

Urteil vom 17. Mai 2017, II R 35/15

Aufstockung einer Beteiligung an einer grundbesitzenden Personengesellschaft als steuerbarer Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2a GrEStG und Anzeigepflicht - Bindung des BFH an die Auslegung von Willenserklärungen - unsubstantiierte Beweisanträge - Gegenstand der gesonderten Feststellung nach § 17 Abs. 3 GrEStG

ECLI:DE:BFH:2017:U.170517.IIR35.15.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 2a S 1, GrEStG § 16 Abs 2 Nr 1, GrEStG § 16 Abs 5, GrEStG § 17 Abs 3, GrEStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 3a, FGO § 76 Abs 1, FGO § 81 Abs 1 S 2, FGO § 118 Abs 2, BGB § 133, BGB § 157

vorgehend FG Münster, 09. April 2014, Az: 8 K 306/11 GrE

Leitsätze

1. Ein Gesellschafter ist neu i.S. des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG, wenn er zivilrechtlich erstmals ein Mitgliedschaftsrecht an einer bestehenden grundbesitzenden Personengesellschaft erwirbt oder wenn er innerhalb von fünf Jahren nach dem erstmaligen Erwerb des Mitgliedschaftsrechts seine Beteiligung durch den Erwerb weiterer Anteile am Gesellschaftsvermögen aufstockt. Er verliert grunderwerbsteuerrechtlich die Eigenschaft als neuer Gesellschafter erst mit Ablauf von fünf Jahren.
2. Die Anzeigepflicht nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3a GrEStG erfasst auch die Aufstockung der Beteiligungsquote eines neuen Gesellschafters.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 10. April 2014 8 K 306/11 GrE wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- I.
 - 1 Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine grundbesitzende KG. Gesellschafter der Klägerin waren zunächst Y als Kommanditist mit einer Einlage von 1.000.000 DM und die vermögensmäßig nicht beteiligte X-GmbH als Komplementärin.
 - 2 Y verkaufte mit Vertrag vom 9. April 2000 eine Kommandit- und Hafteinlage in Höhe von 490.000 DM (= 49 % des Kommanditkapitals) sowie 51 von 100 Gesellschafterstimmen an die E-GmbH & Co. KG. Die Abtretung der Kommandit- und Hafteinlage wurde in das Handelsregister (HR) eingetragen.
 - 3 Mit Vertrag vom 25. Januar 2001 übertrug Y einen weiteren Teil der an der Klägerin bestehenden Kommandit- und Hafteinlage in Höhe von 10.000 DM (= 1 % des Kommanditkapitals) --ohne die damit verbundenen Gesellschafterstimmen-- auf die E-GmbH & Co. KG. Auch diese Abtretung wurde in das HR eingetragen.
 - 4 In der Folgezeit wurde die als Kommanditistin an der Klägerin beteiligte E-GmbH & Co. KG umfirmiert, und zwar zuletzt im Jahr 2004 in F-GmbH & Co. KG. Die Kommanditeinlagen des Y und der F-GmbH & Co. KG bei der Klägerin wurden auf jeweils 1.022.600 € erhöht.
 - 5 In der Regulierungsvereinbarung vom 30. Dezember 2004 bot Y der F-GmbH & Co. KG und H den Kauf seiner

verbliebenen Kommanditbeteiligung von 50 % an der Klägerin an. Das Angebot an die F-GmbH & Co. KG bezog sich auf einen Kommanditanteil in Höhe von 899.600 € (= ca. 44 % des Kommanditkapitals) zu einem Kaufpreis von 4.045.360 € und das Angebot an H auf einen Kommanditanteil von 123.000 € (= ca. 6 % des Kommanditkapitals) zu einem Kaufpreis von 551.640 €. Die Angebote waren unwiderruflich und konnten wirksam nur von beiden Käufern in der Zeit vom 15. November 2005 bis 5. Januar 2006 angenommen werden.

- 6 Die F-GmbH & Co. KG gewährte laut Regulierungsvereinbarung und dem als Anlage beigefügten Darlehensvertrag vom 30. Dezember 2004 dem Y ein bis zum 31. Dezember 2005 befristetes Darlehen über 2.000.000 €, das innerhalb von zehn Tagen nach der Zurverfügungstellung der im Darlehensvertrag bezeichneten Sicherheiten zur Auszahlung gelangen sollte. Die Laufzeit sollte sich um weitere vier Jahre bis zum 31. Dezember 2009 verlängern, falls die F-GmbH & Co. KG das Angebot zum Erwerb der Kommanditbeteiligung von 899.600 € nicht annehmen sollte. Das Darlehen war während seiner Laufzeit tilgungsfrei. Es sollte mit der Annahme des Angebots auf Erwerb der Kommanditbeteiligung von 899.600 € durch die F-GmbH & Co. KG zur Rückzahlung fällig und durch Verrechnung mit dem Kaufpreisanspruch des Y aus der Veräußerung des Kommanditanteils getilgt werden. Zur Sicherung des Darlehens sollte Y die Kommanditbeteiligung an der Klägerin von 1.022.600 € an die F-GmbH & Co. KG abtreten.
- 7 Im privatschriftlichen Sicherungsabtretungsvertrag über eine Kommanditbeteiligung vom 30. Dezember 2004 vereinbarten Y als Sicherungsgeber und die F-GmbH & Co. KG als Sicherungsberechtigte, dass Y die Kommanditbeteiligung an der Klägerin von 1.022.600 € (= 50 % des Kommanditkapitals) einschließlich 49 Gesellschafterstimmen an die F-GmbH & Co. KG abtritt. Die Abtretung sollte der Sicherung der sich aus dem Darlehensvertrag ergebenden Ansprüche der F-GmbH & Co. KG gegenüber Y dienen. Die F-GmbH & Co. KG war verpflichtet, bei Ausübung der Mitgliedschaftsrechte die berechtigten Interessen von Y zu wahren. Sie hatte Y auf Anforderung über die Angelegenheiten der Klägerin und die Ausübung der Mitgliedschaftsrechte umfassend zu unterrichten. Die F-GmbH & Co. KG konnte den zur Sicherheit abgetretenen Kommanditanteil freihändig verkaufen, falls sie Y zuvor schriftlich aufgefordert hatte, seine fälligen Verbindlichkeiten aus dem Darlehensvertrag innerhalb einer Nachfrist von drei Monaten nach Fälligkeit des Darlehens zu erfüllen, und diese Frist fruchtlos verstrichen war. Darüber hinaus trat die F-GmbH & Co. KG den ihr zur Sicherheit abgetretenen Kommanditanteil zugleich wieder an Y ab, wobei diese Rückabtretung des Kommanditanteils wirksam werden sollte, sobald die Ansprüche der F-GmbH & Co. KG gegenüber Y aus dem Darlehensvertrag in vollem Umfang erfüllt waren.
- 8 Eine Sicherungsabtretung des Kommanditanteils von 50 % durch Y an die F-GmbH & Co. KG wurde weder in das HR eingetragen noch dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) mitgeteilt.
- 9 Am 15. November 2005 nahmen die F-GmbH & Co. KG und H die ihnen in der Regulierungsvereinbarung vom 30. Dezember 2004 angetragenen Kauf- und Abtretungsangebote jeweils an. Sie wurden als Kommanditisten der Klägerin mit Einlagen von 1.922.200 € (= 94 % des Kommanditkapitals) bzw. 123.000 € (= 6 % des Kommanditkapitals) in das HR eingetragen. Die Darlehensforderung der F-GmbH & Co. KG gegen Y wurde durch Verrechnung mit dem Kaufpreis für den Kommanditanteil getilgt.
- 10 Nach einer Außenprüfung ging das FA im Bescheid vom 28. August 2008 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer davon aus, dass durch die Sicherungsabtretung des Kommanditanteils an die F-GmbH & Co. KG der Tatbestand des § 1 Abs. 2a des Grunderwerbsteuergesetzes in der für 2004 geltenden Fassung (GrEStG) erfüllt sei. Die F-GmbH & Co. KG sei als Treuhänderin handels- und zivilrechtlich Gesellschafterin der Klägerin geworden. Innerhalb von fünf Jahren habe sich der Gesellschafterbestand der Klägerin zu 100 % geändert. Feststellungen zum Rückerwerb des Kommanditanteils durch Y enthielt der Bescheid nicht.
- 11 Der Einspruch, mit dem die Klägerin sich gegen die Feststellung des grunderwerbsteuerbaren Vorgangs wandte und hilfsweise wegen der Rückabtretung des Kommanditanteils von 50 % durch die F-GmbH & Co. KG an Y eine Aufhebung des Feststellungsbescheids nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG begehrte, blieb ohne Erfolg.
- 12 Die Klage wurde als unbegründet zurückgewiesen. Die Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1838 veröffentlicht. Das Finanzgericht (FG) sah den steuerbaren Gesellschafterwechsel darin, dass die F-GmbH & Co. KG (bzw. vor der Umfirmierung als E-GmbH & Co. KG) 100 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen der Klägerin erworben habe, und zwar am 9. April 2000 49 % der Anteile, am 25. Januar 2001 1 % der Anteile und am 30. Dezember 2004 50 % der Anteile. Der Sicherungsabtretungsvertrag vom 30. Dezember 2004 sei kein bloßes Angebot des Y zur Abtretung des Kommanditanteils gewesen, sondern habe als von der F-GmbH & Co. KG unterzeichneter Vertrag zum Übergang des Anteils von 50 % auf die F-GmbH & Co. KG geführt.

- 13** Der in der mündlichen Verhandlung vor dem FG gestellte Beweisantrag, die damals als Rechtsberater der Vertragsparteien beteiligten Rechtsanwälte M und N als Zeugen dazu zu vernehmen, ob die F-GmbH & Co. KG das Abtretungsangebot des Y angenommen habe und ob die Vertragsparteien seinerzeit von einer rechtswirksamen Abtretung ausgegangen seien, sei nicht ordnungsgemäß gewesen. Es fehle insoweit an der erforderlichen Behauptung einer Beweistatsache. Dies gelte selbst dann, wenn man den Beweisantrag dahin verstehe, dass nach dem Vortrag der Klägerin die Vertragsbeteiligten seinerzeit nicht von einer rechtswirksamen Abtretung ausgegangen seien. Denn auch in diesem Fall werde kein bestimmter, konkreter tatsächlicher Sachverhalt angegeben, der in das Wissen der Zeugen gestellt werde. Vielmehr sei der Antrag darauf gerichtet, dass das Gericht die Zeugen zur rechtlichen Bewertung der damaligen Vorgänge vernehme.
- 14** Eine Aufhebung der Feststellung nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG sei gemäß § 16 Abs. 5 GrEStG ausgeschlossen. Die Klägerin habe die privatschriftliche Sicherungsabtretung des Kommanditanteils entgegen § 19 Abs. 1 Satz 2 GrEStG nicht angezeigt.
- 15** Mit der Revision rügt die Klägerin Verstöße gegen § 76 Abs. 1 Satz 1 und § 81 Abs. 1 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) wegen der unterlassenen Beweiserhebung sowie gegen § 16 Abs. 5 i.V.m. § 19 Abs. 1 Satz 2 GrEStG.
- 16** Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung und den Bescheid vom 28. August 2008 über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. Dezember 2010 aufzuheben.
- 17** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Sicherungsabtretung des Kommanditanteils von 50 % an der Klägerin vom 30. Dezember 2004 zu einer steuerbaren Änderung des Gesellschafterbestandes der Klägerin geführt hat und die Verletzung der Anzeigepflicht die Berücksichtigung des Rückerwerbs und damit eine Aufhebung der Feststellung des grunderwerbsteuerbaren Rechtsvorgangs ausschließt. Ein Verfahrensfehler wegen der unterlassenen Beweiserhebung liegt nicht vor.
- 19** 1. Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG als ein auf die Übereignung dieses Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft.
- 20** a) Eine unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes liegt vor, wenn ein Mitgliedschaftsrecht an der grundbesitzenden Personengesellschaft zivilrechtlich wirksam auf ein neues Mitglied der Personengesellschaft übergeht (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. Februar 2012 II R 57/09, BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917, Rz 10; vom 16. Januar 2013 II R 66/11, BFHE 240, 191, BStBl II 2014, 266, Rz 18; vom 25. November 2015 II R 18/14, BFHE 251, 492, Rz 11, m.w.N.). Die Änderung des Gesellschafterbestandes nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG kann in einem einzelnen Rechtsvorgang oder in Teilakten über einen Zeitraum von längstens fünf Jahren erfolgen (BFH-Urteil vom 16. Mai 2013 II R 3/11, BFHE 242, 169, BStBl II 2013, 963, Rz 8, m.w.N.).
- 21** b) Neue Mitglieder einer grundbesitzenden Personengesellschaft i.S. des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG können natürliche und juristische Personen sowie Personengesellschaften sein (BFH-Urteil vom 9. Juli 2014 II R 49/12, BFHE 246, 215, BStBl II 2016, 57, Rz 13). Ein Gesellschafter ist neu i.S. des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG, wenn er zivilrechtlich erstmals ein Mitgliedschaftsrecht an einer bestehenden grundbesitzenden Personengesellschaft erwirbt oder wenn er innerhalb von fünf Jahren nach dem erstmaligen Erwerb des Mitgliedschaftsrechts seine Beteiligung durch den Erwerb weiterer Anteile am Gesellschaftsvermögen aufstockt. § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG stellt für die maßgebliche Änderung des Gesellschafterbestandes auf einen Fünfjahreszeitraum ab. Demzufolge sind grunderwerbsteuerrechtlich Änderungen des Gesellschafterbestandes innerhalb dieses Zeitraums maßgeblich. Wegen der zeitraumbezogenen Betrachtung kann auch die Änderung der Beteiligung eines neuen Mitglieds der Personengesellschaft innerhalb des Fünfjahreszeitraums zur Verwirklichung des Tatbestands beitragen, selbst wenn sich dadurch der Gesellschafterbestand als solcher zivilrechtlich nicht ändert.

- 22** Ein Gesellschafter verliert grunderwerbsteuerrechtlich die Eigenschaft als neuer Gesellschafter erst mit Ablauf von fünf Jahren; er wird zu diesem Zeitpunkt in Bezug auf das während des Fünfjahreszeitraums zum Gesellschaftsvermögen gehörende Grundstück Altgesellschafter (vgl. Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 11. Aufl., § 1 Rz 116; Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 5. Aufl., § 1 Rz 287; Schnitter in Wilms/Jochum, Grunderwerbsteuergesetz, § 1 Rz 261.3; Gottwald/ Behrens, Grunderwerbsteuer, 5. Aufl., Rz 238, Fußnote 322; Meßbacher-Hönsch in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 18. Aufl., § 1 Rz 845c; gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 18. Februar 2014, BStBl I 2014, 561, Tz. 2.2.). Insoweit unterscheidet sich die grunderwerbsteuerrechtliche von der zivilrechtlichen Betrachtungsweise. Zivilrechtlich ist ein Gesellschafter neu, wenn er erstmals ein Mitgliedschaftsrecht an der Personengesellschaft erwirbt.
- 23** 2. Danach führt der Sicherungsabtretungsvertrag vom 30. Dezember 2004 zu einer steuerbaren Änderung des Gesellschafterbestandes nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG.
- 24** a) Aufgrund dieses Vertrags hat die F-GmbH & Co. KG, die am 9. April 2000 bereits 49 % und am 25. Januar 2001 1 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen der Klägerin erhalten hatte, den restlichen Kommanditanteil von Y in Höhe von 1.022.600 € (= 50 %) erworben. Sie war damit zu 100 % als Kommanditistin an der Klägerin beteiligt. Der Gesellschafterbestand der Klägerin hat sich innerhalb des maßgeblichen Fünfjahreszeitraums geändert. Die Kommanditanteile sind sukzessive von Y auf die F-GmbH & Co. KG übertragen worden.
- 25** b) Das FG ist in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu dem Ergebnis gelangt, dass der Sicherungsabtretungsvertrag vom 30. Dezember 2004 zwischen der F-GmbH & Co. KG und Y als Vertrag und nicht als bloßes Angebot des Y auf Abschluss eines solchen Vertrags zu werten ist.
- 26** aa) Die Auslegung von Verträgen und Willenserklärungen gehört zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, d.h. jedenfalls möglich ist (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 10. August 2016 XI R 41/14, BFHE 255, 300, Rz 38, m.w.N.). Das Revisionsgericht prüft, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet und die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (vgl. BFH-Urteil vom 6. Juni 2013 IV R 28/10, BFH/NV 2013, 1810, Rz 37). Dagegen ist die rechtliche Einordnung des von den Vertragspartnern Gewollten am Maßstab der jeweils einschlägigen Normen für das Revisionsgericht nicht nach § 118 Abs. 2 FGO bindend, sondern in vollem Umfang nachprüfbar Rechtsanwendung (vgl. BFH-Urteil vom 24. April 2013 XI R 7/11, BFHE 241, 459, BStBl II 2013, 648, Rz 35, m.w.N.).
- 27** Die Bindung an die vom FG getroffenen Feststellungen entfällt, wenn in Bezug auf diese Feststellungen zulässige und begründete Revisionsrügen vorgebracht wurden (§ 118 Abs. 2 Halbsatz 2 FGO).
- 28** bb) Die Würdigung des FG, der Sicherungsabtretungsvertrag vom 30. Dezember 2004 beinhalte die Abtretung des restlichen Kommanditanteils von 50 % an der Klägerin durch Y an die F-GmbH & Co. KG, ist zutreffend. Dafür sprechen --wie das FG im Einzelnen ausgeführt hat-- der Wortlaut der Urkunde, die Unterzeichnung der Urkunde durch Y sowie die F-GmbH & Co. KG und fehlende Regelungen zur Annahme eines (von der Klägerin behaupteten) Angebots. Zudem enthielt der Vertrag Regelungen zur Ausübung der Mitgliedschaftsrechte bei der Klägerin durch die F-GmbH & Co. KG. Auch im zeitgleich zwischen Y und der F-GmbH & Co. KG abgeschlossenen Darlehensvertrag war vereinbart, dass die Kommanditbeteiligung des Y an der Klägerin zur Sicherheit abgetreten werde, wobei die Auszahlung des Darlehens davon abhängig war, dass die Sicherheit zur Verfügung gestellt werde.
- 29** cc) Die Ablehnung des in der mündlichen Verhandlung vor dem FG gestellten Beweisantrags ist rechtmäßig. Das FG hat insoweit weder die ihm obliegende Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) noch die Grundsätze zur Beweiserhebung nach § 81 Abs. 1 Satz 2 FGO verletzt.
- 30** Die Sachaufklärungspflicht nach § 76 Abs. 1 FGO erfordert, dass das FG Tatsachen und Beweismittel nachgeht, die sich ihm in Anbetracht der Umstände des Einzelfalles hätten aufdrängen müssen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss vom 27. Juli 2016 V B 4/16, BFH/NV 2016, 1740). Es darf substantiierte Beweisanträge, die den entscheidungserheblichen Sachverhalt betreffen, grundsätzlich weder ablehnen noch übergehen (BFH-Beschluss vom 15. Dezember 2016 VI B 50/16, BFH/NV 2017, 598). Demgegenüber muss das FG unsubstantiierten Beweisanträgen nicht nachgehen. Ein Beweisantrag ist unsubstantiiert, wenn er nicht angibt, welche konkrete Tatsache durch welches Beweismittel nachgewiesen werden soll (BFH-Beschluss vom 1. März 2016 V B 44/15, BFH/NV 2016, 934). Zudem erfordert ein substantiiertes Beweisantrag zur Vernehmung eines Zeugen, der über innere Vorgänge bei einer anderen Person vernommen werden soll, Angaben dazu, welche Anhaltspunkte für die

Richtigkeit der in das Wissen des Zeugen gestellten Behauptungen sprechen (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 12. Juli 2012 III ZR 104/11, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungsreport Zivilrecht 2013, 217, Rz 26). Denn innere Vorgänge sind einer direkten Wahrnehmung durch eine andere Person entzogen, so dass der Zeuge nur äußere Umstände bekunden kann, die einen Rückschluss auf den zu beweisenden inneren Vorgang zulassen.

- 31** Gemessen an diesen Grundsätzen war der Beweisantrag der Klägerin unzulässig. Denn er benennt keine konkreten Beweistatsachen. Soweit mit ihm die Vernehmung der Rechtsanwältinnen M und N darüber erreicht werden sollte, ob die F-GmbH & Co. KG das Abtretungsangebot von Y angenommen habe und ob die Parteien von einer rechtswirksamen Abtretung seinerzeit ausgegangen seien, zielt er nicht auf den Beweis einer konkreten Tatsache, sondern auf die rechtliche Bewertung des Sicherungsabtretungsvertrags vom 30. Dezember 2004 durch die benannten Zeugen. Mit dem Beweisantrag, der sich auf die Annahme des Abtretungsangebots durch die F-GmbH & Co. KG bezieht, soll nicht die tatsächliche Abgabe einer Willenserklärung der F-GmbH & Co. KG geklärt werden, sondern ob die Unterzeichnung des Sicherungsabtretungsvertrags durch die F-GmbH & Co. KG als konkludente Vertragsannahme zu sehen ist. Das ist eine rechtliche Bewertung, die einem Beweis nicht zugänglich ist. Hinzu kommt, dass zu dem Beweisantrag, soweit er sich auf die Einschätzung der Vertragsbeteiligten zur Wirksamkeit der Abtretung und damit auf eine innere Tatsache richtet, nicht angegeben wurde, welche Anhaltspunkte für die Richtigkeit der behaupteten Einschätzung bestehen.
- 32** Aus den gleichen Gründen scheidet auch ein Verstoß gegen § 81 Abs. 1 Satz 2 FGO aus. Das FG muss einem Beweisangebot nachgehen, wenn die unter Beweis gestellte Tatsachenbehauptung nach seinem Rechtsstandpunkt erheblich ist und die Nichtberücksichtigung des Beweisangebots im Prozessrecht keine Stütze findet. Ein nicht substantiiertes Beweisantrag kann abgelehnt werden.
- 33** 3. Die gesonderte Feststellung des steuerbaren Vorgangs nach § 1 Abs. 2a GrEStG hatte nicht wegen eines Rückerwerbs i.S. des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG zu unterbleiben. Die Anwendung des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG ist schon deshalb ausgeschlossen, weil es an einer ordnungsgemäßen Anzeige des Erwerbsvorgangs fehlt (§ 16 Abs. 5 GrEStG).
- 34** a) § 16 Abs. 2 und 5 GrEStG gelten sinngemäß auch bei der gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer nach § 17 GrEStG (§ 179 Abs. 1 i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung; vgl. BFH-Urteil vom 9. Juli 2014 II R 50/12, BFHE 246, 222, BStBl II 2015, 399, Rz 11, 12).
- 35** b) Nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG werden die Besteuerungsgrundlagen in den Fällen des § 1 Abs. 2a GrEStG durch das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung der Gesellschaft befindet, gesondert festgestellt, wenn ein außerhalb des Bezirks dieses Finanzamts liegendes Grundstück betroffen wird.
- 36** Gegenstand der gesonderten Feststellung nach § 17 Abs. 3 GrEStG ist u.a. die verbindliche Entscheidung über die Steuerpflicht dem Grunde nach (vgl. BFH-Urteil vom 12. Mai 2016 II R 26/14, BFHE 254, 71, BStBl II 2016, 748, Rz 17). Dies erfordert in den Fällen des § 1 Abs. 2a GrEStG die Feststellung, dass ein steuerbarer Gesellschafterwechsel i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG vorliegt.
- 37** Die Feststellung des steuerbaren Erwerbsvorgangs beinhaltet zugleich, dass ein Rückerwerb i.S. des § 16 GrEStG nicht vorliegt. Insoweit bedarf es keiner gesonderten (negativen) Feststellung zum Rückerwerb. Der Steuerpflichtige kann einen auf § 16 GrEStG gestützten Aufhebungsanspruch mit dem Einspruch gegen die Feststellung des steuerbaren Erwerbsvorgangs geltend machen. Das Finanzamt ist verpflichtet, einen ggf. bestehenden Aufhebungsanspruch aus § 16 GrEStG spätestens in der Einspruchsentscheidung zu berücksichtigen, wenn ein Erwerbsvorgang noch vor der Entscheidung über den Einspruch gegen den Feststellungsbescheid rückgängig gemacht wurde (vgl. BFH-Urteil vom 16. Februar 2005 II R 53/03, BFHE 209, 158, BStBl II 2005, 495, Rz 14, zum Verhältnis zwischen Steuerfestsetzungsverfahren und Änderungsverfahren nach § 16 GrEStG).
- 38** c) Erwirbt der Veräußerer das Eigentum an dem veräußerten Grundstück zurück, so wird nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG auf Antrag sowohl für den Rückerwerb als auch für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang die Steuer nicht festgesetzt oder die Steuerfestsetzung aufgehoben, wenn der Rückerwerb innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuer für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang stattfindet. Diese Vorschrift betrifft über ihren Wortlaut hinaus nicht nur den Rückerwerb des Eigentums an einem veräußerten Grundstück, sondern auch Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 2a GrEStG (vgl. BFH-Urteil vom 18. April 2012 II R 51/11, BFHE 236, 569, BStBl II 2013, 830). Sie ist auf einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2a GrEStG anzuwenden, wenn Anteile am Gesellschaftsvermögen vom neuen Gesellschafter auf den alten Gesellschafter ganz oder teilweise

zurückübertragen werden und infolgedessen ein Übergang von mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen im Ergebnis nicht mehr gegeben ist (BFH-Urteil in BFHE 236, 569, BStBl II 2013, 830).

- 39** Es kann dahinstehen, ob im Streitfall die Vereinbarungen im Sicherungsabtretungsvertrag vom 30. Dezember 2004 zur bedingten Rückabtretung des Kommanditanteils im Zusammenhang mit der Annahme der Kaufangebote vom 15. November 2005 und der Verrechnung der Darlehensforderung der F-GmbH & Co. KG mit dem Kaufpreisanspruch des Y insgesamt zu einer vollständigen Aufhebung und Rückabwicklung des ursprünglichen Erwerbsvorgangs i.S. des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG geführt haben. Denn die Vorschrift scheidet schon im Hinblick auf § 16 Abs. 5 GrEStG aus.
- 40** d) Der Anwendung des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG steht § 16 Abs. 5 GrEStG entgegen, weil die Klägerin den Erwerbsvorgang aufgrund der Sicherungsabtretung vom 30. Dezember 2004 nicht dem FA angezeigt hat.
- 41** aa) Nach § 16 Abs. 5 GrEStG gelten die Vorschriften der Abs. 1 bis 4 des § 16 GrEStG nicht, wenn einer der in § 1 Abs. 2, 2a und 3 GrEStG bezeichneten Erwerbsvorgänge rückgängig gemacht wird, der nicht ordnungsgemäß angezeigt war (§§ 18, 19 GrEStG).
- 42** § 16 Abs. 5 GrEStG dient der Sicherung der Anzeigepflichten aus §§ 18 und 19 GrEStG und wirkt dem Anreiz entgegen, durch Nichtanzeige einer Besteuerung der in dieser Vorschrift genannten Erwerbsvorgänge zu entgehen (vgl. BFH-Urteile vom 3. März 2015 II R 30/13, BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777, Rz 23, und vom 25. November 2015 II R 64/08, BFH/NV 2016, 420, Rz 20). Insbesondere soll die Vorschrift den Beteiligten die Möglichkeit nehmen, einen dieser Erwerbsvorgänge ohne weitere steuerliche Folgen wieder aufheben zu können, sobald den Finanzbehörden ein solches Geschäft bekannt wird (BFH-Urteil in BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777, Rz 23).
- 43** bb) Unter Berücksichtigung dieses Normzwecks ist eine Anzeige der Beteiligten i.S. des § 16 Abs. 5 GrEStG ordnungsgemäß, wenn der Vorgang innerhalb der in § 19 Abs. 3 GrEStG vorgesehenen Anzeigefrist dem Finanzamt in einer Weise bekannt wird, dass es die Verwirklichung eines Tatbestands nach § 1 Abs. 2, 2a und 3 GrEStG prüfen kann. Dazu muss die Anzeige die einwandfreie Identifizierung von Veräußerer und Erwerber (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG) sowie der grundbesitzenden Gesellschaft (§ 20 Abs. 2 GrEStG) ermöglichen; ferner müssen der Anzeige in der Regel die in § 19 Abs. 4 Satz 2 GrEStG genannten Abschriften beigelegt werden (BFH-Urteil in BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777, Rz 24, m.w.N.).
- 44** cc) Steuerschuldner müssen nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3a GrEStG (i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2001 vom 20. Dezember 2001, BGBl I 2001, 3794) Anzeige erstatten über unmittelbare und mittelbare Änderungen des Gesellschafterbestandes einer Personengesellschaft, die innerhalb von fünf Jahren zum Übergang von 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter geführt haben, wenn zum Vermögen der Personengesellschaft ein inländisches Grundstück gehört (§ 1 Abs. 2a).
- 45** (1) Durch diese Fassung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3a GrEStG, die auf Erwerbsvorgänge nach dem 31. Dezember 2001 anzuwenden ist (§ 23 Abs. 7 Satz 1 GrEStG), sollte klargestellt werden, dass mit dem Begriff "Anteil" die vermögensmäßige Beteiligung am Gesamthandsvermögen und nicht die Gesellschafterstellung als dingliche Mitberechtigung gemeint ist (BRDrucks 399/01, S. 55).
- 46** (2) Für Erwerbsvorgänge bis zum 1. Januar 2002 bestand die Anzeigepflicht nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3a GrEStG a.F. für Änderungen des Gesellschafterbestandes in Höhe von mindestens 95 % der Anteile an einer Personengesellschaft (§ 1 Abs. 2a). Zu § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3a GrEStG a.F. hat der BFH entschieden, aus dem Klammerzusatz "§ 1 Abs. 2a" ergebe sich eindeutig, dass sich die Anzeigepflicht auf Rechtsgeschäfte beziehe, die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2a GrEStG erfüllen können (vgl. BFH-Urteil vom 26. Februar 2007 II R 50/06, BFH/NV 2007, 1535, m.w.N.). Dies entspreche auch der Absicht des Gesetzgebers, der durch diese Vorschrift "eine Anzeigepflicht für Erwerbsvorgänge im Sinne des § 1 Abs. 2a GrEStG" einführen wollte (Beschlussempfehlungen des Finanzausschusses zum Jahressteuergesetz 1997, BRDrucks 804/1/96, S. 15). Die Anzeigepflicht flankiere nach der erkennbaren Absicht des Gesetzgebers die Neufassung des § 1 Abs. 2a GrEStG, durch die die Übertragung von Anteilen an grundbesitzenden Personengesellschaften der Grunderwerbsteuer unterworfen werden sollte, wenn sie im wirtschaftlichen Ergebnis einer Übertragung des Grundstücks gleichkomme.
- 47** (3) Entsprechendes gilt auch für die Neufassung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3a GrEStG für Erwerbsvorgänge nach dem 31. Dezember 2001.
- 48** In der Literatur wird zwar die Eindeutigkeit der Norm bezweifelt (Hofmann, a.a.O., § 19 Rz 3) und die Meinung

vertreten, es bestehe keine Anzeigepflicht für Änderungen in der vermögensmäßigen Beteiligung eines an der Personengesellschaft bereits beteiligten Gesellschafters, selbst wenn diese Änderung zur Verwirklichung des Tatbestands des § 1 Abs. 2a GrEStG führe (vgl. Viskorf in Boruttau, a.a.O., § 19 Rz 23; Pahlke, a.a.O., § 19 Rz 5; nicht eindeutig: Heine in Wilms/Jochum, Grunderwerbsteuergesetz, § 19 Rz 25). Dem kann jedoch nicht gefolgt werden. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3a GrEStG schließt mit seinem Wortlaut unmittelbar an § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG an. Daraus wird deutlich erkennbar, dass unter Änderungen des Gesellschafterbestandes i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3a GrEStG solche i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG zu verstehen sind, wobei § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG für die maßgeblichen Änderungen durch die Verwendung des Begriffs "dergestalt" auf den Übergang von mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter abstellt. Die in § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG geregelte Änderung des Gesellschafterbestandes ist aufgrund des Klammerzusatzes "§ 1 Abs. 2a" in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3a GrEStG auch für die Anzeigepflicht maßgebend. Die Anzeigepflicht erfasst somit die Aufstockung der Beteiligungsquote eines neuen Gesellschafters innerhalb von fünf Jahren. Es gibt keinen Grund dafür, einzelne Erwerbsvorgänge, die den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG auslösen, von der Anzeigepflicht auszunehmen.

- 49** dd) Die Anzeigepflicht der Beteiligten ist nicht davon abhängig, ob und inwieweit sie die durch einen Rechtsvorgang ausgelöste Grunderwerbsteuerpflicht erkannt haben bzw. wussten, dass insoweit eine Anzeigepflicht bestand (BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 420, Rz 22).
- 50** ee) Demzufolge ist die Anwendung des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG im Streitfall ausgeschlossen, weil die Klägerin den Erwerbsvorgang aufgrund des Sicherungsabtretungsvertrags vom 30. Dezember 2004 der Grunderwerbsteuerstelle des FA nicht angezeigt hat, obwohl sie dazu als Steuerschuldnerin nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3a i.V.m. § 13 Nr. 6 GrEStG verpflichtet war.
- 51** Offenbleiben kann deshalb, ob --wie das FG angenommen hat-- eine Anzeigepflicht nach § 19 Abs. 1 Satz 2 GrEStG bestanden hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de