

Urteil vom 10. April 2024, II R 34/21

Grunderwerbsteuer bei Erwerb von Gesellschaftsanteilen durch einen Treuhänder

ECLI:DE:BFH:2024:U.100424.IIR34.21.0

BFH II. Senat

FGO § 68 S 1, FGO § 73 Abs 1 S 2, FGO § 90a Abs 3, FGO § 121 S 1, FGO § 127, GrEStG § 1 Abs 3 Nr 1, GrEStG § 17 Abs 3 S 1 Nr 2, AO § 171 Abs 3a S 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 09. Juli 2021, Az: 5 K 1880/19

Leitsätze

Ein Treuhänder kann den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes erfüllen, wenn sich in seiner Hand erstmalig alle Anteile einer grundbesitzenden GmbH unmittelbar oder mittelbar vereinigen. Es kommt nicht darauf an, dass der Treuhänder einen Teil der Anteile für Rechnung seines Auftraggebers (Treugeber) erwirbt.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 09.07.2021 - 5 K 1880/19 insoweit aufgehoben, als es die Feststellungsbescheide vom 22.11.2012 (Steuernummer 111) und vom 22.05.2014 (Steuernummer 222) betrifft.

Die Klage hinsichtlich des Feststellungsbescheids vom 18.10.2023 (Steuernummer 333), der anstelle der Feststellungsbescheide vom 22.11.2012 (Steuernummer 111) und vom 22.05.2014 (Steuernummer 222) Gegenstand des Verfahrens geworden ist, wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben bis zum 18.10.2023 der Kläger zu 7 % und der Beklagte zu 93 % zu tragen; ab diesem Zeitpunkt trägt der Kläger die Kosten des gesamten Verfahrens.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) hat 50 % der Anteile der X GmbH gehalten. Die anderen 50 % der Anteile hat der Bruder des Klägers gehalten. Die X GmbH war Eigentümerin eines Grundstücks in A (Grundbuchblatt 1, Flurstücknummer a/a). Der Kläger, sein Bruder und die X GmbH haben jeweils 33,33 % der Anteile der Y GmbH gehalten. Diese war Eigentümerin von zwei Grundstücken in B (Grundbuchblatt 2 und 3) und eines Grundstücks in A (Grundbuchblatt 1, Flurstücknummer a/b).
- 2** Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 03.08.2012 zwischen dem Kläger und D hat sich der Kläger verpflichtet, treuhänderisch für D 10 % der Anteile an der X GmbH und 6,67 % der Anteile an der Y GmbH von seinem Bruder zu erwerben.
- 3** Mit notariell beurkundetem Geschäftsanteilskauf- und Übertragungsvertrag vom 10.08.2012 hat der Kläger von seinem Bruder dessen sämtliche Geschäftsanteile an beiden GmbHs erworben. Die Abtretung der Anteile ist mit sofortiger Wirkung in derselben Urkunde erfolgt.
- 4** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) hat am 22.11.2012 unter der Steuernummer 111 einen Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 1 i.V.m. § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes in der im Streitjahr anwendbaren Fassung (GrEStG) --Feststellungsbescheid-- für die Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile an der Y GmbH durch

Geschäftsanteilskauf- und Übertragungsvertrag vom 10.08.2012 erlassen. In der beigefügten Grundstücksliste waren nur die beiden Grundstücke in B (Grundbuchblatt 2 und 3) aufgelistet.

- 5 Am 22.05.2014 hat das FA unter der Steuernummer 222 einen weiteren Feststellungsbescheid für die mindestens 95%ige Vereinigung der Anteile an der Y GmbH erlassen. Als Rechtsgrund wurde aufgeführt "durch Geschäftsanteilskauf- und Übertragungsvertrag vom ...". Ein Datum wurde nicht angegeben. Die Grundstücksliste enthielt nun den Grundbesitz in A (Grundbuchblatt 1, Flurstücknummer a/b).
- 6 Ebenfalls am 22.05.2014 hat das FA unter der Steuernummer 222/1 einen Feststellungsbescheid für die Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile an der "... GmbH" (gemeint: X GmbH) durch Geschäftsanteilskauf- und Übertragungsvertrag vom 10.08.2012 erlassen. In der beigefügten Grundstücksliste war das Grundstück in A (Grundbuchblatt 1, Flurstücknummer a/a) angegeben.
- 7 Gegen alle Feststellungsbescheide hat der Kläger Einspruch eingelegt. Das FA hat die Einsprüche hinsichtlich der Steuernummern 111 und 222 als unbegründet zurückgewiesen (Einspruchsentscheidung vom 24.11.2016). Hinsichtlich der Steuernummer 222/1 hat das FA den Einspruch nicht verbeschieden.
- 8 Die Klage vor dem Finanzgericht (FG), die hinsichtlich der Steuernummer 222/1 als Untätigkeitsklage zulässig war, hatte keinen Erfolg. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 422 veröffentlicht.
- 9 Dagegen richtet sich die Revision des Klägers, mit der er eine Verletzung von § 1 Abs. 3 Nr. 1 i.V.m. § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG geltend macht. Das zivilrechtlich und steuerrechtlich anzuerkennende Treuhandverhältnis stehe einer Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG entgegen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) seien unter Beachtung grunderwerbsteuerrechtlicher Besonderheiten treuhänderisch gehaltene Anteile aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) dem Treugeber --im Streitfall also D-- zuzurechnen. Bei der Frage, ob für Zwecke des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG alle Anteile in einer Hand vereinigt wurden, seien deshalb vom Treuhänder gehaltene Anteile allein beim Treugeber zu berücksichtigen. Aufgrund des Vertrags vom 03.08.2012 seien somit D 10 % der Anteile an der X GmbH und 6,67 % der Anteile an der Y GmbH zuzurechnen, sodass eine mindestens 95%ige Anteilsvereinigung bei beiden GmbHs bei dem Kläger ausscheide.
- 10 Der Senat hat über die Revision durch Gerichtsbescheid vom 21.06.2023 entschieden. Er hat das FG-Urteil und die Einspruchsentscheidung insoweit aufgehoben, als sie sich jeweils auf die Feststellungsbescheide vom 22.11.2012 (Steuernummer 111) und vom 22.05.2014 (Steuernummer 222) bezogen haben. Die Feststellungsbescheide vom 22.11.2012 (Steuernummer 111) und vom 22.05.2014 (Steuernummer 222) hat er ebenfalls aufgehoben. Den Feststellungsbescheid vom 22.11.2012 (Steuernummer 111) hat der Senat als rechtswidrig angesehen, da er nur Feststellungen zu den beiden Grundstücken der Y GmbH in B (Grundbuchblatt 2 und 3), nicht aber zu dem ebenfalls der Y GmbH gehörenden Grundstück in A (Grundbuchblatt 1, Flurstücknummer a/b) enthielt. Der Feststellungsbescheid vom 22.05.2014 (Steuernummer 222), durch den der Grundbesitz in A (Grundbuchblatt 1, Flurstücknummer a/b) in unzulässiger Weise nachgeschoben wurde, war nach Ansicht des Senats ebenfalls rechtswidrig. Eine Ergänzung der Grundstücksliste hat er als nicht möglich angesehen. Außerdem fehlte eine Benennung des zutreffenden Steuerstichtags. Den Feststellungsbescheid vom 22.05.2014 (Steuernummer 222/1) hat der Senat hingegen als rechtmäßig angesehen.
- 11 Mit Schreiben vom 12.10.2023 hat das FA Antrag auf mündliche Verhandlung --begrenzt auf die beiden aufgehobenen Feststellungsbescheide vom 22.11.2012 (Steuernummer 111) und vom 22.05.2014 (Steuernummer 222)-- gestellt und mit Schreiben vom 20.10.2023 seinen Antrag auf mündliche Verhandlung begründet. Es hatte mit Bescheid vom 18.10.2023 (Steuernummern 333, 111 und 222) die Feststellungsbescheide vom 22.11.2012 (Steuernummer 111) und vom 22.05.2014 (Steuernummer 222) nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO aufgehoben und unter der Steuernummer 333 einen neuen Feststellungsbescheid dergestalt erlassen, dass die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 17 GrEStG zum 10.08.2012 (Bewertungsstichtag) für die Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile der Y GmbH durch Geschäftsanteilskauf- und Übertragungsvertrag vom 10.08.2012 gesondert festgestellt wurden. In der Anlage wurden alle drei der Y GmbH gehörenden Grundstücke aufgelistet.
- 12 Der Kläger macht hiergegen geltend, dass die Voraussetzungen des § 171 Abs. 3a Satz 3 und des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO nicht vorliegen. Dem FA sei es verwehrt, in dem Bescheid vom 18.10.2023 die Besteuerungsgrundlagen auszutauschen und deshalb einen anderen Erwerbsvorgang der Besteuerung zu Grunde zu legen. Zum ersten Mal sei nunmehr das Grundstück in A (Grundbuchblatt 1, Flurstücknummer a/b) Gegenstand der

Feststellungen zum Zeitpunkt 10.08.2012 geworden. Dem Erlass des Feststellungsbescheids vom 18.10.2023 stehe jedoch die Feststellungsverjährung entgegen. Die Hemmungswirkung des § 171 Abs. 3a Satz 3 AO greife nicht, da es sich um einen neuen Lebenssachverhalt (Grundstück in A als Gegenstand des Erwerbsvorgangs am 10.08.2012) handle.

- 13** Der Kläger beantragt,
die Vorentscheidung, soweit sie nicht rechtskräftig ist, und den Feststellungsbescheid vom 18.10.2023 (Steuernummer 333) aufzuheben.
- 14** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 15** Der Kläger sei als Treuhänder zivilrechtlicher Eigentümer der GmbH-Anteile geworden und habe dadurch Sachherrschaft erlangt, sodass eine Zurechnung der Geschäftsanteile beim Treugeber nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO nicht in Betracht komme. Die vom Kläger angeführte Rechtsprechung (unter anderem BFH-Urteil vom 16.07.1997 - II R 8/95, BFH/NV 1998, 81) sei wegen abweichender Sachverhalte nicht anwendbar. Auch sei die Aufhebung der Feststellungsbescheide vom 22.11.2012 (Steuernummer 111) und vom 22.05.2014 (Steuernummer 222) sowie der gleichzeitige Erlass des Feststellungsbescheids vom 18.10.2023 (Steuernummer 333) rechtmäßig. Feststellungsverjährung sei aufgrund der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO noch nicht eingetreten gewesen.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Gegenstand des Revisionsverfahrens ist nur noch der Feststellungsbescheid vom 18.10.2023 (Steuernummer 333), der an die Stelle der angefochtenen und durch das FA im Laufe des Verfahrens am 18.10.2023 aufgehobenen Feststellungsbescheide vom 22.11.2012 (Steuernummer 111) und vom 22.05.2014 (Steuernummer 222) getreten ist (vgl. nachfolgend unter III.). Das FA hat seinen Antrag auf mündliche Verhandlung auf den Rechtsstreit betreffend die durch den neuen Feststellungsbescheid vom 18.10.2023 ersetzten Feststellungsbescheide beschränkt. Eine solche Beschränkung ist zulässig und wirksam. Es handelt sich bei diesen Feststellungsbescheiden um abtrennbare Klagegegenstände im Verhältnis zu dem durch den Senat als rechtmäßig befundenen Feststellungsbescheid vom 22.05.2014 mit der Steuernummer 222/1 (§ 73 Abs. 1 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--; vgl. z.B. BFH-Urteile vom 05.06.2003 - I R 38/01, BFHE 202, 507, BStBl II 2003, 822, unter II. und vom 26.10.2006 - V R 58, 59/04, BFHE 215, 360, BStBl II 2007, 487, unter II.). Hinsichtlich dieses Feststellungsbescheids vom 22.05.2014 (Steuernummer 222/1) wirkt der Gerichtsbescheid des Senats vom 21.06.2023 gemäß § 90a Abs. 3 Halbsatz 1 FGO als Urteil.

III.

- 17** Das Urteil des FG war, soweit es die Feststellungsbescheide vom 22.11.2012 (Steuernummer 111) und vom 22.05.2014 (Steuernummer 222) und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 24.11.2016 betrifft, bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, weil sich während des Revisionsverfahrens der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat (§ 127 FGO). An die Stelle der angefochtenen und im Laufe des Verfahrens durch das FA am 18.10.2023 aufgehobenen Feststellungsbescheide vom 22.11.2012 (Steuernummer 111) und vom 22.05.2014 (Steuernummer 222) ist der Feststellungsbescheid vom 18.10.2023 (Steuernummer 333) getreten.
- 18** 1. Wird der angefochtene Verwaltungsakt nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geändert oder ersetzt, so wird der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Verfahrens (§ 68 Satz 1 FGO). Die Vorschrift gilt nach § 121 Satz 1 FGO auch im Revisionsverfahren. Die Begriffe "ändern" und "ersetzen" sind weit auszulegen. Eine Änderung oder Ersetzung setzt voraus, dass der mit der Klage angefochtene Verwaltungsakt partiell oder seinem ganzen Inhalt nach durch Erlass eines anderen Verwaltungsakts geändert oder aus formellen Gründen aufgehoben und durch einen anderen Verwaltungsakt ersetzt wird. Ausreichend für die Anwendung des § 68 FGO ist es, wenn beide Bescheide "dieselbe Steuersache", das heißt dieselben Beteiligten und denselben Besteuerungsgegenstand betreffen (BFH-Urteil vom 08.11.2023 - II R 22/20, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).
- 19** 2. Ausgehend von diesem weiten Verständnis des § 68 FGO ist der neue Feststellungsbescheid vom 18.10.2023 (Steuernummer 333) Gegenstand des Verfahrens geworden und hat die bislang vom Kläger angefochtenen

Bescheide ersetzt. Er wurde wiederum gegenüber dem Kläger erlassen und betrifft denselben Regelungsgegenstand wie die aufgehobenen Bescheide (Anteilsvereinigung bei der Y GmbH aufgrund des notariell beurkundeten Vertrags vom 10.08.2012).

- 20** 3. Das angefochtene Urteil ist zu den zwischenzeitlich aufgehobenen Bescheiden ergangen und daher gegenstandslos und aufzuheben. Einer Zurückverweisung der Sache an das FG nach § 127 FGO bedarf es nicht, da sich aufgrund des neuen Feststellungsbescheids an den zwischen den Beteiligten streitigen Punkten im Übrigen nichts geändert hat. Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen bilden nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des BFH, sodass der Senat in der Sache selbst entscheiden kann (BFH-Urteil vom 08.11.2023 - II R 22/20, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).

IV.

- 21** Die Klage hinsichtlich des Feststellungsbescheids vom 18.10.2023 (Steuernummer 333) ist unbegründet. Der Bescheid ist rechtmäßig. Durch den notariell beurkundeten Vertrag vom 10.08.2012 haben sich erstmals alle Anteile an der grundbesitzenden Y GmbH in der Hand des Klägers vereinigt. Der Bescheid ist innerhalb der Feststellungsfrist ergangen.
- 22** 1. Der Feststellungsbescheid vom 18.10.2023 (Steuernummer 333) stellt zutreffend nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG die Besteuerungsgrundlagen für den nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG steuerbaren Rechtsvorgang fest.
- 23** a) Nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG werden die Besteuerungsgrundlagen in den Fällen des § 1 Abs. 3 GrEStG durch das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung der Gesellschaft befindet, gesondert festgestellt, wenn ein außerhalb des Bezirks dieses Finanzamts liegendes Grundstück oder ein auf das Gebiet eines anderen Landes sich erstreckender Teil eines im Bezirk dieses Finanzamts liegenden Grundstücks betroffen wird. 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 16.03.2022 - II R 24/20, BFH/NV 2022, 1196, Rz 15).
- 24** b) Das FA hat in dem Feststellungsbescheid vom 18.10.2023 mit dem 10.08.2012 den zutreffenden Steuerstichtag angegeben. An diesem Tag wurde der Vertrag notariell beurkundet, mit dem erstmals alle Anteile der Y GmbH in der Hand des Klägers vereinigt wurden. Das FA hat außerdem in der Anlage zu dem Feststellungsbescheid den gesamten Grundbesitz der Y GmbH zutreffend aufgelistet. Das FA hat schließlich richtigerweise ausgeführt, dass die Vereinigung der Anteile der Y GmbH (nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG) der Grunderwerbsteuer unterliegt. Der Umstand, dass der Kläger einen Teil der Anteile treuhänderisch für einen Dritten (D) erworben hat, lässt keine andere Beurteilung zu.
- 25** aa) Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, unterliegt nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG 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 % (heute 90 %) der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers vereinigt werden würden. § 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. § 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 16.03.2022 - II R 24/20, BFH/NV 2022, 1196, Rz 19 ff.). Dieser Tatbestand erfasst die infolge der Vereinigung der Anteile der grundbesitzenden Gesellschaft in einer Hand spezifisch grunderwerbsteuerrechtlich veränderte Zuordnung von Grundstücken. Die Vorschrift will die Sachherrschaft erfassen, die jemand hinsichtlich des Gesellschaftsgrundstücks aufgrund der rechtlichen Verfügungsmacht über die Gesellschaftsanteile erlangt (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 22.01.2019 - II B 98/17, BFH/NV 2019, 412, Rz 15, m.w.N.).
- 26** bb) Die mögliche Anteilsvereinigung im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG kann dadurch erfolgen, dass sich die Anteile in der Hand des Erwerbers teils unmittelbar und teils mittelbar vereinigen (BFH-Urteil vom 04.03.2020 - II R 2/17, BFHE 270, 240, BStBl II 2020, 511, Rz 15). Der Erwerber erwirbt einen Anteil an der grundbesitzenden Gesellschaft unmittelbar, wenn er zivilrechtlich Gesellschafter dieser Gesellschaft wird (BFH-Urteil vom 27.09.2017 - II R 41/15, BFHE 260, 94, BStBl II 2018, 667, Rz 14). Dies gilt auch für einen Treuhänder, der die sich in

seiner Hand vereinigenden Anteile der grundbesitzenden Gesellschaft für Rechnung seines Auftraggebers (Treugeber) erwirbt. Er kann Erwerber im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG sein (vgl. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 19.09.2018, BStBl I 2018, 1074, Tz 3.1; vgl. auch Meßbacher-Hönsch in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 20. Aufl., § 1 Rz 1167). Ein Treuhandverhältnis kann unter anderem dadurch begründet werden, dass der Treuhänder Anteile an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft im Auftrag des Treugebers von einem Dritten erwirbt (Erwerbstreuhand; vgl. Meßbacher-Hönsch in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 20. Aufl., § 1 Rz 128). Der Treuhänder ist dann unmittelbarer und der Treugeber mittelbarer Gesellschafter (vgl. BFH-Urteil vom 03.03.2015 - II R 30/13, BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777, Rz 16).

- 27** cc) Die BFH-Rechtsprechung zur Steuerbarkeit der mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands nach § 1 Abs. 2a GrEStG bei Personengesellschaften durch schuldrechtliche Bindungen hinsichtlich des Anteils am Gesellschaftsvermögen (z.B. BFH-Urteile vom 09.07.2014 - II R 49/12, BFHE 246, 215, BStBl II 2016, 57; vom 25.11.2015 - II R 18/14, BFHE 251, 492, BStBl II 2018, 783 und vom 30.08.2017 - II R 39/15, BFHE 260, 87, BStBl II 2018, 786) steht der Annahme einer nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG steuerbaren Anteilsvereinigung bei Erwerb durch einen Treuhänder nicht entgegen. Sie ist zu anderen Sachverhalten ergangen. Sie enthält keine Aussage zu der Frage, ob auch in der Hand eines Treuhänders, der zivilrechtlicher Eigentümer von Gesellschaftsanteilen wird, durch die Übertragung dieser Anteile, die zu einer erstmaligen Vereinigung von mindestens 95 % (heute 90 %) der Anteile führt, der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG verwirklicht werden kann.
- 28** dd) Auch hindert das BFH-Urteil vom 03.03.2015 - II R 30/13 (BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777) nicht die Annahme einer steuerbaren Anteilsvereinigung bei dem erwerbenden Treuhänder. Diese Entscheidung besagt lediglich, dass bei Begründung eines Treuhandverhältnisses hinsichtlich eines Anteils an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft der Treuhänder unmittelbarer und der Treugeber mittelbarer Gesellschafter ist (Rz 16 des Urteils). Danach erfüllt auch der Treuhänder den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG, wenn er Inhaber von mindestens 95 % der Gesellschaftsanteile und dadurch unmittelbarer Gesellschafter der Gesellschaft wird.
- 29** ee) Schließlich führt auch die BFH-Rechtsprechung, nach der die bloße Auswechslung eines Treuhänders nicht zu einem steuerbaren Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG führt (z.B. BFH-Urteil vom 16.07.1997 - II R 8/95, BFH/NV 1998, 81; BFH-Beschluss vom 22.01.2019 - II B 98/17, BFH/NV 2019, 412, Rz 11), nicht zu einem anderen Ergebnis. Diese Rechtsprechung erging zu der Frage, ob der Treugeber den Tatbestand des § 1 Abs. 3 GrEStG bei der Auswechslung des Treuhänders erfüllt, wenn sich Anteile an einer Gesellschaft mittelbar in seiner Hand vereinigen. Die im vorliegenden Fall zu beurteilende Frage, ob ein Treuhänder bei dem unmittelbaren (Zu-)Erwerb von Gesellschaftsanteilen den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG verwirklichen kann, betrifft einen anderen Sachverhalt, zu dem die zitierte Rechtsprechung keine Aussage enthält.
- 30** ff) Nach diesen Grundsätzen haben sich aufgrund des notariell beurkundeten Geschäftsanteilskauf- und Übertragungsvertrag vom 10.08.2012 erstmals alle Anteile der Y GmbH in der Hand des Klägers vereinigt und diese Vereinigung hat die Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG ausgelöst. Die Anteile an der grundbesitzenden Y GmbH haben vor der Übertragung am 10.08.2012 jeweils zu 33,33 % der Kläger, sein Bruder und die X GmbH gehalten. Durch den notariell beurkundeten Geschäftsanteilskauf- und Übertragungsvertrag vom 10.08.2012 hat der Kläger unmittelbar die restlichen 50 % der Anteile an der X GmbH und dadurch mittelbar weitere 33,33 % der Anteile an der Y GmbH erworben. Im Übrigen hat er in derselben notariell beurkundeten Vereinbarung die restlichen 33,33 % an der Y GmbH von seinem Bruder erworben. Deshalb war der Kläger nach der Übertragung am 10.08.2012 zu 2/3 unmittelbarer und zu 1/3 mittelbarer Gesellschafter der Y GmbH. Alle Anteile der grundbesitzenden Y GmbH haben sich damit zum ersten Mal in der Hand des Klägers gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG vereinigt. Der Umstand, dass der Kläger einen Teil dieser Geschäftsanteile durch die nach den Feststellungen des FG zivilrechtlich und steuerrechtlich wirksame Treuhandvereinbarung vom 03.08.2012 für einen Dritten (D) erworben hat, ist unerheblich, da er auch als Treuhänder unmittelbarer Gesellschafter der Y GmbH war.
- 31** 2. Bei Erlass des Feststellungsbescheids am 18.10.2023 war die vierjährige Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen. Der Ablauf war nach § 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 171 Abs. 3a Satz 1 und 3 AO gehemmt.
- 32** a) Nach § 181 Abs. 1 Satz 1 AO gelten für die gesonderte Feststellung die Vorschriften über die Durchführung der Besteuerung nach §§ 169 ff. AO sinngemäß. Eine Feststellung sowie ihre Aufhebung oder Änderung sind nicht mehr zulässig, wenn die Feststellungsfrist abgelaufen ist (§ 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 169 Abs. 1 Satz 1 AO). Die reguläre Feststellungsfrist beträgt vier Jahre (§ 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO).
- 33** b) Wird ein Feststellungsbescheid mit einem Einspruch oder einer Klage angefochten, so läuft die Feststellungsfrist nicht ab, bevor über den Rechtsbehelf unanfechtbar entschieden ist; dies gilt auch, wenn der Rechtsbehelf erst nach

Ablauf der Feststellungsfrist eingelegt wird (§ 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 171 Abs. 3a Satz 1 AO).

- 34** c) Der Kläger hatte rechtzeitig Einspruch eingelegt, Klage erhoben und Revision eingelegt. Über die Revision hat der BFH vor Erlass des Änderungsbescheids vom 18.10.2023 noch nicht abschließend entschieden. Zwar hat der Senat am 21.06.2023 einen Gerichtsbescheid nach § 90a Abs. 1 FGO erlassen. Nachdem das FA aber am 12.10.2023 rechtzeitig den zulässigen beschränkten Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt hat (vgl. oben unter II.), gilt der Gerichtsbescheid hinsichtlich der Feststellungsbescheide vom 22.11.2012 (Steuernummer 111) und vom 22.05.2014 (Steuernummer 222) als nicht ergangen (§ 90a Abs. 3 Halbsatz 2 FGO). Die Revision war bei Erlass des neuen Feststellungsbescheids vom 18.10.2023 insoweit nach wie vor anhängig.
- 35** d) Die Aufhebung der Feststellungsbescheide vom 22.11.2012 (Steuernummer 111) und vom 22.05.2014 (Steuernummer 222) am 18.10.2023 führt nicht dazu, dass der Feststellungsbescheid vom 18.10.2023 (Steuernummer 333) nicht mehr hätte ergehen dürfen. Der Kläger hatte im Einspruchs-, Klage- und Revisionsverfahren die Aufhebung der ursprünglichen Feststellungsbescheide beantragt. Das FA hat diese Feststellungsbescheide antragsgemäß nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 1 Halbsatz 1 Alternative 2 AO --wie im Bescheid vermerkt-- aufgehoben. In demselben Verwaltungsakt vom 18.10.2023 hat es den neuen Feststellungsbescheid erlassen. Die Aufhebung der Feststellungsbescheide und der Neuerlass des Feststellungsbescheids sind zeitgleich erfolgt, sodass von einem Ablauf der Feststellungsfrist im Zeitpunkt des Erlasses des Feststellungsbescheids am 18.10.2023 (Steuernummer 333) nicht ausgegangen werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 05.10.2004 - VII R 18/03, BFHE 208, 292, BStBl II 2005, 323, unter II.2.).
- 36** e) Der neue Feststellungsbescheid vom 18.10.2023 (Steuernummer 333) ist entgegen der Auffassung des Klägers auch zu demselben Lebenssachverhalt wie die aufgehobenen Feststellungsbescheide (Steuernummern 111 und 222) ergangen, nämlich zu der Vereinigung aller Anteile der Y GmbH in der Hand des Klägers aufgrund notariell beurkundeter Vereinbarung vom 10.08.2012. Dass die ursprünglichen Feststellungsbescheide rechtswidrig waren, weil in der Auflistung des Feststellungsbescheids vom 22.11.2012 (Steuernummer 111) ein der Y GmbH gehörendes Grundstück fehlte und der Feststellungsbescheid vom 22.05.2014 (Steuernummer 222), in dem dann dieses Grundstück ergänzt wurde, den Steuerstichtag nicht benannte, führt zu keinem anderen Ergebnis. Während des Laufes der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO kann für denselben Lebenssachverhalt ein neuer Feststellungsbescheid erlassen werden, der die Besteuerungsgrundlagen rechtmäßig feststellt und den Kläger nicht schlechter stellt.
- 37** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2, § 136 Abs. 1 und § 137 Satz 2 FGO.
- 38** a) Es war über die Kosten des gesamten Verfahrens zu entscheiden. Der Antrag auf mündliche Verhandlung durch das FA, obgleich er beschränkt war, hat die im Gerichtsbescheid getroffene Kostenentscheidung vollständig entfallen lassen. Wird auch nur ein von der Kostenentscheidung umfasster selbständiger Streitgegenstand nicht rechtskräftig, ist die gesamte Kostenentscheidung hinfällig.
- 39** b) Die Kosten des gesamten Verfahrens sind bis zum Erlass des neuen Feststellungsbescheids am 18.10.2023 nach dem Verhältnis von Obsiegen und Unterliegen zwischen dem Kläger und dem FA aufzuteilen, da das FA erst nach den Ausführungen im Gerichtsbescheid einen rechtmäßigen Feststellungsbescheid hinsichtlich der erstmaligen Vereinigung aller Anteile an der grundbesitzenden Y GmbH durch notariell beurkundeten Vertrag vom 10.08.2012 erlassen hat. Ab diesem Zeitpunkt sind die Kosten des Verfahrens dem Kläger insgesamt aufzuerlegen, da er in Bezug auf den im Revisionsverfahren ergangenen rechtmäßigen Feststellungsbescheid vom 18.10.2023 die Revision weiterhin aufrechterhalten hat und unterlegen ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de