

letzte Aktualisierung: 9.12.2021

FG Münster, Urt. v. 20.5.2021 – 8 K 973/20 GrE,F

GrEStG §§ 5 Abs. 2 u. 3, 17 Abs. 2, 19 Abs. 2 Nr. 4

**Minderung der Beteiligungsquote des Grundstückseigentümers an einer Gesamthandsgemeinschaft nach Übertragung seines Grundstücks auf diese Gesamthandsgemeinschaft;
grunderwerbsteuerliche Folgen**

1. In Fällen, in denen sich ein Rechtsvorgang auf mehrere Grundstücke in den Bezirken verschiedener Finanzämter bezieht, stellt gem. § 17 Abs. 2 Var. 2 GrEStG 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. Eine zusätzliche, ungeschriebene Voraussetzung, dass weder nachvollziehbare Einzelkaufpreise vereinbart wurden noch dass § 8 Abs. 2 GrEStG unanwendbar ist, besteht nicht.
2. Es liegt keine Anzeige nach § 19 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG vor, wenn der Notar den Vertrag zwar an das Finanzamt, nicht jedoch an die Grunderwerbsteuerstelle übersendet.
3. Wird ein Grundstück auf eine Kommanditgesellschaft, an der der Eigentümer zu 100 % beteiligt ist, gegen Gewährung von Gesellschafterrechten übertragen und mindert sich später sein Anteil an der Gesellschaft im Jahr der Übertragung, so wirkt sich dies auf die quotale Nichterhebung der Grunderwerbsteuer nach § 5 Abs. 2 und 3 GrEStG aus. Für den Zeitpunkt der Verminderung des Anteils am Gesamthandsvermögen kommt es auf die tatsächliche Einschränkung der Gesellschafterstellung und nicht auf die zugrunde liegende schuldrechtliche Vereinbarung an.

(Leitsätze der DNotI-Redaktion)

Finanzgericht Münster, 8 K 973/20 GrE,F

Datum: 20.05.2021
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 973/20 GrE,F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2021:0520.8K973.20GRE.F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor: Die Klage wird abgewiesen.
 Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
 Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Streitig sind die verfahrensrechtlichen und materiellrechtlichen Folgen der Übertragung von Grundstücken auf die Klägerin. 1
- Die Klägerin (eine GmbH & Co. KG) wurde Ende 2011 gegründet und im Februar 2012 unter HRA xxx im Handelsregister des Amtsgerichts D-Stadt eingetragen. Einzig persönlich haftende, nicht am Vermögen beteiligte Gesellschafterin war und ist die G-Beratungs GmbH. Zunächst war Herr U. C. alleiniger Kommanditist der Gesellschaft. Der Gesellschaftsvertrag regelt in § 7, dass für jeden Gesellschafter ein festes Kapitalkonto, ein Rücklagenkonto, ein Verlustvortragkonto und ein (im Gegensatz zu den vorgenannten verzinsliches) Privatkonto geführt werden. Das feste Kapitalkonto spiegelt nach § 7 Abs. 1 des Vertrags die Beteiligung am Gesellschaftsvermögen und an den Gesellschaftsrechten wider und entspricht bei den Kommanditisten der zum Handelsregister angemeldeten Kommanditeinlage. Auf den Gesellschaftsvertrag wird im Übrigen Bezug genommen. 2
- Herr C. beabsichtigte, in seinem Alleineigentum stehende Grundstücke auf die Klägerin zu übertragen. Zudem sollte eine GmbH weitere Kommanditistin werden. Der diesbezügliche Gesellschafterbeschluss vom 02.03.2013 (auf den im Übrigen verwiesen wird) wurde wie folgt umgesetzt: 3
- Mit Vereinbarung vom 19.03.2013 (Urkundenrolle Nummer A des Notars S. P.) teilte Herr C. seinen Kommanditanteil von 100.000 EUR in einen Anteil von 10.000 EUR und einen Anteil von 90.000 EUR (nachfolgend **Vertrag 1**). Den Kommanditanteil in Höhe von 90.000 EUR verkaufte er (mit schuldrechtlicher Wirkung zum 01.01.2013) zum Nennwert an die Q-Verwaltungs GmbH. Die dingliche Übertragung erfolgte nach § 2 Unterabsatz 3 des 4

Vertrags aufschiebend bedingt durch die Eintragung der Q-Verwaltungs GmbH als Kommanditistin kraft Sonderrechtsnachfolge im Handelsregister. Diese Eintragung erfolgte am 16.08.2013. Herr C. blieb mit einer Kommanditeinlage von 10.000 EUR an der Klägerin beteiligt.

Ebenfalls am 19.03.2013 wurde ein Vertrag (nachfolgend **Vertrag 2**) über die Übertragung einer Immobilie in M-Stadt (U-Straße 31) von Herr C. auf die Klägerin abgeschlossen (Urkundenrolle Nummer B des Notars S. P.). In Ziffer 4. des Vertrags heißt es, die Übertragung erfolge mit wirtschaftlicher und steuerlicher Zuordnung zum Kommanditeil des Herrn C. an der Klägerin in eine persönlich gebundene Rücklage (Kapital II); die Veräußerung der Immobilie bedürfe seiner Zustimmung. Eine Gegenleistung wurde nicht vereinbart. 5

Mit notariellem Vertrag vom 21.03.2013 (nachfolgend **Vertrag 3**; Urkundenrolle Nummer Z des Notars Dr. X zu Münster, vertreten durch seinen amtlich bestellten Vertreter Dr. G) übertrug Herr C. der Klägerin mehrere in § 1 Ziffer 1 des Vertrags aufgeführte Grundstücke in M-Stadt sowie zwei in § 1 Ziffer 2 des Vertrags aufgeführte Grundstücke in E-Stadt. Die Übertragung erfolgte nach dem Vertragstext gegen Gewährung von Gesellschafterrechten. Dazu heißt es in § 4 des Vertrags unter der Überschrift „Gegenleistung“: Herr C. werde ein Betrag in Höhe von 1.600.000 EUR für die Grundstücke gemäß § 1 Ziffer 1 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 in § 1 Ziffer 2 auf „seinem personengebundenen Rücklagenkonto (Rücklage gemäß § 264 Abs. 2 II Rücklagen Handelsgesetzbuch – HGB – [Kapital II]) bei der U-Immobilien GmbH & Co. KG gutgeschrieben.“ Gleichzeitig sei sein Kommanditkapital um 1.000 EUR erhöht worden; hierzu sei ein gesonderter Gesellschafterbeschluss ergangen. Nach § 6 des Vertrags bedurfte die Veräußerung des Übertragungsgegenstandes der Zustimmung des Herrn C.. 6

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die drei notariellen Urkunden Bezug genommen. 7

Nach einer Veräußerungsanzeige zu Vertrag 2 setzte der Beklagte mit nicht datiertem, laut Klägerin am 02.04.2013 zugegangenem Bescheid unter der Steuernummer 1 Grunderwerbsteuer in Höhe von 0 EUR fest. In den Erläuterungen zur Steuerfestsetzung heißt es, der Vorgang sei Grunderwerbsteuerfrei gemäß § 5 Abs. 2 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG). Der Bescheid stand nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. 8

Nach einer Veräußerungsanzeige zu Vertrag 3 setzte der Beklagte mit Bescheid vom 03.04.2013 unter der Steuernummer 2 Grunderwerbsteuer in Höhe von 0 EUR fest; der Vorgang sei nach § 5 Abs. 2 GrEStG Grunderwerbsteuerfrei. Der Bescheid stand nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Unter dem 24.04.2013 übersandte der Beklagte dem Finanzamt E-Stadt eine „Mitteilung über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer“ zwecks „möglicher Abstimmung der Bewertungsstellen“. Als Anlage beigefügt war eine Übersicht über die in E-Stadt belegenen Grundstücke. In Spalte 4 der Anlage ist festgehalten, dass eine Steuerbegünstigung nach § 5 Abs. 2 GrEStG vorliege. Eine Feststellung nach § 17 Abs. 2 GrEStG erfolgte (zunächst) nicht. 9

Der Vertrag 1 wurde gegenüber der Grunderwerbsteuerstelle des Beklagten nicht angezeigt. Er gelangte (lediglich) zur Vertragsakte des Beklagten. 10

Durch eine bei der Klägerin vom Finanzamt D-Stadt durchgeführte Betriebsprüfung wurde der Vertrag 1 der Grunderwerbsteuerstelle des Beklagten bekannt. Der Beklagte bat das Finanzamt D-Stadt daraufhin mit Schreiben vom 08.02.2018 um eine Auftragsprüfung betreffend Grunderwerbsteuer 2013, gesonderte Feststellung nach § 151 Abs. 1 Nr. 1 BewG der Grundbesitzwerte 2013 sowie gesonderte Feststellung von 11

Besteuerungsgrundlagen im Sinne von § 17 GrEStG. Das Finanzamt D-Stadt erließ am 03.04.2018 eine entsprechende Prüfungsanordnung. Im Rahmen dieser Prüfung führte die Klägerin mit Schreiben vom 30.08.2018/04.09.2018 aus:

- Der Sachbearbeiter des Beklagten habe seine Ermittlungspflichten verletzt. 12
- Die Übertragung sei nach § 5 Abs. 2 GrEStG steuerfrei, weil die Grundstücke allein dem übertragenden Gesellschafter zuzuordnen seien. 13
- Die Festsetzungsfrist sei am 31.12.2017 abgelaufen. Es sei insbesondere keine Anlaufhemmung wegen einer Verletzung der Anzeigepflicht anzunehmen, weil kein Tatbestand erfüllt sei, der eine Anzeigepflicht auslöse. Insbesondere liege kein Fall des § 19 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG vor, weil der Vertrag 1 am 19.03.2021 abgeschlossen worden, die Übertragung der Grundstücke aber nach dem 22.03.2013 erfolgt sei. 14
- Es lägen schließlich keine neuen Tatsachen vor. Die Übertragung des Kommanditanteils sei steuerlich irrelevant, weil die Grundstücke weiterhin Herrn C. zuzurechnen seien. Jedenfalls sei nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit anzunehmen, dass der Beklagte bei Kenntnis der Tatsachen zu einem anderen steuerlichen Ergebnis gelangt wäre. 15

Zur Grunderwerbsteuer wurden im Bericht des Finanzamts D-Stadt vom 01.04.2019 folgende Feststellungen getroffen: 16

- Herr C. sei im Zeitpunkt der Einbringung der Grundstücke zu 100 % an der Klägerin beteiligt gewesen. Daher sei die Grunderwerbsteuer nach § 5 GrEStG nicht erhoben worden. 17
- Mit Vertrag vom 19.03.2013 seien dann mit Wirkung zum 16.08.2013 90 % seines Kommanditanteils übertragen worden. Daher sei nach § 5 Abs. 3 GrEStG die Nichterhebung anteilmäßig nicht anzuwenden. 18
- Eine Änderung sei verfahrensrechtlich noch möglich. Die Veränderung im Gesellschafterbestand sei eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO (rückwirkendes Ereignis). Die Festsetzungsfrist beginne grundsätzlich mit Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eintrete, im Streitfall also mit Ablauf des 31.12.2013. Der Tatbestand sei jedoch nach § 19 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG anzeigepflichtig gewesen, weshalb die Festsetzungsfrist nicht mit Ablauf des Jahres 2013 begonnen habe und der Ablauf der vierjährigen Festsetzungsfrist durch die im Jahr 2018 begonnene Betriebsprüfung habe gehemmt werden können. 19

Am 07.05.2019 erließ der Beklagte einen Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer gegenüber der Klägerin. Unter „Feststellungen“ heißt es, die Besteuerungsgrundlagen würden gemäß § 17 GrEStG gesondert festgestellt für die Erwerbe am 21.03.2013 durch den Vertrag 3, der sich auf mehrere Grundstücke beziehe, die in den Bezirken verschiedener Finanzämter lägen. Es handele sich um einen Fall des § 17 Abs. 3a GrEStG. Die Steuer sei nach § 8 Abs. 2 GrEStG zu bemessen, weshalb eine Feststellung der Grundbesitzwerte entfalle. In der Anlage ist unter Ausweis der vertragsgegenständlichen Grundstücke in Spalte 4 („Steuerbegünstigt nach § _ GrEStG“) aufgeführt: § 5 Abs. 2 GrEStG in Höhe von nur 10,89 %. In Spalte 6 („Der Besteuerung zugrunde zu legen“) heißt es: § 8 Abs. 2. 20

Mit am 10.05.2019 beim Beklagten eingegangenen Schreiben legte die Klägerin Einspruch ein und führte zur Begründung aus: 21

- Die Grunderwerbsteuer sei im Betriebsprüfungsbericht in Textziffer 2.9 22

festgesetzt worden. Eine weitere Festsetzung aufgrund der Feststellung sei „hinfällig“.

- Die Anzeigepflicht sei nicht verletzt worden. Die Anzeige sei durch den Notar Dr. X erfolgt. Daher sei Festsetzungsverjährung eingetreten. 23

Einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung lehnte der Beklagte mit Bescheid vom 04.07.2019 ab. 24

Am 18.07.2019 erließ der Beklagte zwei Grunderwerbsteuerbescheide: 25

- Im Hinblick auf den Vertrag 2 einen nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO geänderten Bescheid über Grunderwerbsteuer in Höhe von 14.208 EUR (Steuernummer 1). Als Grundstückswert wurde ein Wert von 318.893 EUR angesetzt; mit Blick auf die fortbestehende Beteiligung von Herrn C. wurde die Übertragung in Höhe von 10,89 % als steuerfrei eingestuft. Unter „Erläuterung“ heißt es, der Bescheid werde geändert, wenn sich aus der am 07.05.2019 angeforderten, aber nicht eingereichten Erklärung zur Feststellung des Bedarfswerts eine andere Bemessungsgrundlage ergeben sollte. 26

- Im Hinblick auf den Vertrag 3 einen ebenfalls nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO geänderten Bescheid über Grunderwerbsteuer in Höhe von 53.340 EUR (Steuernummer 2). Als Grundstückswert wurde ein Wert von 1.197.189 EUR angesetzt; mit Blick auf die fortbestehende Beteiligung von Herrn C. wurde die Übertragung in Höhe von 10,89 % als steuerfrei eingestuft. Unter „Erläuterung“ heißt es, der Bescheid werde geändert, wenn sich aus der am 07.05.2019 angeforderten, aber nicht eingereichten Erklärung zur Feststellung des Bedarfswerts eine andere Bemessungsgrundlage ergeben sollte. 27

Mit am 24.07.2019 beim Beklagten eingegangenen Schreiben legte die Klägerin Einspruch gegen die Grunderwerbsteuerbescheide vom 18.07.2019 ein und verwies auf die Begründung des „vorangegangenen Einspruchs gegen die Grunderwerbsteuerbescheide mit gleichem Gegenstand“. 28

Die Klägerin stellte – nach Ablehnung durch den Beklagten – einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung des Bescheids vom 07.05.2019 bei Gericht, der unter dem Aktenzeichen 8 V 2310/19 GrE,F geführt wurde. Sie wiederholte hierzu im Wesentlichen ihren Vortrag aus dem Schreiben an die Betriebsprüfung vom 31.08.2018/04.09.2018, den sie wie folgt ergänzte: 29

Zur Frage der vermögensmäßigen Zuordnung führte sie aus: Nach Auffassung des Beklagten sei das personengebundene Rücklagenkonto wie das feste Kapitalkonto zu behandeln. Dies ergebe sich aus dem Gesellschaftsvertrag gerade nicht. Aus dem Gesellschaftsvertrag ergebe sich, dass lediglich das feste Kapitalkonto die Beteiligung am Gesellschaftsvermögen und an den Gesellschaftsrechten widerspiegele. Werde ausdrücklich auf ein Rücklagenkonto hingewiesen, so sei dieses gemäß § 264c Abs. 2 Satz 1 HGB ausdrücklich auszuweisen und zudem personengebunden. Der Ausweis als Rücklage hindere nicht, dass die Beträge im Innenverhältnis der Gesellschafter zueinander nur einzelnen Gesellschaftern zugeordnet werden könnten. Die Vereinbarung entspreche Zahlungen nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB (andere Zuzahlungen der Gesellschafter in das Eigenkapital). Hierunter seien freiwillige Leistungen zu verstehen, die keinerlei Auswirkung auf das gezeichnete Kapital hätten. 30

Zur Anwendbarkeit des § 19 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG und der Behauptung, die Änderung des Gesellschafterbestands sei mit Abschluss der Kauf- und Übertragungsvertrags am 19.03.2013 und nicht erst mit Eintragung in das Handelsregister erfolgt, ergänzt sie: Dies gelte zumindest im Innenverhältnis. 31

Der Senat gab dem Antrag mit Beschluss vom 24.01.2020 statt und setzte die Vollziehung 32

des Bescheids über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 07.05.2019 aus. Der Senat hat eine Sicherheitsleistung bei der Aussetzung der Vollziehung der Folgebescheide nicht ausdrücklich ausgeschlossen, weil keine große Wahrscheinlichkeit eines Obsiegens im Hauptsacheverfahren bestehe. Auf den Beschluss wird Bezug genommen.

Der Beklagte wies den Einspruch gegen den Feststellungsbescheid vom 07.05.2019 mit Einspruchsentscheidung vom 26.02.2020 als unbegründet zurück. Zur Anwendbarkeit des § 17 Abs. 2 GrEStG führte der Beklagte aus, die Anwendung sei durch den Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 01.03.2016 vorgegeben. Im Übrigen entspricht die Begründung im Wesentlichen den Ausführungen im Beschluss des Senats vom 24.01.2020. 33

Der Einspruch gegen den Bescheid vom 18.07.2019 (Steuernummer 1) wurde mit Einspruchsentscheidung (ebenfalls) vom 26.02.2020 zurückgewiesen. Die Begründung entspricht ebenfalls im Wesentlichen den Ausführungen im Beschluss des Senats vom 24.01.2020. 34

Der Einspruch gegen den Bescheid vom 18.07.2019 (Steuernummer 2) wurde mit Einspruchsentscheidung vom 02.03.2020 als unbegründet zurückgewiesen. Es wurde ausgeführt, der Änderungsbescheid vom 18.07.2019 sei ein Folgebescheid. Nachdem der Feststellungsbescheid vom 07.05.2019 ergangen sei, habe der Bescheid vom 03.04.2013 nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG geändert werden müssen. Soweit es im Bescheid vom 18.07.2019 selbst heiße, die Änderung sei nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG erfolgt, werde daran nicht mehr festgehalten. 35

Die Klägerin hat am 01.04.2020 Klage erhoben. Unter „wegen“ heißt es in der Klageschrift „Grunderwerbsteuer 2013 Bescheid vom 18.07.2019 Steuernummer: 1 RBST und 2 RBST“. Am Ende der Klageschrift wird ausgeführt: „Es wird Aussetzung der Vollziehung beantragt, wie auch zusätzlich gemäß Beschluss vom 24.01.2020 bereits gewährt.“ 36

Die Klägerin wurde in der Eingangsverfügung des Gerichts aufgefordert, eine Abschrift des angefochtenen Verwaltungsakts und der Einspruchsentscheidung zu übersenden. Daraufhin übersandte die Klägerin (Eingang am 23.04.2020) Kopien der beiden Einspruchsentscheidungen vom 26.02.2020 (also auch der zum Einspruch gegen den Feststellungsbescheid vom 07.05.2019) und der Einspruchsentscheidung vom 02.03.2020 sowie der drei zugrundeliegenden Bescheide. 37

Die Klägerin wiederholt zur Begründung der Klage ihr bisheriges Vorbringen. 38

39

Nachdem der Beklagte eine Aussetzung der Vollziehung der Bescheide vom 07.05.2019 und vom 18.07.2019 abgelehnt hatte, hat die Klägerin einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung bei Gericht gestellt. Der Senat hat die Vollziehung des Bescheids über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 07.05.2019 mit Beschluss vom 26.10.2020 (8 V 1218/20 GrE) auch für die Dauer des Klageverfahrens ausgesetzt und auf die Ausführungen im Beschluss vom 24.01.2020 verwiesen. Die ebenfalls beantragte Aussetzung der Vollziehung der beiden Grunderwerbsteuerbescheide vom 18.07.2019 hat der Senat im Beschluss vom 26.10.2020 hingegen abgelehnt. Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung des als Folgebescheid ergangenen Grunderwerbsteuerbescheids vom 18.07.2019 zur Steuernummer 2 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.03.2020 sei unzulässig, weil dieser nur mit Zweifeln an der Rechtmäßigkeit der Entscheidungen im Grundlagenbescheid begründet werde. Der Antrag hinsichtlich des (nicht als Folgebescheid ergangenen) Grunderwerbsteuerbescheids vom 18.07.2019 zur Steuernummer 1 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.02.2020 sei unbegründet. Wegen der Einzelheiten wird auf den Beschluss Bezug genommen.

Die Klägerin beantragt,	40
den Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 07.05.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.02.2020, den Grunderwerbsteuerbescheid vom 18.07.2019 (Steuernummer: 2) in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.03.2020 und den Grunderwerbsteuerbescheid vom 18.07.2019 (Steuernummer: 1) in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.02.2020 aufzuheben	41
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	42
Der Beklagte beantragt,	43
die Klage abzuweisen,	44
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	45
Er stützt sich auf sein bisheriges Vorbringen und trägt ergänzend vor: Die Klage sei nicht gegen den Feststellungsbescheid gerichtet worden, so dass dieser bestandskräftig geworden sei.	46
Die Sache ist am 20.05.2021 vor dem Senat mündlich verhandelt worden. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen.	47

Entscheidungsgründe

Die zulässige Klage ist unbegründet. Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO).	48
Die Klage ist auch gegen den Feststellungsbescheid gerichtet. Zwar nennt die Klageschrift als angefochtene Bescheide nur die Grunderwerbsteuerbescheide vom 18.07.2019. Auf die Aufforderung des Gerichts, eine Abschrift der angefochtenen Bescheide und Einspruchsentscheidungen zu übersenden, hat die Klägerin aber (auch) den Bescheid vom 07.05.2019 und die dazu gehörige Einspruchsentscheidung übersandt und damit deutlich gemacht, dass sich die Klage auch gegen den Feststellungsbescheid richtet. Es	49

ist unerheblich, dass die damit erfolgte Klarstellung des Klagegegenstands erst am 23.04.2020 und damit nach Ablauf der Klagefrist (§ 47 Abs. 1 Satz 1 FGO) erfolgt ist. Die Einspruchsentscheidung über den Einspruch gegen den Feststellungsbescheid datiert auf den 26.02.2020 (einen Mittwoch). Nach der Drei-Tages-Fiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 Abgabenordnung (AO) gilt ein schriftlicher Verwaltungsakt, der – wie diese Einspruchsentscheidung – durch die Post übermittelt wird, bei einer Übermittlung im Inland am dritten Tage nach der Aufgabe zur Post als bekannt gegeben. Dies wäre am 29.02.2020 (Schaltjahr), einem Samstag, und mithin gemäß § 108 Abs. 3 AO (zu dessen Anwendbarkeit auf die Drei-Tages-Frist nach § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO BFH, Urteil vom 09.12.1999, III R 37/97, BStBl. II 2000, 175; BFH, Beschluss vom 05.05.2014, III B 85/13, BFH/NV 2014, 1186 m.w.N.) am 02.03.2020. Die Frist begann mithin am 03.03.2020 (§ 108 Abs. 2 AO) und endete am 02.04.2020 (§ 108 Abs. 1 AO, §§ 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 Bürgerliches Gesetzbuch).

Die Klägerin durfte jedoch nach Ablauf der Klagefrist Ergänzungen zum Klagegegenstand und zu den angefochtenen Verwaltungsakten machen und hat zulässigerweise klargestellt, auch den Feststellungsbescheid vom 07.05.2019 angefochten zu haben. Dass ein Kläger den Inhalt der Klage durch die nachträgliche Ergänzung klarstellen darf, ergibt sich aus der Regelung des § 65 Abs. 2 Satz 1 FGO, die sich auf § 65 Abs. 1 FGO bezieht. Nach § 65 Abs. 1 Satz 1 FGO muss die Klage den Kläger, den Beklagten, den Gegenstand des Klagebegehrens und bei Anfechtungsklagen auch den Verwaltungsakt und die Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf bezeichnen. Aus der Regelung des § 65 Abs. 2 FGO, wonach der Vorsitzende oder der Berichterstatter den Kläger zu der erforderlichen Ergänzung innerhalb einer bestimmten Frist aufzufordern hat, wenn die Klage diesen Anforderungen nicht entspricht, ergibt sich, dass die Angaben in § 65 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht innerhalb der Klagefrist erfolgen müssen. Nur wenn die Klage den Anforderungen des § 65 Abs. 1 Satz 1 FGO vollständig entspricht, indem sie den Anfechtungsgegenstand eindeutig bezeichnet, ist eine Benennung weiterer Verwaltungsakte nach Ablauf der Klagefrist nicht zulässig (BFH, Urteil vom 05.09.1989, VII R 15/87, BFH/NV 1990, 580; BFH, Beschluss vom 10.09.1997, VIII B 55/96, BFH/NV 1998, 282). Die hiesige Klageschrift enthält keine eindeutige Bezeichnung des Klagegegenstands und der angefochtenen Verwaltungsakte. Zwar wird der Gegenstand unter „wegen“ allein mit „Grunderwerbsteuer 2013 Bescheid vom 18.07.2019 Steuernummer: 1 und 2“ bezeichnet. Dies ist schon insofern uneindeutig, weil es zu diesen Steuernummern jeweils einen (Grunderwerbsteuer-)Bescheid gibt. Abgesehen hiervon ist der Feststellungsbescheid ebenfalls unter der Steuernummer 2 ergangen. Zudem verweist die Klägerin auf den Beschluss vom 24.01.2020, der allein zum Feststellungsbescheid vom 07.05.2019 ergangen ist. Zuletzt ist bei der Auslegung auch zu berücksichtigen, dass die Klägerin bereits im Einspruch vom 24.07.2019 gegen die Grunderwerbsteuerbescheide vom 18.07.2019 den Feststellungsbescheid vom 07.05.2019 (sozusagen untechnisch) als „Grunderwerbsteuerbescheid“ bezeichnet hat.

Der Feststellungsbescheid vom 07.05.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.02.2020 ist rechtmäßig. 51

Der Beklagte stützt den Bescheid über die gesonderte Feststellung verfahrensrechtlich zu Recht auf § 17 Abs. 2 Alternative 2 GrEStG. Danach stellt in Fällen, in denen sich ein Rechtsvorgang auf mehrere Grundstücke bezieht, die in den Bezirken verschiedener Finanzämter liegen, 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. Die Voraussetzungen dieser Vorschrift liegen vor, weil Grundstücke im Bezirk des Beklagten und des Finanzamts E-Stadt liegen, wobei der wertvollste Teil im Bezirk des Beklagten liegt. Diesbezüglich besteht zwischen den Beteiligten zu Recht kein Streit. 52

Der Senat folgt nicht der früher seitens der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung, wonach § 17 Abs. 2 GrEStG nur bei Vorliegen der zusätzlichen, ungeschriebenen Voraussetzung anzuwenden ist, dass weder nachvollziehbare Einzelkaufpreise vereinbart wurden (wenn also kein Gesamtkaufpreis auf mehrere Grundstücke aufzuteilen ist) noch § 8 Abs. 2 GrEStG nicht zur Anwendung gelangt (vgl. koordinierter Ländererlass vom 19.03.2001, DB 2001, 672; gleich lautender Erlass vom 18.07.2007, juris; FG Nürnberg, Urteil vom 16.03.2004, IV 55/2003, EFG 2004, 1388; Heine in: Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, § 17 GrEStG Rn. 40; Loose in: Boruttau, § 17 GrEStG Rn. 42 a.E.; Heine in: Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, § 17 GrEStG Rn. 40). Die Finanzverwaltung hat diese Auffassung aufgegeben (vgl. gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Durchführung der gesonderten Feststellung nach § 17 GrEStG vom 01.03.2016, BStBl I 2016, 282; zustimmend Egner/Stößel in: GrEStG-eKommentar, § 17 Rn. 12; Brühl/Joisten/Scheinbacher, DStR 2016, 1503, 1504 f.; Bruscke, UVR 2018, 176, 178; Pahlke, GrEStG § 17 Rn. 21; Hofmann GrEStG, § 17 Rn. 10). Nach der früheren Verwaltungsauffassung wäre § 17 Abs. 2 GrEStG nicht anwendbar, weil ein Fall des § 8 Abs. 2 GrEStG vorliegt. 53

Der früheren Verwaltungsauffassung ist zu Recht entgegengehalten worden, dass das Tatbestandsmerkmal des Gesamtkaufpreises dem Gesetz nicht zu entnehmen und auch nach Sinn und Zweck der Vorschrift nicht erforderlich ist (Brühl/Joisten/Scheinbacher, DStR 2016, 1503, 1504 f.). Die gesonderte Feststellung dient nicht nur der Aufteilung eines Gesamtkaufpreises, sondern soll auch vermeiden, dass bei einer zweifelhaften grunderwerbsteuerlichen Bewertung eines Vorgangs der in Anspruch Genommene mehrere Verfahren führen muss (FG Köln, Urteil vom 26.05.2014, 5 K 1872/13, EFG 2014, 1608). Auch kann im Einzelfall durchaus strittig sein, ob die Zuordnung von Einzelkaufpreisen „nachvollziehbar“ ist, wie es nach früherer Verwaltungsauffassung für ein Absehen von der gesonderten Feststellung erforderlich war (Hofmann GrEStG, § 17 Rn. 10; Brühl/Joisten/Scheinbacher, DStR 2016, 1503, 1504 f.). 54

Der Feststellungsbescheid durfte am 07.05.2019 noch erlassen werden. Die Feststellungsfrist war nicht abgelaufen. Nach § 181 Abs. 1 Satz 1 AO gelten für die gesonderte Feststellung die Vorschriften über die Durchführung der Besteuerung sinngemäß. Die vierjährige Festsetzungsverjährungsfrist beginnt, wenn eine Steuererklärung oder eine Steueranmeldung einzureichen oder eine Anzeige zu erstatten ist, mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuererklärung, die Steueranmeldung oder die Anzeige eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist (§§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Alternative 2 AO). Die durch den Vertrag 1 im Jahr 2013 bewirkten Änderungen im Gesellschafterbestand waren nach § 19 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG anzeigepflichtig; diese Anzeige ist nach § 19 Abs. 5 Satz 1 GrEStG eine Steuererklärung im Sinne der Abgabenordnung. Die Festsetzungsfrist begann daher erst mit Ablauf des Jahres 2016 und endete mit Ablauf des Jahres 2020. Dass der Notar dem Beklagten den Vertrag 1 übersandt hat, ändert nichts an der Verletzung der Anzeigepflicht. Denn die Übersendung erfolgte nicht an die Grunderwerbsteuerstelle, sodass eine Anzeige nach § 19 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG nicht vorlag. 55

Wie zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig ist, erfüllt die Übertragung der Grundstücke (jeweils) den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG. 56

§ 5 Abs. 2 GrEStG ist nicht mit einer höheren als der vom Beklagten angesetzten Quote (10,89 %) anzuwenden. Denn gemäß § 5 Abs. 3 GrEStG findet § 5 Abs. 2 GrEStG insoweit keine Anwendung, als sich der Anteil des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand vermindert. Dies ist hier der Fall, wobei (wegen des Verböserungsverbots) offen bleiben kann, ob sich die nunmehr zu berücksichtigende Steuerbefreiung auf 10 % 57

oder auf 10,89 % beläuft.

§ 5 GrEStG hebt allein auf die Beteiligung am Vermögen ab und nicht etwa auf die Auseinandersetzungsquote oder auf die Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesamthand (BFH, Beschluss vom 27.08.2009, II B 35/09, BFH/NV 2009, 2003 m.w.N.). Ist der Anteil am Gesellschaftsvermögen durch eine Vereinbarung unter den Gesellschaftern bestimmt – etwa bei der Vereinbarung unveränderlicher, fester Kapitalkonten (meist Kapitalkonto I) – ist diese Vereinbarung maßgeblich (BFH, Urteil vom 31.05.1972, II R 9/66, BStBl. II 1972, 833; Viskorf in: Boruttau § 5 GrEStG Rn. 40 ff.), wenn nicht (grundstücksbezogene) abweichende Vereinbarungen getroffen wurden, nach denen das Vermögen der Gesellschaft oder einzelne Grundstücke den Gesellschaftern abweichend von der Beteiligungsquote zugeordnet werden oder sie daran nicht beteiligt sein sollen (BFH, Urteil vom 09.11.1988, II R 188/84, BStBl II 1989, 201; Hofmann, § 5 GrEStG Rn. 11; Pahlke, § 5 GrEStG Rn. 47 f.; Viskorf in: Boruttau § 5 GrEStG Rn. 27 m.w.N.). Solche abweichenden wirtschaftlichen Zuordnungen eines Grundstücks müssen aufgrund der Zielsetzung des § 5 GrEStG berücksichtigt werden: Nach § 5 Abs. 1 und 2 GrEStG werden Übertragungen auf eine Gesamthand von der Besteuerung ausgenommen, „soweit die Änderung der Rechtszuständigkeit des Grundstücks aufgrund des der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsgeschäfts wirtschaftlich insoweit zu keiner Veränderung führt, als der veräußernde Gesellschafter über seine Gesamthandsberechtigung (auch) am Grundstück(swert) beteiligt bleibt. Es müssen deshalb insbesondere die mit dem Eigentum am Grundstück verbundenen Chancen und Risiken, die Wertveränderungen, Erträge oder Aufwendungen den einbringenden Gesellschafter als Gesamthandsberechtigten treffen“ (BFH, Urteil vom 12.06.1996, II R 57/94, BFH/NV 1997, 199). Umgekehrt sind Verminderungen des Anteils des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand im Sinne des § 5 Abs. 3 GrEStG unschädlich und lassen die Anwendung des § 5 Abs. 1 und 2 GrEStG unberührt, wenn dem Übertragenden das Grundstück trotz einer Verminderung seines Anteils am Gesamthandsvermögen weiterhin wirtschaftlich zuzuordnen ist.

58

Im Streitfall bestimmt sich nach § 7 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags der Klägerin die Beteiligung am Gesellschaftsvermögen nach dem Verhältnis der festen Kapitalkonten (Kapitalkonto I). Im Jahr des Übergangs des Grundstücks auf die Gesamthand (2013) hat sich der Anteil des Veräußerers (Herrn C.) von 100 % (Einlage als alleiniger Kommanditist in Höhe von 100.000 EUR neben der nicht am Vermögen beteiligten Komplementär-GmbH) im Ergebnis auf 10,89 % (Einlage von 11.000 EUR neben der Einlage der eingetretenen weiteren Kommanditistin von 90.000 EUR) vermindert.

59

Es ist auch keine von der Beteiligungsquote abweichende Zuordnung zu berücksichtigen. Es wurde – im Hinblick auf die Grundstücke – kein abweichender Anteil am Gesellschaftsvermögen vereinbart. Zwar erfolgte die Grundstücksübertragung in Vertrag 3 gegen die Einräumung von Gesellschafterrechten dergestalt, dass Herrn C. (neben der Erhöhung seiner Kommanditeinlage um 1.000 EUR) ein Betrag von 1.600.000 EUR und weitere Beträge (Buchwert/Teilwert) auf seinem personengebundenen Rücklagenkonto (Rücklage gemäß § 264 Abs. 2 II Rücklagen HGB [Kapital II]) gutgeschrieben werden sollten. Auch war vereinbart, dass die Veräußerung des Grundstücks seiner Zustimmung bedurfte. Aus diesen Vereinbarungen ergibt sich aber nicht, dass das Grundstück weiterhin Herrn C. zuzurechnen wäre. § 5 Abs. 2 GrEStG erfordert, dass die mit dem Eigentum am Grundstück verbundenen Chancen und Risiken, die Wertveränderungen, Erträge und Aufwendungen den bisherigen Eigentümer und nunmehrigen Gesamthandsberechtigten treffen. Das bisherige Eigentum muss sich in der geschilderten Weise am Gesamthandseigentum fortsetzen (BFH, Urteil vom 16.01.1991 II R 38/87, BStBl. II 1991, 374). Die vorgesehene Gutschrift auf dem Kapitalkonto II bewirkt jedoch nicht, dass Herrn C. – über seine sich aus dem Kapitalkonto I ergebende Gesamthandsberechtigung hinaus – die Grundstücke betreffende Wertzuwächse oder Wertminderungen zugeordnet werden.

60

Vielmehr bildet das Kapitalkonto II einen geldwerten Anspruch des Gesellschafters ab, der mit einer Beteiligung an den zum Vermögen der Gesamthand gehörenden Gegenständen nichts zu tun hat. Auch der Zustimmungsvorbehalt führt nicht zu einer vom Anteil am Gesamthandsvermögen abweichenden Zuordnung der Grundstücke. Zwar kann Herr C. verhindern, dass die Klägerin die Grundstücke veräußert. Dieser Umstand führt jedoch nicht dazu, dass die mit den Grundstücke zusammenhängenden Chancen, Risiken und Wertveränderungen allein ihm zuzuordnen sind. Vielmehr bewirkt dieses „Bestimmungsrecht“, dass er – eine Veräußerungsabsicht der Klägerin unterstellt – über den Zeitpunkt entscheiden kann, in dem sich Chancen und Risiken bei allen am Gesamthandsvermögen (und damit an den Grundstücken) beteiligten Gesellschaftern realisieren. Schließlich besteht auch keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung des Inhalts, dass Herrn C. im Fall seines Ausscheidens oder für den Fall der Auflösung der Klägerin die Grundstücke oder deren Wert als (nicht ausgleichspflichtige) Abfindung oder als Vorabgewinn am Auflösungsvermögen zustehen.

Die Verminderung des Anteils des Herrn C. am Gesamthandsvermögen ist auch – anders als die Klägerin meint – nach dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand erfolgt. Die Frist begann am 21.03.2013. Entscheidend für den Beginn der Frist des § 5 Abs. 3 GrEStG ist der Zeitpunkt der Steuerentstehung (vor Anwendung der § 5 Abs. 1 und 2 GrEStG – Pahlke, GrEStG § 17 Rn. 21; Hofmann, § 5 GrEStG Rn. 33; Viskorf in: Boruttau, § 5 GrEStG Rn. 121). Die Steuer entstand gemäß § 38 AO mit der Verwirklichung des Tatbestands, mithin am 21.03.2013. Für den Zeitpunkt der Verminderung des Anteils am Gesamthandsvermögen kommt es auf die tatsächliche Einschränkung der Gesellschafterstellung und nicht auf die zugrunde liegende schuldrechtliche Vereinbarung an (BFH, Urteil vom 06.06.2001, II R 56/00, BStBl II 2002, 96; Viskorf in: Boruttau, § 5 GrEStG Rn. 121). Die entscheidende dingliche Übertragung des Kommanditanteils erfolgte aufschiebend bedingt durch die Eintragung im Handelsregister. Die Eintragung erfolgte am 16.08.2013 und mithin nach der Grundstücksübertragung am 21.03.2013. Dementsprechend ist es entgegen der Auffassung der Klägerin unerheblich, dass der Vertrag über den Verkauf und die Abtretung des Kommanditanteils vom 19.03.2013 datiert und zudem eine schuldrechtliche Rückbeziehung auf den 01.01.2013 enthält, während die Steuer später (am 21.03.2013) entstand.

61

Der Folgebescheid vom 18.07.2019 zur Steuernummer 2 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.03.2020 ist nach dem Gesagten ebenfalls rechtmäßig. Der ursprüngliche Bescheid vom 03.04.2013 war nach dem Erlass des Feststellungsbescheids nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO zu ändern. Dass er die bindenden Feststellungen des Feststellungsbescheids nicht zutreffend umsetzt, ist nicht vorgetragen und nicht ersichtlich. Die Steuer ist der Höhe nach nicht zu beanstanden. Die Klägerin wendet sich insbesondere nicht gegen die (bislang geschätzten) Grundstückswerte. Etwaige Einwendungen wären im gesonderten Verfahren zur Feststellung der Grundbesitzwerte geltend zu machen.

62

Auch der (nicht als Folgebescheid ergangene) Grunderwerbsteuerbescheid vom 18.07.2019 zur Steuernummer 1 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.02.2020 ist rechtmäßig.

63

Wie zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig ist, erfüllt die Übertragung des Grundstücks U-Straße 31 in M-Stadt durch den Vertrag 2 den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG.

64

Die Erhebung der Grunderwerbsteuer hat auch nicht nach § 5 Abs. 2 GrEStG über den vom Beklagten berücksichtigten Teil von 10,89 % hinaus zu unterbleiben. Gemäß § 5 Abs. 2 GrEStG wird die Steuer, wenn ein Grundstück von einem Alleineigentümer auf eine Gesamthand übergeht, in Höhe des Anteils nicht erhoben, zu dem der Veräußerer am

65

Vermögen der Gesamthand beteiligt ist. Diese Vorschrift ist nach § 5 Abs. 3 GrEStG insoweit nicht anzuwenden, als sich der Anteil des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand vermindert. Auf die obigen Ausführungen zur Anwendung des § 5 Abs. 3 GrEStG wird verwiesen. Die Vereinbarung im Vertrag 2, wonach die Übertragung des Grundstücks auf die Klägerin mit wirtschaftlicher und steuerlicher Zuordnung zum Kommanditanteil des Herrn C. und in eine persönlich gebundene Rücklage (Kapital II) erfolgt, entspricht grunderwerbsteuerlich der Regelung im Vertrag 3. Der ursprüngliche, der Klägerin am 02.04.2013 zugegangene Grunderwerbsteuerbescheid war gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern, nachdem sich die Beteiligung des Herrn C. am Gesamthandsvermögen der Klägerin nach der Eintragung der neuen Kommanditistin im Handelsregister vermindert hatte.

Die Steuer war bei Erlass des Bescheids am 18.07.2019 nicht festsetzungsverjährt und ist der Höhe nach nicht zu beanstanden. Auch diesbezüglich wird auf die obigen Ausführungen verwiesen. 66

Die Entscheidung über die Kosten beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 67

Die Revision war zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zuzulassen, weil die Frage, ob die Besteuerungsgrundlagen in Fällen wie den vorliegenden gesondert festzustellen sind, höchstrichterlich nicht entschieden ist (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). 68

xxx xxx xxx 69