

Titel:

Übertragung eines Kommanditanteils und anschließende Übertragung eines Geschäftsanteils einer GmbH als grunderwerbsteuerrechtlich "einheitlicher Lebensvorgang" – Einbringung eines Kommanditanteils in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung als freigebige Zuwendung

Normenketten:

GrEStG § 1 Abs. 2a

GrEStG § 3 Nr. 2

Leitsätze:

1. Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG ist nach neuer BFH-Rechtsprechung auch auf Sachverhalte im Sinne des § 1 Abs. 2a GrEStG anzuwenden. (redaktioneller Leitsatz)
2. 2a) Eine Übertragung von Vermögen durch Gesellschafter im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses ist als gesellschaftsrechtlicher Vorgang und nicht als Schenkung oder freigebige Zuwendung an die Gesellschaft zu beurteilen. Es ist dabei nicht entscheidend, ob der Gesellschaftszweck auf Gewinnerzielung gerichtet ist oder ob die Kapitalgesellschaft gemeinnützige Ziele verfolgt. (redaktioneller Leitsatz)
3. 2b) Dies gilt auch, wenn sich nicht mehrere Gesellschafter zu einer Kapitalgesellschaft zusammengeschlossen haben und daher keine "Gemeinschaft" vorliegt, sondern die Gesellschaft nur einen Gesellschafter hat. (redaktioneller Leitsatz)
4. 3a) Ein Vorgang, nämlich die Schenkung der Gesellschaftsanteile einer grundbesitzenden Personengesellschaft, kann für die Anwendung des § 3 Nr. 2 GrEStG nicht in zwei Sachverhalte (Grundstücksübertragung einerseits und Anteilsschenkung andererseits) aufgespalten werden. In dem Umfang, in dem die Anteile schenkweise übertragen werden, ist der "einheitliche Lebensvorgang" deshalb steuerfrei nach § 3 Nr. 2 GrStG. Voraussetzung dafür ist aber, dass nur ein Lebenssachverhalt vorliegt. (redaktioneller Leitsatz)
5. 3b) Liegen zwei Übertragungen auf unterschiedliche Rechtssubjekte vor, die zeitlich auseinanderfallen (hier: Übertragung Kommanditeil auf die Zweite Familien GmbH, Übertragung der GmbH-Anteile mit Handelsregistereintragung auf die Stiftung), liegt kein "einheitlichen Lebenssachverhalt" vor. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Grunderwerbsteuer

Fundstellen:

UVR 2023, 267

ErbStB 2023, 228

StEd 2023, 385

EFG 2023, 1159

ZEV 2023, 636

LSK 2023, 12013

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob die Übertragung eines Kommanditanteils und die anschließende Übertragung eines Geschäftsanteils einer GmbH grunderwerbsteuerrechtlich als ein "einheitlicher Lebensvorgang" behandelt

werden können und ob die Einbringung eines Kommanditanteils in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung eine freigebige Zuwendung darstellt.

2

Die Klägerin ist eine Kommanditgesellschaft (KG), an der im Jahr 2013 X zu 100 % als Kommanditist beteiligt war. Komplementär der Klägerin ohne eine vermögensmäßige Beteiligung ist die X GmbH, deren alleiniger Anteilseigner wiederum die Klägerin selbst ist (Einheitsgesellschaft). Die Klägerin ist Eigentümerin von in den Bezirken verschiedener Finanzämter belegenem Grundbesitz.

3

X gründete im Jahr 2014 die X Stiftung, deren Rechtsfähigkeit mit Anerkennungsurkunde der Regierung von 1 vom 01.07.2014 erteilt wurde. Eine der wesentlichen Zielsetzungen des Stiftungsprojektes ist nach Angaben der Klägerin die langfristige Sicherstellung des Unternehmens der X GmbH & Co. KG als ein in der Region fest verhaftetes eigenständiges Unternehmen und damit die langfristige Sicherung der Arbeitsplätze in der Region.

4

Mit notarieller Urkunde vom 17.09.2014 des Notars A, URNr. x, 2, übertrug X eine Kommanditbeteiligung an der Klägerin in Höhe von xxx € (= 66,8 % des Kommanditkapitals) auf die X Familien GmbH, deren Anteile wiederum zu 100 % von X gehalten wurden (nachfolgend als Vorgang 1 bezeichnet). Mit gleicher Urkunde übertrug X seine 100 %-ige Beteiligung an der X Familien GmbH auf die X Stiftung des bürgerlichen Rechts (Stiftung), nachfolgend als Vorgang 2 bezeichnet.

5

X verstarb am 18.03.2015 und wurde von seiner Ehefrau Y beerbt. Im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erwarb diese den noch bei X verbliebenen Kommanditanteil von 33,2 %.

6

Mit Urkunde vom 25.09.2017 des Notars B, URNr. x, 2, übertrug Y ihre Kommanditbeteiligung an der Klägerin in Höhe von XXX € (= 33,2 % des Kommanditkapitals) "in einem ersten Schritt" auf die Zweite X Familien GmbH, deren Anteile wiederum zu 100 % von Y gehalten wurden (nachfolgend als Vorgang 3 bezeichnet). Die Einbringung erfolgte gegen Gewährung eines neuen Gesellschaftsanteils. Mit gleicher Urkunde übertrug Y "in einem zweiten Schritt" ihre 100 %-ige Beteiligung an der Zweiten X Familien GmbH auf die Stiftung (nachfolgend als Vorgang 4 bezeichnet). Die Übertragung auf die Stiftung erfolgte nach den Regelungen des Vertrages aufschiebend bedingt auf den Zeitpunkt der Eintragung der Kapitalerhöhung in das Handelsregister, die am 09.10.2017 (Veröffentlichung: 10.10.2017) erfolgte.

7

Das Finanzamt ging davon aus, dass sich aufgrund der Vorgänge 1 und 3 der Gesellschafterbestand der Klägerin innerhalb von fünf Jahren vollständig geändert habe und deshalb der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) erfüllt sei. Mit Bescheid vom 21.12.2017, geändert durch Bescheid vom 06.03.2018, stellte es die Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer gemäß § 17 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG auf den Besteuerungszeitpunkt 30.09.2017 gesondert fest. Der hiergegen erhobene Einspruch bleibt ohne Erfolg, die anschließend erhobene Klage (Az. 4 K 1397/18) führte zur Aufhebung der Bescheide vom 21.12.2017 und 06.03.2018, da nach Ansicht des Gerichts die Besteuerungsgrundlagen auf einen falschen Besteuerungszeitpunkt festgestellt worden waren.

8

Mit Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 25.05.2021 wurden aufgrund der Änderungen des Gesellschafterbestandes bei der Klägerin die Besteuerungsgrundlagen auf den 25.09.2017 neu festgestellt.

9

Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb ohne Erfolg und wurde mit Einspruchsentscheidung vom 05.11.2021 als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzamt führte zur Begründung im Wesentlichen Folgendes aus:

10

Mit Vorgang 1 und Vorgang 3 habe sich der Gesellschafterbestand der Klägerin innerhalb eines Zeitraums von weniger als fünf Jahren (vom 17.09.2014 bis zum 25.09.2017) dergestalt geändert, dass 100 % der

Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter (X Familien GmbH und Zweite X Familien GmbH) übergegangen seien, weshalb Vorgang 3 Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG auslöse. Eine Zusammenschau mehrerer selbständig nacheinander verwirklichter Erwerbsvorgänge zu einem einheitlichen Erwerb kraft wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei Grunderwerbsteuerrechtlich nicht möglich, da diese als Rechtsverkehrssteuer an die tatsächlich gewählte Gestaltung anknüpfe. Der vorliegende Erwerbsvorgang sei auch nicht nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG, nach dem Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes von der Besteuerung ausgenommen seien, steuerfrei, da die Voraussetzungen nicht erfüllt seien.

11

Der Bundesfinanzhof habe zwar in seiner Entscheidung vom 13.09.2006, II R 37/05, zur Auslegung von § 3 Nr. 2 GrEStG in der schenkweisen Anteilsübertragung einer grundbesitzenden Personengesellschaft einen "einheitlichen Lebensvorgang" gesehen, um deutlich zu machen, dass es sich trotz der unterschiedlichen rechtstechnischen Anknüpfungspunkte von Grunderwerbsteuer und Schenkungsteuer um einen Übertragungsvorgang handelt, der nicht in eine Grundstücksübertragung und eine Anteilsschenkung aufgespalten und somit auch nicht gleichzeitig der Grunderwerbsteuer und der Schenkungsteuer unterworfen werden könne. Weder sei der Entscheidung eine Aussage dazu zu entnehmen, dass dieser Lebensvorgang aus mehreren einzelnen zivilrechtlichen Erwerbsvorgängen bestehen könne, noch lasse sich aus der bloßen Verwendung des Begriffes "Lebensvorgang" ein solcher Schluss ziehen.

12

Die Übertragung eines Kommanditanteils und die anschließende Übertragung eines Geschäftsanteils könnten Grunderwerbsteuerrechtlich nicht als ein "einheitlicher Lebensvorgang" behandelt werden, da das Grunderwerbsteuergesetz jeden einzelnen Erwerbsvorgang als einen in sich abgeschlossenen Steuerfall betrachte. Zwei aufeinanderfolgende Anteilsübertragungen könnten, auch wenn sie in derselben "logischen Sekunde" erfolgten, für die Prüfung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG nicht zu einem "einheitlichen Lebenssachverhalt" zusammengefasst werden, da sie getrennt voneinander und zeitlich nacheinander erfolgt seien. Die ehemaligen Kommanditisten X und Y seien nicht gleichzeitig mit den Vermögensübertragungen aus den Familiengesellschaften ausgeschieden, sondern mit den anschließenden Übertragungen der Gesellschaftsanteile auf die Stiftung (Vorgang 2 und 4).

13

Weiterhin handele es sich nicht um eine unentgeltliche Übertragung der Kommanditanteile auf die jeweiligen Familien-GmbHs, da die Einbringung der Anteile ausweislich der notariellen Verträge als (offene) Einlagen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgte, folglich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst waren, dem Gesellschaftszweck dienten und damit keine freigebige Zuwendung darstellten. Eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG komme deshalb nicht in Betracht.

14

§ 1 Abs. 2a GrEStG fingiere Grunderwerbsteuerrechtlich eine Grundstücksübertragung von einer Personengesellschaft "alt" (in ihrer "alten" Zusammensetzung mit X und Y als Kommanditisten) auf eine Personengesellschaft "neu" (in ihrer "neuen" Zusammensetzung also mit der X Familien GmbH und der Zweiten X Familien GmbH als Kommanditisten). An der nach § 1 Abs. 2a GrEStG fingierten Grundstücksübertragung sei die X-Stiftung demnach nicht beteiligt (Veräußerer sei Personengesellschaft "alt" und Erwerber die Personengesellschaft "neu"). Laut Vorbringen der Klägerin vollziehe sich die Schenkung, auf die sich die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG gründen solle, hingegen zwischen X und Y einerseits und der X Stiftung andererseits. Dem kurzzeitigen Erwerb des Schenkungsgegenstandes bei den zwischengeschalteten Familiengesellschaften komme schenkungsteuerrechtlich keine Bedeutung zu, wie die Klägerin selbst ausführe. Letztendlich liege bei Grundstücksübertragungen über Mittelspersonen schenkungsteuerrechtlich nur eine Zuwendung aus dem Vermögen des Zuwendenden an den Dritten vor, wie sich der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes entnehmen lasse (unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 18.07.2013, II R 37/11). Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 16.12.2015, II R 49/14) setze § 3 Nr. 2 GrEStG jedoch voraus, dass sich der Grundstückserwerb zwischen Schenker und Bedachtem vollziehe. Vorliegend seien der schenkungsteuerbare Vorgang und die zivilrechtlichen Grundstücksübertragungen nicht deckungsgleich. Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 S. 1 GrEStG greife deshalb nicht ein (unter Hinweis auf die Ausführungen von Meßbacher-Hönsch, in Boruttau, Kommentar zum GrEStG, 19. Aufl., § 3, Rz 238). Auch aus diesem Grund scheide eine Anwendung von § 3 Nr. 2 GrEStG aus.

15

Die Prozessbevollmächtigten haben hiergegen Klage erhoben und zur Begründung im Wesentlichen folgendes vorgetragen:

16

Der Sachverhaltskomplex der unentgeltlichen Übertragung der Anteile an der Klägerin – unter Zwischenschaltung der Familien-GmbHs – auf die gemeinnützige Stiftung sei als einheitlicher Lebensvorgang insgesamt von der Grunderwerbsteuer gemäß § 3 Nr. 2 GrEStG befreit. Zur Vermeidung der Gefährdung des Gemeinnützigkeitsstatus der X Stiftung durch ungewollte Schaffung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes seien die Kommanditanteile in beiden Vorgängen jeweils nicht unmittelbar auf die Stiftung übertragen worden, sondern im Rahmen des Zustiftungsaktes in die beiden Zwischenholdings, die X Familien GmbH und die Zweite X Familien GmbH, eingebracht worden.

17

X habe im ersten Vorgang 2014 den Kommanditanteil unter Fortführung der Buchwerte gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten gemäß § 20 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) in die X Familien GmbH eingebracht. Die Übertragung sei handelsrechtlich durch eine Barkapitalerhöhung mit gleichzeitiger Einbringung der Anteile als Agio in die Kapitalrücklage erfolgt. In der gleichen notariellen Urkunde sei dann die unentgeltliche Übertragung der Geschäftsanteile im Wege der Zustiftung in das Grundstockvermögen der X Stiftung vollzogen worden. Die Übertragung der GmbH-Anteile sei lediglich aufschiebend bedingt um die Eintragung der Kapitalerhöhung in das Handelsregister erfolgt. Die Übertragung sei rechtstechnisch extra so gestaltet worden, dass der Einbringende, X, für den Übergang der GmbH-Geschäftsanteile auf die Stiftung weder juristisch noch tatsächlich noch faktisch Einwirkungsmöglichkeiten auf das Unternehmensvermögen und die erhaltenen GmbH-Anteile gehabt habe. In der Präambel des notariellen Vertrages vom 17.09.2014 sei deshalb ausdrücklich geregelt worden, dass "die Übertragung der Anteile an der X Familien GmbH (...) aufschiebend bedingt, also gleichzeitig ohne logische juristische Zwischensekunde mit der Wirksamkeit der Eintragung der Kapitalerhöhung" erfolgt. Als Einbringender und Stifter der Geschäftsanteile an der X Familien GmbH sei X schon aus ertragsteuerlichen Gründen (Vermeidung von Sonderbetriebsvermögen hinsichtlich des verbleibenden Anteils von 33,2 % an der Klägerin) daran gelegen gewesen, dass die Einbringung des Kommanditanteils und die Zustiftung uno actu in einer notariellen Urkunde und damit in der gleichen juristischen Sekunde vollzogen werde.

18

Die Zustiftung ihrer von X nach dessen Tod erhaltenen Kommanditbeteiligung durch Y mit notariellem Vertrag vom 25.09.2017 sei rechtstechnisch ebenso wie die Zustiftung von X selbst ausgestaltet worden. Damit sei beim Vorgang 3 auch wieder die Zustiftung zeitgleich mit der Einbringung vollzogen worden (Vorgang 4). Es sei bei beiden Übertragungsverträgen zentrales Gestaltungsziel gewesen, den Schritt der Einbringung mit dem Schritt der Zustiftung juristisch und wirtschaftlich so miteinander zu verkoppeln, dass es sich um eine einheitliche Übertragung handele und keinerlei wirtschaftliche oder juristische Einwirkungsmöglichkeit des Einbringenden an den erhaltenen Geschäftsanteilen an der (Zwischenholding) GmbH bestehe.

19

Beide Einbringungen der Kommanditanteile jeweils in die X Familien GmbH und Zweite X Familien GmbH seien aufgrund des inhaltlichen und untrennbar verkoppelten Vorgehens mit dem Übertragungsakt der Zustiftungen selbst gleichsam als einheitlicher Lebenssachverhalt gemäß § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG von der Besteuerung ausgenommen (unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 13.09.2006 II R 37/05). Grunderwerbsteuerlich entscheidend sei, dass die beiden Übertragungsvorgänge der Einbringung und der damit verbundenen Zustiftung ohne Einschränkung jeweils einheitliche Lebensvorgänge bildeten. Es komme darauf an, dass der konkrete Erwerb auf einer Schenkung beruhe. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes sei hierzu keine grunderwerbsteuerrechtliche, sondern eine schenkungsteuerrechtliche Prüfung vorzunehmen. Mehrere, auch zivilrechtlich selbständige Vorgänge, seien für Zwecke der Anwendung des § 3 Nr. 2 GrEStG zu einem einheitlichen Lebenssachverhalt zusammenzufassen, wenn die Vorgänge nach dem Willen des Schenkers zusammengehörten. Davon sei im Streitfall auszugehen. Auch habe der Bundesfinanzhof ausgeführt, dass es weniger auf den rechtstechnischen Anknüpfungspunkt, sondern vielmehr auf die Erfassung eines Lebenssachverhalts ankomme (unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 23.05.2012, II R 21/10). Normzweck sei, die doppelte Belastung eines Lebensvorgangs mit Grunderwerb-

und Schenkungsteuer zu vermeiden. Unerheblich sei, ob und in welcher Höhe Schenkungsteuer tatsächlich festgesetzt worden sei (unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 10.06.1995, R II 92/92).

20

Die Einbringung der Gesellschaftsanteile in die Zwischen-GmbHs sei nicht gesellschaftsrechtlich geprägt gewesen, da Hauptzweck die Zustiftung der Gesellschaftsanteile in die gemeinnützige X Stiftung gewesen sei. Den Einbringungen komme nur eine untergeordnete Bedeutung zu, da sie zeitlich, wirtschaftlich und juristisch lediglich integrierte Teilakte der Zustiftungen gewesen seien. Die Einbringung habe bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht dem Gesellschaftszweck der GmbHs dienen sollen, vielmehr sei das Halten von Beteiligungen in den Satzungen der Zwischenholding-GmbHs nur eine formal erforderliche satzungsrechtliche Regelung gewesen, um die Gemeinnützigkeit der Stiftung abzusichern. Auch die beiden Einbringungen der Kommanditanteile in die beiden GmbHs selbst seien nicht als entgeltlicher Schritt im Sinne eines abgeschlossenen Tausches, sondern als unentgeltlicher Schritt zu werten. Die Einbringungen seien hier als Barkapitalerhöhung mit Sachagio in die Kapitalrücklage strukturiert worden. Den Einbringenden sei es folglich nicht darauf angekommen, für die hier gegebenen Kommanditanteile bzw. Grundstücke im Tauschwege Geschäftsanteile zu erhalten, da sie laut notarieller Regelungen bereits mit Vornahme der Einbringung der Kommanditanteile ihr Vermögen aus der Hand gegeben und nicht im Tauschwege wieder Vermögen erhalten hätten. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (unter Verweis auf das Urteil vom 20.01.2016, Az. II R 40/14) liege in einem solchen Fall eine freigiebige Zuwendung vor.

21

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes erfolge durch die Einbringungsvorgänge nicht die Förderung des eigenen Zwecks der Gesellschaft, sondern die Förderung fremder Zwecke, nämlich der Stiftungszwecke. Nur eine Zuwendung, die in einem rechtlichen Zusammenhang mit dem Gesellschaftszweck einer Kapitalgesellschaft stehe, sei nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes nicht als unentgeltlich anzusehen. Zudem liege eine Förderung des Gesellschaftszwecks nach der zitierten Rechtsprechung nur vor, wenn dem Gesellschafter die mit der Vermögensübertragung erstrebte Förderung des Gesellschaftszwecks auch selbst wieder zugutekomme. Davon sei nicht auszugehen, wenn der Gesellschafter im Zuge der Vermögensübertragung aus der Gesellschaft ausscheide und gerade keine Geschäftsanteile mehr halte. In einem solchen Fall handele es sich nur um die Förderung eines fremden Gesellschaftszwecks – hier der Förderung des Stiftungsvermögens der gemeinnützigen Stiftung. Die Förderung eines fremden Gesellschaftszwecks führe zur Annahme einer unentgeltlichen Zuwendung durch den dann sogleich ausscheidenden Gesellschafter. Damit liege nach der Grunderwerbsteuer kein entgeltlicher Erwerbsvorgang vor. Damit sei von einer Anwendbarkeit des Erbschaftsteuergesetzes dem Grunde nach auszugehen. Folglich sei auch die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG anzuwenden. Nach der ersichtlichen Finanzrechtsprechung fielen unter den steuerrechtlichen Begriff des einheitlichen Lebensvorgangs immer ganze Sachverhaltskomplexe, was für die unentgeltlichen Übertragungen auf die gemeinnützige Stiftung gerade vorgelegen habe, da die Sachverhalte zeitgleich umgesetzt worden und juristisch untrennbar miteinander verknüpft gewesen seien. Allgemein gelte, dass bei Schenkungen über Durchgangs- oder Mittelperson, die Vermögen entsprechend einer bestehenden Verpflichtung in vollem Umfang an einen Dritten weiterzugeben hätten, schenkungsteuerrechtlich nur eine Zuwendung aus dem Vermögen des Zuwendenden an den Dritten vorliege (unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 18.07.2013 – II R 45/11). Dementsprechend komme dem kurzzeitigen Erwerb des Schenkungsgegenstandes bei den zwischengeschalteten Familien-GmbHs keine schenkungsteuerrechtliche Bedeutung zu.

22

Der im neuen Bescheid vom 25.05.2021 gewählte Besteuerungszeitpunkt 25.09.2017 als Tag der notariellen Beurkundung sei wiederum unzutreffend, da der handelsrechtliche Einbringungsstichtag mit Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten, zum 01.10.2017 verwirklicht worden sei. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG sei erst in dem Zeitpunkt erfüllt, zu dem die Geschäftsanteile dinglich und zivilrechtlich voll auf den Erwerber übergegangen seien. Ausweislich des eindeutigen Wortlauts zur Vereinbarung des Einbringungsstichtages sei die Einbringung und damit auch die dingliche Verfügung erst zu Beginn des 01.10.2017 erfolgt. Dies ergebe sich aus einer Auslegung des Übertragungsvertrages, nach der die Abtretung des Kommanditanteils in Buchstabe C Nr. IV. im Lichte der vorangegangenen zeitlichen Festlegungen in Nr. III. auszulegen sei. Es seien in Nr. III. ausdrücklich der 30.09.2017 als maßgeblicher

Bilanzstichtag und außerdem der 01.10.2017 als handelsrechtlicher Stichtag genannt worden. Eine anderweitige Auslegung liefe umwandlungssteuerrechtlich ins Leere.

23

Die Klägerin beantragt, den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 25.05.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 05.11.2021 aufzuheben; hilfsweise beantragen sie, die Revision zuzulassen.

24

Der Vertreter des Finanzamtes beantragt, die Klage abzuweisen, und trägt neben dem Verweis auf die Einspruchsentscheidung zur Begründung ergänzend Folgendes vor:

25

Der Besteuerungszeitpunkt sei mit dem 25.09.2017 zutreffend gewählt worden. Eine unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Personengesellschaft liege vor, wenn ein Mitgliedschaftsrecht an der Gesellschaft zivilrechtlich wirksam auf ein neues Mitglied der Personengesellschaft übergehe. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG sei danach erst in dem Zeitpunkt erfüllt, in dem die Gesellschaftsanteile dinglich auf die neuen Erwerber übergegangen seien. Für die Steuerentstehung sei auf den Erwerb der gesamthänderischen Mitberechtigung abzustellen (unter Hinweis auf BFH-Urteil II R 23/10, BStBl II 2011, 932). Demgemäß setze eine durch Anteilsübertragung bewirkte Änderung des Gesellschafterbestandes die Übertragung der Mitgliedschaft an der Personengesellschaft durch Abtretung des Gesellschaftsanteils gemäß §§ 413, 398 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) voraus. Eine Eintragung in das Handelsregister sei keine Wirksamkeitsvoraussetzung für den Übergang der Kommanditanteile. Unerheblich für die Steuerentstehung sei der Zeitpunkt, in dem die Leistung der Einlage erfolge.

26

Im Streitfall sei die Abtretung des Gesellschaftsanteils mit Vertrag vom 25.09.2017 wirksam erfolgt. Lt. Seite 11 IV.1. des Vertrags trete die Einbringende ihren Kommanditanteil samt der darauf entfallenden und übergehenden betrieblichen Konten (Kapitalkonto und Rücklagenkonto) an die Erwerberin – dies sei die Zweite X Familien GmbH – ab, welche die Abtretung annehme. Lediglich das auf den Kommanditanteil entfallende und für die Einbringende geführte Sonderkonto sei nicht abgetreten worden.

27

Der Wortlaut der Urkunde spreche für eine Einigung über die sofortige Übertragung des Kommanditanteils. Weiter heiße es, die Abtretung bzw. deren Annahme erfolgt "hiermit". Die Vereinbarung einer aufschiebenden Bedingung sei ausdrücklich nicht erfolgt. Aus diesen Formulierungen gehe hervor, dass sich die Vertragsparteien über die Übertragung des Kommanditanteiles einig gewesen seien. Die gesellschaftsrechtliche Zustimmung sei durch Gesellschafterbeschluss ebenfalls vom 25.09.2017 (Abschnitt C, V der Urkunde vom 25.09.2017) erfolgt.

28

Dies entspreche auch – wie auf Seite 4 des Vertrags unter A. Sachstand I Nr. 3 dargelegt -dem Willen der Einbringenden. Denn danach habe sie beabsichtigt, zunächst in einem ersten Schritt ihre Gesellschaftsanteile in die beim Amtsgericht 2 unter HRB eingetragene Zweite X Familien GmbH mit dem Sitz in 2 gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile einzubringen. Anschließend hätten danach in einem zweiten Schritt diese Gesellschaftsanteile auf die Stiftung übertragen werden sollen.

29

Wegen des weiteren Vorbringens wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, den Inhalt der Akten sowie auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 26.01.2023 verwiesen.

Entscheidungsgründe

30

Die Klage hat keinen Erfolg.

31

I. Der angefochtene Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 25.05.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 05.11.2021 ist rechtmäßig

und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO. Zutreffend ist das Finanzamt davon ausgegangen, dass die Übertragung des Kommanditanteils durch Y auf die Zweite X Familien GmbH zu einer Änderung des Gesellschafterbestandes bei der Klägerin dergestalt geführt hat, dass 100 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter (= X Familien GmbH und Zweite X Familien GmbH) übergegangen sind. Die Übertragung des Kommanditanteils auf die GmbH und die anschließende Übertragung aller Geschäftsanteile dieser GmbH auf eine Stiftung können grunderwerbsteuerrechtlich nicht als ein "einheitlicher Lebensvorgang" behandelt werden, der gemäß § 3 Nr. 2 GrEStG steuerfrei ist, da es sich um mehrere selbständig nacheinander verwirklichte Erwerbsvorgänge handelt. Zutreffend ist das Finanzamt zudem vom 25.09.2017 als dem richtigen Besteuerungszeitpunkt ausgegangen.

32

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, so gilt dies gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG in der im Streitjahr geltenden Fassung als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall aufgrund der Übertragung sämtlicher Kommanditanteile an der Klägerin auf Dritte gegeben.

33

a) Mit notarieller Urkunde vom 17.09.2014 des Notars A, URNr. x, 2, übertrug X von seiner Kommanditbeteiligung von 100 % an der Klägerin einen Anteil in Höhe von xxx € (= 66,8 % des Kommanditkapitals) auf die X Familien GmbH, deren Anteile wiederum zu 100 % von X gehalten wurden (Vorgang 1).

34

b) Der Eintritt von Frau Y in die Klägerin aufgrund des Erbfalles nach Herrn X (Eintragung im Handelsregister am 17.07.2015) unterliegt hingegen nicht der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2a GrEStG, da bei der Ermittlung des Vorhundertssatzes gemäß § 1 Abs. 2a Satz 2 GrEStG der Erwerb von Anteilen von Todes wegen außer Betracht bleibt (vgl. 1 Abs. 2a Satz 6 GrEStG).

35

c) Mit Urkunde vom 25.09.2017 des Notar B, URNr. x, 2, übertrug Y ihre Kommanditbeteiligung an der Klägerin in Höhe von XXX € (= 33,2 % des Kommanditkapitals) auf die Zweite X Familien GmbH, deren Anteile wiederum zu 100 % von Y gehalten wurden (Vorgang 3). Infolge der beiden Übertragungen hat sich der Gesellschafterbestand der Klägerin innerhalb eines Zeitraums von weniger als fünf Jahren (vom 17.09.2014 bis zum 25.09.2017) dergestalt geändert, dass 100 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter (= X Familien GmbH und Zweite X Familien GmbH) übergegangen sind. Vorgang 3 löst deshalb gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG Grunderwerbsteuer aus.

36

d) Diese bemisst sich gemäß § 8 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG nach dem Grundbesitzwert im Sinne des § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 in Verbindung mit § 157 Abs. 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes. Schuldner der Grunderwerbsteuer ist gemäß § 13 Nr. 6 GrEStG die Klägerin.

37

2. Der Erwerbsvorgang ist nicht nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG steuerfrei, da die Übertragung der Kommanditanteile durch Y auf die Zweite X Familien GmbH nicht auf einer freigebigen Zuwendung im Sinne von § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) beruht, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.

38

a) Nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG sind Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes von der Besteuerung ausgenommen. Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG ist nach neuer BFH-Rechtsprechung auch auf Sachverhalte im Sinne des § 1 Abs. 2a GrEStG anzuwenden (vgl. Meßbacher-Hönsch in: Viskorf, GrEStG-Kommentar, 20. Aufl. 2022, § 3, Rz. 105). Der Anwendbarkeit dieser Vorschrift steht nicht entgegen, dass § 1 Abs. 2a GrEStG den Übergang der Grundstücke der Kommanditgesellschaft auf eine neue Personengesellschaft fingiert (vgl. dazu Urteil des Bundesfinanzhofs vom 27.04.2005 II R 61/03, BFHE 210, 56, BStBl II 2005, 649), während

der Schenkungsteuer die freigebige Zuwendung der Gesellschaftsanteile an die Erwerber unterliegen würde (im Ergebnis ebenso Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 8. Aufl., § 1 Rz. 105; Pahlke/Franz, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 3. Aufl., § 3 Rz. 36 ff.). Denn diesen unterschiedlichen rechtstechnischen Anknüpfungspunkten hat der Bundesfinanzhof im Hinblick auf den Zweck des § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG, die doppelte Belastung eines Lebensvorgangs mit Grunderwerbsteuer einerseits und Erbschaftsteuer oder Schenkungsteuer andererseits zu vermeiden, keine Bedeutung zukommen lassen (vgl. BFH-Urteile vom 31.10.1963 II 155/60 U, BFHE 77, 706, BStBl III 1963, 579; vom 12.10.2006 II R 79/05, BFHE 215, 286, BStBl II 2007, 409 und vom 13.09.2006 II R 37/05, BFH/NV 2007, 157).

39

b) Als Schenkungen unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) gelten nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG freigebige Zuwendungen unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Diese Voraussetzungen sind vorliegend nicht erfüllt.

40

Der Bundesfinanzhof geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass eine Zuwendung, die in rechtlichem Zusammenhang mit einem Gemeinschaftszweck steht, nicht als unentgeltlich anzusehen ist (vgl. BFH-Urteile vom 12.07.1979 II R 26/78, BFHE 128, 266, BStBl II 1979, 631; vom 01.07.1992 II R 70/88, BFHE 168, 380, BStBl II 1992, 921; vom 24.08.2005 II R 28/02, BFH/NV 2006, 63; vom 15.03.2007 II R 5/04, BStBl II 2007, 472 und vom 17.10.2007 II R 63/05, BFHE 218, 429, BStBl II 2008, 381). Als Gemeinschaftszweck ist insbesondere auch der gesellschaftsvertraglich bestimmte Zweck einer Kapitalgesellschaft zu verstehen, zu dessen Erreichung sich die Gesellschafter zusammengeschlossen haben.

41

Übertragen die Gesellschafter – wie im Streitfall – im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses Vermögen auf die Kapitalgesellschaft, dient dies dem Gesellschaftszweck (Leistung societatis causa; vgl. BFH-Urteil vom 17.04.1996 II R 16/93, BFHE 180, 464, BStBl II 1996, 454). Eine solche Vermögensübertragung ist daher als gesellschaftsrechtlicher Vorgang und nicht als Schenkung oder freigebige Zuwendung an die Gesellschaft zu beurteilen (vgl. Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 7 Rz. 182; Moench in Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, Erbschaft- und Schenkungsteuer, § 7 Rz. 176; Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 14. Aufl., § 7 ErbStG Rz. 72 bis 74a; Schuck in Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 2. Aufl., § 7 ErbStG Rz. 180). Es ist dabei nicht entscheidend, ob der Gesellschaftszweck auf Gewinnerzielung gerichtet ist oder ob die Kapitalgesellschaft gemeinnützige Ziele verfolgt.

42

Im Streitfall erfolgte die Einbringung des Kommanditanteils von Y in die Zweite X Familien GmbH in Höhe von XXX € (= 33,2 % des Kommanditkapitals) mit notariellem Vertrag vom 25.09.2017 ausdrücklich gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten, wie sich den Regelungen der Einbringungsvereinbarung unter C. I Nr. 5 des Vertrages entnehmen lässt. Demnach erfolgte die Einbringung des Kommanditanteils von 33,2 % an der Klägerin und Bareinlage von 1.000 € ausdrücklich gegen Gewährung eines neuen Geschäftsanteils an der Zweiten X Familien GmbH. Soweit der Wert des Einbringungskommanditanteils samt der auf diesen Kommanditanteil entfallenden und übergehenden betrieblichen Konten den Wert des Geschäftsanteils unter Berücksichtigung der geleisteten Bareinlage übersteigt, war der überschüssende Betrag in die freie Kapitalrücklage einzustellen.

43

Soweit die Prozessbevollmächtigten darauf abstellen, dass die Einbringung der Gesellschaftsanteile in die Zwischen-GmbHs (X Familien GmbH und Zweite X Familien GmbH) nicht gesellschaftsrechtlich geprägt gewesen war, da Hauptzweck die Zustiftung der Gesellschaftsanteile in die gemeinnützige X Stiftung gewesen sei, greift diese Betrachtung zu kurz, da sie im Wesentlichen auf die X Stiftung abstellt, und nicht auf den vorliegend maßgeblichen Gesellschaftszweck der Zweiten X Familien GmbH. Nach Ansicht des Senats ist maßgeblich auf die Zweite X Familien GmbH abzustellen, da die Kommanditbeteiligung an der Klägerin unmittelbar auf diese Gesellschaft übertragen wurde. Wie die Prozessbevollmächtigten an anderer Stelle selbst ausführen, bestand der satzungsrechtliche Zweck der GmbHs als Zwischenholdings gerade im Halten von Beteiligungen, wie der Kommanditbeteiligung an der Klägerin. Dieser satzungsmäßige Zweck

der Zweiten X Familien GmbH konnte erst mit Übertragung der Kommanditbeteiligung erreicht werden und diente damit maßgeblich dem gesellschaftsvertraglich bestimmten Zweck.

44

Selbst wenn man auf die Zustiftung der GmbH-Anteile auf die X Stiftung abstellen würde, ist den Einbringungen der Kommanditanteile in die beiden GmbHs keine nur untergeordnete Bedeutung beizumessen, da aus Sicht der Gesellschafter die GmbH-Anteile erst dann auf die Stiftung übertragen werden sollten, wenn diese "werthaltig" waren, d.h. nachdem die Kommanditanteile an der Klägerin eingebracht worden waren. Damit war die Einbringung der Anteile in die GmbHs vielmehr essenziell, um die Anteile nicht direkt der X Stiftung zuzustiften.

45

Da die Einbringungen des Kommanditanteiles von Herrn X in die X Familien GmbH bzw. von Frau Y in die Zweite X Familien GmbH als (offene) Einlagen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgten, durch dessen/deren Gesellschaftsverhältnis veranlasst waren, dem Gesellschaftszweck dienten und damit keine freigebigen Zuwendungen darstellen, kommt eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG nicht in Betracht.

46

Diese Grundsätze gelten nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes auch, wenn sich nicht mehrere Gesellschafter zu einer Kapitalgesellschaft zusammengeschlossen haben und daher keine "Gemeinschaft" vorliegt, sondern die Gesellschaft nur einen Gesellschafter hat. Überträgt dieser Gesellschafter aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses Vermögen auf die Gesellschaft, handelt es sich ebenfalls um einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang und nicht um eine freigebige Zuwendung (vgl. BFH-Urteil vom 17.10.2007 II R 63/05, BFHE 218, 429, BStBl II 2008, 381).

47

c) Das Vorbringen der Prozessbevollmächtigten, eine Vermögensübertragung von einem Gesellschafter auf eine Gesellschaft stelle eine freigebige Zuwendung dar, wenn der Gesellschafter gleichzeitig aus der Gesellschaft ausscheide, da es sich in einem solchen Fall ebenso um die Förderung eines fremden Gesellschaftszwecks handle, wie wenn ein Nichtgesellschafter Vermögen auf eine Kapitalgesellschaft übertrage, kann der Klage nicht zum Erfolg verhelfen, da Frau Y mit Übertragung ihres Kommanditanteils auf die Zweite X Familien GmbH am 25.09.2017 nicht gleichzeitig aus der Zweiten X Familien GmbH ausscheidet. Ausweislich des notariellen Vertrages vom 25.09.2017 erfolgte die Übertragung des GmbH-Anteils an der Zweiten X Familien GmbH aufschiebend bedingt durch die Eintragung der Kapitalerhöhung der GmbH in das Handelsregister (vgl. Buchstabe D. Nr. I. des Vertrages), was vorliegend am 09.10.2017 erfolgte. Die Veröffentlichung dieser Eintragung erfolgte am 10.10.2017. Anders als im Urteilsfall des Bundesfinanzhofes im Verfahren Az. II R 40/14, schied Frau Y zivilrechtlich nicht gleichzeitig mit der Übertragung ihres Anteils auf die Zweite X Familien GmbH aus, sondern erst zwei Wochen später. Neben der fehlenden zeitlichen Übereinstimmung von Vermögensübertragung und Ausscheiden aus der Gesellschaft stellen die Vermögensübertragung auf die GmbH und die danach erfolgte Übertragung der Anteile an der GmbH, die noch vom Eintritt weiterer Umstände abhängt, auch nicht einen, sondern zwei eigenständige Rechtsvorgänge dar, auch wenn diese in einer notariellen Urkunde geregelt sind. Auch ist der Streitfall nicht mit der Konstellation vergleichbar, in der ein Nichtgesellschafter Vermögen auf eine Kapitalgesellschaft überträgt und damit einen fremden Gesellschaftszweck fördert, da – wie bereits ausgeführt – die Einlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgte, durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war und dem Gesellschaftszweck diente, da Y im Zeitpunkt der Übertragung der GmbH-Anteile auf die X Stiftung am 09.10.2017 "werthaltige" GmbH-Anteile übertragen wollte und erst zu diesem Zeitpunkt aus der GmbH ausschied.

48

d) Vorliegend können die zwei aufeinanderfolgenden Anteilsübertragungen (wie hier die Vorgänge 1 und 2 bzw. die Vorgänge 3 und 4) – unabhängig davon, dass sie in derselben Urkunde vereinbart worden sind – für die Prüfung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG nach Ansicht des Senates nicht zu einem "einheitlichen Lebensvorgang" zusammengefasst werden.

49

Zwar hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 12.10.2006 II R 79/05, BStBl II 2007, 409 seine bisherige Rechtsprechung, nach der die schenkweise Anteilsübertragung von Anteilen an einer grundbesitzenden Personengesellschaft nicht nach § 3 Nr. 2 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit ist, aufgegeben und

im Rahmen der Auslegung von § 3 Nr. 2 GrEStG den Begriff des "einheitlichen Lebensvorganges" geprägt. Hiernach kann ein Vorgang, nämlich die Schenkung der Gesellschaftsanteile einer grundbesitzenden Personengesellschaft, für die Anwendung des § 3 Nr. 2 GrEStG nicht in zwei Sachverhalte (Grundstücksübertragung einerseits und Anteilsschenkung andererseits) aufgespalten werden. In dem Umfang, in dem die Anteile schenkweise übertragen werden, ist der "einheitliche Lebensvorgang" deshalb – nach neuer Rechtsprechung – steuerfrei nach § 3 Nr. 2 GrStG (vgl. Meßbacher-Hönsch in Viskorf, Kommentar zum GrEStG, 20. Auflage, § 3 Rz. 103). Voraussetzung dafür ist aber, dass nur ein Lebenssachverhalt vorliegt (vgl. Meßbacher-Hönsch, a.a.O., Rz. 248). Durch § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG soll die doppelte Besteuerung eines Lebenssachverhaltes mit Grunderwerbsteuer und Schenkungsteuer vermieden werden. Der Grundstückserwerb muss demnach einen Tatbestand des Erbschaftsteuergesetzes erfüllen, also nach dem Erbschaftsteuergesetz steuerbar sein (vgl. Meßbacher-Hönsch, a.a.O., Rz. 103).

50

Der Streitfall unterscheidet sich von der zum "einheitlichen Lebenssachverhalt" ergangenen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes darin, dass vorliegend nicht ein Lebenssachverhalt in eine Grundstücksübertragung einerseits und eine Anteilsschenkung andererseits aufgespalten werden sollen, sondern dass mit der Übertragung des Kommanditanteils durch Y auf die Zweite X Familien GmbH am 25.09.2017 und die Übertragung der GmbH-Anteile an der Zweiten X Familien GmbH auf die X Stiftung rund zwei Wochen später zwei eigenständige (zivilrechtliche) Lebenssachverhalte gegeben sind, die nach Auffassung der Prozessbevollmächtigten zu einem Lebenssachverhalt zusammengefasst werden sollen, obwohl an diesen Vorgängen unterschiedliche Rechtssubjekte beteiligt sind, die Übertragungen zeitlich auseinanderfallen und die Übertragungsvorgänge nicht deckungsgleich sind, mithin unterschiedliche Erwerbsgegenstände vorliegen. Denn die Übertragung des Kommanditanteils an der Klägerin von Y erfolgt auf die Zweite X Familien GmbH, die ihrerseits selbst keine Übertragung mehr vornimmt. Der Kommanditanteil an der Klägerin verbleibt zivilrechtlich bei der Zweiten X Familien GmbH. Vielmehr überträgt Frau Y ihre Anteile an der Zweiten X Familien GmbH auf die X Stiftung. Damit nimmt sie zwei Übertragungen auf unterschiedliche Rechtssubjekte vor, die zeitlich auseinanderfallen (Übertragung Kommanditanteil auf die Zweite X Familien GmbH: 25.09.2017; Übertragung der GmbH-Anteile mit Handelsregistereintragung am 09.10.2017 auf die Stiftung). Schließlich sind die übertragenen Anteile (Kommanditanteil an der Klägerin und GmbH-Anteile an der Zweiten X Familien GmbH) nicht deckungsgleich, es liegen also unterschiedliche Erwerbsgegenstände sowohl nach dem Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz als auch nach dem Grunderwerbsteuergesetz vor, die nach Ansicht des Senats nicht zusammengefasst werden können, da sich die Unterscheidung aus der von den Beteiligten der Übertragung vorgenommenen zivilrechtlichen Gestaltungen ergibt und nicht aus unterschiedlichen rechtstechnischen Anknüpfungspunkten von Grunderwerbsteuer und Erbschaft- und Schenkungsteuer. Sinn und Zweck der zu § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG ergangenen Rechtsprechung besteht nach Auffassung des Senats nicht darin, zwei oder mehrere (rechtlich selbständige) Lebenssachverhalte zu einem zusammenzufassen, um die Steuerpflichtigen in den "Genuss" einer Steuerbefreiung kommen zu lassen, sondern einen Lebenssachverhalt, der sowohl nach dem Erbschaftsteuergesetz als auch nach dem Grunderwerbsteuergesetz – aufgrund unterschiedlicher Anknüpfungspunkte – steuerbar ist, nur einmal der Besteuerung zu unterwerfen.

51

Wie die Prozessbevollmächtigten selbst ausführen, hat die Zwischenschaltung der Familien GmbHs und die entgeltliche Ausgestaltung der Übertragung der Kommanditanteile auf diese (auch) der Vermeidung von Schenkungsteuer gedient. Demnach wurde von einer direkten Übertragung der Kommanditanteile auf die X-Stiftung bewusst abgesehen, um unerwünschte steuerliche Folgen u. a. auf dem Gebiet des Gemeinnützigkeitsrechts zu vermeiden. Die aus Sicht des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes bewusst geschaffene Aufspaltung der Übertragung in zwei rechtlich selbständige Vorgänge (Vorgänge 3 und 4) kann bei einer vorzunehmenden grunderwerbsteuerrechtlichen Würdigung nicht im Rahmen der Auslegung von § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG "beseitigt" werden, in dem die beiden zivilrechtlich selbständigen Vorgänge zu einem einheitlichen Lebenssachverhalt zusammengefasst werden. Somit würde letztendlich nicht nur eine Doppelbelastung vermieden, sondern eine Doppelfreistellung/-befreiung erreicht, für die die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes keine Anhaltspunkte bietet. Weder hat der Bundesfinanzhof eine Aussage dazu getroffen, dass dieser "einheitliche" Lebensvorgang aus mehreren einzelnen zivilrechtlichen Erwerbsvorgängen bestehen kann, noch lässt sich aus der bloßen Verwendung des Begriffes "Lebensvorgang" ein solcher Schluss ziehen.

52

Das Grunderwerbsteuergesetz knüpft – dem Wesen der Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrssteuer entsprechend – bei den Steuertatbeständen des § 1 Abs. 1 bis 3a) GrEStG formal an die tatsächlich gewählte Gestaltung an (vgl. BFH-Urteil vom 10.02.1988, II R 145/85, BStBl II 1988, 547), eine Zusammenschau mehrerer selbständig nacheinander verwirklichter Erwerbsvorgänge zu einem einheitlichen Erwerb kraft wirtschaftlicher Betrachtung ("Gesamtplan") ist nicht möglich. Für die Prüfung der Steuerbarkeit auf den einzelnen zivilrechtlichen Vorgang abzustellen und bei der Ermittlung der Steuerbefreiung ganze (aus mehreren Übertragungsakten bestehende) Sachverhaltskomplexe zu berücksichtigen, würde der gesamten Systematik der Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrssteuer zuwiderlaufen.

53

3. Zutreffend ist das Finanzamt vom 25.09.2017 als dem maßgeblichen Besteuerungszeitpunkt für die gesonderte Feststellung ausgegangen. Der Senat kommt bei Auslegung der vertraglichen Regelung im vorliegenden Einzelfall zu keinem anderen Besteuerungszeitpunkt.

54

a) Gegenstand der gesonderten Feststellung nach § 17 Abs. 3 GrEStG ist auch der Zeitpunkt, auf den der Grundbesitz der Personengesellschaft nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG zu bewerten ist. Dies ist nach § 138 Abs. 1 Satz 2 des Bewertungsgesetzes der Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 38 Abgabenordnung (AO), § 14 GrEStG), soweit nicht einer der in § 8 Abs. 2 Satz 2 GrEStG geregelten Sonderfälle vorliegt (vgl. BFH-Urteil vom 30.08.2017 II R 39/15, BStBl II 2018, 786).

55

b) Eine unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Personengesellschaft liegt vor, wenn ein Mitgliedschaftsrecht an der Gesellschaft zivilrechtlich wirksam auf ein neues Mitglied der Personengesellschaft übergeht (vgl. BFH-Urteile vom 16.01.2013 II R 66/11, BFHE 240, 191, BStBl II 2014, 266; vom 24.04.2013 II R 17/10, BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833 und vom 25.09.2013 II R 17/12, BFHE 243, 404, BStBl II 2014, 268). Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG ist danach erst in dem Zeitpunkt erfüllt, in dem die Gesellschaftsanteile dinglich auf die neuen Erwerber übergehen (vgl. BFH-Urteil vom 30.08.2017 II R 39/15, BStBl II 2018, 786). Die Steuer aus § 1 Abs. 2a GrEStG entsteht (§ 38 AO) in dem Zeitpunkt, in dem durch den Erwerb des (letzten) Anteils die Voraussetzungen einer tatbestandserfüllenden Änderung des Gesellschafterbestands herbeigeführt werden. Demgemäß setzt eine durch Anteilsübertragung bewirkte Änderung des Gesellschafterbestands die Übertragung der Mitgliedschaft an der Personengesellschaft durch Abtretung des Gesellschaftsanteils gemäß §§ 413, 398 BGB voraus; allein der Kaufvertrag bzw. ein anderweitiges schuldrechtliches Geschäft über einen Geschäftsanteil bewirkt noch keine Änderung des Gesellschafterbestands (vgl. BFH-Urteil vom 02.03.2011 II R 23/10, BStBl II 2011, 932). Unerheblich für die Steuerentstehung ist der Zeitpunkt, in dem die Leistung der Einlage erfolgt. Dies gilt ausnahmsweise nicht, wenn die Zustimmung der übrigen Gesellschafter zum Beitritt eines neuen Gesellschafters unter der aufschiebenden Bedingung erfolgt, dass dieser die Einlage tatsächlich erbringt. In diesem Fall entsteht die Grunderwerbsteuer nach dem Rechtsgedanken des § 14 Nr. 1 GrEStG erst mit Bedingungseintritt (Pahlke, GrEStG 6. Auflage 2018, Rn. 273).

56

c) Im Streitfall ist die Abtretung des Kommanditanteils an der Klägerin mit dem Vertrag vom 25.09.2017 wirksam erfolgt. Nach den Vereinbarungen unter Buchstabe C, Nr. IV.1. des Vertrags ("Abtretung, Gegenleistung") tritt die Einbringende hiermit ihre vorstehend näher bezeichnete Kommanditeinlage samt der darauf entfallenden und übergehenden betrieblichen Konten (Kapitalkonto und Rücklagenkonto) an die Erwerberin – dies ist die Zweite X Familien GmbH – ab, welche die Abtretung hiermit annimmt. Vom Eintritt weiterer Bedingungen wurde die Abtretung gerade nicht abhängig gemacht. Die Einbringung sollte ausdrücklich nicht unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung der Sonderrechtsnachfolge in das Handelsregister erfolgen. Dass die Bareinlage zu diesem Zeitpunkt noch nicht erbracht wurde, ist für die Abtretung unerheblich. Die Zustimmung der übrigen Gesellschafter erfolgte nicht unter der aufschiebenden Bedingung, dass diese die Einlage tatsächlich erbringt (vgl. Zustimmung unter Buchstabe C, Nr. V. des Vertrags). Die Abtretung wurde damit sofort wirksam. Da der Zeitpunkt des Handelsregistereintrags abbedungen wurde, kommt es auf den Zeitpunkt des Handelsregistereintrags im vorliegenden Fall nicht an. Lediglich das auf den Kommanditanteil entfallende und für die Einbringende geführte Sonderkonto wurde nicht abgetreten.

Sowohl die Abtretung des Kommanditanteils als auch die gesellschaftsrechtliche Zustimmung hierzu durch Gesellschafterbeschluss vom 25.09.2017 erfolgten mit Abgabe der für das dingliche Rechtsgeschäft notwendigen Erklärungen einheitlich am 25.09.2017 und waren Mangels Abhängigkeit vom Eintritt weiterer Bedingungen sofort wirksam.

d) Soweit die Prozessbevollmächtigten darauf abstellen, dass die Abtretung in Buchstabe C Nr. IV. im Lichte der vorangegangenen zeitlichen Festlegungen in Nr. III. auszulegen sei, wonach ausdrücklich der 30.09.2017 als maßgeblicher Bilanzstichtag und außerdem der 01.10.2017 als handelsrechtlicher Stichtag genannt worden seien, vermag der Senat daraus keinen anderen zivilrechtlichen Übertragungstag als den 25.09.2017 im Wege der Auslegung abzuleiten. Jedenfalls hat dieser (vermeintliche) Wille der Beteiligten keinen Eingang im dinglichen Übertragungsvertrag gefunden, der am 25.09.2017 ("hiermit") zivilrechtlich sofort wirksam geworden ist und vom Wortlaut keine andere, also eine sofortige Abtretung, nach Ansicht des Senates zulässt. Die Beteiligten der Übertragung haben sich vorliegend mit unterschiedlichen Zeitpunkten des Wirksamwerdens der Übertragung aus steuerrechtlicher und handelsrechtlicher Sicht auseinandergesetzt und haben das Wirksamwerden der Anteilsübertragung auf die Zweite X Familien GmbH bewusst nicht von einer aufschiebenden Bedingung abhängig gemacht, vorliegend der Eintragung der Sonderrechtsnachfolge in das Handelsregister, von deren Eintritt sie keine Kenntnis hatten. Dementsprechend wurde im notariellen Übertragungsvertrag geregelt, dass die Übertragung bewusst nicht von einer aufschiebenden Bedingung abhängig gemacht wird. Vielmehr sollte die Übertragung unbedingt und mit Unterzeichnung der notariellen Regelung "hiermit" erfolgen, demnach sofort. Nachdem die Beteiligten sich über den Zeitpunkt nach Ansicht der Prozessbevollmächtigten Gedanken gemacht haben, wäre es nahegelegen, den Zeitpunkt des zivilrechtlichen Wirksamwerdens der Anteilsübertragung auf die Zweite X Familien GmbH im dinglichen Rechtsgeschäft selbst zu bestimmen, wenn dieser nicht sofort eintreten sollte. Dies gilt umso mehr, als im notariellen Übertragungsvertrag vom 17.09.2014, in dem X seine Kommanditbeteiligung an der Klägerin auf die X Familien GmbH übertragen hat, und der den Beteiligten sicher bekannt war, unter Buchstabe A. Nr. IV. 1. der dingliche Übertragungszeitpunkt mit dem 17.09.2014 datumsmäßig exakt bestimmt wurde und mit dem Tag der notariellen Beurkundung und Abgabe der Abtretungserklärung übereinstimmt. Hätten die Beteiligten des notariellen Vertrages vom 25.09.2017 einen anderen Übertragungszeitpunkt zweifelsfrei bestimmen wollen, wäre nach Ansicht des Senates bei Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles eine Datumsangabe über den Zeitpunkt der Wirksamkeit des dinglichen Rechtsgeschäftes notwendig gewesen. Aus dem Fehlen einer solchen Regelung kann vorliegend kein anderer Übertragungszeitpunkt im Wege der Auslegung abgeleitet werden.

Zwar ist unter B., I. Nr. 3 des Vertrages geregelt, dass die Einbringung auf den steuerlichen Stichtag (das ist der Ablauf des 30.09.2017) und den handelsrechtlichen Stichtag (das ist der Beginn des 01.10.2017) zu erfolgen hat, allerdings wurde die in der notariellen Urkunde am 25.09.2017 ausgesprochene Abtretung des Anteils nicht unter einer aufschiebenden Bedingung erklärt und auch sofort an diesem Tag angenommen. Dass die Einbringung aus steuerrechtlicher Sicht erst mit Ablauf des 30.09.2017 bzw. handelsrechtlich mit Beginn des 01.10.2017, dem Ende des Wirtschaftsjahres der Klägerin, erfolgen sollte, ist vor dem Hintergrund der Erläuterungen der Prozessbevollmächtigten in der mündlichen Verhandlung nachvollziehbar. Diese Überlegung hat sich jedoch nicht in der notariellen Regelung über die dingliche Anteilsübertragung niedergeschlagen. Zivilrechtlich erfolgte die (dingliche) Geschäftsanteilsübertragung unbedingt am 25.09.2017, wie sich den Formulierungen des Vertrages entnehmen lässt, worauf das Finanzamt zutreffend hinweist. Das Grunderwerbsteuergesetz knüpft – dem Wesen der Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrssteuer entsprechend – an den zivilrechtlichen Übertragungsvorgang an, der vorliegend am 25.09.2017 stattfand. Ertragsteuerliche Aspekte können nach Ansicht des Senates im vorliegenden Fall nicht zu einem anderen (abweichenden) Übertragungszeitpunkt entgegen dem Wortlaut des dinglichen Übertragungsvertrages führen und würden mit Wesen der Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrssteuer nicht in Einklang zu bringen sein. Im Übrigen lässt sich aus der Rechtsprechung des Finanzgerichts Nürnberg zur Übertragung von GmbH-Anteilen, welche erst aus einer Kapitalerhöhung entstehen, kein anderer Besteuerungszeitpunkt ableiten, denn vorliegend geht es nicht um die Übertragung der GmbH-Anteile an der Zweiten X Familien GmbH auf die X Stiftung, sondern um die Übertragung des Kommanditanteils an der Klägerin auf die Zweite X Familien GmbH, einem von der weiteren Übertragung losgelösten zivilrechtlich eigenständigen Vorgang.

60

II. Die Revision war nicht zuzulassen; insbesondere liegt keiner der Zulassungsgründe des § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 FGO vor. Der Senat folgt der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Auslegung von § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG.

61

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO, nach der der Klägerin die Kosten aufzuerlegen sind, da diese unterlegen ist.