

# Beschluss vom 09. Juli 2025, II B 13/25 (AdV)

## Zweimalige Festsetzung von Grunderwerbsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsanteilen beim Auseinanderfallen von sogenanntem Signing und Closing

ECLI:DE:BFH:2025:BA.090725.IIB13.25.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 2b, GrEStG § 1 Abs 3 Nr 1, GrEStG § 16 Abs 4a, GrEStG § 16 Abs 5, GrEStG § 19, AO § 164 Abs 2, FGO § 69 Abs 3 S 7, FGO § 69 Abs 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 09. Januar 2025, Az: 12 V 12130/24

## Leitsätze

Es ist rechtlich zweifelhaft, ob bei einem Erwerb von Anteilen an einer GmbH, bei dem das schuldrechtliche Erwerbsgeschäft (Signing) und die Übertragung der GmbH-Anteile (Closing) zeitlich auseinanderfallen, zweimal Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2b und § 1 Abs. 3 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) festgesetzt werden kann, wenn dem Finanzamt im Zeitpunkt der Festsetzung der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG bekannt ist, dass die Übertragung der GmbH-Anteile (Closing) bereits erfolgt ist.

## Tenor

Auf die Beschwerde der Antragstellerin wird der Beschluss des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 09.01.2025 - 12 V 12130/24 aufgehoben.

Die Vollziehung des angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheids vom 30.05.2024 wird bis zum Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe einer das Einspruchsverfahren abschließenden Entscheidung aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Antragsgegner zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 11.03.2024 (sogenanntes Signing) erwarb die Antragstellerin und Beschwerdeführerin (Antragstellerin) sämtliche Anteile an der grundbesitzenden ... GmbH (GmbH). Die Abtretung der Gesellschaftsanteile (sogenanntes Closing) erfolgte nach Kaufpreiszahlung am 29.03.2024. Der Grundstücksbestand der GmbH blieb bis dahin unverändert. Den Kaufvertrag zeigte der beurkundende Notar am 04.04.2024 beim Antragsgegner und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) an. Eine Anzeige über den Übergang der GmbH-Anteile am 29.03.2024 auf die Antragstellerin erfolgte nicht.
- 2 Das FA setzte jeweils mit Bescheiden vom 30.05.2024 zweimal Grunderwerbsteuer fest. Zum einen gegenüber der GmbH aufgrund des Wechsels im Gesellschafterbestand am 29.03.2024 nach § 1 Abs. 2b des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) und zum anderen gegenüber der Antragstellerin wegen der Anteilsvereinigung am 11.03.2024 nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG. Als Bemessungsgrundlage wurde jeweils ein geschätzter Bodenrichtwert von X € angesetzt. Die Grunderwerbsteuer wurde in beiden Verfahren entsprechend auf jeweils Y € festgesetzt und gezahlt. Beide Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 der Abgabenordnung --AO--).
- 3 Die Antragstellerin hat gegen den ihr gegenüber ergangenen Bescheid Einspruch eingelegt, der derzeit noch anhängig ist. Einen Antrag auf Aufhebung der Vollziehung (AdV) lehnten sowohl das FA als auch das Finanzgericht (FG) ab.

- 4 Mit ihrer vom FG zugelassenen Beschwerde trägt die Antragstellerin vor, es bestünden ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids. Der Gesetzgeber habe keine zweifache Belastung desselben Anteilsübergangs mit Grunderwerbsteuer gewollt. Zwar seien unterschiedliche Tatbestände erfüllt, nämlich § 1 Abs. 2b GrEStG und § 1 Abs. 3 GrEStG. Allerdings schreibe der Einleitungssatz des § 1 Abs. 3 GrEStG ausdrücklich vor, dass eine Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG nur erfolgen solle, "soweit eine Besteuerung nach den Absätzen 2a und 2b nicht in Betracht komme". Aus § 16 Abs. 4a, 5 Satz 2 GrEStG folge nichts anderes. Anderenfalls führe ein formaler Verstoß, wie im Streitfall die verspätete Anzeige des Closings, zu einer endgültigen Doppelbelastung. Zum Verhältnis der Ergänzungstatbestände liege derzeit noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung vor. Dasselbe gelte für die strittige Rechtsfrage, wem ein Grundstück bei sogenannten Share Deals in welcher Phase "gehöre".
- 5 Schließlich läge bei Ablehnung der vorstehenden Ausführungen eine widerstreitende Steuerfestsetzung vor, sodass auch aus diesem Grund ernstliche Zweifel bestünden. Maßgeblich sei, ob ein bestimmter Sachverhalt nach § 174 Abs. 1 AO in mehreren Steuerbescheiden zuungunsten eines oder mehrerer Steuerpflichtiger berücksichtigt worden sei. Beiden Grunderwerbsteuerfestsetzungen jeweils vom 30.05.2024 gegenüber der Antragstellerin und der GmbH liege als einheitlicher Lebenssachverhalt die Übertragung der Anteile an der grundbesitzenden GmbH zugrunde.
- 6 Die Antragstellerin beantragt, den Beschluss des FG vom 09.01.2025 aufzuheben und die Vollziehung des angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheids vom 30.05.2024 aufzuheben.
- 7 Das FA beantragt, die Beschwerde als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die nach § 128 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zulässige Beschwerde ist begründet. Zu Unrecht hat das FG die beantragte AdV abgelehnt, denn der Antrag ist begründet.
- 9 1. Nach § 69 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 FGO kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen. Die Aussetzung soll erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Ist der Verwaltungsakt bereits vollzogen, tritt an die Stelle der Aussetzung der Vollziehung die Aufhebung der Vollziehung (§ 69 Abs. 3 Satz 7 FGO).
- 10 Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines angefochtenen Verwaltungsakts sind zu bejahen, wenn bei einer summarischen Überprüfung des Bescheids neben für die Rechtmäßigkeit sprechende Umstände, gewichtige gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheiten in der Beurteilung der Tatfragen bewirken. Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im Verfahren der AdV gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt. Zur Gewährung der AdV ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (ständige Rechtsprechung seit dem Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10.02.1967 - III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182, unter II.3.; vgl. BFH-Beschluss vom 27.05.2024 - II B 78/23 (AdV), BStBl II 2024, 543, Rz 25, m.w.N.).
- 11 2. Ausgehend von diesen Grundsätzen war die Vollziehung des Grunderwerbsteuerbescheids vom 30.05.2024 aufzuheben. Der Senat hat bei summarischer Prüfung ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheids. Die Rechtslage ist in Bezug auf die Frage rechtlich zweifelhaft, ob bei einem Erwerb von Anteilen an einer GmbH, bei dem das schuldrechtliche Erwerbsgeschäft (Signing) und die Übertragung der GmbH-Anteile (Closing) zeitlich auseinanderfallen, zweimal Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2b und § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG festgesetzt werden kann, wenn dem FA im Zeitpunkt der Festsetzung der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG bekannt ist, dass die Übertragung der GmbH-Anteile (Closing) bereits erfolgt ist. Diesbezüglich bestehen --auch unter Berücksichtigung der Regelung des § 16 Abs. 4a, 5 GrEStG-- im Hinblick auf den Wortlaut der Regelung des Einleitungssatzes des § 1 Abs. 3 GrEStG und der Kritik der Literatur an der Finanzverwaltungspraxis rechtliche Bedenken. Der BFH hat über die streitige Rechtsfrage noch nicht entschieden.

- 12** a) Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass nach dem Einleitungssatz des § 1 Abs. 3 GrEStG ein Vorrang des Tatbestands des § 1 Abs. 2b GrEStG gegenüber einer Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG nur besteht, soweit die Verwirklichung des § 1 Abs. 3 Nr. 2 oder 4 GrEStG gleichzeitig erfolgt. Soweit die Besteuerungszeitpunkte des § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder 3 GrEStG und § 1 Abs. 2b GrEStG auseinanderfallen, sollen beide Tatbestände erfüllt sein und der Vorrang durch § 16 Abs. 4a und 5 GrEStG umgesetzt werden (Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung des § 1 Absatz 3 des Grunderwerbsteuergesetzes vom 05.03.2024, BStBl I 2024, 383, Rz 30). Entsprechend hat das FA im vorliegenden Fall eine zweifache Besteuerung des Erwerbs der GmbH-Anteile nach § 1 Abs. 2b GrEStG und § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG vorgenommen und eine Aufhebung der Besteuerung nach § 16 Abs. 4a GrEStG wegen der Verletzung der Anzeigepflicht in Bezug auf die Übertragung der GmbH-Anteile abgelehnt.
- 13** b) Es ist rechtlich zweifelhaft, ob sich diese Auffassung mit dem Wortlaut des Einleitungssatzes des § 1 Abs. 3 GrEStG deckt. Nach diesem erfolgt eine Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG, wenn zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört, nur soweit eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2b GrEStG nicht in Betracht kommt. Danach gilt die Einschränkung für alle Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 3 GrEStG, das heißt nicht nur für § 1 Abs. 3 Nr. 2 und 4 GrEStG, sondern auch für § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 3 GrEStG, die bereits den Abschluss des Rechtsgeschäfts vor der Übertragung der Gesellschaftsanteile besteuern. Eine zeitliche Beschränkung lässt sich der Vorrangregelung des Einleitungssatzes des § 1 Abs. 3 GrEStG nicht entnehmen.
- 14** c) Auch aus der Gesetzesbegründung zum Einleitungssatz des § 1 Abs. 3 GrEStG lässt sich keine "zeitliche Konkurrenz" der Besteuerung nach § 1 Abs. 2b und § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG entnehmen.
- 15** aa) Der Gesetzgeber hatte mit Einfügung des § 1 Abs. 2a GrEStG im Rahmen des Jahressteuergesetzes 1997 vom 20.12.1996 (BGBl I 1996, 2049, BStBl I 1996, 1523) in den Eingangssatz des § 1 Abs. 3 GrEStG einen Vorrang der Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG gegenüber der Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG angeordnet. Eine nähere Begründung zum zeitlichen Rangverhältnis zwischen § 1 Abs. 2a und § 1 Abs. 3 GrEStG enthielt das Jahressteuergesetz 1997 nicht.
- 16** bb) Mit der Einführung der Besteuerung der Änderung des Gesellschafterbestands einer grundbesitzenden Gesellschaft nach § 1 Abs. 2b GrEStG durch das Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes vom 12.05.2021 (BGBl I 2021, 986, BStBl I 2021, 838) wurde die Vorrangregelung des Einleitungssatzes des § 1 Abs. 3 GrEStG um den Tatbestand des § 1 Abs. 2b GrEStG erweitert. Aus der Gesetzesbegründung ergibt sich, dass die Ergänzung des Rangverhältnisses der Ergänzungstatbestände im Wege der Subsidiarität --ohne zeitliche Vorgaben-- regeln soll (BTDrucks 19/13437, S. 12).
- 17** d) Die Einfügung des § 16 Abs. 4a, 5 GrEStG hat den im Einleitungssatz des § 1 Abs. 3 GrEStG bestehenden Vorrang nicht beseitigt. Nach dieser Regelung ist eine Aufhebung der Steuerfestsetzung nach § 1 Abs. 3 GrEStG möglich, wenn der in § 1 Abs. 2 bis 3a GrEStG bezeichnete Erwerbsvorgang in allen Teilen vollständig angezeigt wurde.
- 18** aa) Zwar hat der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung zur Einführung der Regelungen des § 16 Abs. 4a, 5 GrEStG durch das Jahressteuergesetz 2022 vom 16.12.2022 (BGBl I 2022, 2294, BStBl I 2023, 7) Ausführungen zum zeitlichen Anwendungsvorrang der Konkurrenzregelung des Einleitungssatzes des § 1 Abs. 3 GrEStG gemacht. Danach soll der im Einleitungssatz des § 1 Abs. 3 GrEStG normierte gesetzliche Anwendungsvorrang des § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG nicht gelten, wenn der Abschluss des Rechtsgeschäfts und die Anteilsübertragung zeitlich auseinanderfallen. Da es sich in einem solchen Fall um zwei Erwerbsvorgänge innerhalb desselben Lebenssachverhalts handele, sei eine zweimalige Besteuerung mit der Grunderwerbsteuer nicht gewollt und ermögliche § 16 Abs. 4a GrEStG --unter Beachtung der Anzeigepflichten-- auf Antrag eine Aufhebung oder Änderung der aufgrund des Rechtsgeschäfts nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder 3 GrEStG festgesetzten Grunderwerbsteuer (BTDrucks 20/4729, S. 152).
- 19** bb) Diese in der Gesetzesbegründung zur Einführung des § 16 Abs. 4a, 5 GrEStG angenommene zeitliche und sachliche Einschränkung des in dem Einleitungssatz zu § 1 Abs. 3 GrEStG postulierten materiellen Anwendungsvorrangs des § 1 Abs. 2b GrEStG vor der Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG kommt im Gesetzeswortlaut des Einleitungssatzes zu § 1 Abs. 3 GrEStG jedoch nicht zum Ausdruck. Rechtlich zweifelhaft ist danach, ob und wenn ja in welchem Umfang die Korrekturvorschrift des § 16 Abs. 4a, 5 GrEStG den im Einleitungssatz zu § 1 Abs. 3 GrEStG postulierten materiellen Anwendungsvorrang einschränkt.
- 20** e) Zweifel bezüglich der Auffassung der Finanzverwaltung, dass die Vorrangregelung des Einleitungssatzes des § 1 Abs. 3 GrEStG nur bei einer zeitgleichen Verwirklichung der Tatbestände des § 1 Abs. 2b und 3 Nr. 1 GrEStG gegeben ist, ergeben sich auch aus den kritischen Stimmen in der Literatur. In der Kommentarliteratur wird

teilweise, nicht näher differenziert, von einem generellen Anwendungsvorrang von § 1 Abs. 2b GrEStG ausgegangen, wobei zutreffend darauf hingewiesen wird, dass § 1 Abs. 2b GrEStG einerseits und § 1 Abs. 3 GrEStG andererseits unterschiedliche Erwerbsvorgänge betreffen (Meßbacher-Hönsch in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 1 Rz 1033). Zum Teil wird der Anwendungsvorrang ausdrücklich auch für den Fall angenommen, dass Verpflichtungsgeschäft und Übertragung der Anteile zeitlich auseinanderfallen, da der Wortlaut des Einleitungssatzes des § 1 Abs. 3 GrEStG nicht auf den zeitlichen Aspekt abstelle (Pahlke/Joisten, Grunderwerbsteuergesetz, 7. Aufl., § 1 Rz 349 i.V.m. Rz 296). Zum Teil wird vertreten, dass eine Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG erst dann möglich sei, wenn feststehe, dass eine Vollzugsbedingung nicht mehr eintreten könne. Solange komme eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2b GrEStG noch "in Betracht" (Behrens in Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, 2. Aufl., § 1 Rz 716). Zudem wird vertreten, dass mit § 16 Abs. 4b, 5 GrEStG lediglich eine verfahrensmäßige Erleichterung für die Steuerpflichtigen getroffen werden sollte, ohne den materiell-rechtlichen Vorbehalt anders zu regeln (vgl. z.B. Wollweber/Graessner, Die Unternehmensbesteuerung 2025, 23; Broemel/Mörwald, Deutsches Steuerrecht 2023, 73; Behrens/Sparr, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht 2023, 269; Loose in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 16 Rz 286).

**21** f) Rechtliche Zweifel hinsichtlich der Steuerfestsetzung ergeben sich zudem daraus, dass dem FA beim Erlass des angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheids am 30.05.2024 aufgrund des Anteilserwerbs nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG (Signing) bekannt war, dass der vom Notar angezeigte Erwerb der Anteile an der GmbH (Closing) am 29.03.2024 bereits erfolgt war und eine Grunderwerbsteuerpflicht nach § 1 Abs. 2b GrEStG bestand. Es hat dennoch am selben Tag zwei Grunderwerbsteuerbescheide über denselben Anteilserwerb unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO erlassen. Insoweit kommt unabhängig von der Regelung des § 16 Abs. 4a, 5 GrEStG eine Aufhebung der Grunderwerbsteuerfestsetzung nach § 164 Abs. 2 AO in Betracht, denn § 16 GrEStG schließt die Änderung eines Grunderwerbsteuerbescheids nach anderen Korrekturvorschriften nicht aus (vgl. Pahlke/Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, 7. Aufl., § 16 Rz 4; Loose in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 16 Rz 12). Der Anwendung der speziellen verfahrensmäßigen Vorschrift des § 16 Abs. 4a GrEStG bedurfte es danach im Streitfall nicht, da die Bescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung standen. Gleichwohl hat das FA wissentlich zeitgleich zweimal Grunderwerbsteuer festgesetzt, was der materiell-rechtlichen Vorrangregelung des Einleitungssatzes des § 1 Abs. 3 GrEStG widerspricht.

**22** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

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