

# Urteil vom 12. Mai 2016, II R 26/14

## Grunderwerbsteuer bei Abtretung des Anspruchs auf Übertragung eines Gesellschaftsanteils

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 3 Nr 3, GrEStG § 1 Abs 3 Nr 4, GrEStG § 1 Abs 6, GrEStG § 17

vorgehend FG Köln, 25. März 2014, Az: 5 K 235/11

## Leitsätze

1. Die Abtretung eines kaufvertraglichen Anspruchs auf Übertragung von mindestens 95 % der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft und die Begründung der Verpflichtung dazu unterliegen nicht der Grunderwerbsteuer.
2. Gleiches gilt für die Übertragung der Gesellschaftsanteile vom bisherigen Gesellschafter unmittelbar auf den Abtretungsempfänger.
3. Das FG ist nicht berechtigt, den vom FA in einem Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer zu Unrecht festgestellten Erwerbsvorgang durch einen anderen zu ersetzen.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 26. März 2014 5 K 235/11, die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 21. Dezember 2010 sowie der Feststellungsbescheid des Beklagten vom 20. November 2007 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die A-Bank hielt ursprünglich 100 % an der B-AG, die ihrerseits 100 % der Anteile an verschiedenen Kapitalgesellschaften hielt. Diese waren Eigentümer von in der Bundesrepublik Deutschland belegenen Grundstücken.
- 2 Mit Vertrag vom 1. September 2006 verkaufte die A-Bank ihre Anteile an der B-AG an die C-Bank. Der Vertrag stand unter verschiedenen Bedingungen. Der C-Bank stand das Recht zu, vor dem Vollzug des Vertrags eine Gesellschaft ihrer Unternehmensgruppe als Käuferin zu benennen.
- 3 Nach Erfüllung der Bedingungen und noch vor Vollzug der Transaktion benannte die C-Bank die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) als Käuferin. Zur Umsetzung des ausgeübten Benennungsrechts schlossen die A-Bank, die C-Bank und die Klägerin am 1. Dezember 2006 eine entsprechende Änderungsvereinbarung. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 1. Dezember 2006 übertrug die A-Bank ihre Anteile an der B-AG unmittelbar auf die Klägerin.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ am 20. November 2007 gegenüber der C-Bank aufgrund des Vertrags vom 1. September 2006 einen auf § 1 Abs. 3 Nrn. 1 und 2 und § 17 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) gestützten Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer. In der Anteilsübertragung vom 1. Dezember 2006 sah das FA einen (weiteren) grunderwerbsteuerbaren Vorgang nach § 1 Abs. 3 Nrn. 1 und 2 GrEStG und erließ --ebenfalls am

20. November 2007-- gegenüber der Klägerin einen entsprechenden Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer. Darin war die A-Bank als Veräußerin bezeichnet.

- 5 Dagegen wandte sich die Klägerin mit dem Einspruch. Mit Einspruchsentscheidung vom 21. Dezember 2010 bezog das FA weitere von dem Erwerbsvorgang betroffene Grundstücke in die nunmehr auf § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG gestützte Feststellung mit ein und stellte die Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer gegenüber der C-Bank als Veräußerin und der Klägerin als Gesamtschuldner gesondert und einheitlich fest. In der Sache wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.
- 6 Die Klage hatte keinen Erfolg. Nach Ansicht des Finanzgerichts (FG) ist das FA zutreffend von einem steuerbaren Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 GrEStG ausgegangen. Einschlägig sei jedoch § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG, denn die Anteile seien von der A-Bank unmittelbar auf die Klägerin übertragen worden. Der Anteilskaufvertrag vom 1. September 2006 stehe einer Besteuerung nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG nicht entgegen, denn die Klägerin sei daran schuldrechtlich nicht beteiligt gewesen. Die fälschliche Bezeichnung der C-Bank als Veräußerin stelle allenfalls einen Begründungs-, nicht aber einen Bestimmtheitsmangel i.S. des § 119 Abs. 1 der Abgabenordnung dar. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1501 veröffentlicht.
- 7 Dagegen wendet sich die Klägerin mit der Revision. Sie rügt eine Verletzung von § 1 Abs. 3 GrEStG.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung und den Feststellungsbescheid vom 20. November 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. Dezember 2010 aufzuheben.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und des angefochtenen Feststellungsbescheids in Gestalt der Einspruchsentscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zwar zu Recht entschieden, dass der Eintritt der Klägerin in den zwischen der A-Bank und der C-Bank geschlossenen Vertrag nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt. Es durfte den vom FA festgestellten Erwerbsvorgang (§ 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG) aber nicht durch einen anderen Erwerbsvorgang (§ 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG) ersetzen. Zudem unterliegt die Anteilsübertragung von der A-Bank auf die Klägerin nicht der Grunderwerbsteuer.
- 11 1. Das FA hat die Besteuerungsgrundlagen für den am 1. Dezember 2006 vereinbarten Eintritt der Klägerin in den zwischen der A-Bank und der C-Bank am 1. September 2006 geschlossenen Anteilskaufvertrag zu Unrecht gesondert und einheitlich festgestellt, denn dieser Rechtsvorgang unterliegt nicht der Grunderwerbsteuer.
- 12 a) Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegt ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 % der Anteile an dieser Gesellschaft begründet, nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer. § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG fingiert einen Grundstücksübergang von dem Veräußerer der Anteile auf den Erwerber und rechnet dem Erwerber die der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar gehörenden Grundstücke grunderwerbsteuerrechtlich zu (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. Juni 2008 II R 55/06, BFH/NV 2008, 1876; vgl. Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 5. Aufl., § 1 Rz 390).
- 13 b) § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG erfasst nach seinem eindeutigen Wortlaut nur die Begründung eines Anspruchs auf Übertragung von mindestens 95 % der Anteile an einer Gesellschaft, nicht aber die Abtretung eines bereits bestehenden Übertragungsanspruchs oder die Begründung der Verpflichtung dazu. Letztere sind Zwischengeschäfte, die von der Vorschrift nicht erfasst werden. Dies wird insbesondere dadurch deutlich, dass § 1 Abs. 1 Nrn. 5 bis 7 GrEStG vergleichbare Zwischengeschäfte in den im Einzelnen genannten Fällen durch eigenständige Regelungen ausdrücklich der Grunderwerbsteuer unterwerfen (Fischer in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 17. Aufl., § 1 Rz 953; Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 10. Aufl., § 1 Rz 137; Behrens/Bielinis, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht 2015, 91).
- 14 Eine entsprechende Anwendung des § 1 Abs. 1 Nrn. 5 bis 7 GrEStG auf die Fälle des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG ist nicht zulässig. Sie würde gegen das im Steuerrecht geltende Verbot verstoßen, über den Wortsinn des Gesetzes hinaus

Steuertatbestände auszuweiten oder neue Steuertatbestände zu schaffen (Einzelheiten vgl. Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 4 AO Rz 360 ff.).

- 15** c) Der am 1. Dezember 2006 vereinbarte Eintritt der Klägerin in den zwischen der A-Bank und der C-Bank am 1. September 2006 geschlossenen Anteilskaufvertrag unterliegt somit nicht der Grunderwerbsteuer. Es kann demgemäß auf sich beruhen, ob das FA den im Feststellungsbescheid vom 20. November 2007 festgestellten Erwerbsvorgang zwischen der A-Bank und der Klägerin mit der Einspruchsentscheidung durch die Feststellung eines Erwerbsvorgangs zwischen der C-Bank und der Klägerin ersetzen durfte.
- 16** 2. Das FG durfte den Erwerbsvorgang, für den die Feststellung erfolgte (§ 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG), nicht durch einen Erwerbsvorgang (§ 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG) ersetzen, an dem ein anderer Veräußerer beteiligt war.
- 17** a) Gegenstand der gesonderten Feststellung nach § 17 Abs. 2 und 3 GrEStG ist in den Fällen des § 1 Abs. 3 GrEStG nicht nur die verbindliche Entscheidung über die Steuerpflicht dem Grunde nach, sondern u.a. auch die verbindliche Entscheidung über die als Steuerschuldner in Betracht kommenden Personen (BFH-Urteile vom 31. März 2004 II R 54/01, BFHE 205, 314, BStBl II 2004, 658, und vom 15. Oktober 2014 II R 14/14, BFHE 248, 228, BStBl II 2015, 405, Rz 20; vgl. auch Viskorf in Boruttau, a.a.O., § 17 Rz 67).
- 18** b) Begehrt der Kläger die Änderung eines solchen Feststellungsbescheids, beschränkt sich die Änderungsbefugnis des FG auf eine betragsmäßige Änderung. § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO erlaubt dem FG nicht, eine Feststellung auch in anderer Hinsicht, z.B. in Bezug auf die Person des Steuerschuldners, die Steuerart, den Veranlagungszeitraum oder den Steuergegenstand zu ändern (vgl. BFH-Urteil in BFHE 248, 228, BStBl II 2015, 405, Rz 25).
- 19** c) Im Streitfall hat das FA in der Einspruchsentscheidung vom 21. Dezember 2010 verbindliche Feststellungen über den Steuergegenstand, nämlich den Anteilserwerb der Klägerin von der C-Bank, getroffen. Das FG durfte weder den Steuergegenstand noch die Veräußerin austauschen.
- 20** 3. Die Übertragung der Anteile an der B-AG durch den notariell beurkundeten Vertrag vom 1. Dezember 2006 ist zudem entgegen der Ansicht des FG auch nicht nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG steuerbar.
- 21** a) Nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG unterliegt der Übergang unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft auf einen anderen der Grunderwerbsteuer. Der Tatbestand ist jedoch ausgeschlossen, wenn dem Übergang der Anteile ein schuldrechtliches Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, durch das ein Anspruch auf Übertragung der Anteile i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG begründet wurde. Diese Einschränkung dient nicht nur dem Schutz des Erwerbers vor einer doppelten Inanspruchnahme aufgrund der bloßen Erfüllung eines bereits zuvor begründeten schuldrechtlichen Rechtsgeschäfts, das seinerseits nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegt. Die Einschränkung dient vielmehr zugleich dem Interesse des Veräußerers der Anteile, der anderenfalls Gefahr liefe, als Steuerschuldner zweier auf denselben Gegenstand gerichteter Erwerbsvorgänge in Anspruch genommen zu werden.
- 22** b) Im Streitfall ist somit die Besteuerung der Übertragung der Anteile der A-Bank an der B-AG auf die Klägerin nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG ausgeschlossen. Der Übertragung ist ein Rechtsgeschäft vorausgegangen, das seinerseits nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegt.
- 23** aa) Aufgrund des Vertrags vom 1. September 2006 ist ein Anspruch der C-Bank gegen die A-Bank auf Übertragung der Anteile an der B-AG begründet worden. Der Vertrag erfüllt die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG. Mit Eintritt der im Vertrag vom 1. September 2006 vereinbarten Bedingungen waren die Grundstücke der Beteiligungsgesellschaften der B-AG grunderwerbsteuerrechtlich der C-Bank und nicht mehr der A-Bank zuzurechnen. Dies schließt eine erneute fiktive Veräußerung derselben Grundstücke durch die A-Bank nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG aus.
- 24** bb) Unerheblich ist, dass die Klägerin nicht an dem ursprünglichen, den Anspruch auf Übertragung der Anteile begründenden Rechtsgeschäft beteiligt war. Insoweit gelten dieselben Grundsätze wie beim vergleichbaren Eintritt in einen bereits bestehenden Grundstückskaufvertrag. Die Auflassung unterliegt in diesen Fällen ungeachtet der Personenverschiedenheit der am Verpflichtungs- und Erfüllungsgeschäft Beteiligten nicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG der Besteuerung, denn ihr ist ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet hat, vorausgegangen (vgl. Urteil des FG Bremen vom 11. Juni 2003 2 K 639/02 (1), EFG 2003, 1323; Fischer in Boruttau, a.a.O., § 1 Rz 21). Diese zum Verhältnis zwischen § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG und § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG entwickelten

Grundsätze gelten auch im Verhältnis zwischen § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG und § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG, denn der Regelungsgehalt der Vorschriften ist insoweit derselbe.

- 25** cc) Entgegen der Ansicht des FA folgt aus § 1 Abs. 6 GrEStG nichts anderes. Nach § 1 Abs. 6 Satz 1 GrEStG in der im Jahr 2006 geltenden Fassung unterliegt ein in § 1 Abs. 1, 2 oder 3 GrEStG bezeichneter Rechtsvorgang der Grunderwerbsteuer auch dann, wenn ihm ein in einem anderen dieser Absätze bezeichneter Rechtsvorgang vorausgegangen ist. Die Vorschrift betrifft somit nicht Rechtsvorgänge, die nicht in verschiedenen Absätzen, sondern in verschiedenen Nummern eines Absatzes geregelt sind, wie beispielsweise in § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG einerseits und in § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG andererseits (BFH-Urteil vom 15. Januar 2003 II R 50/00, BFHE 200, 430, BStBl II 2003, 320, unter II.4.).
- 26** 4. Da das FG von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der angefochtene Feststellungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten, denn er stellt Besteuerungsgrundlagen für einen nicht grunderwerbsteuerbaren Erwerbsvorgang fest.
- 27** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)