Urteil vom 17. Dezember 2014, II R 2/13

Erhebung von Grunderwerbsteuer bei Änderung des Gesellschafterbestands einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft nach vorausgegangenem Grundstückserwerb vom Gesellschafter

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 2a S 3, GrEStG § 3 Nr 2, GrEStG § 3 Nr 6, GrEStG § 5 Abs 2, GrEStG § 5 Abs 3, GrEStG § 6 Abs 3, AO § 119 Abs 1, AO § 125 Abs 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 26. September 2011, Az: 3 K 74/07

Leitsätze

Die Anrechnung der Bemessungsgrundlage nach § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG für einen Grundstückserwerb der Personengesellschaft von ihrem Gesellschafter auf die Bemessungsgrundlage für einen späteren steuerbaren Wechsel im Gesellschafterbestand dieser Personengesellschaft hat unabhängig davon zu erfolgen, ob die Steuer für den Grundstückserwerb der Gesellschaft von ihrem Gesellschafter festgesetzt und erhoben wurde.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 27. September 2011 3 K 74/07, die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 15. Mai 2007 sowie die Grunderwerbsteuerbescheide des Beklagten vom 5. Dezember 2006 und vom 28. Juli 2011 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine grundstücksbesitzende GmbH & Co. KG, deren Grundstücke zuvor zum Betriebsvermögen der Einzelfirma von C gehörten. Durch notariell beurkundeten Vertrag vom 27. Dezember 2000 (UR 88) hatte C zunächst sein Einzelunternehmen einschließlich des Grundvermögens im Wege der Schenkung auf die H-OHG übertragen, an der seine drei Söhne D, E und F beteiligt waren (Übertragungsvorgang 1). Die H-OHG wurde sodann formwechselnd in die Klägerin umgewandelt. Deren Komplementärin ohne eigenen Kapitalanteil ist die CH-GmbH. Kommanditisten waren zunächst D, E und F.

2 Durch weiteren notariell beurkundeten Vertrag vom 27. Dezember 2000 (UR 99) übertrugen D, E und F ihre Kommanditanteile an der Klägerin auf die ebenfalls am 27. Dezember 2000 errichtete CG-KG, an deren Vermögen wiederum zu gleichen Teilen D, E und F beteiligt waren (Übertragungsvorgang 2). Komplementärin der CG-KG ohne eigenen Kapitalanteil ist die Grundstücksverwaltungs GmbH. Durch weiteren notariell beurkundeten Vertrag vom 27. Dezember 2000 (UR 02) traten D, E und F ihre Kommanditbeteiligungen an der CG-KG an die CH-GmbH ab (Übertragungsvorgang 3).

3 Das seinerzeit zuständige Finanzamt H setzte gegen die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der H-OHG zunächst bezüglich des Übertragungsvorgangs 1 auf der Grundlage des für die übertragenen Grundstücke gesondert festgestellten Grundbesitzwerts von 1.512.912 € durch Bescheid vom 17. Mai 2004 (GrESt-Nummer ... 5) Grunderwerbsteuer in Höhe von 52.951 € fest. Zur Begründung führte es aus, dass die Vergünstigung nach § 5 Abs. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes in der hier maßgeblichen Fassung (GrEStG) aufgrund § 5 Abs. 3 GrEStG zu versagen sei, weil sich die Anteile von D, E und F am Vermögen der Klägerin durch die nachfolgende Anteilsübertragung auf die CG-KG (Übertragungsvorgang 2) vermindert hätten. Aufgrund des Übertragungsvorgangs 2 sah das Finanzamt H die Voraussetzungen einer Änderung des Gesellschafterbestands der Klägerin i.S. des § 1

Abs. 2a Satz 1 GrEStG als erfüllt an und setzte für diesen Erwerbsvorgang durch weiteren Bescheid vom 17. Mai 2004 (GrESt-Nummer ... 8) die Grunderwerbsteuer in Anwendung des § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG auf 0 € fest.

4 Aufgrund der hiergegen eingelegten Einsprüche hob der Beklagte und Revisionsbeklagte --das zwischenzeitlich zuständig gewordene Finanzamt R (FA)-- durch Bescheid vom 6. November 2006 den Grunderwerbsteuerbescheid vom 17. Mai 2004 für den Übertragungsvorgang 1 ersatzlos auf, da die Übertragung des Grundvermögens auf die frühere H-OHG nach § 3 Nr. 2 GrEStG steuerbefreit sei. Den Einspruch gegen den den Übertragungsvorgang 2 betreffenden Grunderwerbsteuerbescheid verwarf das FA mit Einspruchsentscheidung vom 14. November 2006 mangels Beschwer als unzulässig.

5 Durch einen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheid vom 5. Dezember 2006 --unter Angabe der GrESt-Nummer ... (vorher ...8)-- setzte das FA gegen die Klägerin wiederum Grunderwerbsteuer in Höhe von 52.951 € fest. Als besteuerter Sachverhalt ist unter Bezugnahme auf die notarielle Urkunde des Notars "UR-Nr. / Aktenzeichen 88" der "Überlassungsvertrag vom 27.12.2000" bezeichnet. Zur Erläuterung ist ausgeführt, dass die Besteuerung wegen der Übertragung aller Kommanditbeteiligungen auf die CG-KG gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG erfolge. Die Nichterhebung der Steuer gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG komme nicht in Betracht, da mit der Übertragung der Kommanditanteile an der CG-KG auf die CH-GmbH (Übertragungsvorgang 3) gemäß Vertrag vom 27. Dezember 2000, UR 02, die Haltefrist des § 6 Abs. 3 GrEStG nicht eingehalten worden sei. Insoweit werde auch auf den Bericht der Betriebsprüfung vom 20. März 2006 verwiesen. Die Grundlage für die Anrechnung der Bemessungsgrundlage i.S. des § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG sei entfallen, da der Grunderwerbsteuerbescheid vom 17. Mai 2004 durch Bescheid vom 6. November 2006 aufgehoben worden sei.

6 Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb ohne Erfolg. Im Verlauf des Klageverfahrens erklärte das FA die Steuerfestsetzung durch Änderungsbescheid vom 28. Juli 2011 gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO für vorläufig hinsichtlich der Frage, ob die Heranziehung der Grundbesitzwerte i.S. des § 138 des Bewertungsgesetzes als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer verfassungsgemäß ist.

7 Das Finanzgericht (FG) wies die auf Aufhebung der Steuerfestsetzung gerichtete Klage mit der Begründung ab, der Grunderwerbsteuerbescheid vom 5. Dezember 2006 sei inhaltlich hinreichend bestimmt. Die Klägerin habe aufgrund der im Bescheid angegebenen GrESt-Nummern und der beigefügten Erläuterungen ohne Weiteres erkennen können, welcher Bescheid geändert werde und welcher Sachverhalt von der Änderung betroffen sei. Die Änderung des Grunderwerbsteuerbescheids für den Übertragungsvorgang 2 sei auch zu Recht erfolgt. Die Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheids für den Übertragungsvorgang 1 durch Bescheid vom 6. November 2006 sei in Bezug auf die Anrechnung der Bemessungsgrundlage nach § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG für den Übertragungsvorgang 2 ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 491 veröffentlicht.

8 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die fehlende Inhaltsbestimmtheit des angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheids und Verletzung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

9 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 15. Mai 2007 sowie die Grunderwerbsteuerbescheide vom 5. Dezember 2006 und vom 28. Juli 2011 aufzuheben.

10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, der Einspruchsentscheidung und der angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheide (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zwar zutreffend die hinreichende Inhaltsbestimmtheit des Änderungsbescheids vom 5. Dezember 2006 bejaht. Die Änderungsvoraussetzungen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO für diesen Bescheid waren aber nicht erfüllt.

12 1. Der Grunderwerbsteuerbescheid vom 5. Dezember 2006 ist nicht wegen inhaltlicher Unbestimmtheit nichtig (§ 125 Abs. 1 i.V.m. § 124 Abs. 3 AO) oder rechtsfehlerhaft.

13 a) Schriftliche Steuerbescheide müssen nach § 119 Abs. 1 AO inhaltlich hinreichend bestimmt sein sowie nach § 157 Abs. 1 Satz 2 AO die festgesetzte Steuer nach Art und Betrag genau bezeichnen und angeben, wer die Steuer

schuldet. Bei Grunderwerbsteuerbescheiden ist die Angabe des zu besteuernden Erwerbsvorgangs unerlässlich (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13. September 1995 II R 80/92, BFHE 178, 468, BStBl II 1995, 903, und vom 12. Februar 2014 II R 46/12, BFHE 244, 455, BStBl II 2014, 536, jeweils m.w.N.). Ein Änderungsbescheid muss zudem grundsätzlich den geänderten Bescheid erkennen lassen (BFH-Urteile vom 6. Juli 1994 II R 126/91, BFH/NV 1995, 178, und vom 24. April 2013 II R 53/10, BFHE 241, 63, BStBl II 2013, 755).

14 Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist im Wege der Auslegung unter Berücksichtigung der Auslegungsregeln der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs festzustellen. Entscheidend sind der erklärte Wille der Behörde und der sich daraus ergebende objektive Erklärungsinhalt der Regelung, wie ihn der Betroffene nach den ihm bekannten Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte (BFH-Urteile vom 22. August 2007 II R 44/05, BFHE 218, 494, BStBl II 2009, 754, und in BFHE 244, 455, BStBl II 2014, 536). Dabei ist nicht allein auf den Tenor des Bescheids abzustellen, sondern auch auf den materiellen Regelungsgehalt einschließlich der für den Bescheid gegebenen Begründung (BFH-Urteile vom 11. Juli 2006 VIII R 10/05, BFHE 214, 18, BStBl II 2007, 96, und in BFHE 218, 494, BStBl II 2009, 754, jeweils m.w.N.).

15 b) Der angefochtene Änderungsbescheid vom 5. Dezember 2006 ist nach diesen Grundsätzen inhaltlich hinreichend bestimmt. Er lässt bei sachgerechter Auslegung hinreichend deutlich erkennen, dass besteuerter Sachverhalt die Übertragung der von D, E und F gehaltenen Kommanditanteile an der Klägerin auf die CG-KG (Übertragungsvorgang 2) ist und der diesen Erwerbsvorgang betreffende Grunderwerbsteuerbescheid vom 17. Mai 2004 i.d.F. der Einspruchsentscheidung vom 14. November 2006 geändert wird.

16 Zwar ist der Klägerin zuzustimmen, dass sich diese Angaben nicht bereits aus den im Bescheid unter "Sachverhalt" aufgeführten Hinweisen entnehmen lassen. Aus den beigefügten Erläuterungen und der angegebenen GrESt-Nummer ergibt sich aber zweifelsfrei, dass der Übertragungsvorgang 2 und nicht der Übertragungsvorgang 1 der geänderten Besteuerung unterliegen sollte. Das FA hat den geänderten Bescheid durch die Angabe der GrESt-Nummer genau bezeichnet. Etwa verbleibende Zweifel hinsichtlich des besteuerten Sachverhalts werden durch die Erläuterungen im Änderungsbescheid beseitigt. Darin führt das FA ausdrücklich aus, dass die Besteuerung wegen der Übertragung aller Kommanditbeteiligungen an der Klägerin auf die CG-KG gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG erfolge und dass die Grundlage für die vormals im Bescheid vom 17. Mai 2004 vorgenommene Anrechnung der Bemessungsgrundlage durch die Aufhebung des den Übertragungsvorgang 1 betreffenden Grunderwerbsteuerbescheids weggefallen sei. Die Bezugnahme des Bescheids vom 5. Dezember 2006 auf die den Übertragungsvorgang 1 betreffende Urkundenrollen-Nummer des beurkundenden Notars beruht daher augenscheinlich auf einem für die Inhaltsbestimmtheit unbeachtlichen Versehen.

17 2. Entgegen der Auffassung des FG sind die Voraussetzungen für eine Änderung des bestandskräftigen Grunderwerbsteuerbescheids vom 17. Mai 2004 nicht erfüllt. Die Grunderwerbsteuer für den Übertragungsvorgang 2 ist trotz der Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheids vom 17. Mai 2004 für den Übertragungsvorgang 1 materiell-rechtlich zutreffend auf 0 € festzusetzen. Damit fehlt es an der für die Änderung nach §§ 172 ff. AO erforderlichen Rechtswidrigkeit eines bestandskräftigen Steuerbescheids (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 30. August 2001 IV R 30/99, BFHE 196, 507, BStBl II 2002, 49; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Vor § 172 AO Rz 28).

18 a) Durch die am 27. Dezember 2000 erfolgte Übertragung der Anteile von D, E und F an der Klägerin auf die CG-KG (Übertragungsvorgang 2) wurde der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG verwirklicht. Die zuvor nicht am Vermögen der Klägerin beteiligte CG-KG erlangte dadurch eine Beteiligung von 100 % am Vermögen der Klägerin. Der Anwendung des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG steht nicht entgegen, dass D, E und F nach der Übertragung ihrer Anteile an der Klägerin auf die CG-KG zunächst als Gesellschafter dieser KG weiterhin mittelbar an der Klägerin beteiligt blieben und sich die Übertragung der Anteile auf die CG-KG im Ergebnis als bloße Verlängerung der Beteiligungskette darstellt (BFH-Urteile vom 29. Februar 2012 II R 57/09, BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917, und vom 25. September 2013 II R 17/12, BFHE 243, 404, BStBl II 2014, 268).

19 b) Dieser Erwerbsvorgang ist infolge des Übertragungsvorgangs 3 (Abtretung der Kommanditbeteiligungen an der CG-KG an die CH-GmbH) nicht mehr gemäß § 6 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG begünstigt.

20 aa) Nach § 6 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG wird beim Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand die Steuer nicht erhoben, soweit Anteile der Gesellschafter am Vermögen der erwerbenden Gesamthand den jeweiligen Anteilen dieser Gesellschafter am Vermögen der übertragenden Gesamthand entsprechen. Bei doppelstöckigen Gesamthandsgemeinschaften, bei denen eine Gesamthand unmittelbar an einer anderen beteiligt ist, ist dabei nicht die Gesamthand als solche als Zurechnungssubjekt anzusehen, sondern ein

Rückgriff auf die am Vermögen der Gesamthand Beteiligten geboten (BFH-Urteile in BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917, und vom 3. Juni 2014 II R 1/13, BFHE 245, 386, BStBl II 2014, 855).

21 bb) Für den Übertragungsvorgang 2 sind die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG nicht erfüllt. Zwar waren D, E und F zunächst am Vermögen der CG-KG im selben Verhältnis wie am Vermögen der Klägerin beteiligt. D, E und F haben aber ihre Anteile an der CG-KG noch am 27. Dezember 2000 an die CH-GmbH abgetreten und damit ihre von § 6 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 GrEStG vorausgesetzte gesamthänderische Beteiligung am Vermögen der Klägerin verloren.

22 Nach der auf im Jahr 2000 verwirklichte Erwerbsvorgänge anzuwendenden ständigen Rechtsprechung des BFH war die Begünstigung des § 6 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG zu versagen, wenn und soweit die Gesamthänder entsprechend einem vorgefassten Plan in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang mit der Grundstücksübertragung von einer Gesamthand auf die andere Gesamthand ihre gesamthänderische Beteiligung völlig oder teilweise (durch Verminderung der Beteiligung) aufgaben oder sich ihre Beteiligung durch Hinzutritt weiterer Gesamthänder verringerte (BFH-Urteile vom 24. April 1996 II R 52/93, BFHE 180, 472, BStBl II 1996, 458; vom 10. März 1999 II R 55/97, BFH/NV 1999, 1376, und vom 18. Dezember 2002 II R 13/01, BFHE 200, 426, BStBl II 2003, 358). Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt, weil D, E und F ihre Kommanditbeteiligungen an der am 27. Dezember 2000 errichteten CG-KG entsprechend einer ersichtlich zu diesem Zeitpunkt bereits bestehenden Absprache noch am selben Tag an die CH-GmbH abgetreten haben.

23 Dabei ist es unerheblich, ob D, E und F im Umfang der von ihnen auf die CH-GmbH übertragenen Anteile der CG-KG wirtschaftlich weiterhin am Gesamthandsvermögen der CG-KG und der Klägerin beteiligt blieben. Eine solche wirtschaftliche Beteiligung genügt den Anforderungen des § 6 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG nicht, weil der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft nicht dinglich an einem zum Vermögen der Personengesellschaft gehörenden Grundstück mitberechtigt ist (BFH-Urteile in BFHE 200, 426, BStBl II 2003, 358, und in BFHE 245, 386, BStBl II 2014, 855, m.w.N.). Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist auch keine Fortführung einer bisher bestehenden gesamthänderischen Mitberechtigung am Grundstück (BFH-Urteil in BFHE 243, 404, BStBl II 2014, 268, m.w.N.).

24 c) Bei der Festsetzung der Grunderwerbsteuer für die Übertragung der Kommanditbeteiligungen von D, E und F an der Klägerin auf die CG-KG (Übertragungsvorgang 2) war nach § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG die Bemessungsgrundlage für den vorausgegangenen Erwerb der Grundstücke durch die Klägerin (Übertragungsvorgang 1) anzurechnen.

25 aa) Hat die Personengesellschaft vor dem Wechsel des Gesellschafterbestandes ein Grundstück von einem Gesellschafter erworben, ist nach § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG auf die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG ermittelte Bemessungsgrundlage die Bemessungsgrundlage anzurechnen, von der nach § 5 Abs. 3 GrEStG die Steuer nachzuerheben ist. Die Vorschrift soll eine Doppelbelastung mit Grunderwerbsteuer ausschließen (vgl. BTDrucks 14/443, S. 42). Eine solche entstünde, wenn einerseits für den Grundstückserwerb der Personengesellschaft von einem Gesellschafter gemäß § 5 Abs. 3 GrEStG die Vergünstigung aus § 5 Abs. 1 und Abs. 2 GrEStG versagt oder rückgängig gemacht wird und andererseits der durch den nachfolgenden Gesellschafterwechsel fingierte Erwerb desselben Grundstücks durch die fiktiv neue Personengesellschaft nach § 1 Abs. 2a GrEStG ebenfalls der Besteuerung unterworfen und für diesen Grundstückserwerb der fiktiv neuen Personengesellschaft die Begünstigung nach § 6 Abs. 3 GrEStG versagt würde (Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 5. Aufl., § 1 Rz 312; Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 10. Aufl., § 1 Rz 124).

26 bb) Die Anrechnung der Bemessungsgrundlage nach § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG setzt daher voraus, dass die Personengesellschaft ein Grundstück von einem Gesellschafter erworben hat, im Anschluss daran in Bezug auf dieses Grundstück durch die Änderung des Gesellschafterbestands der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG erfüllt wurde und dass aufgrund der Regelung des § 5 Abs. 3 GrEStG die Voraussetzungen für eine Nichterhebung der Steuer nach § 5 Abs. 1 oder Abs. 2 GrEStG in Bezug auf den Grundstückserwerb der Personengesellschaft von ihrem Gesellschafter nicht vorliegen oder rückwirkend entfallen sind. Dabei muss eine innere Verknüpfung der nachträglichen Versagung der Steuerbegünstigung mit dem Wechsel im Gesellschafterbestand bestehen (Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 8. Aufl., § 1 Rz 124).

27 cc) Im Streitfall sind diese Voraussetzungen für eine Anrechnung der Bemessungsgrundlage für den vorausgegangenen Grundstückserwerb der Klägerin (Übertragungsvorgang 1) auf die Bemessungsgrundlage für die nachfolgende Änderung des Gesellschafterbestands der Klägerin i.S. des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG (dazu II.2.a und b) erfüllt.

28 (1) Die Klägerin hat vor der Übertragung der Kommanditbeteiligungen von D, E und F auf die CG-KG ein Grundstück von einem Gesellschafter i.S. des § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG erworben. Mit dem nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG grunderwerbsteuerbaren Vertrag vom 27. Dezember 2000 (UR 88) hat C im Wege der Schenkung das zum Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens gehörende Grundvermögen auf die aus den Gesellschaftern D, E und F bestehende H-OHG übertragen (Übertragungsvorgang 1). Für diesen Erwerbsvorgang waren zunächst die Begünstigungsvoraussetzungen des § 5 Abs. 2 i.V.m. § 3 Nr. 2 GrEStG und --da C mit D, E und F in gerader Linie verwandt ist-- § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG erfüllt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 25. September 2013 II R 2/12, BFHE 243, 398, BStBl II 2014, 329; Meßbacher-Hönsch in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 17. Aufl., § 3 Rz 40, m.w.N.). Diese Vergünstigungen bleiben auch durch eine homogene formwechselnde Umwandlung der grundstückserwerbenden Gesamthand --im Streitfall durch den Formwechsel der H-OHG in die Klägerin-- unberührt (vgl. Viskorf in Boruttau, a.a.O., § 5 Rz 106).

29 (2) Die Begünstigung des § 5 Abs. 2 i.V.m. § 3 Nr. 2 und Nr. 6 GrEStG für den Übertragungsvorgang 1 ist jedoch wegen des Übertragungsvorgangs 3 entfallen.

30 Die Begünstigung nach § 5 Abs. 2 i.V.m. § 3 Nr. 2 und Nr. 6 GrEStG kann nur gewährt werden, wenn keine Verminderung der Beteiligung des erwerbenden Gesamthänders i.S. des § 5 Abs. 3 GrEStG eintritt. Über eine personenbezogene Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 2 und Nr. 6 GrEStG wird lediglich das Tatbestandsmerkmal "Gesamthänder" ersetzt. Die übrigen Voraussetzungen der Begünstigung nach § 5 Abs. 2 GrEStG, insbesondere die in § 5 Abs. 3 GrEStG bestimmte Behaltefrist von fünf Jahren, sind von den in gerader Linie verwandten oder beschenkten Personen einzuhalten (BFH-Entscheidungen vom 26. Februar 2003 II B 202/01, BFHE 201, 323, BStBl II 2003, 528, und in BFHE 243, 404, BStBl II 2014, 268 Rz 21; Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 10. Aufl., § 3 Rz 3). Die Voraussetzungen für die Nichterhebung der Steuer gemäß § 5 Abs. 2 i.V.m. § 3 Nr. 2 und Nr. 6 GrEStG entfallen daher rückwirkend i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 Alternative 1 AO, soweit sich der Anteil des Veräußerers beziehungsweise der verwandten oder beschenkten Personen am Vermögen der Gesamthand innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand vermindert.

31 Im Streitfall ist eine solche Anteilsverminderung i.S. des § 5 Abs. 3 GrEStG noch nicht dadurch eingetreten, dass D, E und F ihre Anteile an der Klägerin auf die CG-KG übertragen haben. Insoweit blieben D, E und F aufgrund Gesellschafteridentität über die CG-KG weiterhin in gesamthänderischer Verbundenheit an der Klägerin beteiligt. Die Anteile von D, E und F am Vermögen der Klägerin verminderten sich aber i.S. des § 5 Abs. 3 GrEStG durch die nachfolgende Übertragung der Kommanditbeteiligungen an der CG-KG auf die CH-GmbH. Eine mittelbare Beteiligung der früheren Gesamthänder über eine Kapitalgesellschaft genügt den Anforderungen des § 5 Abs. 1 und 2 GrEStG ebenso wenig wie denen des § 6 Abs. 3 GrEStG (BFH-Urteil in BFHE 243, 398, BStBl II 2014, 329).

32 d) Die Voraussetzungen für die Anrechnung der Bemessungsgrundlage nach § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG aus dem Übertragungsvorgang 1 sind nicht dadurch rückwirkend i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO entfallen, dass das FA die Festsetzung der Grunderwerbsteuer für den Grundstückserwerb der Klägerin (Übertragungsvorgang 1) mit Bescheid vom 6. November 2006 aufgehoben hat. Damit hat das FA lediglich einen bekannten und unveränderten Sachverhalt steuerrechtlich anders gewürdigt, aber nicht den Tatbestand, an den § 1 Abs. 2a Sätze 1 und 3 GrEStG anknüpfen, rückwirkend verändert.

33 Die Anrechnung nach § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG setzt anders als § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG nicht voraus, dass die Steuer für den vorausgegangenen Grundstücksübergang auf die Personengesellschaft tatsächlich festgesetzt wurde (Hofmann, a.a.O., § 1 Rz 125; Pahlke, a.a.O., § 1 Rz 312). Für eine Anrechnung nach § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG kommt es nach dem Wortlaut der Vorschrift nicht darauf an, ob die Grunderwerbsteuer für den vorangegangenen Grundstückserwerb der Gesellschaft vom Gesellschafter "nacherhoben wurde" beziehungsweise eine Vergünstigung nach § 5 Abs. 1 und Abs. 2 GrEStG "versagt worden ist". Entscheidend ist vielmehr, dass für den Grundstückserwerb der Personengesellschaft bei zutreffender materiell-rechtlicher Beurteilung gemäß § 5 Abs. 3 GrEStG die Vergünstigungsvoraussetzungen des § 5 Abs. 2 i.V.m. § 3 Nr. 2 oder Nr. 6 GrEStG entfallen sind.

34 3. Da das FG von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die Änderungsbescheide vom 5. Dezember 2006 und vom 28. Juli 2011 sowie die Einspruchsentscheidung vom 15. Mai 2007 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten. Das FA hatte mit Bescheid vom 17. Mai 2004 die Grunderwerbsteuer bezüglich der Übertragung der Kommanditbeteiligungen von D, E und F auf die CG-KG zutreffend auf 0 € festgesetzt. Die Voraussetzungen für eine Änderung des Grunderwerbsteuerbescheids vom 17. Mai 2004 lagen daher nicht vor.

35 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de