

88. Berliner Steuergespräch

# TAGUNGSBERICHT

DAUERBAUSTELLE

GRUNDERWERBSTEUER:

AKTUELLE GESETZESVORHABEN

18. September 2023

## 88. Berliner Steuergespräch

### Dauerbaustelle Grunderwerbsteuer: Aktuelle Gesetzesvorhaben

Tagungsbericht von Berthold Welling und Dr. Andreas Richter. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuergespräche e.V.

**Berthold Welling** | Rechtsanwalt, Geschäftsführer des VCI e.V., Berlin und für Recht, Steuern und Nachhaltigkeit verantwortlich

**Dr. Andreas Richter, LL.M.** | Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Partner bei POELLATH, Berlin

#### GESPRÄCHSLEITUNG

**Prof. Dr. Johanna Hey** | Direktorin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln

#### REFERENTEN

**Prof. Dr. Marc Desens** | Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, insbesondere Steuerrecht und Öffentliches Wirtschaftsrecht an der Universität Leipzig.

**Dr. Stefan Behrens** | Rechtsanwalt, Steuerberater und Partner bei Clifford Chance, Frankfurt am Main

#### PODIUM

**Prof. Dr. Matthias Loose** | Richter im II. Senat des Bundesfinanzhofs und Honorarprofessor an der Ruhr-Universität Bochum (Kompetenzzentrum Steuerrecht)

**Gerda Hofmann** | Ministerialrätin im Bundesministerium der Finanzen und dort u.a. für die Grunderwerbsteuer zuständig

**Carina Berberich** | Head of Tax bei der IntReal Kapitalverwaltungsgesellschaft mbH

Prof. Dr. *Johanna Hey* leitete mit der Bemerkung ein, dass die Themenwahl des 88. Berliner Steuergesprächs aufgrund der existierenden Gesetzesvorhaben höchst aktuell sei. Es gebe den vertraulichen Diskussionsentwurf eines Grunderwerbsteuer-Novellierungsgesetzes vom 15.06. 2023 sowie einzelne „Notfallmaßnahmen“ im Wachstumschancengesetz wie Art. 39, der einen einzufügenden § 23 Abs. 25 GrEStG beinhalte. Hierbei gehe es um eine Antwort auf das MoPeG<sup>1</sup> und die Frage der Nachversteuerung. Daneben werde durch das Wachstumschancengesetz ebenfalls § 14a AO eingefügt. Aus der Existenz des sehr grundsätzlichen Diskussionsentwurfs sowie der Kleinmaßnahmen in Reaktion auf das MoPeG könne man schließen, dass das Novellierungsgesetz nicht zum 01.01.2024 in Kraft treten werde, da es ansonsten nicht der Brückenmaßnahmen bedürfe. Ihrer Meinung nach sei es nicht schlecht, dass man für diese grundlegende Reform mehr Zeit habe. Die entscheidende Frage sei die nach der Dringlichkeit der Reform. Im Hinblick auf die Abschaffung des Gesamthandsvermögens sei umstritten, ob dadurch insbesondere die Befreiungstatbestände in §§ 5, 6 und 7 GrEStG der Boden entzogen würde und diese nicht mehr anwendbar seien. Dahingehend bestehe Druck zur Anpassung des Grunderwerbsteuerrechts. Da ihrer Auffassung nach das Grunderwerbsteuerrecht von Grund auf reformbedürftig sei, sei dies indes zu kurz gegriffen. Man befinde sich in einer ähnlichen Situation wie 1983, als der Steuersatz 7 % betragen habe, ein Wust an Befreiungs- und Ausnahmetatbeständen bestanden habe und der Steuersatz auf 2 % gesenkt worden sei, um im Gegenzug die Befreiungs- und Ausnahmetatbestände abzuschaffen. Heute sei man in den Bundesländern mit dem höchsten Grunderwerbsteuersatz um 0,5 % von den genannten 7 % entfernt, allerdings bestehe vergleichbarer Reformbedarf. Dieser resultiere aus der Menge an Ergänzungstatbeständen im § 1 GrEStG und damit aus einer anderen Stoßrichtung.

Die Grunderwerbsteuer sei zu einem maßgeblichen Umstrukturierungshemmnis geworden, weshalb sie in erheblichem Maße praxisrelevant sei. Die teils hohen Grunderwerbsteuersätze machten auch den privaten Eigentumserwerb schwierig. Im Diskussionsentwurf sei die Möglichkeit der Länder enthalten, hier gewisse „Atemlöcher“ zu schaffen. Mit 18 Mrd. € im Jahr 2021 sei die Grunderwerbsteuer jedoch ein großer Aufkommensfaktor in den Länderhaushalten. Dies mache jede Reform zu einer Diskussion über Gegenfinanzierungsmaßnahmen.

All das zeige, dass die Grunderwerbsteuer vollständig neu gedacht werden müsse. Im Rahmen der Veranstaltung werde man sich dabei auf die Anpassungen anlässlich des MoPeG und die Ergänzungstatbestände konzentrieren. Mit Prof. Dr. *Marc Desens*, *Gerda Hofmann* und Prof. Dr. *Matthias Loose* habe man drei Vertreter des Arbeitskreises Grunderwerbsteuerrecht, der aus dem sächsischen Steuerkreis hervorgegangen sei. Mit dem „Momo“

---

<sup>1</sup> Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts, BGBl. I 2021 S. 3436.

(Grunderwerbsteuer-Modernisierungsmodell) sei durch den Arbeitskreis aus der Wissenschaft heraus ein Gesetzgebungsvorschlag ausgearbeitet worden.

## **A. Referate**

### **I. Prof. Dr. Marc Desens: Vorschlag zur Modernisierung des Grunderwerbsteuerrechts (GrESt-Momo)**

#### **1. Arbeitskreis Grunderwerbsteuerrecht**

Prof. Dr. *Marc Desens* begann sein Referat mit der Vorstellung des Arbeitskreises Grunderwerbsteuerrecht. Die Idee dazu sei im Anschluss an eine Sitzung des sächsischen Steuerkreises vom 26.01.2021 entstanden. Zu diesem Zeitpunkt stand die MoPeG Diskussion ebenfalls am Anfang. Der Impuls zur Gründung eines Arbeitskreises sei nicht nur von ihm, sondern unter anderem auch von Prof. Dr. *Matthias Loose* und *Dirk Krohn*<sup>2</sup> gekommen. Nach personeller Besetzung seien Aufgabenpakete verteilt und diese monatlich besprochen worden, sodass im Frühjahr 2023 das Modell habe vorgestellt werden können. Ausdrücklich sei der Entwurf jedoch vom Diskussionsentwurf des Bundesfinanzministeriums abzugrenzen. Vielmehr seien die Entwürfe nicht deckungsgleich. Dem Bundesministerium der Finanzen habe bei der Erstellung des eigenen Diskussionsentwurfs das sog. Momo bereits vorgelegen.

#### **2. Konzeptioneller Überblick über das geltende Recht**

Prof. Dr. *Marc Desens* leitete zur Ausgangssituation der Grunderwerbsteuer über. Probleme gebe es im aktuellen Grunderwerbsteuerrecht nahezu überall. Es bestünden zwei völlig unterschiedlich konzipierte Ergänzungstatbestände mit § 1 Abs. 2a, 2b GrEStG und § 1 Abs. 3, 3a GrEStG. Die Konkurrenzsituation, in denen beide Ergänzungstatbestände zueinander stünden, sei nicht zu beherrschen. Insbesondere bestehe die Gefahr einer Doppelbesteuerung, da Tatbestände nebeneinander ausgelöst werden könnten. Der Gesetzgeber habe dies mit dem neuen § 16 Abs. 4a, 5 GrEStG gelöst, wonach eine zunächst festgesetzte Grunderwerbsteuer aufgehoben werden könne, sofern man rechtzeitig und in allen Teilen vollständig sowohl die eine als auch die andere Tatbestandsauslösung anzeige. Daneben bestehe die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, die Doppelbesteuerungsprobleme auch über die Frage nach der grunderwerbsteuerlichen Zurechnung lösen könne. Dies wiederum sei im Grunderwerbsteuerrecht überhaupt nicht geregelt, jedoch im wissenschaftlichen Diskurs das Instrument der Stunde.

---

<sup>2</sup> *Dirk Krohn* ist Diplom-Finanzwirt und Steueroberamtsrat bei der Finanzverwaltung Schleswig-Holstein.

Im Hinblick auf die Steuervergünstigung bei Konzernumwandlung nach § 6a GrEStG fielen Sachverhalte unter den Tatbestand, die nach Sinn und Zweck eher nicht darunter fallen sollten, und andere Sachverhalte würden nicht erfasst, die es dem Empfinden nach zu erfassen gelte. Dieser Eindruck sei ebenfalls an der Abweichung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu den gleichlautenden Erlassen der Länder zu beobachten. Dringender Handlungsbedarf bestünde anlässlich des MoPeG hinsichtlich der auf die Gesamthand zugeschnittenen Befreiungstatbestände in §§ 5, 6, 7 Abs. 2 GrEStG. Aufgrund des Wegfalls des Gesamthandbegriffs durch das ab 01.01.2024 in Kraft tretende MoPeG bestehe Klärungs- und Änderungsbedarf. Auch wenn Zivilrechtler einwürfen, dass schon seit 2001 die Form der Gesamthand nicht mehr bestünde, werde dies doch erst mit Einführung des MoPeG ab 01.01.2024 gesetzlich festgeschrieben. Dies mache für die Auslegung des Gesetzeswortlauts im Grunderwerbsteuerrecht aber einen Unterschied. Im Wachstumschancengesetz werde versucht zu verhindern, dass nur durch den gesetzlichen Wegfall der Gesamthand die tatbestandliche Voraussetzung der Einhaltung gewisser nachlaufender Fristen zur Gewährung von Befreiungen nach §§ 5, 6 und 7 Abs. 2 GrEStG nicht plötzlich verletzt würden. Die Frage sei, ob man ab dem 01. Januar 2024 im Wege einer Auslegung die rechtsfähige Personengesellschaft noch als eine Gesamthand im Sinne der §§ 5, 6, 7 Abs. 2 GrEStG begreifen könne. Dazu gebe es zwei Positionen. Nach einer könne man wie bisher vorgehen und dazu lediglich über den Wortlaut springen. Prof. Dr. *Marc Desens* selbst sowie die Mitglieder der Arbeitsgruppe habe dieser Ansatz nicht überzeugt. Sofern man einen eigenständigen Gesamthandsbegriff ohne gesetzliche Änderungen erfinden wolle, müsse man die Aussage treffen, dass vom Sinn und Zweck das Gleiche gemeint sei. Das Problem bei der Grunderwerbsteuer sei die Rechtfertigung von §§ 5, 6, 7 Abs. 2 GrEStG, nach denen das Vermögen den Gesellschaftern zugerechnet werde. Es sei nur eine Änderung der Vermögenssphäre vom Alleineigentum in das Gesamthandseigentum. Der Gedanke, dass es sich um ein verselbstständigtes Gesellschaftseigentum handle, liege den genannten Normen gerade nicht zugrunde. Daher gebe es mehrere Möglichkeiten. So könne man entsprechend dem Wachstumschancengesetz keine Änderungen vornehmen oder Anpassungen tätigen, nach denen die genannten Normen auch für Personengesellschaften gelten. Allerdings führe dies nach Ansicht von Prof. Dr. *Marc Desens* zu Gleichheitsproblemen im Hinblick auf Kapitalgesellschaften. Ferner drohe ein Verstoß gegen EU-Beihilferecht nach Art. 107 f. AEUV. Alternativ könne man die Normen auf die Kapitalgesellschaft ausweiten, was jedoch zu erheblichen Einbußen in den Landeshaushalten führen würde. Das Beihilfeproblem bliebe. Dies sei der Hintergrund der Entwicklung des sogenannten Momo-Vorschlags.

### **3. Das sog. Momo (GrdEST-Modernisierungsmodell)**

#### **a) Konzeptioneller Überblick über das sog. Momo<sup>3</sup>**

Prof. Dr. *Marc Desens* fuhr mit der Vorstellung des Modells fort und beschränkte sich dabei auf die Grundzüge. Die Grundidee, wie Ergänzungstatbestände zu konzipieren seien, sei im Arbeitskreis Grunderwerbsteuerrecht nicht schon zu Beginn gebildet worden, sondern erst am Schluss. Der Arbeitskreis habe sich zunächst einen Ergänzungstatbestand in Form der 100%igen Anteilsvereinigung als Belastungsgrund ausgesucht, um dort die Zurechnungen zu regeln. Nachdem das geschehen sei, habe man sich über die Verhinderung von Gestaltungen Gedanken machen können. Dies solle durch Instrumente passieren, die eng miteinander verbunden seien und sich aus dem Belastungsgrund ableiten lassen müssten, wie die im sog. Momo neu eingeführten Begrifflichkeiten der „Erwerbergruppe“ und das „dienende Interesse“. Schließlich sei eine Konzernklausel als Steuerbefreiung erforderlich, die sich ebenso aus dem Belastungsgrund ableiten lassen müsse. Im Vorschlagsmodell sei der Begriff der Konzernklausel untechnisch zu verstehen, da der Befreiungstatbestand angewendet werden könne, ohne den Begriff Konzern positiv zu definieren. Dies sei die Grundkonstruktion gewesen, an die sich die Behandlung etwaiger Folgefragen angeschlossen habe.

#### **b) Der Belastungsgrund**

Hinsichtlich des Belastungsgrundes hob Prof. Dr. *Marc Desens* hervor, sei es wichtig, die Grunderwerbsteuer so auszugestalten, dass klar werde, warum besteuert werde. Bezogen auf den Ergänzungstatbestand der 100%igen Anteilsvereinigung sei die steuerliche Belastung erklärbar. Beherrsche man 100 % einer Gesellschaft, die ein Grundstück halte, sei das wirtschaftlich damit vergleichbar, dass eine Person selbst Eigentümerin des Grundstücks sei. Gehe man diesen Schritt, dürfe es bei Personen- oder Kapitalgesellschaften sowie bei unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligungen an solchen Gesellschaften keinen Unterschied geben. Aufbauend auf dieser Aussage habe der Arbeitskreis einen eigenen Belastungsgrund für Share-Deals, der zum wesentlichen Bestandteil des Belastungsgrundes der Grunderwerbsteuer werde, konzipiert. Somit sei dies dem Grunde nach keine Gestaltungsverhinderung mehr. Die Klarheit über den Belastungsgrund sei insbesondere im Hinblick auf die Rechtsanwendung wichtig. Im weiteren Verlauf des Vortrags würden einige unbestimmte oder „konkretisierungsbedürftige“ Rechtsbegriffe auftauchen, was für Juristen keine Neuheit sei. Allerdings sei die Kenntnis über den Zweck des Gesetzes erforderlich, um die Begriffe zu konkretisieren.

---

<sup>3</sup> Die begleitenden Vortragsfolien sind auf der Homepage des Berliner Steuergespräche e.V. unter [www.steuergespraech.de](http://www.steuergespraech.de) eingestellt.

Dies sei gegenwärtig im Grunderwerbsteuergesetz nicht möglich, da der Belastungsgrund unklar sei.

### **c) Die Ergänzungstatbestände**

Prof. Dr. *Marc Desens* ging auf den Ergänzungstatbestand im sog. Momo ein. Dieser bestehe aus zwei „Unter“-Ergänzungstatbeständen, bei dem der eine das Rechtsgeschäft (Erwerb von Anteilen) und der andere den Übergang des Eigentums (an Anteilen) jeweils als Rechtsvorgang beinhalte. Die Wirkung beider Rechtsvorgänge sei, dass eine Anteilsvereinigung von 100 % der Anteile an einer Grundstücksgesellschaft stattfinde. Der Rechtsakt selbst und der Zeitpunkt, wann er abgeschlossen ist, sei klar erkennbar, wie es für eine Rechtsverkehrsteuer notwendig sei, auch wenn sich im Detail einige Folgefragen und ihre Lösungen anschließen. Prof. Dr. *Marc Desens* leitete auf ein Fallbeispiel in seiner Präsentation über, bei dem ein Veräußerer 20 % an einer Grundstücksgesellschaft an eine Erwerberin verkaufe, die bereits 10 % an derselben Grundstücksgesellschaft halte. Die Erwerberin sei eine 100%ige Tochtergesellschaft einer sog. Erwerbergesellschaft, die ebenfalls mit 70 % an der Grundstücksgesellschaft beteiligt sei. Dieser Rechtsvorgang in Form des Kaufvertrags und des Übergangs des Eigentums an den Anteilen an der Grundstücksgesellschaft bewirke die 100%ige Anteilsvereinigung bei der Erwerbergesellschaft. Daher werde bei dieser Grunderwerbsteuer ausgelöst. Den Käufer als vermittelnde Gesellschaft, die unmittelbar am Rechtsvorgang beteiligt sei, betrachte man neben der Erwerbergesellschaft als Steuerschuldner.

### **d) Die Zurechnung von Grundstücken**

Prof. Dr. *Marc Desens* fuhr mit der Zurechnung von Grundstücken nach dem sog. Momo fort. Das Modell orientiere sich am Zivilrecht. Abweichungen gebe es nur dort, wo das Grunderwerbsteuerrecht selbst auf das schuldrechtliche Rechtsgeschäft abstelle. Dies gelte im Prinzip ebenfalls bei den Anteilen an einer Grundstücks- oder einer vermittelnden Gesellschaft. Daher werde nicht mehr unterschiedlich zugerechnet. Die Anteile gehörten dem, der zivilrechtlicher Eigentümer sei, mit den genannten etwaigen leichten zeitlichen Verschiebungen. Das Grundstück gehöre der Grundstücksgesellschaft. Eine abweichende Zurechnung, gebe es nicht mehr, dies vermeide die aktuell mögliche Doppelbesteuerung. Sonderregelungen bestünden für Sondervermögen, bei dem das Grundstück nicht der Kapitalverwaltungsgesellschaft, sondern ausschließlich dem Sondervermögen zugerechnet werde. Dies stelle eine Abweichung vom Zivilrecht dar. Damit sollten nicht nur Unit-Deals verhindert, sondern auch die steuerinduzierte Benachteiligung der Vertragspositionen zu Lasten der Anleger und zu Gunsten der Banken aufgelöst werden.

## e) Die Gestaltungsverhinderung

Hinsichtlich der Gestaltungsverhinderung warf Prof. Dr. *Marc Desens* die Frage auf, warum die Beteiligungsgrenzen und Fristen keine ideale Gestaltungsverhinderung bei Share-Deals seien. Die nachlaufenden Fristen begründeten einen hohen Überwachungsaufwand für Steuerpflichtige und Verwaltung sowie eine zukünftige Bewegungsstarre. Die Beteiligungsgrenzen stellten eine Einladung zu unerwünschten Umgehungsgestaltungen dar. Ihre Wirkung sei ein „Hase–und–Igel–Spiel“, bei dem die Nachbesserung der Beteiligungsgrenzen auf die Umgehung antworte und umgekehrt. Bei immer niedrigeren Beteiligungsgrenzen lande man schließlich bei einer Kapitalverkehrssteuer, die zwar grundgesetzlich existiere, aber dem Bund zustehe. Ziel des Modellvorschlags sei es, nicht durch einladende rechtsunsichere, sondern durch zielgenaue Begriffe Gestaltungen zu verhindern. Unerwünschte Gestaltungen müssten so teuer werden, dass es sich bereits aus ökonomischen Gründen lohne, die Steuer zu zahlen. Wenn die kapitalisierten Nachteile der Gestaltung größer als die Steuerersparnis seien, würden Gestaltungen verhindert.

Das erste Instrument zur Gestaltungsverhinderung sei die Erwerbergruppe. Dahinter liege der Grundgedanke, dass mindestens zwei Personen, die sich miteinander abgestimmt hätten, die Gesamtheit der Anteile an der Grundstücksgesellschaft zusammen erwürben. Bei der Frage, ob eine Abstimmung vorliege, sei auf die Faustformel zurückzugreifen, nach der eine Abstimmung dann gegeben sei, wenn der eine nicht erworben hätte, sofern der andere nicht erworben hätte. Problematisch sei die Vollzugsfrage für die Finanzverwaltung hinsichtlich dieser Faustformel. Die Erwerbergruppe sei von dem Arbeitskreis als erstes aufgenommen worden, da im geltenden Recht mit § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG Fälle geregelt würden, die für besteu-erungswürdig zu halten seien. Vereinfacht sei das der Fall, wenn zwei Personen zu jeweils 50 % ein Grundstück erwerben und entsprechend ein Joint Venture eingingen, etwa um das Grundstück gemeinsam zu bewirtschaften. Der Begriff der Erwerbergruppe stamme aus § 8c KStG, habe aber nichts damit gemein. Prof. Dr. *Marc Desens* verwies auf ein Fallbeispiel, in dem der Käufer 80 % und der Co-Investor 20 % einer Grundstücksgesellschaft kauften. Sollten sich beide abgestimmt haben, bildeten sie eine Erwerbergruppe mit der Folge, dass sie Gesamtschuldner seien. Sei eine Abstimmung zu verneinen, wäre das dienende Interesse des Co-Investors als zweites Instrument zu Gestaltungsverhinderung zu prüfen.

Grundgedanke des dienenden Interesses sei die Verhinderung der bisherigen Praxis, dass ein Altgesellschafter Anteile in Höhe von 11 % zurückhalte oder eine andere dritte Person Anteile erwerbe, damit keine Grunderwerbsteuer ausgelöst werde. Bei der Erarbeitung der Definition des dienenden Interesses habe man sich den Verkäufer angeschaut, der als „Klotz am Bein des Käufers“ regelmäßig gesellschaftsrechtlich nicht gewollt sei, andererseits selbst ein Interesse daran habe, nicht am Risiko des Käufers beteiligt zu sein. Daher würden



Gesellschaftsrechte beschränkt und/oder Fix- oder Mindestvergütungen eingeräumt. Dies seien Indizien für die Annahme eines dienenden Interesses. Darüber hinaus würde ein dienendes Interesse widerlegbar angenommen, wenn der Wert der zurückgehaltenen Anteile kleiner als die ersparte Grunderwerbsteuer sei.

Es sei eine Kombination aus der Erwerbergruppe und dem dienenden Interesse möglich, wie folgende Erweiterung des vorangegangenen Falls zeige, bei dem nicht der Käufer allein 89 % an der Grundstücksgesellschaft, sondern der Käufer 60 % und der Co-Investor 20 % an der Grundstücksgesellschaft erwerbe. Käufer und Co-Investor könnten bei vorliegenden Abstimmungen eine Erwerbergruppe darstellen, bei der jedoch 20 % fehlten. Diesen Umstand könne der Verkäufer beseitigen, sofern er als Altgesellschafter ein dienendes Interesse habe, was bei einer Beteiligung von 20 % unwahrscheinlich, jedoch mangels starrer Grenzen zu prüfen sei.

Schließlich, so Prof. Dr. *Marc Desens*, habe sich der Arbeitskreis mit Stiftungsblockern befasst, die aufgrund deutscher aufsichtsrechtlicher Vorgaben nicht mit deutschen, sondern überwiegend bei ausländischen Stiftungen relevant würden. Dazu führte er zwei Beispiele an. Im ersten Fall verkaufe der Verkäufer eine 100%ige Beteiligung an einer Holding an einen Käufer. Die Holding sei zu 89 % an einer Grundstücksgesellschaft beteiligt, und die restlichen 11 % halte sie über eine Stiftung. Allein durch die Vermögensbeteiligung an der Stiftung könne der Käufer nicht beteiligt sein. Im nächsten Beispiel verkaufe der Verkäufer 89 % der Anteile an einer Grundstücksgesellschaft an den Käufer, der die restlichen 11 % über eine Stiftung ausländischen Rechts halte, auf die er – anders als der Verkäufer – mitbestimmenden Einfluss habe. Hier sei der Stiftungsblocker zum dienenden Interesse mit einzubeziehen.

Prof. Dr. *Marc Desens* beschrieb die „Konzernklausel“ als einfach und bezeichnete seine diesbezüglich präsentierte Grafik als „umgekehrten Trichter“. Alles, was sich innerhalb dieses sogenannten Trichters befinde, werde von der Grunderwerbsteuer ausgenommen, unabhängig davon, ob es sich um einen Asset- oder einen Share-Deal, einen Kauf oder eine Umwandlung, eine Konzernstruktur oder kleinere Strukturen handle. Der Weg sowohl in als auch aus dem sogenannten Trichter löse vereinfacht gesprochen Grunderwerbsteuer aus. Diese „Konzernklausel“ sei ein Ersatz für die Streichung von §§ 5, 6, 6a, 7 Abs. 2, Abs. 3 GrEStG und stelle keine Steuervergünstigung, sondern einen Ausschluss besteuierungsunwürdiger Fälle nach Maßstab des Belastungsgrundes dar. Diskutiert würden noch mögliche Ergänzungen etwa bei kleineren Fällen hinsichtlich persönlicher Befreiungen in Kombination mit beherrschenden Gesellschaftern. Ferner werde noch debattiert wie Fälle, die unter §§ 5 Abs. 2, 6 Abs. 1, 2, 3 GrEStG fielen, zu lösen seien.

## **f) Folgeanpassungen**

Prof. Dr. *Marc Desens* schloss mit einigen Hinweisen zu den Folgeanpassungen im sogenannten Momo. Persönliche Befreiungen würden vollständig auf Share-Deals angewendet. Es seien härtere Regeln für die Bemessungsgrundlage in Form einer Art Mindestbesteuerung für die Fälle vorgesehen, in denen Share-Deals nur für den Zweck gewählt würden, eine niedrigere Bewertung zu erreichen. Wenn im Kaufvertrag ein Wert von 1 Mio. € für ein Grundstück vorgesehen werde, solle die Bewertung im Zuge des Share-Deals nicht 400 Tsd. € betragen. Seien sich Parteien über den Wert eines Grundstücks einig, sei das die richtige Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer. Dies seien Aspekte, die man in den Regierungsentwürfen noch nicht gesehen habe. Großer Vorteil des Modellvorschlags sei die Möglichkeit, im laufenden System einiges nachjustieren und ändern zu können, sollten Dinge nicht funktionieren oder Uneinigkeit hinsichtlich der Erwerbergruppe, des dienenden Interesses oder der Konzernklausel bestehen. Man müsse nicht das gesamte System in Frage stellen.

## **II. Referat von Dr. Stefan Behrens zum Diskussionsentwurf eines Grunderwerbsteuer-Novellierungsgesetzes vom 15. Juni 2023 (GrEStNG-E)**

### **1. Befund *de lege lata***

Dr. *Stefan Behrens* begann mit dem Hinweis, dass nach dem GrEStNG-E die bisherigen Ergänzungstatbestände §§ 1 Abs. 2a bis 4 GrEStG aufgehoben würden. An ihre Stelle trete die Anteilsvereinigung in § 1a GrEStNG-E. Soweit es die Anteilsvereinigung (100 %) in der Hand einer Person als Erwerber betreffe, sei man in gewohnten Fahrwassern. Bis Ende 1999 habe man die Anteilsvereinigung von 100 % bei einem Rechtsträger besteuert, weil man die ein Grundstück besitzende Gesellschaft dem Grundstück gleichgestellt habe. Dies sei zunächst auf 95 % und Mitte 2021 schließlich auf 90 % abgesenkt worden. Zwar habe es bei der letzten Absenkung eine Diskussion über die Frage gegeben, wie weit man senken dürfe, letztlich habe man sich aber aus verfassungsrechtlichen Gründen auf 90 % geeinigt. Dies sei der Befund.

### **2. Die Anteilsvereinigung nach § 1a GrEStNG-E**

#### **a) Die Strukturprinzipien des Grunderwerbsteuergesetzes und des GrEStNG-E**

Schwierig sei, so Dr. *Stefan Behrens*, das Thema der neuen Vereinigung der Gesamtheit der Anteile in der Hand einer Mehrzahl von Personen als Erwerbergruppe nach § 1a GrEStNG-E, entsprechend dem Vorschlag des Arbeitskreises Grunderwerbsteuerrecht. Der Diskussionsentwurf enthalte den Satz: „§ 1a GrEStNG-E folgt in seiner Ausgestaltung den Strukturprinzipien der Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrsteuer.“ Damit seien die bisherigen

Strukturprinzipien gemeint. Fraglich sei, was die Strukturprinzipien der Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrsteuer seien. In vielen Entscheidungen des Bundesfinanzhofs heiÙe es dazu, dass nicht der Anteilserwerb als solcher besteuert werde, sondern die durch den Anteilserwerb ausgelöste Änderung der grunderwerbsteuerrechtlichen Zuordnung des Gesellschaftsgrundstücks. Gemeint sei damit die Erlangung der Sachherrschaft auf Gesellschafterebene auf das Gesellschaftsgrundstück. Die bisherige Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 GrEStG wolle nicht den Anteilserwerb, sondern die geänderte Zuordnung des Gesellschaftsgrundstücks zum 90 %-Gesellschafter besteuern, weil dieser die Sachherrschaft erlangt habe und einen Rechtsträger darstelle. Die Grunderwerbsteuer besteuere den Rechtsträgerwechsel. Hier bestehe seines Erachtens der Bruch. Wenn man die Erwerbergruppe so weit ziehe, dass jedwede Abstimmung etwa zum Zeitpunkt oder zur Höhe des Erwerbs als Anlass genommen werden könne, die Mehrzahl der erwerbenden Personen zu einer Erwerbergruppe zusammenzufassen, verließ man die bisherigen Strukturprinzipien der Grunderwerbsteuer. Den für den Rechtsträgerwechsel erforderlichen Rechtsträger habe man seiner Auffassung nach nicht bei jedweder Abstimmung, auch nicht nach der Faustformel zur Erwerbergruppe nach dem sogenannten Momo. Dr. *Stefan Behrens* verwies auf den Vergleich zwischen dem Erwerb eines Mitunternehmeranteils und dem Erwerb eines Gesellschaftsanteils unterhalb der für die Sachherrschaft erforderlichen Quote. Anlässlich der Klage von einer Person, die einen 3/14 Mitunternehmeranteil an einem Grundstück grunderwerbsteuerpflichtig erworben habe und sich auf den Gleichheitssatz im Hinblick auf die grunderwerbsteuerliche Nichtbesteuerung vom selben Erwerbsvorgang mit 3/14 Beteiligung an einer grundstückbesitzenden Gesellschaft berief, habe der Bundesfinanzhof<sup>4</sup> herausgearbeitet, dass beim Erwerb der Mitunternehmeranteile im Gegensatz zum Erwerb der Gesellschaftsanteile ein Rechtsträgerwechsel vorliege. Der Mitunternehmer habe unmittelbar Sachherrschaft über den Mitunternehmeranteil, während der Erwerber des Gesellschaftsanteils keine Sachherrschaft habe.

#### **b) „Abgestimmte“ Anteilserwerbe einer Erwerbergruppe**

Dr. *Stefan Behrens* These sei, dass die Abstimmung des gemeinsamen Erwerbs allein für die Übertragung der Sachherrschaft auf einen neuen Rechtsträger nicht ausreichend sei. Da das Merkmal der Abstimmung im GrEStNG-E nicht weiter konkretisiert sei, könnte bereits der kurze Austausch über technische Details des Erwerbs ausreichen, um den Erwerbstatbestand zu verwirklichen. Notwendig sei das Erfordernis der Abstimmung in Bezug auf das zukünftige Beherrschen der Grundstücksgesellschaft, damit eine Sachherrschaft zugeordnet werden könne. Dazu seien bindende Vereinbarungen unter den Erwerbenden erforderlich, dass sie sich in Bezug auf ihr Verhalten gegenüber der Grundstücksgesellschaft abstimmen wollten.

---

<sup>4</sup> BFH, Beschluss vom 15. Mai 2019 – II B 55/18.

Im Diskussionsentwurf werde jedoch gleichgerichtetes Interesse wie in § 8b Abs. 1 S. 2 KStG nicht verlangt. Das Merkmal der Abstimmung gebe es auch im Außensteuergesetz seit dem ATAD-Umsetzungsgesetz in Form des Beherrschungsprinzips bezogen auf einen Gesellschafter bei der ausländischen Zwischengesellschaft. Dort müsse man sich in Bezug auf die Zwischengesellschaft abgestimmt verhalten, damit man nahestehende Person werde, sodass der Anteil, den man selbst halte, der anderen Person zugerechnet werde. Fordere man auch bei der Grunderwerbsteuer eine verbindliche Abstimmung hinsichtlich des zukünftigen Verhaltens der Gruppe gegenüber der Gesellschaft, sei man streng genommen noch nicht beim Rechtsträgerwechsel, da man eine BGB-Innengesellschaft habe, die nach bisher Rechtslage nicht Zurechnungssubjekt sein könne. 2014 habe der Bundesfinanzhof<sup>5</sup> eine Erbengemeinschaft nur wegen der gesamthändischen Verbundenheit als Erwerberin im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG qualifiziert. Diese habe man bei einer BGB-Innengesellschaft nicht. Die Frage sei, ob man die BGB-Innengesellschaft als Person definieren wolle, die Erwerberin sei. Problematisch sei da, dass die BGB-Innengesellschaft nicht rechtsfähig sei und an die sich abstimmenden Personen in der BGB-Innengesellschaft Bescheide zu erlassen seien.

Dr. *Stefan Behrens* verwies auf den Diskussionsentwurf, nach dem eine Abstimmung durch den Veräußerer oder einen Beauftragten ausreichend sei. Wer dazu von wem beauftragt werden müsse, sei nicht weiter konkretisiert. § 1a Abs. 7 Satz 6 GrEStNG-E beinhalte die widerlegliche Vermutung, dass eine solche Abstimmung vorliege, wenn mehrere Erwerbe im sachlichen oder zeitlichen Zusammenhang stünden. Er stelle sich die Frage, ob es Fälle geben könne, in denen man, ohne Kenntnis davon zu haben, Mitglied einer Erwerbergruppe sei. Wie groß der Zeitraum zwischen Erwerbsvorgängen sein könne, damit noch ein zeitlicher Zusammenhang vorliege, sei im Diskussionsentwurf nicht konkretisiert, im sogenannten Momo sei von einem Jahr die Rede. Rechte, die zu weiteren Anteilsbewegungen führten, wie Put- und Call-Optionen oder Mitveräußerung oder Miterwerbsrechte, seien ebenfalls ausreichend. Die Situation, dass man gesamtschuldnerisch haftender Steuerschuldner sein könne, ohne es zu wissen, sei misslich. Vorliegend sei man vermutetes Mitglied einer Erwerbergruppe, sodass man selbst die Beweislast für das Nichtvorliegen von Abstimmungen trage. Dies sei eine ungünstige Situation. Im Grunderwerbsteuerrecht gebe es eine, seiner Meinung nach, rechtsstaatlich bedenkliche Konstellation im Bereich der Rechtsprechung zum „einheitlichen Vertragswerk“<sup>6</sup>. Dort habe der Erwerber eines Grundstücks nicht gewusst und nicht erkennen können, dass Grundstücksverkäufer und Bauunternehmer zusammengewirkt hätten. Der Bundesfinanzhof habe entschieden, dass es ausreichend sei, wenn das anhand äußerer

---

<sup>5</sup> BFH, Urteil vom 12. Februar 2014 - II R 46/12.

<sup>6</sup> BFH, Urteil vom 19. Juni 2013 - II R 3/12.

Merkmale objektiv festgestellt werden könne. Dr. *Stefan Behrens* habe die Sorge, dass man in solch eine Richtung auch beim GrEStNG-E laufe.

Er fuhr mit einem Beispiel aus dem Fondsbereich fort. Bei dem Aufsetzen einer Immobiliengesellschaft, an der sich verschiedene Investoren beteiligen sollten, gebe es immer eine Person, die die Struktur der Gesellschaft vom ersten Anteilserwerb an plane. Der Kauf der Immobilie und das Einwerben der Investoren, die durch ihre Einlagen beteiligt seien, sei von Beginn an geplant. Nach der Begründung des Diskussionsentwurfs gelte das Rechtsgeschäft als „abgestimmt“. Das gemeinsame Beherrschen der Fondsinvestoren werde nicht verlangt. Seines Erachtens müsse dies jedoch erforderlich sein. Werde eine solche Fondsimmobiliengesellschaft innerhalb eines Jahres errichtet, sei ein zeitlicher Zusammenhang gegeben, sodass die Vermutung zum Bestehen einer Erwerbergruppe zu widerlegen sei. Heute könne man sich bei § 1 Abs. 2a, 2b GrEStG mit der Unterscheidung zwischen Alt- und Neugesellschafter behelfen, indem man bereits Investoren mit mehr als 10%iger Beteiligung aufnehme, sodass beim Hinzutreten weiterer Investoren die 90 % nicht überschritten würden. Innerhalb des § 1 Abs. 3 GrEStG und des § 1 Abs. 3 GrEStNG-E spiele die Unterscheidung zwischen Alt- und Neugesellschafter und ob das Grundstück bereits vorhanden war, keine Rolle. Bei § 1 Abs. 3 GrEStG komme es lediglich darauf an, dass die Gesellschaft in dem Augenblick ein Grundstück habe, in dem die 90 % erreicht würden. Sollte der präsentierte Fondsfall wie geschildert behandelt werden, wäre das eine arge Verschärfung.

Im nächsten Fall, den Dr. *Stefan Behrens* vorstellte, seien vier Gesellschafter seit Jahrzehnten zu je 25 % an einer GmbH beteiligt, die ein Grundstück halte. Ein Gesellschafter veräußere nun 1/3 seines Anteils an die übrigen Gesellschafter, die in Bezug auf die Erwerbe der Anteile abgestimmt vorgingen. Im Diskussionsentwurf stehe, der neue § 1a GrEStNG-E sei auf alle Erwerbsvorgänge anwendbar, die nach dem 31.12.2023 verwirklicht würden. Ferner besage § 1a Abs. 7 S. 3 GrEStNG-E, dass all die Anteilserwerbe abgestimmt seien, die dazu führten, dass die Gesamtheit der Anteile in der Hand der Mehrzahl von Personen einer Erwerbergruppe vereinigt würden. Fraglich sei in der vorliegenden Fallkonstellation, bei der die Übertragung der Anteile des ausscheidenden Gesellschafters auf die Mitgesellschafter nach dem 31.12.2023 geschehen sei, ob die Erwerbe, die zur Ausgangsstruktur geführt hätten und mitunter viele Jahre in der Vergangenheit liegen könnten, bereits abgestimmt gewesen seien und ob dies zu prüfen sei. Sei dem so, sei ferner fraglich, ob diese Abstimmung von vor vielen Jahren und die nach dem 31.12.2023 zu einer großen Abstimmung zusammenzufassen seien, sodass tatsächlich eine Anteilsvereinigung in der Hand einer Mehrzahl von Personen als Erwerbergruppe zu bejahen sei. Dies könne nicht sein. Bisher sei das Ausscheiden des einen Gesellschafters kein die Grunderwerbsteuer auslösender Fall, da die übrigen Gesellschafter längst Altgesellschafter seien.

Dr. *Stefan Behrens* fuhr mit einer rechtstechnischen Frage fort, anlässlich derer er einen Fall präsentierte: Die Person, die alle Anteile vereinige, sei grunderwerbsteuerliche Steuerschuldnerin. Bei der Erwerbergruppe seien Steuerschuldner die Personen, die keinen anderen Personen über ihnen eine Beteiligung vermittelt. Nehme man diese Ausführungen des Diskussionsentwurfs ernst, könnten die obersten Gesellschafter Tausende sein. Jeder von ihnen hafte für die volle Grunderwerbsteuer gesamtschuldnerisch. Das Momo handhabte dies anders, da dort der Vorrang der Erwerbergruppe mit der geringsten Mitgliederzahl gelte und bei gleicher Mitgliederzahl die oberste Erwerbergruppe hafte. Nach geltendem Recht schulde entsprechend § 1 Abs. 2b GrEStG die Gesellschaft, welche das Grundstück besitze, selbst die Steuer. Die Gesellschaft sei gleichzeitig Subjekt und Steuerschuldner, ohne dass sie dazu beitrage, dass die Steuer entstehe. Durch den GrEStNG-E und je nach Fall gegebenenfalls auch durch das Momo werde dies in das Gegenteil verkehrt. Es sei nicht mehr die unterste Gesellschaft Steuerschuldnerin, sondern die oberste Gesellschaft. Leichter beherrschbar sei die Situation bei den §§ 1 Abs. 2a, 2b GrEStG. Nehme man den Wortlaut des § 1a Abs. 2 S. 3 GrEStNG-E ernst, schaue man durch bis ganz oben zur natürlichen Person, juristischen Person des öffentlichen Rechts oder zur Stiftung, d.h. zu den Rechtsträgern, die nicht mehr von anderen Beteiligten gehalten würden. Dies könne so nicht umgesetzt werden. Ebenfalls zu beleuchten sei die Frage, was passiere, wenn der Verkäufer die Anteile an seiner grundbesitzenden GmbH in verschiedene Ebenen der Käuferstruktur verkaufe. Nach seinem Verständnis des Diskussionsentwurfs bestehe die maßgebende Erwerbergruppe aus den Personen ganz oben in der Kette, die nicht wieder einer anderen Person eine Beteiligung vermittelt. Nach dem Momo sei dies wohl anders zu beurteilen.

### c) „Dienendes Interesse“

Dr. *Stefan Behrens* leitete auf das dienende Interesse als zweites großes Problem über. Schaue man sich die Regelbeispiele des § 1a Abs. 8 Nr. 2 Satz 2 a, c GrEStNG-E an, seien dies empirische Feststellungen von Sachverhalten, wie sie häufig bei Fällen liegen, die für besteuernswürdig gehalten würden. Sie seien jedoch nicht verallgemeinerungsfähig. Da es sich um Regelbeispiele handle, könnten der Erwerber oder die Mitglieder der Erwerbergruppe als Steuerpflichtige beweisen, dass der Außenstehende, der nicht zur Erwerbergruppe gehöre, kein dienendes Interesse habe. Dies sei eine spannende Konstellation. Könne der Außenstehende oder könnten die Erwerber für den Außenstehenden beweisen, dass der Außenstehende mit seiner Beteiligung einen Gewinn oder Überschuss erwarten dürfe, habe er, nach Ansicht von Dr. *Stefan Behrens*, ein eigenes Interesse. Sachfremd sei insofern das Verhältnis des Werts seiner Beteiligung zur sonst anfallenden Grundsteuer. Dr. *Stefan Behrens* fuhr mit einem Fall zum Sondervermögen im Sinne der Treuhandlösung fort. Dinglicher Eigentümer dessen, was zum Sondervermögen gehöre, sei die Kapitalverwaltungsgesellschaft. In

§ 1b GrEStGNG-E befinde sich die Regelung, nach der dieses Sondervermögen für Zwecke des § 1a GrEStGNG-E als Grundstücksgesellschaft gelte. Nach dem Diskussionsentwurf sei es egal, wieviel Prozent der Erwerber oder die Erwerbergruppe erwerbe. Wenn jemand Anteile an diesem Sondervermögen erwerbe, führe dies dazu, dass alle anderen im dienenden Interesse seien. Da Sondervermögen in aller Regel viele Investoren haben und viele Grundstücke beinhalten, wäre die Grunderwerbsteuer, die anfielen, wenn es zu einer Anteilsvereinigung käme, enorm hoch. Die einzelnen Anteilswerte der einzelnen Anleger lägen jedoch unter einem die Grunderwerbsteuer auslösenden Wert. Nehme man den Diskussionsentwurf ernst, würde in solchen Fällen dauernd Grunderwerbsteuer ausgelöst. Nach dem sächsischen Arbeitskreis sei das dienende Interesse nur dann relevant, wenn der Erwerber oder die Erwerbergruppe die Mehrheit der Anteile erwürben. Dadurch werde das Thema entschärft. Dennoch bleibe ein Unbehagen. Klassischerweise beteilige man sich am Sondervermögen, indem man Geld anlege, um einen Überschuss zu erwirtschaften. Details hinsichtlich der anderen Investoren spielten dabei für den Anleger keine Rolle. Der Mehrheitsinvestor wisse nicht, wer die anderen seien. Dr. *Stefan Behrens* These sei, dass das Konzept des GrEStGNG-E nicht auf diese Konstellation zuträfe.

#### **d) Die Doppelzurechnung**

Dr. *Stefan Behrens* widmete sich dem Thema der Doppelzurechnung, welches im sogenannten Momo nicht existiere, da das Grundstück entweder beim zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentümer sei. Der Diskussionsentwurf verdopple hingegen und überschreibe das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 14.12.2022<sup>7</sup>, bei dem es um die Frage gegangen sei, ob die Gesellschaft das Grundstück für Zwecke des § 1 Abs. 3 GrEStG noch im Vermögen habe, wenn sie jemand anderem die Verwertungsbefugnis an dem Grundstück verschaffe. Der Bundesfinanzhof habe dies verneint, da die Ergänzungstatbestände einen wirtschaftlichen Hintergrund hätten. Dies überschreibe der Diskussionsentwurf auch für die Gesellschaftsanteile und das Treuhandlösungssondervermögen. Nach § 1b Abs. 4 GrEStGNG-E würden die Grundstücke und Grundstücksgesellschaftsanteile im Sondervermögen einerseits der Kapitalverwaltungsgesellschaft, andererseits dem Sondervermögen als fiktive Grundstücksgesellschaft und damit den Anteilsscheininhabern zugerechnet. Diese Doppelzurechnung sei seiner Auffassung nach nicht richtig, auch wenn er wisse, woher sie komme. Wenn nämlich ein Käufer einen Treuhänder mit dem Kauf eines Grundstücks beauftrage, werde im Verhältnis des Treuhänders zum Dritten § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG und im Verhältnis des Käufers zum Treuhänder § 1 Abs. 2 GrEStG verwirklicht. Dies sei jedoch nicht auf die Frage der Zugehörigkeit von Grundstücken zum Vermögen einer Gesellschaft zu übertragen.

---

<sup>7</sup> BFH, Urteil vom 14. Dezember 2022 – II R 40/20.

### 3. Die neue „100%-Konzernklausel“

Bei der sog. 100%-Konzernklausel nach § 5 Abs. 1 GrEStNG-E, so Dr. *Stefan Behrens*, komme es darauf an, dass vorher wie nachher dieselbe Person den bestimmenden Einfluss habe. Blicke es dabei, müsse die Doppelzurechnung dazu führen, dass zwei Personen den bestimmenden Einfluss haben könnten. Ferner bestehe keine Deckungsgleichheit bei der neuen Anteilsvereinigung nach § 1a GrEStNG-E und der sog. 100%-Konzernklausel in § 5 Abs. 1 GrEStNG-E. Bei § 1a GrEStNG-E schaue man auf die Mehrzahl der Personen als Erwerbergruppe einer Hand, während man bei § 5 Abs. 1 GrEStNG-E auf eine Person schaue. Habe er den Diskussionsentwurf richtig verstanden, blende man in § 1a GrEStNG-E Dritte, die Anteile im angeblich dienenden Interesse hielten, aus. In § 5 Abs. 1 GrEStNG-E stehe dazu nichts. Daher habe die Befreiung einen kleineren Anwendungsbereich als der Erwerbstatbestand nach § 1a GrEStNG-E. Schaue man sich das EuGH-Urteil zur EU-Beihilfe vom 19.12.2018<sup>8</sup> an, stelle man fest, dass die Begründung, nach der die selektive Maßnahme des § 6a GrEStG sich doch in das System einfüge, nicht mehr passe.

Dr. *Stefan Behrens* beendete sein Referat mit dem Hinweis auf § 16 Abs. 5 GrEStNG-E, der eine rechtzeitige und in allen Teilen vollständige Anzeige verlange und damit unverhältnismäßig streng gehalten sei. Dies müsse nach seiner Einschätzung abgeschwächt werden.

### B. Podiumsdiskussion

Prof. Dr. *Johanna Hey* richtete sich mit der Frage an *Gerda Hofmann*, wie sich der Diskussionsentwurf des Bundesfinanzministeriums zu dem erarbeiteten Konzept des Arbeitskreises Grunderwerbsteuerrecht verhalte und ob es sich entsprechend Dr. *Stefan Behrens* Ausführungen bei dem Diskussionsentwurf tatsächlich um eine Abkehr von dem Grunderwerbsteuerlichen Beherrschungsdogma handle.

*Gerda Hofmann* begann mit der Bemerkung, dass sich der Arbeitskreis sowohl aus Wissenschaftlern, als auch aus in der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung tätigen Personen zusammensetze. Dem Diskussionsentwurf liege die Überlegung zugrunde, zusammen mit den Ländern eine Konzeption zur Verbesserung der Grunderwerbsteuer zu entwickeln. Die quotale Besteuerung, die heute bestehe, sei sehr gestaltungsanfällig. Das sehe man daran, dass die Finanzverwaltung den Steuerpflichtigen mit Gesetzesänderungen hinterherjage. Man müsse sich über den Belastungsgrund der Grunderwerbsteuer klarwerden, der – wie dargestellt – im Rechtsträgerwechsel an einem Grundstück und nicht in der Übertragung von Anteilen liege. Ansonsten hätte man eine Kapitalverkehrssteuer, deren Einnahmen dem Bund zufließen. Es

---

<sup>8</sup> EuGH, Urteil vom 19. Dezember 2018 - C-374/17.



stelle sich bei der Übertragung von 90 % der Anteile die Frage, ob die Zugrundelegung von 100 % des Werts des Grundstücks zu rechtfertigen sei. Vor diesem Hintergrund und der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise unter Berücksichtigung des Belastungsgrundes sei der Diskussionsentwurf entstanden. Neben den Gestaltungsmöglichkeiten aufgrund des aktuell geltenden Rechts seien erhebliche Umstrukturierungshemmnisse in der Wirtschaft aufgrund der aktuell geltenden Haltefristen zu verzeichnen. Es handele sich bei dem Diskussionsentwurf um eigene, grunderwerbsteuerrechtliche Definitionen. Ein Rückgriff etwa auf § 8c KStG sei demnach nicht erforderlich. Es handle sich nicht um einen politischen Diskussionsentwurf, sondern um einen Vorschlag auf Fachebene.

Prof. Dr. *Johanna Hey* wandte sich an *Carina Berberich* mit der Frage, welche Punkte des aktuellen Rechts aus ihrer Sicht dringend zu reformieren seien und welche Reform die Praxis brauche.

*Carina Berberich* betonte, dass sie aus der Praxis stets mit der Brille der Kapitalverwaltungsgesellschaft spreche. Sie mache Share-Deals wie andere auch, bei denen sie nachvollziehen könne, dass es sich um besteuerswürdige Sachverhalte handle. Ihr sei bewusst, dass die Politik hier nachjustieren müsse. Die Rechtssicherheit sei aufgrund der Änderung der Nachhaltigkeitsfristen, der Änderung auf 10,1 % und der Erhöhung auf zehn Jahre in den letzten Jahren sowie aufgrund des aktuellen Rechts stets in Frage gestellt. Bei der Verwaltung großer Immobilienbestände entstehe so großer Monitoring-Aufwand. Daher seien einfachere und gezieltere Regelungen, die größere Rechtssicherheit gewährleisteten, wünschenswert. Dies sei aufgrund der unbestimmten Rechtsbegriffe im Diskussionsentwurf nach ihrer Auffassung nicht zwangsläufig gegeben. Anzeigepflichten und Anzeigefristen seien ebenfalls ein wichtiges Thema. Anzeigefristen sollten verlängert werden. Die Meldefrist von 14 Tagen sei unabhängig von Share-Deals schwer einzuhalten. Hinsichtlich des MoPeG sei allen daran gelegen, dass nur durch den Wegfall des Begriffs der Gesamthand kein Tatbestand geschaffen würde, durch den eine Nachversteuerung drohe. Das Wachstumschancengesetz gewährleiste dies, allerdings mit minimalen Regelungen.

*Carina Berberich* verwies auf das starre Korsett, in dem sich die Kapitalverwaltungsgesellschaften befänden. Das zivilrechtliche Eigentum an den Grundstücken liege bei der Kapitalverwaltungsgesellschaft, sodass jeder Eigentumswechsel an dieser Gesellschaft bei ca. 60 Mrd. € Grundvermögen zu einer massiven Grunderwerbsteuerbelastung führen könne. Diese etwaig entstehende Grunderwerbsteuer könne die Kapitalverwaltungsgesellschaft nicht zahlen, sodass die Last am Ende der Steuerzahler zu tragen habe. Die Anleger im institutionellen Bereich seien nämlich etwa Versorgungswerke, Versicherungen und kirchenähnliche Anleger. Dahingehend werde die Altersvorsorge verwaltet, sodass diese Anleger nicht besteuert werden sollten. Ein Blick sei ebenfalls auf Fälle zu werfen, in denen beispielsweise wegen des

Scheiterns von Projektentwicklungen oder Finanzierungen eine Kapitalverwaltungsgesellschaft beendet werde. Aktuell bestehe in § 100a KAGB eine Ausnahme, sodass in solchen Fällen keine Grunderwerbsteuer anfalle, wenn die Sondervermögen auf die Depotbank übergingen und abgewickelt würden. Man müsse sich fragen, ob dieser zwingende Abverkauf in Zeiten variierender Preise im Interesse des Anlegers sei oder ihm zuzumuten sei, obwohl er für die Insolvenz der Kapitalverwaltungsgesellschaft keine Verantwortung trage. Hier müsse die BaFin eine weitere Ausnahmeregelung im geltenden Recht für die Fälle schaffen, in denen die Insolvenz nicht mehr abzuwenden sei. Dann solle es möglich sein, eine andere Kapitalverwaltungsgesellschaft zu finden, die das Sondervermögen verwalte, ohne Besteuerung der Grundstücke auszulösen. In den Sondervermögen sei man mit etwa 13 % stark fremdfinanziert.

Prof. Dr. *Johanna Hey* richtete sich mit zwei Fragen an Prof. Dr. *Matthias Loose*. Zunächst wollte sie wissen, welche Auswirkungen eine grundlegende Reform auf die Anwendung der bisherigen Rechtsprechung habe. Der Belastungsgrund sei nach Prof. Dr. *Marc Desens* schließlich der gleiche. Darüber hinaus werde durch das MoPeG der gleichheitsrechtliche Einwand der Ungleichbehandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften zwingend. Interessant sei zu erfahren, ob der Bundesfinanzhof vorlegen würde, wenn über das Wachstumschancengesetz hinaus nichts geschehen würde.

Prof. Dr. *Matthias Loose* merkte einleitend zum Arbeitskreis an, dass dieser weder das Gesetzgebungsverfahren vorbereitet oder initiiert habe, noch vom Bundesfinanzministerium beauftragt worden sei. Prof. Dr. *Marc Desens* habe bereits den zeitlichen Ablauf deutlich gemacht. Im Zuge einer Veranstaltung des sächsischen Steuerkreises, an der unter anderem er selbst, Prof. Dr. *Marc Desens* und *Dirk Krohn* teilgenommen hätten, habe man festgestellt, dass es mit dem aktuellen Grunderwerbsteuerrecht so nicht weitergehen könne. Damals sei das sogenannte Share-Deal-Gesetz, welches Mitte 2021 gekommen sei, auf Eis gelegt worden. Erst im Laufe des Jahres sei es überraschend mit einer gewissen Geschwindigkeit wieder aufgenommen worden. Die Überlegung im Arbeitskreis sei gewesen, wie man das Grunderwerbsteuerrecht losgelöst von einem Gesetzesvorhaben und die Beteiligung an grundbesitzenden Gesellschaften neu denken könne. Dabei sei immer vom Grundgedanken auszugehen, dass der Rechtsträgerwechsel besteuert werden solle. Demnach sei der Anteilserwerb nur dann zu besteuern, wenn man 100%igen Zugriff auf das Grundstück habe.

Prof. Dr. *Matthias Loose* kam auf etwaige Rechtsunsicherheiten im Zusammenhang mit unbestimmten Rechtsbegriffen wie „dienendes Interesse“ oder „Erwerbergruppe“ zu sprechen. Zunächst müsse man sich im Status quo die Rechtsunsicherheiten anschauen. Das Verhältnis der Ergänzungstatbestände zueinander sei völlig ungeklärt. Zwar habe der Gesetzgeber § 16 Abs. 4a GrEStG geschaffen, allerdings sei offen, ob dieser den Begriff „in Betracht

kommt“ nach § 1 Abs. 3 GrEStG ausfülle. Dieser offene Rechtsbegriff bedürfe der Auslegung. Die Zurechnung von Grundstücken habe der Bundesfinanzhof durch ein Obiter Dictum klarzustellen versucht. Nach wie vor seien dort viele Fragen, wie etwa das Zusammenwirken von Zurechnung und § 16 GrEStG oder die Rückgängigmachung eines Erwerbervorganges, der zu einer Zurechnung geführt habe, ungeklärt. Zu den fiktiven Erwerbervorgängen, welche von Dr. *Stefan Behrens* als im Widerspruch mit dem Rechtsgedanken stehend kritisiert worden seien, sei anzumerken, dass die §§ 1 Abs. 2a, 2b GrEStG ebenfalls dem Rechtsgedanken widersprüchen. Dort gebe es keinen Rechtsträgerwechsel. Vielmehr bedürfe es dort der Fiktion einer alten Personen- bzw. Kapitalgesellschaft, die an eine fiktive neue Personen- bzw. Kapitalgesellschaft ein Grundstück verkaufe, obwohl dieselbe Grundstücksgesellschaft nach wie vor im Grundbuch stehe. Das bedeute hohes Abstraktionsniveau. Aufgrund der fiktiven Erwerbervorgänge gebe es unterschiedliche Behandlungen bei den persönlichen Befreiungsvorschriften. Kein Zivilrechtler könne ferner erklären, was ein mittelbarer Wechsel im Gesellschafterbestand sei. Man sehe, es gebe eine ganze Reihe an Problemen, die es zu lösen gelte. Daraus sei die Fokussierung auf den Ursprungsgedanken entstanden, der entsprechend § 1 Abs. 3 GrEStG in der Anteilsvereinigung an einer grundbesitzenden Gesellschaft zu 100 % liege. Die §§ 1 Abs. 2a, 2b GrEStG seien nur ins Gesetz gekommen, um Gestaltungen durch Zurückhalten von zunächst 0,1 % bis schließlich 5,1 % zu verhindern. Steuerrechtlern sei klar geworden, dass die ständige Senkung der erforderlichen Beteiligungsgrenze zu nichts führe. Momentan habe man das Problem, dass etwa zum Zeitpunkt des Closings die Gesellschaft und zum Zeitpunkt des Signings der Gesellschafter besteuert würde. Dieser Status quo begründe ein großes Chaos. Dies sei im Auge zu behalten, wenn man die durch eine Reform neu entstehenden Rechtsunsicherheiten anmahne. Er gehe nicht auf Details einer möglichen Reform ein, da es weder seine Aufgabe, noch die des Arbeitskreises sei. Detailfragen seien im gesetzgeberischen Verfahren zu diskutieren. Vom Prinzip her sei es jedoch wichtig, sich auf den Grundgedanken zu besinnen. Dass die Grunderwerbsteuer dringend eine Reform brauche, sei klar.

Prof. Dr. *Matthias Loose* kam auf die §§ 5, 6 GrEStG zu sprechen. Bei der letzten DStJG-Tagung, bei der es um die Transparenz im Steuerrecht gegangen sei, habe er über die Erbschaft- und Schenkungssteuer referiert. Die dort bestehende transparente Besteuerung rechtfertige man mit einem besonderen erbschaftsteuerrechtlichen Bereicherungsprinzip. Ob dies bei der Grunderwerbsteuer reiche, wisse er nicht. Er könne nicht vorhersagen, wie der Bundesfinanzhof das auslege, wenn die §§ 5, 6 GrEStG wie bisher bestehen bleiben würden. Es sei nach dem sachlichen Grund für die Unterscheidung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften zu fragen. Man könne darüber nachdenken, dass dieser tiefer als die Gesamthand, etwa in Strukturunterschieden liege. Er sei sich nicht sicher, ob diese Frage dem EuGH vorgelegt werden würde. In der Diskussion sei von der Abschaffung der §§ 5, 6 GrEStG bis zu

ihrer Ausweitung auf Kapitalgesellschaften alles vorhanden. Zweites werde aufgrund zu hoher Steuereinbußen vermutlich nicht kommen. Im Umgang mit den §§ 5, 6 GrEStG müsse man ihren Zweck, ebenso wie den des § 6a GrEStG berücksichtigen, nämlich dass die Verlängerung oder Verkürzung von Beteiligungsketten auch aufgrund von Umwandlungsvorgängen unerheblich sei, wenn oben an der Spitze nach wie vor ein Rechtsträger stehe, der Zugriff auf das Grundstück habe.

Prof. Dr. *Johanna Hey* habe Dr. *Stefan Behrens* so verstanden, dass ihm die Erwerbergruppe nicht für den Rechtsträgerwechsel reiche. Sie stellte Prof. Dr. *Marc Desens* die Frage, ob das sogenannten Momo seiner Meinung nach in diesem Punkt deutlicher sei als der Diskussionsentwurf des BMF, oder ob man hier einen Grunddissens habe.

Laut Prof. Dr. *Marc Desens* wurde tatsächlich zunächst mit Regelungs- und Regelbeispielen gearbeitet, bis man erkannt habe, dass dies nicht notwendig sei. Stattdessen sei alles eindeutig aus dem neuen, erweiterten Belastungsgrund ableitbar. Als man damit an die Öffentlichkeit getreten sei, wurde deutlich, dass es Regelungs- und Regelbeispiele als Leitlinien bedürfe. Der Belastungsgrund der §§ 1 Abs. 2a, 2b GrEStG sei kaum nachzuvollziehen. Dieser bestehe in der Entstehung einer fiktiven neuen Gesellschaft, da oben in der zigsten Ebene innerhalb von zehn Jahren mehr als 90 % der Anteile übergangen. Dies sei als Belastungsgrund kaum zu erklären. Hinsichtlich der Erwerbergruppe sei die Frage aufgeworfen worden, warum es auf die obere Gesellschaft ankomme, wenn mehrere Gesellschafter untereinander bestünden. Die erste Antwort sei, weil nach oben konsolidiert werde. Dies sei für die Steuerpflichtigen im Zweifel günstiger, da die Grunderwerbsteuer eine ertragsteuerliche Betriebsausgabe darstelle, sodass man diese im Fall einer Organschaft oben geltend machen könne. Man könne das auch anders sehen. Die zweite Antwort sei, weil der beherrschende Gesellschafter für die Konzernklausel oben sitze. Als Folgeschritt sei daher die Zurechnung nicht notwendig, da es sich um den Erwerber handle, der die Person mit dem bestimmenden Einfluss sei.

Prof. Dr. *Johanna Hey* übergab das Wort an Dr. *Stefan Behrens* mit der Frage, was hinsichtlich der angemahnten Rechtssicherheit seiner Meinung nach, eine bessere Lösung sei.

Dr. *Stefan Behrens* leitete mit der Bemerkung ein, dass dies nicht aus dem Stegreif zu beantworten sei. Im Augenblick könne er sagen, dass die Umsetzung des Diskussionsentwurfs seiner Einschätzung nach Chaos verursachen würde. Man müsse § 16 Abs. 4a GrEStG und § 16 Abs. 5 Satz 2 GrEStG mit Rückwirkung wieder aufheben und den Halbsatz in § 1 Abs. 3 GrEStG („soweit eine Besteuerung nach den Absätzen 2a und 2b nicht in Betracht kommt“) deutlicher fassen oder das Vorrangverhältnis zwischen § 1 Abs. 3 GrEStG und §§ 1 Abs. 2a, 2b GrEStG umdrehen, sodass man das Signing und nicht mehr das Closing besteuere, es sei denn ein Grundstück komme neu hinzu. Die Gründe für die Notwendigkeit der

Aufhebung des § 16 Abs. 4a GrEStG lägen auf der Hand. Damit der Erwerber von der Steuerfestsetzung auf die Anteilsvereinigung, welche im Signing angenommen werde, frei werde, müssten er und die Gesellschaft selbst rechtzeitig und in allen Teilen vollständig anzeigen. Diese Hürde sei derart hoch, dass der Erwerber auf der Steuer für die Anteilsvereinigung sitzen bleibe, nur aufgrund formaler Mängel. Ferner sei die Grundstückszurechnung in Beteiligungsketten zu lösen. Dies könne, wie im Diskussionsentwurf vorgeschlagen, umgesetzt werden, wenn die Doppelzurechnung vermieden werde. Wenn die Gesellschaft jemand anderem die Verwertungsbefugnis verschaffe, dann sei das Grundstück bei der verschaffenden Gesellschaft weg. Dies könne man punktuell regeln. Ferner könne man die Unterscheidung zwischen dem unmittelbaren Anteilsübergang (strenge zivilrechtliche Sicht) und dem mittelbaren Anteilsübergang (wirtschaftliche Sicht) klären, so wie es im Diskussionsentwurf vorgesehen sei. Danach sei mit der mittelbaren Beteiligung als grunderwerbsteuerrechtlicher Zweckbegriff, die Beteiligung an der vermittelnden Gesellschaft gemeint. Die Grundstückszurechnung sei nicht nur für die Steuerpflichtigen ein Problem. Die Lösung, dass man für alle Ebenen anzeige, führe zu einem erheblichen Bürokratieaufwand für den Steuerpflichtigen, aber ebenso zu einem Risiko für die Finanzämter, da sie sich die falsche Grundstückszurechnung raussuchen könnten. Dann sei der Bescheid rechtswidrig und werde aufgehoben.<sup>9</sup> Diese Punkte müssten in dem bestehenden System schnell geregelt werden. Die Fiktion des § 1 Abs. 2a GrEStG sei nicht äußerst abwegig, da sie der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs folge, nach der es einer neuen Personengesellschaft gleiche, wenn im sachlichen und zeitlichen Zusammenhang alle Gesellschafter einer grundbesitzenden Personengesellschaft ausgetauscht würden. Dies reiche für Dr. *Stefan Behrens* noch zur Annahme eines Rechtsträgerwechsels.

Prof. Dr. *Johanna Hey* fasste zusammen, dass Dr. *Stefan Behrens* für das Festhalten am bestehenden System und für das Beheben der Fehler innerhalb des bestehenden Systems plädiert habe. Hinsichtlich der Anzeigepflicht und des Verhältnisses der Ergänzungstatbestände könne vermutlich schnell Einigkeit erzielt werden. Bemerkenswert sei, dass der Diskussionsentwurf weit darüber hinausgehe. Sie wolle von *Gerda Hofmann* wissen, warum aus ihrer Sicht das bestehende System nicht reformierbar sei.

*Gerda Hofmann* stellte fest, dass die Reform des bestehenden Systems sehr schwierig wäre, da man im Hinblick auf alle Ergänzungen unschlüssig sei, welche nach 1983 hinzugekommen seien. Exemplarisch nannte sie § 6a GrEStG und bezeichnete ihn als „Ungetüm aus dem Umwandlungssteuerrecht“. Sie halte einen Systemwechsel, der die Sicherheit der Einnahmen der Länder, Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen und weniger Verwaltungsaufwand gewährleiste, für fachlich geboten und im Hinblick auf die Rechtssicherheit für zwingend erforderlich. Hinsichtlich der Ausführungen von Dr. *Stefan Behrens* stellte sie klar, dass die

---

<sup>9</sup> BFH, Urteil vom 14. Dezember 2022 – II R 33/20.

Erwerbergruppe auf der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs beruhe. Das Vorliegen eines Zusammenwirkens sei eine widerlegbare Vermutung. Die abgestimmten Anteilsübergänge bei Immobilienfonds, bei denen ein Gründungsgesellschafter kaufe und im Anschluss weitere Investoren gesucht würden, sei selbstverständlich mit einem Börsengeschäft vergleichbar, denke man an offene Publikumsfonds. Demnach seien sie keine Erwerbergruppe. Dies ergebe sich bereits aus dem Belastungsgrund des Grunderwerbsteuergesetzes sowie der Definition im Diskussionsentwurf. Zum von Dr. *Stefan Behrens* angeführten Fallbeispiel (vier Gesellschafter halten seit Jahrzehnten je 25 % an einer Immobilien-GmbH und ein Gesellschafter überträgt seinen Anteil zu gleichen Teilen an die übrigen Gesellschafter) betonte *Gerda Hofmann*, dass dieser Fall besteuernswürdig sei. Er sei nicht dem jetzigen § 1 Abs. 2b GrEStG unterlegen. In Bezug auf die Erwerbergruppe könne man weiter diskutieren, ob auf den oberen oder unteren Gesellschafter abzustellen sei. Zur Doppelzurechnung halte sie es für notwendig, bei der Vordiskussion kein Gestaltungsmodell für Kapitalanlage- und Kapitalverwaltungsgesellschaften zu kreieren, indem man nur auf die zivilrechtliche Basis oder die Treuhandlösung abstelle. Daher seien beide alternativ in § 1b GrEStNG-E aufgenommen worden. Zur Konzernklausel sei festzuhalten, dass die Grunderwerbsteuer eigenständig einen Konzern als Organismus definiere. Im Diskussionsentwurf stehe hinsichtlich des Themas Halten eigener Anteile in § 1a Abs. 8 Nr. 2 GrEStNG-E: „Bei der Bestimmung der Gesamtheit der Anteile werden folgende Anteile nicht berücksichtigt: [...] sog. dienendes Interesse.“ Zum Thema der vermeintlichen Schlechterstellung von Familienunternehmen verwies *Gerda Hofmann* auf § 1a Abs. 9 GrEStNG-E, der auf Kapital- und Personengesellschaften gleichermaßen Anwendung finde.

### **C. Fragen aus dem Publikum**

Prof. Dr. *Christine Osterloh-Konrad*<sup>10</sup> wandte sich an Prof. Dr. *Marc Desens* mit der Frage, ob beim dienenden Interesse die Entrechtung angesichts der Tatsache eine Rolle spielen könne, dass normalerweise Minderheitsgesellschafter beteiligt seien, die auch ohne gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen wenige Stimmrechte hätten. Zum MoPeG stellte sie zwei Punkte gegenüber. Prof. Dr. *Marc Desens* sei von der Abschaffung der Gesamthand ausgegangen, da sie nach dem MoPeG nicht mehr im BGB stehe. Ferner gebe es eine Anpassung der §§ 705 ff. BGB im relevanten Punkt letztlich an das, was spätestens seit 2001 judiziert werde. Für die Personenhandelsgesellschaften werde es in Wahrheit bereits viel länger judiziert. Der zweite Punkt sei die begriffliche Anknüpfung. Schauge man in das zivilrechtliche, insbesondere in das gesellschaftsrechtliche Schrifttum, sehe man eine große Diskussion über die Frage, ob

---

<sup>10</sup> Prof. Dr. *Christine Osterloh-Konrad* ist Inhaberin des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Handels- und Gesellschaftsrecht, Steuerrecht sowie Rechtsphilosophie an der Eberhard Karls Universität, Tübingen.

das Gesamthandsprinzip überhaupt abgeschafft sei. Dies liege daran, dass die Gesellschaftsrechtler unter Gesamthand etwas Unterschiedliches verstünden, was wiederum mit der Rechtsentwicklung der GbR zusammenhänge. Das Verständnis der Gesamthand, nach dem dieses nicht abgeschafft worden sei, könne man bei Werner Flume nachlesen. Nach ihm unterscheide sich die Vermögensträgerschaft der Personen- und Kapitalgesellschaften nicht voneinander. Er habe allerdings das Problem des Begriffs der Gesamthand handhaben müssen, sodass er diesen anders interpretiert habe. Zur sachlichen Anknüpfung sei erneut darauf hinzuweisen, dass man spätestens seit 2001 keinen Unterschied in der Vermögensträgerschaft mehr habe. Verfassungsrechtlich könne bereits vorher aber spätestens seit 2001 eine Ungleichbehandlung vorliegen.

Prof. Dr. *Marc Desens* räumte ein, dass 2001 eine andere Interpretation möglich gewesen sei. Vorliegend habe man es mit der Grunderwerbsteuer zu tun. In der Grunderwerbsteuer, die es seit 1919 gebe, sei die Personen(handels)gesellschaft schon immer Rechtsträgerin. 1940 habe man es mit dem Argument unbillig gefunden, dass die Zuordnung zu den Vermögenssphären nicht geändert würde. Es sei nur eine Übertragung von Alleineigentum zu Miteigentum oder Gesamthandseigentum derselben Person. Daher seien die §§ 5, 6, 7 GrEStG geschaffen worden. Historisch gehe es demnach nicht darum, die Personengesellschaft an sich zu begünstigen. Man könne darüber streiten, ob es damals für die Personenhandelsgesellschaft falsch gewesen sei. Allerdings stand es im BGB und er habe gelernt, dass dies auch für das HGB hinsichtlich des Vermögens gelte. Er verstehe zwar, dass man mit der Rechtsfähigkeit zwangsläufig nichts anderes mehr annehmen könne, allerdings stand es nun einmal anders im BGB. Der Bundesfinanzhof habe dies aufgegriffen, sodass seine Rechtsprechung über Jahre hinweg betont habe, dass die Kapitalgesellschaft in Abgrenzung über eine eigene Vermögenssphäre verfüge. Dies habe sich grunderwerbsteuerlich verselbstständigt.

Zum Thema des Minderheitsgesellschafters erläuterte Prof. Dr. *Marc Desens*, dass es zum entrechteten Gesellschafter Rechtsprechung gebe, sodass man dort das dienende Interesse nicht bräuchte. Nach seinem Verständnis sei dies vorrangig, sodass man bereits nach dem Ausgangstatbestand davon ausgehen könne, dass 100 % erworben worden seien. Wenn im Gesetz etwas wie dienendes Interesse geregelt werde, müsse dies in einem zweiten Schritt unerschwerlicher sein. Natürlich seien zielgenau die Fälle erwähnt, die hätten erfasst werden sollen und die jeder, der sich mit dem Thema auseinandersetze, kenne. Beispielhaft sei die Bank zu nennen, die in der Struktur bleibe und sich dies vergüten lasse. Beim dienenden Interesse gehe es darum, dass nur einer beteiligt bleibe, um Grunderwerbsteuer zu sparen. Als Gestaltungsverhinderung sei dies noch vom Belastungsgrund erfasst. Wo genau die Grenze gezogen werde, sei abzuwarten. Er sei jedoch nicht so pessimistisch wie Dr. *Stefan Behrens*,

dass jeder Beteiligte etwa eines Fonds dienendes Interesse habe. Dies habe *Gerda Hofmann* deutlich gemacht.

Dr. *Stefan Behrens* bemerkte, dass im Diskussionsentwurf und im sogenannten Momo, die ihm ausschließlich vorgelegen hätten, nicht aufgezeigt werde, wo die Grenze verlaufen solle. Auf den Einschub von Prof. Dr. *Johanna Hey*, dass es vermutlich eine Frage der Beweislast sei, warf er die Frage auf, was zu beweisen sei. Seiner Ansicht nach müsse die Glaubhaftmachung des Anteilsinhabers reichen, dass er einen Gewinn oder Überschuss erwirtschaften wolle.

*Gerda Hofmann* warf ein, dass nichts zu beweisen sei, sondern eine objektive Feststellungslast bestehe. Ferner könnten die äußeren Umstände aufzeigen, dass aufgrund des tatsächlichen Geschehensablaufs der eine Gesellschafter wie beispielsweise die Bank ein dienendes Interesse habe. Natürlich müsse man sich herantasten, allerdings sehe sie keine derartige Rechtsunsicherheit.

*Thomas Eigenthaler*<sup>11</sup> wollte von Prof. Dr. *Marc Desens* wissen, wie er erreichen wolle, dass das sogenannte Momo politisch weiterverfolgt werde. An *Gerda Hofmann* gewandt stellte er die Frage, ob sie die berechtigte Erwartung habe, dass die Ampelkoalition den Diskussionsentwurf aufgreifen werde.

Nach Prof. Dr. *Marc Desens* sei es Aufgabe des Arbeitskreises gewesen, aufzuzeigen, dass die vermeintlich unmögliche Neuordnung der Grunderwerbsteuer funktioniere. Anfangs hätten sie das nicht gewusst. Er suche politische Unterstützung, da es wünschenswert sei, dass die Vorschläge politisch aufgegriffen würden. Zunächst strebe er indes eine breite Diskussion an.

Nach *Gerda Hofmann* habe die Arbeit im Arbeitskreis Grunderwerbsteuerrecht gerade zu Beginn, als der Weg noch offen war, viel Freude gemacht. Sie wisse nicht, wie die Politik den Diskussionsentwurf aufnehmen werde. Der Politik sei jedoch klar, dass es mit der Grunderwerbsteuer nicht wie bisher weitegehen könne. Da die Grunderwerbsteuer eine Ländersteuer sei, hätten 16 Länder ein Mitspracherecht. Wünschenswert wären ein Austausch und eine Zusammenarbeit mit den Ländern.

Prof. Dr. *Matthias Loose* stellte klar, dass es bei dem Modell um eine Zeitpunktbetrachtung gehe. Man schaue, ob ein bestimmtes Rechtsgeschäft die Steuer ausgelöst habe oder nicht. Nicht zu beobachten sei, wie sich die Gesellschafterbestände über Jahre hinweg verändert hätten. Dies habe für den Steuerpflichtigen den Vorteil, dass er hinsichtlich eines Vorgangs

---

<sup>11</sup> *Thomas Eigenthaler* war Bundesvorsitzender des Deutschen Steuer-Gewerkschaft e.V., Berlin und ist Mitglied des Beirats für Innere Führung der Bundeswehr.



eine verbindliche Auskunft verlangen könne. Darüber hinaus seien das dienende Interesse und die Erwerbergruppe steuerverschärfende Tatbestandsmerkmale. Die objektive Feststellungslast für diese Merkmale liege beim Finanzamt.

*Gerda Hofmann* widersprach insofern, als es sich nach dem Diskussionsentwurf um widerlegbare Vermutungen handle. Daher liege die objektive Feststellungslast nicht beim Finanzamt, sondern die Widerlegung obliege dem Steuerpflichtigen.

*Carina Berberich* merkte an, dass die Anzeigepflicht auch für Sondervermögen gelte, sodass gleichzeitig mit dem Kauf auch anzuzeigen sei. Sie könne nachvollziehen, warum die Mitwirkungspflicht benötigt werde. Für Kapitalverwaltungsgesellschaften müssten handhabbare Regelungen geschaffen werden, da es für sie nach dem aktuellen Diskussionsentwurf ein Vertriebshindernis darstelle.

Prof. Dr. *Johanna Hey* identifizierte das Kernthema. Aktuell habe man eine vermeintliche Sicherheit, da mit konkreten Prozentsätzen und Beobachtungsfristen gearbeitet werde. Das alles entfalle. Man könne sagen, es sei dem Gesetzgeber nicht gelungen, den Missbrauch zu typisieren, weshalb stets nachgebessert worden sei. Es sei wichtig, darüber nachzudenken, ob die objektive Feststellungslast derart auszugestalten sei. Müsse man das Bestehen eines dienenden Interesses oder einer Erwerbergruppe widerlegen, würden berechtigte Zweifel laut. Ihr sei nicht vollkommen klargeworden, was Ziel des Diskussionsentwurfs sei. Nach ihrem Verständnis sollten Aufkommen erhalten, Rechtssicherheit gewährleistet und missbräuchliche Gestaltungen besser verhindert werden. Wenn es doch nur um die systematischere Missbrauchsbekämpfung und Aufkommensneutralität gehe, sei mit Gegenstimmen der Praxis zu rechnen.

*Gerda Hofmann* stellte klar, dass der Sinn und Zweck des Diskussionsentwurfs mehr Aufkommen für die Länder sei. Außerdem sollten Umgehungen erschwert und das Grunderwerbsteuerrecht vollziehbarer, leichter und fit für die Wirtschaftsstrukturen des 21. Jahrhunderts gemacht werden. Man müsse sich den wirtschaftlichen Gegebenheiten beugen, indem man einerseits die Wucherungen der Gestaltungen minimiere und andererseits aufgrund des Belastungsgrundes besteuersunwürdige Fälle nicht der Besteuerung unterwerfe.

Man sehe, so Prof. Dr. *Johanna Hey*, dass die Diskussionen gerade erst begonnen hätten. Diese könnten sicherlich nicht bis zum Ende des Jahres beendet werden, sodass es gut sei, dass das Wachstumschancengesetz eine kleine Brücke schlage. Eines sei aus ihrer Sicht klar geworden: Das Denken ausgehend vom Belastungsgrund sei unerlässlich. Ob anschließend Konkretisierungen für mehr Rechtssicherheit eingeführt oder Ländererlasse genutzt würden, sei eine andere Frage. Mit Blick auf die Reformakzeptanz könne die letzte Bemerkung von

*Gerda Hofmann* fraglich sein, da zu befürchten sei, dass der Belastungsgrund für mehr Steu-  
eraufkommen missbraucht werden könne.

Hierzu führte *Gerda Hofmann* abschließend aus, es stehe im Koalitionsvertrag der Ampelkoa-  
lition, dass man für die Länder eine Flexibilisierung der Grunderwerbsteuer wolle und die Ge-  
genfinanzierung dieser Flexibilisierung durch die Besteuerung der Share-Deals geschehen  
solle.

## Impressum

Berliner Steuergespräche e.V.

c/o POELLATH

Potsdamer Platz 5

10785 Berlin

[www.berlinersteuergespraech.de](http://www.berlinersteuergespraech.de)

[berliner.steuergespraech@pplaw.info](mailto:berliner.steuergespraech@pplaw.info)