

Gründerwerbsteuergesetz: GrEStG

Viskopf

21. Auflage 2024
ISBN 978-3-406-81689-5
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.

würde dies zu einer Besteuerung führen, obwohl regelmäßig keine missbräuchliche Gestaltung vorliege. Diese Problematik stelle sich auch bei § 1 Abs. 2a, wenn eine KapGes an einer grundbesitzenden PersGes unmittelbar oder mittelbar beteiligt sei. Zur Vermeidung einer übermäßigen Besteuerung bedürfe es daher dem Sinn und Zweck der Ergänzungstatbestände entspr. einer Ausnahmeregelung für solche KapGes, bei denen die Anteile zum Handel an einer Börse zugelassen seien.

Weitere Änderungen durch das GrEStÄndG 2021 betreffen die Einfügung des § 1 Abs. 2b zur Besteuerung der Anteilsübergänge bei grundbesitzenden KapGes (in Anlehnung an die Besteuerung der Anteilsübergänge bei grundbesitzenden PersGes gem. § 1 Abs. 2a) sowie die Herabsetzung der für einen steuerbaren Rechtsvorgang erforderlichen Beteiligung in § 1 Abs. 3 und 3a von 95 % auf 90 %.

Das **GrEStÄndG 2021** ist nach Art. 2 am 1.7.2021 in Kraft getreten. Die **zeitliche Anwendung** der neuen Bestimmungen des § 1 ist in § 23 Abs. 18–23 geregelt (→ § 23 Rn. 101 ff.). Die **FVerw** hat zu den Übergangsregelungen aufgrund des GrEStÄndG in den GLE 29.6.2021 (BStBl. I 2021, 1006) Stellung genommen.

Für die **zeitliche Anwendung** des § 1 Abs. 2a gelten folgende Grundsätze (s. auch Behrens/Wagner DB 2021, 866; Broemel/Mörwald DStR 2021, 1624, 2383):

– **Anwendung des § 1 Abs. 2a nF**

§ 1 Abs. 2a S. 1 und S. 4 nF ist erstmals auf **Erwerbsvorgänge** anzuwenden, die **nach dem 30.6.2021** verwirklicht werden (§ 23 Abs. 18). Als Verwirklichung eines Erwerbsvorgangs ist der Erwerb des letzten Anteils zu verstehen, der zur Erreichung bzw. Überschreitung der 90%-Grenze führt (GLE 29.6.2021, BStBl. I 2021, 1006 Tz. 1).

– **Keine Berücksichtigung von Anteilsübergängen auf Altgesellschafter**

Bei der Anwendung des § 1 Abs. 2a nF bleiben Anteilsübergänge auf Gesellschafter unberücksichtigt, die mit Ablauf des 30.6.2021 keine neuen Gesellschafter iSd § 1 Abs. 2a aF mehr sind (§ 23 Abs. 19 S. 1). Gesellschafter, die zu diesem Zeitpunkt bereits Altgesellschafter sind, bleiben Altgesellschafter auch nach dem ab 1.7.2021 geltenden Recht (GLE 29.6.2021, BStBl. I 2021, 1006 Tz. 2.1 Schutz der Altgesellschaftereigenschaft). Ist zB ein Gesellschafter mit Ablauf des 30.6.2021 bereits fünf Jahre an der grundbesitzenden PersGes beteiligt und damit zu diesem Zeitpunkt Altgesellschafter, werden Anteilsübergänge auf ihn nicht für die Ermittlung der nach neuem Recht maßgebenden Beteiligungsquote berücksichtigt.

Auch eine KapGes, die an der grundbesitzenden PersGes beteiligt ist, kann mit Ablauf des 30.6.2021 Altgesellschafterin sein. Ist die KapGes Altgesellschafterin (zB wegen des Ablaufs des Fünfjahreszeitraums), sind nach § 23 Abs. 19 S. 1 Anteilsübergänge auf sie iR des § 1 Abs. 2a nF nicht zu berücksichtigen. Ist die KapGes noch nicht Altgesellschafterin, ist § 23 Abs. 19 S. 2 zu beachten.

– **Anwendung des § 1 Abs. 2a S. 3–5 nF auf Anteilsübergänge vor dem 1.7.2021**

Bei der Anwendung des § 1 Abs. 2a nF ist für die Ermittlung, inwieweit sich der Gesellschafterbestand geändert hat, § 1 Abs. 2a S. 3–5 nF (Anteilsübergänge bei beteiligten KapGes) auch auf vor dem 1.7.2021 erfolgte Anteilsübergänge anzuwenden (§ 23 Abs. 19 S. 2). Dies beinhaltet eine **rückwirkende Anwendung** der auf **90 % herabgesetzten Beteiligungsquote** iSd § 1 Abs. 2a S. 4 nF auf Änderungen im Gesellschafterbestand einer **beteiligten KapGes**. Dadurch kann die KapGes rückwirkend als neue Gesellschafterin der grundbesitzenden PersGes einzustufen sein und ihre Beteiligung an der grundbesitzenden PersGes bei der Ermittlung der auf neue Gesellschafter übergegangenen Anteile mitzählen (GLE 29.6.2021, BStBl. I 2021, 1006 Tz. 2.2, Beispiele 3 und 4).

Diesen Beispielen ist zu entnehmen, dass die FVerw den Schutz der Altgesellschaftereigenschaft nach § 23 Abs. 19 S. 1 als vorrangig ansieht. Jeweils im letzten Satz der Beispiele ist darauf hingewiesen, dass die beteiligte GmbH, bei der 90 % der Anteile im Jahr 2019 auf einen neuen Gesellschafter übergegangen sind, am 30.6.2021 noch nicht

Altgesellschafterin war; zu diesem Zeitpunkt war der Fünfjahreszeitraum in Bezug auf die Änderung des Gesellschafterbestandes noch nicht abgelaufen. Eine rückwirkende Anwendung des Zehnjahreszeitraums ist in den Verwaltungsanweisungen wohl im Hinblick auf § 23 Abs. 19 S. 1 nicht aufgenommen worden.

– **Weitergeltung des § 1 Abs. 2a aF bis zum 30.6.2026**

§ 1 Abs. 2a in der am 30.6.2021 geltenden Fassung ist auf Änderungen des Gesellschafterbestandes bis zum 30.6.2026 weiter anzuwenden (§ 23 Abs. 20 S. 1). Für Fälle, die das neue Recht nicht erfasst, gilt das alte Recht weiter (GLE 29.6.2021, BStBl. I 2021, 1006 Tz. 2.3, Beispiel 5).

Damit ist für einen steuerbaren Rechtsvorgang grds. weiterhin erforderlich, dass mind. 95 % der Anteile der PersGes auf neue Gesellschafter übergehen. Dies betrifft **va Fälle**, in denen **vor dem 1.7.2021 bereits die neue Beteiligungsgrenze von mind. 90 %**, nicht aber die bisherige Beteiligungsgrenze von mind. 95 % **erreicht** war. Nach altem Recht war wegen nicht ausreichender Anteilsübergänge noch kein steuerbarer Rechtsvorgang verwirklicht. Nach neuem Recht könnten allein wegen der Herabsetzung der maßgebenden Beteiligungsgrenze weitere Anteilsübergänge nicht mehr zu einem steuerbaren Rechtsvorgang führen. Die Nichtsteuerbarkeit wird gem. § 23 Abs. 20 S. 1 durch die Weitergeltung des § 1 Abs. 2a aF verhindert (BT-Drs. 19/13437, 15 zu § 23 Abs. 19 [jetzt § 23 Abs. 20]). Auch die Frist von fünf Jahren gilt grds. für Änderungen des Gesellschafterbestandes bis zum 30.6.2026 weiter.

– **Vorrang der Besteuerung aufgrund der am 1.7.2021 geltenden Vorschriften**

Ist der nach dem 30.6.2021 verwirklichte Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 1, 2, 2a, 3 oder Abs. 3a nF steuerbar oder war ein vorausgegangener Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 2a nF steuerbar, ist § 1 Abs. 2a aF nicht bis 30.6.2026 weiter anzuwenden (§ 23 Abs. 20 S. 2). Die alte Beteiligungsgrenze von 95 % und die Fünfjahresfrist des § 1 Abs. 2a aF sind in diesen Fällen nicht maßgebend. Es bleibt beim Grundsatz, dass die Besteuerung nach dem zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Rechtsvorgangs geltenden Vorschriften erfolgt; insbes. ist der neue § 1 Abs. 2a S. 1 und S. 4 anzuwenden. Unterliegt ein Anteilsübergang der Besteuerung nach § 1 Abs. 2a nF, bedarf es keiner Fortführung der Besteuerung nach § 1 Abs. 2a aF. Für den Übergangszeitraum von fünf Jahren regelt § 23 Abs. 20 S. 2 das Rangverhältnis zwischen § 1 Abs. 2a nF und § 1 Abs. 2a aF (BT-Drs. 19/13437, 15 f. zu Abs. 19 [jetzt Abs. 20]; GLE 29.6.2021, BStBl. I 2021, 1006 Tz. 2.3, Beispiele 6 und 7).

694 Eine Übergangsvorschrift zur **Börsenklausel** iSd § 1 Abs. 2c fehlt. Die Vorschrift ist daher mit dem Inkrafttreten am 1.7.2021 in allen offenen Fällen anzuwenden (GLE 29.6.2021, BStBl. I 2021, 1006 Tz. 1). Die FVerw beschränkt die Anwendung des § 1 Abs. 2c nicht gem. § 23 Abs. 18 auf Erwerbsvorgänge nach dem 30.6.2021.

695–710 (frei)

2. Verwaltungsanweisungen

711 Die Rechtsauffassung der FVerw zur **Anwendung des § 1 Abs. 2a** und insbes. der **Sätze 2–5 idF des GrEstÄndG 2021** ist in den GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 801 sehr ausführlich dargestellt. Diese GLE treten an die Stelle der GLE 12.11.2018 (BStBl. I 2018, 1314) und sind in allen noch **offenen Fällen** anzuwenden. Für Rechtsvorgänge, die **vor dem 1.7.2021** verwirklicht werden oder die unter die Übergangsregelungen des § 23 Abs. 19 und 20 fallen, gelten die GLE mit der Maßgabe, dass die Beteiligungsgrenze von 95 % und ein Fünfjahreszeitraum anzuwenden sind (GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 801 Tz. 16).

Daneben sind in allen offenen Fällen die GLE 16.10.2023, BStBl. I 2023, 1872 zur **Zurechnung von Grundstücken** für die Ergänzungstatbestände in § 1 Abs. 2a–3a zu berücksichtigen. Soweit zeitlich vorhergehende GLE gegenteilige Ausführungen enthalten, sind die dortigen Ausführungen nicht mehr anzuwenden (GLE 16.10.2023, BStBl. I 2023, 1872 Tz. 24). Diese GLE enthalten zur Zurechnung von Grundstücken die neuesten Anweisungen.

Zur Entscheidung des **BFH** 24.4.2013 – **II R 17/10** (BStBl. II 2013, 833, zu § 1 **712** Abs. 2a idF des StÄndG 2001 für Erwerbsvorgänge ab 1.1.2002 bis einschließlich 5.11.2015), die eine **mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes bei einer grundbesitzenden PersGes** betrifft, ist zunächst ein Nichtanwendungserlass ergangen (GLE 9.10.2013, BStBl. I 2013, 1278), der jedoch wieder aufgehoben wurde (GLE 16.9.2015, BStBl. I 2015, 822). In diesem Urte. 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 gleichbehandelt (BFH 24.4.2013 – II R 17/10, BStBl. II 2013, 833 Rn. 10).

Für **Erwerbsvorgänge, die bis einschließlich 5.11.2015** verwirklicht wurden, wendet die FVerw die vorgenannte Rspr. des BFH an (GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 801 Tz. 14, 15).

Die **wesentlichen Änderungen** in den **GLE 10.5.2022**, BStBl. I 2022, 801 beruhen **713** insbes. darauf, dass § 1 Abs. 2a nF für einen steuerbaren Vorgang auf einen Zeitraum von zehn Jahren und den Übergang von Anteilen iHv mind. 90 % abstellt. Der in § 1 Abs. 2a S. 1 festgelegte Zeitraum wird von der FVerw nunmehr auch iRd § 1 Abs. 2a S. 3–5 für Änderungen im Gesellschafterbestand einer beteiligten KapGes angewendet. Die in den (ersetzten) GLE 12.11.2018, BStBl. I 2018, 1314 (Tz. 5.2.3.1. Abs. 4 und Tz. 6 Abs. 1 letzter S. zu § 1 Abs. 2a aF) enthaltenen Verwaltungsanweisungen, dass der Fünfjahreszeitraum nicht für Gesellschafterwechsel bei KapGes iSd § 1 Abs. 2a S. 4 und 5 gilt, wurden in den neuen GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 801 nicht mehr aufgenommen.

Zu den **Neuerungen**, Folgen und offenen Fragen der GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, **714** 801 betr. die **Anwendung des § 1 Abs. 2a** s. Broemel/Mörwald DStR 2022, 1689.

Die Übergangsregelungen aufgrund des GrEStÄndG 2021 gem. § 23 Abs. 18–20 be- **715** handeln die GLE 29.6.2021, BStBl. I 2021, 1006. Zu den Auswirkungen auf die Anwendung des § 1 Abs. 2a s. Broemel/Mörwald DStR 2021, 2383 Tz. 1.2 und 2.5.

3. Verhältnis zu anderen Vorschriften

a) Anwendung des § 1 Abs. 2b. § 1 Abs. 2a (Änderungen im Gesellschafterbestand **716** einer grundbesitzenden PersGes) und § 1 Abs. 2b (Änderungen im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden KapGes) sind **gleichrangig**; ein Vorrang besteht nicht (GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 801 Tz. 7).

Fraglich ist, welche Folgen mit der Gleichrangigkeit verbunden sind. Nach Auffassung der Literatur handelt sich um zwei voneinander unabhängige Ergänzungstatbestände; dies hätte zB zur Folge, dass bei einem heterogenen Formwechsel einer grundbesitzenden PersGes in eine grundbesitzende KapGes die Anteilsübergänge bei der PersGes nicht iR des § 1 Abs. 2b bei den Anteilsübergängen der KapGes zu berücksichtigen wären (Behrens/Klinger DStR 2021, 2870 Tz. 2). Die FVerw vertritt hierzu eine andere Auffassung (GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 5.2.5.1. Abs. 2 zu § 1 Abs. 2b). Wird eine grundbesitzende PersGes in eine KapGes formwechselnd umgewandelt, führen die an ihr beteiligten Gesellschafter ihre Neu- oder Altgesellschafterstellung in Bezug auf die grundbesitzende 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. Entsprechendes gilt bei der formwechselnden Umwandlung einer grundbesitzenden KapGes in eine PersGes (GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 801 Tz 5.2.5.1. Abs. 2 zu § 1 Abs. 2a). Die FVerw behandelt § 1 Abs. 2a und 2b im Ergebnis wie einen

einheitlichen Tatbestand (Broemel/Mörwald DStR 2022, 1689 Tz. 2.6.2). Ein einheitlicher Tatbestand liegt mE nicht vor. Die Auffassung der FVerw kann allenfalls darauf gestützt werden, dass der bloße Formwechsel der Ges die Stellung der Gesellschafter und den Übergang von Anteilen nicht in grestrechtlich erheblicher Weise ändert. Zweifel bleiben aber.

- 717 **b) 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 (BFH 29.2.2012 – II R 57/09, BStBl. II 2012, 917 Rn. 10). Besteuert wird ein **fiktiver Erwerb des Grundstücks** von der PersGes in der alten Zusammensetzung durch eine PersGes in der neuen Zusammensetzung. Dabei kommt es für die unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes allein darauf an, ob ein **zivilrechtlich wirksamer** Übergang eines Anteils am Gesellschaftsvermögen auf ein neues Mitglied der PersGes vorliegt (BFH 29.2.2012 – II R 57/09, BStBl. II 2012, 917 Rn. 10).

Dagegen besteuern § 1 Abs. 3 Nr. 1 (Rechtsgeschäft zur Anteilsvereinigung) und § 1 Abs. 3 Nr. 2 (Anteilsvereinigung ohne vorausgegangenes schuldrechtliches Geschäft) 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 (stRspr, BFH 25.11.2015 – II R 35/14, BStBl. II 2016, 234 Rn. 14; BFH 27.9.2017 – II R 41/15, BStBl. II 2018, 667 Rn. 13). § 1 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 besteuern einen **fingierten Erwerb von der Ges.** Demjenigen, der die gesetzlich bestimmte Quote der Anteile an einer grundbesitzenden Ges. in seiner Hand vereinigt, wächst eine dem zivilrechtlichen Eigentum an einem Grundstück vergleichbare Rechtszuständigkeit an dem Gesellschaftsgrundstück zu (BFH 20.1.2015 – II R 8/13, BStBl. II 2015, 553 Rn. 19).

§ 1 Abs. 3 Nr. 3 (Rechtsgeschäft zur Anteilsübertragung) und § 1 Abs. 3 Nr. 4 (Anteilsübergang ohne vorausgegangenes schuldrechtliches Geschäft) besteuern nicht den Erwerb der Anteile als solchen, sondern die durch ihn begründete eigenständige Zuordnung der Grundstücke, die der Ges. gehören, und stellen den Übergang der Anteile einem Grundstücksübergang gleich. Diesen Steuertatbeständen liegt ein **fingierter Grundstückserwerb von dem die Anteile übertragenden Gesellschafter** zugrunde (BFH 23.5.2012 – II R 21/10, BStBl. II 2012, 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 Grundstücke, die der Ges. unmittelbar oder mittelbar gehören, grestrechtlich zu (BFH 12.5.2016 – II R 26/14, BStBl. II 2016, 748 Rn. 12). § 1 Abs. 3a besteuert einen fiktiven Rechtsvorgang, aufgrund dessen ein Rechtsträger eine wirtschaftliche Beteiligung in Höhe der gesetzlich bestimmten Quote an einer grundbesitzenden Ges. innehat.

Zur Anwendung des § 1 Abs. 3 idF des GrEStÄndG 2021 s. § 23 Abs. 18 und Abs. 21.

- 718 Die unterschiedlichen Fiktionen führen auch zu **unterschiedlichen Steuerschuldnern**. Beim steuerbaren Gesellschafterwechsel nach § 1 Abs. 2a ist die – an dem fiktiven Erwerbsvorgang beteiligte – „neue“ PersGes Steuerschuldnerin (§ 13 Nr. 6). Steuerschuldner sind bei der Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 der Erwerber (§ 13 Nr. 5 Buchst. a) oder – bei mehreren Unternehmen oder Personen – diese Beteiligten (§ 13 Nr. 5 Buchst. b), 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) und bei einer wirtschaftlichen Beteiligung der Rechtsträger, der die wirtschaftliche Beteiligung innehat (§ 13 Nr. 8).

§ 1 Abs. 2a geht der Anwendung des § 1 Abs. 3 vor. Die Besteuerung nach § 1 Abs. 3 greift nach dem Einleitungssatz nur, „soweit eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a nicht in Betracht kommt“. Das ist der Fall, wenn der Übergang von Anteilen einer grundbesitzenden PersGes nicht unter den Tatbestand des § 1 Abs. 2a fällt, zB weil bei einem sukzessiven Anteilsübergang Anteile erst nach Ablauf der Frist des § 1 Abs. 2a (von zehn bzw. fünf Jahren) auf einen neuen Gesellschafter übergehen und dadurch das erforderliche Quantum von 90 % bzw. 95 % erreicht wird.

Der **Anwendungsvorrang** des § 1 Abs. 2a tritt ein, wenn der dingliche Übergang von Anteilen einer grundbesitzenden PersGes **gleichzeitig** den Tatbestand des § 1 Abs. 2a als auch den des § 1 Abs. 3 Nr. 2 oder Nr. 4 erfüllt (GLE 5.3.2024, BStBl I 2024, 383 = BeckVerw 634705 Rn. 29). § 1 Abs. 2a verdrängt die Verwirklichung des Tatbestands des § 1 Abs. 3 (GLE 16.10.2023, BStBl. II 2023, 1872 Rn. 11). Hier ist nur der Übergang der Anteile nach § 1 Abs. 2a steuerbar. Eine Doppelbesteuerung entsteht nicht. Der Vorrang besteht auch, wenn die Steuer nach § 1 Abs. 2a wegen Befreiungsvorschriften nicht erhoben wird (GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 801 Tz. 8.1).

Problematisch ist das **Verhältnis des § 1 Abs. 2a zu § 1 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 3.** § 1 Abs. 2a besteuert den dinglichen Übergang von Anteilen einer grundbesitzenden PersGes, während § 1 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 3 auf das Rechtsgeschäft abstellen, das einen Anspruch auf Übertragung von Gesellschaftsanteilen begründet. Fraglich ist, ob der Anwendungsvorrang des § 1 Abs. 2a auch gilt, wenn die schuldrechtliche Vereinbarung zur Übertragung von Anteilen den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 3 erfüllt und außerdem durch die spätere Übertragung der Anteile (das Erfüllungsgeschäft) der Tatbestand des § 1 Abs. 2a verwirklicht wird. Die Besteuerungszeitpunkte fallen in diesem Fall auseinander. Dies tritt insbes. bei Anteilsgeschäften auf, bei denen dem Verpflichtungsgeschäft (sog. Signing) das Erfüllungsgeschäft (sog. Closing) nachfolgt (Behrens/Klinger DStR 2021, 2870).

Wegen der **zeitlich unterschiedlichen Tatbestandsverwirklichung** geht die FVerw von **zwei grestrechtlichen Vorgängen** (schuldrechtliches Verpflichtungsgeschäft und dinglicher Anteilsübergang) aus (GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 801 Tz. 8.1 und GLE 5.3.2024, BStBl. I 2024, 383 = BeckVerw 634705 Rn. 29). Das ist mE zutreffend, auch wenn § 1 Abs. 3 mit dem Begriff „nicht in Betracht kommt“ nicht auf die zeitliche Abfolge der Besteuerungsvorgänge abstellt; die GrESt ist eine Stichtagssteuer.

Eine Festsetzung nach § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a ist grds. nur in den Fällen geboten, in denen bis zu einem Jahr nach Kenntnisnahme der FVerw von dem steuerbegründenden Sachverhalt eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a nicht zu erwarten ist (GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 801 Tz. 8.2.). Demgegenüber ist nach den GLE 5.3.2024, BStBl. I 2024, 383 = BeckVerw 634705 Rn. 31 die Festsetzung nach § 1 Abs. 3 nur geboten, wenn bis zu einem Jahr nach der Verwirklichung des § 1 Abs. 3 (Signing) eine Verwirklichung des § 1 Abs. 2a (Closing) nicht zu erwarten ist. Nach beiden GLE muss zudem der Grundstücksbestand im Zeitpunkt des Abschlusses des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts und des Übergangs der Beteiligung an der grundbesitzenden PersGes identisch sein. Wurde GrESt sowohl gem. § 1 Abs. 2a als auch gem. § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 3 festgesetzt, kann die **Doppelbesteuerung** unter den Voraussetzungen des § 16 Abs. 4a S. 1 iVm Abs. 5 S. 2 durch die Aufhebung der Festsetzung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 3 **beseitigt** werden (GLE 5.3.2024, BStBl. I 2024, 383 = BeckVerw 634705 Rn. 32). Dies setzt einen Antrag sowie die fristgerechte und in allen Teilen vollständige Anzeige der gesamten Erwerbsvorgänge (§§ 18–20) voraus. § 16 Abs. 4a und Abs. 5 S. 2 gilt in allen noch offenen Fällen (→ Rn. 724).

Die Besteuerung nach **§ 1 Abs. 2a** ist gem. § 1 Abs. 3a S. 1 **gegenüber** der Besteuerung nach **§ 1 Abs. 3a ebenfalls vorrangig**. Insoweit gelten die gleichen Grundsätze wie im Verhältnis zu § 1 Abs. 3 (GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 801 Tz. 8 und GLE 16.10.2023, BStBl. I 2023, 1872 Rn. 11). § 1 Abs. 3a besteuert einen fiktiven Rechtsvorgang, aufgrund dessen ein Rechtsträger eine wirtschaftliche Beteiligung in gesetzlich

bestimmter Höhe an einer grundbesitzenden Ges. innehat. § 1 Abs. 3a ist erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 6.6.2013 verwirklicht werden (§ 23 Abs. 11). Zur Anwendung des § 1 Abs. 3a iF des GrEStÄndG 2021 s. § 23 Abs. 18 und Abs. 22.

722 c) Anwendung von Befreiungsvorschriften. Die **Befreiungsvorschriften** des § 3 (sachliche und persönliche Steuerbefreiungen) sind grds. auf steuerbare Vorgänge nach § 1 Abs. 2a anzuwenden (GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 801 Tz. 9).

Die Steuervergünstigungen des § 6 Abs. 3 (Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand) sind anzuwenden, solange die PersGes gem. § 24 für Zwecke der GrESt als Gesamthand gilt (bis 31.12.2026). In der Zeit danach dürften Übergänge von Grundstücken aufgrund des zivilrechtlichen Wegfalls der Gesamthand bei PersGes iRd § 1 Abs. 2a nicht mehr begünstigt sein.

723 Zu berücksichtigen ist die **Steuerbegünstigung nach § 6a** auf nach § 1 Abs. 2a steuerbare Rechtsvorgänge aufgrund einer Einbringung oder eines anderen Erwerbsvorgangs auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage (GLE 25.5.2023, BStBl. I 2023, 995 Tz. 2.3.). Darunter fallen ua die Erfüllung der Sacheinlageverpflichtung (§ 27 AktG oder § 5 Abs. 4 GmbHG) oder der Beitragspflicht (§ 706 BGB aF bzw. § 709 BGB nF) sowie Rechtsvorgänge, durch die Vermögen von einer Ges. auf einen Gesellschafter gegen Aufgabe oder Verringerung seiner Beteiligung übergehen, wie zB durch eine Sachkapitalherabsetzung, eine Verminderung der Beteiligungsquote sowie durch Liquidation der Ges. und – auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage beruhende – Anwachsungen.

Die **Einbringung von Grundstücken** ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 steuerbar und damit **nicht** vom Anwendungsbereich des § 6a erfasst.

724 d) Anwendung des § 16. § 16 betrifft die Nichtfestsetzung bzw. Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung bei einer Rückgängigmachung des Erwerbsvorgangs bzw. bei einem Rückerwerb von Anteilen. Die Vorschrift ist grds. auf den Tatbestand des § 1 Abs. 2a **anwendbar** (→ § 16 Rn. 267 ff.).

Zu beachten ist insbes. **§ 16 Abs. 4a iVm Abs. 5 S. 2** zur **Vermeidung einer Doppelbesteuerung** bei Verwirklichung eines Erwerbsvorgangs iSd § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 3 oder des § 1 Abs. 3a aufgrund eines Rechtsgeschäfts und einem nachfolgenden Erwerbsvorgang zur Erfüllung des Rechtsgeschäfts nach § 1 Abs. 2a oder Abs. 2b. Auf Antrag wird die Festsetzung gem. § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 3 oder § 1 Abs. 3a aufgehoben, wenn alle Erwerbsvorgänge fristgerecht und in allen Teilen vollständig angezeigt (§§ 18–20) waren. § 16 Abs. 4a S. 1 iVm Abs. 5 S. 2 beschränkt unter den dort genannten Voraussetzungen die Besteuerung auf das Erfüllungsgeschäft iSd § 1 Abs. 2a (oder Abs. 2b) und setzt damit den Vorrang des § 1 Abs. 2a um (GLE 16.10.2023, BStBl. I 2023, 1872 Rn. 11).

§ 16 Abs. 4a S. 1 iVm Abs. 5 S. 2 wurde durch Art. 22 Nr. 2 des JStG 2022 v. 16.12.2022, BGBl. 2022 I 2294, das mWv 21.12.2022 in Kraft getreten ist, eingefügt. Eine Übergangsregelung zur Anwendung des § 16 Abs. 4a S. 1 iVm Abs. 5 S. 2 fehlt. Damit ist die Vorschrift in allen noch **offenen Fällen anzuwenden**.

725 e) Anwendung des § 39 AO. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO ist Ausdruck der wirtschaftlichen 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. So kann für eine nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorzunehmende Entscheidung über die Zurechnung von Gesellschaftsanteilen unter Beachtung gestrechtlicher Besonderheiten auf die Grundsätze des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zurückgegriffen werden (BFH 9.7.2014 – II R 49/12, BStBl. II 2016, 57 Rn. 17; BFH 25.11.2015 – II R 18/14, BStBl. II 2018, 783 Rn. 18). Dem stimmt die FVerw inzwischen zu (GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 801 Tz. 5.1.2).

726 Anwendbar ist § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO bei dem Merkmal der „**mittelbaren Änderung**“ des **Gesellschafterbestandes iSd § 1 Abs. 2a** (BFH 9.7.2014 – II R 49/12,

BStBl. II 2016, 57 Rn. 17; BFH 25.11.2015 – II R 18/14, BStBl. II 2018, 783 Rn. 18). Die mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes ist nicht auf die **Änderung der Beteiligungsverhältnisse** bei der unmittelbar oder mittelbar an der grundbesitzenden PersGes beteiligten Ges. beschränkt. Sie kann sich vielmehr auch aus **schuldrechtlichen Bindungen** der an der PersGes unmittelbar beteiligten Gesellschafter ergeben. Gesellschafter in diesem Sinne können natürliche und juristische Personen sowie PersGes sein (BFH 25.11.2015 – II R 18/14, BStBl. II 2018, 783 Rn. 20). Schuldrechtliche Bindungen können es nach den § 1 Abs. 2a zugrunde liegenden Wertungen rechtfertigen, den Anteil am Gesellschaftsvermögen einem Dritten zuzurechnen und diesen wie einen neuen Gesellschafter der grundbesitzenden PersGes zu behandeln. Die Änderung der Zurechnung des Anteils ist unter bestimmten Voraussetzungen einem zivilrechtlichen Erwerb des Anteils durch einen neuen Rechtsträger gleichzustellen. Ein dinglicher Übergang von Anteilen am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter ist hierzu nicht erforderlich.

§ 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 AO ist **anwendbar** bei der Entscheidung, ob im Zusammenhang mit **Treuhandverhältnissen** eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes iSd § 1 Abs. 2a vorliegt. Bei einem steuerrechtlich anzuerkennenden Treuhandverhältnis sind die Wirtschaftsgüter nicht dem zivilrechtlichen Eigentümer, sondern nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 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 (Vereinbarungstreuhand), ist der Gesellschaftsanteil dem Dritten zuzurechnen. Durch die Treuhandvereinbarung ändert sich der Gesellschafterbestand der grundbesitzenden PersGes nicht unmittelbar; denn der bisherige Gesellschafter bleibt weiterhin zivilrechtlich an der PersGes beteiligt. Es kommt aber mittelbar zu einem Übergang des Gesellschaftsanteils vom Gesellschafter (= Treuhänder) auf den Treugeber; der Treugeber wird mittelbarer Gesellschafter der PersGes. Der **Tatbestand des § 1 Abs. 2a S. 1** ist verwirklicht, wenn dem Treugeber aufgrund der Treuhandvereinbarung Anteile am Gesellschaftsvermögen der PersGes iHv 90% (bzw. 95%) zuzurechnen sind (BFH 25.11.2015 – II R 18/14, BStBl. II 2018, 783). 727

Die Entscheidung des BFH (12.1.2022 – II R 16/20, DStR 2022, 1379, Rn. 16), dass ein **Treuhandverhältnis** allein **nicht ausreicht**, um einem Treugeber iR der Begünstigungen gem. §§ 5 und 6 eine Beteiligung am Vermögen einer Gesamthand – sei es unmittelbar, sei es mittelbar über eine weitere Gesamthand – zuzurechnen, betrifft offensichtlich **nur die §§ 5 und 6** und nicht die auf einer Treuhandvereinbarung beruhende mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden PersGes nach § 1 Abs. 2a. Dies lässt auch die Bezugnahme auf BFH 22.1.2019 – II B 98/17, BFH/NV 2019, 412 Rn. 13 ff. erkennen; in dieser Entscheidung wird an der Rspr. zur Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 AO iR des § 1 Abs. 2a festgehalten. Eine Abweichung von BFH 25.11.2015 – II R 18/14, BStBl. II 2018, 783 ist nicht in der Begründung zu BFH 12.1.2022 – II R 16/20, DStR 2022, 1379 aufgenommen worden.

Zu prüfen ist die Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO in Fällen der Vereinbarung einer „**Doppeloption**“. Hier wird dem Käufer ein Ankaufsrecht und zugleich dem Verkäufer ein Andienungsrecht zu jeweils feststehenden Konditionen eingeräumt. Wirtschaftliches Eigentum hinsichtlich **nicht übertragener** Gesellschaftsanteile liegt 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 9.7.2014 – II R 49/12, BStBl. II 2016, 57 Rn. 18, 19; BFH 30.8.2017 – II R 39/15, BStBl. II 2018, 786 Rn. 25; GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 801 Tz. 5.1.2). 728

Die **bloße Einräumung einer Vollmacht** zur Ausübung der Rechte aus einem Gesellschaftsanteil sowie zur Veräußerung und Abtretung dieses Gesellschaftsanteils **reicht** dem-

gegenüber für die Annahme einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes **nicht** aus; durch eine derartige Vollmacht sind die wesentlichen Rechte des Gesellschafters (zB Stimmrechte und Gewinnstammrecht) nicht auf den Bevollmächtigten übergegangen (BFH 30.8.2017 – II R 39/15, BStBl. II 2018, 786; GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 801 Tz. 5.1.2 letzter Abs.). Zur mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes nach § 1 Abs. 2a durch Einräumung einer umfassenden Vollmacht s. Eulau DStZ 2018, 192.

729 Zur **wirtschaftlichen Betrachtungsweise** im Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2a s. Joisten DStZ 2016, 272; Zu möglichen Auswirkungen der Rspr. zur Anwendbarkeit des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO s. Behrens UVR 2017, 315; Zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an Personengesellschaftsanteilen s. Kestler/Schoch DStR 2019, 1489. Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei den gestrichlichen Befreiungstatbeständen s. Broemel/Tigges DStR 2020, 2342.

730 § 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.

731 f) Anwendung des § 42 AO. § 42 AO ist iR des § 1 Abs. 2a grds. **nicht anwendbar**. Dies gilt, obwohl der BFH einen generellen Anwendungsvorrang des § 1 Abs. 2a gegenüber § 42 AO ausgeschlossen hat (BFH 29.5.2011 – II B 133/10, BFH/NV 2011, 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. 2b, 3 und 3a. § 1 Abs. 2b betrifft steuerbare Anteilsübergänge bei grundbesitzenden KapGes, § 1 Abs. 3 die Anteilsvereinigung sowie den Anteilsübergang und § 1 Abs. 3a Rechtsvorgänge, aufgrund derer ein Rechtsträger eine bloße „wirtschaftliche“ Beteiligung innehat.

4. Inhalt der Vorschrift

732 a) Überblick zum Grundtatbestand des § 1 Abs. 2a S. 1. Voraussetzungen eines steuerbarer Erwerbsvorgangs iSd § 1 Abs. 2a S. 1:

- eine PersGes (→ Rn. 749 f.);
- Übergang von mind. 90 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen gem. § 1 Abs. 2a S. 1 idF des GrEStÄndG 2021 bzw. von mind. 95 % der Anteile gem. § 1 Abs. 2a S. 1 aF (→ Rn. 739 ff.);
- Übergang auf neue Gesellschafter (→ Rn. 791 ff. zum neuen Gesellschafter; → Rn. 764 ff. zum Altgesellschafter);
- unmittelbare oder mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes (→ Rn. 826 ff., 842 ff.);
- zum Vermögen der PersGes gehörendes inländisches Grundstück (→ Rn. 885 ff.);
- Änderung des Gesellschafterbestandes innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren gem. § 1 Abs. 2a S. 1 idF des GrEStÄndG 2021 bzw. von fünf Jahren gem. § 1 Abs. 2a S. 1 aF (→ Rn. 901 ff.).

Zu beachten ist § 23 Abs. 18–20 zur **zeitlichen Anwendung** des § 1 Abs. 2a aF und § 1 Abs. 2a idF des GrEStÄndG 2021 (→ Rn. 693, → § 23 Rn. 101 ff.; GLE 29.6.2021, BStBl. I 2021, 1006).

733 Die Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden PersGes ist **steuerbar**, wenn **Anteile von mind. 90 % (bzw. 95 %)** am Gesellschaftsvermögen innerhalb von zehn Jahren (bzw. fünf Jahren) auf einen neuen Gesellschafter übergehen. Zur Ermittlung des Vmhundertsatzes iSd § 1 Abs. 2a S. 1 stellt die FVerw auf das Verhältnis der Beteiligung der Neugesellschafter zu der fortbestehenden Beteiligung von Altgesellschaftern nach dem Gesellschafterwechsel ab (GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 801 Tz. 5.3. S. 1). Eine **mehrfache Übertragung desselben Anteils** innerhalb des maßgebenden Zeitraums