

# Urteil vom 15. Dezember 2010, II R 45/08

## Anfall von Grunderwerbsteuer bei mittelbarer Anteilsvereinigung trotz anschließender Anteilsveräußerung - Erlass eines Änderungsbescheids während des Revisionsverfahrens

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 3, FGO § 121 S 1, FGO § 68 S 1, FGO § 127

vorgehend FG Düsseldorf, 31. Juli 2007, Az: 7 K 2203/05 GE

### Leitsätze

Der Besteuerung der mittelbaren Vereinigung der Anteile an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft in einer Hand steht die anschließende Veräußerung der Anteile auch dann nicht entgegen, wenn an den Rechtsvorgängen zum selben Konzern gehörende Unternehmen beteiligt sind .

### Tatbestand

I.

- 1** Die L KG (L) war alleinige Kommanditistin der grundstücksbesitzenden LS KG (LS) und Alleingesellschafterin von deren Komplementärin. An der L waren die LV GmbH (LV) als Komplementärin ohne vermögensmäßige Beteiligung sowie nach einer Änderung der Gesellschafterstruktur die B KG (B) als einzige Kommanditistin beteiligt. Die B, die auch Alleingesellschafterin der LV war, veräußerte mit Vertrag vom 16. Dezember 1997 zunächst ein Viertel ihrer Kommanditbeteiligung an der L sowie die Hälfte ihrer Beteiligung an der LV an die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin).
- 2** Mit Vertrag vom 14. Oktober 1999 verpflichtete sich die B, auch die ihr verbliebenen Beteiligungen an der L und der LV mit Wirkung zum 30. September 1999 auf die Klägerin zu übertragen.
- 3** Mit Vertrag vom 18. Oktober 1999 veräußerte die L ihre Kommanditbeteiligung an der LS sowie ihre Beteiligung an deren Komplementärin ebenfalls mit Wirkung zum 30. September 1999 an die M Holding (M).
- 4** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) beurteilte den Vertrag vom 14. Oktober 1999 als nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes in der im Jahr 1999 geltenden Fassung (GrEStG) der Grunderwerbsteuer unterliegende mittelbare Vereinigung der Anteile an der LS in der Hand der Klägerin und den Vertrag vom 18. Oktober 1999 als ebenfalls der Grunderwerbsteuer unterliegende unmittelbare Veräußerung der Anteile an der LS. Der Einspruch der Klägerin gegen die Steuerfestsetzung für die mittelbare Anteilsvereinigung blieb erfolglos.
- 5** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 284 veröffentlichte Urteil mit der Begründung ab, die Veräußerung der Gesellschaftsanteile durch Vertrag vom 18. Oktober 1999 lasse die Grunderwerbsteuerpflicht der mittelbaren Anteilsvereinigung gemäß Vertrag vom 14. Oktober 1999 unberührt.
- 6** Mit der Revision rügt die Klägerin Verletzung des § 1 Abs. 3 GrEStG. Die Verträge vom 14. und 18. Oktober 1999 stünden in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang und bildeten daher ein einheitliches Vertragswerk, das nur einmal Grunderwerbsteuer auslöse, und zwar für die Anteilsveräußerung, nicht aber für die mittelbare Anteilsvereinigung.
- 7** Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung und die ergangenen Grunderwerbsteuerbescheide aufzuheben.
- 8** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen. Durch den während des Revisionsverfahrens

ergangenen Änderungsbescheid vom 17. August 2010 wurde die Steuerfestsetzung hinsichtlich der Frage, ob die Heranziehung der Grundbesitzwerte i.S. des § 138 des Bewertungsgesetzes als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer verfassungsgemäß ist, für vorläufig erklärt.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9** 1. Die Revision führt aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung der Vorentscheidung. Da während des Revisionsverfahrens ein Änderungsbescheid ergangen ist, der nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Verfahrens geworden ist, ist das Urteil des FG gegenstandslos geworden und aufzuheben (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. Januar 2008 VI R 44/07, BFHE 220, 269; vom 12. Februar 2009 V R 61/06, BFHE 224, 467, BStBl II 2009, 828; vom 30. Juni 2010 II R 60/08, BFHE 230, 78, BStBl II 2010, 897, und vom 22. Juli 2010 IV R 29/07, BFHE 230, 215). Einer Zurückverweisung der Sache an das FG nach § 127 FGO bedarf es nicht, weil sich aufgrund des Änderungsbescheids der Streitstoff nicht verändert hat. Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen bilden nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des BFH; sie fallen durch die Aufhebung der Vorentscheidung nicht weg, weil das finanzgerichtliche Verfahren nicht an einem Verfahrensmangel leidet (BFH-Urteile vom 15. März 2007 II R 5/04, BFHE 215, 540, BStBl II 2007, 472, und in BFHE 230, 78, BStBl II 2010, 897).
- 10** 2. Die Sache ist spruchreif. Die Klage ist unbegründet und daher abzuweisen. Wie das FA und das FG zutreffend angenommen haben, unterliegt der Vertrag vom 14. Oktober 1999 der Grunderwerbsteuer, ohne dass dem der Vertrag vom 18. Oktober 1999 entgegensteht.
- 11** a) Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegt u.a. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer, wenn durch die Übertragung alle Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers vereinigt werden würden und eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG nicht in Betracht kommt. Gegenstand der Besteuerung ist dabei nicht der Erwerb der Anteile an einer Gesellschaft als solcher, sondern die durch ihn begründete eigenständige Zuordnung der der Gesellschaft gehörenden Grundstücke (BFH-Urteile vom 12. Januar 1994 II R 130/91, BFHE 173, 229, BStBl II 1994, 408, und vom 9. April 2008 II R 39/06, BFH/NV 2008, 1529). Die Tatbestände des § 1 Abs. 3 GrEStG behandeln denjenigen, der Alleingesellschafter einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft wird bzw. geworden ist, so, als gehörten ihm die Grundstücke, die dieser Gesellschaft grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen sind (BFH-Urteile vom 20. Oktober 1993 II R 116/90, BFHE 172, 538, BStBl II 1994, 121, und in BFH/NV 2008, 1529).
- 12** Aus dieser Fiktion folgt, dass ein Grundstück nicht nur dann i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG zum Vermögen einer Gesellschaft gehört, wenn es im Eigentum der Gesellschaft steht. Maßgeblich ist vielmehr eine grunderwerbsteuerrechtliche Zuordnung in dem Sinne, dass bei der Gesellschaft, deren Anteile vereinigt werden, in der Vergangenheit ein Tatbestand verwirklicht worden ist, der einen Erwerbsvorgang i.S. des § 1 GrEStG darstellt, und danach kein erneuter Rechtsträgerwechsel im Sinne dieser Vorschrift von ihr auf einen anderen stattgefunden hat.
- 13** Da zu den Erwerbsvorgängen auch diejenigen des § 1 Abs. 3 GrEStG gehören, folgt daraus, dass die Vereinigung der Anteile an einer Gesellschaft, die ihrerseits zu 100 v.H. an einer grundstücksbesitzenden (Unter-)Gesellschaft beteiligt ist, ebenfalls der Grunderwerbsteuer unterliegt. Eine derartige mittelbare Anteilsvereinigung begründete die Steuerbarkeit danach bereits vor der entsprechenden Klarstellung durch die Einfügung der Worte "unmittelbar oder mittelbar" in § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG durch Art. 15 Nr. 1 Buchst. b aa des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) für Erwerbe ab dem 1. Januar 2000. Bei dieser Gesetzesänderung handelt es sich um eine bloße Klarstellung (BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 1529). Eine gleichzeitige Zuordnung von Grundstücken auf mehrere Rechtsträger ist grunderwerbsteuerrechtlich nicht ausgeschlossen (BFH-Urteil vom 15. Januar 2003 II R 50/00, BFHE 200, 430, BStBl II 2003, 320).
- 14** An der Steuerbarkeit einer mittelbaren Anteilsvereinigung ändert sich nichts, wenn die Anteile an der grundstücksbesitzenden (Unter-)Gesellschaft im Anschluss an die Anteilsvereinigung veräußert werden. Dies gilt auch dann, wenn die an der Veräußerung beteiligten Gesellschaften durch eine Organschaft verbunden sind oder ohne Bestehen einer Organschaft zu einem Konzern gehören. Mehrere Gesellschaften bilden auch in solchen Fällen

keine Grunderwerbsteuerrechtliche Einheit. Wie der BFH bereits entschieden hat, können auch bei Bestehen einer Organschaft eine nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder 2 GrEStG steuerbare Anteilsvereinigung und eine gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegende Anteilsübertragung aufeinander folgen, ohne dass sich dadurch an der Steuerbarkeit der beiden Vorgänge etwas ändert (BFH-Urteil vom 30. März 1988 II R 81/85, BFHE 153, 239, BStBl II 1988, 682). Nichts anderes gilt, wenn die beteiligten Gesellschaften zu einem Konzern gehören und bei dessen Umstrukturierung Rechtsvorgänge der vorgenannten Art verwirklicht werden. Grunderwerbsteuerrechtlich maßgebend ist die zivilrechtliche Selbständigkeit von Beteiligungsgesellschaften (BFH-Urteil in BFHE 200, 430, BStBl II 2003, 320). Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise etwa dergestalt, dass die Umstrukturierung eines Konzerns eine Einheit bilde und daher unabhängig von der rechtlichen Gestaltung nur einmal Grunderwerbsteuer auslösen könne, ist mit dem Charakter der Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrsteuer nicht vereinbar, der zu einer gesonderten steuerrechtlichen Beurteilung eines jeden für sich genommen der Grunderwerbsteuer unterliegenden Vorgangs führt.

- 15** Es spielt dabei entgegen der Ansicht der Klägerin keine Rolle, ob die mittelbare Anteilsvereinigung und die anschließende Anteilsübertragung unmittelbar aufeinander folgen oder ob dazwischen ein mehr oder minder großer Zeitabstand liegt. Entscheidend ist vielmehr, dass in solchen Fällen der Grundbesitz der grundstücksbesitzenden Gesellschaft Grunderwerbsteuerrechtlich zweimal einem neuen Rechtsträger zuzuordnen ist, und zwar zunächst demjenigen, der mittelbar Alleingesellschafter dieser Gesellschaft geworden ist, und dann dem Erwerber der Anteile an dieser Gesellschaft.
- 16** Dass die Veräußerung aller Anteile an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft der Besteuerung einer zuvor erfolgten Vereinigung aller Anteile an dieser Gesellschaft in einer Hand nicht entgegensteht, wird mittelbar durch die in § 1 Abs. 6 GrEStG getroffenen Regelungen bestätigt. Selbst wenn die Voraussetzungen für eine Anwendung dieser Vorschrift erfüllt sind, nämlich wenn in § 1 Abs. 1, 2 oder 3 GrEStG bezeichnete Rechtsvorgänge aufeinander folgen und Erwerberidentität besteht (vgl. BFH-Urteile in BFHE 200, 430, BStBl II 2003, 320, unter II.4., und vom 31. März 2004 II R 54/01, BFHE 205, 314, BStBl II 2004, 658, unter II.3.b), bleibt die Besteuerung des ersten Rechtsvorgangs unberührt. Besonderheiten ergeben sich gemäß § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG lediglich für die Erhebung der Steuer für den späteren Rechtsvorgang. Die Aufeinanderfolge mehrerer der in § 1 Abs. 1, 2 oder 3 GrEStG bezeichneten Rechtsvorgänge kann sich danach auf die Besteuerung des ersten Rechtsvorgangs erst recht dann nicht auswirken, wenn keine Erwerberidentität besteht.
- 17** Aus dem von der Klägerin angeführten BFH-Urteil vom 27. April 1966 II 5/62 (BFHE 86, 406) ergibt sich nichts anderes. Diese Entscheidung betraf nicht wie die vorliegende Streitsache die Besteuerung mehrerer aufeinander folgender Rechtsvorgänge, die jeweils für sich einen der Grunderwerbsteuer unterliegenden Tatbestand erfüllen, sondern einen Fall, in dem es lediglich aufgrund von Schwierigkeiten bei der Beurkundung zu einer von den Beteiligten nicht geplanten, vorübergehenden Vereinigung der Anteile an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft gekommen war. Es bedarf danach keiner Prüfung, ob an der Rechtsprechung des BFH im Urteil in BFHE 86, 406 für die dort entschiedene Fallgestaltung festgehalten werden könnte.
- 18** Ebenfalls zu Unrecht beruft sich die Klägerin auf das BFH-Urteil vom 5. November 2002 II R 86/00 (BFH/NV 2003, 344) und die diesem Urteil zugrunde liegende Vorentscheidung (Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 18. Oktober 2000 III 817/98, EFG 2001, 227). Diese Entscheidungen betreffen den Untergang einer Personengesellschaft durch Anwachsung und somit einen völlig anderen Sachverhalt. Bei dem von der Klägerin ferner genannten Urteil des Sächsischen FG vom 25. Juni 2003 6 K 1625/00 (EFG 2003, 1567) ging es um die Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 3 Nr. 3 GrEStG bei der Nachlassauseinandersetzung; es ist daher ebenfalls nicht einschlägig.
- 19** Aus der Rechtsprechung, nach der bei einem rechtlichen oder zumindest objektiv sachlichen Zusammenhang zwischen dem Vertrag über den Kauf eines unbebauten Grundstücks und dem Vertrag über die Bebauung des Grundstücks das Grundstück mit dem noch zu errichtenden Gebäude den Gegenstand des Erwerbs bildet (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 9. Dezember 2009 II R 33/08, BFH/NV 2010, 838, m.w.N.), lässt sich ebenfalls nicht folgern, dass die mittelbare Vereinigung der Anteile an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft in einer Hand dann nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt, wenn sich daran eine Veräußerung dieser Anteile anschließt. Diese Rechtsprechung betrifft nämlich die Frage, ob ein beim Abschluss eines Kaufvertrags, der nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegt, tatsächlich unbebautes Grundstück in unbebautem oder bebautem Zustand Gegenstand des Erwerbsvorgangs ist, und somit lediglich die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer (§ 8 Abs. 1 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG).

- 20** b) Das FA hat demgemäß den Vertrag vom 14. Oktober 1999 zu Recht der Grunderwerbsteuer unterworfen. Der Vertrag erfüllt die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG. Durch ihn wurde der Klägerin ein Anspruch auf Übertragung der ihr noch nicht gehörenden Anteile an der L und an deren Komplementärin eingeräumt. Aufgrund dieser vertraglichen Vereinbarung sollte die Klägerin mittelbar alle Anteile an der grundstücksbesitzenden LS erhalten. Die mit Vertrag vom 18. Oktober 1999 vereinbarte Veräußerung der der L gehörenden Anteile an der LS steht der Besteuerung der mittelbaren Anteilsvereinigung nicht entgegen. Die mit den Rechtsvorgängen verfolgten wirtschaftlichen Ziele sind ebenso unerheblich wie die von der Klägerin hervorgehobene, vom FG aber nicht festgestellte Zugehörigkeit der M zum selben Konzern wie die Klägerin und die L.

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