

**Gutachten des Deutschen Notarinstituts**

Abruf-Nr.: 175526  
letzte Aktualisierung: 31. Juli 2020

**GrEStG § 1 Abs. 3 u 3a**

**Übertragung von Anteilen an einer grundbesitzhaltenden GmbH; grunderwerbsteuerliche Beurteilung; geplante Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes**

**I. Sachverhalt**

Eine deutsche GmbH (Zielgesellschaft) ist Eigentümerin eines Grundstücks und Erbbauberechtigte (Grundbesitz). Gesellschafter der GmbH (Zielgesellschaft) sind zwei zypriotische *limiteds*, beteiligt zu 94 % und zu 6 %.

Ein Käufer möchte den Grundbesitz erwerben. Dies soll im Hinblick auf die Vermeidung von Grunderwerbsteuer dadurch erfolgen, dass als Käufer zwei deutsche GmbHs auftreten, wovon eine GmbH die 94%-Beteiligung und die andere GmbH die 6%-Beteiligung an der den Grundbesitz haltenden deutschen GmbH erwerben sollen. Auf der Verkäuferseite stehen somit zwei zypriotische *limiteds* und auf der Käuferseite zwei deutsche GmbHs.

**II. Frage**

Fällt in diesem Fall Grunderwerbsteuer an?

**III. Zur Rechtslage**

Vom Grundsatz her unterliegen Anteilsübertragungen an einer grundbesitzhaltenden GmbH der Grunderwerbsteuer, wenn mindestens 95 % der Anteile an der GmbH übertragen werden oder sich durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile in der Hand des Erwerbers oder in der Hand von herrschenden abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen oder in der Hand von abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen allein vereinigt. Eine „wirtschaftliche Beteiligung“ von mindestens 95 % ist nach dem neu gefassten § 1 Abs. 3a GrEStG ebenfalls ausreichend. Im einzelnen verweisen wir hierzu auf die nachfolgenden Ausführungen unter Ziff. 1 und 2.

**Hinweisen möchten wir ferner darauf, dass die Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes insoweit geplant ist, als die 95 %-Grenze auf 90 % herabgesetzt werden soll und auch ein neuer Ergänzungstatbestand zur Erfassung von Anteilseignerwechseln in Höhe von mindestens 90 % bei Kapitalgesellschaften eingeführt werden soll (§ 1 Abs. 2b Entwurf GrEStG).** Im Einzelnen verweisen wir hierzu auf den Entwurf zur Änderung des GrEStG vom 31.7.2019, der auf der Internetseite des DNotI unter „Aktuelles“ vom 3. Dezember 2019 veröffentlicht ist. Geplant war ursprünglich, dass diese Änderungen des

Grunderwerbsteuergesetzes zum 1.1.2020 in Kraft treten. Das Gesetzgebungsverfahren ist jedoch bisher noch nicht zum Abschluss gebracht worden. Wann dies der Fall sein wird, ist ungewiss.

Die nachfolgenden Ausführungen zu § 1 Abs. 3 bzw. § 1 Abs. 3a GrEStG beziehen sich noch auf die aktuelle Rechtslage mit 95 %. Träten die Änderungen des Grunderwerbsteuergesetzes in Kraft, so reduzieren sich die 95 % auf 90 %.

## 1. Grunderwerbsteuertatbestand nach § 1 Abs. 3 GrEStG

Nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 bzw. Nr. 4 GrEStG fällt Grunderwerbsteuer für ein Rechtsgeschäft an, wenn unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft übertragen werden.

**Nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer vom Grundsatz her 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 oder in der Hand von herrschenden abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen oder in der Hand von abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen allein vereinigt wird** (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG). Dasselbe gilt bei der Vereinigung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95% Anteilen, wenn kein schuldrechtliches Rechtsgeschäft i. S. d. § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG vorausgegangen ist (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG, vgl. zur „mittelbaren“ Anteilsvereinigung *Boruttau*, GrEStG, 19. Aufl. 2019, § 1 Rn. 1026-1047).

Wer als „abhängig“ i. S. v. § 1 Abs. 3 GrEStG angesehen wird, ist in § 1 Abs. 4 GrEStG ausgeführt. Als „abhängig“ gelten danach

1. natürliche Personen, soweit sie einzeln oder zusammengeschlossen in ein Unternehmen so eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers in Bezug auf die Anteile zu folgen verpflichtet sind;
2. juristische Personen, die nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert sind.

## 2. Grunderwerbsteuertatbestand des § 1 Abs. 3a GrEStG (Regelung seit 7.6.2013)

§ 1 Abs. 3a GrEStG gilt für alle Rechtsvorgänge, aufgrund derer ein Rechtsträger unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar eine wirtschaftliche Beteiligung in Höhe von mindestens 95 % an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein Grundstück gehört, innehat und die nicht schon unter § 1 Abs. 3a GrEStG fallen.

Die grundlegende Neuerung des § 1 Abs. 3a GrEStG liegt darin, dass auch ein Innehaben einer „**wirtschaftlichen Beteiligung**“ (von mindestens 95 %) zu einem grunderwerbsteuerlichen Tatbestand führen kann. Nach der Legaldefinition des § 1 Abs. 3a GrEStG ergibt sich die wirtschaftliche Beteiligung aus der Summe der unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen am Kapital oder am Vermögen der Gesellschaft (§ 1 Abs. 3a S. 2 GrEStG). Nach der Neuregelung des § 1 Abs. 3a GrEStG ist somit steuerbar sowohl die erstmalige wirtschaftliche Beteiligung in der Hand eines Rechtsträgers als auch die Weiterübertragung einer bereits gegebenen tatbestandmäßigen wirtschaftlichen Beteiligung auf einen anderen Rechtsträger.

Die Finanzverwaltung hat zur Anwendbarkeit des § 1 Abs. 3a GrEStG in einem gleichlautenden Ländererlass vom 19.9.2018 (BStBl. I 2018, 1078) Stellung genommen. Nach den Ausführungen der Finanzverwaltung sind steuerbar gem. § 1 Abs. 3a GrEStG „Rechtsvorgänge, die dazu führen, dass ein Rechtsträger erstmalig eine wirtschaftliche Beteiligung in Höhe von mindestens 95 % an einer grundbesitzenden Gesellschaft innehat. **Dabei ist es unerheblich, ob der Rechtsträger diese wirtschaftliche Beteiligung unmittelbar, mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar hält.** Mit der Einführung der wirtschaftlichen Beteiligung stellt die neue Regelung auf die unmittelbare und/oder mittelbare Beteiligung am Kapital oder am Vermögen einer Gesellschaft ab (§ 1 Abs. 3a S. 2 GrEStG). Damit gilt hier nicht die sachenrechtliche Betrachtungsweise. Vielmehr sind alle Beteiligungen am Kapital oder im Vermögen einer Gesellschaft rechtsformneutral anteilig zu berücksichtigen“ (Ziff. 4, 5 des Erlasses; Boruttau, § 1 Rn. 1219-1243).

### 3. Sachverhalte mit Auslandsberührung

Der Tatbestand des § 1 Abs. 3, 3a GrEStG wird unabhängig davon verwirklicht, ob die Anteilsvereinigung bei einem inländischen oder ausländischen Gesellschafter oder bei einer ausländischen Gesellschaft stattfindet (Meßbacher-Hönsch, in: Boruttau, § 1 Rn. 962, Rn. 1216 m. Hinw. auf weitere Rspr.). Entscheidend ist die Belegenheit des von dem Grunderwerb erfassten Grundstücks im Inland. Selbst ausländische Gesellschaften können selbstständige Rechtsträger sein und damit den Tatbestand des § 1 Abs. 3, 3a GrEStG verwirklichen.

### 4. Ergebnis:

In dem von Ihnen geschilderten Sachverhalt muss beachtet werden, dass sich eine Grunderwerbsteuerbelastung auch beim Erwerb von 94 % Anteilen durch die GmbH 1 und 6 % durch die GmbH 2 unter Umständen dann ergeben kann, wenn sich nach den vorgenannten Kriterien (Ziff. 1 und Ziff. 2 des Gutachtens) ergibt, dass „einem“ Erwerber (mittelbar oder unmittelbar oder wirtschaftlich) mehr als 95 % Anteile zugerechnet werden.