

# Urteil vom 12. März 2014, II R 51/12

## Mittelbare Anteilsvereinigung bei grundbesitzender GmbH & Co. KG - Kriterien zur Bestimmung einer unmittelbaren bzw. mittelbaren Beteiligung an grundbesitzender Personengesellschaft i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 3 Nr 1

vorgehend FG Nürnberg, 03. Oktober 2012, Az: 4 K 1205/11

### Leitsätze

Verkauft ein Kommanditist einer grundbesitzenden GmbH & Co. KG seine Gesellschaftsbeteiligung an den einzigen anderen Kommanditisten und ist die KG die einzige Gesellschafterin ihrer Komplementär-GmbH, ist --vorbehaltlich einer Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG-- der Tatbestand einer Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erfüllt .

### Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, war als Kommanditistin zu 60 % am Gesellschaftsvermögen der grundbesitzenden ... GmbH & Co. KG (KG) beteiligt. Einziger weiterer Kommanditist war F. Die Komplementär-GmbH (D-GmbH) war weder berechtigt noch verpflichtet, eine Einlage zu leisten. Einzige Gesellschafterin der D-GmbH war die KG. Diese Beteiligungsverhältnisse bestanden mindestens seit dem 1. Januar 1999.
- 2** Mit Vertrag vom 22. Dezember 2004 verkaufte F seine Kommanditbeteiligung an der KG an die Klägerin. Der Vertrag wurde der Grunderwerbsteuerstelle des Beklagten und Revisionsklägers (Finanzamt --FA--) im Mai 2008 bekannt.
- 3** Das FA nahm an, dass der Vertrag vom 22. Dezember 2004 gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) der Grunderwerbsteuer unterliege, und setzte demgemäß gegen die Klägerin auf der Grundlage des gesondert festgestellten Grundbesitzwertes von 2.945.500 € durch Bescheid vom 11. Januar 2010 Grunderwerbsteuer in Höhe von 103.092 € fest. Der Einspruch blieb erfolglos. Das FA erklärte lediglich die Festsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 der Abgabenordnung für vorläufig hinsichtlich der Frage, ob die Heranziehung der Grundbesitzwerte i.S. des § 138 des Bewertungsgesetzes als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer verfassungsgemäß ist.
- 4** Während des Klageverfahrens setzte das FA die Grunderwerbsteuer durch Bescheid vom 13. Februar 2012 auf 41.237 € herab. Zur Begründung führte es aus, die Grunderwerbsteuer werde nach § 6 Abs. 2 GrEStG in Höhe des ursprünglichen Anteils der Klägerin an der KG von 60 % nicht erhoben.
- 5** Das Finanzgericht (FG) gab der auf Aufhebung der Steuerfestsetzungen gerichteten Klage mit der Begründung statt, der Vertrag vom 22. Dezember 2004 erfülle nicht die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG. Die Beteiligung der KG an der D-GmbH könne der Klägerin nicht zugerechnet werden. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 952 veröffentlicht.
- 6** Mit der Revision rügt das FA Verletzung des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG. Die Voraussetzungen dieser Vorschrift seien aufgrund des Vertrags vom 22. Dezember 2004 erfüllt.
- 7** Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8** Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

# Entscheidungsgründe

II.

- 9** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Ansicht des FG wurde der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG durch den Vertrag vom 22. Dezember 2004 verwirklicht.
- 10** 1. Nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer u.a. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile einer grundbesitzenden Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein vereinigt werden würden, soweit eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG nicht in Betracht kommt.
- 11** a) Die Steuerbarkeit wird nur durch den Erwerb des letzten Anteils ausgelöst. Dabei ist der Vorgang, der zum Erwerb dieses Anteils führt, zwar das die Steuer auslösende Moment. Gegenstand der Steuer ist aber nicht der Anteilserwerb als solcher, sondern die durch ihn begründete Zuordnung von mindestens 95 % der Anteile in einer Hand. 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 (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. Juni 2013 II R 52/12, BFHE 241, 419, BStBl II 2013, 752, m.w.N., und vom 18. September 2013 II R 21/12, BFH/NV 2014, 450, Rz 9). Die Anteilsvereinigung kann auch dadurch erfolgen, dass der Erwerber die Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft teils unmittelbar und teils mittelbar erwirbt (BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 450, Rz 9, m.w.N.; vgl. unten II.1.c bb).
- 12** b) Der Erwerber erwirbt einen Anteil an der grundbesitzenden Gesellschaft dann unmittelbar, wenn er zivilrechtlich Gesellschafter dieser Gesellschaft wird (BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 450, Rz 10).
- 13** c) Beim mittelbaren Anteilserwerb, also einem Anteilserwerb, bei dem der Erwerber selbst nicht Gesellschafter der grundbesitzenden Gesellschaft wird, scheidet eine Anknüpfung an das Zivilrecht aus, da es keine Regelungen für einen mittelbaren Anteilserwerb vorsieht (BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 450, Rz 11; ebenso zu § 1 Abs. 2a GrEStG BFH-Urteil vom 24. April 2013 II R 17/10, BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833, Rz 13 ff.). Unter welchen Voraussetzungen ein mittelbarer Anteilserwerb vorliegt, ist unter Berücksichtigung von Wortlaut sowie Sinn und Zweck des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG zu beurteilen. Entscheidend kommt es auf die rechtlich begründeten Einflussmöglichkeiten auf die grundbesitzende Gesellschaft an (BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 450, Rz 12).
- 14** aa) Ist die grundbesitzende Gesellschaft eine Kapitalgesellschaft, setzt ein mittelbarer Anteilserwerb, der zu einer Anteilsvereinigung beitragen oder führen kann, voraus, dass der Anteilserwerber sowohl bei der zwischengeschalteten Gesellschaft (Zwischengesellschaft) oder bei den Zwischengesellschaften als auch bei der grundbesitzenden Gesellschaft selbst in grunderwerbsteuerrechtlich erheblicher Weise die rechtliche Möglichkeit hat, seinen Willen durchzusetzen. Dies ist beispielsweise bei Vorhandensein einer einzigen Zwischengesellschaft der Fall, wenn der Anteilserwerber mindestens 95 % der Anteile an der Zwischengesellschaft hält und diese ihrerseits zu mindestens 95 % an der grundbesitzenden Gesellschaft beteiligt ist. Ist eine weitere Zwischengesellschaft vorhanden, genügt es, wenn der Anteilserwerber mindestens 95 % der Anteile an der ersten Zwischengesellschaft hält, diese zu mindestens 95 % an der zweiten Zwischengesellschaft und diese wiederum zu mindestens 95 % an der grundbesitzenden Gesellschaft beteiligt ist. Entsprechendes gilt auch bei weiteren Zwischengesellschaften (BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 450, Rz 13).
- 15** Sind diese Voraussetzungen erfüllt, wird die Beteiligung der Gesellschaft, die Gesellschafterin der grundbesitzenden Gesellschaft ist, für Zwecke des § 1 Abs. 3 Nr. 1 (und Nr. 2) GrEStG dem Anteilserwerber als mittelbare Beteiligung an der grundbesitzenden Gesellschaft zugerechnet (BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 450, Rz 14). Insoweit gelten für § 1 Abs. 3 Nr. 1 (und Nr. 2) GrEStG dieselben Grundsätze wie für § 1 Abs. 3 Nr. 3 (und Nr. 4) GrEStG (BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 450, Rz 15). Der Gesetzgeber geht mit der Absenkung der Mindestbeteiligungsquote auf 95 % durch Art. 15 Nr. 1 Buchst. b des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (StEntlG 1999/2000/ 2002) vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) für Zwecke der Grunderwerbsteuer typisierend davon aus, dass der Anteilserwerber mit dem Erreichen dieser Quote in grunderwerbsteuerrechtlich erheblicher Weise die rechtliche Möglichkeit hat, seinen Willen --wenn auch über so viele Stufen, wie zumindest 95 %ige Beteiligungen an Zwischengesellschaften vorhanden sind-- bei der grundbesitzenden Gesellschaft durchzusetzen (BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 450, Rz 16, m.w.N.).

- 16** bb) Diese Grundsätze gelten im Wesentlichen auch dann, wenn es sich bei der grundbesitzenden Gesellschaft um eine Personengesellschaft handelt, allerdings mit folgenden Besonderheiten:
- 17** (1) Als "Anteil" i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG ist die gesellschaftsrechtliche Beteiligung an der Personengesellschaft zu verstehen, d.h. die aus der Mitgliedschaft in der Personengesellschaft folgende gesamthänderische Mitberechtigung hinsichtlich des (aktiven) Gesellschaftsvermögens. Eine Beteiligung an der Personengesellschaft in diesem Sinne hat auch derjenige Gesellschafter inne, der keinen Anteil am Gesellschaftskapital hält. Ein solcher Gesellschafter ohne kapitalmäßige Beteiligung ist zwar am Wert des Gesellschaftsvermögens nicht beteiligt, wohl aber ist er gesamthänderischer Mitinhaber der zum (aktiven) Gesellschaftsvermögen gehörenden Sachen, Forderungen und Rechte. Die Beteiligung an der Gesamthandsgemeinschaft ist nämlich mit der Mitgliedschaft in der Personengesellschaft notwendigerweise und untrennbar verbunden, ohne dass es darauf ankommt, ob das Kapitalkonto des betreffenden Gesellschafters positiv oder negativ ist oder ob ein Kapitalkonto mangels kapitalmäßiger Beteiligung des Gesellschafters überhaupt nicht existiert (BFH-Urteile vom 26. Juli 1995 II R 68/92, BFHE 178, 231, BStBl II 1995, 736, und II R 67/92, BFH/NV 1996, 171; vgl. ferner BFH-Urteil vom 19. Oktober 1995 II R 63/92, BFH/NV 1996, 433).
- 18** Diese Auslegung des Begriffs "Anteil an einer Personengesellschaft" i.S. des § 1 Abs. 3 GrEStG folgt aus dem Sinn und Zweck der in dieser Vorschrift statuierten Steuertatbestände. Diese zielen ebenso wie die übrigen Tatbestände des § 1 GrEStG darauf ab, Vorgänge zu erfassen, die auf den Erwerb eines bisher einem anderen (Rechtsträger) gehörenden Grundstücks gerichtet sind. So geht es auch in § 1 Abs. 3 GrEStG nicht darum, gesellschaftsrechtliche Vorgänge zu besteuern, sondern *fingierte* Grundstückserwerbe (BFH-Urteile in BFHE 178, 231, BStBl II 1995, 736, und in BFH/NV 1996, 171). Bei einer Personengesellschaft kann der Anteilserwerb dem Erwerb des der Gesellschaft gehörenden Grundbesitzes nicht allein deshalb gleichgestellt werden, weil der einzige andere verbliebene Gesellschafter wertmäßig nicht an der Gesellschaft beteiligt ist. Entscheidend ist vielmehr, dass der andere Gesellschafter notwendigerweise ebenfalls zur gesamten Hand am Gesellschaftsvermögen beteiligt ist und deshalb der einzelne Gesellschafter nur Mitberechtigter ist. Dem einzelnen Gesellschafter ist es gemäß § 719 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs verwehrt, über seinen Anteil am Gesellschaftsvermögen und an den einzelnen dazu gehörenden Gegenständen zu verfügen. Die Gesellschafter können vielmehr nur gemeinsam --"zur gesamten Hand"-- solche Verfügungen treffen. Dies ist im Rahmen der Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 3 GrEStG entscheidend (BFH-Urteile in BFHE 178, 231, BStBl II 1995, 736, und in BFH/NV 1996, 171).
- 19** An dieser Beurteilung hat sich durch die Absenkung der für die Anwendung des § 1 Abs. 3 GrEStG erforderlichen Mindestbeteiligungsquote auf 95 % durch Art. 15 Nr. 1 Buchst. b StEntG 1999/2000/2002 nichts geändert. Die Anknüpfung der Vorschrift an die "Anteile der Gesellschaft" blieb durch die Gesetzesänderung unberührt (Pahlke in Pahlke/Franz, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 4. Aufl., § 1 Rz 323).
- 20** (2) Diese für grundbesitzende Personengesellschaften geltenden Besonderheiten beziehen sich nur auf die unmittelbare Beteiligung an der Personengesellschaft als Gesellschafter. Sie wirken sich auf die mittelbaren Beteiligungsebenen nicht aus. Handelt es sich bei einer Zwischengesellschaft um eine Personengesellschaft, ist diese im Hinblick auf § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG ebenso zu behandeln wie eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft. Bei einer solchen Personengesellschaft kommt es nicht auf die Beteiligung aller Gesellschafter am Gesamthandsvermögen, sondern auf die Beteiligung am Gesellschaftskapital an. Für eine unterschiedliche Behandlung von zwischengeschalteten Personen- und Kapitalgesellschaften gibt es auch unter Berücksichtigung des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) keine Grundlage. Der Sinn und Zweck des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG würde vielmehr verfehlt, wenn man insoweit zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften unterscheiden würde. Dabei sind dieselben Erwägungen maßgebend wie für eigene Gesellschaftsanteile, die eine Kapitalgesellschaft als Zwischengesellschaft oder grundbesitzende Gesellschaft selbst hält, sowie für wechselseitige Beteiligungen, die nach dem BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 450 bei der Prüfung, ob die in § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG vorgeschriebene Quote von 95 % durch eine unmittelbare oder mittelbare Anteilsvereinigung erreicht ist, unberücksichtigt bleiben.
- 21** (3) Ist wie im Streitfall eine grundbesitzende KG zugleich alleinige Gesellschafterin ihrer Komplementär-GmbH, ist demgemäß wie folgt zu unterscheiden: Soweit es um die unmittelbare Beteiligung an der KG als Gesellschafter geht, kommt es im Hinblick auf § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG auf die zivilrechtliche Beteiligung am Gesamthandsvermögen an. Bei der Beurteilung der Frage, ob eine durch die KG als Gesellschafterin der Komplementär-GmbH und die Komplementär-GmbH als Gesellschafterin der KG vermittelte (mittelbare) Beteiligung an der KG besteht, ist demgegenüber die im Innenverhältnis bestehende Beteiligung der Gesellschafter am Gesellschaftskapital der KG maßgebend.

- 22** 2. Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG wurden demnach im Streitfall zwar nicht bereits durch eine unmittelbare Anteilsvereinigung in der Hand der Klägerin erfüllt. Einer unmittelbaren Anteilsvereinigung steht die Beteiligung der D-GmbH am Gesamthandsvermögen der KG entgegen. Es liegt aber eine teils unmittelbare und teils mittelbare Anteilsvereinigung vor, weil die Klägerin nach dem Kaufvertrag die einzige Kommanditistin der KG werden sollte und ihr zudem die Beteiligung der D-GmbH am Gesamthandsvermögen der KG zuzurechnen war. Die Klägerin war nämlich nach Erfüllung des Vertrags am Gesellschaftskapital der KG als Zwischengesellschaft zu 100 % beteiligt. Die KG war Alleingesellschafterin der D-GmbH. Es ist daher ohne Rücksicht auf die im Gesellschaftsvertrag der KG getroffenen Regelungen davon auszugehen, dass die Klägerin ihren Willen in grunderwerbsteuerrechtlich erheblicher Weise bei der KG durchsetzen konnte; denn sie hat einerseits unmittelbar als Gesellschafterin der KG und andererseits mittelbar über die KG und die D-GmbH als Zwischengesellschaften alle ihr nicht bereits vor Abschluss des Kaufvertrags gehörenden Anteile am Gesamthandsvermögen der KG erworben.
- 23** Da das FG eine andere Ansicht vertreten hat, war die Vorentscheidung aufzuheben.
- 24** 3. Die Sache ist spruchreif. Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG wurden durch den Kaufvertrag vom 22. Dezember 2004 erfüllt. Der Anwendbarkeit dieser Vorschrift steht deren Subsidiarität gegenüber § 1 Abs. 2a GrEStG nicht entgegen. Die Voraussetzungen dieser Vorschrift sind nicht erfüllt. Bei der KG ist es nicht innerhalb von fünf Jahren zu dem nach der Vorschrift erforderlichen Wechsel des Gesellschafterbestandes zu mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen gekommen.

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