

# Urteil vom 24. April 2013, II R 17/10

## Mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 2a, GrEStG § 1 Abs 3 Nr 3

vorgehend FG Düsseldorf, 02. February 2010, Az: 7 K 1410/09 GE

### Leitsätze

1. Die mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG ist ausschließlich nach wirtschaftlichen Maßstäben zu beurteilen. Kapital- und Personengesellschaften sind hierbei gleichermaßen als transparent zu betrachten.
2. Eine Veränderung der Beteiligungsverhältnisse an einer im maßgeblichen Fünfjahreszeitraum unmittelbar an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft beteiligt gebliebenen Kapital- oder Personengesellschaft lässt diese nur dann fiktiv zu einer neuen Gesellschafterin werden, wenn sich in diesem Zeitraum deren Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar, d.h. auf den weiteren Beteiligungsebenen, im wirtschaftlichen Ergebnis vollständig geändert hat.

### Tatbestand

- I.
  - 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine grundstücksbesitzende GmbH & Co KG. Alleingeschafterin der mit 6 % an ihrem Gesellschaftsvermögen beteiligten persönlich haftenden Gesellschafterin (A-GmbH) ist eine weitere GmbH (C-GmbH), deren alleinige Gesellschafterin zunächst die I-AG war. Die I-AG veräußerte zum 1. Januar 2005 die Hälfte ihrer Beteiligung an der C-GmbH an die K, eine Anstalt des öffentlichen Rechts. Den restlichen Anteil an der C-GmbH übertrug die I-AG am 31. März 2006 auf eine 100 %ige Tochtergesellschaft (I-GmbH). Die einzige Kommanditistin der Klägerin, die G-AG, übertrug ihre Beteiligung an der Klägerin am 16. März 2006 auf die H-GmbH.
  - 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte mit Bescheid vom 3. September 2008 gegenüber der Klägerin fest, dass bei ihr am 31. März 2006 ein Gesellschafterwechsel i.S. des § 1 Abs. 2a des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) stattgefunden habe. Der Einspruch blieb erfolglos.
  - 3 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1240 veröffentlichte Urteil mit der Begründung ab, der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG sei erfüllt. Der Gesellschafterbestand der Klägerin habe sich durch die Übertragung der Kommanditbeteiligung der G-AG auf die H-GmbH zu 94 % unmittelbar geändert. Aufgrund der Übertragung der Beteiligung der I-AG an der C-GmbH auf die K und die I-GmbH je zur Hälfte habe sich der Gesellschafterbestand der Klägerin am 31. März 2006 zu weiteren 6 % mittelbar geändert.
  - 4 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung von § 1 Abs. 2a GrEStG und Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes. In den Fällen des bloßen Zwischenschaltens einer 100 %igen Tochtergesellschaft eines Gesellschafters der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft finde kein Übergang auf neue Gesellschafter i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG statt. Zudem sei K beim Erwerb der Beteiligung an der C-GmbH als Gesellschafter an der I-AG beteiligt gewesen. Im Übrigen sei § 1 Abs. 2a GrEStG im Hinblick auf die Erfassung mittelbarer Gesellschafterwechsel wegen eines strukturellen Vollzugsdefizits verfassungswidrig.
  - 5 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung und den Bescheid über die gesonderte Feststellung der

Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 3. September 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. März 2009 aufzuheben.

- 6 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 7 Nach der Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen, das dem Verfahren gemäß § 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetreten ist, ist im Hinblick auf die mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft in Übereinstimmung mit den gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 25. Februar 2010 (BStBl I 2010, 245) danach zu unterscheiden, ob an der Personengesellschaft eine Personen- oder Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft seien nämlich anders als die Gesellschafter einer Personengesellschaft nur an dieser selbst, nicht aber an deren Vermögen beteiligt. Anders als bei einer beteiligten Personengesellschaft könne bei Beteiligung einer Kapitalgesellschaft daher nicht durchgerechnet werden. Bei Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft liege nach dem Sinn und Zweck des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ein mittelbarer Gesellschafterwechsel bei der Personengesellschaft dann vor, wenn sich der Gesellschafterbestand der Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar um mindestens 95 % der Anteile ändere. Die Kapitalgesellschaft sei in einem solchen Fall als neuer Gesellschafter i.S. des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG anzusehen. Bei den an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft beteiligten Personengesellschaften sei demgegenüber ein Durchgriff auf deren Gesellschafter möglich, so dass insoweit, wie in den Erlassen in BStBl I 2010, 245 vorgesehen, durchzurechnen sei.

## Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, der Einspruchsentscheidung und des Feststellungsbescheids vom 3. September 2008 (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG wurde entgegen der Ansicht des FG nicht verwirklicht. Der Gesellschafterbestand der Klägerin hat sich nicht, wie von dieser Vorschrift vorausgesetzt, innerhalb von fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar dergestalt geändert, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergegangen sind. Die unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes durch die Übertragung der Kommanditbeteiligung der G-AG auf die H-GmbH am 16. März 2006 betraf lediglich 94 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen der Klägerin. Zu weiteren im Rahmen des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG zu berücksichtigenden Änderungen des Gesellschafterbestandes der Klägerin ist es nicht gekommen. Die Veränderungen auf den Beteiligungsebenen oberhalb der persönlich haftenden Gesellschafterin, der A-GmbH, erfüllen nicht das Tatbestandsmerkmal der mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes der Klägerin.
- 9 1. Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG als ein auf die Übereignung dieses Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft.
- 10 a) Eine unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft liegt nach übereinstimmender Auffassung der Finanzverwaltung und des Bundesfinanzhofs (BFH) vor, wenn ein Mitgliedschaftsrecht an der Gesellschaft zivilrechtlich wirksam auf ein neues Mitglied der Personengesellschaft übergeht. Wirtschaftliche Gesichtspunkte spielen dabei keine Rolle (BFH-Urteile vom 29. Februar 2012 II R 57/09, BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917, und vom 16. Januar 2013 II R 66/11, BFH/NV 2013, 653). Neue Mitglieder einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG können natürliche und juristische Personen sowie Personengesellschaften sein. Personen- und Kapitalgesellschaften werden dabei auf der Tatbestandsebene dieser Vorschrift (anders als bei der Nichterhebung der Steuer gemäß § 6 GrEStG) gleich behandelt (BFH-Urteil in BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917).
- 11 Das beruht darauf, dass Personengesellschaften zwar anders als Kapitalgesellschaften keine juristischen Personen, aber ebenso wie diese zivilrechtlich selbständige Rechtsträger sind und als solche Gesellschafter anderer Gesellschaften sein können (vgl. zur OHG § 124 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs --HGB--, zur KG § 124 Abs. 1 i.V.m. § 161 Abs. 2 HGB; BFH-Beschluss vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691, unter C.III.1.; MünchKommHGB/Karsten Schmidt, 3. Aufl., § 105 Rz 92 f.; zur GbR [Außengesellschaft] Urteil des

Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 2. Oktober 1997 II ZR 249/96, Neue Juristische Wochenschrift 1998, 376; BGH-Beschluss vom 16. Juli 2001 II ZB 23/00, BGHZ 148, 291; Palandt/Sprau, Bürgerliches Gesetzbuch, 72. Aufl., § 705 Rz 10, 24a). Die Gesellschafter der Personengesellschaft sind dabei nicht zugleich Gesellschafter der Beteiligungsgesellschaft (BGH-Beschluss in BGHZ 148, 291, unter II.2.b bb; BFH-Beschluss in BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691, unter C.III.1.).

- 12** Grunderwerbsteuerrechtlich sind Personengesellschaften ebenfalls selbständige Rechtsträger. Erwerben sie Grundstücke, sind sie selbst Steuerschuldner (§ 13 Nr. 1 GrEStG; vgl. z.B. BFH-Urteil vom 4. April 2001 II R 57/98, BFHE 194, 458, BStBl II 2001, 587). In den Fällen des § 1 Abs. 2a GrEStG ist die Personengesellschaft, deren Gesellschafterbestand sich ändert, gemäß § 13 Nr. 6 GrEStG ebenfalls selbst Steuerschuldner und als solcher gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3a GrEStG zur Anzeigeerstattung verpflichtet.
- 13** b) Die mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG ist nach Auffassung des Senats anders als die unmittelbare Änderung nur nach wirtschaftlichen Maßstäben zu beurteilen. Sie setzt nach dem Wortlaut der Vorschrift voraus, dass ein Anteil am Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft mittelbar auf einen neuen Gesellschafter übergeht.
- 14** aa) Eine Anknüpfung an das Zivilrecht scheidet aus, da es zivilrechtlich keine mittelbare Änderung eines Gesellschafterbestandes gibt und bei der mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes i.S. des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG zivilrechtlich kein Anteil an der Gesellschaft auf einen neuen Gesellschafter übergeht. Vielmehr bleibt die unmittelbar an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft beteiligte Personen- oder Kapitalgesellschaft zivilrechtlich unverändert deren Gesellschafterin.
- 15** bb) Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung ergeben sich auch aus dem GrEStG keine allgemeinen Rechtsgrundsätze, die bei der Auslegung des § 1 Abs. 2a GrEStG hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals "mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes" zu einer eindeutigen Bestimmung des Regelungsinhalts führen. Dies gilt insbesondere für §§ 5 f. GrEStG, die Vergünstigungen für den Übergang von Grundstücken auf oder von Gesamthandsgemeinschaften vorsehen. Die diesen Regelungen zugrunde liegenden Gesichtspunkte sind nach Ansicht des Senats insbesondere für die Ebene des Steuertatbestands des § 1 Abs. 2a GrEStG weder verallgemeinerungsfähig noch ergeben sich hieraus Anhaltspunkte dafür, unter welchen Voraussetzungen eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes anzunehmen ist. Denn die §§ 5 f. GrEStG ziehen lediglich die Folgerung daraus, dass in den dort geregelten Fällen die Änderung der Rechtszuständigkeit in Bezug auf ein Grundstück wirtschaftlich zu keiner Veränderung führt (BFH-Urteil vom 16. Januar 1991 II R 78/88, BFHE 163, 249, BStBl II 1991, 376). Rückschlüsse für die Auslegung des § 1 Abs. 2a GrEStG können aus §§ 5 f. GrEStG auch deswegen nicht gezogen werden, weil §§ 5 f. GrEStG ausschließlich für Personengesellschaften gelten und nur diese als transparent behandeln. § 1 Abs. 2a GrEStG bezieht hingegen bei mittelbaren Änderungen notwendigerweise auch Gesellschafterwechsel bei Kapitalgesellschaften in die Betrachtung ein und behandelt die Kapitalgesellschaften insoweit ebenfalls als transparent. Dass sich diese Transparenz von derjenigen von Personengesellschaften, die an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft beteiligt sind, unterscheidet, kann weder § 1 Abs. 2a noch §§ 5 f. GrEStG entnommen werden.
- 16** cc) Kommt aber eine Anknüpfung an zivilrechtliche Kriterien nicht in Betracht, bleibt nur eine am Sinn und Zweck der Regelung und an wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausgerichtete Auslegung, die zugleich den Grundsatz der Gesetzesbestimmtheit und -klarheit beachtet. Dies erfordert es zum einen, Kapital- und Personengesellschaften gleichermaßen über alle Beteiligungsebenen als transparent zu behandeln, und führt zum anderen zur Tatbestandsverwirklichung nur, wenn sich im maßgeblichen Fünfjahreszeitraum der Gesellschafterbestand einer an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft unverändert beteiligt gebliebenen Kapital- oder Personengesellschaft unmittelbar oder mittelbar, d.h. auf den weiteren Beteiligungsebenen, im wirtschaftlichen Ergebnis vollständig geändert hat.
- 17** aaa) Mit der durch Art. 15 Nr. 1 Buchst. a des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (StEntlG) erfolgten Neufassung des § 1 Abs. 2a GrEStG, durch die mittelbare Änderungen des Gesellschafterbestandes grundstücksbesitzender Personengesellschaften ausdrücklich in den Tatbestand der Vorschrift aufgenommen wurden, soll verhindert werden, dass Gesellschafter mittelbar Anteile an Personengesellschaften erwerben und dadurch die Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG umgehen (Begründung des Regierungsentwurfs, BRDrucks 910/98, S. 203; vgl. ferner Dritter Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines StEntlG 1999/2000/2002, BTDrucks 14/443, S. 42). Nach den danach erkennbaren Vorstellungen des Gesetzgebers sollen mit der Einbeziehung mittelbarer Vorgänge auch Rechtsänderungen hinter oder oberhalb des

unmittelbar an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft beteiligten Rechtsträgers erfasst werden. Diese sollen --ent-weder für sich allein oder im Zusammenhang mit weiteren Rechtsvorgängen-- unmittelbaren Änderungen des Gesellschafterbestandes einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft gleichstehen und den zivilrechtlich weiterhin beteiligt gebliebenen Rechtsträger fiktiv als Neugesellschafter qualifizieren.

- 18** Die vom Gesetzgeber danach angeordnete Einbeziehung mittelbarer Vorgänge erfordert die Berücksichtigung von Änderungen der Beteiligungsverhältnisse an denjenigen Kapital- und Personengesellschaften, die hinter dem unmittelbar an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft beteiligten Rechtsträger (Kapital- oder Personengesellschaft) stehen. Eine angemessene Berücksichtigung solcher mittelbaren Strukturen kann unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten nur erreicht werden, wenn auf allen Beteiligungsebenen durch Kapital- und Personengesellschaften gleichermaßen durchgeschaut und dortige Veränderungen der jeweiligen Beteiligungsverhältnisse in die Betrachtung einbezogen werden. Dabei sind nur diejenigen Veränderungen in den Beteiligungsverhältnissen relevant, durch die solche Rechtsträger neu beteiligt werden, an denen keine gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen bestehen können (natürliche und juristische Personen außer Kapitalgesellschaften).
- 19** Soweit die Finanzverwaltung danach unterscheidet, ob an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft wiederum eine Personengesellschaft oder eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist (gleich lautende Erlasse in BStBl I 2010, 245, Tz 2 und 3; ebenso z.B. Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 9. Aufl., § 1 Rz 109 bis 111; Fischer in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 17. Aufl., § 1 Rz 848 ff.; Pahlke/Franz, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 4. Aufl., § 1 Rz 306 bis 308), vermag dem der Senat nicht beizutreten.
- 20** Nach der Erlassregelung soll bei Beteiligung einer Personengesellschaft auf deren jeweilige Beteiligungsverhältnisse abzustellen und dementsprechend durchzurechnen sein, und zwar auch bei mehrstöckigen Personengesellschaften. Bei der Beteiligung einer Kapitalgesellschaft soll eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft demgegenüber dann vorliegen, wenn sich die Beteiligungsverhältnisse an der Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar um mindestens 95 % ändern. Bei mehrstufigen Beteiligungen von Kapitalgesellschaften soll die Prüfung, ob die 95 %-Grenze erreicht ist, für jede Beteiligungsebene gesondert vorgenommen werden. Gehen bei einer Kapitalgesellschaft 95 % der Anteile auf neue Anteilseigner über, soll die Beteiligung der Kapitalgesellschaft an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft in voller Höhe bei der Ermittlung des Prozentsatzes i.S. des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG zu berücksichtigen sein (gleich lautende Erlasse in BStBl I 2010, 245, Tz 2.2, 3. Spiegelstrich, Tz 3 Abs. 3, Beispiel 3.3).
- 21** Für diese Differenzierungen, die zu einer Ungleichbehandlung je nach der Rechtsform der an der grundstücksbesitzenden Gesamthand unmittelbar oder mittelbar beteiligten Gesellschaft führen, gibt das Gesetz keine Rechtsgrundlage. Die unterschiedlichen Ergebnisse erfahren aus dem Sinn und Zweck der Regelung keine Rechtfertigung; sie können mit den Mitteln der herkömmlichen juristischen Methode nicht von der Gesetzesregelung abgeleitet werden, erscheinen angesichts der Vielfalt denkbarer Konstellationen und auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten nicht plausibel und führen zu in sich nicht konsistenten Ergebnissen. Wie z.B. zu verfahren sein soll, wenn sich in einer Beteiligungskette sowohl Kapital- als auch Personengesellschaften befinden, ist in den Erlassen in BStBl I 2010, 245 nicht geregelt (vgl. dazu Behrens, Deutsches Steuerrecht 2010, 777, 781 f.) und lässt sich weder aus dem Gesetzeswortlaut des § 1 Abs. 2a GrEStG noch mit den den Erlassen zugrunde liegenden Überlegungen angemessen beantworten.
- 22** Zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften gibt es zwar zivilrechtliche Unterschiede. Wie oben ausgeführt, sind aber Personengesellschaften sowohl zivilrechtlich als auch Grunderwerbsteuerrechtlich selbständige Rechtsträger und werden daher im Hinblick auf einen unmittelbaren Gesellschafterwechsel i.S. des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG gleich behandelt. Diese Gleichbehandlung ist erst recht bei der mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft geboten; denn dabei kommt es auf wirtschaftliche Gesichtspunkte und nicht wie bei der unmittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes auf die zivilrechtliche Übertragung der Beteiligung an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft an.
- 23** Die Maßgeblichkeit wirtschaftlicher Gesichtspunkte schließt es ferner entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung auch aus, bei mehrstöckigen Beteiligungsstrukturen die Beurteilung auf bestimmte Beteiligungsebenen zu beschränken und die Beteiligungsverhältnisse auf höheren Beteiligungsebenen unberücksichtigt zu lassen. Die damit verbundenen Anwendungsprobleme des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG beruhen darauf, dass die Einbeziehung mittelbarer Änderungen des Gesellschafterbestandes, die zum (fiktiven) Übergang eines Anteils an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft auf einen neuen Gesellschafter führen, in den

Tatbestand dieser Vorschrift eine große Vielfalt unterschiedlicher Sachverhalte betrifft, und sind daher hinzunehmen.

- 24 bbb) Eine Veränderung der Beteiligungsverhältnisse an einer im maßgeblichen Fünfjahreszeitraum unmittelbar an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft beteiligt gebliebenen Kapital- oder Personengesellschaft lässt diese nur dann fiktiv zu einer neuen Gesellschafterin werden, wenn sich in diesem Zeitraum deren Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar, d.h. auf den weiteren Beteiligungsebenen, im wirtschaftlichen Ergebnis vollständig geändert hat.
- 25 Das Gesetz enthält keine ausdrückliche Regelung hinsichtlich des für die Tatbestandserfüllung notwendigen Umfangs einer mittelbaren Änderung der Beteiligungsverhältnisse. Dies führt indes anders als bei der bis Ende 1999 geltenden Fassung des § 1 Abs. 2a GrEStG (vgl. BFH-Urteil vom 30. April 2003 II R 79/00, BFHE 202, 387, BStBl II 2003, 890, unter II.2.) nicht dazu, dass § 1 Abs. 2a GrEStG bezüglich mittelbarer Änderungen des Gesellschafterbestandes der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft nicht hinreichend bestimmt ist und daher insoweit eine nicht anwendbare Rechtsgrundlage darstellt. Im Hinblick auf die notwendige Gesetzesklarheit und im Interesse der Rechtssicherheit bedarf die Norm jedoch einer restriktiven Auslegung.
- 26 Der Bestimmtheitsgrundsatz verlangt vom Normgeber, die Rechtsvorschriften so genau zu fassen, wie dies nach der Eigenart der zu ordnenden Lebenssachverhalte mit Rücksicht auf den Normzweck möglich ist. Es genügt, dass die Betroffenen die Rechtslage erkennen und ihr Verhalten danach einrichten können (BFH-Urteil vom 7. Dezember 2011 II R 51/10, BFH/NV 2012, 790, Rz 48, m.w.N.).
- 27 Diese Voraussetzungen erfüllt § 1 Abs. 2a GrEStG nur bei einschränkender Auslegung, bei der lediglich die vollständige Änderung des Bestands der Rechtsträger, die wirtschaftlich hinter einer an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft als Gesellschafterin beteiligten Personen- oder Kapitalgesellschaft stehen, tatbestandsmäßig ist.
- 28 Entscheidend für die Auslegung des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist das aus dem Wortlaut folgende Erfordernis, dass auch bei einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft ein Anteil an deren Gesellschaftsvermögen zumindest fiktiv auf einen neuen Gesellschafter übergehen muss. Es muss also ein Sachverhalt gegeben sein, der es rechtfertigt, die zivilrechtlich unverändert an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft beteiligt bleibende Kapital- oder Personengesellschaft nach den Maßstäben des Grunderwerbsteuerrechts wie einen neuen Gesellschafter zu behandeln.
- 29 Ein nicht vollständiger Wechsel im Bestand der Rechtsträger, die wirtschaftlich hinter einer an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft als Gesellschafterin beteiligten Personen- oder Kapitalgesellschaft stehen, genügt nicht den Anforderungen des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG an eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft. Dass auf der Ebene der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft selbst lediglich ein Übergang von 95 % der Anteile erforderlich ist, lässt ohne gesetzliche Regelung nicht den Schluss zu, dass dies auch für die Frage gilt, unter welchen Voraussetzungen bei einem mittelbaren Gesellschafterwechsel ein fiktiver Übergang der Beteiligung der zivilrechtlich an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft beteiligten Gesellschaft auf einen neuen Gesellschafter vorliegt. Angesichts der weitreichenden Folgen (Tatbestandsverwirklichung, Erfüllung von Anzeigepflichten) muss der Steuertatbestand so gefasst sein, dass für die Steuerpflichtigen sicher erkennbar ist, wann die Voraussetzungen für den Eintritt der Steuerpflicht vorliegen. Dies trifft hier nur für den Fall zu, dass sich der Bestand der Rechtsträger (natürliche und juristische Personen außer Kapitalgesellschaften), die wirtschaftlich hinter einer an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft als Gesellschafterin beteiligten Personen- oder Kapitalgesellschaft stehen, vollständig ändert.
- 30 Die Rechtsprechung des BFH, nach der der Erwerb einer mittelbaren Beteiligung an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegt, wenn die Beteiligungsquote von 95 % auf jeder Beteiligungsstufe erreicht wird (BFH-Urteil vom 25. August 2010 II R 65/08, BFHE 231, 239, BStBl II 2011, 225), lässt sich nicht auf die Frage übertragen, unter welchen Voraussetzungen die mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft dazu führt, dass der Anteil der unmittelbar an dieser Gesellschaft beteiligten Gesellschaft fiktiv auf einen neuen Gesellschafter übergeht.
- 31 Der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG erfasst die durch den unmittelbaren oder mittelbaren Erwerb von mindestens 95 % der Anteile an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft begründete eigenständige Zuordnung der der Gesellschaft gehörenden Grundstücke an den unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter. Der Erwerber

der Anteile wird so behandelt, als habe er die zum Vermögen der Gesellschaft gehörenden Grundstücke erworben. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass der Anteilserwerber mit dem Erreichen der Mindestbeteiligungsquote von 95 % in grunderwerbsteuerrechtlich erheblicher Weise die rechtliche Möglichkeit hat, seinen Willen --wenn auch über so viele Stufen, wie zumindest 95 %ige Beteiligungen an Zwischengesellschaften vorhanden sind-- bei der grundstücksbesitzenden Gesellschaft durchzusetzen, und dass er deshalb die Sachherrschaft über das der Gesellschaft gehörende Grundstück ausüben kann (BFH-Urteil in BFHE 231, 239, BStBl II 2011, 225).

- 32** Bei § 1 Abs. 2a GrEStG geht es demgegenüber nicht darum, einem Gesellschafter der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft den Grundbesitz grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen. Sind die tatbestandlichen Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt, wird vielmehr grunderwerbsteuerrechtlich ein zivilrechtlich nicht gegebener Erwerb des Grundbesitzes der Personengesellschaft durch eine andere Personengesellschaft fingiert (BFH-Beschluss vom 11. September 2002 II B 113/02, BFHE 199, 32, BStBl II 2002, 777). Diese Zielsetzung der Vorschrift schließt es wegen fehlender Vergleichbarkeit der Regelungsmaterie aus, die Rechtsprechung zu § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG auf die Auslegung des § 1 Abs. 2a GrEStG zu übertragen.
- 33** Die vollständige Änderung des Bestands der Rechtsträger, die wirtschaftlich hinter einer an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft als Gesellschafterin beteiligten Personen- oder Kapitalgesellschaft stehen, braucht nicht zu einem einzigen Zeitpunkt zu erfolgen. Sie kann vielmehr auch schrittweise in zeitlichen Abständen geschehen. In einem solchen Fall liegt dann ein fiktiver Übergang der Beteiligung der zivilrechtlich an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft beteiligten Gesellschaft auf einen neuen Gesellschafter vor, wenn die vollständige Änderung insgesamt verwirklicht ist. Die Grunderwerbsteuer ist auf diesen Zeitpunkt festzusetzen.
- 34** Die auf einer anderen Rechtsauffassung beruhende Vorentscheidung war aufzuheben.
- 35** 2. Die Sache ist spruchreif. Der Feststellungsbescheid und die Einspruchsentscheidung sind rechtswidrig und waren daher aufzuheben. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG wurde durch den im Bescheid mitgeteilten Lebenssachverhalt und zu dem angegebenen Zeitpunkt (31. März 2006) nicht verwirklicht. Über die unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes der Klägerin durch die Übertragung des Anteils der G-AG am Gesellschaftsvermögen der Klägerin auf die H-GmbH, die nur 94 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen der Klägerin betraf, hinaus ist es zu keiner (mittelbaren) Änderung des Gesellschafterbestandes der Klägerin auf den Stichtag 31. März 2006 gekommen. Die zum 1. Januar 2005 erfolgte Übertragung eines Anteils der I-AG an der C-GmbH auf K und die am 31. März 2006 vorgenommene Übertragung des restlichen Anteils der I-AG an der C-GmbH auf die I-GmbH haben nicht zu einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes der Klägerin geführt. Dabei kann dahinstehen, ob die Übertragung eines Anteils an der C-GmbH auf K deshalb nicht zur Verwirklichung eines mittelbaren Gesellschafterwechsels beitragen konnte, weil K --wie die Klägerin behauptet hat-- an der I-AG beteiligt war. Denn die Anteilsübertragung auf die I-GmbH spielt im Rahmen des Tatbestands des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG keine Rolle, weil die I-AG und somit auch ihre Gesellschafter über ihre Tochtergesellschaft I-GmbH mittelbar an der Klägerin beteiligt geblieben sind. Darauf, dass sich zum 31. März 2006 der Bestand der hinter der I-AG stehenden Rechtsträger, an denen keine gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen bestehen können, vollständig geändert habe, hat das FA den angefochtenen Bescheid nicht gestützt. Etwaige Änderungen der Beteiligungsverhältnisse bei der I-AG sind deshalb für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids ohne Bedeutung (vgl. BFH-Urteil in BFHE 202, 387, BStBl II 2003, 890, unter II.3., m.w.N.).
- 36** Auf die von der Klägerin aufgeworfene Frage, ob § 1 Abs. 2a GrEStG hinsichtlich mittelbarer Änderungen des Gesellschafterbestandes einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft wegen eines strukturellen Vollzugsdefizits verfassungswidrig ist, braucht nicht eingegangen zu werden.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)