

Urteil vom 16. März 2022, II R 24/20

Anteilsvereinigung bei einer grundbesitzenden GmbH

ECLI:DE:BFH:2022:U.160322.IIR24.20.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 1 Nr 1, GrEStG § 1 Abs 6 S 2, GrEStG § 6a, GrEStG § 17 Abs 3 S 1 Nr 2, GrEStG § 17 Abs 4 S 1 Nr 1, GrEStG § 1 Abs 3 Nr 1, GmbHG § 15 Abs 4 S 1, GmbHG § 15 Abs 4 S 2, AO § 39, GG Art 20 Abs 3, GrEStG § 23 Abs 12, KroatienAnpG Art 14 Nr 3, GrEStG § 1 Abs 3 Nr 1

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 09. Juli 2020, Az: 6 K 931/18

Leitsätze

1. NV: Verpflichtet sich ein Gesellschafter zur Abtretung eines Geschäftsanteils, verwirklicht erst ein gesellschaftsrechtlich formwirksames Rechtsgeschäft den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG. Ein formloser Gesellschafterbeschluss reicht nicht aus.
2. NV: Die Anrechnung der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG ist nicht Bestandteil der gesonderten Feststellung gemäß § 17 Abs. 3 GrEStG.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 09.07.2020 - 6 K 931/18 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- I.
 - 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH. An ihrem Stammkapital waren die Gesellschafter B, C und D zu gleichen Teilen beteiligt. Mit (formlosem) Gesellschafterbeschluss vom 30.05.2013 vereinbarten die Gesellschafter, das Stammkapital der Klägerin zu erhöhen. Die Erhöhung sollte durch Einbringung der Geschäftsanteile an einer weiteren GmbH, der A-GmbH, erfolgen. Die Geschäftsführung der Klägerin wurde zugleich angewiesen, die notarielle Umsetzung vorzubereiten.
 - 2 Von den vier Geschäftsanteilen an der A-GmbH hielten die Klägerin und C jeweils einen Geschäftsanteil. Unstreitig hielt C zudem einen Geschäftsanteil treuhänderisch für B, hingegen ist zwischen den Beteiligten umstritten, ob C auch den Geschäftsanteil des D treuhänderisch für diesen gehalten hatte.
 - 3 Durch notariell beurkundeten Kaufvertrag vom 03.07.2013 erwarb die A-GmbH Grundbesitz, der außerhalb des Bezirks ihres Geschäftsleitungsfinanzamts belegen ist. Am 08.07.2013 teilte der den Grundstückserwerb beurkundende Notar dem für die Festsetzung der diesbezüglichen Grunderwerbsteuer zuständigen Finanzamt die Rechtswirksamkeit dieses Vertrags mit. Für den Erwerbsvorgang wurde gegenüber der A-GmbH Grunderwerbsteuer festgesetzt.
 - 4 Durch notariell beurkundete Vereinbarung vom 28.08.2013 wurde das Treuhandverhältnis zwischen B und C über einen Geschäftsanteil der A-GmbH aufgehoben und der Geschäftsanteil an B abgetreten. Danach waren die Klägerin, B, C und D zu jeweils gleichen Teilen an der A-GmbH beteiligt. Außerdem wurde am selben Tag im Anschluss an

diese Vereinbarung in Umsetzung des Gesellschafterbeschlusses vom 30.05.2013 die Erhöhung des Stammkapitals der Klägerin beschlossen und die Anteile von B, C und D am Stammkapital der A-GmbH im Wege der Sacheinlage auf die Klägerin übertragen. Im Ergebnis hielt daraufhin die Klägerin alle Geschäftsanteile der A-GmbH.

- 5 Am 03.11.2016 erließ der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) gegenüber der Klägerin einen Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer (Feststellungsbescheid) für den "Anteilsverkauf bzw. die Anteilsübertragung" an der grundbesitzenden A-GmbH durch notariell beurkundete Vereinbarung vom 28.08.2013 und wies den Einspruch der Klägerin nach Erlass eines --aufgrund eines zwischen den Beteiligten nicht streitigen Punktes-- geänderten Feststellungsbescheids vom 13.12.2016 mit Einspruchsentscheidung vom 31.05.2018 als unbegründet zurück.
- 6 Die Klage vor dem Finanzgericht (FG) hatte Erfolg. Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus, die Grunderwerbsteuer sei für den dem Grunde nach steuerpflichtigen Erwerbsvorgang vom 28.08.2013 schon nach § 1 Abs. 6 Satz 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) nicht zu erheben. Der Erwerb des Grundbesitzes durch die A-GmbH am 03.07.2013 habe nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterlegen. Die Bemessungsgrundlage sei bei beiden Erwerbsvorgängen unstreitig gleich hoch gewesen. Es bestehe eine wirtschaftliche Erwerberidentität, die für die Anwendung des § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG ausreiche. Außerdem sei der Erwerbsvorgang vom 28.08.2013 nach § 6a GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit gewesen. B, C und D hätten sich über Treuhandvereinbarungen zu einem gemeinsamen Zweck, nämlich dem Halten der Geschäftsanteile der A-GmbH, gesellschaftsrechtlich zu einer GbR verbunden, so dass der Erwerbsvorgang als eine Umstrukturierung im Konzern anzusehen sei. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2021, 969 veröffentlicht.
- 7 Mit seiner Revision macht das FA eine Verletzung von § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG, § 17 Abs. 4 i.V.m. § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG und § 6a GrEStG i.V.m. § 76 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) geltend.
- 8 In einem Feststellungsbescheid sei keine Entscheidung über die Nichterhebung der Steuer nach § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG zu treffen. Im Übrigen hätten weder die Voraussetzungen des § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG noch die des § 6a GrEStG vorgelegen.
- 9 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 Anders als das FG meine, liege schon kein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 GrEStG i.d.F. des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26.06.2013 (GrEStG a.F.) vor, weil es sich lediglich um den Übergang von einer mittelbaren zu einer unmittelbaren Beteiligung gehandelt habe. Zudem habe bereits der Gesellschafterbeschluss vom 30.05.2013 das --entscheidende-- wirtschaftliche Ergebnis des Vorgangs vom 28.08.2013 bewirkt. Zu diesem Zeitpunkt hätten der A-GmbH aber noch keine Grundstücke "gehört". Dasselbe gälte sogar dann, wenn der Vertrag vom 28.08.2013 als Erwerbsvorgang angesehen würde. Der Begriff "gehört" könne sachgerecht nur nach Maßgabe von § 39 der Abgabenordnung (AO) ausgelegt werden. Im Kaufvertrag vom 03.07.2013 sei die Auflassung nur bedingt erklärt worden. Erst nach Eintritt aller Bedingungen, genau genommen erst nach Kaufpreiszahlung, sei ein zivilrechtlich durchsetzbarer Anspruch auf Übereignung des Grundbesitzes entstanden. Der Eintritt aller Bedingungen sei aber durch den Notar erst mit Schreiben vom 28.10.2013 mitgeteilt und der Kaufpreis erst dann fällig geworden. Auch sei die Auflassungsvormerkung erst am 14.10.2013 im Grundbuch eingetragen worden. Im Übrigen habe das FG zutreffend die Anwendung sowohl des § 6a GrEStG als auch des § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG bejaht. Schließlich sei nicht ersichtlich, woraus sich die Zuständigkeit des FA für die angefochtene Feststellung ergebe.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist begründet (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die Vorentscheidung ist aufzuheben und die Klage abzuweisen. Das FA hat die Besteuerungsgrundlagen für den Anteilserwerb am 28.08.2013 zutreffend festgestellt. Der Anteilserwerb unterlag der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG a.F. Er war nicht nach § 6a GrEStG

steuerbegünstigt. Im Feststellungsbescheid war keine Feststellung bezüglich der Nichterhebung der Steuer nach § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG zu treffen.

- 13** 1. Nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG werden bei einem nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG steuerbaren Rechtsgeschäft die Besteuerungsgrundlagen durch das Geschäftsleitungsfinanzamt gesondert festgestellt, wenn ein außerhalb des Bezirks des Geschäftsleitungsfinanzamts belegenes Grundstück betroffen ist.
- 14** a) Die für die Grunderwerbsteuer maßgebende Zuständigkeit eines Finanzamts für die Steuerfestsetzung oder die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 17 Abs. 3 GrEStG ergibt sich aus § 17 Abs. 2 Satz 3 des Gesetzes über die Finanzverwaltung und den darauf beruhenden (landesgesetzlichen) Zuständigkeitsverordnungen. Bei diesen Verordnungen handelt es sich um nicht revisibles Landesrecht (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22.05.2019 - II R 24/16, BFHE 265, 454, BStBl II 2020, 157, Rz 22, m.w.N.).
- 15** b) Zu den nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG gesondert festzustellenden Besteuerungsgrundlagen gehören die verbindliche Entscheidung über die Steuerpflicht des jeweiligen Erwerbsvorgangs dem Grunde nach, über die als Steuerschuldner in Betracht kommenden natürlichen oder juristischen Personen und über die Finanzämter, die zur Steuerfestsetzung berufen sind. Zu den Besteuerungsgrundlagen gehört auch die Angabe der betroffenen Grundstücke. Gesondert festzustellen ist außerdem der Zeitpunkt, auf den der Grundbesitz der Gesellschaft nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG zu bewerten ist (BFH-Urteil vom 04.03.2020 - II R 35/17, BFHE 268, 545, BStBl II 2020, 514, Rz 15). Zu entscheiden ist schließlich über eine Steuerbefreiung oder Nichterhebung der Steuer nach §§ 5 bis 7 GrEStG dem Grunde und der Höhe nach (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 07.01.2011 - 3 K 60/10, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2013, 232, Rz 36; BFH-Urteil vom 12.01.2022 - II R 4/20, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 12).
- 16** aa) Zu den Steuerbefreiungen, über die im Rahmen der gesonderten Feststellung zu entscheiden ist, gehört auch die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG (vgl. BFH-Urteile vom 22.08.2019 - II R 18/19 (II R 62/14), BFHE 266, 379, BStBl II 2020, 352, und vom 21.08.2019 - II R 21/19 (II R 56/15), BFHE 266, 361, BStBl II 2020, 344).
- 17** bb) Die Nichterhebung der Steuer gemäß § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG ist hingegen nicht Bestandteil der gesonderten Feststellung. Sie hat vielmehr durch das jeweilige für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer zuständige Finanzamt (Festsetzungsfinanzamt) zu erfolgen (vgl. gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 01.03.2016, BStBl I 2016, 282, Tz 9; Viskorf/Meßbacher-Hönsch, 20. Aufl. 2021, GrEStG § 1 Rz 1385; Viskorf/Loose, a.a.O., § 17 Rz 69; Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 6. Aufl., § 1 Rz 472). Die Anrechnung der Bemessungsgrundlage nach § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG ist keine Steuerbefreiung und auch nicht der --im BFH-Urteil vom 12.01.2022 - II R 4/20 angesprochenen-- Nichterhebung der Steuer nach §§ 5 bis 7 GrEStG vergleichbar. § 1 Abs. 6 Satz 1 GrEStG stellt vielmehr ausdrücklich klar, dass nicht nur der erste, sondern auch der zweite Rechtsvorgang der Steuer unterliegt; durch Satz 2 wird lediglich eine Doppelbesteuerung der in Satz 1 genannten Rechtsvorgänge vermieden (vgl. Viskorf/Meßbacher-Hönsch, a.a.O., § 1 Rz 1367). Die Entscheidung über eine Anrechnung nach § 1 Abs. 6 GrEStG erfordert weitere Informationen, die üblicherweise das für den Erlass des gesonderten Feststellungsbescheids zuständige Finanzamt nicht besitzt. Vielmehr kennt das Festsetzungsfinanzamt die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Steuer für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang. Auf dieser Informationsgrundlage kann es die Nichterhebung der Steuer nach § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG durchführen.
- 18** c) Nach § 17 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 GrEStG kann von der gesonderten Feststellung abgesehen werden, wenn der Erwerb steuerfrei ist. Von einer gesonderten Feststellung ist jedoch nur dann abzusehen, wenn dies sofort erkennbar, klar und eindeutig ist und keiner weiteren Überprüfung bedarf. In allen anderen Fällen ist eine gesonderte Feststellung durchzuführen und in dem Feststellungsbescheid eine Entscheidung über den Umfang der Steuerbefreiung zu treffen (vgl. gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder in BStBl I 2016, 282, Tz 10; Viskorf/Loose, a.a.O., § 17 Rz 76; Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 11. Aufl., § 17 Rz 14; Pahlke, a.a.O., § 17 Rz 31).
- 19** 2. Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, unterliegt nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG a.F. der Steuer --soweit eine Besteuerung nach Abs. 2a der Vorschrift nicht in Betracht kommt-- ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers vereinigt werden würden.
- 20** a) § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG ist gleichermaßen auf grundbesitzende Personen- und Kapitalgesellschaften anwendbar. Der Wortlaut der Vorschrift, der von "Vermögen" und "Anteil" an einer grundbesitzenden "Gesellschaft" spricht,

differenziert insoweit nicht (BFH-Urteil vom 27.05.2020 - II R 45/17, BFHE 270, 247, BStBl II 2021, 315, Rz 12).

- 21** b) § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG knüpft die Steuerpflicht an das Rechtsgeschäft und nicht an die tatsächliche Vereinigung der Gesellschaftsanteile in einer Hand (BFH-Urteil vom 04.03.2020 - II R 2/17, BFHE 270, 240, BStBl II 2020, 511, Rz 13 f.).
- 22** c) Ob ein Grundstück i.S. des § 1 Abs. 3 GrEStG zum Vermögen der Gesellschaft "gehört", richtet sich weder nach Zivilrecht noch nach § 39 AO. Maßgebend ist vielmehr die grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung. Ein Grundstück "gehört" der Gesellschaft i.S. des § 1 Abs. 3 GrEStG, wenn es ihr im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für den nach § 1 Abs. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Vorgang aufgrund eines unter § 1 Abs. 1, 2 oder 3 oder nunmehr auch 3a GrEStG fallenden Erwerbsvorgangs grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen ist (BFH-Urteile vom 11.12.2014 - II R 26/12, BFHE 247, 343, BStBl II 2015, 402, Rz 18; vom 01.12.2021 - II R 44/18, BFHE 275, 373, Rz 20). Die Verwirklichung des Tatbestands des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG setzt nach dem Wortlaut der Vorschrift die Begründung eines Anspruchs auf Übereignung voraus. Dieser Anspruch muss im Regelfall zivilrechtlich wirksam und durchsetzbar sein (BFH-Urteil in BFHE 247, 343, BStBl II 2015, 402, Rz 20, m.w.N.).
- 23** 3. Infolge der rückwirkenden Änderung durch Art. 14 des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (KroatienAnpG) vom 25.07.2014 (BGBl I 2014, 1266) wird nach § 6a Satz 1 GrEStG für einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1, Abs. 2, 2a, 3 oder 3a GrEStG steuerbaren Rechtsvorgang aufgrund einer Umwandlung i.S. des § 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 des Umwandlungsgesetzes, einer Einbringung oder eines anderen Erwerbsvorgangs auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage die Steuer nicht erhoben.
- 24** a) Nach § 6a Satz 3 GrEStG setzte die Nichterhebung der Steuer voraus, dass an dem Umwandlungsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und eine oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften (Alternative 1) oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften (Alternative 2) beteiligt sind. Art. 14 Nr. 1 KroatienAnpG hat das Wort "Umwandlungsvorgang" durch die Worte "dort genannten Rechtsvorgang" ersetzt. Die neue Fassung ist nach § 23 Abs. 12 GrEStG (eingefügt durch Art. 14 Nr. 3 KroatienAnpG) auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 06.06.2013 verwirklicht werden. Die rückwirkende Anwendung der Vorschrift ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 25** Im Sinne von Satz 3 abhängig ist eine Gesellschaft, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 % ununterbrochen beteiligt ist (§ 6a Satz 4 GrEStG). Die genannten Fristen müssen jedoch nur insoweit eingehalten werden, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs auch eingehalten werden können (BFH-Urteil vom 21.08.2019 - II R 19/19 (II R 63/14), BFHE 266, 343, BStBl II 2020, 337, Rz 34).
- 26** b) Herrschendes Unternehmen können Einzelunternehmen, Personen- und Kapitalgesellschaften, sowie natürliche und juristische Personen sein, die wirtschaftlich tätig sind (BFH-Urteil in BFHE 266, 343, BStBl II 2020, 337, Rz 23). Die Beteiligung an den abhängigen Gesellschaften muss für die Anwendung des § 6a GrEStG nicht im Betriebsvermögen gehalten werden (BFH-Urteil in BFHE 266, 343, BStBl II 2020, 337, Rz 24).
- 27** 4. Unter Beachtung dieser Grundsätze ist das FG zu Unrecht davon ausgegangen, dass der angefochtene Feststellungsbescheid rechtswidrig ist und die Klägerin in ihren Rechten verletzt. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Das FA hat die Besteuerungsgrundlagen für den Erwerbsvorgang am 28.08.2013 zutreffend festgestellt.
- 28** a) Die Frage, ob das FA für die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen zuständig war, hängt von der Auslegung der Finanzverwaltungszuständigkeitsverordnung des Freistaats Sachsen vom 14.10.2004 (SächsGVBl 2004, 539, zuletzt geändert durch Verordnung vom 03.02.2021, SächsGVBl 2021, 253) ab und ist als Landesrecht im Revisionsverfahren nicht zu prüfen.
- 29** b) Das FA hat in den angefochtenen Feststellungsbescheiden mit dem 28.08.2013 den zutreffenden Steuerstichtag benannt. Die an diesem Tag geschlossene notariell beurkundete Vereinbarung unterlag der Besteuerung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG a.F.
- 30** aa) Der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG a.F. wurde entgegen der Auffassung der Klägerin nicht bereits durch den formlosen Gesellschafterbeschluss vom 30.05.2013 verwirklicht. Nach § 15 Abs. 3 des Gesetzes betreffend die

Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) bedarf es zur Abtretung von Geschäftsanteilen durch Gesellschafter eines in notarieller Form geschlossenen Vertrags. Das Gleiche gilt auch für eine Vereinbarung, durch welche die Verpflichtung eines Gesellschafters zur Abtretung eines Geschäftsanteils begründet wird (§ 15 Abs. 4 Satz 1 GmbHG). Eine ohne diese Form getroffene Vereinbarung wird zwar durch den nach Maßgabe des vorigen Absatzes geschlossenen Abtretungsvertrag gültig (§ 15 Abs. 4 Satz 2 GmbHG). Die Heilung erfolgt aber bereits zivilrechtlich nicht rückwirkend (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 25.03.1998 - VIII ZR 185/96, BGHZ 138, 195, unter II.2.b aa) und kann insbesondere auch steuerlich keine Rückwirkung entfalten.

- 31** Sollte demzufolge der Gesellschafterbeschluss vom 30.05.2013 so auszulegen sein, dass sich die Gesellschafter bereits darin zur Abtretung der Geschäftsanteile an der A-GmbH an die Klägerin verpflichteten, ist diese Verpflichtung erst zum Zeitpunkt der Abtretung der Anteile und damit mit der notariell beurkundeten Vereinbarung vom 28.08.2013 wirksam geworden.
- 32** bb) Der Grundbesitz "gehörte" am 28.08.2013 grunderwerbsteuerrechtlich zum Vermögen der A-GmbH i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG a.F. Diese hatte den Grundbesitz aufgrund notariell beurkundeten Kaufvertrags vom 03.07.2013 erworben. Der Kaufvertrag begründet einen Anspruch auf Übereignung des Grundbesitzes i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG. Die Wirksamkeit des Vertrags wurde dem für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer zuständigen Finanzamt durch den beurkundenden Notar am 08.07.2013 angezeigt. Auf die Wirksamkeit der Auflassung oder die Fälligkeit des Kaufpreises kommt es dagegen nicht an.
- 33** Gegen die Wirksamkeit des Kaufvertrags vom 03.07.2013 hat die Klägerin keine Einwendungen erhoben. Soweit die Klägerin sich darauf beruft, dass weitere Bedingungen des Kaufvertrags erst nach dem 28.08.2013 erfüllt worden seien, ist dieses Vorbringen nicht entscheidungserheblich. Sie meint ersichtlich nicht Bedingungen für die Wirksamkeit der schuldrechtlichen Verpflichtungen, sondern die Voraussetzungen für den Vollzug. Entscheidend für die Erfüllung des grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbstatbestands ist aber die Wirksamkeit des Verpflichtungsgeschäfts.
- 34** cc) Durch die Einbringung der Geschäftsanteile von B, C und D an der A-GmbH in die Klägerin wurde ein Anspruch auf Übertragung der Geschäftsanteile an der A-GmbH begründet, der zu einer Vereinigung aller Anteile in der Hand der Klägerin führt. Erwerberin aller Anteile am Stammkapital der A-GmbH war die Klägerin, nicht eine behauptete GbR.
- 35** c) Das FA hat zu Recht keine Steuerbefreiung des Vorgangs nach § 6a GrEStG festgestellt. Unbeschadet einer weiteren Prüfung der Voraussetzungen des § 6a Satz 1 GrEStG sind jedenfalls weder die Voraussetzungen des § 6a Satz 3 Alternative 1 GrEStG noch die Voraussetzungen des § 6a Satz 3 Alternative 2 GrEStG erfüllt, da in jedem Falle die von § 6a Sätze 3, 4 GrEStG geforderte Konzernstruktur fehlt.
- 36** aa) Auf Erwerberseite beteiligt an dem steuerbaren Rechtsvorgang ist die Klägerin. Ob auf Veräußererseite die A-GmbH (fiktive Veräußerin) oder aber B, C und D als Parteien des maßgebenden Rechtsgeschäfts beteiligt sind, kann dahinstehen. Unter beiden Varianten fehlt es an den Begünstigungsvoraussetzungen.
- 37** bb) § 6a Satz 3 Alternative 1 GrEStG ist nicht erfüllt. Die Klägerin einerseits und die A-GmbH andererseits beherrschten einander mangels entsprechender Beteiligung nicht. Aber auch zwischen der Klägerin einerseits und B, C und D andererseits bestand kein Beherrschungsverhältnis in dem von § 6a Satz 4 GrEStG geforderten Sinne. Zwar waren B, C und D zu jeweils einem Drittel an der Klägerin beteiligt, diese Gesellschafterstellung allein macht sie jedoch nicht zu einem herrschenden Unternehmen gemäß § 6a Satz 4 GrEStG. Sollte zwischen B, C und D --wie das FG annimmt-- eine GbR zum Halten der Anteile an der grundbesitzenden A-GmbH bestanden haben, ist dies unerheblich. Eine solche GbR war nicht Beteiligte des steuerbaren Rechtsvorgangs vom 28.08.2013. Ersichtlich hielt sie selbst keine Anteile an der A-GmbH und übertrug sie folglich auch nicht.
- 38** cc) Ebenso wenig sind die Voraussetzungen des § 6a Satz 3 Alternative 2 GrEStG gegeben, da es an einem Rechtsvorgang fehlt, an dem zwei von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind. Zwar meint das FG, zwischen B, C und D habe eine weitere gesellschaftsrechtliche Bindung bestanden, da sie vereinbart hätten, die Erreichung eines gemeinsamen Zwecks, nämlich das Halten der Geschäftsanteile der A-GmbH, gegenseitig zu fördern. Das FG übersieht aber, dass eine solche GbR --was indes ebenfalls notwendig wäre, um die Voraussetzungen des § 6a Satz 3 Alternative 2 GrEStG zu erfüllen-- im Hinblick auf die Erwerberin, d.h. die Klägerin, kein herrschendes Unternehmen wäre. Nach den ausdrücklichen Feststellungen des FG sowohl im Tatbestand als auch in den Entscheidungsgründen des Urteils haben B, C und D lediglich eine

Mitgeschafterstellung an der Klägerin inne. Darüber hinausgehende gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen wurden weder vom FG festgestellt noch sind sie ersichtlich.

- 39** d) Das FA hatte in dem Feststellungsbescheid nicht über eine Steueranrechnung nach § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG zu entscheiden. Diese Entscheidung obliegt der für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer zuständigen Finanzbehörde. Die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für eine Nichterhebung der Steuer nach dieser Vorschrift bedürfen daher keiner Erörterung. Das gilt insbesondere für die Frage, ob für bestimmte Erwerbstatbestände Ausnahmen von der für § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG grundsätzlich erforderlichen Erwerberidentität (vgl. BFH-Urteil vom 15.01.2003 - II R 50/00, BFHE 200, 430, BStBl II 2003, 320, unter II.4.) zu machen sind. Erwerberin im Erwerbsvorgang vom 03.07.2013 war jedenfalls die A-GmbH, Erwerberin aufgrund der Vereinbarung vom 28.08.2013 war die Klägerin.
- 40** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.
- 41** 6. Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten nach § 121 Satz 1 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de