

## Grunderwerbsteuergesetz: GrEStG

Kommentar

Bearbeitet von

Von Prof. Dr. Matthias Loose, Richter am Bundesfinanzhof, Christine Meßbacher-Hönsch, Vorsitzende Richterin am Bundesfinanzhof, und Hermann-Ulrich Viskorf, Vizepräsident des Bundesfinanzhofs a.D.

19. Auflage 2019. Buch. Rund 912 S. In Leinen

ISBN 978 3 406 71820 5

Format (B x L): 16,0 x 24,0 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.

Das Urteil BFH II R 71/96, BStBl II 99, 796 betraf den Sonderfall der **Beendigung** 670 des **Nutzungsverhältnisses ausländischer NATO-Truppen** an im Inland belegenen, von ihnen bebauten Grundstücken. Es verneinte den Tatbestand des § 1 Abs 2 iVm § 2 Abs 2 Nr 2, da Art und Umfang der vor allem baulichen Nutzung sowie die Dauer des Nutzungsverhältnisses auf der Rechtsgrundlage des NATOTrStatZAbk durch das gemeinsame Verteidigungsinteresse der beteiligten Staaten, nicht aber durch das Fiskalinteresse eines Grundstückseigentümers oder eines Nutzungsberechtigten bestimmt würden. Unterschiede bestünden auch hinsichtlich der Verwertung durch Rückgabe gegen Entschädigung.

Die **bloße Übertragung des Besitzes** an einem Gebäude löst keine GrESt aus. Auch 671 die Befugnis, ein vorhandenes Gebäude auszubauen, schafft noch **keine Verwertungsmöglichkeit**, va dann nicht, wenn der Betreffende das Gebäude nicht abreißen oder veräußern kann, ohne seiner gesamten vereinbarten Rechte verlustig zu gehen (BFH II 10/63, BStBl III 66, 427). Hier kommt der Grundsatz zum Tragen, dass die Befugnis zur Verwertung eines Grundstücks – entsprechend also auch eines Gebäudes iSd § 2 Abs 2 Nr 2 – über die einem Pächter (Mieter, Entleiher) eingeräumten Besitz- und Nutzungrechte hinaus dem Berechtigten Einwirkungsmöglichkeiten auf den gesamten Substanzwert des Grundstücks gewähren muss. Hat der Eigentümer eines Grundstücks iRd Finanzierung der vom Pächter errichteten Aufbauten einer Belastung des Grundstücks mit einer Grundschuld zugestimmt, kann allein aus der Errichtung der Gebäude auf Kosten des Pächters und der anschließenden mietfreien Nutzung nicht ohne konkrete Abmachungen im Pachtvertrag auf eine Verwertungsbefugnis des Pächters im Hinblick auf die Gebäude geschlossen werden (FG Düsseldorf 7 K 7529/92 GE, EFG 99, 914).

Zu Rechtsfragen der **Sicherungsübereignung eines Gebäudes auf fremdem Grund** 672 **und Boden** – auflösend bedingter und unbedingter Erwerb, Bemessungsgrundlage – s Erl FM Sachsen 25.1.1993, UVR 93, 159; koord Ländererl FM BW 17.11.2003, DStR 03, 2121 = StEK GrEStG 1983 § 1 Nr 166; hierzu *Ropohl DB* 05, 972. Die Steuerbarkeit folgt aus § 1 Abs 1 Nr 1, sofern die Sicherungsübereignung auf einer hierauf gerichteten schuldrechtlichen Verpflichtung beruht, sonst auf § 1 Abs 1 Nr 2 (vgl BFH II 206/55 U, BStBl II 56, 93; § 2 Rn 235).

Die Frage, ob die Regelungen zur Behandlung einer **auflösend bedingten Sicherungsübereignung** von Gebäuden auf fremdem Boden (vgl Erl FM NRW 15.5.1985, StEK GrEStG 1983 § 1 Nr 20) in den Fällen entsprechend anwendbar sind, in denen der **Sicherungsnehmer mit einem anderen Rechtsträger verschmolzen** wird, so dass das Sicherungseigentum und die ihm zu Grunde liegenden Darlehensforderungen auf diesen übergehen, wird von der FinVerw bejaht. Sie sieht auch in diesen Fallgestaltungen die Verschmelzung als einen gestrbaren Vorgang nach § 1 Abs 1 Nr 3 an, für den jedoch wie bei der ursprünglichen Sicherungsübereignung die Steuer zwar festgesetzt, aber nicht erhoben wird. Übernimmt der neue Sicherungsnehmer das Gebäude auf fremdem Grund und Boden, liegt ein gestrbarer Vorgang nach § 1 Abs 2 GrEStG vor. Es erfolgt jedoch gem § 1 Abs 6 GrEStG eine Anrechnung der Bemessungsgrundlage aus dem vorangegangenen Erwerbsvorgang der Verschmelzung. Die Erwerberidentität ist in der Person des neuen Sicherungsnehmers gegeben. S zB FM BW 17.11.2003, DStR 03, 2121 = StEK GrEStG 82 § 1 Nr 166; Erl FS Berlin 14.1.2004, DStR, 275.

(frei)

674–690

## VII. Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Personen-gesellschaft (§ 1 Abs 2a)

### 1. Rechtsentwicklung und Zweck des § 1 Abs 2a

a) **Einführung.** § 1 Abs 2a wurde durch das JStG 1997 v 20.12.1996 (BGBl I 2049) 691 eingefügt. Durch die Vorschrift sollte die Übertragung von Anteilen an grundbesitzenden PersGes der GrESt unterworfen werden, wenn sie im wirtschaftlichen Ergebnis einer

Übertragung des Grundstücks gleichkommt (BR-Drucks 804/1/96, 14; 804/96 [Bесchluss], 14; BT-Drucks 13/6151, 16). Damit sollte eine **missbräuchliche Vermeidung der Steuer verhindert** werden. Der Gesetzgeber hatte einen solchen Missbrauch darin gesehen, dass nach der ausschließlich zivilrechtlich orientierten Rspr des BFH in Fällen, in denen ein Zwerganteil an der grundbesitzenden PersGes zurückbehalten wurde oder auch nur ein Gesellschafter formal in der Altgesellschaft verblieb, kein der GrESt unterliegender Vorgang gegeben war.

- 692 § 1 Abs 2a ist ein Ergänzungstatbestand zu § 1 Abs 1. Die Regelung erfasste in § 1 Abs 2a Satz 1 idF des JStG 1997 zunächst die **vollständige oder wesentliche Änderung** des Gesellschafterbestandes. Für die wesentliche Änderung des Gesellschafterbestandes stellte § 1 Abs 2a Satz 2 idF des JStG 1997 darauf ab, ob bei **wirtschaftlicher Betrachtung** eine Übertragung des Grundstücks auf die PersGes vorlag. Dies war zu unbestimmt, weil der Gesetzgeber keinen rechtlichen Maßstab für die „wirtschaftliche Betrachtung“ vorgegeben hatte. Zudem waren Änderungen im Gesellschafterbestand anderer Gesellschaften, die an der grundbesitzenden Gesamthand beteiligt waren, nicht steuerbar, denn § 1 Abs 2a Satz 1 idF des JStG 1997 setzte eine Änderung des Gesellschafterbestandes „bei ihr“ – dh bei der grundbesitzenden PersGes – voraus (BFH II R 79/00, BStBl II 03, 890).
- 693 § 1 Abs 2a idF des JStG 1997 war nach § 23 Abs 3 erstmals auf Rechtsgeschäfte **anzuwenden**, die die Voraussetzungen der Norm nach dem 31.12.1996 erfüllten. Änderungen im Gesellschafterbestand einer PersGes, die vor dem 1.1.1997 vorgenommen worden sind, sind bei der Anwendung des § 1 Abs 2a nicht zu berücksichtigen (BFH II R 54/02, BStBl II 05, 299). Entsprechendes gilt für fehlerhafte Personengesellschaftsverhältnisse. Ein zwar fehlerhaft vollzogener, aber gleichwohl zivilrechtlich voll wirksamer Beitritt zu einer GbR ist in Bezug auf eine durch ihn etwa bewirkte Änderung des Gesellschafterbestandes iSd § 1 Abs 2a nach den im Zeitpunkt seines Vollzugs geltenden gesetzrechtlichen Regelungen zu beurteilen.
- 694 (frei)
- 695 b) **Änderungen.** § 1 Abs 2a wurde durch folgende Gesetze geändert:
- StEntlG 1999/2000/2002 v 24.3.1999, BGBl I 99, 402;
  - StÄndG 2001 v 20.12.2001, BGBl I 01, 3794;
  - StÄndG 2015 v 2.11.2015, BGBl I 15, 1834, 1840 f, BStBl I 15, 846.
- 696 § 1 Abs 2a idF des StEntlG 1999/2000/2002 v 24.3.1999 (BGBl I 99, 402) lautete wie folgt:

„(2a) <sup>1</sup>Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, daß mindestens 95 vom Hundert der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. <sup>2</sup>Bei der Ermittlung des Vöhundertsatzes bleibt der Erwerb von Anteilen von Todes wegen außer Betracht. <sup>3</sup>Hat die Personengesellschaft vor dem Wechsel des Gesellschafterbestandes ein Grundstück von einem Gesellschafter erworben, ist auf die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 ermittelte Bemessungsgrundlage die Bemessungsgrundlage anzurechnen, von der nach § 5 Abs. 3 die Steuer nachzuerheben ist.“

Der Tatbestand erfasste nunmehr **unmittelbare und mittelbare Änderungen** im Gesellschafterbestand der PersGes (BT-Drucks 14/443, 42). Zudem stellte die Vorschrift darauf ab, dass **mind 95 % der Anteile** auf neue Gesellschafter übergehen. Die Vorschrift ist erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die **nach dem 31.12.1999** verwirklicht wurden (§ 23 Abs 6 Satz 2). Die Gegenleistung wurde in § 8 Abs 2 Satz 1 Nr 3 und Satz 2 geregelt.

- 697 Durch Art 11 des StÄndG 2001 v 20.12.2001 (BGBl I 01, 3794, 3806 f) wurde § 1 Abs 2a mit Wirkung v 31.12.2001 wie folgt geändert (hierzu BT-Drucks 14/6877 f; zusammenfassend FM BW 8.2.2002, DStR 02, 723):

„(2a) <sup>1</sup> Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, daß mindestens 95 vom Hundert der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. <sup>2</sup> Bei der Ermittlung des Vomhundertsatzes bleibt der Erwerb von Anteilen von Todes wegen außer Betracht. <sup>3</sup> Hat die Personengesellschaft vor dem Wechsel des Gesellschafterbestandes ein Grundstück von einem Gesellschafter oder einer anderen Gesamthand erworben, ist auf die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 ermittelte Bemessungsgrundlage die Bemessungsgrundlage für den Erwerbsvorgang, für den auf Grund des § 5 Abs. 3 oder des § 6 Abs. 3 Satz 2 die Steuervergünstigung zu versagen ist, mit dem entsprechenden Betrag anzurechnen.“

- In § 1 Abs 2a Satz 1 wurden nach dem Wort „Anteile“ die Worte „am Gesellschaftsvermögen“ angefügt. Hierdurch wird klargestellt, dass mit dem Begriff „Anteil“ die vermögensmäßige Beteiligung am Gesamthandsvermögen und nicht die Gesellschafterstellung als dingliche Mitberechtigung gemeint ist.
- Die Neufassung des Satzes 3 sollte die sprachliche Ungenauigkeit der Vorschrift beheben; zugleich wurde die Bestimmung an die Neuregelung des § 6 Abs 3 Satz 2 angepasst.

§ 1 Abs 2a Satz 3 idF des StÄndG 2001 ist erstmals auf Erwerbsvorgänge **anzuwenden**, die nach dem 31.12.2001 verwirklicht werden (§ 23 Abs 7 Satz 1).

(frei)

698

c) Änderung durch das StÄndG 2015. Durch das **StÄndG 2015 v 2.11.2015**, 699 BGBl I 15, 1834, 1840 f, BStBl I 15, 846 (BT-Drucks 18/1776, 20 ff; 18/4902, 52 ff; BR-Drucks 432/1/14, 72 ff; 121/15, 11, 59 ff; 418/15, 10 [Beschluss]) wurden nach einem länger andauernden Gesetzgebungsverfahren nach § 1 Abs 2a Satz 1 **folgende Sätze eingefügt:**

„<sup>2</sup> Mittelbare Änderungen im Gesellschafterbestand von den an einer Personengesellschaft beteiligten Personengesellschaften werden durch Multiplikation der Vomhundertsätze der Anteile am Gesellschaftsvermögen anteilig berücksichtigt. <sup>3</sup> Ist eine Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt, gelten die Sätze 4 und 5. <sup>4</sup> Eine unmittelbar beteiligte Kapitalgesellschaft gilt in vollem Umfang als neue Gesellschafterin, wenn an ihr mindestens 95 vom Hundert der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen. <sup>5</sup> Bei mehrstufigen Beteiligungen gilt Satz 4 auf der Ebene jeder mittelbar beteiligten Kapitalgesellschaft entsprechend.“

Die Ergänzungen in § 1 Abs 2a Sätze 2 bis 5 idF des StÄndG 2015 betreffen **mittelbare Änderungen** im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden PersGes. Die Vorschriften regeln, in welcher Weise **Änderungen im Gesellschafterbestand** einer **PersGes oder KapGes**, die an der grundbesitzenden PersGes **beteiltigt** ist, bei der Ermittlung des maßgeblichen Anteilstübergangs von mind 95 % zu berücksichtigen sind. Nach § 1 Abs 2a Satz 1 unterliegen mittelbare Änderungen im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden PersGes der GrEST, wenn im maßgeblichen Fünfjahreszeitraum mind 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen. Mittelbare Änderungen in diesem Sinne sind auch Änderungen in den Beteiligungsverhältnissen der Ges, die an der grundbesitzenden PersGes beteiligt ist. Für die Prüfung der Frage, ob eine mittelbare Änderung im Gesellschafterbestand zu einem steuerbaren Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs 2a Satz 1 führt, ist nach der Neuregelung in § 1 Abs 2a Sätze 2 bis 5 idF des StÄndG 2015 nunmehr ausdrücklich zu unterscheiden, ob an der grundbesitzenden PersGes eine PersGes oder eine KapGes beteiligt ist.

Bei der Beteiligung einer **PersGes** wird zur Ermittlung der Höhe der mittelbaren Beteiligung eines Gesellschaftern durchgerechnet. Das gilt für Änderungen im Gesellschafterbestand einer **unmittelbar und mittelbar** an der grundbesitzenden PersGes **betei-**

**ligen PersGes.** Der Wortlaut des § 1 Abs 2a Satz 2 idF des StÄndG 2015 stellt zwar nur auf die „mittelbaren“ Änderungen im Gesellschafterbestand von den an einer PersGes beteiligten PersGes ab. Bei wörtlicher Auslegung wäre daher die Änderung im Gesellschafterbestand einer unmittelbar an der grundbesitzenden PersGes beteiligten PersGes nicht von § 1 Abs 2a Satz 2 erfasst. Insoweit liegt aber ein bloßes Redaktionsversehen vor (vgl. Behrens/Halaczinsky UVR 15, 371, 372; Behrens BB 17, 1046, 1048 f; Behrens in Behrens/Wachter § 1 Rn 432 ff; zweifelnd Lange/Broemel DStR 17, 360, 361; aA Pahlke § 1 Rn 306). Gemeint ist die mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden PersGes durch Änderung der Beteiligungsverhältnisse an der unmittelbar oder mittelbar beteiligten PersGes. Der Gesetzgeber wollte mit der Neufassung des § 1 Abs 2a Satz 2 regeln, dass bei unmittelbarer Beteiligung einer PersGes sowie bei mittelbarer Beteiligung über mehrstöckige PersGes auf deren jeweilige Beteiligungsverhältnisse abzustellen und dementsprechend durchzurechnen ist (BT-Drucks 18/1776, S. 22; 18/4902, S. 53; BR-Drucks 432/1/14, S. 74; 121/15, S. 60). Im Hinblick auf den mehrmals in den Gesetzesbegründungen geäußerten Willen des Gesetzgebers kann § 1 Abs 2a Satz 2 dahin ausgelegt werden, dass er auch Änderungen im Gesellschafterbestand einer unmittelbar an der grundbesitzenden PersGes beteiligten PersGes erfasst und insoweit die Durchrechnung anordnet.

Nicht ausdrücklich vom Wortlaut des § 1 Abs 2a Satz 2 erfasst werden nach Auffassung von Behrens (in Behrens/Wachter § 1 Rn 438 ff) auch Sachverhalte, in denen eine PersGes über eine KapGes mittelbar an einer PersGes beteiligt ist (s Rn 839), und solche, in denen Änderungen bei doppelstöckigen doppelstöckige PersGes oberhalb einer beteiligten KapGes erfolgen. In diesen Fällen sei aber die Vorschrift nach ihrem Sinn und Zweck anwendbar, es liege ein bloßes Redaktionsversehen vor (Behrens in Behrens/Wachter § 1 Rn 440, 443). Dem ist zuzustimmen.

- 702 Bei der Beteiligung einer **KapGes** wird darauf abgestellt, ob mind 95 % der Anteile an der **unmittelbar** beteiligten KapGes auf neue Gesellschafter übergehen; ist dies der Fall, gilt die an der grundbesitzenden PersGes unmittelbar beteiligte KapGes in vollem Umfang als neue Gesellschafterin der grundbesitzenden PersGes (§ 1 Abs 2a Satz 4 idF des StÄndG 2015). Bei mehrstufigen Beteiligungen ist der Übergang von mind 95 % der Anteile an der **mittelbar** beteiligten KapGes auf jeder Stufe erforderlich (§ 1 Abs 2a Satz 5 idF des StÄndG 2015); nur wenn ein solches Quantum von Anteilen auf einer Stufe übergegangen ist, gilt die KapGes auf dieser Stufe als neue Gesellschafterin.
- 703 § 1 Abs 2a idF des StÄndG 2015 ist auf Erwerbsvorgänge **anzuwenden**, die nach dem 5.11.2015 verwirklicht werden (§ 23 Abs 13 idF des StÄndG 2015).
- 704 (frei)

- 705 **d) Geplante Änderungen 2018. Auf folgende Maßnahmen haben sich die Länderfinanzminister anlässlich der Finanzministerkonferenz (FMK) 2018 **mehrheitlich verständigt**** (s Pressemitteilung des Hessischen Ministeriums der Finanzen v 21.6.2018):

- *Schaffung eines neuen Ergänzungstatbestands für KapGes*  
Nach derzeitiger Rechtslage werden Gesellschafterwechsel an grundbesitzenden PersGes iHv mind 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren erfasst. Dabei muss kein Gesellschafter eine bestimmte Beteiligungsschwelle überschreiten. Diese Vorschrift soll auf Anteilseignerwechsel an grundbesitzenden KapGes ausgedehnt und die Quote auf 90 % herabgesetzt werden. Die Maßnahme hat zum Ziel, den Handel mit Gesellschaftsanteilen (Share Deals) dadurch zu erschweren, dass ein Altgesellschafter in nennenswertem Umfang beteiligt bleiben muss. Ein kompletter Erwerb durch einen Investor und seinen „mitgebrachten“ Co-Investor soll dann nicht mehr möglich sein.
- *Verlängerung der Fristen von 5 auf 10 Jahre*  
Die derzeitigen Fünfjahresfristen in den Vorschriften des GrEStG sollen auf zehn Jahre verlängert werden. Bislang wird zB GrESt erhoben, wenn mind 95 % der Anteile am

Vermögen einer grundbesitzenden PersGes innerhalb von fünf Jahren auf neue Gesellschafter übergehen. Bisher waren bestimmte Übertragungen von Gesellschaftsanteilen derart ausgestaltet, dass in einem ersten Schritt 94,9% der Anteile am Vermögen der PersGes auf einen neuen Gesellschafter übergegangen sind und erst nach Ablauf von fünf Jahren die restlichen 5,1% auf diesen Gesellschafter übertragen wurden. Nach der Verlängerung sämtlicher Fünfjahresfristen auf 10 Jahre dürfen die restlichen 5,1% erst nach Ablauf von 10 Jahren auf diesen neuen Gesellschafter übertragen werden. Die Verlängerung der Frist auf 10 Jahre erschwert folglich ua solche Gestaltungen. Die Ges sind zudem innerhalb der Frist an die getroffenen Dispositionen gebunden und damit in ihrem unternehmerischen Handeln eingeschränkt.

– *Absenkung der 95 %-Grenze auf 90 %*

Die relevante Beteiligungshöhe soll bei sämtlichen Ergänzungstatbeständen von mind 95 % auf mindestens 90 % der Anteile abgesenkt werden. Bemessungsgrundlage für die GrESt soll der gesamte Grundbesitzwert bleiben.

Die FMK bittet die Steuerabteilungsleiter des Bundesfinanzministeriums und der Länderfinanzministerien, für die beschlossenen Vorschläge kurzfristig Gesetzestexte zu formulieren. Das Bundesfinanzministerium, so die Bitte der FMK, soll diese dann in das Gesetzgebungsverfahren einbringen. Es bleibt abzuwarten, welche Änderungen letztendlich beschlossen werden und wie diese Änderungen im Einzelnen aussehen (s hierzu *Broemel/Mörwald DStR 18, 1521*).

(frei)

706–720

## 2. Verwaltungsanweisungen

Die Rechtsauffassung der FinVerw zur Anwendung des § 1 Abs 2a ist in GLE 721 18.2.2014 (BStBl I 14, 561) dargelegt.

Hinsichtlich der Entscheidung des BFH (II R 17/10, BStBl II 13, 833, zu § 1 Abs 2a idF des StÄndG 2001 für Erwerbe ab 1.1.2002 bis einschließlich 5.11.2015) zur mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes bei einer grundbesitzenden PersGes ist zunächst ein Nichtanwendungserlass ergangen (GLE 9.10.2013, BStBl I 13, 1278), der jedoch wieder aufgehoben wurde (GLE 16.9.2015, BStBl I 15, 822). In diesem Urteil hat der BFH entschieden, dass die „mittelbare“ Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundstücksbesitzenden PersGes iSd § 1 Abs 2a ausschließlich nach wirtschaftlichen Maßstäben zu beurteilen ist. KapGes und PersGes sind bei der Beurteilung einer mittelbaren Änderung gleichermaßen als transparent zu betrachten. Beteiligte Ges sind nur bei einer „vollständigen“ Änderung ihres Gesellschafterbestandes fiktiv als neue Gesellschafter der grundbesitzenden Ges anzusehen. Neue „unmittelbare“ Mitglieder einer PersGes iSd § 1 Abs 2a können natürliche und juristische Personen sowie PersGes sein. PersGes und KapGes werden dabei auf der Tatbestandsebene dieser Vorschrift gleich behandelt (BFH II R 17/10, BStBl II 13, 833, Rn 10).

Für Erwerbe bis einschließlich 5.11.2015 ist davon auszugehen, dass die FinVerw nunmehr die Rechtsprechungsgrundsätze (BFH II R 17/10, BStBl II 13, 833) anwendet.

Aufgrund der ergänzenden Neuregelungen in § 1 Abs 2a Sätze 2 bis 5 idF des StÄndG 722 2015 und der Anwendung der neuen Rechtsprechungsgrundsätze (BFH II R 17/10, BStBl II 13, 833) ist zu erwarten, dass die FinVerw die Verwaltungsanweisung ändert und eine neue Verwaltungsanweisung erlässt. Inhaltlich wird sich für Erwerbe, die nach dem 5.11.2015 verwirklicht werden (vgl § 23 Abs 13 idF des StÄndG 2015) nicht viel ändern, weil die Neuregelungen die bisherige Verwaltungsauflösung gesetzlich festlegen. Die FinVerw hat schon bisher die Auffassung vertreten, dass bei mehrstufigen Beteiligungen bei beteiligten PersGes durchzurechnen ist und bei beteiligten KapGes auf der Ebene jeder KapGes die 95 %-Grenze zu prüfen ist (GLE 18.2.2014, BStBl I 14, 561, Tz 3).

(frei)

723

### 3. Verhältnis zu anderen Vorschriften

- 724 a) **Vorrang gegenüber § 1 Abs 3 und Abs 3a.** Ändert sich der Gesellschafterbestand einer PersGes, kommt eine Besteuerung nach § 1 Abs 2a oder nach Abs 3 in Betracht. Die Vorschriften besteuern **unterschiedliche Erwerbsvorgänge**.
- § 1 Abs 2a enthält die Fiktion eines Rechtsgeschäfts, das auf die Übereignung des Grundstücks auf eine neue PersGes gerichtet ist (vgl BFH II R 59/02, BFH/NV 05, 1369). Die Vorschrift erfasst – zumindest auf der unmittelbaren Ebene – die geänderte gesamthänderische Mitberechtigung, also die Beteiligung des neuen Gesellschafters am Vermögen der Gesamthand.
- Dagegen besteuern § 1 Abs 3 Nr 1 und Nr 2 (Anteilsvereinigung) die grestrechtlich veränderte Zuordnung von Grundstücken. Mit dem Anteilserwerb wird grestrechtlich derjenige, in dessen Hand sich die Anteile vereinigen, so behandelt, als habe er die Grundstücke von der Ges (PersGes oder KapGes) erworben, deren Anteile sich in seiner Hand vereinigen (ständige Rspr, vgl BFH II R 35/14, BStBl II 16, 234, Rn 14; II R 41/15, DStR 18, 189, Rn 13). § 1 Abs 3 Nr 1 und Nr 2 besteuern einen **fingierten Erwerb von der Ges.** § 1 Abs 3 Nr 1 und Nr 2 tragen dem Umstand Rechnung, dass demjenigen, der mind 95 % der Anteile an einer grundbesitzenden Ges in seiner Hand vereinigt, eine dem zivilrechtlichen Eigentum an einem Grundstück vergleichbare Rechtszuständigkeit an dem Gesellschaftsgrundstück zuwächst (BFH II R 8/13, BStBl II 15, 553, Rn 19).
- § 1 Abs 3 Nr 3 und Nr 4 besteuern nicht den Erwerb der Anteile als solchen, sondern die durch ihn begründete eigenständige Zuordnung der der Ges gehörenden Grundstücke und stellen den Übergang von mind 95 % der Anteile einem Grundstücksübergang gleich. Diesen Steuertatbeständen liegt ein  **fingierter Grundstückserwerb von dem die Anteile übertragenden Gesellschafter** zugrunde (BFH II R 53/06, BStBl II 09, 544; II R 21/10, BStBl II 12, 793, Rn 30). Bei einem Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf eine Übertragung bereits vereinigter Anteile begründet, fingiert § 1 Abs 3 Nr 3 einen Grundstücksübergang von dem Veräußerer der Anteile auf den Erwerber und rechnet dem Erwerber die der Ges unmittelbar oder mittelbar gehörenden Grundstücke grestrechtlich zu (BFH II R 55/06, BFH/NV 2008, 1876; II R 26/14, BStBl II 16, 748, Rn 12).
- 725 Dieser Unterschied rechtfertigt es, bei der Anteilsvereinigung nach § 1 Abs 3 Nr 1 und 2 den Erwerber (§ 13 Nr 5 Buchst a) oder die Beteiligten (§ 13 Nr 5 Buchst b), dh den oder die Inhaber aller bzw von mind 95 % der Anteile, und bei einem Erwerb bereits vereinigter Anteile nach § 1 Abs 3 Nr 3 und Nr 4 die an dem Erwerbsvorgang als Vertragsteile beteiligten Personen (§ 13 Abs 1 Nr 1) als **Steuerschuldner** in Anspruch zu nehmen. Demgegenüber ist beim steuerbaren Gesellschafterwechsel nach § 1 Abs 2a die – an dem fiktiven Erwerbsvorgang beteiligte – „neue“ PersGes Steuerschuldnerin (§ 13 Nr 6). Zur Frage, ob bei der Anteilsvereinigung in der Hand einer PersGes § 1 Abs 2a oder § 1 Abs 3 anzuwenden ist, s Starke/Bücker GmbH R 06, 416.
- 726 § 1 Abs 2a geht der Anwendung des § 1 Abs 3 vor. Dies gilt auch, wenn die Steuer nicht erhoben wird, zB wegen Anrechnung von GrEST nach § 1 Abs 2a Satz 7 oder wegen Anwendung von Befreiungsvorschriften (GLE 18.2.2014, BStBl I 561, Tz 6; Hofmann § 1 Rn 131; Pahlke § 1 Rn 270). § 1 Abs 3 ist nur anzuwenden, soweit eine Besteuerung nach § 1 Abs 2a nicht in Betracht kommt. Dies ist zB der Fall bei Anteilserwerben an PersGes außerhalb der Fünfjahresfrist oder bei Anteilserwerben an KapGes.
- 727 Die Besteuerung nach § 1 Abs 2a ist gem § 1 Abs 3a Satz 1 **auch gegenüber der Besteuerung nach § 1 Abs 3a vorrangig**. § 1 Abs 3a besteuert einen fiktiven Rechtsvorgang, aufgrund dessen ein Rechtsträger eine wirtschaftliche Beteiligung von mind 95 % an einer grundbesitzenden Ges innehaltet. § 1 Abs 3a ist erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 6.6.2013 verwirklicht werden (§ 23 Abs 11). Ist ein Rechtsvorgang nach § 1 Abs 2a steuerbar, scheidet eine Steuerbarkeit nach § 1 Abs 3a aus.
- 728 (frei)

**b) Anwendung von Befreiungsvorschriften.** Die **Befreiungsvorschriften** des § 3 **729** (sachliche und persönliche Steuerbefreiungen) und der Steuervergünstigungen des § 6 Abs 3 (Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand) sind grds auf steuerbare Vorgänge nach § 1 Abs 2a anzuwenden (s Rn § 3 Rn 46 ff, 130 ff, 280 ff; § 6 Rn 40 ff).

Ebenfalls anwendbar ist die Steuerbegünstigung nach § 6a bei Umstrukturierungen im **730** Konzern (GLE 19.6.2012, BStBl I 12, 662, Tz 3; Hofmann § 1 Rn 130a; Pahlke § 1 Rn 316; Behrens UBG 10, 845, Tz 8).

(frei)

**731**

**c) Anwendung von § 39 AO.** § 39 Abs 2 Nr 1 AO ist Ausdruck der wirtschaftlichen **732** Betrachtungsweise. Nach der Rspr können die in **§ 39 AO geregelten Grundsätze** auch im **GrESt-Recht anwendbar sein**, wenn und soweit die Auslegung eines im GrEStG verwendeten gesetzlichen Merkmals ergibt, dass es nicht auf die zivilrechtlichen, sondern auf die **wirtschaftlichen** Gegebenheiten ankommt. Dies ist bei dem Merkmal der „mittelbaren Änderung“ des Gesellschafterbestandes iSd § 1 Abs 2a der Fall (BFH II R 49/12, BStBl II 16, 57, Rn 17). Danach kann sich eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes aus **schuldrechtlichen Bindungen** des an der PersGes unmittelbar beteiligten Gesellschafters ergeben, so dass dessen Anteil am Gesellschaftsvermögen einem Dritten (Neugesellschafter) zuzurechnen ist. In Fällen der Vereinbarung einer „Doppeloption“, bei der dem Käufer ein Ankaufsrecht und zugleich dem Verkäufer ein Andienungsrecht zu jeweils feststehenden Konditionen eingeräumt wird, liegt wirtschaftliches Eigentum hinsichtlich nicht übertragener Gesellschaftsanteile nur vor, wenn der Erwerber aufgrund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte sowie das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sind (BFH II R 49/12, BStBl II 2016, 57, Rn 18, 19; II R 39/15, DStR 18, 26, Rn 25).

Die **FinVerw** (GLE 9.12.2015, BStBl I 16, 136) ist dagegen der Auffassung, dass für die Zurechnungsentscheidung ein Rückgriff auf das wirtschaftliche Eigentum iSv § 39 Abs 2 Nr 1 AO im GrESt-Recht nicht möglich ist. Einem mittelbaren Gesellschafterwechsel sei vielmehr eine Gestaltung gleichzustellen, die einem anderen als dem an der Ges Beteiligten – ebenso wie bei der Verwertungsbefugnis nach § 1 Abs 2 bei Treuhandgeschäften und bei Geschäftsbesorgungsverträgen – die Wertteilhabe an den Gesellschaftsgrundstücken einräumt. Deshalb sei in dem vom BFH entschiedenen Fall (BFH II R 49/12, BStBl II 16, 57) aufgrund der besonderen Konstellation das maßgebliche Quantum von mind 95 % für eine steuerbare Änderung iSd § 1 Abs 2a erreicht. Die FinVerw kommt zum gleichen Ergebnis wie der BFH, will sich dafür aber nicht auf § 39 Abs 2 Nr 1 AO stützen.

Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Anwendungsbereich des § 1 Abs 2a s **Joisten 733** DStZ 16, 272. Zu möglichen Auswirkungen der Rspr zur Anwendbarkeit des § 39 Abs 2 Nr 1 AO s **Behrens** UVR 17, 315.

§ 39 Abs 2 Nr 1 AO ist auch anwendbar, wenn zu prüfen ist, ob eine mittelbare **734** Änderung des Gesellschafterbestandes iSd § 1 Abs 2a im Zusammenhang mit **Treuhand-verhältnissen** vorliegt. Bei einem steuerrechtlich anzuerkennenden Treuhandverhältnis sind die Wirtschaftsgüter nicht dem zivilrechtlichen Eigentümer, sondern nach § 39 Abs 2 Nr 1 Satz 2 AO dem Treugeber zuzurechnen. Vereinbart zB der Gesellschafter, der unmittelbar an einer grundbesitzenden PersGes beteiligt ist, mit einem Dritten, dass er den Gesellschaftsanteil treuhänderisch für den Dritten hält (Vereinbarungstreuhänd), ist der Gesellschaftsanteil dem Dritten zuzurechnen. Durch die Treuhandvereinbarung ändert sich der Gesellschafterbestand der grundbesitzenden PersGes nicht unmittelbar; denn der bisherige Gesellschafter bleibt weiterhin an der PersGes beteiligt. Es kommt aber mittelbar zu einem Übergang des Gesellschaftsanteils auf den Treugeber; der Treugeber wird mittelbarer

Gesellschafter der PersGes. Der Tatbestand des § 1 Abs 2a Satz 1 ist verwirklicht, wenn dem Treugeber aufgrund der Treuhandvereinbarung mind 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen der PersGes zuzurechnen sind (BFH II R 18/14, DStR 16, 242).

- 735 Im Urt des BFH II R 39/15, DStR 18, 26, wird die Rspr zur **grds Anwendbarkeit des § 39 Abs 2 Nr 1 AO** bei der Beurteilung einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes iSd § 1 Abs 2a bestätigt. Jedoch wurde die bloße Einräumung einer Vollmacht zur Ausübung der Rechte aus einem Gesellschaftsanteil sowie zur Veräußerung und Abtretung dieses Gesellschaftsanteils als nicht ausreichend für einen Anteilsübergang iSd § 1 Abs 2a angesehen. Zur mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes nach § 1 Abs 2a durch Einräumung einer umfassenden Vollmacht s *Eulau* DStZ 18, 192.
- 736 § 39 Abs 2 Nr 1 AO ist grds **nicht anwendbar**, soweit das GrEStG Grundstücksumsätze durch Anknüpfung an einen bürgerlich-rechtlichen Rechtsvorgang mittels Verwendung von Begriffen des bürgerlichen Rechts besteuert (BFH II R 14/02, BStBl II 05, 148).
- 737 (frei)
- 738 **d) Anwendung von § 42 AO.** Im Anwendungsbereich des § 1 Abs 2a ist § 42 AO grds **nicht anwendbar**. Dies gilt, obwohl der BFH einen generellen Anwendungsvorrang des § 1 Abs 2a gegenüber § 42 AO ausgeschlossen hat (vgl BFH II B 133/10, BFH/NV 11, 1539). § 1 Abs 2a regelt abschließend, unter welchen Voraussetzungen die gesellschaftsrechtliche Verfügung über eine unmittelbare bzw mittelbare Beteiligung an einer grundbesitzenden PersGes als Erwerb eines Grundstücks steuerbar ist. Wird ein Vorgang nicht von § 1 Abs 2a erfasst, kann daraus nicht geschlossen werden, dass die Gestaltung rechtsmissbräuchlich ist. Dies gilt insbes auch im Hinblick auf die weiteren Ergänzungstatbestände in § 1 Abs 3 und Abs 3a. So wurde mit § 1 Abs 3a, der für Erwerbsvorgänge nach dem 6.6.2013 anzuwenden ist, ein Ergänzungstatbestand eingefügt, der nunmehr auch Rechtsvorgänge besteuert, aufgrund derer ein Rechtsträger eine bloße „wirtschaftliche“ Beteiligung innehat.

- 739 (frei)
- 4. Überblick über den gesetzlichen Tatbestand**
- 740 Ein **steuerbarer Erwerbsvorgang** iSd § 1 Abs 2a Satz 1 setzt voraus:
- eine PersGes;
  - unmittelbare oder mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes durch Übergang von mind 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen;
  - neue(r) Gesellschafter;
  - zum Vermögen der PersGes gehörendes inländisches Grundstück;
  - Änderung des Gesellschafterbestandes innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren.

- 741 **§ 1 Abs 2a Satz 2 idF des StÄndG 2015** betrifft **Änderungen im Gesellschafterbestand einer beteiligten „PersGes“**. Die Vorschrift bestimmt, wie diese Änderungen iRd § 1 Abs 2a zu berücksichtigen sind. Ist eine PersGes als Gesellschafterin an einer grundbesitzenden PersGes beteiligt, wird zur Ermittlung der Höhe der mittelbaren Beteiligung eines Gesellschafters an der grundbesitzenden PersGes durchgerechnet. Das gilt für Änderungen im Gesellschafterbestand einer unmittelbar und mittelbar an der grundbesitzenden PersGes beteiligten PersGes, auch wenn der Wortlaut des § 1 Abs 2a Satz 2 idF des StÄndG 2015 nur auf die „mittelbaren“ Änderungen im Gesellschafterbestand von den an einer PersGes beteiligten PersGes abstellt (s Rn 701). Ist an der grundbesitzenden PersGes eine PersGes unmittelbar oder mittelbar beteiligt und ändert sich deren Gesellschafterbestand, sind solche mittelbaren Änderungen durch Multiplikation der Vomhundertsätze der Anteile am Gesellschaftsvermögen anteilig zu berücksichtigen.

Ist zB an einer grundbesitzenden KG eine OHG als Kommanditistin zu 95 % beteiligt und übertragen die beiden Gesellschafter der OHG ihre Beteiligungen von jeweils 50 % auf neue Gesellschafter, liegt eine mittelbare Änderung iSd § 1 Abs 2a Sätze 1 und 2 vor; bei