

## § 19 Die Grunderwerbsteuer als Verkehrsteuer

*Sebastian Heinrichs*

### 1. Forschungsprojekt zur Grunderwerbsteuer

Zwei Eigenschaften konnte ich bei allen Mitarbeitern des Instituts feststellen und haben mich stets beeindruckt: zum einen die leidenschaftliche Neugierde, mit der sich in bis dahin neue Themenfelder gestürzt wird (spezifisch für Heidelberg mit einem „lebendigen Geist“); und zum anderen auch der Blick für das große Ganze verbunden mit dem Wunsch, alles Neue in ein Gesamtgefüge einzuordnen, um so Leitlinien des Rechts zu erkennen.

Exemplarisch hierfür steht ein Forschungsprojekt mit Prof. *Reimer* zu Fragen der Zusammenlegung von katholischen Kirchengemeinden und die Behandlung dieser Zusammenlegungen im Recht der Grunderwerbsteuer. Hierfür mussten zunächst die Vorgaben des kanonischen Rechts zur Zusammenlegung von Gemeinden beachtet werden, aber auch die kirchentypische Besonderheit von eigenständigen Vermögensmassen (etwa eine Kirchenstiftung, ein Fonds oder eine Pfründe)<sup>1</sup>, die von der Kirchengemeinde abgesondert und lediglich von Organen der Kirchengemeinde mitverwaltet sind. Schließlich waren die Zusammenlegungen nach diesen außersteuerlichen Vorgaben unter der grunderwerbsteuerlichen Anforderungen des Rechtsträgerwechsels zu beleuchten, der Belastungsgrund dieser besonderen Verkehrsteuer ist.

Für diesen Beitrag sollen zwei Fragen aus dem grunderwerbsteuerlichen Bereich näher beleuchtet werden, die auch im Forschungsprojekt eine Rolle gespielt haben: Die erste Frage ist, ob aus dem Einzelsteuerbegriff der „Verkehrsteuer“ des Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG auch Vorgaben für die inhaltliche Ausgestaltung der Grunderwerbsteuer gezogen werden können. Gerade in dieser Frage haben Mitarbeiter des Instituts (und deren Schüler)

---

<sup>1</sup> Grundlegend LG Düsseldorf v. 23.4.1981, Az. 19 T 29/81, KirchE 18, S. 481, für katholische Pfarrfonds und sog. Fabrikfonds.

viel zur Herausbildung einer überzeugenden, heute herrschenden Meinung beigetragen. Die zweite Frage schließlich bezieht sich auf die Ausgestaltung der Steuer und untersucht, inwieweit dem geltenden Grunderwerbsteuerrecht tatsächlich die Besteuerung von Verkehrsvorgängen gelingt.

## 2. Einzelsteuerbegriff der Finanzverfassung

Die Grunderwerbsteuer fällt in der bundesstaatlichen Finanzverfassung unter den Typus der Verkehrsteuern (Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG). Rechtstechnisch versucht das Grunderwerbsteuerrecht, diesen Verkehrscharakter durch die Anknüpfung der Steuerbarkeit an einen Rechtsträgerwechsel zu verwirklichen (§ 1 GrEStG). Der Bezug auf die Kompetenznorm der Finanzverfassung wird im Schrifttum oftmals hergestellt, wenn der Tatbestand des § 1 GrEStG als überschießend empfunden wird und nach Ansicht des jeweiligen Verfassers der Charakter der Grunderwerbsteuer entfällt.<sup>2</sup> Im Schrifttum der Gegenwart wird der Verweis oft als Argument gebraucht, das eine rechtspolitisch gewünschte Ansicht verfassungsrechtlich auflädt.

Angesprochen wird damit ein alter Diskurs des Finanzverfassungsrechts<sup>3</sup>, in dem ursprünglich als Extremposition vertreten wurde, dass mit der Schaffung des Grundgesetzes die wesentlichen Grundzüge des 1949 geltenden Steuerrechts zum Verfassungsrecht erhoben und damit konserviert wurden<sup>4</sup>. Nach der heute herrschenden Auffassung<sup>5</sup> stellen die Einzelsteuerbezeichnungen einen verfassungsrechtlich eigenständigen Verweis auf

---

<sup>2</sup> In jüngerer Zeit gegen den Vorschlag, Grunderwerbsteuer auch bei Anteilsvereinigungen von grundbesitzenden Gesellschaften unter 95% zu erheben, explizit mit Bezug auf die Finanzverfassung etwa *Schanko*, UVR 2016, S. 16 (18).

<sup>3</sup> *Kirchhof*, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz (1973), S. 64; *Waldhoff*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung (1997), S. 184 ff.; *Vogel/Waldhoff*, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts (1999), Rz. 519, 578; *Reimer*, FS P. Kirchhof Bd. II (2013), S. 1477 (1487).

<sup>4</sup> Nach *Wacke*, Finanzwesen der Bundesrepublik (1950), S. 64, sind die bisherigen Steuern in Bestand, Charakter und Relation zueinander durch die Bezugnahme im Grundgesetz auf die Ebene des Verfassungsrechts erhoben; *Wacke*, DÖV 1955, S. 577 (579): „Das bisherige Steuersystem [ist] verfassungskräftig festgelegt“. Nach *Waldhoff*, FS Spindler (2011), S. 853 (875) ist die Meinung *Wackes* mittlerweile als Irrweg erkannt worden.

<sup>5</sup> *Waldhoff*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung (1997), S. 187; *Kirchhof*, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz (1973), S. 64.

historisch bestimmte Steuertypen dar, die mit gebotener Vorsicht angesichts der großen Unschärfe der Begriffe die äußersten Grenzen darstellen, die überschritten werden, wenn die Essentialien der jeweiligen Steuer geändert werden.

Dies dürfte im geltenden Recht der Grunderwerbsteuer mit der im Grundsatz jedenfalls noch zivilistischen Betrachtung des Rechtsträgerwechsels nicht erfüllt sein. Das Leitbild der Grunderwerbsteuer ist noch immer der unmittelbare Übergang des Eigentums an einem Grundstück. Die weiteren Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG stellen den Versuch dar, weitere (mit dem unmittelbaren Erwerb vergleichbare) Fälle wie dem Erwerb von mindestens 95% der Anteile an grundbesitzenden Gesellschaften zu erfassen.

### 3. Verwirklichung einer Verkehrsbesteuerung

Diese formelle Anknüpfung an den Rechtsträgerwechsel schießt aber in Randbereichen über den Charakter einer Verkehrsteuer hinaus. Von Verfassungen wegen, aber auch zur Wahrung der inneren Systematik musste der Gesetzgeber daher (insbesondere in §§ 3-6a GrEStG, aber auch an anderer Stelle) Korrekturen vornehmen.

#### *a. Rückausnahmen bei Umstrukturierungen nach den Befreiungsvorschriften*

Eine zivilistische Betrachtung geht insbesondere dann zu weit, wenn es zu Umstrukturierungen innerhalb eines geschlossenen Systems kommt. Das gilt etwa für Konzerne, in denen etwa nur eine Konzerngesellschaft umgehängt wird und der Konzernmutter das Grundstück unverändert grunderwerbsteuerlich zugeordnet bleibt. Rückausnahmen sind nicht nur „aus Gründen des Gemeinwohls“ zu fördern, damit Unternehmen „flexibel auf Veränderungen der Marktverhältnisse reagieren können“<sup>6</sup>. Hier soll die 2010 eingeführte Konzernklausel nach § 6a GrEStG Abhilfe schaffen und den Durchblick durch (grundbesitzende) Gesellschaften, bei denen etwa nach § 1 Abs. 3 GrEStG auch mittelbare Veränderungen im Gesellschafterbestand steuerauslösend sind, auch für den Steuerpflichtigen entlastend

---

<sup>6</sup> Alle Zitate aus den Ausführungen zu § 6a GrEStG in BT-Drs. 17/147.

vornehmen. Diese Befreiung steht aber nicht im freien Belieben des Gesetzgebers<sup>7</sup>, sondern verwirklicht (nur) den Charakter als Verkehrsteuer: Wenn die Grunderwerbsteuer eine (auch mittelbare Veränderungen im Steuertatbestand berücksichtigende) Verkehrsteuer sein soll, entfällt bei unveränderter Zuordnung zum Bezugssubjekt die Rechtfertigung für die Erhebung einer Verkehrsteuer.

Die Regelungstechnik des ausufernden Grundtatbestands mit anschließender Reparatur begegnet zahlreichen Problemen:

- Der Tatbestand des § 6a GrEStG schafft nicht für alle Fälle der unveränderten grunderwerbsteuerlichen Zuordnung zu einer Konzernspitze eine Entlastung.
- Das unabgestimmte Nebeneinander systematisch zusammengehöriger, jedenfalls partiell gleichgerichteter Befreiungstatbestände<sup>8</sup> geht mit Inkongruenzen einher, die die Gefahr bergen, dass die Begünstigung für Umstrukturierungen von Zufälligkeiten abhängt<sup>9</sup>: So können Kirchengemeinden sich etwa bei der Zusammenlegung von Grundstücken auf § 4 Nr. 1 GrEStG berufen, wenn mit dem Grundstück auch Aufgaben übergehen. Zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen im Verhältnis zu Privaten nimmt § 4 Nr. 1 GrEStG seit 1999 Grundstücke von der besonderen sachlichen Steuerbefreiung aus, die überwiegend einem Betrieb gewerblicher Arbeit dienen. Durch die elf Jahre später eingeführte Konzernklausel aber zieht der private am öffentlich-rechtlichen Sektor wieder vorbei, ohne dass dies bei der Rückausnahme nach § 4 Nr. 1 GrEStG berücksichtigt würde.
- Schließlich gerät die Regelungstechnik des überschießenden Grundtatbestandes mit anschließenden Rückausnahmen auch aus europarechtlicher Sicht unter Druck: Es wird diskutiert, ob die einzelnen Rückausnahmen europarechtswidrige Beihilfen im Sinne des Art. 107 AEUV darstellen. Aus diesem Grund hat der zweite Senat des BFH das Bundesfinanzministerium zur Stellungnahme aufgefordert.<sup>10</sup> Bei zutreffender Betrachtung handelt es sich aber bei § 6a GrEStG nicht um eine selektive Begünstigung, sondern um eine bereits im System des

---

<sup>7</sup> Wie hier auch *Herzig/Bohn*, DStR 2009, S. S. 2341 (2343, 2347).

<sup>8</sup> *Viskorf*, Boruttau, GrEStG Kommentar, 18. Aufl. (2016), § 6a Rn. 10, sieht einen Gleichlauf mit § 4 GrEStG und hielte die Konzernklausel dort für besser verortet.

<sup>9</sup> BT-Drs. 17/147.

<sup>10</sup> BFH v. 25.11.2015, Az. II R 36/14, in BFH/NV 2016, S. 239.

Grunderwerbsteuerrechts angelegte Präzisierung des Belastungsgrunds. Die europäische Beihilfenrechtsprechung zwingt damit die deutsche Steuerdogmatik zur Vergegenwärtigung dessen, was der Belastungsgrund bei der Grunderwerbsteuer ist, nämlich das tatsächliche Vorliegen einer Verkehrsvorgangs.

*b. Rückausnahmen bei Umstrukturierungen schon im Rahmen des § 1 GrEStG*

Idealerweise werden daher zur Verwirklichung des Verkehrsteuercharakters schon im Rahmen der Grundtatbestands Sachverhalte ausgeschieden, die keine Verkehrsvorgänge sind. Dies gilt insbesondere dann, wenn der ultimativ wirtschaftliche Berechtigte sich nicht verändert.

Ein Beispiel für diese Herangehensweise findet sich in einer BFH-Entscheidung zu § 1 Abs. 2a GrEStG aus dem Jahr 2013<sup>11</sup>: In dieser Entscheidung konnte der BFH nicht mit dem Rückgriff auf das Zivilrecht bestimmen, was eine mittelbare Änderung im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft sein soll. Von daher bestimmt er diesen Begriff autonom für die Grunderwerbsteuer und verlangt eine Änderung in der Person des letztlich Berechtigten, des „ultimate owner“<sup>12</sup>. Im Ergebnis werden daher Umstrukturierungen oberhalb der unmittelbaren Beteiligungsebene aus dem Grundtatbestand ausgenommen, solange nur das Grundstück letztendlich dem gleichen Individuum zugeordnet bleibt.

Wenngleich diese BFH-Rechtsprechung eine gesetzgeberische Gegenreaktion (§ 1 Abs. 2a S. 2 ff. GrEStG in der Fassung des StÄndG 2015) ausgelöst hat, ist sie doch ein Hinweis darauf, dass eine – systematisch gebotene – Rückbesinnung auf den Belastungsgrund der Grunderwerbsteuer jedenfalls durch die Rechtsprechung stattfindet.

---

<sup>11</sup> BFH v. 24.4.2013, Az. II R 17/10, in DStR 2013, S. 1280.

<sup>12</sup> Begriff nach *Scheifele/Müller*, DStR 2013, S. 1805 (1808).