

# Urteil vom 18. September 2013, II R 21/12

## Anteilsvereinigung bei wechselseitiger Beteiligung auf der Ebene einer Zwischengesellschaft

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 3 Nr 1

vorgehend FG Köln, 29. November 2011, Az: 5 K 1542/09

## Leitsätze

Bei der im Rahmen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG vorzunehmenden Prüfung, ob bei einer zwischengeschalteten Gesellschaft die erforderliche Beteiligungsquote von 95 % erreicht ist, bleiben Anteile, die eine 100 %ige Tochtergesellschaft der Gesellschaft an dieser hält, ebenso unberücksichtigt wie Anteile, die die Gesellschaft selbst hält.

## Tatbestand

I.

- 1** Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 30. September 2004 erwarben der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger), ein e.V., 7,4 % und die F-GmbH 67,4 % am Stammkapital der grundbesitzenden S-GmbH von den bisherigen Gesellschaftern. Die restlichen Anteile von 25,2 % hielt die S-GmbH selbst. Gesellschafter der F-GmbH waren der Kläger zu 90 % und die K-GmbH zu 10 %. Alleingesellschafterin der K-GmbH war die F-GmbH.
- 2** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) war der Ansicht, aufgrund des Vertrags vom 30. September 2004 liege ein Erwerbsvorgang i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) vor, und setzte demgemäß gegen den Kläger auf der Grundlage der gesondert festgestellten Grundbesitzwerte Grunderwerbsteuer fest. Der Einspruch blieb erfolglos. Mit dem während des Klageverfahrens ergangenen Änderungsbescheid vom 6. Oktober 2011 erklärte das FA die Steuerfestsetzung 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.
- 3** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1582 veröffentlichte Urteil mit der Begründung statt, die nach § 1 Abs. 3 GrEStG erforderliche Beteiligungsquote von 95 % an der S-GmbH habe der Kläger nicht erreicht. Die von der S-GmbH gehaltenen eigenen Anteile spielten dabei zwar keine Rolle. Der Kläger sei aber an der zwischengeschalteten F-GmbH nur zu 90 % beteiligt gewesen. Keine Bedeutung komme in diesem Zusammenhang dem Umstand zu, dass die F-GmbH Alleingesellschafterin der K-GmbH gewesen sei. Die K-GmbH verfüge nämlich über eigene Organe und eine eigene Willensbildung und verfolge eigene Zwecke.
- 4** Mit der Revision rügt das FA die Verletzung von § 1 Abs. 3 GrEStG. Der Kläger habe aufgrund des im Vertrag vom 30. September 2004 vereinbarten Anteilserwerbs die Sachherrschaft über die der S-GmbH gehörenden Grundstücke erlangt. Dem stünden weder die von der S-GmbH selbst gehaltenen eigenen Anteile noch der Umstand entgegen, dass der Kläger an der F-GmbH nur zu 90 % beteiligt gewesen sei. Es müsse dabei berücksichtigt werden, dass die an der F-GmbH zu 10 % beteiligte K-GmbH eine 100 %ige Tochtergesellschaft der F-GmbH sei.
- 5** Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6** Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II

...

- 7** 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--). Das FG hat zu Unrecht angenommen, der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG sei nicht erfüllt.
- 8** 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.
- 9** 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 (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. Juni 2013 II R 52/12, BFH/NV 2013, 1498, m.w.N.). Die Anteilsvereinigung kann auch dadurch erfolgen, dass der Erwerber die Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft teils unmittelbar und teils mittelbar erwirbt (vgl. BFH-Urteil vom 8. August 2001 II R 66/98, BFHE 195, 427, BStBl II 2002, 156). Der Erwerb von bereits in einer Hand vereinigten Anteilen an einer grundbesitzenden Gesellschaft wird in § 1 Abs. 3 Nrn. 3 und 4 GrEStG geregelt.
- 10** b) Der Erwerber erwirbt einen Anteil an der grundbesitzenden Gesellschaft dann unmittelbar, wenn er zivilrechtlich Gesellschafter dieser Gesellschaft wird.
- 11** 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 (vgl. zu § 1 Abs. 2a GrEStG BFH-Urteil vom 24. April 2013 II R 17/10, BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 1327).
- 12** 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. Im Einzelnen gilt Folgendes:
- 13** aa) Ein mittelbarer Anteilserwerb, der zu einer Anteilsvereinigung beitragen oder führen kann, setzt bei Zwischenschaltung einer oder mehrerer Gesellschaften 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.
- 14** 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.
- 15** 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. Eine steuerbare Anteilsübertragung i.S. von § 1 Abs. 3 Nr. 3 (und Nr. 4) GrEStG liegt nicht nur dann vor, wenn der Anteilserwerber die Anteile der Gesellschaft mit Grundbesitz selbst als Gesellschafter, also unmittelbar erwirbt, sondern auch dann, wenn es sich bei der Beteiligung des Anteilserwerbers um eine nur mittelbare, d.h. über eine andere Gesellschaft vermittelte handelt. Es ist dabei erforderlich, aber auch ausreichend, wenn die Beteiligungsquote von 95 % auf jeder Stufe erreicht wird (BFH-Urteil vom 25. August 2010 II R 65/08, BFHE 231, 239, BStBl II 2011, 225).
- 16** Wie der BFH in dem Urteil in BFHE 231, 239, BStBl II 2011, 225 ausgeführt hat, geht der Gesetzgeber mit der Absenkung der Mindestbeteiligungsquote auf 95 % durch Art. 15 Nr. 1 Buchst. b des Steuerentlastungsgesetzes

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.

- 17** bb) Die Beteiligungsquote von 95 % bei der grundbesitzenden Gesellschaft kann auch durch eine teils unmittelbare und teils mittelbare Beteiligung des Anteilserwerbers erreicht werden, so beispielsweise, wenn vereinbart wird, dass die Gesellschafter einer grundbesitzenden Gesellschaft die Hälfte ihrer Beteiligungen auf einen Dritten und die andere Hälfte auf eine Gesellschaft übertragen, an der der Dritte zu mindestens 95 % beteiligt ist. Der Dritte hat in einem solchen Fall die rechtliche Möglichkeit, seinen Willen bei der grundbesitzenden Gesellschaft in grunderwerbsteuerrechtlich erheblicher Weise durchzusetzen.
- 18** cc) Entsprechendes gilt auch für die Zwischengesellschaften. Es genügt dabei z.B., wenn der Anteilserwerber sich an der Zwischengesellschaft unmittelbar zu 45 % beteiligt und eine Gesellschaft, an der er zu mindestens 95 % beteiligt ist, weitere 50 % der Anteile an der Zwischengesellschaft erwirbt. Der Anteilserwerber hat in einem solchen Fall die rechtliche Möglichkeit, seinen Willen bei der Zwischengesellschaft in grunderwerbsteuerrechtlich erheblicher Weise durchzusetzen.
- 19** dd) Bei der Prüfung, ob die Quote von 95 % durch eine unmittelbare oder mittelbare Anteilsvereinigung erreicht ist, bleiben eigene Gesellschaftsanteile, die eine Kapitalgesellschaft als Zwischengesellschaft oder grundbesitzende Gesellschaft selbst hält, außer Betracht. Zivilrechtlich kann eine Kapitalgesellschaft zwar eigene Anteile halten (vgl. § 33 Abs. 2 und 3 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, § 71 des Aktiengesetzes); dies ändert aber nichts daran, dass die Gesellschaft begrifflich keine von ihr selbst verschiedene Person sein kann. Der Erwerber, der mindestens 95 % der nicht von der Kapitalgesellschaft selbst gehaltenen Anteile an dieser erwirbt, beherrscht das Vermögen der Gesellschaft in gleicher Weise, wie wenn der Gesellschaft selbst keine Anteile zustünden (BFH-Urteil vom 16. Januar 2002 II R 52/00, BFH/NV 2002, 1053, m.w.N.).
- 20** ee) Gleiches muss entgegen der Ansicht des FG auch für Anteile gelten, die eine 100 %ige Tochtergesellschaft der Zwischengesellschaft an dieser hält. Der Sinn und Zweck des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG würde verfehlt, wenn man die Beteiligung der Tochtergesellschaft an der Zwischengesellschaft bei der Prüfung, ob die Quote von 95 % auf jeder Beteiligungsebene erreicht ist, wie den Anteil eines von der Zwischengesellschaft unabhängigen Gesellschafters behandeln würde. Wie bereits ausgeführt, ist bei einer Beteiligung von mindestens 95 % davon auszugehen, dass der in dieser Höhe unmittelbar und/oder mittelbar beteiligte Gesellschafter die rechtliche Möglichkeit hat, seinen Willen bei der Beteiligungsgesellschaft durchzusetzen. Für diese am Normzweck des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG orientierte Auslegung ist es unerheblich, dass eine Beteiligungsgesellschaft in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft unabhängig von den Beteiligungsverhältnissen eine juristische Person mit eigenen Organen ist.
- 21** Bei Bestehen einer wechselseitigen Beteiligung zwischen einer Zwischengesellschaft und ihrer 100 %igen Tochtergesellschaft ist diese Beurteilung ebenfalls maßgeblich. Entscheidend ist, dass die Zwischengesellschaft aufgrund ihrer Stellung als Alleingesellschafterin die rechtliche Möglichkeit hat, ihren Willen bei der Tochtergesellschaft in grunderwerbsteuerrechtlich erheblicher Weise durchzusetzen. In solchen Fällen ist davon auszugehen, dass die Tochtergesellschaft gegenüber der Zwischengesellschaft keinen eigenen Willen entfalten kann. Dies rechtfertigt es, bei der Prüfung, ob die Quote von 95 % auf jeder Beteiligungsebene erreicht ist, die Anteile der 100 %igen Tochtergesellschaft an der Zwischengesellschaft unberücksichtigt zu lassen (Clemens/Lieber, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2005, 1761; Behrens, Die Unternehmensbesteuerung 2008, 316, 319 f.; a.A. Wischott/Schönweiß/Fröhlich, DStR 2007, 833; Fischer in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 17. Aufl., § 1 Rz 947; Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 9. Aufl., § 1 Rz 145; Rothenöder, Der Anteil im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG, 2009, S. 145).
- 22** 2. Da das FG von einer anderen Auffassung ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG wurde durch den Abschluss des Vertrags vom 30. September 2004 verwirklicht. Die in dem Vertrag vereinbarten, gegen die bisherigen Gesellschafter gerichteten Ansprüche auf Anteilsübertragungen gaben dem Kläger nach ihrer Erfüllung die rechtliche Möglichkeit, in grunderwerbsteuerrechtlich erheblicher Weise seinen Willen bei der S-GmbH, der grundbesitzenden Gesellschaft, durchzusetzen. Der Kläger war nach Erfüllung des Vertrags teils unmittelbar, teils mittelbar über die F-GmbH zu 100 % an der S-GmbH beteiligt. Dem stehen weder die von der S-GmbH selbst gehaltenen eigenen Anteile noch der Umstand entgegen, dass der Kläger an der F-GmbH nur zu 90 % beteiligt war; denn die restliche Beteiligung an der

F-GmbH wurde von der K-GmbH, einer 100 %igen Tochtergesellschaft der F-GmbH, gehalten und bleibt somit bei der Prüfung, ob die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erfüllt sind, unberücksichtigt.

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