Grunderwerbsteuergesetz: GrEStG

Pahlke

7., überarbeitete Auflage 2023
ISBN 978-3-406-74367-2
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.
beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

b) Mittelbare Änderung. Die Ausführungen zu § 1 IIa gelten entsprechend (→ Rn. 323 ff.). Die Regelungen zu den mittelbaren Änderungen in § 1 IIb 2–5 sind § 1 IIa 2–5 in der nach dem 5.11.2015 geltenden Fassung nachgebildet. **366**

Eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands liegt vor, wenn (GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 5.1.2):

– ein Neugesellschafter Anteile an einer unmittelbar oder mittelbar über weitere PersGes an der grbesitzenden KapGes erworben hat,
– eine unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere PersGes an der grbesitzenden KapGes beteiligte KapGes als neu iSd § 1 IIb 2–5 gilt,
– ein neuer Gesellschafter wirtschaftliches Eigentum an den Anteilen erwirbt.

Wie bei § 1 IIa greift die Verwaltung zum wirtschaftlichen Eigentum auf § 39 II AO zurück (→ Rn. 300).

Wird eine unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere PersGes am Kapital der grbesitzenden KapGes beteiligte PersGes in eine KapGes formwechselnd umgewandelt, führt sie ihre bisherige Eigenschaft als Alt- oder Neugesellschafterin fort. Die an der umgewandelten Gesellschaft beteiligten Gesellschafter verlieren durch die formwechselnde Umwandlung ihre Eigenschaft als Alt- oder Neugesellschafter in Bezug auf die grbesitzende KapGes. Die Gesellschafter der formwechselnd umgewandelten PersGes führen ihre bisherige Eigenschaft als Alt- oder Neugesellschafter in Bezug auf die beteiligte KapGes fort. Relevante Gesellschafterwechsel bei der PersGes gelten auch für die KapGes als zu erfassende Gesellschafterwechsel, wenn diese im Zehnjahreszeitraum und nach dem 30.6.2021 erfolgt sind. Gesellschafterwechsel vor dem 1.7.2021 sind nicht zu berücksichtigen (GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821, Tz. 5.2.5.2).

9. Verkürzung der Beteiligungskette. Die Verkürzung der Beteiligungskette führt – wie bei § 1 IIa – nicht zu einem Gesellschafterwechsel (→ Rn. 337). Die FVerw geht indes nur dann von einer irrelevanten **Beteiligungskettenverkürzung** aus, wenn die übernehmende Gesellschaft zu mind. 90% an der übertragenden Gesellschaft beteiligt ist (GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 5.3.8). **367**

10. Verlängerung der Beteiligungskette. Auch hier gilt das Gleiche wie bei § 1 IIa: Die Verlängerung der Beteiligungskette kann zu einer unmittelbaren oder mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands führen. Unerheblich ist, dass der letztlich beteiligte Gesellschafter identisch bleibt. (→ Rn. 338). **368**

11. Anteilserwerb von Todes wegen (§ 1 IIb 6). Der **Anteilserwerb von Todes wegen** ist kein Zählerwerb (§ 1 IIb 6). Die Vorschrift entspricht § 1 IIa 6 (→ Rn. 339). **369**

12. Steuervergünstigungen; Durchführung der Besteuerung. Nicht anwendbar sind **§ 3 Nr. 3 bis 7.** Ebenso greifen die **§§ 5, 6 und** 7 nicht (GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 9). Hieraus resultiert eine erhebliche Benachteiligung von KapGes gegenüber PersGes. Die Nichtanwendung von §§ 5, 6 gilt auch dann, wenn mind. 90% der Anteile an grbesitzenden KapGes zwischen PersGes und Gesellschafter übergehen. Dies führt zu einer erheblichen Verschlechterung der Rechtslage, da Vorgänge iSd § 1 III und IIIa nach §§ 5, 6 begünstigt sind. **370**

Anwendbar ist hingegen **§ 3 Nr. 2 S. 1,** soweit der Vorgang iSd § 1 IIb auf Schenkungen beruht. Die Steuerbefreiung erfasst sowohl die letzte tatbestandsauslösende Schenkung als auch vorangegangene Schenkungen (GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 9). Die Konzernklausel nach § 6a gilt auch für Vorgänge iSd § 1 IIb. **371**

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

372 Die **Steuer entsteht** mit Übergang der letzten zur Überschreitung der 90%-Grenze erforderlichen Anteile. Ausschlaggebend ist das **dingliche Erfüllungsgeschäft** bzw. Closing. Auf das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft bzw. Signing kommt es nicht an. Insofern unterscheidet sich § 1 IIb von § 1 III Nr. 1 und 3. Fallen Signing und Closing auseinander, setzt die Verwaltung zunächst Steuer nach § 1 III Nr. 1 oder 3 fest. Kommt es später zum Closing, hebt sie die Steuerfestsetzung nach § 1 III Nr. 1 und 3 auf und ersetzt sie durch eine Steuerfestsetzung nach § 1 IIb (GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 8.2).

373 Die KapGes ist selbst **Steuerschuldner** (§ 13 Nr. 7). Wie bei § 1 IIa können hieraus fremdbestimmte Steuerwirkungen resultieren. Gesellschafter sollten daher auf entsprechende Steuerklauseln achten. § 19 Nr. 3b verpflichtet die KapGes zur Anzeige des Vorgangs.

374 Die **Bemessungsgrundlage** ist der Grundbesitzwert iSd §§ 151 I 1 Nr. 1 iVm § 157 I–III BewG. Der volle Grundbesitzwert ist auch dann anzusetzen, wenn weniger als 100% der Anteile an der KapGes übergehen (GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 11).

IX. Börsenklausel (§ 1 IIc)

380 **1. Allgemeines; Verwaltungsanweisungen.** Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens des **Gesetzes zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes** (BGBl. 2021 I 986) wurde auf Empfehlung des Finanzausschusses (BT-Drs. 19/28528, 27f.) die Börsenklausel des § 1 IIc in eingefügt. Für die Bestimmung der 90%-Grenzen in § 1 IIa und IIb sind an einer qualifizierten Börse gelistete und gehandelte Aktien unbeachtlich. Die Vorschrift findet damit auch in Fällen des § 1 IIa Anwendung, in denen eine KapGes an einer grbesitzenden PersGes unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist. In Fällen des § 1 IIa gilt die Börsenklausel somit nur bei mittelbaren Gesellschafterwechseln. In Fällen des § 1 IIb kann sie sowohl unmittelbare als auch mittelbare Gesellschafterwechsel erfassen (GLE 4.10.2022, BStBl. I 2022, 1451).

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

381 Nach Auffassung des Gesetzgebers interessieren sich die Beteiligten im Rahmen eines börslichen Erwerbs vorrangig für die Ertragskraft der KapGes und nicht für die im Vermögen der KapGes enthaltenen Gr (BT-Drs. 19/28528, 27). Eine **Missbrauchsabsicht** liegt fern. Die Börsenklausel soll mithin eine übermäßige Besteuerung verhindern.

Zudem trägt die Klausel dem Umstand Rechnung, dass in der Praxis Schwierigkeiten beim Nachweis einzelner Anteilsübergänge im Zusammenhang mit einem börslichen Handel auftreten können. Die Regelung soll auch **Vollzugsprobleme** vermeiden (Viskorf/Meßbacher-Hönsch § 1 Rn. 1000; Broemel/Mörwald DStR 2021, 1624 (1626)). Andererseits werden in der Literatur Bedenken geäußert, dass Schwierigkeiten bei der Ermittlung von einerseits begünstigten, aber auch nichtbegünstigten Anteilsübertragungsvorgängen den Vollzug von § 1 IIc erschweren könnten (Behrens/Klöckner RdF 2022, 124 (130f.); Bauderer/Fleischer/Zingler RdF 2021, 202 (205)).

382 **Verwaltungsanweisungen.** Die FVerw folgt bei der Anwendung des § 1 IIc gleichlautenden Ländererlassen (GLE 4.10.2022, BStBl. I 2022, 1451).

383 **2. Zeitlicher Anwendungsbereich.** Durch den Verweis auf § 1 IIa 1 und IIb 1 wird auch die Ausnahmeregelung in § 1 IIc in den Betrachtungszeitraum von 10 Jahren einbezogen. Wird ein Anteil mehrfach übertragen, werden die Vorgänge

dabei nicht aufsummiert, sondern stellen nur eine einzige Transaktion innerhalb des maßgeblichen Zeitraums dar.

Mangels einer Übergangsregelung ist die Börsenklausel in allen noch offenen Fällen anzuwenden (GLE 29.6.2021, BStBl. I 2021, 1006 Rn. 1). Für Zwecke des § 1 IIb sind gem. § 23 XXIII allerdings nur Anteilsübergänge ab dem 1.7.2021 maßgeblich (Wilms/Jochum/Schnitter § 1 Rn. 290.25). Anteilsübergänge vor dem 1.7.2021 sind ohnehin keine Zählerwerbe iSd § 1 IIb. „Rückwirkend" ist § 1 IIc somit nur in Fällen des § 1 IIa anwendbar. § 1 IIc gilt auch in Fällen des bis zum 30.6.2026 parallel geltenden § 1 IIa aF (Viskorf/Meßbacher-Hönsch § 1 Rn. 103). **384**

3. Zulassung der Anteile an qualifiziertem Handelsplatz. Voraussetzung für die Privilegierung der Anteilsübergänge nach § 1 IIc ist, dass die Anteile an KapGes zum Handel an einem in der EU bzw. im EWR betriebenen organisierten Markt iSd § 2 XI WpHG oder an einem äquivalenten Drittlandhandelsplatz zugelassen sind und dass der Anteilsübergang aufgrund eines Geschäfts an einem solchen Markt, Dritthandelsplatz oder in einem multilateralen Handelssystem erfolgte. Diese Erfordernisse sollen die Gefahr einer missbräuchlichen Nutzung von Börsen- bzw. Handelsplätzen ausschließen (vgl. BT-Drs. 19/28528, 31; Behrens/Klöckner RdF 2022, 124). Die Anteile können an mehreren Handelsplätzen zugelassen sein. Zumindest an einem Handelsplatz müssen sie zugelassen sein (GLE 4.10.2022, BStBl. I 2022, 1451, Tz. 3.2). **385**

Die Zulassung an einem qualifizierten Handelsplatz umfasst zunächst Börsen iSd BörsG. Darüber hinaus soll der Begriff der „organisierten Märkte" nach § 2 XI WpHG dem der „geregelten Märkte" nach Art. 4 I Nr. 21 MiFID II entsprechen (BT-Drs. 19/28528, 28). Vergleichbare Drittlandhandelsplätze werden nach Art. 24 IV Buchst. a MiFID II durch die Europäische Kommission festgelegt. Dies ist bislang nur für geregelte Märkte mit Sitz in den Vereinigten Staaten, Hongkong und Australien geschehen (GLE 4.10.2022, BStBl. I 2022, 1451, Tz. 3.4). Durch diese restriktive Geltung fallen in Deutschland der Open Market oder der Freiverkehr sowie nicht als gleichwertig ernannte Dritthandelsplätze (zB UK oder Schweiz) nicht unter die Vorschrift (GLE 4.10.2022, BStBl. I 2022, 1451, Tz. 3.5). Für Anteilsübergänge innerhalb dieser Märkte gelten § 1 IIa und IIb uneingeschränkt (Burwitz NZG 2021, 1299; Broemel/Mörwald DStR 2021, 1624 (1627)). **386**

Die Ausnahmeregelung gilt ausschließlich für solche Anteile, die eine Beteiligung an den KapGes vermitteln, die den Voraussetzungen des § 1 IIc entsprechen. Gehen Anteile an anderen Gesellschaftsformen oder Vermögensmassen über, findet § 1 IIc keine Anwendung (Wilms/Jochum/Schnitter § 1 Rn. 290.27; Viskorf/Meßbacher-Hönsch § 1 Rn. 1001). KapGes iSd § 1 IIc sind die AG, die KGaA und die SE. Weiterhin fallen unter § 1 IIc vergleichbare ausländische KapGes, deren Anteile an Wertpapierhandelsplätzen zugelassen werden können (GLE 4.10.2022, BStBl. I 2022, 1451, Tz. 3.1). Der Begriff ist folglich nicht deckungsgleich mit dem des § 1 IIb, der zB auch die GmbH erfasst. Eine grbesitzende GmbH kann allenfalls in mittelbaren Konstellationen durch § 1 IIc begünstigt sein. Dies ist etwa der Fall, wenn eine börsennotierte AG an der grbesitzenden GmbH beteiligt ist. **387**

Keine Anteile sind Wertpapiere, die sich zwar auf Anteile an einer KapGes beziehen, aber nicht das Eigentum an den Anteilen vermitteln. Hierzu gehören zB American Depository Receipts (GLE 4.10.2022, BStBl. I 2022, 1451, Tz. 3.1).

4. Anteilsübergang aufgrund eines Geschäfts an einem qualifizierten Handelsplatz. Die Zulassung an einem qualifizierten Handelsplatz reicht nicht. Zusätzlich müssen die Anteile an solchen zugelassenen Gesellschaften nach dem **388**

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

letzten Halbsatz des § 1 IIc auch tatsächlich aufgrund eines **Geschäfts an einem solchen qualifizierten Markt, Dritthandelsplatz oder einem multilateralen Handelssystem** iSd Art. 2 I Nr. 14 MiFIR übertragen werden (GLE 4.10.2022, BStBl. I 2022, 1451, Tz. 3.6).

389 Der Anwendungsbereich des § 1 IIc umfasst auch **mittelbare Anteilsübertragungen** (krit. Viskorf/Meßbacher-Hönsch § 1 Rn. 1002). Dass die Börsenklausel allein auf § 1 IIa 1 und IIb 1 verweist, schließt eine Anwendung der Grundsätze über mittelbare Beteiligungsstrukturen, die erst in den darauffolgenden Sätzen konkretisiert werden, nicht aus (Wilms/Jochum/Schnitter § 1 Rn. 290.30; Broemel/Mörwald DStR 2021, 1624 (1626)). Der Wortlaut des § 1 IIa 1 und IIb 1 umfasst mittelbare Beteiligung bereits. § 1 IIa 2–5 und IIb 2–5 definieren nur, wann mittelbare Änderungen relevant sind. Dass die Börsenklausel auch auf mittelbare Vorgänge Anwendung findet, dürfte es der grbesitzenden Gesellschaft als Steuerschuldnerin in der Praxis erschweren, etwaige Beteiligungsbewegungen auf den höheren Ebenen nachzuvollziehen. Die FVerw vertritt ohne Begründung die Auffassung, dass der Übergang der Anteile im Rahmen des Börsengangs regelmäßig nicht begünstigt sei. Als weitere nicht begünstigte Vorgänge nennt die FVerw die Ausgabe neuer Anteile im Rahmen einer Kapitalerhöhung, die Wertpapierleihe, das Wertpapierdarlehen und das Wertpapierpensionsgeschäft (GLE 4.10.2022, BStBl. I 2022, 1451, Tz. 3.6).

390 Umstritten ist, ob die **zweistufige Übertragung von Anteilen anlässlich eines Börsengangs** begünstigt ist. Hierbei werden die Aktien zunächst von Banken übernommen und dann von diesen an die Börse gebracht. Nach einer Auffassung soll die initiale Übertragung auf die Banken nicht begünstigt sein (Viskorf/Meßbacher-Hönsch § 1 Rn. 1007). Nach der zutreffenden Gegenauffassung ist das Tatbestandsmerkmal Übergang an einem qualifizierten Markt aber weit auszulegen (Broemel/Mörwald DStR 2021, 1624).

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

391 **5. Nichtberücksichtigung des Anteilsübergangs für Zwecke des § 1 IIa und IIb.** Rechtsfolge des § 1 IIc ist die Nichtberücksichtigung der qualifizierten Anteilsübergänge bei der Ermittlung der 90%-Grenze iSd § 1 IIa 1 und IIb 1. Die qualifizierten Anteilsübergänge tragen somit nicht zur Verwirklichung des § 1 IIa, IIb bei. Da die Anteilsübergänge nicht als Zählerwerbe qualifizieren, lösen sie keine Anzeigepflicht nach § 19 I Nr. 3a und 3b aus (GLE 4.10.2022, BStBl. I 2022, 1451, Tz. 4). Andere Anteilsübergänge gehen weiterhin in die 90%-Grenze ein. Nicht begünstigt ist daher die außerbörsliche Übertragung von Anteilen (Viskorf/Meßbacher-Hönsch § 1 Rn. 1009).

392 Zwar verwendet § 1 IIc nicht die Begriffe unmittelbar und mittelbar. Dies schließt eine Begünstigung mittelbarer Anteilsübergänge aber zumindest dann nicht aus, wenn die börsennotierte KapGes an einer grbesitzenden KapGes oder PersGes beteiligt ist. Zum einen verweist § 1 IIc auf § 1 IIa 1 und IIb 1. Beide Vorschriften umfassen aber sowohl unmittelbare als auch mittelbare Vorgänge. Zudem würde die Begünstigung von Vorgängen iSd § 1 IIa keinen Sinn ergeben, wenn mittelbare Anteilsübergänge nicht erfasst wären. § 1 IIc kann nur Fälle des § 1 IIa begünstigen, in denen eine börsennotierte KapGes unmittelbar oder mittelbar an einer grbesitzenden PersGes beteiligt ist. Zudem würde der Zweck des § 1 IIc verfehlt, wenn mittelbare Vorgänge von der Begünstigung ausgeschlossen wären.

Schwieriger zu beantworten ist die Frage, ob auch mittelbare Anteilsübergänge an der börsennotierten Gesellschaft selbst begünstigt sein können. Hier sind folgende Konstellationen zu unterscheiden:

- Die vermittelnde Gesellschaft ist selbst eine börsennotierte KapGes und geht in Folge eines qualifizierten Umsatzes über. Dieser mittelbare Anteilsübergang ist begünstigt.
- Die vermittelnde Gesellschaft ist eine nicht börsennotierte KapGes. Der mittelbare Anteilsübergang iSd § 1 IIb 3–5 ist nicht begünstigt.
- Die vermittelnde Gesellschaft ist zwar eine börsennotierte Gesellschaft, die Anteile an ihr gehen aber aufgrund einer außerbörslichen Transaktion über. Dieser mittelbare Anteilsübergang ist nicht begünstigt.
- Die vermittelnde Gesellschaft ist eine PersGes. Der mittelbare Anteilsübergang ist nicht begünstigt.
- Die Anteile an der börsennotierten KapGes werden von einem börsennotierten Fonds gehalten (Exchange Traded Fund). Der Übergang der Fondsanteile ist nach § 1 IIc begünstigt.

Der Anteilsübergang muss zum Erreichen der kritischen Beteiligungsgrenze **393** führen. Die qualifizierten Anteile mindern damit den Zähler und nicht den Nenner der Berechnung. Ausschlaggebend ist das Verhältnis der nicht qualifiziert gehandelten Anteile zu den gesamten Anteilen. Sind mehr als 10% der Anteile an einer qualifizierten Börse notiert und werden diese auch nicht außerbörslich gehandelt, lässt sich eine Besteuerung nach § 1 IIa, IIb verhindern.

Beispiel: Die Anteile an der grbesitzenden A-AG sind zu 20% börsennotiert. Die verbleibenden 80% sind nicht börsennotiert. Innerhalb von 10 Jahren gehen sowohl die 20% börsennotierten Anteile aufgrund qualifizierter Transaktionen als auch die nicht börsennotierten Anteile auf neue Gesellschafter über.
Der Gesellschafterwechsel ist nicht nach § 1 IIb steuerbar. Zwar gehen innerhalb von 10 Jahren 100% der Anteile auf neue Gesellschafter über. Hiervon bleiben aber 20% nach § 1 IIc außer Betracht. Für Zwecke des § 1 IIb zählen somit nur 80%. Keineswegs dürfen die übergehenden nicht qualifizierten 80% zu den nicht börsennotierten 80% ins Verhältnis gesetzt werden.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

X. Anteilsvereinigung und Übertragung vereinigter Anteile (§ 1 III und IV)

1. Bedeutung und Rechtsentwicklung. In § 1 III idF des JStG 1997 (§ 1 III **400** aF) wurden durch Ergänzung des Eingangssatzes § 1 III die Fälle von der Steuerbarkeit nach dieser Vorschrift ausgenommen, in denen eine Besteuerung nach § 1 IIa in Betracht kommt (→ Rn. 275). Durch das StEntlG 1999 ff. trat an die Stelle der bislang auf alle Anteile bezogenen Besteuerung die Vereinigung bzw. Übertragung oder der Übergang von unmittelbar oder mittelbar mindestens 95% der Anteile. Diese Neuregelung gilt für nach dem 31.12.1999 verwirklichte Erwerbsvorgänge (§ 23 VI 2). Die Anteilsgrenze findet eine gewisse Parallele in der für den Ausschluss von Minderheitsaktionären (sog. „Squeeze-out", vgl. §§ 327a ff. AktG) getroffenen Regelung über den sog. Mehrheitsaktionär (§ 327a I AktG). Der durch das AmtshilfeRLUmsG als neuer Steuertatbestand eingefügte § 1 IIIa fingiert – sofern § 1 IIa und III nicht anwendbar sind – einen Rechtsvorgang iSd § 1 III (→ Rn. 480). Durch das Gesetz zur Reform des Grunderwerbsteuerrechts wurde die Beteiligungsgrenze auf 90% gesenkt. Die neue Grenze gilt für nach dem 30.6.2021 verwirklichte Erwerbsvorgänge (§ 23 XVIII). Die Grenze von 95% gilt zeitlich unbegrenzt fort, sofern der Gesellschafter zwar mehr als 90% aber weniger als 95% der Anteile vereinigt hat (§ 23 XXI). Hierdurch verhindert der Gesetzgeber, dass vor dem 1.7.2021 etablierte 94,9%/5,1%-Strukturen steuerneutral bereinigt wer-

den können. Ein zur Verhinderung von GrESt eingesetzter 5,1%-Gesellschafter muss beteiligt bleiben. Eine Übertragung auf den mit 94,9% beteiligten Gesellschafter würde Steuer nach § 1 III Nr. 1 oder 2 aF auslösen.

401 **Gesetzeszweck und Regelungstechnik.** § 1 III verfolgt das Ziel, **Steuerumgehungen** zu verhindern (Begr GrEStG 1940, 392). Unter dem Rechtsmantel von Gesellschaften (PersGes und KapGes) kann aufgrund der rechtlichen Verfügungsmacht über die Gesellschaftsanteile auch die **Sachherrschaft** über die **der Gesellschaft gehörende Gr** erlangt werden. Nach den dem GrEStG 1940 zugrundeliegenden Vorstellungen sollten durch § 1 III „nur die gröbsten Fälle der Steuerumgehung getroffen" werden; eine weitergehende Besteuerung sämtlicher Anteilsübertragungen bei grbesitzenden Gesellschaften wurde aus vornehmlich praktischen Gründen verworfen (Begr GrEStG 1940, 392). Diese praktischen Hindernisse, zB im Hinblick auf die Erfassung von Aktiengeschäften (zu den praktischen Problemen der Erfassung des Aktienhandels vgl. auch Heine UVR 2010, 28), bestehen bis heute unverändert fort und ermöglichen – vorbehaltlich § 1 IIa, III und nunmehr IIIa – steuergünstige Gestaltungen durch sog. **„Share Deals"** (allg. Bomhard/Dettmeier/Fischer BB-Beil. 1/2003, 20; Schuster/Trettner ZflR 2011, 269 (270f.)).

Die Übertragung von Anteilen bzw. Beteiligungen an einer grbesitzenden Gesellschaft kann nicht nach den Haupttatbeständen (§ 1 I) kraft zivilrechtlicher Betrachtung (vgl. allerdings BGH DB 1998, 1958, wonach die Übernahme aller Geschäftsanteile einer grbesitzenden GmbH mit dem Abschluss eines GrKaufvertrags mit der GmbH wirtschaftlich identisch sein kann) mit der Übertragung eines Gr gleichgesetzt werden. Für solche Fälle behandelt § 1 III als **Ergänzungstatbestand** den Erwerber oder Inhaber von 90% der Anteile an einer grbesitzenden Gesellschaft – unabhängig von der zivilrechtlichen Eigentümerschaft am Gr – so, als sei ihm eine dem zivilrechtlichen Eigentum an einem Gr vergleichbare Rechtszuständigkeit am GesellschaftsGr zugewachsen (BFH II R 68/92, BStBl. II 1995, 736; II R 45/08, BStBl. II 2012, 292; II R 39/06, BFH/NV 2008, 1529; II R 64/08, BFH/NV 2011, 1009). § 1 III besteuert demgemäß die durch den Anteilserwerb begründete spezifisch **grestrechtl. veränderte Zuordnung von Gr** der Gesellschaft in einer Hand (BFH II R 92/81, BStBl. II 1982, 424; II R 92/81, BStBl. II 1994, 121; II R 66/98, BStBl. II 2002, 156; II R 86/00, BFH/NV 2003, 344; II R 23/00, BFH/NV 2003, 505; II R 65/06, BStBl. II 2008, 489; II R 53/06, BStBl. II 2009, 544; II R 65/08, BStBl. II 2011, 225; II R 45/08, BStBl. II 2012, 292; II R 52/14, BStBl. II 2017, 653), wobei es stets einer **rechtlichen Vereinigung** der Anteile in der Hand eines Rechtsträgers bedarf; eine bloß wirtschaftliche Anteilsvereinigung genügt nicht (vgl. → Rn. 329). Dabei **fingiert** § 1 III eine dem zivilrechtlichen Eigentum vergleichbare Rechtszuständigkeit der der Gesellschaft gehörenden Gr (zB BFH II R 30/04, BStBl. II 2005, 839; II R 65/06, BStBl. II 2008, 489; II R 65/08, BStBl. II 2011, 225; II R 45/08, BStBl. II 2012, 292; II R 8/13, BStBl. II 2015, 553; II R 35/14, BStBl. II 2016, 234).

402 **Gegenstand der Besteuerung** nach § 1 III sind nicht gesellschaftsrechtliche Vorgänge und insb. nicht der Anteilserwerb selbst (BFH II R 30/04, BStBl. II 2005, 839; II R 65/06, BStBl. II 2008, 489; II R 53/06, BStBl. II 2009, 544; II R 23/10, BStBl. II 2011, 932). Der Anteilserwerb ist nur der rechtstechnische Anknüpfungspunkt der Besteuerung (BFH II R 23/00, BFH/NV 2003, 505; II B 26/06, BFH/NV 2007, 500 mwN). Der mit § 1 III ggf. bewirkte Durchgriff auf einen Alleingesellschafter ist kein auf andere Steuertatbestände übertragbarer Rechtsgedanke (zutr FG Bbg 3 K 6/95 GE, EFG 1996, 718).

Beck-Online
DIE DATENBANK FÜR JURISTEN

Die **rechtstatsächliche Grundlage der Fiktion** des § 1 III wurde zwar durch die Herabsetzung der Anteilsgrenze auf 95% abgeschwächt. Gleichwohl kann auch bei einer Anteilsgröße von mindestens 95% (typisierend) von einer **Herrschaftsmacht** über die Gr der Gesellschaft ausgegangen werden (BFH II R 65/08, BStBl. II 2011, 225; Wischott/Schönweiß/Fröhlich DStR 2009, 361 (362)). Dies zeigen für die AG zB §§ 122 I und II, 142 II, 260 I und II, 327a AktG und für die GmbH §§ 50, 61 II, 66 II GmbHG (kritisch Drüen Ubg 2019, 65 (72)). Der Gedanke der Herrschaftsmacht wird freilich **durch § 1 IIIa,** der einen Rechtsvorgang iSd § 1 III auch bei einer lediglich wirtschaftlichen Beteiligung fingiert, weiter **verwässert** (vgl. auch → Rn. 406). Dieser Gedanke wird durch die Senkung auf 90% noch weiter verwässert. Verfassungsrechtlich soll dies aber weiter zulässig sein (Drüen Ubg 2019, 65 (72)). Zur Berechnung der Anteilsgrenze von 90% bei mittelbaren Beteiligungen vgl. → Rn. 335. **403**

Grundlage der Fiktion des § 1 III ist bei der Anteilsvereinigung einerseits und der Anteilsübertragung andererseits ein je **unterschiedlicher (fingierter) „Übertragungsweg"** des Gr: Bei der Anteilsvereinigung (§ 1 III Nr. 1 und 2) erfolgt der „Erwerb" des Gr **von der Gesellschaft** (BFH II 81/65, BStBl. II 1972, 913; II R 92/81, BStBl. II 1982, 424; II R 68/92, BStBl. II 1995, 736; II R 80/92, BStBl. II 1995, 903; II B 26/06, BFH/NV 2007, 500; II R 21/10, BStBl. II 2012, 793; II R 52/14, BStBl. II 2017, 653), indem die der Gesellschaft gehörenden Gr erstmals der Person zugeordnet werden, die bei sich mindestens 90% der Anteile vereint. Diese Herrschaftsmacht erlangt der Erwerber nicht schon durch den Erwerb einzelner Anteile, sondern erstmals im Zeitpunkt der Anteilsvereinigung (BFH II R 53/06, BStBl. II 2009, 544; II R 51/12, BStBl. II 2016, 356). Hingegen wird bei der Anteilsübertragung (§ 1 III Nr. 3 und 4) ein GrÜbergang **von dem Veräußerer** der Anteile auf dessen Erwerber fingiert (BFH II R 53/06, BStBl. II 2009, 544; II R 21/10, BStBl. II 2012, 793). Diese unterschiedlichen Bezugspunkte von § 1 III Nr. 1 und 2 einerseits und § 1 III Nr. 3 und 4 andererseits haben Bedeutung für die personenbezogenen Befreiungsvorschriften aus § 3 (vgl. → § 3 Rn. 12ff.) sowie § 5 (vgl. → § 5 Rn. 13ff.) und § 6 (vgl. → § 6 Rn. 11f.). **404**

§ 1 III ist **verfassungsgemäß** (BVerfG 1 BvR 345/61, BStBl. I 1963, 620; 1 BvR 600/66, HFR 1969, 398; BFH II R 53/06, BStBl. II 2009, 544). Dies gilt auch insoweit, als für den steuerauslösenden Anteilserwerb oder -übergang kein Entgelt gezahlt wird und damit ein Leistungsaustausch „Gr gegen Entgelt" fehlt (BFH II R 53/06, BStBl. II 2009, 544; vgl. auch → Einl. Rn. 8); auch ein Verstoß gegen EU-Recht liegt nicht vor (vgl. → Einl. Rn. 19).

Die **Auslegung** des § 1 III hat die auf Verhinderung von Steuerumgehungen gerichtete Zielsetzung des § 1 III zu berücksichtigen (BFH II R 117/78, BStBl. II 1980, 357). Die **Beweggründe und Absichten der Beteiligten** im Rahmen des § 1 III sind ebenso **unbeachtlich** wie ein etwa fehlendes Bewusstsein der durch Anteilserwerb herbeigeführten Anteilsvereinigung (Hofmann § 1 Rn. 146). Angesichts der ausschließlich an objektive Merkmale anknüpfenden Tatbestandsfassung kommt es auf eine Steuerumgehungsabsicht der Beteiligten nicht an (BFH II 165/62, BStBl. III 1966, 554). Da § 1 III eine seinen tatbestandlichen Voraussetzungen entspr. zivilrechtliche Gestaltung voraussetzt, scheidet eine (zusätzliche) Erweiterung des Besteuerungstatbestands nach Maßgabe des § 42 AO aus (BFH II B 26/06, BFH/NV 2011, 1539; Hofmann § 1 Rn. 137). Dem Anreiz, einer Besteuerung durch Nichtanzeige (zur Anzeigepflicht vgl. § 18 II 2, § 19 I 1 Nr. 4–7) eines unter § 1 III fallenden Erwerbsvorgangs zu entgehen, wirkt § 16 V entgegen. **405**

LEXNAT.COM
NUR ZUR PRÜFUNG UND BEHANDLUNG

406 **Steuerentstehung.** Die GrESt aus § 1 III entsteht mit Verwirklichung der gesetzlichen Merkmale (→ § 14 Rn. 4). § 1 III kann (ebenso wie § 1 IIa und IIIa) auch durch **sukzessive Rechtsakte** verwirklicht werden, sofern diese in der Summe zur Anteilsvereinigung bzw. -übertragung von mindestens 90% der Anteile führen (zB BFH II B 26/06, BFH/NV 2007, 500). In diesem Fall entsteht die GrESt im Zeitpunkt der tatbestandserfüllenden Anteilsvereinigung bzw. -übertragung. Dieser Zeitpunkt entscheidet darüber, ob der Gesellschaft ein Gr iSd § 1 III „gehört" (vgl. → Rn. 412) oder eine Steuerbefreiung anzuwenden ist (→ § 3 Rn. 16). Er ist auch der maßgebende Besteuerungszeitpunkt für die Grundbesitzbewertung (vgl. → § 8 Rn. 78 f.).

Nach der **tatbestandlichen Struktur des § 1 III** ist sowohl die erstmalige Vereinigung von 90% der Anteile in einer Hand (§ 1 III Nr. 1 und Nr. 2) als auch die Übertragung von 90% der bereits vereinigten Anteile auf einen anderen Rechtsträger (§ 1 III Nr. 3 und Nr. 4) steuerbar. Diese Steuertatbestände knüpfen primär an das auf die Vereinigung bzw. den Übergang der Gesellschaftsanteile gerichtete schuldrechtliche Geschäft (§ 1 III Nr. 1 und Nr. 3) an. Ist kein schuldrechtliches Geschäft vorausgegangen, so unterliegt die Vereinigung der Anteile bzw. deren Übergang (§ 1 III Nr. 2 und Nr. 4) der Besteuerung.

Allgemeine Voraussetzung der Steuerbarkeit nach § 1 III ist, dass es hinsichtlich einer **Gesellschaft** (→ Rn. 321 ff.), zu deren Vermögen Gr **gehören** (→ Rn. 324 ff.), im Hinblick auf **90%** (→ Rn. 327) der Anteile zu einer **Vereinigung** (→ Rn. 329 ff.) oder **Weiterübertragung** der Anteile (→ Rn. 390 f.) kommt. Weiterhin darf der Vorgang nicht bereits nach § 1 IIa steuerbar sein. Zur Steuerbefreiung gem. § 6a vgl. dort.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

407 **2. Gesellschaften iSd § 1 III und IV; Anteilsbegriff.** Gesellschaften iSd § 1 III und IV sind solche, die selbstständige Rechtsträger iSd GrEStG sein können. Dies sind – insofern ist § 1 III grds. rechtsformneutral, vgl. BFH II R 39/06, BFH/NV 2008, 1529 – die **KapGes** (zB AG, SE, GmbH, KGaA), eingetragene Genossenschaften (BFH II R 39/06, BFH/NV 2008, 1526) sowie **PersGes** (zB OHG, KG, GbR) sowie die Erbengemeinschaft (→ Rn. 48). Kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung in § 1 IV Nr. 1 sind PersGes auch die **bergrechtliche Gewerkschaft** (§ 163 BBergG; die Entstehung neuer Gewerkschaften ab 1.1.1982 ist ausgeschlossen; die bisherigen Gewerkschaften sind zum 1.1.1986 bzw. 1.1.1994 (§ 163 I bzw. IV BBergG) aufgelöst. Es ist zu beachten, dass § 1 III die **grestrechtliche Selbstständigkeit** der jeweiligen Gesellschaft **unberührt** lässt (zu den sich daraus ergebenden Folgerungen → Rn. 336).

Keine Gesellschaft iSd § 1 III und IV sind der Verein, die stille Gesellschaft (→ Rn. 46), die Stiftung und Co. (vgl. Hennerkes/Binz/Sorg DB 1986, 2217 und DB 1986, 2269; Schulze zur Wiesche WPg 1988, 128) sowie die Anstalt öffentlichen Rechts (differenzierend Wiese/Klass DB 2004, 1009). Bei der Erbengemeinschaft unterliegt die „Vereinigung aller Anteile" in einer Hand der Besteuerung nach § 1 I Nr. 3 (→ Rn. 180).

Für die Anwendung des § 1 III ist unerheblich, ob sich der **Sitz** der anteilsübertragenden und/oder -erwerbenden bzw. einer zwischengeschalteten Gesellschaft im **In- oder Ausland** befindet. Allein entscheidend ist die Inlandsbelegenheit des Gr (BFH II R 23/00, BFH/NV 2003, 505; II R 39/06, BFH/NV 2008, 1529; Voßkuhl/Hunsmann UVR 2005, 51 (55 ff.)).

408 **„Anteil".** Der Begriff des „Anteils" ist in § 1 III nicht definiert. Für **KapGes** ist der Anteilsbegriff iSd Anteils am Nenn- oder Stammkapital (§ 14 S. 1 GmbHG,