

# Urteil vom 27. Mai 2020, II R 45/17

## Mittelbare Anteilsvereinigung an einer grundbesitzenden Personengesellschaft bei einer zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft

ECLI:DE:BFH:2020:U.270520.IIR45.17.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 3 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 24. Oktober 2016, Az: 12 K 15054/13

## Leitsätze

1. Grundbesitzende Gesellschaft i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG kann sowohl eine Personen- als auch eine Kapitalgesellschaft sein.
2. Bei einer über eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft vermittelten (mittelbaren) Beteiligung an einer grundbesitzenden Personengesellschaft ist für eine Anteilsvereinigung i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG der Anteil am Vermögen der Personengesellschaft und nicht die sachenrechtliche Mitberechtigung am Gesamthandsvermögen maßgebend.
3. Hält der Erwerber bereits unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile am Vermögen der grundbesitzenden Personengesellschaft, ist ein weiterer unmittelbarer oder mittelbarer Anteilserwerb nicht mehr nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG steuerbar.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 25.10.2016 - 12 K 15054/13, der Grunderwerbsteuerbescheid vom 22.06.2012, der Änderungsbescheid vom 18.09.2012 und die Einspruchsentscheidung vom 21.08.2013 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, war mit 100 % an der B-GmbH beteiligt. Die B-GmbH war als Kommanditistin zu 95 % am Gesellschaftsvermögen einer grundbesitzenden KG beteiligt. Weitere Kommanditistin der KG mit einem Anteil von 5 % am Gesellschaftsvermögen war die G-GmbH. Komplementärin der KG ohne Beteiligung am Gesellschaftsvermögen war die D-GmbH. An der D-GmbH war mit 100 % die V-GmbH beteiligt.
- 2** Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 30.08.2011 (Kaufvertrag) verkaufte die V-GmbH ihre 100 % Anteile an der D-GmbH an die Klägerin. Die D-GmbH wurde umbenannt in A-GmbH. Des Weiteren verkaufte die G-GmbH ihre 5%ige Kommanditbeteiligung an der KG an die B-GmbH. Nach den Verkäufen und in der Folge durchgeführten Übertragungen waren somit an der KG ohne Beteiligung am Gesellschaftsvermögen die A-GmbH als Komplementärin und als Kommanditistin zu 100 % am Gesellschaftsvermögen die B-GmbH beteiligt. Die Klägerin war sowohl an der B-GmbH als auch an der A-GmbH zu 100 % beteiligt.
- 3** Mit Bescheid vom 22.06.2012 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gegenüber der Klägerin Grunderwerbsteuer in Höhe von 429.187 € fest. Er ging davon aus, dass der Erwerb der

Kommanditbeteiligung an der KG seitens der B-GmbH und der Erwerb aller Anteile an der D-GmbH seitens der Klägerin durch den Kaufvertrag vom 30.08.2011 den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) erfüllt habe. Der Bescheid wurde am 18.09.2012 in nicht entscheidungserheblichen Punkten geändert.

- 4 Einen Einspruch, mit dem die Klägerin geltend machte, der Erwerbsvorgang erfülle die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG nicht, da die Klägerin schon zuvor über ihre 100 %ige Beteiligung an der B-GmbH mittelbar mit 95 % am Gesellschaftsvermögen der KG beteiligt gewesen sei, wies das FA als unbegründet zurück (Einspruchsentscheidung vom 21.08.2013). Die hiergegen gerichtete Klage hatte ebenso wenig Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung im Wesentlichen aus, als "Anteil der Gesellschaft" i.S. dieser Vorschrift sei die gesellschaftsrechtliche Beteiligung am Gesamthandsvermögen der KG zu verstehen. Durch den Kaufvertrag habe die Klägerin am 30.08.2011 mittelbar alle Anteile an der KG erworben, während vor dem Verkauf auch die G-GmbH und die V-GmbH über die D-GmbH Anteile an der KG innegehabt hätten. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 864 veröffentlicht.
- 5 Mit ihrer Revision macht die Klägerin eine Verletzung des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG geltend. Bei einer mittelbaren Beteiligung an einer grundbesitzenden Personengesellschaft --wie im Streitfall ihrer, der klägerischen, Beteiligung an der KG-- sei in Hinblick auf eine Anteilsvereinigung i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG der grundbesitzenden Personengesellschaft nicht die sachenrechtliche Beteiligung am Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft, sondern die quotenmäßige Beteiligung am Gesellschaftskapital zu verstehen. Danach habe sie schon vor dem Erwerbsvorgang durch ihre 100 %ige Beteiligung an der B-GmbH und deren 95%ige Beteiligung an der KG 95 % der Anteile der KG innegehabt.
- 6 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung, den Grunderwerbsteuerbescheid vom 22.06.2012, den Änderungsbescheid vom 18.09.2012 und die Einspruchsentscheidung vom 21.08.2013 aufzuheben.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 8 Auch bei einer mittelbaren Beteiligung an einer grundbesitzenden Personengesellschaft sei für einen "Anteil der Gesellschaft" i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG die aus der Mitgliedschaft in der Personengesellschaft folgende gesamthänderische Mitberechtigung hinsichtlich des Gesellschaftsvermögens maßgebend. Eine Beteiligung an der Personengesellschaft in diesem Sinne habe auch derjenige Gesellschafter inne, der keinen Anteil am Gesellschaftskapital halte. Vor dem Erwerbsvorgang seien die Klägerin, die G-GmbH und die V-GmbH mittelbar jeweils zu 1/3 an der KG beteiligt gewesen. Dabei habe es keine Rolle gespielt, dass die V-GmbH über die D-GmbH als Komplementärin nicht am Gesellschaftskapital beteiligt gewesen sei. Nach diesem Erwerbsvorgang sei nur noch die Klägerin an der KG mittelbar beteiligt gewesen - zum einen über ihre 100 %ige Beteiligung an der B-GmbH und deren 100 %iger Beteiligung an der KG, und zum anderen durch ihre 100 %ige Beteiligung an der A-GmbH (vormals D-GmbH), die nach wie vor Komplementärin der KG --wenn auch ohne Beteiligung am Gesellschaftskapital-- sei. Deshalb habe der Erwerb einen Anspruch auf Übertragung aller Anteile an der grundbesitzenden KG begründet und sei nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG steuerbar.
- 9 Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Aufhebung der angefochtenen Bescheide (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Erwerbsvorgang begründet keinen Grunderwerbsteuerbaren Tatbestand. Als "Anteil der Gesellschaft" i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG ist auch bei einer mittelbaren Beteiligung an einer grundbesitzenden Personengesellschaft nicht die sachenrechtliche Mitberechtigung am Gesamthandsvermögen, sondern der Anteil am Vermögen der Gesellschaft anzusehen.
- 11 1. 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 % der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers vereinigt werden würden.

- 12** 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.
- 13** b) Die Steuerbarkeit wird durch die erstmalige Vereinigung der Anteile und hierbei durch den Erwerb des letzten Anteils ausgelöst. Die Anteilsvereinigung kann auch dadurch erfolgen, dass der Erwerber die Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft teils unmittelbar und teils mittelbar erwirbt (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12.03.2014 - II R 51/12, BFHE 245, 381, BStBl II 2016, 356, Rz 11, und vom 27.09.2017 - II R 41/15, BFHE 260, 94, BStBl II 2018, 667, Rz 13, jeweils m.w.N.).
- 14** c) Der Erwerber erwirbt einen Anteil an der grundbesitzenden Gesellschaft dann unmittelbar, wenn er zivilrechtlich Gesellschafter dieser Gesellschaft wird. Beim mittelbaren Anteilserwerb scheidet eine Anknüpfung an das Zivilrecht aus, da es keine Regelungen für einen mittelbaren Anteilserwerb vorsieht. 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 (vgl. BFH-Urteile in BFHE 245, 381, BStBl II 2016, 356, Rz 12 f., und in BFHE 260, 94, BStBl II 2018, 667, Rz 14 f., jeweils m.w.N.).
- 15** d) Bei einer grundbesitzenden 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. 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. Der Gesetzgeber geht mit der Absenkung der Mindestbeteiligungsquote auf 95 % durch Art. 15 Nr. 1 Buchst. b des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (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 bei der grundbesitzenden Gesellschaft durchzusetzen (BFH-Urteile in BFHE 245, 381, BStBl II 2016, 356, Rz 14 f., und in BFHE 260, 94, BStBl II 2018, 667, Rz 16 f., jeweils m.w.N.).
- 16** Wird die Beteiligung an der grundbesitzenden Kapitalgesellschaft über eine zwischengeschaltete Personengesellschaft gehalten, ist für die Beurteilung, ob mittelbar mindestens 95 % der Anteile i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG an der grundbesitzenden Kapitalgesellschaft in der Hand des Erwerbers vereinigt werden würden, in Hinblick auf die zwischengeschaltete Personengesellschaft nicht die sachenrechtliche Mitberechtigung des erwerbenden Gesellschafters am Gesamthandsvermögen, sondern der Anteil am Vermögen der Personengesellschaft maßgebend. Der Anteil am Vermögen der Personengesellschaft vermittelt regelmäßig, soweit er mindestens 95 % beträgt, die rechtliche Möglichkeit für den beteiligten Gesellschafter, den Willen in der Personengesellschaft in grunderwerbsteuerrechtlich erheblicher Weise durchzusetzen. Diese Möglichkeit hat der Gesellschafter auch in Bezug auf nachgeordnete Gesellschaften, an denen die Personengesellschaft wiederum zu mindestens 95 % beteiligt ist. Die Beteiligung an diesen Gesellschaften ist unmittelbar der Personengesellschaft und mittelbar deren Gesellschafter zuzurechnen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 260, 94, BStBl II 2018, 667, Rz 19 f.; ebenso bereits --nur für die mittelbare Beteiligungsebene-- BFH-Urteil in BFHE 245, 381, BStBl II 2016, 356, Rz 20).
- 17** Der Erwerb von Anteilen an einer zwischengeschalteten Personengesellschaft kann dann zu einer mittelbaren Anteilsvereinigung i.S. von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG bei der grundbesitzenden Kapitalgesellschaft beitragen oder führen, wenn dem Erwerber nach dem Anteilserwerb mindestens 95 % der Anteile am Vermögen der Personengesellschaft zuzurechnen sind. Ist diese Voraussetzung erfüllt, ist die Beteiligung der Personengesellschaft an der grundbesitzenden Kapitalgesellschaft dem Anteilserwerber mittelbar zuzurechnen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 260, 94, BStBl II 2018, 667, Rz 22).
- 18** e) Dieselben Grundsätze gelten, wenn die grundbesitzende Gesellschaft eine Personengesellschaft ist und es sich bei der zwischengeschalteten Gesellschaft um eine Kapitalgesellschaft handelt.

- 19** aa) Anteil der grundbesitzenden Personengesellschaft i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG ist auch in diesem Falle der Anteil an deren Vermögen und nicht die sachenrechtliche Mitberechtigung.
- 20** Der Gesellschafter, der am Gesellschaftskapital der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft mindestens 95 % der Anteile innehat, besitzt die rechtliche Möglichkeit, den Willen in der Kapitalgesellschaft in grunderwerbsteuerrechtlich erheblicher Weise durchzusetzen. Diese Möglichkeit hat der Gesellschafter auch in Bezug auf nachgeordnete grundbesitzende Personengesellschaften, an denen die Kapitalgesellschaft wiederum zu mindestens 95 % beteiligt ist. Die Beteiligung an diesen grundbesitzenden Personengesellschaften ist unmittelbar der Kapitalgesellschaft und mittelbar deren Gesellschafter zuzurechnen.
- 21** bb) Für den Fall der mittelbaren Beteiligung an einer grundbesitzenden Personengesellschaft hat der BFH entschieden, dass als Anteil i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG die Beteiligung am Gesellschaftskapital und nicht die Beteiligung aller Gesellschafter am Gesamthandsvermögen maßgeblich ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 245, 381, BStBl II 2016, 356, Rz 20). Der Sinn und Zweck des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG würde verfehlt, wenn man insoweit zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften unterscheiden würde (BFH-Urteil in BFHE 245, 381, BStBl II 2016, 356, Rz 20). Es spricht viel dafür, dass dies --entgegen der vorstehenden Entscheidung-- auch für die unmittelbare Beteiligung an einer grundbesitzenden Personengesellschaft gilt. Im Streitfall muss diese Rechtsfrage allerdings nicht entschieden werden, da es nicht um die unmittelbare, sondern um die mittelbare Beteiligung von mindestens 95 % der Anteile der grundbesitzenden Personengesellschaft geht.
- 22** f) Hält der Erwerber bereits mittelbar mindestens 95 % der Anteile am Vermögen der grundbesitzenden Personengesellschaft, ist ein weiterer mittelbarer Anteilserwerb nicht mehr nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG steuerbar.
- 23** 2. Das FG ist auf Grundlage des BFH-Urteils in BFHE 245, 381, BStBl II 2016, 356 von abweichenden Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Die Sache ist spruchreif. Die Vorentscheidung, der Grunderwerbsteuerbescheid vom 22.06.2012, der Änderungsbescheid vom 18.09.2012 und die Einspruchsentscheidung vom 21.08.2013 werden aufgehoben. Der Erwerbsvorgang erfüllte den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG nicht.
- 24** Nach den Feststellungen des FG war die Klägerin bereits vor Abschluss des Kaufvertrags mittelbar zu 95 % an der KG beteiligt. Diese Beteiligung wurde vermittelt durch ihre 100 %ige Beteiligung an der zwischengeschalteten B-GmbH, die ihrerseits 95 % Anteile am Vermögen der KG hielt. Der mittelbaren Beteiligung der Klägerin an der KG in Höhe von mindestens 95 % steht nicht entgegen, dass vor Abschluss des Kaufvertrags die G-GmbH als weitere Kommanditistin und die D-GmbH --bzw. mittelbar die V-GmbH-- als Komplementärin an der KG beteiligt waren. Denn für die mittelbare Beteiligung an der grundbesitzenden KG kommt es nicht auf die gesamthänderische Mitberechtigung, sondern auf den Anteil am Vermögen der grundbesitzenden Personengesellschaft an.
- 25** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung ohne mündliche Verhandlung ergeht nach § 121 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO.

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