

Urteil vom 08. November 2023, II R 20/21

Verminderung der Beteiligung eines Kommanditisten am Vermögen einer grundbesitzenden KG

ECLI:DE:BFH:2023:U.081123.IIR20.21.0

BFH II. Senat

AO § 169 Abs 1 S 1, AO § 169 Abs 2 S 1 Nr 2, AO § 170 Abs 2 S 1 Nr 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 175 Abs 2 S 1 Alt 1, GrEStG § 5 Abs 2, GrEStG § 5 Abs 3, GrEStG § 17 Abs 2, GrEStG § 19 Abs 1, GrEStG § 19 Abs 2 Nr 4

vorgehend FG Münster, 20. Mai 2021, Az: 8 K 973/20 GrE,F

Leitsätze

NV: Die Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) entfällt rückwirkend, wenn sich der Anteil des Kommanditisten im maßgebenden Fünfjahreszeitraum tatsächlich im Sinne des § 5 Abs. 3 GrEStG vermindert hat. Ob eine tatsächliche Verminderung vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall zu entscheiden und obliegt der Würdigung durch das Finanzgericht.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 20.05.2021 - 8 K 973/20 GrE,F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG mit UC als Kommanditisten. Ihr Geschäftsfeld ist der Kauf, das Halten und das Verwalten von Immobilien. § 7 des Gesellschaftsvertrags regelte, dass für jeden Gesellschafter ein festes Kapitalkonto (Kapitalkonto I), ein personengebundenes Rücklagenkonto (Kapitalkonto II), ein Verlustvortragskonto (Kapitalkonto III) und ein --im Gegensatz zu den vorgenannten Konten-- verzinsliches Privatkonto (Kapitalkonto IV) geführt werden. Das Kapitalkonto I spiegelte nach der Angabe in § 7 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags die Beteiligung am Gesellschaftsvermögen und an den Gesellschaftsrechten wider und entsprach bei den Kommanditisten der zum Handelsregister angemeldeten Kommanditeinlage.
- 2** Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 19.03.2013 (Vertrag 1) veräußerte UC mit schuldrechtlicher Wirkung zum 01.01.2013 90 % seiner Anteile an der Klägerin an die Q-Verwaltungs GmbH. Nach § 2 Unterabs. 3 des Vertrags 1 erfolgte die dingliche Übertragung aufschiebend bedingt durch die Eintragung der Q-Verwaltungs GmbH im Handelsregister. Diese fand am 16.08.2013 statt. Der Vertrag 1 wurde dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) übersandt; eine Anzeige an die Grunderwerbsteuerstelle des FA erfolgte jedoch nicht.
- 3** Mit notariell beurkundetem Vertrag ebenfalls vom 19.03.2013 (Vertrag 2) übertrug UC ein Grundstück in M-Stadt auf die Klägerin. Eine Gegenleistung wurde nicht vereinbart. Nach Ziff. 4 des Vertrags 2 erfolgte die Übertragung mit wirtschaftlicher und steuerlicher Zuordnung zum Anteil des UC an der Klägerin "in eine persönlich gebundene Rücklage (Kapital II)". Die Veräußerung des Grundstücks bedurfte der Zustimmung durch UC.
- 4** Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 21.03.2013 (Vertrag 3) übertrug UC der Klägerin weitere Grundstücke in M-Stadt (§ 1 Ziff. 1 des Vertrags 3) und E-Stadt (§ 1 Ziff. 2 des Vertrags 3). Nach § 4 des Vertrags 3 wurde unter "Gegenleistung" vereinbart, dass UC ein Betrag in Höhe von 1.600.000 € für die Grundstücke gemäß § 1 Ziff. 1 des

Vertrags 3 und ein Betrag in Höhe des Buchwerts des Gebäudes für den steuerlich verstrickten Teil und des Teilwerts für den nicht steuerlich verstrickten Teil für die Grundstücke gemäß § 1 Ziff. 2 des Vertrags 3 auf "seinem personengebundenen Rücklagenkonto (Rücklage gemäß § 264 Absatz 2 II Rücklagen HGB (Kapital II)) bei der [Klägerin] gutgeschrieben" würden. Gleichzeitig wurde das Kommanditkapital um 1.000 € erhöht. Nach § 6 des Vertrags 3 bedurfte die Veräußerung der Grundstücke der Zustimmung von UC.

- 5 Nach einer Veräußerungsanzeige zu Vertrag 2 sah die Grunderwerbsteuerstelle des FA den Erwerbsvorgang nach § 5 Abs. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes in der im Streitjahr 2013 geltenden Fassung (GrEStG) als steuerfrei an und setzte mit nicht datiertem, der Klägerin am 02.04.2013 zugewandten Bescheid (Grunderwerbsteuerbescheid 1) Grunderwerbsteuer in Höhe von 0 € fest. Nach einer Veräußerungsanzeige zu Vertrag 3 sah die Grunderwerbsteuerstelle des FA auch diesen Erwerbsvorgang nach § 5 Abs. 2 GrEStG als steuerfrei an und setzte mit Bescheid vom 03.04.2013 Grunderwerbsteuer in Höhe von 0 € fest (Grunderwerbsteuerbescheid 2).
- 6 Nach einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung, in deren Rahmen die Grunderwerbsteuerstelle des FA nun auch Kenntnis von Vertrag 1 erlangte, stellte die Grunderwerbsteuerstelle des FA am 07.05.2019 die Besteuerungsgrundlagen für die "Erwerbe am 21.03.2013 durch Kaufvertrag [Vertrag 3], der sich auf mehrere Grundstücke bezieht, die in den Bezirken verschiedener Finanzämter liegen", --erstmalig-- gesondert fest (Feststellungsbescheid). In der Anlage des Feststellungsbescheids wurde unter Ausweis der vertragsgegenständlichen Grundstücke in Spalte 4 aufgeführt, dass der Rechtsvorgang gemäß § 5 Abs. 2 GrEStG lediglich in Höhe von 10,89 % steuerbegünstigt sei.
- 7 Den Einspruch der Klägerin gegen den Feststellungsbescheid wies die Grunderwerbsteuerstelle des FA mit Einspruchsentscheidung vom 26.02.2020 als unbegründet zurück.
- 8 Mit Bescheid vom 18.07.2019 (Grunderwerbsteuerbescheid 3) änderte die Grunderwerbsteuerstelle des FA den Grunderwerbsteuerbescheid 1 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) und setzte Grunderwerbsteuer in Höhe von 14.208 € fest. Eine Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 2 GrEStG wurde in Höhe von 10,89 % gewährt.
- 9 Ebenfalls mit Bescheid vom 18.07.2019 (Grunderwerbsteuerbescheid 4) änderte die Grunderwerbsteuerstelle des FA nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO den Grunderwerbsteuerbescheid 2 und setzte Grunderwerbsteuer in Höhe von 53.340 € fest. Eine Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 2 GrEStG wurde in Höhe von 10,89 % gewährt.
- 10 Den Einspruch gegen den Grunderwerbsteuerbescheid 3 wies die Grunderwerbsteuerstelle des FA mit Einspruchsentscheidung vom 26.02.2020 zurück.
- 11 Den Einspruch gegen den Grunderwerbsteuerbescheid 4 wies die Grunderwerbsteuerstelle des FA mit Einspruchsentscheidung vom 02.03.2020 zurück. Der Änderungsbescheid vom 18.07.2019 sei ein Folgebescheid. Nachdem der Feststellungsbescheid ergangen sei, habe der Grunderwerbsteuerbescheid 2 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geändert werden müssen. Soweit es im Grunderwerbsteuerbescheid 4 selbst heiße, die Änderung sei nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erfolgt, werde daran nicht mehr festgehalten.
- 12 Die Klage vor dem Finanzgericht (FG) gegen den Feststellungsbescheid und die Grunderwerbsteuerbescheide 3 und 4 hatte keinen Erfolg. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1393 veröffentlicht.
- 13 Mit ihrer Revision macht die Klägerin eine Verletzung von § 5 Abs. 2, Abs. 3 Satz 1 und § 17 Abs. 2 GrEStG geltend. Die Grunderwerbsteuerstelle des FA habe keinen Feststellungsbescheid erlassen dürfen. Bei Erlass des Feststellungsbescheids sei zudem bereits Feststellungsverjährung eingetreten gewesen. Dies gelte auch für den Erlass der Grunderwerbsteuerbescheide 3 und 4. Deren Festsetzungsfrist habe am 31.12.2017 geendet. Eine Anzeigepflicht nach § 19 Abs. 2 Nr. 4 i.V.m. Abs. 1 GrEStG habe nicht bestanden. Die Übertragung des Grundbesitzes auf die Klägerin sei erst am 21.03.2013 und somit nach Änderung des Gesellschafterbestands am 19.03.2013 erfolgt. Die Handelsregistereintragung am 16.08.2013 entfalte keine dingliche, sondern im Außenverhältnis rein deklaratorische Wirkung. Völlig unabhängig hiervon zu sehen sei die schuldrechtliche Vereinbarung im Innenverhältnis, die auf den 01.01.2013 zurückgewirkt habe.
- 14 Der Gesellschaftsanteil des UC habe sich trotz prozentualer Herabsetzung der Beteiligung nicht im Sinne des § 5 Abs. 3 GrEStG vermindert. Die Beteiligung von UC am Gesamthandsvermögen definiere sich nicht nur über das Kapitalkonto I. Auch die Rücklagen würden zum Eigenkapital und deshalb zum Vermögen der Gesellschaft im Grunderwerbsteuerrechtlichen Sinn zählen. Der Begriff des Vermögens einer Gesamthand im

grunderwerbsteuerrechtlichen Sinn habe sich am gemeinen Wert/Teilwert der Beteiligung zu orientieren. Grunderwerbsteuerrechtlich sei das Bewertungsgesetz einschlägig. Danach umfasse das Gesamthandsvermögen immer das gesamte Kapitalkonto, teilweise sogar das Sonderbetriebsvermögen. Die Rücklage sei Bestandteil der Kapitalkonten und deshalb des Gesamthandsvermögens. Zudem entfalte der Zustimmungsvorbehalt zu den Grundstücksveräußerungen keine zeitbezogene, sondern eine materiell-rechtliche Wirkung. Schließlich lägen für die Änderung des Grunderwerbsteuerbescheids 2 keine neuen Tatsachen gemäß § 173 Abs. 1 AO vor.

- 15** Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung, den Feststellungsbescheid vom 07.05.2019, die Einspruchsentscheidung vom 26.02.2020 sowie die Grunderwerbsteuer-Änderungsbescheide vom 18.07.2019 und die dazu ergangenen Einspruchsentscheidungen vom 26.02.2020 und 02.03.2020 aufzuheben, hilfsweise, die Grunderwerbsteuer-Änderungsbescheide vom 18.07.2019 und die dazu ergangenen Einspruchsentscheidungen vom 26.02.2020 und 02.03.2020 dahingehend zu ändern, dass die Grunderwerbsteuer mit 0 € festgesetzt wird.
- 16** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 17** Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass der angefochtene Feststellungsbescheid und die angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheide rechtmäßig sind und die Klägerin nicht in ihren Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 18** 1. Das FG hat zutreffend entschieden, dass der Feststellungsbescheid vom 07.05.2019 rechtmäßig war.
- 19** a) Die Grunderwerbsteuerstelle des FA hat den Erlass des Feststellungsbescheids zu Recht auf § 17 Abs. 2 Alternative 2 GrEStG gestützt.
- 20** aa) In Fällen, in denen sich ein Rechtsvorgang auf mehrere Grundstücke bezieht, die in den Bezirken verschiedener Finanzämter liegen, stellt das Finanzamt, in dessen Bezirk der wertvollste Grundstücksteil oder das wertvollste Grundstück oder der wertvollste Bestand an Grundstücksteilen oder Grundstücken liegt, die Besteuerungsgrundlagen gesondert fest (§ 17 Abs. 2 Alternative 2 GrEStG).
- 21** bb) Danach hat das FG zutreffend dargelegt, dass nach § 17 Abs. 2 Alternative 2 GrEStG die Besteuerungsgrundlagen am 07.05.2019 für den Erwerb am 21.03.2013 gesondert festzustellen waren, weil --wie die Norm ausführt-- sich der Erwerbsvorgang auf mehrere Grundstücke bezog, die in den Bezirken verschiedener Finanzämter lagen.
- 22** cc) Dem steht die frühere Auffassung der Finanzverwaltung, dass es einer gesonderten Feststellung nach § 17 Abs. 2 GrEStG nicht bedürfe, wenn in einem Vertrag mehreren Grundstücken jeweils selbständige, nachvollziehbare Kaufpreise zugeordnet würden (vgl. koordinierter Ländererlass vom 19.03.2001, Der Betrieb 2001, 672; vgl. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Durchführung der gesonderten Feststellung nach § 17 GrEStG vom 18.07.2007, BStBl I 2007, 549, Tz. 1 und 2), nicht entgegen. Zum einen hat die Finanzverwaltung selbst diese Auffassung mit den gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder zur Durchführung der gesonderten Feststellung nach § 17 GrEStG vom 01.03.2016 (BStBl I 2016, 282, Tz. 1), die gemäß Tz. 11 auf alle noch offenen Fälle anzuwenden sind, aufgegeben. Zum anderen handelt es sich bei den Erlassen der Finanzverwaltung zu § 17 Abs. 2 GrEStG um norminterpretierende Verwaltungsvorschriften, die im gerichtlichen Verfahren keine Bindungswirkung entfalten (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17.12.2019 - VII R 62/18, BFHE 267, 211, Rz 18).
- 23** b) Die Grunderwerbsteuerstelle des FA hat im Feststellungsbescheid zutreffend angegeben, dass die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 2 GrEStG lediglich in Höhe von 10,89 % zu gewähren war, da sich der Anteil des UC an der Klägerin innerhalb von fünf Jahren um 89,11 % vermindert hatte (§ 5 Abs. 3 GrEStG).
- 24** aa) Geht ein Grundstück von einem Alleineigentümer auf eine Gesamthand über, so wird nach § 5 Abs. 2 GrEStG die Steuer in Höhe des Anteils nicht erhoben, zu dem der Veräußerer am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist. Als

Anteil am Vermögen der Gesamthand im Sinne des § 5 Abs. 2 GrEStG ist die wertmäßige Beteiligung des einzelnen Gesamthänders am Gesamthandsvermögen anzusehen (vgl. BFH-Urteil vom 12.01.2022 - II R 4/20, BFHE 275, 380, BStBl II 2022, 521, Rz 17). § 5 Abs. 2 GrEStG hebt allein auf die Beteiligung am Vermögen ab und nicht etwa auf eine abweichende Auseinandersetzungsquote oder auf die Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesamthand (vgl. BFH-Beschluss vom 27.08.2009 - II B 35/09, BFH/NV 2009, 2003, unter II.2.a). Maßgeblich für die Höhe des Anteils ist das Festkapital eines Gesellschafters, wenn dieses die Höhe der Beteiligung am Gesamthandsvermögen widerspiegeln soll und keine anderweitigen Vereinbarungen getroffen sind (vgl. BFH-Urteil vom 31.05.1972 - II R 9/66, BFHE 106, 360, BStBl II 1972, 833).

- 25** bb) Eine Anteilminderung im Sinne des § 5 Abs. 3 GrEStG liegt vor, wenn innerhalb von fünf Jahren nach Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand die Beteiligung am Vermögen der Gesamthand tatsächlich herabgesetzt wird. Das kann durch Veräußerung des Gesellschaftersanteils selbst bewirkt werden. Die Anteilminderung kann aber auch durch anderweitige Vereinbarungen erfolgen, wenn es dadurch bei im Übrigen unveränderter bürgerlich-rechtlicher Beteiligung am Gesamthandsvermögen wirtschaftlich zu einer Beschränkung oder Aufgabe der Beteiligung am wirtschaftlichen Wert des Gesellschaftersanteils und somit an der Teilhabe am Wert des eingebrachten Grundstücks kommt (BFH-Urteil vom 12.01.2022 - II R 4/20, BFHE 275, 380, BStBl II 2022, 521, Rz 20). Für die Frage, wann sich der Anteil des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand innerhalb von fünf Jahren vermindert, ist auf den Zeitpunkt der dinglichen Übertragung des Anteils abzustellen. Nicht maßgebend ist ein gegebenenfalls vorangegangener Erwerb eines schuldrechtlichen Anspruchs auf Einräumung einer Gesellschafterstellung (BFH-Urteil vom 06.06.2001 - II R 56/00, BFHE 195, 423, BStBl II 2002, 96, unter II.2.b). Ob nach diesen Grundsätzen eine tatsächliche Verminderung des Anteils nach § 5 Abs. 3 GrEStG vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall zu entscheiden und obliegt der Würdigung durch das FG (BFH-Urteil vom 12.01.2022 - II R 4/20, BFHE 275, 380, BStBl II 2022, 521, Rz 22).
- 26** cc) Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zutreffend erkannt, dass sich durch den Vertrag 1 der Anteil des UC an der grundbesitzenden Klägerin zumindest in Höhe von 89,11 % am 16.08.2013 und somit innerhalb von fünf Jahren seit dem 21.03.2013 tatsächlich vermindert hat, sodass die zunächst gewährte 100%ige Steuerbefreiung rückwirkend in dieser Höhe nach § 5 Abs. 3 GrEStG weggefallen ist.
- 27** (1) Als Zeitpunkt der Verminderung des Anteils ist --anders, als die Klägerin meint-- nicht der 01.01.2013 maßgeblich, auf den der Vertrag 1 schuldrechtlich zurückwirken sollte. Ausschlaggebend ist vielmehr die dingliche Übertragung. Diese war im Streitfall aufschiebend bedingt durch die Eintragung der Q-Verwaltungs GmbH im Handelsregister, welche am 16.08.2013 durchgeführt wurde.
- 28** (2) Entgegen der Ansicht der Klägerin war die Verminderung des Anteils auch nicht deshalb ausgeschlossen, weil handelsrechtlich zulässige abweichende Vereinbarungen getroffen wurden, nach denen das Vermögen der Klägerin oder einzelne Grundstücke UC abweichend von seiner Beteiligungsquote wirtschaftlich nach wie vor zugeordnet werden sollten oder UC auch nach Verminderung seiner quotenmäßigen Beteiligung an der Klägerin nach wie vor wie ein Eigentümer (anteilig) an den Wertveränderungen der betroffenen Grundstücke beteiligt sein sollte.
- 29** Diesbezüglich hat das FG den Vertrag 3 dahingehend gewürdigt, dass sich eine abweichende Grundstückszurechnung nicht deshalb ergebe, weil die Grundstücksübertragung gegen Einräumung von Gesellschaftsrechten erfolgte und UC Geldbeträge auf seinem Kapitalkonto II gutgeschrieben werden sollten. Diese Würdigung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, insbesondere verstößt sie nicht gegen Denkgesetze. Bei dem Kapitalkonto II handelt es sich lediglich um einen Geldanspruch des UC gegen die Klägerin, der die Beteiligung an deren Gesamthandsvermögen unberührt lässt. Denn nach § 7 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags spiegelte bei der Klägerin nur das Kapitalkonto I die Beteiligung am Gesellschaftsvermögen und an den Gesellschaftsrechten wider und entsprach bei den Kommanditisten der zum Handelsregister angemeldeten Kommanditeinlage. In Übereinstimmung mit der Auffassung des FA wird die Ansicht des FG durch die im Rahmen der Gesellschafterversammlung im März 2020 getroffene Vereinbarung, dass UC zu Lasten seines Kapitalkontos II der Verkaufspreis auf sein Kapitalkonto IV gutgeschrieben werden solle, bestätigt.
- 30** (3) Die Klägerin hat gegen diese Würdigung keine durchgreifenden Revisionsrügen vorgebracht. Das Kapitalkonto II stellt lediglich einen geldwerten Anspruch des UC dar, der durch Überweisung des Geldbetrags auf das Kapitalkonto IV von UC erfüllt werden konnte. Aufgrund der klaren Vereinbarung in § 7 des Gesellschaftsvertrags, dass nur das Kapitalkonto I die Beteiligung des Kommanditisten am Gesellschaftsvermögen der Klägerin widerspiegelt, ist der Einwand der Klägerin, auch die Rücklagen würden zum Gesellschaftsvermögen im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinn zählen, nicht entscheidungserheblich. Ebenso wenig entscheidungserheblich ist

deshalb auch der Einwand der Klägerin, der Begriff des Vermögens einer Gesamthand im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinn habe sich am gemeinen Wert/Teilwert der Beteiligung zu orientieren.

- 31** (4) Außerdem ist das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass der Zustimmungsvorbehalt des UC zum Verkauf der Grundstücke nicht zu einer von der Beteiligungsquote abweichenden Zuordnung des Grundbesitzes führt. Entgegen der Auffassung der Klägerin hat das FG den Zustimmungsvorbehalt nicht nur zeitbezogen, sondern auch als materiell-rechtliche Widerspruchsvorschrift beurteilt. Dass das FG --anders als die Klägerin-- hieraus nicht den Schluss gezogen hat, dass aufgrund des materiell-rechtlichen Bestimmungsrechts von UC die mit den Grundstücken zusammenhängenden Chancen, Risiken und Wertveränderungen allein ihm zuzuordnen sind, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 32** dd) Angesichts des im finanzprozessualen Verfahren aus § 121 Satz 1 i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO folgenden Verböserungsverbots (Verbot der reformatio in peius; BFH-Urteil vom 22.01.2020 - XI R 26/19 (XI R 5/17), BFHE 268, 337, BStBl II 2020, 421, Rz 22) kann offenbleiben, ob sich die gewährte Steuerbefreiung --wie durch die Grunderwerbsteuerstelle des FA festgestellt-- auf 10,89 %, oder nur auf 10 % beläuft, was der Höhe des verbliebenen Anteils von UC an der Klägerin nach der Anteilsübertragung gemäß Vertrag 1 entsprechen würde. Die sonstigen festgestellten Besteuerungsgrundlagen stehen unter den Beteiligten nicht in Streit.
- 33** c) Die Feststellungsfrist war bei Erlass des Feststellungsbescheids am 07.05.2019 noch nicht abgelaufen.
- 34** aa) Nach § 181 Abs. 1 Satz 1 AO gelten für die gesonderte Feststellung die Vorschriften über die Durchführung der Besteuerung nach §§ 169 ff. AO sinngemäß. Eine Feststellung sowie ihre Aufhebung oder Änderung sind nicht mehr zulässig, wenn die Feststellungsfrist abgelaufen ist (§ 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 169 Abs. 1 Satz 1 AO). Die reguläre Feststellungsfrist beträgt vier Jahre (§ 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO). Ist eine Anzeige zu erstatten, beginnt die vierjährige Feststellungsfrist 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 (§ 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO). Diesbezüglich tritt eine Anlaufhemmung für die Feststellungsfrist ein.
- 35** bb) Vorliegend trat die Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Alternative 2 AO ein, da der Anzeigepflicht nach § 19 Abs. 2 Nr. 4 i.V.m. Abs. 1 GrEStG nicht nachgekommen worden war.
- 36** (1) Nach § 19 Abs. 2 Nr. 4 i.V.m. Abs. 1 GrEStG haben Steuerschuldner Anzeige zu erstatten über Änderungen im Gesellschafterbestand einer Gesamthand bei Gewährung der Steuervergünstigung unter anderem nach § 5 Abs. 2 GrEStG. Die 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 Feststellungsfrist tritt deshalb unabhängig von subjektiven Merkmalen schon bei objektiver Anzeigepflichtverletzung ein (vgl. BFH-Urteil vom 27.09.2017 - II R 41/15, BFHE 260, 94, BStBl II 2018, 667, Rz 39). Auf den unter den Beteiligten unstreitig nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG grunderwerbsteuerbaren Rechtsvorgang vom 21.03.2013 (Vertrag 3) war die Steuervergünstigung nach § 5 Abs. 2 GrEStG anwendbar, weil die Grundstücke aus dem Alleineigentum des UC auf das Gesamthandseigentum der Klägerin übertragen wurden, deren Alleingesellschafter er zu diesem Zeitpunkt war. Die 100%ige Steuerbefreiung ist aber gemäß § 5 Abs. 3 GrEStG rückwirkend entfallen, weil sich der Anteil des UC an der Klägerin aufgrund des Vertrags 1 zumindest in Höhe von 89,11 % am 16.08.2013 und somit innerhalb von fünf Jahren seit dem 21.03.2013 verringert hat (vgl. unter II.1.b cc). Es bestand danach eine Anzeigepflicht nach § 19 Abs. 2 Nr. 4 i.V.m. Abs. 1 GrEStG.
- 37** (2) Die Anzeigepflichtigen haben innerhalb von zwei Wochen, nachdem sie von dem anzeigepflichtigen Vorgang Kenntnis erhalten haben, den Vorgang anzuzeigen (§ 19 Abs. 3 GrEStG). Die Anzeige muss die in § 20 GrEStG vorgegebenen Angaben enthalten. Gemäß § 19 Abs. 4 Satz 1 GrEStG ist sie in den Fällen des § 17 Abs. 2 GrEStG an das für die gesonderte Feststellung zuständige Finanzamt zu richten. Sie wird nur durch Übermittlung der Anzeige an die Grunderwerbsteuerstelle des zuständigen Finanzamts erfüllt (BFH-Urteil vom 22.05.2019 - II R 24/16, BFHE 265, 454, BStBl II 2020, 157, Rz 20).
- 38** (3) Die Anzeigepflicht nach § 19 Abs. 2 Nr. 4 i.V.m. Abs. 1 GrEStG wurde im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Eine ordnungsgemäße Anzeige der Anteilsübertragung durch den Vertrag vom 19.03.2013 (Vertrag 1) an die Grunderwerbsteuerstelle des FA erfolgte nicht. Die bloße Übersendung des Vertrags 1 an das FA, die unstreitig nicht den Vorgaben des § 20 GrEStG entsprach, reichte nicht aus.
- 39** cc) Die vierjährige Feststellungsfrist (§ 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) begann daher erst mit

Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden war (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Alternative 2 AO) --das heißt mit Ablauf des 31.12.2016 bei Entstehung der Steuer im Jahr 2013--, zu laufen. Sie endete mit Ablauf des 31.12.2020 und war bei Erlass des Feststellungsbescheids am 07.05.2019 noch nicht abgelaufen.

- 40** 2. Das FG hat zutreffend entschieden, dass der Grunderwerbsteuerbescheid 3 vom 18.07.2019 rechtmäßig war.
- 41** a) Das FA konnte den Grunderwerbsteuerbescheid 1 durch den Grunderwerbsteuerbescheid 3 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 Alternative 1 AO korrigieren. Nach dieser Vorschrift ist ein Steuerbescheid zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis). Ein rückwirkendes Ereignis liegt auch dann vor, wenn gemäß § 5 Abs. 3 GrEStG eine Steuervergünstigung nicht anzuwenden ist. § 5 Abs. 3 GrEStG ist kein eigener Steuertatbestand, sondern regelt, dass die Voraussetzungen für die Nichterhebung der Steuer gemäß § 5 Abs. 2 GrEStG rückwirkend im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 Alternative 1 AO entfallen, soweit sich der Anteil des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand vermindert. Dies war --wie unter II.1.b cc ausgeführt-- vorliegend der Fall. Der Grunderwerbsteuerbescheid 1, bei dem der Erwerbsvorgang hinsichtlich des Vertrags 2 als steuerfrei im Sinne des § 5 Abs. 2 GrEStG angesehen wurde, war danach gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 Alternative 1 AO zu ändern und die Steuerbefreiung auf 10,89 % herabzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom 15.01.2019 - II R 39/16, BFHE 263, 473, BStBl II 2019, 627, Rz 19).
- 42** b) Die Festsetzungsfrist war bei Erlass des Grunderwerbsteuerbescheids 3 am 18.07.2019 noch nicht abgelaufen. Eine ordnungsgemäße Anzeige des Vertrags 1 über die Anteilminderung wurde nicht erstattet (vgl. unter II.1.c bb). Die vierjährige Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) begann daher erst mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden war (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Alternative 2 AO) --das heißt mit Ablauf des 31.12.2016 bei Entstehung der Steuer im Jahr 2013--, zu laufen. Sie endete mit Ablauf des 31.12.2020 und war bei Erlass des Grunderwerbsteuerbescheids 3 noch nicht abgelaufen. Die Gewährung der Steuerbegünstigung in Höhe von 10,89 % war rechtmäßig (vgl. unter II.1.b dd). Auf die Anlaufhemmung nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO kommt es daher nicht an.
- 43** 3. Auch der Grunderwerbsteuerbescheid 4 vom 18.07.2019 war rechtmäßig.
- 44** a) Der Grunderwerbsteuerbescheid 4 änderte nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zutreffend den Grunderwerbsteuerbescheid 2 und setzte dort ordnungsgemäß die im Feststellungsbescheid vom 07.05.2019 getroffenen Feststellungen um. Ob nachträglich bekannt gewordene Tatsachen im Sinne des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO vorlagen, braucht entgegen der Auffassung der Klägerin nicht geprüft zu werden, da die Änderung des Grunderwerbsteuerbescheids 2 durch den Grunderwerbsteuerbescheid 4 durch das FA nicht auf § 173 AO, sondern zutreffend auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO gestützt wurde.
- 45** b) Festsetzungsverjährung war bei Erlass des Grunderwerbsteuerbescheids 4 am 18.07.2019 noch nicht eingetreten. Der Feststellungsbescheid vom 07.05.2019, der Bindungswirkung für den Grunderwerbsteuerbescheid 4 entfaltete, löste die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 AO aus, wonach die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Feststellungsbescheids --und daher nicht vor Mai 2021-- endete.
- 46** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de