

## Grunderwerbsteuergesetz: GrEStG

Kommentar

Bearbeitet von  
Erläutert von Dr. Armin Pahlke, Richter am Bundesfinanzhof

6. Auflage 2018. Buch. XXII, 632 S. In Leinen

ISBN 978 3 406 69196 6

Format (B x L): 12,8 x 19,4 cm

[Steuern > Grundsteuer, Grunderwerbsteuer, Bewertung, Vermögensteuer](#)

Zu Inhalts- und Sachverzeichnis

schnell und portofrei erhältlich bei



Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

**Bei Umstrukturierungen im Konzern** (soweit sie sich nicht innerhalb eines Organkreises vollziehen, → Rn. 351ff.) sind die Voraussetzungen des § 1 III gegeben, wenn sich mindestens 95% der Anteile erstmalig in der Hand einer Konzerngesellschaft unmittelbar oder mittelbar vereinigen (BFH II R 41/02, BFH/NV 2003, 507; Ländererl § 1 III, BStBl. I 1999, 991 Tz. 4). Diese Voraussetzungen erfüllt die erstmalige Vereinigung von mindestens 95% der bisher von einer Muttergesellschaft gehaltenen Anteile in der Hand ihrer Tochtergesellschaft („**down-stream**“, vgl. BFH II R 10/02, BFH/NV 2005, 1365 unter Bestätigung von FG Münster EFG 2002, 573; *Widmann/Mayer* Anh 12 Rn. 217; *Schiessl/Tchesche* BB 2003, 1867 (1868f); *KKK KonzernStR* § 5 Rn. 90ff.). Gleiches gilt auch für die Übertragung von einer Tochtergesellschaft gehaltener Anteile von mindestens 95% auf eine andere Tochtergesellschaft („**side-stream**“, vgl. BFH II R 50/00, BStBl. II 2003, 320; II R 54/01, BStBl. II 2004, 658; *Schiessl/Tchesche* BB 2003, 1867/1869; *Salzmann/Loose* DStR 2004, 1941/1942; *Widmann/Mayer* Anh 12 Rn. 218; *KKK KonzernStR* § 5 Rn. 96f.). Steuerbar ist insbes. auch eine mehrstufige mittelbare (erstmalige) Anteilsvereinigung in der Hand einer Untergesellschaft, wenn die Alleingesellschafterin dieser Untergesellschaft bereits vor der Anteilsvereinigung mittelbar über weitere Untergesellschaften alle Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft hielt (BFH II R 41/02, BFH/NV 2003, 507). In derartigen Fällen ist – mit Rücksicht auf die zivilrechtliche Selbstständigkeit von Untergesellschaften – eine Zuordnung von Gr gleichzeitig auf die Obergesellschaft (infolge mittelbarer Anteilsvereinigung) und auf die erstmalig mindestens 95% Anteile erwerbende Untergesellschaft möglich. Zur Verkürzung der Anteilkette („**up-stream**“) → Rn. 339. Zur grestrechl Behandlung von Ausweichgestaltungen vgl. die Erl zu § 1 IIIa.

Bei einer **Konzernumstrukturierung in mehreren Schritten** ist zu beachten, dass auch Erwerbsvorgänge iSd § 1 III je für sich als gesonderter Steuerfall zu behandeln sind (→ Rn. 9). Eine Zusammenfassung mehrerer selbstständig steuerbarer Anteilsgeschäfte oder Umwandlungsvorgänge zu einem „einheitlichen Vertragswerk“ scheidet aus (BFH II R 45/08, BStBl. II 2012, 292m Anm *Pahlke* DB 2011, 459 und *Behrens* BB 2011, 739).

Eine teils unmittelbare, teils mittelbare Anteilsvereinigung tritt auch bei der **Ein-Mann-GmbH & Co. KG** ein, wenn der einzige Kommanditist der KG zugleich Alleingesellschafter der Komplementär-GmbH (mit insoweit mittelbaren Beteiligung an der KG über die Komplementär-GmbH) ist (vgl. BFH II R 38/69, BStBl. II 1975, 834; II R 191/72, BStBl. II 1977, 678; *Töiche* DStR 2005, 49/52). Sofern der Erwerber an der zwischengeschalteten Gesellschaft zu 100% beteiligt ist, kommt es auf deren Abhängigkeit iSd § 1 IV Nr. 2 Buchst b nicht an; diese Vorschrift ist nur dann bedeutsam, wenn die Beteiligung des Erwerbers weniger als 100% beträgt. Ebenso ist eine mittelbare Anteilsvereinigung zu bejahen, wenn Anteile von Beauftragten (Treuhändern) erworben werden. Hier erlangt der Auftrag bzw. Treugeber über den zwischengeschalteten Beauftragten bzw. Treuhänder die Sachherrschaft über das GesellschaftsGr (BFH II R 237/85, BStBl. II 1987, 225; vgl. auch → Rn. 371ff.).

**d) Übergang von mittelbarer zu unmittelbarer Anteilsvereinigung.** Der Rechtsfigur der mittelbaren Anteilsvereinigung ist zu eigen, dass ihr eine (erneute) – nunmehr unmittelbare – Anteilsvereinigung nachfolgen kann. Überträgt zB in dem in → Rn. 334 angeführten Beispielsfall die B-GmbH ihre Anteile an der C-GmbH auf A, so liegt eine der teilweise mittelbaren Anteilsvereinigung nachfolgende unmittelbare Anteilsvereinigung vor. Der Steuerbarkeit dieser unmittelbaren Vereinigung

von 95% Anteile steht entgegen, dass die unmittelbare Anteilsvereinigung – im Vergleich zu der vorherigen teilweise mittelbaren Vereinigung aller Anteile – **keine grestrechtl erhebliche Verstärkung** der Position des Erwerbers (Alleingeschäfters) bewirkt (BFH II R. 92/81, BStBl. II 1994, 121; II R. 50/00, BStBl. II 2003, 320; II R. 46/12, BStBl. II 2014, 536; II R. 8/95, BFH/NV 1998, 81; II R. 41/02, BFH/NV 2003, 507; vgl. auch Eder DStR 1994, 735/739 mwN); dem folgt auch die FVerw (Länderer § 1 III, BStBl. I 1999, 991 Tz. 3). Das gilt auch dann, wenn die Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft bereits **seit** deren **Gründung** teils unmittelbar und teils mittelbar (dh über eine Gesellschaft, an der diese Person zu mindestens 95% beteiligt ist) in der Hand dieser Person gehalten wurden und sodann eine unmittelbare Anteilsvereinigung in dieser Person eintritt (BFH II R. 130/91, BStBl. II 1994, 408).

- 340** Auch die **Verkürzung einer mehrstufigen Beteiligungskette** ist nicht nach § 1 III steuerbar, wenn bei einer Muttergesellschaft schon eine unmittelbare oder mittelbare Anteilsvereinigung bezüglich der Tochter- oder Enkeltochtergesellschaft vorlag (Anteilsübertragung oder -verschiebung „**up-stream**“, vgl. FG Münster EFG 2003, 1187; Hofmann § 1 Rn. 162; Borutta/Fischer § 1 Rn. 1021; Widmann/Mayer Anh 12 Rn. 216; Schiessl/Tschesche BB 2003, 1867/1868ff; KKK KonzernStR § 5 Rn. 86ff.). Ob sich die nachfolgende unmittelbare Anteilsvereinigung kraft Rechtsgeschäft oder kraft Gesamtrechts- oder Sonderrechtsnachfolge (zB Verschmelzung, Spaltung) vollzieht, ist dabei ohne Bedeutung. Stets ist jedoch für den Ausschluss der Steuerbarkeit nach § 1 III erforderlich, dass die Beteiligungskette, innerhalb derer sich die (un)mittelbare Anteilsvereinigung oder -übertragung vollzieht, je für sich aus einer Beteiligung von (unmittelbar oder mittelbar) mindestens 95% der Anteile besteht.

**Beispiel:** Die A-AG ist an der B-GmbH zu 95% beteiligt. Die B-GmbH hält 95% der Anteile an der C-GmbH, die ihrerseits zu 95% an der grbesitzenden D-GmbH beteiligt ist. Überträgt die C-GmbH ihre Beteiligung an der D-GmbH auf die A-AG, liegt bei dieser eine nicht nach § 1 III steuerbare Verstärkung der bereits gegebenen (mittelbaren) Anteilsvereinigung vor.

- 341** Ebenso tritt **keine Anteilsvereinigung** nach § 1 III Nr. 1 und Nr. 2 ein, wenn bei einer schon teils unmittelbaren und teils mittelbaren (durch einen Treuhänder vermittelten) Anteilsvereinigung ein **Treuhänderwechsel** erfolgt (BFH II R. 8/95, BFH/NV 1998, 81; Borutta/Fischer § 1 Rn. 1017). Ein solcher ändert nichts an der schon tatbeständlich zuvor verwirklichten Anteilsvereinigung; dies gilt allerdings nur, wenn der Treuhänderwechsel weniger als 95% der Anteile an der Gesellschaft betrifft (→ Rn. 380). Ebense wird der Steuertatbestand des § 1 III Nr. 1 und Nr. 2 nicht dadurch (erneut) verwirklicht, dass bislang vom Treuhänder für den Treugeber (mit der Folge einer bei ihm eingetretenen teils unmittelbaren, teils mittelbaren Anteilsvereinigung) gehaltene Anteile nunmehr unter Auflösung des Treuhänderverhältnisses auf den Treugeber übertragen werden (BFH II R. 8/95, BFH/NV 1998, 81). Auch hier tritt – verglichen mit der schon zuvor gegebenen Anteilsvereinigung – durch die Anteilsübertragung auf den Treugeber keine Verstärkung seiner schon zuvor gegebenen Rechtsposition ein.

- 342** § 1 III Nr. 1 und Nr. 2 sind schließlich auch dann nicht erfüllt, wenn die Anteile bereits vor der unmittelbaren Anteilsvereinigung einer Person aufgrund eines **Treuhänderverhältnisses** zuzurechnen waren bzw. eine unmittelbare Vereinigung aller Anteile bereits in der Hand von herrschenden und abhängigen Unternehmen stattgefunden hatte und sodann eine unmittelbare Anteilsvereinigung in der Hand einer Person eintritt (ebenso Borutta/Fischer § 1 Rn. 1077; offen gelassen von BFH II R. 92/81, BStBl. II 1994, 121; II R. 8/95, BFH/NV 1998, 81).

Aus dem Vorstehenden folgt nicht nur, dass für die der Gesellschaft bereits im Zeitpunkt der (erstmaligen) mittelbaren Anteilsvereinigung gehörenden Gr kein steuerbarer Vorgang verwirklicht wird. Gleiches muss auch für **Hinzuerwerbe von Gr** durch die Gesellschaft gelten, die nach der (erstmaligen) Anteilsvereinigung erfolgen. Dies hat der BFH (II R 92/81, BStBl. II 1994, 121) bereits für den Fall entschieden, dass einer mittelbaren Anteilsvereinigung eine unmittelbare Anteilsvereinigung nachfolgt; das Gleiche gilt, wenn das Beteiligungsverhältnis schon seit Gründung der Gesellschaft besteht (BFH II R 130/91, BStBl. II 1994, 408). Auch die FVerw (Ländererl § 1 III, BStBl. I 1999, 991 Tz. 3) wendet diese Grundsätze an und überträgt sie zutr auch auf entspr Rechtsvorgänge iSd § 1 III Nr. 3 und Nr. 4. Ebenso ist es zu beurteilen, wenn unter Auflösung eines Treuhandverhältnisses ein Teil der Anteile unmittelbar auf den bisherigen Treugeber übertragen werden (BFH II R 8/95, BFH/NV 1998, 81) oder wenn die Anteile nach einer durch Treuhänder vermittelten mittelbaren Anteilsvereinigung sodann unmittelbar in der einen Hand des Treugebers vereinigt werden.

**6. Grunderwerbsteuerrechtliche Organschaft. – a) Allgemeines.** Eine 351 Anteilsvereinigung iSv § 1 III Nr. 1 und 2 iVm § 1 IV Nr. 2 liegt vor, wenn diese in der Hand des Erwerbers (→Rn. 329) oder von herrschenden und abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen oder von abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen allein vereinigt werden. Zu dieser Vorschrift hat die FVerw gleichlautende Erlasse „zur Anwendung des § 1 Abs. 3 in Verbindung mit Abs. 4 GrEStG auf Organschaftsfälle“ v 21.3.2007 (BStBl. I 2007, 422) – hier sog. **Erlasse § 1 III/IV Organschaft** – erlassen (dazu *Adolf*GmbHR 2007, 1309; *Lieber* DB Beil Nr. 4/2007; *Behrens/Meyer-Wirges* DStR 2007, 1290); diese haben den früheren Erl OFD Münster v 7.12.2000, UVR 2001, 366 (dazu zB *Heine* UVR 2001, 349; *Götz* GmbHR 2001, 277; *Mitsch* DB 2001, 2165; *Günkel/Lieber* Organschaft S. 353ff; *Brinkmann/Tschesche* BB 2005, 2783) abgelöst. Für den in § 6a S. 4 legal definierten Abhängigkeitsbegriff ist § 1 IV **ohne Bedeutung** (vgl. →§ 6a Rn. 49).

§ 1 IV iVm § 1 III normiert einen besonders geregelten Fall der **mittelbaren Anteilsvereinigung** (BFH II R 52/76, BStBl. II 1980, 360; II R 66/98, BStBl. II 2002, 156; II R. 30/04, BStBl. II 2005, 839; vgl. auch →Rn. 333ff; krit *Müller/Stöcker* Rn. 1805). Die in § 1 III Nr. 1 und IV Nr. 2 gegebenen Begriffsbestimmungen für die abhängigen Personen und Unternehmen definieren eine grestrechl eigenständige **Organschaft** (zutr *Eder* DStR 1994, 735). Das GrEStG hat sich bei der Begriffsbestimmung der Organschaft bewusst von der noch in § 1 III GrEStG 1940 erfolgten Verweisung auf § 2 II UStG gelöst (BT-Drs 9/251, 16; krit *Sigloch* NJW 1983, 1817/1820f). § 1 IV Nr. 2 ist jedoch ersichtlich an § 2 II Nr. 1 und 2 UStG angelehnt. Dabei ist die grestrechl – anders als die ustrechtliche – Organschaft **nicht auf das Inland** beschränkt (dazu näher *Haase* BB 2011, 980). Ob das herrschende oder abhängige Unternehmen im In- oder Ausland ansässig ist, ist unerheblich; allein entscheidend ist die Inlandsbelegenheit eines Gr (BFH II R. 33/04, BFH/NV 2006, 609); ein Verstoß gegen EU-Recht liegt insoweit nicht vor (vgl. →Einl Rn. 19).

Die Einbeziehung auch der Vereinigung in der Hand von mehreren Gesellschaften eines Konzerns soll eine **Steuerumgehung** durch Anteilsvereinigung in der Hand mehrerer abhängiger Unternehmen oder in der Hand des herrschenden und eines abhängigen Unternehmens **verhindern** (Begr GrEStG 1940, 392). Im Gegensatz zu anderen Steuerarten lassen sich grestrechl durch ein Organschaftsverhältnis also keine Steuvorteile erzielen; aus grestrechl Sicht muss der Gestaltungspraxis vielmehr der Verzicht auf Organschaftsverhältnisse empfohlen werden (*Müller/Stöcker* Rn. 1756).

Aus der Organschaft kann **keine Einschränkung** des Steuertatbestands **des § 1 III** abgeleitet werden (*Hofmann* § 1 Rn. 174, 183). Insbesondere kann § 1 III iVm IV nicht entnommen werden, dass die zum Organkreis gehörenden Gesellschaften unter Verlust ihrer gtrechtlich eigenständigen Rechtsträgerschaft zu einer (grechtliche) Einheit verschmelzen (BFH II R 81/85, BStBl. II 1988, 682; II R 45/88, BStBl. II 2012, 292; Erl § 1 III/IV Organschaft v 21.3.2007, BStBl. I 422, Tz. 1). Dies ist die entscheidende Weichenstellung dafür, Anteilsvereinigungen und -übertragungen im Organkreis (§ 1 III iVm IV) abweichend von den Grundsätzen zu behandeln, die für die entspr Erwerbe im nicht-organschaftlichen Anwendungsbereich des § 1 III gelten. Es unterliegen daher zB auch (erstmalige) Anteilsvereinigungen sowie -übertragungen im Organkreis der GrESt (vgl. →Rn. 363f.). Ebenso können auch bei GrVerschiebungen im Organkreis die Steuertatbestände des § 1 I und II erfüllt werden (vgl. →Rn. 366).

**354 Organkreis als „eine“ Hand.** Die in § 1 III iVm IV getroffenen Regelungen bezeichnen eine **Erweiterung** des Tatbestands der Anteilsvereinigung (BFH II R 81/85, BStBl. II 1988, 682), indem die einen Organkreis bildenden Unternehmen **eine Hand** iSd § 1 III bilden. Insofern ersetzt das Abhängigkeitsverhältnis iSd § 1 IV Nr. 2 die ansonsten für eine mittelbare Anteilsvereinigung erforderliche direkte oder indirekte Beteiligung des Erwerbers in Höhe von mindestens 95% an einer zwischengeschalteten Gesellschaft (BFH II R 66/98, BStBl. II 2002, 156). Dabei kommt eine Anteilsvereinigung im Organkreis nach Wortlaut und Zweck des § 1 III iVm IV nur in Betracht, wenn sie in der **Hand mehrerer** Unternehmen eintritt. Der Organschaft kann keine steuerbegründende Funktion zukommen, soweit mindestens 95% der Anteile in der Hand nur **eines** Erwerbers vereinigt werden; der von der Organschaft insoweit vorausgesetzte Umgehungstatbestand liegt in diesem Fall nicht vor (BFH II R 30/04, BStBl. II 2005, 839; *Hofmann* § 1 Rn. 178f.; *Brinkmann/Tschesche* BB 2005, 2783/2785; *Lieber/Morgenweck* UVR 2006, 125/126; vgl. auch →Rn. 360). Dieser Beurteilung folgt nunmehr auch die FVerw (Erl § 1 III/IV Organschaft v. 21.3.2007, BStBl. I 2007, 422, zB Tz. 2.2.2., 2.3.3.). Die davon abweichende Beurteilung der OFD Münster UVR 2001, 366 Tz. 4.b und 5.b (dazu 3. Aufl § 1 Rn. 346) ist gegenstandslos.

**355** Die Anteilsvereinigung im Organkreis als gesetzlich besonders geregelter Fall der mittelbaren Anteilsvereinigung lässt das aus § 1 III abzuleitende Erfordernis einer ununterbrochenen Beteiligungskette von **mindestens 95%** der Anteile unberührt (BFH II R 66/98, BStBl. II 2002, 156; II R 30/04, BStBl. II 2005, 839; Erlasse § 1 III/IV Organschaft v 21.3.2007, BStBl. I 2007, 422, insbes Tz. 2.1., 2.2., 2.3.5., 4.1.1., 4.1.2. und 6.). Dabei ist die Zuordnung der tatbestandserfüllenden Anteilsgröße zur Hand des Organkreises ausreichend. Eine Anteilsvereinigung kann daher auch vorliegen, wenn das herrschende Unternehmen selbst nicht zu mindestens 95% an der grundbesitzenden Gesellschaft des Organkreises beteiligt ist. Demgemäß besteht eine Steuerschuldnerschaft für die Beteiligten (als Gesamtschuldner) gem. § 13 Nr. 5 Buchst b und nicht nur des Erwerbers (§ 13 Nr. 5 Buchst. a; vgl. auch → § 13 Rn. 19).

**Beispiel:** Die A-AG ist mit 100% an der B-GmbH beteiligt, die ihrerseits mit 80% an der C-GmbH beteiligt ist. Zwischen der B-GmbH und der C-GmbH besteht Organschaft. Die C-GmbH hält 60% der Anteile an der grbesitzenden D-GmbH. Erwirbt die B-GmbH 35% der bisher von Dritten gehaltene Anteile an der D-GmbH, tritt – unbeschadet des Umstands, dass die B-GmbH nur mit 80% an der C-GmbH beteiligt ist – Anteilsvereinigung im Organkreis ein.

**b) Abhängige Personen und Unternehmen.** Die Begriffsbestimmung der abhängigen Personen in § 1 IV Nr. 2 Buchst. a hat keine praktische Bedeutung. Die Vorschrift läuft leer, weil eine „abhängige“ Person entweder (aufgrund Treuhand- oder Auftragsverhältnis) zur Herausgabe der Anteile verpflichtet ist – in diesem Falle sind die Anteile dem Auftrag- bzw. Treugeber ohnehin zuzurechnen, so dass eine mittelbare Anteilsvereinigung vorliegt – oder eine von § 1 IV Nr. 2 Buchst. a vorausgesetzte Weisungsgebundenheit in Bezug auf die Anteile fehlt. Die allgemeine Eingliederung einer natürlichen Person in ein Unternehmen bzw. ihre Selbstständigkeit ist im Hinblick auf die von § 1 III allein vorausgesetzte Weisungsgebundenheit in Bezug auf die Anteile ohne Bedeutung; die insoweit in anderen Steuerarten (zB § 2 II Nr. 1 UStG) aufgeworfene Abgrenzungsproblematik stellt sich daher für das GrEStG nicht.

Eine **PersGes**, an der juristische Personen beteiligt sind, ist kein Zusammenschluss natürlicher Personen iSd § 1 IV Nr. 2 Buchst. a (BFH II R 66/98, BStBl. II 2002, 156; Erl § 1 III/IV Organschaft v 21.3.2007, BStBl. I 2007, 422, Tz. 7). Auf der Grundlage des § 1 III iVm IV Nr. 2 Buchst. b kann jedoch eine mittelbare Anteilsvereinigung unter Zwischenschaltung einer PersGes vorliegen, wenn ihre Gesellschafter das herrschende und/oder ein bzw. mehrere abhängige Unternehmen sind (Erlasse § 1 III/IV Organschaft v. 21.3.2007, BStBl. I 422, Tz. 1 und 7; vgl. auch *Adolf* GmbHR 2007, 1309/1310f; *Lieber* DB Beil Nr. 4/2007 S. 13).

**Abhängige Unternehmen.** Die Begriffsbestimmung der als abhängig gelgenden juristischen Person (§ 1 III Nr. 1 iVm IV Nr. 2 Buchst. b lehnt sich an die Definition des Organschaftsverhältnisses in § 2 II Nr. 2 S. 1 UStG an (vgl. auch *Adolf* GmbHR 2007, 1309; *Behrens/Meyer-Wirges* DStR 2007, 1290; *Müller/Stöcker/Lieber* Rn. 1781). Voraussetzung der Organschaft ist hiernach die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung einer juristischen Person in ein Unternehmen; auch ausländische Unternehmen müssen diese Eingliederungsvoraussetzungen erfüllen (*Müller/Stöcker* Rn. 1787). Der allein die juristische Person erfassende Wortlaut ist eindeutig; die Ausdehnung ihres Anwendungsbereichs auf PersGes scheidet aus (BFH II R 66/98, BStBl. II 2002, 156; vgl. jedoch → Rn. 357).

Die **finanzielle** Eingliederung setzt den Besitz der Anteilmehrheit voraus, die nach dem Gesetz oder der Satzung erforderlich ist, um die wesentlichen Entscheidungen in der Gesellschaft durchzusetzen (vgl. auch *Müller/Stöcker* Rn. 1782). Die **wirtschaftliche** Eingliederung zeigt sich idR in der Verflechtung von Organträger und Organ; es muss ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang zwischen ihnen bestehen (BFH V R 63/01, BStBl. II 2004, 434; II R 23/05, BFH/NV 2006, 2306 mwN; vgl. auch *Behrens/Meyer-Wirges* DStR 2007, 1290; *Müller/Stöcker* Rn. 1783f.). Die **organisatorische** Eingliederung ist gegeben, wenn der Organträger seinen Willen in der Organgesellschaft aufgrund organisatorischer Verflechtungen (so zB bei personeller Verflechtung der Geschäftsführungen oder kraft Be-herrschungsvertrag) sicherstellen kann (näher *Müller/Stöcker* Rn. 1785). Zu Einzelheiten der Organschaft iSd UStG vgl. die Kommentierungen zu § 2 II Nr. 2 UStG, zB *Sölich/Ringleb/Treiber* § 2 Rn. 84ff.

**c) Herrschendes Unternehmen.** § 1 III Nr. 1 setzt voraus, dass die Anteilsvereinigung tatsächlich in der Hand des herrschenden Unternehmens eintritt. Dieses kann jeder Unternehmer im uestrechtl Sinne (§ 2 I UStG) sein (Erl § 1 III/IV Organschaft v. 21.3.2007, BStBl. I 2007, 422, Tz. 1), wobei Träger des Unternehmens eine natürliche Person, eine PersGes oder eine juristische Person sein kann. Allerdings reicht es nicht aus, wenn die Beteiligungen an den erwerbenden Unterneh-

men lediglich im Privatvermögen einer natürlichen Person gehalten werden (BFH II R 185/66 BStBl. II 1974, 769). Hier tritt Steuerbarkeit aus § 1 III nur ein, wenn die tatbestandserfüllende Anteilsgröße von mindestens 95% der Anteile der beteiligten Gesellschaften in der Hand der natürlichen Person vereinigt sind.

- 360 d) Begründung bzw. Erweiterung der Organschaft.** § 1 III setzt tatbestandlich die Anteilsvereinigung durch Erwerb oder Übertragung der Anteile voraus. Daraus fehlt es – mangels eines rechtsgeschäftlich begründeten Anspruchs auf Anteilsübertragung (§ 1 III Nr. 1) bzw. Anteilsübertragung (§ 1 III Nr. 2) selbst – bei der bloßen Begründung oder Erweiterung einer Organschaft, soweit nicht gleichzeitig ein Anteilserwerb stattfindet (Erlasse § 1 III/IV Organschaft v 21.3.2007, BStBl. I 2007, 422, Tz. 1 und 2.1.; Borutta/Fischer § 1 Rn. 1109; Hofmann § 1 Rn. 179). Bei einem Anteilserwerb ist dabei nicht nur die die Organschaft begründende Anteilsübertragung tatbestandserfüllend (so aber KKK KonzernStR § 5 Rn. 67), sondern jede mit der Begründung der Organschaft zusammenhängende Anteilsvereinigung (Erl § 1 III/IV Organschaft v 21.3.2007, BStBl. I 2007, 422, Tz. 2.2.3.). Dies gilt in gleicher Weise auch für die **Erweiterung** des Organschaftsverhältnisses (Erl § 1 III/IV Organschaft v 21.3.2007, BStBl. I 2007, 422, Tz. 3.).

- 361** Die FVerw hatte zunächst (OFD Münster Tz. 3 und 4, vgl. →Rn. 351) die Tatbestandsmäßigkeit einer Anteilsvereinigung ohne Rücksicht auf einen etwaigen vorgefassten Plan auch dann verneint, wenn sie „**kurze Zeit“ nach Begründung der Organschaft** erfolgt. Diese großzügige Beurteilung, für die es nach der Gesetzeslage keine Rechtfertigung gibt, haben die Erlasse § 1 III/IV Organschaft v 21.3.2007, BStBl. I 2007, 422, Tz. 1 und Beispiel in Tz. 2.4.2. nunmehr zutr korrigiert (abl Behrens/Meyer-Wirges DStR 2007, 1290 (1291); Adolf GmbHR. 2007, 1309). Ein Rechtsträgerwechsel wird durch die Begründung oder Änderung des Organschaftsverhältnisses bewirkt, wenn diese mit einem Anteilserwerb oder -übergang in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang iS eines **vorgefassten Gesamtplans** steht. Ein zeitlicher Zusammenhang wird – widerleglich – vermutet, wenn zwischen der Begründung der Organschaft und dem Anteilserwerb ein Zeitraum von nicht mehr als 15 Monaten liegt. Insofern ist die früher für die Gestaltungspraxis gegebene Empfehlung (zB Gündel/Lieber Organschaft S. 368), die Begründung der grestrechtl Organschaft dem Anteilserwerb nachfolgen zu lassen, nur noch eingeschränkt zutreffend.

- 362** Die **Gründung einer KapGes** durch eine KapGes des Organkreises unter gleichzeitiger Einbringung eines Gr erfüllt nicht die Voraussetzungen des § 1 III Nr. 1 (BFH II R. 117/78, BStBl. II 1980, 357). Hier unterliegt allerdings die Einbringung des Gr gem. § 1 I der GrEST.

- 363 e) Anteilsvereinigungen und -verschiebungen im Organkreis.** Insbesondere bei Umstrukturierungen im Organkreis ist fraglich, inwieweit – sofern die Anteile an grbesitzenden Gesellschaften in der Hand des herrschenden Unternehmens bereits vereinigt sind – eine nachfolgende erstmalige Anteilsvereinigung in der Hand einer Gliedgesellschaft bzw. der Übertragung von 95% der Anteile auf diese (und zwar „up-stream“, „down-stream“ oder „side-stream“) bei dieser einen nach § 1 III steuerbaren Erwerbsvorgang auslöst.

**Beispiel:** Muttergesellschaft M ist zu 95% an den Tochtergesellschaften A-GmbH und B-GmbH, die ihrerseits Beteiligungen von je 50% an der grbesitzenden C-GmbH halten, beteiligt. Zwischen M, der A-GmbH und der B-GmbH besteht ein Organschaftsverhältnis. Die A-GmbH überträgt ihre Beteiligung an der C-GmbH auf die B-GmbH.

Im Beispielsfall liegt nicht etwa eine grestrechl unerhebliche Verstärkung einer bereits bei M schon eingetretenen Anteilsvereinigung (→ Rn. 339), sondern eine **erstmalige** Zuordnung von mindestens 95% der Anteile (im Beispielsfall der C-GmbH) zu einer nachgeordneten Gesellschaft (im Beispielsfall zur B-GmbH) vor. Da die grestrechl Organschaft keine Einschränkung des Steuertatbestands aus § 1 III bewirkt (→ Rn. 353), ist in diesem Fall **§ 1 III tatbestandlich** erfüllt (BFH II R 81/85, BStBl. II 1988, 682; vgl. auch II B 110/96, BFH/NV 1997, 440; FG Hbg EFG 1998, 131; FG Münster EFG 2000, 451; *Hofmann* § 1 Rn. 182). Davon geht auch die FVerw aus (Erl. § 1 III/IV Organschaft v 21.3.2007, BStBl. I 2007, 422, zB Tz. 2.3.2.; *Ländererl* § 1 III Tz. 4a).

In der Lit (zB *Wienands* DB 1997, 1362; *Stoschek* BB 1997, 1929; *Beckmann* GmbHHR 1999, 217 (221ff.); *Kroschewski* BB 2001, 1121; *Güinkel/Lieber* Organschaft S. 363; *Willibald/Widmayer* DB 2005, 2543; *Behrens/Meyer-Wirges* DStR 2007, 1290) stößt diese Beurteilung auf Ablehnung, weil die betr Gr bereits dem Organkreis zuzurechnen waren und die von § 1 III iVm IV vorausgesetzte wirtschaftliche Machtstellung der Obergesellschaft einer nochmaligen tatbestandserfüllenden Anteilsvereinigung auf der Ebene von Untergesellschaften entgegenstehe. In der Tat vermag die Beurteilung durch Rspr und FVerw nicht voll zu befriedigen, weil das Organschaftsverhältnis in grestrechl Sicht aufgrund der tatbeständlichen Erweiterung der Anteilsvereinigung durch § 1 III iVm IV zu einer erweiterten Sachherrschaft über Gr im Konzern führt und diese Sachherrschaft durch eine konzerninterne Umstrukturierung nicht qualitativ verstärkt wird. Diese Kritik lässt freilich die nach Wortlaut und Systematik des GrEStG gegebene (formal) eigenständige Rechtsträgerschaft von beherrschten Untergesellschaften unberücksichtigt; damit ist für eine teleologische Reduktion von § 1 III iVm IV bzw. eine „Subsidiarität“ der grestrechl Organschaft (so *Behrens/Meyer-Wirges* DStR 2007, 1290/1292) kein Raum (vgl. auch → Rn. 336f.). Zu berücksichtigen ist vor allem, dass die tatbeständliche Fassung des § 1 III iVm IV die Annahme einer Steuerbarkeit nahe legt und eine Nichtbesteuerung Elemente einer steuerpolitischen Entscheidung in sich trägt, die vom Gesetzgeber zu treffen wäre (vgl. auch BFH II R 50/00, BStBl. II 2003, 320; II R 87/00, BFH/NV 2002, 1494). Damit wäre es indes noch nicht ausgeschlossen, derartige Rechtsvorgänge durch eine – sinngemäße – Anwendung des § 1 VI S. 2 zu begünstigen (*Eder* DStR 1994, 735/738; aa *Hofmann* § 1 Rn. 185). Die derzeitige Ausdeutung des § 1 VI 2 (vgl. dort) durch die BFH-Rspr lässt allerdings für diese grestrechl Behandlung keinen Raum (vgl. auch *Borutta/Fischer* § 1 Rn. 1134). Im Übrigen hat diese Problematik mit der ab 1.1.2010 eingeführten Steuerbefreiung des § 6a erheblich an Bedeutung verloren.

Tatbestandserfüllend sind auch **Anteilsverschiebungen im Organkreis**, wenn 364 sie erstmalig in der Hand einer einzelnen oder mehreren Gesellschaft(en) des Organkreises zur Anteilsvereinigung führen (Erlasse § 1 III/IV Organschaft v. 21.3.2007, BStBl. I 2007, 422, Tz. 2.3., 5.2. und 5.3.; *Hofmann* § 1 Rn. 182; *Behrens/Meyer-Wirges* DStR 2007, 1290/1293 reklamieren Billigkeitsmaßnahmen, so weit eine Organschaft ihre schon bisher gehaltenen Anteile an einer anderen grundbesitzenden Gesellschaft auf 95% der Anteile aufstockt).

Soweit allerdings bereits eine nach § 1 III Nr. 1 und 2 steuerbare Anteilsvereinigung über mehrere Gesellschaften eines Organkreises vorlag, lösen **nachfolgende Anteilsverschiebungen**, die nicht erstmalig zu einer Anteilsvereinigung in Hand einer Organgesellschaft führen, auf andere Gesellschaften des Organkreises mangels Rechtsträgerwechsel keine Steuer wegen Anteilsvereinigung im Organkreis aus

(BFH II R 81/85, BStBl. II 1988, 682; *Hofmann* § 1 Rn. 182; Erlasse § 1 III/IV Organschaft v. 21.3.2007, BStBl. I 2007, 422, Tz. 5.1.; *KKK KonzernStR* § 5 Rn. 96f.). Insoweit bleibt es bei der grestrechtl schon erfassten Zurechnung der Anteile in der einen Hand des Organkreises. Dies gilt auch, wenn zB eine Muttergesellschaft als Alleingesellschafterin einer grundbesitzenden Konzerngesellschaft weniger als 95% der Anteile dieser Konzerngesellschaft auf eine andere Konzerngesellschaft überträgt (*Behrens/Meyer-Wirges* DStR 2007, 1290 (1292)). Ebenso ist der nach Vereinigung von 95% der Anteile in der Hand einer Organgesellschaft erfolgende Erwerb der Restanteile durch eine andere Organgesellschaft nicht steuerbar (*Behrens/Meyer-Wirges* DStR 2007, 1290 (1293)). Schließlich ist auch das „**Umhängen“ der Beteiligung** von zwei oder mehreren Organgesellschaften in Höhe von zusammen mindestens 95% der Anteile an einer grundbesitzenden Organgesellschaft nicht steuerbar, wenn diese Beteiligungen insgesamt – jedoch weniger als 95% der Anteile – auf andere Organgesellschaften des Organkreises übertragen werden (*Behrens/Meyer-Wirges* DStR 2007, 1290 (1293f.)).

**365 f) Organträgerwechsel.** Eine übertragende **Umwandlung** (insbesondere Verschmelzung) **des Organträgers** auf einen anderen Rechtsträger innerhalb oder außerhalb des Organkreises (**Organträgerwechsel**) kann eine Anteilsvereinigung nach § 1 III (ggf iVm § 1 IV) auslösen. Dazu kommt es zB, wenn der bisherige Organträger nicht nur an einer Organgesellschaft, sondern auch an einer weiteren grbesitzenden Gesellschaft außerhalb des Organkreises in der Weise beteiligt ist, dass die Beteiligung des herrschenden und des abhängigen Unternehmens zusammen mindestens 95% beträgt (vgl. den Beispielsfall der Erlasse § 1 III/IV Organschaft v. 21.3.2007, BStBl. I 2007, 422 in Tz. 4.1.3.; näher auch *Wischott/Schönweiß* DStR 2006, 172). Soweit der bisherige Organträger schon zu mindestens 95% an einer grbesitzenden Gesellschaft (innerhalb oder außerhalb des Organkreises) beteiligt war, liegt infolge der Verschmelzung des Organträgers auf einen anderen Rechtsträger – ohne dass § 1 IV anzuwenden wäre – schon ein nach § 1 III Nr. 4 steuerbarer Rechtsträgerwechsel vor (Erl. § 1 III/IV Organschaft v. 21.3.2007, BStBl. I 2007, 422 in Tz. 4.1.1. und 4.1.2.). Auch die **Verschmelzung** des Organträgers **auf eine Organgesellschaft** unter Fortführung des Organschaftsverhältnisses mit anderen Organgesellschaften kann die Voraussetzungen des § 1 III Nr. 2 iVm IV Nr. 2b erfüllen (Erl. § 1 III/IV Organschaft v. 21.3.2007, BStBl. I 2007, 422 in Tz. 4.2.; vgl. auch *Müller/Stöcker* Rn. 1824).

**366 g) Grundstücksverschiebungen im Organkreis.** Nicht nach § 1 III steuerbar sind ebenfalls – bei einer grestrechtl schon erfassten Anteilsvereinigung im Organkreis – **GrVerschiebungen** innerhalb des Organkreises, weil unter dem Blickwinkel des § 1 III keine Veränderung in der Zuordnung des Gr zum Organkreis eintritt. Die Organschaft lässt jedoch die eigenständige Rechtsträgerschaft der Organgesellschaften unberührt, so dass für die GrÜbertragungen vom Organträger auf die Organgesellschaft (ebenso in umgekehrter Richtung) GrESt aus § 1 I oder II anfällt (Ländererl § 1 III, BStBl. I 1999, 991 Tz. 4b; *Borutta/Fischer* § 1 Rn. 1157; für Anwendung des § 1 VI 2 in derartigen Fällen *Eder* DStR 1994, 735 (739)). Zur entspr Anwendung des § 1 VI beim Nacherwerb des Gr nach vorangegangener Anteilsvereinigung vgl. → Rn. 399.

**371 7. Anteilsvereinigung und -übertragung im Treuhand- bzw. Auftragsverhältnis.** Die Vereinigung von 95% der Anteile in der Hand eines Treuhänders bzw. Beauftragten ist nach § 1 III Nr. 1 und Nr. 2 steuerbar. Die von diesen Tatbe-