

# Gründerwerbsteuergesetz: GrEStG

Pahlke

8. Auflage 2025  
ISBN 978-3-406-82539-2  
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://www.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](https://www.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](https://www.beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

Von der so ermittelten Bemessungsgrundlage ist diejenige Bemessungsgrundlage abzuziehen, die sich für den GrErwerb der PersGes vom Gesellschafter wegen § 5 III bzw. § 6 III 2 ergibt. Soweit die nach vorstehender Berechnung verbleibende Differenz nicht den Betrag von 2.500 EUR übersteigt, ist gem. § 3 Nr. 1 keine GrESt zu erheben.

Bei der Ermittlung des Anrechnungsbetrags sind die **unterschiedlichen Zeitpunkte der Steuerentstehung** für den GrErwerb der Gesellschaft vom Gesellschafter einerseits und der Änderung des Gesellschafterbestands iSd § 1 IIa andererseits zu beachten. **Wertsteigerungen** des Gr, die zB auf Veränderungen des tatsächlichen GrZustands (zB zwischenzeitliche Bebauung) zurückgehen und die ggf. gem. § 8 II 2 bei der Bemessungsgrundlage der unter Anwendung des § 5 III bzw. § 6 III 2 festzusetzenden Steuer für den GrErwerb der PersGes zu berücksichtigen sind, bleiben bei der Berechnung des Anrechnungsbetrags außer Betracht. Insoweit ist nur der anteilig auf das unbebaute Gr entfallende Anrechnungsbetrag maßgebend (zutr. Hofmann/Keßeler § 1 Rn. 164). Umgekehrt sind jedoch **Wertminderungen** des Gr, die im Zeitraum zwischen dem GrErwerb der PersGes und der den Tatbestand des § 1 IIa erfüllenden Änderung ihres **Gesellschafterbestands** eintreten, bei der Ermittlung der nach § 1 IIa 7 verbleibenden Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.

Die **verfahrensrechtliche Frage** nach dem Verhältnis der Steuerfestsetzung für den GrErwerb der PersGes von einem Gesellschafter oder einer Gesellschaft zu der Steuerfestsetzung für den nachfolgenden fiktiven GrÜbergang auf die „neue“ PersGes ist geklärt. Insoweit ergibt sich die Änderung zu §§ 129, 164, 165 oder 172 ff. AO. Problematisch ist jedoch, ob die Änderung der Steuerfestsetzung für den Grundstückserwerb der PersGes zugleich eine Änderung der Steuerfestsetzung für die nachfolgende steuerbare Änderung des Gesellschafterbestands ermöglicht. Dies wird man grundsätzlich verneinen müssen, weil insoweit weder ein Grundlagengescheid noch ein rückwirkendes Ereignis vorliegt (§ 175 I Nr. 1 oder 2 AO); auch an einer widerstreitenden Steuerfestsetzung (§ 174 I oder II AO) wird es im Regelfall fehlen.

**15. Steuervergünstigungen; Durchführung der Besteuerung.** Auf die nach § 1 IIa steuerbaren Erwerbe sind die **Befreiungsvorschriften** des § 3 anwendbar (→ § 3 Rn. 9, 38 ff., 174, 231). Zur Anwendung des § 6 III, soweit ein (Alt-)Gesellschafter nach der Änderung des Gesellschafterbestands an dem Gr wertmäßig beteiligt bleibt, vgl. → § 6 Rn. 46. Für Konzernsachverhalte ist die Steuerbefreiung aus § 6a zu beachten.

**Bemessungsgrundlage** sind gem. § 8 II 1 Nr. 3 die Werte iSd § 151 I 1 iVm 157 I–III BewG. **Steuerschuldner** ist die PersGes (§ 13 Nr. 6). Unter den Voraussetzungen des § 17 III 1 Nr. 2 bedarf es einer **gesonderten Feststellung** der Besteuerungsgrundlagen. Unmittelbare oder mittelbare Änderungen im Gesellschafterbestand lösen unter den näheren Voraussetzungen des § 19 I Nr. 3a eine **Anzeigepflicht** der Beteiligten aus.

*einstweilen frei*

## VIII. Änderung im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden KapGes (§ 1 IIb)

**1. Allgemeines; Verwaltungsanweisungen.** Durch das GrEStGÄndG v. 12.5.2021 (BGBl. I 2021, 986) wurde im Zusammenhang mit der verschärften Besteuerung von Share Deals der § 1 IIb eingefügt. Die Steuer aus § 1 IIb ent-

steht – ebenso wie die aus § 1 IIa – erst mit dem **dinglichen jetzigen Stand** (Closing) und nicht schon mit Abschluss des schuldrechtlichen Erfüllungsgeschäfts (Signing); zu den Auswirklungen vgl. § 16 IVa (→ § 16 Rn. 103 ff.).

**431 Verwaltungsverfahren.** Zu diesem neuen Tatbestand hat die Verwaltung GLE betr. Anwendung des § 1 IIb ab dem 1.6.2021 – GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 – herausgeben. Bezüglich der Zurechnung von Grundstücken für die § 1 IIa–IIIa hat die Verwaltung den GLE „Zurechnung von Grundstücken für die Ergänzungstatbestände in § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG“ – hier: Grundsätze Zurechnung – v. 16.10.2023, BStBl. I 2023, 1872 erlassen; frühere Erlasse mit gegenteiligen Ausführungen sind nicht mehr anzuwenden. Alle mit Ablauf des 30.6.2021 Beteiligten gelten als Altgesellschafter.

**432 a) Rechtssystematisch** gehört § 1 IIb (ebenso wie § 1 IIa, III und IIIa) zu den Ergänzungstatbeständen (→ Rn. 3). Die Regelung des § 1 IIb soll aus Gründen der Missbrauchsverhinderung unter den gleichen Voraussetzungen wie § 1 IIa bei grundbesitzenden Personengesellschaften Anteilseignerwechsel bei KapGes bei inländischen Grundbesitz besteuern (Viskorf/Meßbacher-Hönsch § 1 Rn. 948). Der Anwendungsbereich des § 1 IIb verkleinere zwar den Anwendungsbereich des § 1 III 3 Nr. 3. Gleichwohl behalte § 1 III Nr. 3 jedoch auf Grund seiner von § 1 IIb abweichenden Berechnungsmethode oder der Qualifizierung als Alt- oder Neugesellschafter seine Bedeutung. § 1 IIb gilt auch für ausländische KapGes mit inländischem Grundbesitz (zu den insoweit ausgelösten Verrechnungsaspekten des § 1 IIb bei multinationalen Unternehmen Andresen IStR 2023, 348).

Geändert wurde wegen des neu geschaffenen § 1 II auch § 13 Nr. 7 (→ § 13 Rn. 21), § 19 I 1 Nr. 3b (→ § 19 Rn. 12) und § 23 XVIII und XXIII (→ § 23 Rn. 51 ff. und 71 ff.) sowie § 16 IVa und V 2 (→ § 16 Rn. 103 ff.).

**433 b) Gesetzgebungstechnisch** wird durch § 1 IIb für ein zum Vermögen einer KapGes gehörendes inländisches Grundstück ein Anteilswechsel (durch unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafterwechsel) angenommen, wenn mindestens 90 % der Anteile der Gesellschaft (als Teilakt) auf neue Gesellschafter übergehen. Ein solcher Vorgang gilt als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine „neue“ KapGes gerichtetes Rechtsgeschäft (§ 1 IIb 1). Es handelt sich um eine nur „fiktiv“ neue KapGes; zivilrechtlich liegt keine Änderung vor (zu § 1 IIb GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 1). Verfassungsrechtliche Bedenken gegen diese Vorschrift bestehen nicht (dazu mwN FG Baden-Württemberg 5 K 2022/23, EFG 2025, 113 mAnm Lutter, Rev. BFH II R 24/24).

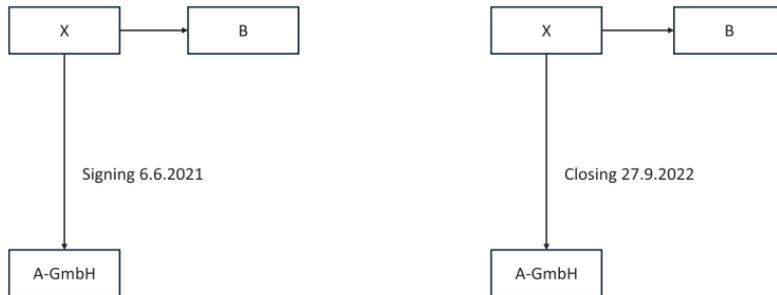
**434 c) Zeitliche Anwendung.** § 1 IIb ist erstmals auf Erwerbsvorgänge nach dem 30.6.2021 anzuwenden (§ 23 XVIII). Gemäß § 23 XXIII bleiben bei der Anwendung des § 1 IIb Übergänge von Anteilen der Gesellschaft, die (unmittelbar oder mittelbar) vor dem 1.7.2021 erfolgen, unberücksichtigt (Übergangsregelungen GLE 29.6.2021, BStBl. I 2021, 1006, Tz. 3; zu § 1 IIb GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 5.2.1). Die Regelung führt zu Problemen, wenn das Verpflichtungsgeschäft vor dem 30.6.2021 abgeschlossen wurde (Steuerbarkeit nach § 1 III Nr. 1 oder Nr. 2) und die nach dem 30.6.2021 erfolgende Abtretung § 1 IIb unterfällt (Broemel/Mörwald DStR 2021, 2383 unter 2.1). Diese Doppelbesteuerung kann durch § 16 IVa 1 iVm V 2 vermieden werden (→ § 16 Rn. 103 ff.).

**435 Sukzessive Anteilsübertragungen** sind zu berücksichtigen, wenn nach dem 30.6.2021 mindestens 90 % der Anteile auf Gesellschafter übergehen, die vorher

weder unmittelbar noch mittelbar an der Gesellschaft beteiligt waren. Problematisch ist es, wenn der Anspruch auf Anteilsübertragung vor dem 1.7.2021 begründet wurde (Signing) und der dingliche Vollzug (Closing) erst unter dem neuen Recht begründet wurde.

### Beispiel:

X schließt mit B am 15.6.2021 einen Kaufvertrag über 100 % der Anteile an der grundbesitzenden A-GmbH (Signing). Zum dinglichen Übergang (Closing) kommt es erst im September 2022.



Mit Abschluss des Kaufvertrags im Juni 2021 verwirklicht B den Tatbestand des § 1 III Nr. 3. Beim Closing im September 2022 wird sodann § 1 IIb verwirklicht. § 1 VI 2 erfasst diesen Fall nicht, weil die Steuerbarkeit nach § 1 IIb nicht erfasst wird. Fraglich ist, ob hier eine Doppelbesteuerung erfolgt (zur Kritik auch schon Deutscher Bundestag Wortlautprotokoll 3. Sitzung, 44; Happel DStR 2021, 1193 (1195)). Dagegen spricht, dass bei der Anteilsvereinigung die am Erwerbsvorgang beteiligten Vertragsteile (§ 13 Nr. 1) und bei § 1 IIb die KapGes Steuerschuldner ist.

Die **FVerw** (zu § 1 IIb GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 8.2) löst das Problem, indem die im Falle des Closing (§ 1 IIb) erfolgende Festsetzung für das frühere Signing erfolgende Steuerfestsetzung (gem. § 1 III Nr. 1 und 3) aufzuheben oder zu ändern ist. Bei diesem Ansatz erübrigt es sich, das Problem im Billigkeitswege wegen Verstoß gegen das Übermaßverbot zu lösen (so aber Broemel/Mörwald DStR 2021, 2383; Behrens/Wachter/Behrens § 23 Rn. 77; vgl. auch Fleischer/Görnig Stbg 2022, 62 (65 f.); Böhmer/Schewe BB 2023, 472 (478); Behrens/Sparr BB 2023, 1678 (1689 f.)). In jedem Fall bleibt die Möglichkeit, bei Anwendung des § 16 eine Besteuerung nach § 1 IIb auszuschließen (Burwitz NZG 2021, 1299; vgl. Förster/Mendling DB 2021, 1974 (1978) mwN). Nach der neuen Sicht der FVerw soll bei zeitlichem Auseinanderfallen vom Signing und Closing die Zurechnung nach § 1 III Nr. 1 oder Nr. 3 oder § 1 IIIa – und damit die Doppelbesteuerung – erhalten bleiben; das Problem wird durch § 16 IVa und V 2 gelöst (→ § 16 Rn. 103 ff.).

436

**d) Verhältnis zu anderen Steuertatbeständen.** § 1 IIb und IIa sind gleichrangig (zu § 1 IIb GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 2). § 1 IIb geht ebenso wie § 1 IIa der Anwendung des § 1 III und IIIa vor (zu § 1 IIb GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 7; zu mehrstufigen Beteiligungen Zurechnung GLE 16.10.2023, BStBl. I 2023, 1872 Tz. 3.2; ebenso zu § 1 III GLE 5.3.2024, BStBl. I 2024, 383 Rn. 7.1).

437

Dieser Befreiungsvorgang gilt auch, wenn die GrESt nach § 1 IIb nicht erhoben wird. Für das **Problem „Signing/Closing“** ist zu beachten, dass die Besteuerungszeitpunkte auseinanderfallen (das Signing erfüllt § 1 III Nr. 1 oder Nr. 3, das

438

Closing den Tatbestand des § 1 IIb). Beide Rechtsvorgänge sind je für sich steuerbar (zur Lösung dieses Konflikts → Rn. 436 vgl. auch § 16 IVa und V 2 → § 16 Rn. 103 ff.).

Die Gleichrangigkeit von § 1 IIa und IIb bedeutet nicht, dass ein Grundstück zugleich der Ober- und der Untergesellschaft zugerechnet werden kann. § 1 IIa und IIb scheiden als Grundlage für diese Zurechnung aus (BFH II R 44/18, BStBl. II 2023, 1009; II R 40/20, BStBl. II 2023, 1012; II R 33/20, BFH/NV 2023, 555; Broemel/Mörwald DStR 2022, 1977; Broemel/Mörwald DStR 2023, 1643; Meyerholz DStR 2023, 1758; Graessner/Lottermoser NWB 2023, 1701; Behrens/Sparr BB 2023, 1687).

**439 e) Anwendung der §§ 39, 42 AO.** Der Anwendungsbereich des § 1 IIb beschränkt sich beim unmittelbaren Anteilsübergang auf die zivilrechtlichen Grundsätze. Der mittelbare Gesellschafterwechsel ist keiner zivilrechtlichen Zuordnung zugänglich. Hier kann sich aus § 39 II Nr. 1 AO ein Anspruch der an der KapGes unmittelbar beteiligten Gesellschafter ergeben. Sinngemäß anzuwenden – auch für die Beurteilung von Vollmachtsgestaltungen – sind die für § 1 IIa geltenden Rechtsgrundsätze (Behrens/Wagner/Krohn DB 2022, 1987 (1990 f.)). Eine Anwendung des § 42 AO ist im Rahmen des § 1 IIb ausgeschlossen (Viskorf/Meßbacher-Hönsch § 1 Rn. 963).

**440 f) Steuerentstehung.** Die Steuer aus § 1 IIb entsteht – wie bei § 1 IIa (→ Rn. 316) – bei **unmittelbarem Gesellschafterwechsel** mit dem wirksamen Übergang eines Anteils am Kapital (Verfügungsgeschäft, Closing); das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft (Signing) ist nicht entscheidend (→ Rn. 430). Bei **mittelbarem Gesellschafterwechsel (zB Treuhänder)** reichen schuldrechtliche Bindungen aus, wenn aus diesen unter Beachtung des § 39 II Nr. 1 AO eine Zurechnungsentscheidung vorgenommen werden kann (zu § 1 IIb GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 5.1 und 5.2). Die Steuer entsteht bei Erreichen der 90%-Grenze.

**441 2. KapGes.** Als **KapGes** werden die AG, GmbH, KGaA, e.G., UG (§ 5a GmbHG) angesehen; gleiches gilt für die eingetragene Genossenschaft (Wilms/Jochum/Schnitter GrEStG § 1 Rn. 290.16; zweifelnd Viskorf/Meßbacher-Hönsch § 1 Rn. 966a). AG ist auch die Reit-AG (§ 1 I, III ReitG), die – vorbehaltlich des § 1 IIc – dem § 1 IIb unterfällt. Ausländische KapGes werden von § 1 IIb erfasst, wenn deren rechtliche Struktur inländischen KapGes entspricht (zu § 1 IIb GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 2).

**Keine KapGes** sind eingetragene und nicht eingetragene Vereine, Stiftungen, stille Gesellschaften sowie Innengesellschaften.

**442 3. Inländisches Grundstück im Vermögen der KapGes. a) Neuregelung durch § 1 IVa.** Bisher hatte die FVerw auf der Grundlage des GLE betr. **Zurechnung von Grundstücken** für die Ergänzungstatbestände in § 1 IIa–IIIa (hier zitiert: Zurechnung GLE 16.10.2023, BStBl. I 2023, 1872) die damit zusammenhängenden Fragen und vor allem die Frage einer etwaigen Doppelbesteuerung behandelt. Dieser Erlass ist für Erwerbe nach dem 5.12.2024 durch **§ 1 IVa iVm § 23 XXV** überholt (Einzelheiten → Rn. 711 ff.); die zur Zuordnung zu den Ergänzungstatbeständen führenden Grundsätze (→ Rn. 321) bleiben unberührt (→ § 16 Rn. 103 ff.). Für die Änderung der Grundstückszurechnung für alle Erwerbe **nach dem 5.12.2024** ist ausschließlich auf § 1 I (unter Umständen auch

auf § 1 II) abzustellen. Erwerbe nach § 1 III und IIIa haben für Erwerbsvorgänge nach dem 5.12.2024 keine Bedeutung.

Für Erwerbsvorgänge **bis zum 5.12.2024** bleibt es jedoch bei der bisherigen Rechtslage mit allen Schwierigkeiten, die die Zurechnung GLE 16.10.2023, BStBl. I 2023, 1872 aufwerfen. Diese Fragen werden **nachfolgend behandelt**.

**b) Bisherige Regelung.** Der KapGes muss ein inländisches Gr **gehören**. **443**  
Erfasst sind diejenigen Grundstücke, die während des Zeitraums, in dem sich der Gesellschafterbestand ändert, durchgängig zum Vermögen der KapGes gehören. Dazu gehören diejenigen Grundstücke, die ihr – unabhängig von der zivil- oder bewertungsrechtlichen Zurechnung – im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld nach § 1 I, II, III oder IIIa **grunderwerbsteuerrechtlich** zuzurechnen sind (zu § 1 IIb GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 3: zu mehrstufigen Beteiligungen Zurechnung GLE 16.10.2023, BStBl. I 2023, 1872). Ein Grundstück gehört nicht mehr zu ihrem Vermögen, wenn es ihr zwar noch zivil- oder bewertungsrechtlich zuzurechnen ist (BFH II R 44/18, BStBl. II 2023, 1009), es aber Gegenstand eines Veräußerungsvorgangs nach § 1 I, III oder IIIa war. Grundstücke, die gem. § 1 II einem anderen die Verwertungsbefugnis zuweisen, gehören zu ihrem Vermögen.

Aus der **Zurechnungsentscheidung** nach § 1 I, II, III oder IIIa könnte abgeleitet werden, dass neben der Zurechnung zur Muttergesellschaft auch die Grundstücke der **Untergesellschaft** erfasst werden. Nach der BFH-Rspr. (BFH II R 44/18, BStBl. II 2023, 1009; II R 40/20, BStBl. II 2023, 1012; II R 28/21, BFH/NV 2025, 216) „gehört“ ein inländisches Grundstück der Gesellschaft jedoch nur, wenn es ihr im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für den nach § 1 IIa (für § 1 IIb kann nichts anderes gelten) der GrEst unterliegenden Vorgang auf Grund eines unter § 1 I–IIIa fallenden **und verwirklichten** Erwerbsvorgangs grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen ist. Dies ist nach den Grundsätzen zur Zurechnung in § 1 II–IIIa in bestimmten Grenzen der Fall (vgl. Zurechnung GLE 16.10.2023, BStBl. I 2023, 1872 Rn. 2.2). Der bloße Erwerb des Grundstücks durch die Untergesellschaft führt nicht zu einer automatischen Zurechnung bei der Obergesellschaft bzw. im Falle mehrstöckiger Beteiligungsketten bei den Obergesellschaften (für die Besteuerung allein der Beteiligungsgesellschaft Fleischer/Koll/Görnig Ubg 2022, 537 (539); Broemel/Mörwald DStR 2022, 1689 (1690)). **444**

**4. Anteil.** Der Übergang von mindestens 90 % der „Anteile“ der Gesellschaft auf neue Gesellschafter (§ 1 IIb 1) meint bei einer **GmbH** die Geschäftsanteile und bei einer **AG** die Aktien (§§ 8 ff. AktG). Ausschlaggebend ist für das Quantum von 90 %, welcher Anteil am Stammkapital (GmbH) bzw. Grundkapital (AG) übergeht. Die Vermögenseinlagen der persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA (§ 281 II AktG) sind Teil des Grundkapitals, wenn sie darauf geleistet wurden (krit. Broemel/Mörwald DStR 2022, 1689 (1696)). Unerheblich sind die mit den Anteilen verbundenen Rechte. Stimmrechtslose Vorzugsaktien werden genauso berücksichtigt wie mit Stimmrecht ausgestattete Aktien (keine Bedeutung hat es, ob ein Gesellschafter besondere Zuzahlungen in die Kapitalrücklage geleistet hat (zu § 1 IIb GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 4)). **445**

**Sukzessive Übertragungen** unmittelbarer oder mittelbarer Beteiligungen am Kapital der grundbesitzenden KapGes auf Neugesellschafter sind nunmehr innerhalb des **Zehn-Jahres-Zeitraums** zusammenzurechnen. Soweit ein Neugesellschafter einen Anteil der grundbesitzenden KapGes an einen weiteren Neugesell- **446**

schafter oder Altgesellschafter veräußert, ist dieser bei der Ermittlung des Prozentsatzes nicht mitzuzählen (dazu mit Beispielen zu § 1 IIb GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 6.1–6.5).

Übertragungen von mind. 90 % der Anteile, die in einem Rechtsakt vollzogen werden, vollziehen sich in einer logischen Sekunde, also immer innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren. Der Zehn-Jahres-Zeitraum ist für jedes Grundstück im Vermögen der KapGes selbständig zu beurteilen (zu § 1 IIb GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 6; vgl. auch zu § 5 und 6 GLE 5.3.2024, BStBl. I 2024, 410 Tz. 7.8.1).

#### 447 5. Unmittelbare und mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands.

Eine **Änderung des Gesellschafterbestands** iSd § 1 IIb liegt vor, wenn bei einer grundbesitzenden KapGes innerhalb von zehn Jahren ein Gesellschafterwechsel eintritt, der durch einen Neugesellschafterwechsel ausgelöst wird und sich dadurch das Verhältnis der Altgesellschafter zu den **Neugesellschaftern** verändert. Dabei sind **unmittelbare und mittelbare Gesellschafterwechsel** zu berücksichtigen (zu § 1 IIb GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 5 und 5.1). Nur der **unmittelbare oder mittelbare Erwerb von Neugesellschaftern** trägt zur Verwirklichung des § 1 IIb bei. Anteilsübertragungen zwischen **Altgesellschaftern** sind nicht tatbestandmäßig und bleiben für die Berechnung der 90 %-Grenze unberücksichtigt.

#### 448 a) Unmittelbarer Gesellschafterwechsel. Unmittelbarer beteiligter

**Gesellschafterwechsel.** Ein **unmittelbarer** Gesellschafterwechsel liegt vor, wenn ein Anteil an ihrem Kapital **zivilrechtlich wirksam** auf einen neuen oder anderen Anteilseigner übergeht (zu § 1 IIb GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 5.1.1; dies entspricht den Voraussetzungen des § 1 IIa für Personengesellschaften, → Rn. 351). Es ist – wie bei § 1 IIa – zwischen Alt- und Neugesellschaftern zu unterscheiden (→ Rn. 341); nur der Übergang auf Neugesellschafter ist für § 1 IIb erheblich. Ein solcher unmittelbarer Gesellschafterwechsel liegt auch vor, wenn durch eine **Verlängerung der Beteiligungskette** die Beteiligungsverhältnisse identisch bleiben. Allein entscheidend ist der Anteilsübergang auf die GmbH; wirtschaftliche Erwägungen spielen hier keine Rolle (FG Baden-Württemberg 5 K 1696/23, EFG 2025, 198 mAnm Echtermann, Rev. BFH II R. 16/24).

**Unmittelbar beteiligter Altgesellschafter** unabhängig von seiner Rechtsform ist, wer mit Ablauf des 30.6.2021 beteiligt war, **Gründungsgesellschafter** ist, vor dem Beginn des Zehnjahreszeitraums des § 1 IIb beteiligt war, im Zeitpunkt des Erwerbs des jeweiligen Grundstücks beteiligt war oder bei einer früheren Verwirklichung des Tatbestands nach § 1 IIb beteiligt war (zu § 1 IIb GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 5.2.1.1). Die gleiche Regelung gilt für **mittelbar über eine PersGes beteiligte Altgesellschafter** (zu § 1 IIb GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 5.2.1.2).

Zum Verlust der Eigenschaft als Altgesellschafter in diesen Fällen gelten die Ausführungen in → Rn. 450 entsprechend. Zum Formwechsel → Rn. 461 ff.

#### 449 b) Mittelbarer Gesellschafterwechsel.

Für die mittelbare Änderung scheidet eine Anknüpfung an das Zivilrecht aus. Ein **mittelbarer** Gesellschafterwechsel ist allein nach **wirtschaftlichen Gesichtspunkten** zu bestimmen (BFH II R. 17/10, BStBl. II 2013, 833). Maßgeblich ist, wer hinter dem an der grundbesitzenden KapGes unmittelbar Beteiligten steht. Eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands der grundbesitzenden KapGes liegt vor, wenn

- ein Mitgliedschaftsrecht an einer PersGes, die unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften an der grundbesitzenden KapGes beteiligt ist, zivilrechtlich wirksam auf ein anderes oder neues Mitglied übergeht,
- eine unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften an der grundbesitzenden KapGes beteiligte KapGes nach § 1 IIb 3–5 fiktiv neue Gesellschafterin der grundbesitzenden KapGes wird oder
- sie sich aus schuldrechtlichen Bindungen der an der KapGes unmittelbar beteiligten Gesellschafter ergibt (dazu Loose/Broemel/Mörwald/Krohn Rn. 3/467). Dabei muss wie bei § 1 IIa (zu § 1 IIa GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 801 Tz. 5.2; zu § 1 IIb GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 5.2) zwischen Alt- und Neugesellschaftern unterschieden werden.

**Altgesellschafterstellung. Unmittelbar** an der grundbesitzenden KapGes **beteiligter Altgesellschafter** ist unabhängig von seiner Rechtsform, wer mit Ablauf des 30.6.2021 beteiligt war, wer Gründungsgesellschafter ist, vor dem Beginn des Zehn-Jahres-Zeitraums des § 1 IIb 1 beteiligt war, im Zeitpunkt des Erwerbs des jeweiligen Grundstücks beteiligt war oder bei einer früheren Verwirklichung des Tatbestands nach § 1 IIb beteiligt war (zu § 1 IIb GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 5.2.1.1; dazu mit Beispielen Loose/Broemel/Mörwald/Krohn Rn. 3/478 ff.).

**Mittelbar** über eine PersGes beteiligter **Altgesellschafter** ist unabhängig von seiner Rechtsform, wer mit Ablauf des 30.6.2021 beteiligt war, im Zeitpunkt der Gründung der grundbesitzenden KapGes beteiligt war, vor dem Beginn des Zehnjahreszeitraums des § 1 IIb 1 beteiligt war, im Zeitpunkt des Erwerbs des jeweiligen Grundstücks beteiligt war oder bei einer früheren Verwirklichung des Tatbestands nach § 1 IIb 1 beteiligt war.

Ein unmittelbar beteiligter **Altgesellschafter** verliert die Eigenschaft als Altgesellschafter mit Aufgabe seiner Gesellschafterstellung. Erwirbt der ausgeschiedene (Alt-)Gesellschafter erneut einen Anteil an der KapGes, ist er Neugesellschafter iSd § 1 IIb 1. Dies gilt auch dann, wenn das Ausscheiden eines Altgesellschafters aus der KapGes und dessen Wiedereintritt innerhalb des Zehn-Jahres-Zeitraums des § 1 IIb 1 erfolgen (BFH II R. 3/11, BStBl. II 2013, 963; die Regelungen zum Verlust der Altgesellschaftereigenschaft nach § 1 IIa gelten entsprechend, vgl. → Rn. 342).

**Neugesellschafterstellung. Unmittelbar** beteiligter Neugesellschafter ist, wer Inhaber von Gesellschaftsanteilen an der KapGes wird (zu § 1 IIb GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 5.2.2.1). **Mittelbar** über eine **PersGes** beteiligter **Neugesellschafter** ist, wer durch Eintritt, Abtretung eines Mitgliedschaftsrechts oder einen Vorgang nach dem UmwG einer PersGes beitrifft. Dies gilt unabhängig davon, ob er unmittelbar oder mittelbar am Gesellschaftskapital der grundbesitzenden KapGes ist (zu § 1 IIb GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 5.2.2.2).

**Beteiligte KapGes für § 1 IIb.** Zu beachten ist, dass die FVerw eine besondere Bestimmung für **Gesellschafter** der unmittelbar oder mittelbar an der grundbesitzenden KapGes beteiligten KapGes (beteiligte KapGes) getroffen hat. Diese Gesellschafter sind nur in Bezug auf die KapGes, an der sie unmittelbar beteiligt sind, Alt- oder Neugesellschafter; an der (unmittelbar oder mittelbar beteiligten) grundbesitzenden KapGes sind sie nicht beteiligt (zu § 1 IIb GLE 10.5.2022, BStBl. 2022 I 821 Tz. 5.2.3.1 Abs. 2 und 5.2.3.2 Abs. 1). In Anerkennung dieser vorgegebenen Grundsätze liegt ein Neuerwerb vor.

- 453 Altgesellschafter der beteiligten KapGes ist,**
- mit Ablauf des 30.6.2021 an ihr beteiligt war,
  - im Zeitpunkt der Gründung der grundbesitzenden KapGes Gesellschafter der beteiligten KapGes ist, wenn die beteiligte KapGes Gründungsgesellschafterin ist,
  - im Zeitpunkt des Erwerbs der Beteiligung am Kapital der grundbesitzenden KapGes durch die beteiligte KapGes bereits Gesellschafter der beteiligten KapGes ist,
  - im Zeitpunkt des Grundstückserwerbs der grundbesitzenden KapGes bereits Gesellschafter der beteiligten KapGes ist oder
  - im Zeitpunkt der nach § 1 IIb 3–5 erfolgenden Umqualifizierung der beteiligten KapGes in eine Neugesellschafterin der grundbesitzenden KapGes bereits Gesellschafter der beteiligten KapGes ist (zu § 1 IIb GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 5.2.3.2 Abs. 3).
- 454** Ob § 1 IIb 3–5 dazu führt, dass nur die an der **KapGes beteiligten Gesellschafter** Alt- oder Neugesellschafter grunderwerbsteuerrechtlich **beteiligt** sind und ein an der KapGes beteiligter Gesellschafter nicht (mittelbarer) Gesellschafter an der grundbesitzenden KapGes sein kann, ist zweifelhaft; die Frage ist jedoch im Ergebnis zu bejahen (vgl. das auch insoweit anzuwendende Urteil des BFH II R 28/21, DStR 2024, 2894 mAnm Kugelmüller-Pugh Rn. 371).

- 455 6. Ermittlung des Vomhundertsatzes.** Für die Anwendung des § 1 IIb sind die nach dem 30.6.2021 erfolgenden Anteilsübergänge zu berücksichtigen (entspr. § 23 XXIII und zu § 1 IIb GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 5.3).

**Änderungen bei PersGes, § 1 IIb 2.** Die Berechnung der Änderungen im Gesellschafterbestand einer an der KapGes beteiligten PersGes erfolgt nach § 1 IIb 3 durch **Multiplikation der Prozentsätze**.

An der grundbesitzenden A-GmbH sind die X-GmbH und die B-KG zu je 50 % beteiligt. An der B-KG sind B zu 90 % und C zu 10 % beteiligt. Die X-GmbH überträgt am 23.6.2025 ihre Anteile auf die Y-GmbH und B überträgt 80 % der Anteile auf D. Diese Beteiligungsstruktur besteht bereits vor dem 30.6.2023.

Übertragen werden zum einen 50 % der Anteile durch die X-GmbH auf die Y-GmbH. Ferner hat B 80 % auf D übertragen, so dass weitere 40 % ( $80\% \times 50\%$ ) anteilig berücksichtigt werden; § 1 IIb ist damit erfüllt (vgl. auch zu § 1 IIb GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 5.3.1).

- 456 Änderung bei KapGes, § 1 IIb 3–5.** Bei **KapGes** ist in Bezug auf die Alt- oder Neugesellschaftereigenschaft der **grundbesitzenden KapGes** zu beachten, dass **nur die beteiligte KapGes** selbst unmittelbare oder mittelbare Alt- oder Neugesellschafterin in Bezug auf die grundbesitzende KapGes sein kann. Die Gesellschafter der unmittelbar oder mittelbar an der grundbesitzenden KapGes beteiligten KapGes erfüllen diese Voraussetzungen jedoch nicht (zu § 1 IIb GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 5.2.3.1). Eine als Altgesellschafterin geltende unmittelbar oder mittelbar beteiligte KapGes wird nach § 1 IIb 3–5 in vollem Umfang zur fiktiven Neugesellschafterin, wenn sich die Beteiligungsverhältnisse an ihr unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 90 % ändern. Dies gilt unabhängig davon, ob die Änderung der Beteiligungsverhältnisse bei der KapGes den Tatbestand des § 1 III GrEStG erfüllen würde.

Die **Gesellschafter einer beteiligten KapGes** sind in Bezug auf die grundbesitzende KapGes keine **Neugesellschafter** (zu § 1 IIb GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 5.2.3.1 Abs. 2; vgl. → 342).