

# Urteil vom 15. October 2014, II R 14/14

**Änderungsbefugnis des FG bei Feststellungsbescheid; Grunderwerbsteuerbefreiung bei Anteilsvereinigung aufgrund schenkweise übertragener Anteile an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft - Zweck von § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG - Einerseits unzulässige und andererseits begründete Revision bei mehreren Streitgegenständen**

BFH II. Senat

FGO § 100, FGO § 123, GrEStG § 1 Abs 3 Nr 1, GrEStG § 2 Abs 3 S 1, GrEStG § 3 Nr 2 S 1, GrEStG § 17 Abs 3, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, FGO § 126 Abs 1, AO § 179 Abs 1

vorgehend FG Nürnberg, 22. January 2014, Az: 4 K 1854/12

## Leitsätze

1. Ein Feststellungsbescheid i.S. von § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG, der bei einer Anteilsvereinigung die Steuerpflicht dem Grunde nach sowie alle von dem steuerbaren Rechtsvorgang betroffenen Grundstücke und die darauf entfallenden Anteile an den einschlägigen Steuerbegünstigungen feststellt, kann vom FG nicht dahin geändert werden, dass mehrere dieser Grundstücke als zu einer wirtschaftlichen Einheit i.S. von § 2 Abs. 3 Satz 1 GrEStG gehörend zusammengefasst werden .
2. Führen mehrere zeitlich gestreckte, teilweise unentgeltliche und teilweise entgeltliche Übertragungen von Anteilen an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft zu einer Anteilsvereinigung i.S. von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG, sind bei der Ermittlung der Steuerbegünstigung nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG sowohl die Änderungen des Grundstücksbestands als auch die Werterhöhung der Grundstücke zu berücksichtigen .

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erhielt von seinem Vater (V), der Alleingesellschafter der grundbesitzenden GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in A war, aufgrund notariell beurkundeter Verträge vom 14. Januar 1999 und vom 29. August 2002 unentgeltlich Geschäftsanteile von 30 % bzw. 20 % an der GmbH. Den restlichen Geschäftsanteil von 50 % übertrug V mit notarieller Urkunde vom 23. Februar 2006 auf den Kläger. Als Gegenleistung hierfür hatte der Kläger monatlich 1.250 € bis zum Ableben des V an diesen und nach dem Ableben des V an dessen Ehefrau, die Mutter des Klägers, zu zahlen. Der Verkehrswert des zuletzt übertragenen Anteils betrug zum Zeitpunkt der Abtretung 1.523.400 €, der Verkehrswert der Gegenleistung belief sich auf 117.240 €.
- 2 Die GmbH war Eigentümerin folgender Grundstücke:

1. in A

- 3
- | Nr. | Fl.Nr. | Bezeichnung                                 | Größe in qm | Jahr/Zeitpunkt des Eigentumsübergangs |
|-----|--------|---|-------------|---------------------------------------|
| 1   | ...    | R-Straße 13 und 15, Gebäude- und Freifläche | 8 073       | 1987 und 1989                         |
| 2   | ...    | Nähe R-Straße, Gebäude- und Freifläche      | 6 177       | 1991                                  |
| 3   | ...    | An der R-Straße, Landwirtschaftsfläche      | 39          | 1994                                  |
| 4   | ...    | An der R-Straße, Bauplatz                   | 1 911       | 1994                                  |
| 5   | ...    | Nähe R-Straße, Gebäude- und Freifläche      | 2 000       | Auflassung vom 22. April 2002         |

2. in B

- | <b>4</b> | Nr. | Fl.Nr. | Bezeichnung                                    | Größe in qm | Jahr/Zeitpunkt des Eigentumsübergangs |
|----------|-----|--------|--|-------------|---------------------------------------|
|          | 1   | ...    | Gebäude- und Freifläche, Landwirtschaftsfläche | 1 992       | 1994                                  |
|          | 2   | ...    | Gebäude- und Freifläche                        | 1 991       | 1994                                  |
|          | 3   | ...    | X  | 2 000       | 1996                                  |
|          | 4   | ...    | Y, Gebäude- und Freifläche                     | 15 236      | 2004 und 2005                         |
- 5** Die in B gelegenen, bereits bebauten Grundstücke Nr. 1 bis 3 wurden von der GmbH zu Produktionszwecken genutzt. Auf dem Grundstück Nr. 4 wurden im Jahr 2005 neue Produktionsgebäude errichtet.
- 6** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ging davon aus, dass mit der Übertragung des Geschäftsanteils der GmbH von 50 % auf den Kläger am 23. Februar 2006 der Tatbestand der Anteilsvereinigung i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) erfüllt sei. Am 18. Juni 2007 erließ das FA einen an den Kläger als Erwerber gerichteten Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer gemäß § 17 GrEStG. Darin ist festgestellt, dass das FA für die Grunderwerbsteuer, das Finanzamt A (FA-A) für die Bedarfsbewertung der Grundstücke in A und das Finanzamt C (FA-C) für die Bedarfsbewertung der Grundstücke in B zuständig ist. Die von der Anteilsvereinigung betroffenen Grundstücke waren im Einzelnen aufgelistet. Eine Steuerbegünstigung wurde versagt. Der Einspruch blieb ohne Erfolg.
- 7** Im Rahmen des Klageverfahrens änderte das FA mit Bescheid vom 17. Januar 2014 die Feststellung dahin, dass in Bezug auf die Grundstücke in B das Finanzamt D (FA-D) für die Grunderwerbsteuer zuständig ist. Weiter wurden für den Erwerb der Grundstücke nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG jeweils steuerbegünstigte Anteile festgestellt.
- 8** Die Klage hatte teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) ging davon aus, dass die Grundstücke in A und in B jeweils zu einer wirtschaftlichen Einheit i.S. von § 2 Abs. 3 Satz 1 GrEStG gehörten und jeweils als ein Grundstück (Gesamtgrundstück A und Gesamtgrundstück B) zu behandeln seien. Im Urteil änderte das FG die Feststellungen dahin, dass für den durch die Anteilsvereinigung ausgelösten Erwerb des Gesamtgrundstücks A und des Gesamtgrundstücks B jeweils ein steuerbegünstigter Anteil festgestellt wurde. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 953 veröffentlicht.
- 9** Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung der §§ 1 Abs. 3 Nr. 1, 2 Abs. 1, 17 Abs. 3 GrEStG sowie der §§ 118 und 119 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO). Zur Begründung trägt er vor, dass die Erwerbe nur zu 3,563 % entgeltlich erfolgt und deshalb im Übrigen steuerbegünstigt seien.
- 10** Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 18. Juni 2007 für nichtig zu erklären, hilfsweise, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 17. Januar 2014 dahin zu ändern, dass die Bemessungsgrundlage für den Erwerb des Gesamtgrundstücks A auf 79.062 € (3,563 % des festgestellten Grundbesitzwerts von 2.219.000 €) und für den Erwerb des Gesamtgrundstücks B auf 29.519 € (3,563 % des festgestellten Grundbesitzwerts von 828.500 €) festgestellt wird.
- 11** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

### **12** A. Hauptantrag

Die Revision ist, soweit der Kläger im Revisionsverfahren erstmals die Feststellung der Nichtigkeit des Bescheids vom 18. Juni 2007 begehrt, unzulässig und deshalb zu verwerfen (vgl. § 126 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

- 13** Nach § 123 Abs. 1 Satz 1 FGO sind Klageänderungen im Revisionsverfahren unzulässig. Ein Revisionsantrag darf nicht über das Klagebegehren hinausgehen. Eine Erweiterung des Klageantrags im Revisionsverfahren ist unzulässig (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. Mai 2006 VI R 61/05, BFH/NV 2007, 45, und vom 28. März 2012 II R 42/11, BFH/NV 2012, 1486, Rz 30).
- 14** Im finanzgerichtlichen Verfahren hat der Kläger ausschließlich die Änderung des Feststellungsbescheids vom 17. Januar 2014, nicht jedoch die Feststellung der Nichtigkeit des vorhergehenden Feststellungsbescheids vom 18. Juni 2007 beantragt. Gegenstand der Entscheidung des FG war dementsprechend nur der Feststellungsbescheid vom 17. Januar 2014, auch wenn das FG im Rahmen der Prüfung, ob beim Erlass dieses Bescheids bereits Feststellungsverjährung eingetreten war, zur Wirksamkeit des vorhergehenden, mit einem Einspruch angefochtenen Feststellungsbescheids vom 18. Juni 2007 Stellung genommen hat. Mangels einer Entscheidung des FG zu dem Feststellungsbescheid vom 18. Juni 2007 fehlt es insoweit an einer formellen Beschwerde des Klägers, mit der Folge, dass der vom Kläger im Revisionsverfahren gestellte Hauptantrag unzulässig ist.
- 15** Eine unzulässige Revision ist grundsätzlich nach § 126 Abs. 1 FGO durch Beschluss zu verwerfen. Betrifft die von einem Beteiligten eingelegte Revision mehrere Streitgegenstände und ist die Revision in Bezug auf einen Streitgegenstand unzulässig und in Bezug auf den anderen begründet, kann insgesamt durch Urteil entschieden werden (vgl. BFH-Urteil vom 21. Juni 2012 IV R 42/11, BFH/NV 2012, 1927).

**16** B. Hilfsantrag

Soweit der Kläger hilfsweise die Änderung des Feststellungsbescheids vom 17. Januar 2014 beantragt, ist die Revision begründet. Die Vorentscheidung ist aufzuheben und der Rechtsstreit an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Entgegen der Auffassung des FG fehlte eine Befugnis zu der von ihm vorgenommenen Änderung des angefochtenen Feststellungsbescheids. Das FG konnte den Feststellungsbescheid des FA, der Feststellungen zum Erwerb von neun Grundstücken in A und B und zur anteiligen Steuerbegünstigung für jedes der Grundstücke enthält, nicht dahin ändern, dass nur für zwei Gesamtgrundstücke A und B steuerbegünstigte Anteile festgestellt werden.

- 17** 1. Nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer u.a. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein vereinigt werden würden. Die Steuerbarkeit wird nur durch den Erwerb des letzten Anteils ausgelöst. Mit dem Anteilserwerb wird grunderwerbsteuerrechtlich derjenige, in dessen Hand sich die Anteile vereinigen, so behandelt, als habe er die Grundstücke von der Gesellschaft erworben, deren Anteile sich in seiner Hand vereinigen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 23. Mai 2012 II R 21/10, BFHE 237, 466, BStBl II 2012, 793, m.w.N.).
- 18** Im Streitfall ist der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erfüllt. Der Kläger war nach der Übertragung des Anteils von 50 % am 23. Februar 2006 alleiniger Anteilseigner der GmbH. Der damit verbundene (fiktive) Erwerb der Grundstücke der GmbH durch den Kläger ist steuerbar.
- 19** 2. Bei einer Vereinigung der Anteile von mindestens 95 % in einer Hand (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG) werden nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG die Besteuerungsgrundlagen durch das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung der Gesellschaft befindet, gesondert festgestellt, wenn --wie im Streitfall-- ein außerhalb des Bezirks dieses Finanzamts liegendes Grundstück betroffen wird.
- 20** a) Gegenstand der gesonderten Feststellung nach § 17 Abs. 3 GrEStG sind die Besteuerungsgrundlagen. Zu diesen gehört in den Fällen des § 1 Abs. 3 GrEStG die verbindliche Entscheidung über die Steuerpflicht dem Grunde nach, über die als Steuerschuldner in Betracht kommenden Personen und über die Finanzämter, die zur Steuerfestsetzung berufen sind (vgl. BFH-Urteil vom 20. Oktober 2004 II R 27/03, BFHE 207, 368, BStBl II 2005, 105).
- 21** In die gesonderte Feststellung nach § 17 Abs. 3 GrEStG sind nicht die Werte i.S. des § 138 Abs. 2 und 3 des Bewertungsgesetzes in der bis 31. Dezember 2006 geltenden Fassung (BewG) aufzunehmen, wenn die Steuer --wie in den Fällen der Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG-- nach § 8 Abs. 2 GrEStG zu bemessen ist (§ 17 Abs. 3a GrEStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2001, BGBl I 2001, 3794). Der Gesetzgeber hat mit der Einfügung des § 17 Abs. 3a GrEStG, der am 31. Dezember 2001 in Kraft getreten ist, den mit § 17 Abs. 3 GrEStG verfolgten Vereinfachungszweck zugunsten einer Bindungswirkung des vom Lagefinanzamt zu erlassenden Feststellungsbescheids über den Grundbesitzwert eingeschränkt (vgl. BFH-Urteil vom 20. Oktober 2004 II R 32/02,

BFH/NV 2005, 574). Aus dem Feststellungsbescheid nach § 17 Abs. 3 GrEStG muss sich daher nicht entnehmen lassen, welche Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer maßgebend ist und in welcher Höhe Grunderwerbsteuer festzusetzen ist. Der Feststellungsbescheid hat insoweit nur eine begrenzte Wirkung.

- 22** b) Die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 17 Abs. 3 GrEStG hat für alle von einem der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorgang betroffenen Grundstücke in nur einem Verwaltungsakt zu erfolgen (vgl. BFH-Urteil vom 15. Juni 1994 II R 120/91, BFHE 174, 465, BStBl II 1994, 819). Dies folgt daraus, dass § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG rechtstechnisch an den Rechtsvorgang "Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile an einer Gesellschaft" anknüpft und sich deshalb die in § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG angeordneten Rechtsfolgen --gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, Zuständigkeit des Finanzamts, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung der Gesellschaft befindet-- auf den Rechtsvorgang beziehen, der zur tatbestandserfüllenden Vereinigung der Anteile führt und der die Steuerpflicht auslöst.
- 23** 3. Wird ein Feststellungsbescheid i.S. von § 17 Abs. 3 GrEStG mit einer Klage angefochten, ergeben sich die möglichen Entscheidungen des FG aus § 100 FGO.
- 24** a) Soweit ein angefochtener Verwaltungsakt rechtswidrig und der Kläger dadurch in seinen Rechten verletzt ist, hebt das Gericht den Verwaltungsakt und die etwaige Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf auf (§ 100 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz FGO).
- 25** b) Begehrt der Kläger die Änderung eines Verwaltungsakts, der einen Geldbetrag festsetzt oder eine darauf bezogene Feststellung trifft, kann das Gericht den Betrag in anderer Höhe festsetzen oder die Feststellung durch eine andere ersetzen (§ 100 Abs. 2 Satz 1 FGO). Gegenstand der Änderungsbefugnis kann nicht nur der auf eine Geldleistung gerichtete Verwaltungsakt, sondern auch die Feststellung einer Bemessungsgrundlage sein (vgl. BFH-Urteil vom 11. Dezember 1984 VII R 90/80, nicht veröffentlicht). Die Änderungsbefugnis des FG beschränkt sich insoweit jedoch auf eine betragsmäßige Änderung. Sie erlaubt dem FG nicht, eine Feststellung auch in anderer Hinsicht, z.B. in Bezug auf die Person des Steuerschuldners, die Steuerart oder den Veranlagungszeitraum zu ändern (vgl. Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 100 Rz 26). Der Steuergegenstand kann ebenfalls nicht geändert werden. Dies gilt selbst für den Fall, dass ein Kläger einen entsprechenden Änderungsantrag stellt.
- 26** c) Ein Feststellungsbescheid i.S. von § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG, der bei einer Anteilsvereinigung die Steuerpflicht dem Grunde nach sowie alle von dem steuerbaren Rechtsvorgang betroffenen Grundstücke und die darauf entfallenden Anteile an den einschlägigen Steuerbegünstigungen feststellt, kann vom FG nicht dahin geändert werden, dass mehrere dieser Grundstücke als zu einer wirtschaftlichen Einheit i.S. von § 2 Abs. 3 Satz 1 GrEStG gehörend zusammengefasst werden. Die rechtliche Einordnung eines Grundstücks als zu einer wirtschaftlichen Einheit gehörend ist nicht einer betragsmäßigen Änderung der Besteuerungsgrundlagen gleichzusetzen. Hat das Finanzamt im Feststellungsbescheid die Grundstücke fehlerhaft eingeordnet, ist der Bescheid rechtswidrig und deshalb nach § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO aufzuheben. Dafür spricht auch, dass ein Vergleichsmaßstab für die Steuerbegünstigungsquote fehlt, wenn mehrere Grundstücke mit verschiedenen Begünstigungsquoten als ein Grundstück behandelt werden.
- 27** 4. Da das FG von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat keine Feststellungen getroffen, die eine Beurteilung ermöglichen, ob die Grundstücke in A und B tatsächlich --wie vom FG angenommen und vom Kläger offensichtlich nicht bestritten-- jeweils zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören.
- 28** a) Der Begriff der wirtschaftlichen Einheit i.S. des § 2 Abs. 3 Satz 1 GrEStG ist ein Typusbegriff, der im Rahmen der Grunderwerbsteuerfestsetzung selbständig zu prüfen ist (BFH-Beschluss vom 22. Juni 2012 II B 45/11, BFH/NV 2012, 1827, m.w.N.). Für die Zuordnung von Grundstücken zu einer wirtschaftlichen Einheit sind die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zugehörigkeit (§ 2 Abs. 1 Satz 3 BewG) maßgebend, wobei den objektiven Merkmalen ggf. der Vorrang einzuräumen ist (BFH-Urteile vom 15. Juni 1983 III R 40/82, BFHE 139, 201, BStBl II 1983, 752, und vom 23. Januar 1985 II R 35/82, BFHE 143, 152, BStBl II 1985, 336). Mehrere rechtlich selbständige Grundstücke gehören zu einer wirtschaftlichen Einheit, wenn sie zu einem einheitlichen Zweck zusammengefasst sind, der sich äußerlich in einer entsprechenden einheitlichen Ausgestaltung niederschlägt, durch welche die selbständige Funktion des einzelnen Grundstücks nach der Verkehrsauffassung aufgehoben wird. Dabei hat der subjektive Wille zwar eine wesentliche Bedeutung. Er darf allerdings nicht im Widerspruch zu den objektiven äußeren Merkmalen stehen (BFH-Urteile in BFHE 139, 201, BStBl II 1983, 752, und in BFHE 143, 152, BStBl II 1985, 336).

- 29** Das FG hat Feststellungen zur Einordnung der Gesamtgrundstücke A und B als wirtschaftliche Einheiten nachzuholen.
- 30** b) Sollte eine wirtschaftliche Einheit gegeben sein, wären auf entsprechenden Antrag des Klägers die Feststellungsbescheide vom 17. Januar 2014 und vom 18. Juni 2007 rechtswidrig und deshalb aufzuheben. Selbst wenn nur zwei der Grundstücke in A oder B eine wirtschaftliche Einheit bilden würden, wären die Feststellungsbescheide insgesamt aufzuheben. Für eine Nichtigkeit des Bescheids vom 18. Juni 2007 nach § 125 AO gibt es jedoch keine Anhaltspunkte. Die fehlende Angabe des FA-D als zur Steuerfestsetzung zuständiges Finanzamt für die in B liegenden Grundstücke wäre --neben der unzutreffenden Feststellung zu den Grundstücken-- nur ein weiterer Grund, der zur Rechtswidrigkeit des Bescheids vom 18. Juni 2007 führen würde.
- 31** Sollte keine wirtschaftliche Einheit vorliegen, wären die im Feststellungsbescheid vom 17. Januar 2014 ausgewiesenen und vom Kläger angefochtenen Steuerbegünstigungsquoten zu überprüfen.
- 32** 5. Rein vorsorglich und allein aus prozesswirtschaftlichen Gründen ist auf Folgendes hinzuweisen:
- Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass im Falle einer Anteilsvereinigung i.S. von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG aufgrund mehrerer zeitlich gestreckter, teilweise unentgeltlicher und teilweise entgeltlicher Übertragungen von Anteilen an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft bei der Ermittlung der Steuerbegünstigung nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG sowohl die Änderungen des Grundstücksbestands als auch die Werterhöhung der Grundstücke zu berücksichtigen sind. Die Höhe der Steuerbegünstigung ist jedoch entgegen der Auffassung des FG abhängig vom jeweiligen Verkehrswert des Grundbesitzes der Gesellschaft zum Zeitpunkt des jeweiligen Anteilserwerbs zu ermitteln.
- 33** a) Nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG sind Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) von der Besteuerung ausgenommen. Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG ist auch auf eine Anteilsvereinigung i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG anzuwenden, die auf einer schenkweisen Übertragung von Gesellschaftsanteilen beruht (BFH-Urteil in BFHE 237, 466, BStBl II 2012, 793). § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG hat den Zweck, die doppelte Belastung eines Lebensvorgangs mit Grunderwerbsteuer und Erbschaftsteuer bzw. Schenkungsteuer zu vermeiden.
- 34** Wird ein Anteil an einer grundbesitzenden Gesellschaft nicht in vollem Umfang unentgeltlich, sondern im Wege einer gemischten Schenkung teilweise entgeltlich auf einen Erwerber übertragen, ist im Falle der Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG der (fiktive) Erwerb der Gesellschaftsgrundstücke durch den Erwerber nur insoweit nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG steuerbefreit, als der Anteil i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG freigebig zugewendet wurde (BFH-Urteil in BFHE 237, 466, BStBl II 2012, 793, Rz 21).
- 35** Aufgrund der unentgeltlichen bzw. teilweise unentgeltlichen Anteilserwerbe des Klägers war im Streitfall der durch die Anteilsvereinigung ausgelöste fiktive Erwerb der Grundstücke durch den Kläger nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG teilweise begünstigt.
- 36** b) Für die durch die Anteilsvereinigung betroffenen Grundstücke ist die Höhe der jeweiligen Steuerbegünstigung in Form einer Quote im Feststellungsbescheid zu bestimmen.
- 37** Die durch einen schenkweisen Anteilserwerb ausgelöste Anteilsvereinigung i.S. von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG ist insoweit steuerfrei, als schenkweise Anteilserwerbe vorliegen, und im Übrigen steuerpflichtig. Im Hinblick darauf muss ermittelt werden, inwieweit die Anteilsvereinigung insgesamt auf schenkweisen oder auf entgeltlichen Anteilserwerben beruht. Dazu ist hinsichtlich aller Anteilserwerbe zunächst festzustellen, inwieweit die Anteile in der Hand des Erwerbers mit den Werten zu den jeweiligen Stichtagen jeweils unentgeltlich bzw. entgeltlich erworben wurden, und zu berechnen, wie viel Prozent der Anteile insgesamt unentgeltlich erworben wurden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 237, 466, BStBl II 2012, 793, Rz 35).
- 38** c) Ausgangspunkt für die Feststellung der Steuerbegünstigungsquote ist der Bestand der Grundstücke, die der Gesellschaft zum Zeitpunkt der Anteilsvereinigung, also zum Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 38 AO), gehören.
- 39** aa) Für jedes einzelne Grundstück ist zu prüfen, ob eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG greift. Die Steuerbefreiung ist sowohl wegen der den Tatbestand einer Anteilsvereinigung erfüllenden Anteilsübertragung als auch wegen der vorhergehenden Anteilsübertragungen zu gewähren, wenn Anteile in vollem Umfang oder teilweise unentgeltlich übertragen wurden (vgl. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 6. März

2013, BStBl I 2013, 773, Tz. 1). Eine Steuerbefreiung kommt jedoch nur insoweit in Betracht, als ein Grundstück bereits zum jeweiligen Zeitpunkt der unentgeltlichen oder teilweise unentgeltlichen Anteilsübertragung der Gesellschaft grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen war (vgl. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 6. März 2013, BStBl I 2013, 773, Tz. 1). Nur in diesen Fällen könnte es zu einer Doppelbelastung mit Schenkungsteuer (bei der Anteilsübertragung) und Grunderwerbsteuer (bei der Anteilsvereinigung) kommen, die durch § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG vermieden werden soll. Scheidet dagegen eine Doppelbelastung aus, ist auch für die Anwendung des § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG kein Raum.

- 40** bb) Unterliegen die Grundstücke der Gesellschaft zwischen den einzelnen Anteilsübertragungen Werterhöhungen (z.B. durch eine Bebauung), muss auch dieser Umstand bei der Ermittlung der Steuerbegünstigung berücksichtigt werden. Soweit Werterhöhungen zu einer Doppelbelastung des Grundstückserwerbs mit Schenkungsteuer und Grunderwerbsteuer führen, erhöht sich die Steuerbegünstigungsquote. Soweit Werterhöhungen nicht mit einer Doppelbelastung verbunden sind, weil sie bei früheren Anteilsübertragungen noch nicht eingetreten waren und deshalb keine Schenkungsteuer auslösen konnten, bleiben sie auch bei der Ermittlung der Steuerbegünstigungsquote für die früheren Stichtage unberücksichtigt.
- 41** cc) Tritt nach einer unentgeltlichen Anteilsübertragung, die noch nicht den Tatbestand einer Anteilsvereinigung erfüllt, eine Werterhöhung eines Grundstücks ein, bestimmt sich die Steuerbegünstigungsquote für diese Anteilsübertragung nicht allein nach der Quote der unentgeltlich übertragenen Anteile. Die Werterhöhung hat ebenfalls Einfluss auf die Ermittlung der für die Steuerbegünstigung maßgeblichen Unentgeltlichkeitsquote. Denn der mehrfache unentgeltliche Erwerb von Anteilen erfasst insoweit das Grundstück mit unterschiedlichen Werten und führt deshalb auch zu einer unterschiedlichen Belastung mit Schenkungsteuer.
- 42** Die Steuerbegünstigungsquote für eine nicht den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG auslösende Anteilsübertragung ist ausgehend von dem Anteil zu ermitteln, zu dem Anteile der Gesellschaft unentgeltlich übertragen wurden, und im Verhältnis der Verkehrswerte des Grundstücks zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung und zum Zeitpunkt der nachfolgenden Anteilsvereinigung zu mindern. Wird z.B. ein Anteil der Gesellschaft von 50 % unentgeltlich übertragen und hat das Grundstück zu diesem Zeitpunkt einen Verkehrswert von 100.000 €, so ist bei einer weiteren unentgeltlichen Anteilsübertragung von 50 %, bei der das Grundstück einen Verkehrswert von 1.000.000 € aufweist, der mit der Anteilsvereinigung verbundene fiktive Erwerb des Grundstücks in Höhe von insgesamt 55 % begünstigt. Die Begünstigung besteht in Höhe von 50 % aufgrund der zweiten Anteilsübertragung, die die Anteilsvereinigung auslöst, und in Höhe von 5 % (= 50 % x 100.000 € : 1.000.000 €) aufgrund der ersten Anteilsübertragung.
- 43** dd) Nach denselben Grundsätzen wäre eine Steuerbegünstigung i.S. von § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG zu ermitteln, wenn einer Gesellschaft mehrere Grundstücke gehören, die zu einer wirtschaftlichen Einheit i.S. von § 2 Abs. 3 Satz 1 GrEStG zählen, und die Gesellschaft nach einer unentgeltlichen Anteilsübertragung, aber noch vor einer Anteilsvereinigung ein weiteres Grundstück erwirbt, das ebenfalls zu der wirtschaftlichen Einheit gehört.
- 44** d) Wird im Rahmen einer gemischten Schenkung ein Anteil an einer grundbesitzenden Gesellschaft übertragen und dadurch der Tatbestand einer Anteilsvereinigung i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erfüllt, ist für die Berechnung, inwieweit ein entgeltlicher Erwerb vorliegt, das Verhältnis zwischen dem Verkehrswert des Anteils und dem Verkehrswert der hierfür übernommenen Gegenleistung des Erwerbers maßgebend (BFH-Urteil in BFHE 237, 466, BStBl II 2012, 793, Rz 34). Entgegen der Auffassung des Klägers ist die Gegenleistung für den Anteilserwerb nicht auf das Grundstück und andere Vermögensgegenstände aufzuteilen.
- 45** e) Da für die Steuerbegünstigung nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG auch zeitlich zurückliegende Anteilserwerbe zu berücksichtigen sind, kann die Ermittlung der maßgeblichen Tatsachen zu Schwierigkeiten führen.
- 46** Grundsätzlich gilt, dass das FG den Sachverhalt von Amts wegen erforscht, wobei die Beteiligten heranzuziehen sind (§ 76 Abs. 1 Sätze 1 und 2 FGO). Die Beteiligten haben ihre Erklärungen über tatsächliche Umstände vollständig und der Wahrheit gemäß abzugeben und sich auf Anforderung des Gerichts zu den von den anderen Beteiligten vorgebrachten Tatsachen zu erklären (§ 76 Abs. 1 Satz 3 FGO).
- 47** Kann der entscheidungserhebliche Sachverhalt trotz Ausschöpfung aller zugänglichen und zumutbaren Ermittlungsmöglichkeiten nicht oder nicht vollständig aufgeklärt werden, ist unter Anwendung der Beweislastregeln zu entscheiden, zu wessen Lasten die Unerweislichkeit von maßgeblichen Tatsachen geht. Nach ständiger Rechtsprechung liegt die Feststellungslast (objektive Beweislast) für steuerbegründende Tatsachen beim

Steuergläubiger und für steuermindernde Tatsachen beim Steuerpflichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 23. November 2011 II R 33/10, BFHE 237, 179, BStBl II 2012, 473, m.w.N.).

- 48** Die Feststellungslast für die Steuerbegünstigung nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG obliegt dem Steuerschuldner, also bei einer Anteilsvereinigung in der Hand des Erwerbers nach § 13 Nr. 5 Buchst. a GrEStG dem Erwerber. Er muss deshalb sowohl das Vorliegen einer unentgeltlichen Anteilsübertragung als auch alle Umstände nachweisen, die sich auf die Höhe der Steuerbegünstigung auswirken, wenn er daraus für sich günstige Rechtsfolgen ableiten will.

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