 4.1.) dahingehend gebunden, dass auf die sachenrechtliche Beteiligung am Gesamthandsvermögen abzustellen sei. Danach sei der Erwerbsvorgang der Klägerin nicht nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG steuerbar. Beide Erlasse seien erst am 18.09.2018 außer Kraft getreten. Sie hätten gemäß dem Gebot der gleichheitsgerechten Rechtsanwendung zu einer Selbstbindung der Verwaltung gemäß Art. 3 Abs. 1 GG geführt.
- 14** Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung, die Grunderwerbsteuerbescheide vom 16.07.2019 und vom 26.11.2019 sowie die Einspruchsentscheidung vom 20.04.2020 aufzuheben, hilfsweise das FA unter Aufhebung des ablehnenden Bescheids vom 10.12.2019 und der Einspruchsentscheidung vom 14.05.2020 zu verpflichten, die Grunderwerbsteuer aus Billigkeitsgründen auf 0 € festzusetzen.
- 15** Das FG beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Erwerbsvorgang vom 09.02.2012 nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegt und bei Erlass des Grunderwerbsteuerbescheids vom 16.07.2019 die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Das FG hat ferner zutreffend entschieden, dass die Steuer nicht aus Billigkeitsgründen aufgrund einer Ermessensreduzierung des FA auf Null mit 0 € festzusetzen ist.
- 17** 1. Der Hauptantrag der Klägerin, die Grunderwerbsteuerbescheide vom 16.07.2019 und vom 26.11.2019 sowie die Einspruchsentscheidung vom 20.04.2020 aufzuheben, hat keinen Erfolg.
- 18** a) Das FG hat zutreffend entschieden, dass die erstmalige teilweise unmittelbare und teilweise mittelbare Vereinigung aller Anteile der GL bei der Klägerin aufgrund der Anteilskaufverträge vom 09.02.2012 gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegt.
- 19** aa) Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, unterliegt nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG der Steuer --soweit eine Besteuerung nach Abs. 2a der Vorschrift nicht in Betracht kommt-- ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein vereinigt werden würden. Wie der Senat bereits in seinem Urteil vom 27.09.2017 - II R 41/15 (BFHE 260, 94, BStBl II 2018, 667) entschieden hat, kann auch der Anteilserwerb bei einer zwischengeschalteten Personengesellschaft zu einer mittelbaren Anteilsvereinigung im Sinne von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG führen, wenn dem Erwerber nach dem Anteilserwerb mindestens 95 % der Beteiligung am Gesellschaftskapital der Personengesellschaft zuzurechnen sind. Dabei ist bei einer zwischengeschalteten Personengesellschaft, die unmittelbar oder mittelbar an einer grundbesitzenden Gesellschaft beteiligt ist, als Anteil im Sinne von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG --wie bei einer zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft-- die Beteiligung am Gesellschaftskapital und nicht die sachenrechtliche Beteiligung am Gesamthandsvermögen maßgebend. Es kommt entscheidend auf die rechtlich begründeten Einflussmöglichkeiten auf die grundbesitzende Gesellschaft an (BFH-Urteil vom 27.05.2020 - II R 45/17, BFHE 270, 247, BStBl II 2021, 315, Rz 12 ff.).

- 20** bb) Ausgehend von diesen Grundsätzen wurde durch die Anteilskaufverträge vom 09.02.2012 der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erfüllt. Der Klägerin waren nach den Anteilskaufverträgen 94 % der Anteile an der GL unmittelbar und die restlichen 6 % der Anteile mittelbar über ihre 100%ige Beteiligung an der G-KG zuzurechnen. Es wurden hierdurch erstmals alle Anteile der grundbesitzenden GL in der Hand der Klägerin vereinigt. Die Beteiligung der Komplementär-GmbH steht dem nicht entgegen, denn diese war nicht am Vermögen der G-KG beteiligt.
- 21** b) Das FG hat außerdem zutreffend erkannt, dass sich die Klägerin in Bezug auf die Steuerfestsetzung nicht mit Erfolg auf Vertrauensschutz berufen kann. Ein solcher wurde nicht durch eine gefestigte Rechtsprechung zur Auslegung des Anteilsbegriffs im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG bei einer zwischengeschalteten Personengesellschaft geschaffen, die Eingang in die Richtlinien der Finanzverwaltung gefunden hat. Ein Verstoß gegen Art. 20 Abs. 3 GG liegt --entgegen der Auffassung der Klägerin-- danach nicht vor.
- 22** aa) Ein dem Schutz vor einer verschärfenden Gesetzesänderung entsprechender oder jedenfalls angenäherter Vertrauensschutz ist bei einer Rechtsprechungsänderung nur dann geboten, wenn die Entscheidung des BFH von einer Jahrzehnte währenden höchstrichterlichen Rechtsprechung abweicht, die langjährige Rechtsprechung Eingang in die Richtlinien der Finanzverwaltung (Art. 108 Abs. 7 GG) gefunden hat und der BFH bei einem derartigen Rechtsfindungsprozess ähnlich einem Normgeber tätig geworden ist (BFH-Urteil vom 27.09.2017 - II R 41/15, BFHE 260, 94, BStBl II 2018, 667, Rz 32, m.w.N.). Für den Vertrauensschutz ist auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem der Steuerpflichtige die für ihn endgültige wirtschaftliche Disposition getroffen hat (BFH-Urteil vom 11.07.2017 - IX R 36/15, BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208, Rz 42).
- 23** bb) Nach diesen Grundsätzen konnte die Klägerin am 09.02.2012, als sie den Vertrag über den unmittelbaren und mittelbaren Erwerb der Anteile an der GL abschloss, nicht auf die nach ihrer Ansicht zu diesem Zeitpunkt geltende Rechtslage vertrauen, dass bei der Beurteilung, ob die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG vorliegen, auf die gesamthänderische und nicht auf die kapitalmäßige Beteiligung an der zwischengeschalteten Personengesellschaft abgestellt wird.
- 24** (1) Ein solches schützenswertes Vertrauen wurde nicht durch eine gefestigte Rechtsprechung zur Auslegung des Anteilsbegriffs im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG bei einer zwischengeschalteten Personengesellschaft geschaffen. Wie der Senat in seinem Urteil vom 27.09.2017 - II R 41/15 (BFHE 260, 94, BStBl II 2018, 667, Rz 34) entschieden hat, gab es bereits im Jahr 2005 keine Jahrzehnte währende höchstrichterliche Rechtsprechung des BFH mit dem Inhalt, dass bei einer Personengesellschaft auch auf der Beteiligungsebene die gesamthänderische Mitberechtigung maßgeblich sein soll. Eine gefestigte Rechtsprechung zur Auslegung des Anteilsbegriffs im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG bestand danach auch im Streitfall zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorgangs am 09.02.2012 nicht. Diese bildete sich erst durch die BFH-Urteile vom 12.03.2014 - II R 51/12 (BFHE 245, 381, BStBl II 2016, 356) und vom 27.09.2017 - II R 41/15 (BFHE 260, 94, BStBl II 2018, 667).
- 25** Die von der Klägerin angeführten BFH-Urteile vom 11.06.1975 - II R 38/69 (BFHE 116, 406, BStBl II 1975, 834) und vom 30.03.1988 - II R 76/87 (BFHE 153, 63, BStBl II 1988, 550) sind noch zu einer anderen Rechtslage ergangen. Nach dem für die damaligen Streitjahre geltenden § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG a.F. sollte der Steuer unter anderem ein Rechtsgeschäft unterliegen, das den Anspruch auf Übertragung mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung alle Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers vereinigt werden würden. Die Vorschrift stellte auf eine erforderliche Inhaberschaft von 100 % der Anteile der Gesellschaft ab; zudem fehlte das Tatbestandsmerkmal der mittelbaren Anteilsvereinigung. Auch das von der Klägerin erwähnte BFH-Urteil vom 08.08.2001 - II R 66/98 (BFHE 195, 427, BStBl II 2002, 156) erging zu dieser alten Rechtslage.
- 26** Mit Urteil vom 12.03.2014 - II R 51/12 (BFHE 245, 381, BStBl II 2016, 356, Rz 20) hat der BFH für das Jahr 2004 im Hinblick auf die Auslegung des Anteilsbegriffs im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG bei einer zwischengeschalteten Personengesellschaft und einer grundbesitzenden Personengesellschaft entschieden, dass die zwischengeschaltete Personengesellschaft ebenso zu behandeln ist wie eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft und es nicht auf die Beteiligung aller Gesellschafter am Gesamthandsvermögen, sondern auf die Beteiligung am Gesellschaftskapital der zwischengeschalteten Personengesellschaft ankommt. Zur Begründung führte er aus, eine qualifizierte Beteiligung von 95 % und mehr am Gesellschaftsvermögen der zwischengeschalteten Personengesellschaft gewährleistet, dass der Anteilsinhaber bei der zwischengeschalteten Gesellschaft (Zwischengesellschaft) und bei der grundbesitzenden Gesellschaft selbst in grunderwerbsteuerrechtlich erheblicher Weise die rechtliche Möglichkeit hat, seinen Willen durchzusetzen. In seinem Urteil vom 27.09.2017 - II R 41/15 (BFHE 260, 94, BStBl II 2018, 667, Rz 18 ff.) hat der BFH diese Sichtweise dann ausdrücklich für eine Konstellation wie im Streitfall

bestätigt, bei der eine zwischengeschaltete Personengesellschaft an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist. In Rz 21 dieses Urteils hat er klarstellend dargelegt, dass er an der im BFH-Urteil vom 08.08.2001 - II R 66/98 (BFHE 195, 427, BStBl II 2002, 156) zum Anteilsbegriff des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG a.F. geäußerten Rechtsauffassung nicht mehr festhält.

- 27** (2) Mangels Existenz einer jahrzehntelangen höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Auslegung des Anteilsbegriffs im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG bei zwischengeschalteten Personengesellschaften kann sich die Klägerin auch nicht darauf berufen, eine solche Rechtsprechung sei von der Finanzverwaltung in ihren Richtlinien niedergelegt und in steter, ebenfalls Jahrzehnte andauernder Verwaltungsübung praktiziert worden. Die von der Klägerin zitierten gleich lautenden Erlasse vom 21.03.2007 zur Anwendung des § 1 Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 GrEStG auf Organschaftsfälle (BStBl I 2007, 422, Ziff. 7.) und vom 12.10.2007 zu Erwerbsvorgängen im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG im Zusammenhang mit Treuhandgeschäften und Auftragserwerben beziehungsweise Geschäftsbesorgungen (BStBl I 2007, 761, Ziff. 4.1.) ergingen zudem nicht zu der Frage, wie der Anteil im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG bei einer sogenannten RETT-Blocker-Struktur mit zwischengeschalteter Personengesellschaft zu bestimmen ist. Die gleich lautenden Erlasse sprechen in den vorgenannten Ziffern lediglich mittelbar die Auffassung der Finanzverwaltung zum Anteilsbegriff bei einer zwischengeschalteten Personengesellschaft in ihrem jeweiligen Regelungskreis an, entfalten darüber hinaus aber keine Vertrauensschutzwirkung. Der Steuerpflichtige kann lediglich dann verlangen, nach Maßgabe der Verwaltungsanweisung besteuert zu werden, wenn der Sachverhalt offensichtlich von der Verwaltungsanweisung gedeckt ist, was vorliegend nicht der Fall ist. Die von der Klägerin angeführten gleich lautenden Erlasse vom 09.10.2013 zur Anwendung des § 1 Abs. 3a GrEStG (BStBl I 2013, 1364) und der Nichtanwendungserlass vom 09.12.2015 (BStBl I 2016, 477) zu dem BFH-Urteil vom 12.03.2014 - II R 51/12 (BFHE 245, 381, BStBl II 2016, 356) waren zum Zeitpunkt des Anteilserwerbs am 09.02.2012 noch nicht in Kraft. Ein Vertrauenstatbestand muss aber ursächlich für Maßnahmen, Handlungen oder Dispositionen des Steuerpflichtigen gewesen sein (BFH-Urteile vom 30.10.2014 - IV R 61/11, BFHE 247, 332, BStBl II 2015, 478, Rz 34 und vom 07.09.2016 - I R 23/15, BFHE 255, 190, BStBl II 2017, 472, Rz 19), was bezüglich dieser Verwaltungsanweisungen nicht der Fall ist.
- 28** cc) Die "rückwirkende" Anwendung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 27.09.2017 - II R 41/15 (BFHE 260, 94, BStBl II 2018, 667) auf den Streitfall verletzt auch nicht das Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG. Unabhängig davon, dass es für die vorliegende Frage noch keine gefestigte höchstrichterliche Rechtsprechung gab, auf die sich die Klägerin berufen kann, schafft eine höchstrichterliche Rechtsprechung kein Gesetzesrecht und erzeugt keine damit vergleichbare Rechtsbindung. Eine in der Rechtsprechung bislang vertretene Gesetzesauslegung aufzugeben, verstößt nicht als solches gegen Art. 20 Abs. 3 GG. Die über den Einzelfall hinausreichende Geltung fachgerichtlicher Gesetzesauslegung beruht allein auf der Überzeugungskraft ihrer Gründe sowie der Autorität und den Kompetenzen des Gerichts. Es bedarf deswegen nicht des Nachweises wesentlicher Änderungen der Verhältnisse oder der allgemeinen Anschauungen, damit ein Gericht ohne Verstoß gegen Art. 20 Abs. 3 GG von seiner früheren Rechtsprechung abweichen kann. Kein Prozessbeteiligter kann daher darauf vertrauen, der Richter werde stets an einer bestimmten Rechtsauffassung aus der bisherigen Judikatur festhalten. Die Änderung einer ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung ist auch unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes grundsätzlich dann unbedenklich, wenn sie hinreichend begründet ist und sich im Rahmen einer vorhersehbaren Entwicklung hält (Nichtannahmebeschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 05.11.2015 - 1 BvR 1667/15, Der Betrieb 2015, 2927, Rz 12).
- 29** c) Das FG hat schließlich zutreffend entschieden, dass bei Erlass des Grunderwerbsteuerbescheids am 16.07.2019 noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten war.
- 30** aa) Eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung sind nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO). Gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO beginnt die vierjährige Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO unter anderem dann, wenn eine Anzeige zu erstatten ist, mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Anzeige eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist.
- 31** bb) § 19 GrEStG begründet eine gesetzliche Anzeigepflicht im Sinne des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO. Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 GrEStG müssen Steuerschuldner Anzeige erstatten über schuldrechtliche Geschäfte, die auf die Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile einer Gesellschaft gerichtet sind, wenn zum Vermögen der Gesellschaft ein Grundstück gehört. Anzeigepflichtig ist auch die Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile einer Gesellschaft, wenn zum Vermögen der Gesellschaft ein Grundstück gehört (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 GrEStG; BFH-Urteil vom 27.09.2017 - II R 41/15, BFHE 260, 94, BStBl II 2018, 667, Rz 37). Nach § 19 Abs. 3 GrEStG haben

die Anzeigepflichtigen innerhalb von zwei Wochen, nachdem sie von dem anzeigepflichtigen Vorgang Kenntnis erhalten haben, den Vorgang anzuzeigen, und zwar auch dann, wenn der Vorgang von der Besteuerung ausgenommen ist.

- 32** cc) Die grunderwerbsteuerrechtliche Anzeigepflicht nach § 19 GrEStG besteht unabhängig davon, ob und inwieweit die Beteiligten erkannt haben, dass der Rechtsvorgang der Grunderwerbsteuer unterliegt beziehungsweise wussten, dass insoweit eine Anzeigepflicht besteht. Die Anlaufhemmung einer Festsetzungs- oder Feststellungsfrist tritt deshalb unabhängig von subjektiven Merkmalen schon bei objektiver Anzeigepflichtverletzung ein (BFH-Urteil vom 27.09.2017 - II R 41/15, BFHE 260, 94, BStBl II 2018, 667, Rz 39). Eine solche objektive Anzeigepflicht kann sich demnach auch ergeben, wenn durch die Rechtsprechung ein bereits erfolgter Erwerbsvorgang als steuerbar angesehen wird, bei dem der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Durchführung subjektiv davon ausging, dass er nicht steuerbar und deshalb auch keine Anzeige abzugeben sei. In einem solchen Fall führt die nicht ordnungsgemäße Erstattung der Anzeige aufgrund der Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO dazu, dass die (reguläre) vierjährige Festsetzungsfrist maximal drei Jahre später zu laufen beginnt und --wie im Streitfall-- erst nach sieben Jahren abläuft.
- 33** dd) Im Streitfall ist die Steuer gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG mit Abschluss des Vertrages am 09.02.2012 entstanden (Viskorf in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 20. Aufl., § 14 Rz 34). Der Anlauf der Festsetzungsfrist war mangels einer Anzeige des Anteilserwerbs nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO drei Jahre gehemmt. Da die Anzeigepflichten objektiver Natur sind, kommt es nicht darauf an, ob die Klägerin zum Zeitpunkt der Anteilskaufverträge am 09.02.2012 und der sich anschließenden gesetzlichen Frist von zwei Wochen wusste, dass sie eine Anzeige zu erstatten hatte. Die vierjährige Frist begann somit erst mit Ablauf des Jahres 2015 zu laufen und endete mit Ablauf des Jahres 2019. Die Festsetzungsverjährung war somit zum Zeitpunkt des Erlasses des ersten Grunderwerbsteuerbescheids vom 16.07.2019 noch nicht eingetreten.
- 34** 2. Auch der Hilfsantrag der Klägerin, die Grunderwerbsteuer aus Billigkeitsgründen auf 0 € festzusetzen, hat in der Sache keinen Erfolg.
- 35** a) Die Klägerin ist insoweit vor dem FG unterlegen (vgl. BFH-Urteil vom 03.08.1976 - VII R 103/75, BFHE 120, 97, BStBl II 1976, 800) und im Revisionsverfahren beschwert.
- 36** b) Das Klagebegehren bleibt aber in der Sache erfolglos. Das FG hat zutreffend erkannt, dass die Grunderwerbsteuer nicht aus Billigkeitsgründen mit 0 € festzusetzen ist. Das Ermessen des FA im Billigkeitsverfahren war nicht auf Null reduziert.
- 37** aa) Nach § 163 Abs. 1 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Die Erhebung der Steuer ist unbillig, wenn die Besteuerung eines Sachverhalts, der unter einen gesetzlichen Besteuerungstatbestand fällt, im Einzelfall mit dem Sinn des Steuergesetzes nicht vereinbar ist. Das setzt voraus, dass der Gesetzgeber die Grundlagen für die Steuerfestsetzung anders als tatsächlich geschehen geregelt hätte, wenn er die zu beurteilende Frage als regelungsbedürftig erkannt hätte. Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt dagegen keine Billigkeitsmaßnahme (BFH-Urteil vom 17.05.2022 - VIII R 26/20, BFHE 277, 218, BStBl II 2022, 829, Rz 15). Die Unbilligkeit kann in der Sache selbst oder in der Person des Steuerpflichtigen begründet liegen (BFH-Urteil vom 17.07.2019 - III R 64/18, BFH/NV 2020, 7, Rz 12).
- 38** Die Billigkeitsentscheidung nach § 163 AO ist eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde im Sinne des § 5 AO, die nur einer eingeschränkten gerichtlichen Nachprüfung unterliegt (§§ 102, 121 FGO). Sie kann im finanzgerichtlichen Verfahren nur daraufhin überprüft werden, ob der Verwaltungsakt oder die Ablehnung des Verwaltungsakts rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht wurde. Hingegen ist das Gericht nicht befugt, eine eigene Ermessensentscheidung zu treffen und diese an die Stelle der behördlichen Ermessensentscheidung zu setzen (BFH-Urteil vom 17.05.2022 - VIII R 26/20, BFHE 277, 218, BStBl II 2022, 829, Rz 17). Stellt das Gericht einen Ermessensfehler fest, ist es grundsätzlich auf die Aufhebung der angefochtenen Verwaltungsentscheidung beschränkt. Nur in den Fällen der sogenannten Ermessensreduzierung auf Null ist es befugt, seine Entscheidung an die Stelle der Ermessensentscheidung der Verwaltungsbehörde zu setzen (BFH-Urteil vom 19.05.2022 - III R 16/20, BFH/NV 2022, 1160, Rz 14 ff.).
- 39** bb) Nach diesen Grundsätzen ist das FG im Streitfall zu Recht davon ausgegangen, dass das Ermessen des FA nicht auf Null reduziert war und keine andere Entscheidung als eine Billigkeitsfestsetzung auf 0 € hätte getroffen werden

können. Persönliche Billigkeitsgründe wurden weder vorgetragen noch sind diese ersichtlich. Auch in der Revision verfolgt die Klägerin nur eine Herabsetzung der Steuer aus sachlichen Billigkeitsgründen. Solche sind ebenfalls nicht gegeben. Wie das FG zutreffend ausführte, entsprach die Grunderwerbsteuerfestsetzung der Gesetzeslage in § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Rechtsvorgangs im Jahr 2012. Dies hat der BFH im Urteil vom 27.09.2017 - II R 41/15 (BFHE 260, 94, BStBl II 2018, 667) ausdrücklich erkannt. Nicht ausschlaggebend ist, ob das FG Münster in seinem Urteil vom 22.02.2011 - 8 K 3034/08 GrE (EFG 2011, 1274) eine andere Auffassung vertrat. Eine verbindliche Auskunft ist nicht erteilt worden. Auch aus den von der Klägerin zitierten gleich lautenden Erlassen der Finanzverwaltung lässt sich keine Ermessensreduzierung gemäß Art. 3 Abs. 1 GG auf Null ableiten, da diese für die Besteuerung des Erwerbs vom 09.02.2012 nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG nicht einschlägig sind (s. hierzu die Ausführungen unter II.1.b bb (2)).

40 cc) Unberührt von den vorigen Ausführungen bleibt die Verpflichtung des FA zur erneuten Bescheidung des klägerischen Antrags auf abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 163 Abs. 1 Satz 1 AO unter Beachtung der Rechtsauffassung des FG. Der diesbezügliche zweite Hilfsantrag der Klägerin hatte vor dem FG Erfolg. Das FG-Urteil hat bezüglich dieses erfolgreichen Antrags weiterhin Bestand, da dieser --mangels Beschwer der Klägerin-- nicht Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden ist.

41 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de