

BFH: Mittelbare Anteilsvereinigung bei einer grundbesitzenden GmbH u. Co. KG

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.

Hinweis: Das Urteil ist nicht allgemein anzuwenden (s.u. Anmerkung).

Sachverhalt

An der C-GmbH & Co. KG war als Komplementärin die D-GmbH beteiligt (ohne Anteil am Gesellschaftsvermögen), deren sämtliche Geschäftsanteile von der C-GmbH & Co. KG gehalten wurden (sog. Einheitsgesellschaft). Als Kommanditisten waren (seit 01.01.1999) an der C-GmbH & Co. KG die Klägerin mit 60 % und F mit 40 % beteiligt. Im Streitjahr 2004 übertrug F seinen Kommanditanteil in Höhe von 40 % auf die Klägerin. Das Finanzamt setzte gegenüber der Klägerin Grunderwerbsteuer fest.

Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage war erfolgreich.

Entscheidung

Das FG sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG durch den Vertrag zur Übertragung des Kommanditanteils nicht erfüllt wurde.

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.

Ein unmittelbarer Anteilserwerb liegt vor, wenn der Erwerber zivilrechtlich Gesellschafter der Grundstücksgesellschaft wird. Dagegen scheidet eine Anknüpfung an das Zivilrecht im Falle des mittelbaren Anteilserwerbs aus, da das Zivilrecht einen solchen nicht vorsehe (BFH-Urteil vom 24.04.2013).

Für das Vorliegen einer mittelbaren Anteilsvereinigung kommt es darauf an, dass der Anteilserwerber bei der Zwischengesellschaft bzw. den Zwischengesellschaften und der Grundstücksgesellschaft die rechtliche Möglichkeit habe, seinen Willen durchzusetzen. Demnach sei es für eine mittelbare Beteiligung erforderlich, aber auch ausreichend, wenn der Anteilserwerber auf jeder Beteiligungsstufe zu (mindestens) 95 % an den zwischengeschalteten Gesellschaften und der Grundstücksgesellschaft beteiligt sei (BFH-Urteil vom 25.08.2010).

Dies gelte grundsätzlich auch bei Personengesellschaften, allerdings gebe es hier Besonderheiten. Als „Anteil“ i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG sei die gesamthänderische Mitberechtigung hinsichtlich des (aktiven) Gesellschaftsvermögens zu verstehen, nicht ein Anteil am Gesellschaftskapital.

Dies gelte aber nur bezogen auf die unmittelbare Beteiligung an der Personengesellschaft als Gesellschafter, wirke sich jedoch nicht auf die mittelbaren Beteiligungsebenen aus. Wenn einer Personengesellschaft eine Zwischengesellschaft sei, gelten für sie die gleichen Grundsätze wie für Kapitalgesellschaften als Zwischengesellschaften. Demnach komme es auf dieser Ebene nicht auf die Beteiligung aller Gesellschafter am Gesamthandsvermögen, sondern auf die Beteiligung am Gesellschaftskapital an.

Ist wie im Streitfall eine grundbesitzende KG zugleich alleinige Gesellschafterin ihrer Komplementär-GmbH, sei demgemäß wie folgt zu unterscheiden: Soweit es um die unmittelbare Beteiligung an der KG als Gesellschafter gehe, komme 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 bestehe, sei dagegen die im Innenverhältnis bestehende Beteiligung der Gesellschafter am Gesellschaftskapital der KG maßgebend.

Vorliegend werde § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG zwar nicht durch eine unmittelbare Anteilsvereinigung in der Hand der Klägerin erfüllt, da dem die Beteiligung der D-GmbH am Gesamthandsvermögen der KG entgegenstehe. Allerdings sollte die Klägerin nach dem Kaufvertrag die einzige Kommanditistin der KG werden, weshalb ihr die Beteiligung der D-GmbH am Gesamthandsvermögen der KG zuzurechnen gewesen sei. Daher liege eine teils unmittelbare und teils mittelbare Anteilsvereinigung vor, weil davon auszugehen sei, dass die Klägerin ihren Willen in grunderwerbsteuerrechtlich erheblicher Weise bei der KG durchsetzen konnte.

Betroffene Norm

1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG, § 1 Abs. 2a GrEStG, § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG
Streitjahr 2004

Anmerkungen

Nichtanwendung des Urteils

Nach den gleich lautenden Ländererlasse vom 09.12.2015 ist das hier dargestellte BFH-Urteil vom 12.03.2014, II R 51/12, nicht allgemein anzuwenden. An der bisherigen unterschiedlichen Behandlung von zwischengeschalteten Personen- und Kapitalgesellschaften sei weiterhin festzuhalten. Dies habe jedoch keine Auswirkung auf die Anwendbarkeit des BFH-Urteils vom 18.09.2013, II R 21/12 (siehe [Deloitte Tax-News](#)), nach dem wechselseitige Beteiligungen bei Personen- und Kapitalgesellschaften bei der Prüfung, ob die vorgeschriebene Quote von 95 % in Fällen des § 1 Abs. 2a GrEStG oder § 1 Abs. 3 GrEStG erreicht ist, unberücksichtigt bleiben. Wechselseitige Beteiligungen bei Personen- und Kapitalgesellschaften seien somit weiterhin gleich zu behandeln.

Koordinierter Ländererlass vom 19.09.2018

In einem koordinierten Ländererlass vom 19.09.2018 hat sich nun die Finanzverwaltung – abweichend von der bisherigen Verwaltungsauffassung – der Auffassung des BFH in seinem Urteil vom 27.09.2017, II R 41/15 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) angeschlossen. Danach ist beim mittelbaren Anteilserwerb die zwischengeschaltete PersGes der KapGes gleichzustellen. Unmittelbare Beteiligungen an grundbesitzenden PersGes und KapGes werden weiterhin unterschiedlich behandelt.

BFH-Urteile vom 27.09.2017, II R 41/15 und vom 27.05.2020, II R 45/17

Nach den BFH-Urteilen vom 27.09.2017, II R 41/15 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) und vom 27.05.2020, II R 45/17 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) ist bei einer über eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft vermittelten mittelbaren Beteiligung an einer grundbesitzenden Personengesellschaft 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 (Rechtsprechungsänderung).

Vorinstanz

Finanzgericht Nürnberg, Urteil vom 04.10.2012, 4 K 1205/11, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Fundstellen

BFH, Urteil vom 12.03.2014, [II R 51/12](#)
FinMin NRW, [Ländererlasse vom 09.12.2015](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 18.09.2013, II R 21/12, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.