



Ausarbeitung

**Absenkung der Erwerbsgrenzen von Kapitalgesellschaften im
Grunderwerbsteuergesetz?**

Die 95%-Grenze – rechtliche Rahmenbedingungen und Grenzen

**Absenkung der Erwerbsgrenzen von Kapitalgesellschaften im
Grunderwerbsteuergesetz?**

Die 95%-Grenze – rechtliche Rahmenbedingungen und Grenzen

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 108/16, PE 6 – 3000 – 122/16
Abschluss der Arbeit: 15.09.2016
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen, PE 6: Fachbereich Europa

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Gesetzesbegründungen im historischen Vergleich	4
2.1.	Gesetzesberatungen zum Jahressteuergesetz 1997	4
2.2.	Gesetzesberatungen zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002	5
3.	Rechtliche Rahmenbedingungen für eine Absenkung der 95%-Regelung	8
3.1.	Verfassungsrechtliche Vorgaben und Einordnung der bestehenden 95%-Regelung	8
3.1.1.	Verhinderung von Steuerumgehungen als anerkannter Rechtsgrund für Sonderregelungen	9
3.2.	Absenkung der 95%-Regelung – Möglichkeiten und Grenzen	10
3.2.1.	75%-Grenze- die qualifizierte Mehrheit im Aktienrecht	10
3.2.2.	50%-Grenze	11
3.3.	Absenkung der prozentualen Grenze für Wohnungsgesellschaften	12
4.	Europarechtliche Prüfung	12
4.1.	Richtlinie 2008/7/EG	12
4.2.	Grundfreiheiten	13
4.2.1.	Niederlassungsfreiheit oder Kapitalverkehrsfreiheit	14
4.2.2.	Eingriff	15
4.2.2.1.	Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit	15
4.2.2.2.	Sonstige Beschränkung	16
4.2.3.	Rechtfertigung	17

1. Fragestellung

Der Auftrag befasst sich mit der sog. 95%-Erwerbsgrenze in § 1 Abs. 2a und Abs. 3 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG). Gefragt wird nach den Begründungen für die Herabsetzung der Voraussetzungen für einen steuerpflichtigen Erwerbsvorgang an Grundstücken bereits bei einem 95%igen Gesellschafterwechsel. Es soll geprüft werden, ob und seit wann die §§ 327a ff AktG zur Begründung der 95%-Grenze vom Gesetzgeber herangezogen wurden.

Ferner sollen die (verfassungs-)rechtlichen Grenzen für eine weitergehende Absenkung der 95%-Grenze auf 75% oder 50% bei den Erwerbstatbeständen der § 1 Absätze 2a und 3 GrEStG geprüft werden. Die Auftraggeber interessieren sich zudem für eine ggf. abweichende rechtliche Würdigung für Wohnungsgesellschaften sowie für den europarechtlichen Rahmen einer derartigen Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes.

2. Gesetzesbegründungen im historischen Vergleich

Die 95%-Regelung als Sondertatbestand für die Begründung von Grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgängen wurde zuerst für Personengesellschaften in § 1 Abs. 2a GrEStG mit dem Jahressteuergesetz 1997¹ durch das Vermittlungsverfahren in den Gesetzesentwurf eingefügt.

Die Erweiterung auf Kapitalgesellschaften erfolgte mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002², indem die 95% Regelung auch in den Absatz 3 des § 1 GrEStG übernommen wurde. Zugleich erfuhr Absatz 2a eine klarstellende Beschränkung des Anwendungsbereichs auf die „95% oder mehr“-Fälle.

2.1. Gesetzesberatungen zum Jahressteuergesetz 1997

Im ursprünglichen Gesetzentwurf der Bundesregierung war die Einführung der 95%-Regelung nicht enthalten. Diese wurde jedoch durch die Stellungnahme des Bundesrates³ in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht. Die Bundesregierung sagte in ihrer Stellungnahme die Prüfung des Vorschlags zu.⁴

Die Begründung des Bundesrates für die Änderung des § 1 Absatz 2a GrEStG blieb während des gesamten Gesetzgebungsverfahrens identisch:

1 BR-Drs. 950/96, S. 11

2 BT-Drs. 14/443

3 BT-Drs. 13/5359, S. 115 f. (Stellungnahme Bundesrat)

4 S. Fn. 3, S. 143 zu Nr. 3

„Zu Buchstabe a (§ 1 Abs. 2a GrEStG)

Durch den neuen § 1 Abs. 2a wird die Übertragung von Anteilen an grundbesitzenden Personengesellschaften der Grunderwerbsteuer unterworfen, wenn sie im wirtschaftlichen Ergebnis einer Übertragung des Grundstücks gleichkommt. Bislang konnte durch die ausschließlich zivilrechtlich orientierte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs in Fällen, in denen ein Zwerganteil zurückbehalten wurde oder auch nur ein Gesellschafter formal in der Altgesellschaft verblieb, Grunderwerbsteuer in erheblichem Umfang nicht festgesetzt werden. Diese Möglichkeit der missbräuchlichen Steuervermeidung soll beseitigt werden.

Nach der vorgeschlagenen Regelung löst ein Übergang von mindestens 95 v. H. der Anteile innerhalb von fünf Jahren stets Grunderwerbsteuer aus. Bei einem Übergang von weniger als 95 v. H. der Anteile ist Grunderwerbsteuer zu erheben, wenn hierin eine wesentliche Änderung des Gesellschafterbestandes zu sehen ist. Dies ist anhand von Vereinbarungen und der tatsächlichen Ausführung im Einzelfall zu entscheiden. Die Gesetzesfolge tritt aufgrund der in diesen Fällen anzuwendenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch bei einer GmbH & Co. KG ein, bei deren Komplementär-GmbH, die zu mehr als 5 v. H. an der KG beteiligt ist, die Gesellschafter ausgewechselt werden. Entsprechendes gilt, wenn Gesellschafter an einer Personengesellschaft treuhänderisch beteiligt sind und der Treugeber ausgewechselt wird.“⁵

Eine Bezugnahme auf die §§ 327a ff AktG sind in den Materialien zur Gesetzgebung nicht enthalten.

Es wurde sodann Abs. 2a mit folgendem Wortlaut beschlossen:

„Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich bei ihr innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand vollständig oder wesentlich, gilt dies als auf die Übereignung des Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. Eine wesentliche Änderung des Gesellschafterbestandes ist anzunehmen, wenn sie bei wirtschaftlicher Betrachtung eine Übertragung des Grundstücks auf die neue Personengesellschaft darstellt. Dies ist stets der Fall, wenn 95 vom Hundert der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen. Bei der Ermittlung des Vomhundertsatzes bleibt der Erwerb von Anteilen von Todes wegen außer Betracht.“

2.2. Gesetzesberatungen zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002

Im Gesetzentwurf zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002⁶ waren einheitliche Anpassungen an die 95%-Klausel sowohl für Absatz 2a als auch für Absatz 3 vorgesehen:

5 BR-Drs. 390/96, S. 14 der Anlage zur Begründung der Einberufung des Vermittlungsausschusses und 804/96, S. 14

6 BT-Drs. 14/23

„§ 1 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 2a Satz 1 werden die Wörter „bei ihr“ gestrichen.

b) Absatz 3 wird wie folgt geändert:

aa) In Nummer 1 wird das Wort „alle“ durch die Wörter „mindestens 95 vom Hundert der“ ersetzt.

bb) In den Nummern 2 bis 4 wird jeweils das Wort „aller“ durch die Wörter „von mindestens 95.vom Hundert der“

ersetzt.“

Die dazugehörige Gesetzesbegründung lautete:

„Zu Nummer 1 (§ 1)

Zu Buchstabe a (Absatz 2a)

Die Änderung in § 1 Abs. 2a soll verhindern, dass Gesellschaften oder Gesellschafter mittelbar Anteile an Personengesellschaften erwerben und dadurch die Besteuerung umgehen.

Zu Buchstabe b (Absatz 3)

Die Änderung des § 1 Abs. 3 soll bisher bestehende nicht gerechtfertigte Unterschiede im Vergleich zu § 1 Abs. 2a bezüglich der Höhe des steuerrelevanten Anteils ausräumen. Bisher unterliegt die Übertragung von 95 Prozent der Anteile an einer Personengesellschaft der Besteuerung. Die Praxis hat gezeigt, dass die Vorschrift des § 1 Abs. 3, die eine Vereinigung oder Übertragung von 100 Prozent der Anteile einer Gesellschaft mit Grundbesitz voraussetzt, immer häufiger legal umgangen wird, weil Zwerganteile (u. U. eine Aktie) zurückbehalten oder auf (konzern) fremde Personen übertragen werden. Die hiermit verbundenen Steuerausfälle sind erheblich.“

In den parlamentarischen Beratungen wurde ein ergänzender Antrag des Landes NRW zu Absatz 2a aufgenommen. Beschlossen wurde sodann:

„§ 1 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2a wird wie folgt gefaßt:

„(2a) Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, daß mindestens 95 vom Hundert der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. Bei der Ermittlung des Vomhundertsatzes bleibt der Erwerb von Anteilen von Todes wegen außer Betracht. Hat die Personengesellschaft vor dem Wechsel des Gesellschafterbestandes ein Grundstück von einem Gesellschafter erworben, ist auf die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 ermittelte Bemessungsgrundlage die Bemessungsgrundlage anzurechnen, von der nach § 5 Abs. 3 die Steuer nachzuerheben ist.“

- b) Absatz 3 wird wie folgt geändert:
- aa) In Nummer 1 wird das Wort „alle“ durch die Wörter „unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 vom Hundert der“ ersetzt.
 - bb) In den Nummern 2 bis 4 wird jeweils das Wort „aller“ durch die Wörter „unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 vom Hundert der“ ersetzt.“⁷

Der Dritte Bericht des Finanzausschusses⁸ zu dem Gesetzentwurf enthält folgende Ausführungen zu den Gesetzesänderungen in § 1 Abs. 2a und 3 GrEStG:

„Zu Artikel 15 – Grunderwerbsteuergesetz

Zu Nummer 1 Buchstabe a (§ 1 Abs. 2a)

In § 1 Abs. 2a Satz 1 wurden die Worte „bei ihr“ gestrichen und die Worte „vollständig oder wesentlich“ wurden durch die Worte „unmittelbar oder mittelbar dergestalt, daß mindestens 95 vom Hundert der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen“ ersetzt. Die Sätze 2 und 3 des § 1 Abs. 2a wurden gestrichen. In Satz 5 wurde der Text „sind die Sätze 1 bis 4 insoweit nicht anzuwenden, als die Steuer nach § 5 von der Bemessungsgrundlage für das von dem Gesellschafter erworbene Grundstück zu erheben ist“ durch den Text „ist auf die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 ermittelte Bemessungsgrundlage die Bemessungsgrundlage anzurechnen, von der nach § 5 Abs. 3 die Steuer nachzuerheben ist“ ersetzt. Durch diese Änderung wird bei Übertragung von Anteilen an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft nicht mehr auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise, sondern auf das Erreichen der Grenze von 95 v.H. abgestellt. Nunmehr ist zudem ausdrücklich gesetzlich geregelt, daß auch mittelbare Anteilsübertragungen die Grunderwerbsteuerverpflichtung auslösen. Hierdurch werden Abgrenzungs- und Auslegungsprobleme vermieden. Diese Änderung entspricht dem Antrag des Landes Nordrhein-Westfalen zu Punkt 15 der 712. Sitzung des Finanzausschusses des Bundesrates am 3. Dezember 1998 (Anlage 35). Die Zielsetzung des neu eingefügten Satzes 3, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, entspricht dem bisherigen § 1 Abs. 2a Satz 5. Um die Auslegungsschwierigkeiten bei der Anwendung des bisherigen Satzes 5 auszuräumen und die Regelung an die neugeschaffenen § 5 Abs. 3 und § 8 Abs. 2 Satz 1 Nummer 3 anzupassen, wurde der Wortlaut entsprechend der Abstimmung der Referatsleiter Verkehrsteuer der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder neu gefaßt.

Zu Nummer 1 Buchstabe b (§ 1 Abs. 3)

Bei der Änderung des § 1 Abs. 3 handelt es sich um eine Folgeänderung zu der Neufassung des § 1 Abs. 2a.“

Direkte Bezugnahmen auf die §§ 327a ff. AktG waren auch in diesem Gesetzgebungsverfahren nicht vorhanden.

7 BT-Drs. 14/442

8 BT-Drs. 14/443, S. 42

3. Rechtliche Rahmenbedingungen für eine Absenkung der 95%-Regelung

3.1. Verfassungsrechtliche Vorgaben und Einordnung der bestehenden 95%-Regelung

Der Gesetzgeber ist an die verfassungsmäßige Ordnung gebunden, Art. 20 Abs. 3 Grundgesetz (GG). „Im Bereich des Steuerrechts kommen zwei Leitlinien hinzu, die den weitreichenden Entscheidungsspielraum begrenzen, der dem Gesetzgeber sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstands als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes grundsätzlich zusteht. Es sind das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und das Gebot der Folgerichtigkeit (vgl. BVerfGE 117, 1 (30); 121, 108 (119f.); 126, 400 (417)). Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Die mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffene Belastungsentscheidung hat der Gesetzgeber unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtigen bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands folgerichtig umzusetzen. Ausnahme von einer folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes.“⁹

Bezüglich des Prinzips der finanziellen Leistungsfähigkeit bestehen keine Bedenken gegen eine Absenkung der 95%-Regelung auf 75% oder 50%ige Gesellschafterwechsel.

Diffiziler ist die rechtliche Beurteilung beim Kriterium der Folgerichtigkeit. Der Gesetzgeber soll seinem einmal gewählten Besteuerungsmodell möglichst konsequent in unterschiedlichen Fallkonstellationen Geltung verschaffen und keine ungerechtfertigten, dem gewählten Besteuerungssystem fremden, Ausnahmetatbestände zulassen.

Der Grundtatbestand des § 1 Abs. 1 GrEStG stellt auf den sachenrechtlichen Eigentumswechsel als Voraussetzung für die Steuerpflicht ab. Die Sondertatbestände der Absätze 2a und 3 lassen dagegen einen 95%igen Gesellschafterwechsel genügen und fingieren sodann den Eigentümerwechsel zum Zwecke der Begründung der Steuerpflicht.

Damit hat der Gesetzgeber bereits mit der Einführung der 95%-Grenze Tatbestände geschaffen, die sich von der strengen Orientierung auf den sachenrechtlichen Eigentumsübergang lösen und für den Bereich der Personen- und Kapitalgesellschaften ein rechtliches Minus zum vollständigen Austausch der Gesellschafter für die Steuerpflicht genügen lassen.

Die unter Punkt 2 dargestellten Gesetzesbegründungen zeigen zum einen, dass die Tatbestände der Absätze 2a und 3 vor allem zur Verhinderung von missbräuchlichen Steuergestaltungen geschaffen wurden. Die rechtliche Herleitung der 95%-Grenze ist in den Materialien zur Gesetzgebung nicht näher konkretisiert. Hinweise auf §§ 327a f. AktG ließen sich in den einschlägigen parlamentarischen Unterlagen nicht finden.

Der historische Ablauf der Gesetzgebung zu Abs. 2a und Abs. 3 des § 1 GrEStG spricht zudem gegen eine zu starke Betonung der aktienrechtlichen Normen. Die 95%-Grenze wurde zuerst für Personengesellschaften in Abs. 2a eingeführt. Das Aktiengesetz ist für sie nicht anwendbar, die

Verhältnisse der Gesellschafter zueinander werden primär durch den Gesellschaftsvertrag geregelt, § 109 Handelsgesetzbuch (HGB).

Dennoch ist die 95%-Grenze an sich ein Hinweis darauf, dass der Gesetzgeber eine Ausnahme schaffen wollte, die sich am vollständigen Gesellschafteraustausch orientiert und vor allem zum Zwecke der Missbrauchsbekämpfung bereits einen 95%igen Gesellschafterwechsel genügen lässt.

Die Literatur erkennt insoweit eine Veränderung im Wesensgehalt der Steuertatbestände: „Richtig ist zwar, dass der Konzeption des GrEStG 1940 zugrunde lag, den zivilrechtlichen Eigentumswechsel um seiner selbst willen zu besteuern. Inzwischen belegen aber die Steuertatbestände des § 1 II, IIa, III und IIIa GrEStG, dass das GrEStG letztlich entscheidend auf den Übergang der wirtschaftlichen Verwertungsbefugnis an einem Grundstück abstellt. Zwar handelt es sich bei allen vorerwähnten Bestimmungen um Regelungen, die nach der Vorstellung des Gesetzgebers einer Umgehung des zivilrechtlich orientierten Grundtatbestands entgegenwirken sollen; in der Gesamtschau hat dieser kontinuierlich angewachsene, am wirtschaftlichen Ergebnis grundstücksbezogener Transaktionen orientierte Normenbestand aber inzwischen den Charakter der Grunderwerbsteuer modifiziert. Gleichwohl ist sie noch weit davon entfernt, sich in ein gleichheitsrechtlich rationales und ökonomisch effizientes Steuersystem einzufügen und konsequent nur die Vermögensverwendung für den konsumtiven Grundstückserwerb zu besteuern.“¹⁰

3.1.1. Verhinderung von Steuerumgehungen als anerkannter Rechtsgrund für Sonderregelungen

Für drohende Steuerumgehungen ist vom BVerfG ein legitimer Zweck für den Gesetzgeber und die Rechtsprechung zur Schaffung von steuerrechtlichen Sonderregelungen anerkannt. Im Einklang mit Art. 3 Abs. 1 GG stehen daher steuerliche Sonderregelungen, die potentielle Umgehungsformen (z.B. gesellschaftsrechtliche Gestaltungen) ausschließen.¹¹ Allerdings muss das Bestehen der behaupteten Missbrauchsgefahr in tatsächlicher Hinsicht sorgfältig untersucht und dargelegt worden sein.¹²

„Die Verhinderung von Steuerumgehungen ist ein legitimes Ziel der Rechtsprechung in Steuersachen.¹³ Praktikabilitätserwägungen und verwaltungstechnische Gesichtspunkte können im Rahmen der Missbrauchsbekämpfung bei der Prüfung der Steuergerechtigkeit (Art. 3 Abs. 1 GG) durchaus von Bedeutung sein.¹⁴ Es ist nicht sachfremd, in diesem Bereich auf die allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätze der Steuerklarheit abzustellen. Ist die Missbrauchsgefahr bei einem Kreis tatsächlicher Gestaltungsformen erfahrungsgemäß größer als bei einem anderen Kreis, so

10 Englisch in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Auflage (2015), § 18 Rn. 5

11 BVerfGE 22, 156 (161); 26, 321 (326); 29, 104 (118); 34, 103 (118); 35, 324 (341 f.)

12 BVerfGE 35, 324 (341 f.); 25, 101 (109)

13 BVerfGE 13, 290 (316)

14 BVerfGE 6, 55 (83f.); 13, 290 (316) zit. nach Kloepfer, Finanzverfassungsrecht mit Haushaltsverfassungsrecht: ein Studienbuch, § 2 Rn. 119

verbietet Art. 3 Abs. 1 GG nicht, zwischen diesen verschiedenen Sachverhalten zu differenzieren. Daher ist es nicht willkürlich, in dem dem Missbrauch mehr ausgesetzten Bereich schärfere rechtliche Anforderungen zu stellen, wenn diese an die tatsächlichen Verschiedenheiten anknüpfen und geeignet sind, der Missbrauchsgefahr vorzubeugen.“¹⁵

Für eine auf die Verhinderung der Steuerumgehung abhebende Gesetzesbegründung müssten somit Angaben über das Fallaufkommen an “share-deals“ getroffen werden. Der Finanzminister des Landes Hessen gab den geschätzten Steuerschaden zuletzt¹⁶ mit bis zu einer Milliarde Euro jährlich an.

3.2. Absenkung der 95%-Regelung – Möglichkeiten und Grenzen

3.2.1. 75%-Grenze- die qualifizierte Mehrheit im Aktienrecht

Die drei Viertel-Mehrheit ist eine qualifizierte Mehrheit im Aktiengesetz. Bei herausgehobenen Beschlüssen einer Aktiengesellschaft (AG) ist die Mehrheit von drei Viertel gesetzlich vorgeschrieben. So bspw. in §§ 182 Abs. 1, 202 Abs. 2 AktG für Kapitalheraufsetzungen und in § 222 Abs. 1 AktG für Kapitalherabsetzungen.

Eine Absenkung der 95%-Grenze auf 75% muss keinen Verstoß gegen das Prinzip der Folgerichtigkeit darstellen. Zwar würde sich der Gesetzgeber mit einer derartigen Absenkung weiter von der sachenrechtlichen Ausrichtung des Grundtatbestands des § 1 Abs. 1 GrEStG entfernen. Dies hielte aber wohl dann einer verfassungsrechtlichen Überprüfung stand, wenn die Zielsetzung der Missbrauchsbekämpfung gegen steuerliche Gestaltungsmodelle hervorgehoben würde. So ist es nahe liegend, dass die derzeitige geringe Differenz von 5% durchaus noch Spielraum für wirtschaftlich lohnende Geschäftsmodelle bietet, die knapp unterhalb der 95%-Grenze beim Gesellschafterwechsel abgewickelt werden.

Da der Grunderwerbsteuersatz nunmehr zwischen 5 und 6,5% beträgt, ist ein wesentlich höherer Anreiz zur Steuervermeidung vorhanden als es zuvor bei einem moderaten Satz von 3,5% bis 2011 der Fall war.

Bei Einführung einer 75%-Grenze wäre auch keine Veränderung des Charakters der Grunderwerbsteuer hin zu einer Kapitalverkehrssteuer zu befürchten. Da die Besteuerung weiterhin vom Austausch eines weit überwiegenden Teils der Gesellschafter abhinge, könnte weiterhin nachvollziehbar dargelegt werden, dass sich mit dem Austausch von 75% der Gesellschafter auch die Einflussverhältnisse auf die der Besteuerung unterworfenen Grundstücke wesentlich ändern.

15 BVerfG, Beschluss vom 11. Juli 1967 – 1 BvR 495/63, 1 BvR 325/66 –, BVerfGE 22, 156-162, Rn. 13

16 Finanzminister wollen sich nicht austricksen lassen, Tagesspiegel vom 10.09.2016, S. I 3

Zudem ist der 75%ige Austausch der Gesellschafter bei einer Aktiengesellschaft für die innergesellschaftliche Meinungsbildung einschneidend genug, um einen fingierten Eigentumswechsel an den Grundstücken der Gesellschaft annehmen zu können.

Letztlich würde die Absenkung auf 75% keinen systematischen Bruch der Besteuerungsregelung bedeuten, da sich der Gesetzgeber bereits mit Einführung der 95%-Regelung von der sachenrechtlichen Fokussierung auf den Eigentumserwerb gelöst und eine wirtschaftliche Betrachtungsweise gewählt hat. Die 95%-Grenze wurde im Gesetzgebungsverfahren auch nicht näher inhaltlich begründet, ein Verweis auf die aktienrechtliche Normierung fehlt. Dass die Bindung an die aktienrechtlichen Bestimmungen nicht überschätzt werden sollte, ergibt sich auch aus dem Umstand, dass die 95%-Grenze zuerst für Personengesellschaften in § 1 Abs. 2a GrEStG eingeführt wurde. Ein Anwendungsbereich also, auf den die Vorschriften des Aktiengesetzes nicht anwendbar sind.

3.2.2. 50%-Grenze

Die 50%-Grenze markiert die einfache Stimmenmehrheit im Gesellschaftsrecht. Diese ist jedoch nicht der gesetzliche Regelfall für alle Gesellschaftsformen. Für Personengesellschaften gilt vielmehr die Einstimmigkeit als gesetzlicher Regelfall, § 119 Abs. 1 HGB. Abweichende Regelungen müssen im Gesellschaftsvertrag vereinbart werden. Bei der GmbH (§ 47 Abs. 1 GmbHG) und der AG (§ 133 Abs. 1 AktG) ist dagegen die einfache Stimmenmehrheit der gesetzliche Regelfall für Beschlussfassungen.

Ob und inwieweit eine Absenkung der 95%-Grenze auf 50% einen Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Gebot der Folgerichtigkeit darstellt, ist fraglich.

Ein Wechsel von 50% der Gesellschaftsanteile (plus einer Stimme für die Erlangung der einfachen Mehrheit) verschafft einerseits den neuen Mehrheitsgesellschaftern ein weitgehendes Entscheidungsrecht über die Belange der Gesellschaft. Dies gilt jedoch vorbehaltlos kraft Gesetzes nur für die Kapitalgesellschaften. Bei den Personengesellschaften setzt das Mehrheitsprinzip eine entsprechende Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag voraus.

Bezogen auf Grundstücksveräußerungen kann die Änderung der Gesellschafter zu 50% also durchaus die Möglichkeit für neue Einflussphären über die Grundstücke der Gesellschaft mit sich bringen. Andererseits ist dies gerade bei kleineren Personengesellschaften nicht zwingend. Sind keine abweichenden Regelungen zu § 119 Abs. 1 HGB getroffen worden, so ändert ein 50%iger Gesellschafterwechsel nichts an dem Erfordernis der Einstimmigkeit für Grundstücksübertragungen. Eine Besteuerung mit der Grunderwerbsteuer würde dessen ungeachtet erfolgen.

Insbesondere das Gesetzesmotiv der wirtschaftlichen Verfügungsmacht wird zunehmend fraglich, je weiter die prozentuale Beteiligungsgrenze für den fingierten Eigentumsübergang abgesenkt würde.

Letztlich lässt sich eine verlässliche Aussage über die verfassungsrechtliche Zulässigkeit gewisser Prozentgrenzen kaum treffen, da es hierzu keine Rechtsprechung gibt.

3.3. Absenkung der prozentualen Grenze für Wohnungsgesellschaften

Die alternativ angefragte Konstellation einer Herabsetzung des Quantums für „Wohnungsgesellschaften“ unterscheidet sich von allen anderen Gesellschaftstypen dadurch, dass das Betriebsvermögen hier weit überwiegend aus Grundstücken besteht. Eine niedrigere prozentuale Grenze für die Annahme von grunderwerbsteuerpflichtigen Gesellschafterwechseln ließe sich für diese Sonderform der Gesellschaften überzeugend begründen. Allerdings verbliebe die Unsicherheit ob der vielgestaltigen Gesellschaftsvereinbarungen zu Abstimmungsquoten.

4. Europarechtliche Prüfung

4.1. Richtlinie 2008/7/EG

Auf sekundärrechtlicher Ebene könnte die Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital einer Absenkung der 95%-Grenze in § 1 Abs. 3 GrEStG entgegenstehen.

Artikel 1 stellt fest, dass die Richtlinie die Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften, Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften und die Ausgabe bestimmter Wertpapiere und Obligationen regelt.

§ 1 Abs. 3 GrEStG stellt auf den Wechsel eines oder mehrerer Gesellschafter ab. Diese Konstellation unterfällt aber nicht den in Artikel 3 der Richtlinie genannten Beispielen für Kapitalzuführungen. Auch die Tatbestandsmerkmale in Artikel 4 der Richtlinie für Umstrukturierungen erfassen den bloßen Gesellschafterwechsel in einer bestehenden Kapitalgesellschaft nicht.

Zur Vorgängerrichtlinie 69/335/EWG entschied der BFH mit Beschluss vom 18.11.2005¹⁷:

„§ 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG verstößt insoweit, als der rechtsgeschäftliche Erwerb von Anteilen einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, nach Maßgabe der weiteren Tatbestandsvoraussetzungen der Vorschrift Grunderwerbsteuer auslöst, nicht gegen die Richtlinie 69/335/EWG.

Nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile an einer Gesellschaft begründet, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, wenn durch die Übertragung mindestens 95 v.H. der Anteile an dieser Gesellschaft in der Hand des Erwerbers oder in der Hand von herrschenden und abhängigen Unternehmen vereinigt werden würden. Die Steuerpflicht wird allein durch den Erwerb des letzten Anteils ausgelöst. Dabei ist der Vorgang, der zum Erwerb dieses Anteils führt, zwar das die Steuer auslösende Moment; Gegenstand der Steuer ist jedoch nicht der Anteilserwerb als solcher, sondern die durch ihn begründete Zuordnung aller Anteile in einer Hand. Mit dem Anteilserwerb wird grunderwerbsteuerrechtlich derjenige, in dessen Hand sich die Anteile

17 BFH, Beschluss vom 18. November 2005 – II B 23/05, Rn. 9-11

vereinigen, so behandelt, als habe er die Grundstücke von der Gesellschaft erworben, deren Anteile sich in seiner Hand vereinigen (Senatsurteile vom 8. August 2001 II R 66/98, BFHE 195, 427, BStBl II 2002, 156, und vom 5. November 2002 II R 23/00, BFH/NV 2003, 505).

Der rechtsgeschäftliche Erwerb des letzten Anteils, der im oben genannten Sinne die Steuerpflicht auslöst, fällt nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie 69/335/EWG. Diese erfasst die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital und auf Vorgänge im Zusammenhang mit dieser Kapitalzufuhr; hierzu gehören: Die Gesellschaftsteuer auf die Einbringungen in Gesellschaften sowie die Wertpapiersteuer auf inländische Anleihepapiere und die bei der Einführung oder Emission von Wertpapieren ausländischer Herkunft auf dem Binnenmarkt erhobene Wertpapiersteuer (Erwägungen zur Richtlinie 69/335/EWG; Begründung zum Vorschlag einer Richtlinie des Rates betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, BT-Drucksache IV/2887 unter I. Allgemeine Erwägungen; vgl. auch Baumgarten, Europarecht und Gesellschaftsteuer, 1983, 48 ff.). Da der Erwerb von Gesellschaftsanteilen durch eine Gesellschaft alleine nicht zur Erhöhung des Gesellschaftskapitals und zur Stärkung des Wirtschaftspotentials führt (vgl. EuGH-Urteil vom 5. Februar 1991 C-249/89, Slg. 1991, I-257), fällt dieser Vorgang nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie 69/335/EWG (EuGH-Schlussanträge des Generalanwalts vom 17. September 1998 C-236/97, Slg. 1998, I-8679). Tatbestandlich liegt bei einem solchen Erwerb weder einer der in Art. 10 i.V.m. Art. 4 der Richtlinie 69/335/EWG genannten Vorgänge noch --im Lichte der Erwägungen zur Richtlinie 69/335/EWG-- ein Handel mit Wertpapieren i.S. des § 11 lit. a dieser Richtlinie.“

Zwischenergebnis: Das Sekundärrecht der Europäischen Union steht einer Absenkung der 95%-Grenze in § 1 Abs. 2a und 3 GrEStG nicht entgegen.

4.2. Grundfreiheiten

Findet das EU-Sekundärrecht, insbesondere die Richtlinie 2008/7 keine Anwendung auf die Absenkung der 95%-Grenze in § 1 Abs. 3 GrEStG, so bleibt als unionsrechtlicher Prüfungsmaßstab allenfalls noch das Primärrecht. Denn nach ständiger Rechtsprechung haben die Mitgliedstaaten (auch) im Fall fehlender Harmonisierung die ihnen verbliebenen Kompetenzen – hier im Bereich der Steuern – unter Wahrung des Unionsrechts auszuüben.¹⁸ Zu den dabei zu beachtenden Vorschriften zählen insbesondere die Grundfreiheiten.¹⁹ Vorliegend kommen die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV oder der Kapitalverkehrsverkehrsfreiheit nach Art. 63 Abs. 1 AEUV in Betracht.

¹⁸ Vgl. etwa EuGH, Urt. v. 1.12.2011, Rs. C-253/09 (Kommission/Ungarn), Rn. 42.

¹⁹ Siehe etwa EuGH, Urt. v. 1.12.2011, Rs. C-253/09 (Kommission/Ungarn), Rn. 43; EuGH, Urt. v. 20.01.2011, Rs. C-155/09 (Kommission/Griechenland), Rn. 40.

Zu prüfen sind insoweit drei Aspekte: zunächst bedarf es der Klärung, welche der beiden genannten Grundfreiheiten hinsichtlich der Absenkung der 95%-Grenze in § 1 Abs. 3 GrEStG anwendbar wäre (4.2.1.). Sodann ist zu untersuchen, ob in der Absenkung ein Eingriff zu sehen ist (4.2.2.), der gegebenenfalls gerechtfertigt sein könnte (4.2.3.).

4.2.1. Niederlassungsfreiheit oder Kapitalverkehrsfreiheit

Während die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV die Ausübung selbständiger wirtschaftlicher Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat schützt, berechtigt die Kapitalverkehrsfreiheit zu grenzüberschreitenden (und einseitigen) Wertübertragungen in Form von Sach- oder Geldkapital.²⁰

Ungeachtet der unterschiedlichen wirtschaftlichen Ausrichtung beider Grundfreiheiten weisen ihre sachlichen Anwendungsbereiche zahlreiche Parallelen bzw. Berührungspunkte auf.²¹ Dies gilt vor allem für zwei Fälle, die auch hier eine Rolle spielen: den Erwerb von Immobilien und die Beteiligung an Unternehmen.²² Beides kann sowohl Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat sein (Unternehmensbeteiligung) bzw. dieser Tätigkeit dienen (Grundstückserwerb) als auch als einseitige Übertragung von Geldkapital begriffen werden (die zum Erwerb von Unternehmensanteilen oder einem Grundstück führt).

§ 1 Abs. 3 GrEStG knüpft an die Kombination dieser beiden Vorgänge unter bestimmten Umständen (bisher: bei einem 95% Anteilserwerb) die Pflicht zur Abführung von Grunderwerbsteuern. Fraglich ist, an welchen der beiden Vorgänge für die Bestimmung der (vorrangig) einschlägigen Grundfreiheit anzuknüpfen ist. Da der Tatbestand in § 1 Abs. 3 GrEStG in formaler Hinsicht an die Unternehmensbeteiligung anknüpft und erst über diese den steuerpflichtigen Rechtsübergang am Grundstück fingiert, erscheint es vertretbar, die Beteiligung in den Vordergrund zu stellen.

In diesem Fall richtet sich das Verhältnis der beiden Grundfreiheiten danach, ob dem Erwerber mit der Unternehmensbeteiligung ermöglicht wird, einen bestimmenden bzw. sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der betreffenden Gesellschaft auszuüben.²³ In einer solchen Konstellation dient der Vorgang, der als Direktinvestition auch der Kapitalverkehrsfreiheit unterfallen würde,

²⁰ Vgl. *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Europarecht, 10. Aufl. 2016 (im Folgenden: *Haratsch/Koenig/Pechstein*), Rn. 959 ff. bzw. 1055 f.

²¹ Siehe etwa *Wojcik*, in: von der Groeben/Schwarze, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 63 AEUV, Rn. 60 ff.

²² Vgl. *Wojcik*, in: von der Groeben/Schwarze, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 63 AEUV, Rn. 62 ff.

²³ Siehe etwa EuGH, Urt. v. 8.11.2012, Rs. C-244/11 (Kommission/Griechenland), Rn. 21. Siehe auch die Rechtsprechungsnachweise bei *Wojcik*, in: von der Groeben/Schwarze, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 63 AEUV, Rn. 64, Fn. 219.

primär der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit mittels Unternehmenserwerb, so dass allein die Niederlassungsfreiheit als Prüfungsmaßstab greift.²⁴ Dies gilt nach der Rechtsprechung bereits ab einem Anteilserwerb von mehr als 20%.²⁵ Daher würde auch eine Absenkung der Schwelle in § 1 Abs. 3 GrEStG von derzeit 95% auf bspw. 75% oder 50 % nichts an der vorrangigen Anwendung der Niederlassungsfreiheit ändern.

Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass ein Abstellen auf die Kapitalverkehrsfreiheit und ein Zurücktreten der Niederlassungsfreiheit im Hinblick auf die anschließend zu prüfenden Schritte des Eingriffs und einer ggf. erforderlichen Rechtfertigung vorliegend zu keinen relevanten Abweichungen führen würde. Grund hierfür ist die weitgehende Konvergenz der Grundfreiheiten hinsichtlich ihres materiellen Gehalts auf diesen beiden Stufen.²⁶ Die einzig relevante Ausnahme stellt sich in Bezug auf den Schutzbereich beider Grundfreiheiten. Sie betrifft die Einbeziehung von Drittstaatskonstellationen, die nur bei der Kapitalverkehrsfreiheit primärrechtlich vorgegeben ist (vgl. Art. 63 Abs. 1 AEUV), nicht aber bei den anderen Grundfreiheiten. Vorliegend steht eine derartige Ausdehnung des Anwendungsbereichs nicht im Raum, so dass hierauf nicht weiter einzugehen ist.

4.2.2. Eingriff

Die Niederlassungsfreiheit verbietet ausweislich ihres Wortlauts in Art. 49 Abs. 1 AEUV „Beschränkungen“.

4.2.2.1. Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit

Dies sind zunächst unmittelbare und mittelbare Diskriminierungen aus Gründen der Staatsangehörigkeit. Darunter sind Ungleichbehandlungen zu verstehen, die entweder unter ausdrücklicher Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit (bzw. Staatszugehörigkeit bei juristischen Personen) oder an vermeintlich neutrale Kriterien zu einer (überwiegenden) Benachteiligung von Ausländern bzw. EU-ausländischen Gesellschaften führen.²⁷

Der Regelung des § 1 Abs. 3 GrEStG unterscheidet zwar tatbestandlich nur zwischen zwei verschiedenen Anteilserwerbskonstellationen: oberhalb und unterhalb einer bestimmten Schwelle. Ungeachtet einer Absenkung dieser Schwelle auf weniger als 95% liegt in dieser Differenzierung zwischen steuerpflichtigen und nicht steuerpflichtigen Vorgängen keine Ungleichbehandlung aus Gründen der Staatsangehörigkeit. Insbesondere führt das neutrale Kriterien einer bestimmten Anteilsschwelle nicht zu einer überwiegenden Benachteiligung EU-ausländischer Gesellschaften,

²⁴ Siehe dazu – mit Nachweisen aus der Rechtsprechung – *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Rn. 1059.

²⁵ Vgl. EuGH, Urt. v. 8.11.2012, Rs. C-244/11 (Kommission/Griechenland), Rn. 23.

²⁶ Siehe hierzu *Wojcik*, in: von der Groeben/Schwarze, *Europäisches Unionsrecht*, 7. Aufl. 2015, Art. 63 AEUV, Rn. 61.

²⁷ *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Rn. 835.

da diese Schwelle in gleicher Weise auch für Gesellschaften mit Sitz im Inland zur Anwendung gelangt. Eine Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit liegt somit nicht vor.

4.2.2.2. Sonstige Beschränkung

Unter den Beschränkungsbegriff fallen allerdings nicht nur diskriminierende Maßnahmen der Mitgliedstaaten im eben genannten Sinne, sondern auch solche, die auf sonstige Weise die Ausübung der Niederlassungsfreiheit „*behindern oder weniger attraktiv*“ machen.²⁸

Obgleich diese Formulierung sehr weit gefasst ist, besteht Einigkeit darüber, dass nicht jede diese Grundfreiheit behindernde Maßnahme vom Beschränkungsverbot erfasst wird.²⁹ In der Rechtsprechung kommt dies etwa dann zum Ausdruck, wenn sich der EuGH für die Prüfung der Maßnahme auf das Diskriminierungsverbot zurückzieht³⁰ oder feststellt, dass die behindernde Wirkung streitgegenständlicher nationaler Maßnahmen als „*zu ungewiss und mittelbar [ist], als dass [sie ...] als geeignet angesehen werden können*“, die Niederlassungsfreiheit zu behindern.³¹

Wo die Grenze im Einzelnen verläuft, lässt sich aufgrund der stark einzelfallbezogenen und nur selten abstrakte Kriterien benennenden Rechtsprechung nicht mit Sicherheit sagen. Der Normzweck der Niederlassungsfreiheit streitet indes für eine zurückhaltende Anwendung, wenn es um Maßnahmen geht, die nicht den Zugang zur betreffenden Tätigkeit betreffen, sondern eher deren Ausübung. Denn die Niederlassungsfreiheit zielt konkret darauf ab, den Wirtschaftsakteuren eine freie Standortwahl zu ermöglichen, solle aber nicht das Recht verleihen, sich gegen jede Vorschrift des Niederlassungsstaates wenden zu können, die (bloße) Rahmenbedingungen für das wirtschaftliche Tätigwerden enthält.³² Insoweit gelte allein das ausdrücklich im Wortlaut des Art. 49 Abs. 2 AEUV verankerte Diskriminierungsverbot. Den darüber hinausgehenden, unterschiedslos anwendbaren wirtschaftlichen Rechtsrahmen habe der Niederlassungswillige als Teil

²⁸ Grundlegend für die Niederlassungsfreiheit: EuGH, Urt. v. 30.11.1995, Rs. C-55/94 (Gebhard), Rn. 37. Vgl. aus neuerer Rechtsprechung etwa EuGH, Urt. v. 21.05.2015, Rs. C-657/13 (Verder LabTec), Rn. 34 (Niederlassungsfreiheit); EuGH, Urt. v. 05.10.2004, Rs. C-442/02 (CaixaBank), Rn. 11 (Niederlassungsfreiheit); EuGH, Urt. v. 16.04.2013, Rs. C-202/11 (Las), Rn. 20 (Arbeitnehmerfreizügigkeit).

²⁹ *Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union (im Folgenden: Grabitz/Hilf/Nettesheim), Art. 45 AEUV, Rn. 188; *Kingreen*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 34-36 AEUV, Rn. 35; *Tiedje*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015 (im Folgenden von der Groeben/Schwarze/Hatje), Art. 49 AEUV, Rn. 108; *Müller-Graff*, in: Streinz, EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012 (im Folgenden: Streinz), Art. 49 AEUV, Rn. 60.

³⁰ Siehe etwa EuGH, Urt. v. 17.06.1997, Rs. C-70/95 (Sodemare), Rn. 33 f.

³¹ Vgl. etwa EuGH, Urt. v. 20.06.1996, Rs. C-418/93 u. w. (Semeraol), Rn. 32 (Ladenschlussregelungen). Ferner, wenngleich mit anderen Wortlaut, EuGH, Urt. v. 2005, Rs. C-250/03 (Mauri), Rn. 42 f. (Zusammensetzung einer Prüfungskommission). Siehe dazu auch *Tiedje*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Art. 49 AEUV, Rn. 112 ff; *Müller-Graff*, in: Streinz, Art. 49 AEUV, Rn. 61.

³² Vgl. *Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 49 AEUV, Rn. 96, 112, 115, sowie Art. 45, Rn. 210; *Tiedje*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Art. 49 AEUV, Rn. 108; *Müller-Graff*, in: Streinz, Art. 49 AEUV, Rn. 62.

der ihm obliegenden Integrationslast ebenso hinzunehmen wie Inländer.³³ In diesem Zusammenhang wird auf das folgende Zitat des Generalanwalts Mischo aus einem Schlussantrag hingewiesen: *„Es wäre nämlich unerträglich, wenn die Mitgliedstaaten nationale Rechtsvorschriften aller Art, wie etwa höhere Gesellschaftssteuern oder Mehrwertsteuersätze als in anderen Ländern (. . .), als „zwingende Erfordernisse“ rechtfertigen müssten, sofern ein Wirtschaftsteilnehmer geltend macht, dass die Niederlassungsfreiheit durch diese Vorschrift weniger attraktiv werde“.*³⁴

Betrachtet man vor diesem Hintergrund die Regel in § 1 GrEStG, so lässt sich zwar argumentieren, dass die Grunderwerbsteuerpflicht – unabhängig von der konkreten Schwelle – die Ausübung der Niederlassungsfreiheit in Form des Anteilserwerbs zwar weniger attraktiv macht. Betroffen ist hierbei aber nicht der Zugang zur betreffenden wirtschaftlichen Tätigkeit bzw. der eigentliche Anteilserwerb. Die Steuerpflicht ist vielmehr Teil des gesamtwirtschaftlichen Rechtsrahmens, dem alle Wirtschaftsteilnehmer unabhängig von ihrer Herkunft unterliegen. Dies spricht vorliegend gegen die Annahme einer Beschränkung.

Bekräftigt wird diese Auffassung durch die Rechtsprechung des EuGH zur Kapitalverkehrsfreiheit und steuerlichen Maßnahmen. Handelt es sich dabei um diskriminierungsfrei ausgestaltete nationale Steuervorschriften, so verzichtet der Gerichtshof regelmäßig auf deren Untersuchung am Maßstab dieser Grundfreiheit.³⁵ Gleiches dürfte für die Niederlassungsfreiheit anzunehmen sein.

Eine abschließende Entscheidung dieser Frage ist mangels eindeutiger Rechtsprechung allerdings nicht möglich. Aus diesem Grund soll im Folgenden noch kurz auf eine eventuelle Rechtfertigung eingegangen werden.

4.2.3. Rechtfertigung

Nicht-diskriminierende Beschränkungen können sowohl am Maßstab der im Vertrag ausdrücklich verankerten Rechtfertigungsgründe der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit (vgl. Art. 52 Abs. 1 AEUV) gerechtfertigt werden, als auch am Maßstab der ungeschriebenen, durch die Rechtsprechung entwickelten sog. zwingenden Gründen des Allgemeinwohls.³⁶ Hierbei handelt es sich um einen offenen Katalog von Gründen, die von Seiten der Mitgliedstaaten zur Rechtfertigung legitimer Ziele angeführt werden können.

³³ Vgl. *Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 49 AEUV, Rn. 115.

³⁴ Schlussanträge v. 07.07.1998 zu EuGH, Urt. v.11.05.1999, Rs. C-255/97 (Pfeiffer), Rn. 58.

³⁵ So *Ress/Ukrow*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 63 AEUV, Rn. 158 (am Ende).

³⁶ Vgl. *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Rn. 841 ff.

Zu den in der Rechtsprechung bisher anerkannten Gründen zählen im Hinblick auf das Steuerrecht etwa die effektive Bekämpfung der Steuerhinterziehung und der Steuerflucht.³⁷ Vor diesem Hintergrund dürfte auch das Regelungsziel von § 1 Abs. 3 GrESTG erfasst werden, nämlich die Verhinderung von Steuerumgehungen.

Liegt ein zulässiger zwingender Grund des Allgemeinwohls vor, so muss die ihn verfolgende und einen Eingriff in die Grundfreiheit darstellende staatliche Maßnahme noch dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz genügen. An dieser Stelle wäre zu prüfen, ob eine Absenkung der jetzigen Schwelle in § 1 Abs. 3 GrESTG geeignet und vor allem erforderlich wäre.

Insbesondere die Prüfungsstufe der Erforderlichkeit, wonach der legitime zwingende Grund des Allgemeinwohls nicht durch weniger eingreifende Maßnahmen erreicht werden darf, birgt dabei die Gefahr, dass unionsrechtliche Wertungen an die Stelle des (legislativen) Beurteilungsspielraums der Mitgliedstaaten gesetzt werden. Liegt den zu prüfenden Maßnahmen eine Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit zugrunde oder wird durch sie der Marktzugang auf andere Weise beeinträchtigt, so mag ein derart weiter Eingriff in den mitgliedstaatlichen Zuständigkeitsbereich gerechtfertigt sein. Für Maßnahmen wie § 1 Abs. 3 GrESTG hätte die Erforderlichkeitsprüfung hingegen zur Folge, dass das Unionsrecht in den allgemeinen steuerlichen Rechtsrahmen ausstrahlt, ohne dass den primärrechtlichen Grundfreiheiten hierfür Vorgaben inhaltlicher Art entnommen werden können.

Vorliegend wäre nämlich zu klären, ob eine Herabsenkung auf weniger als 95% des Anteilserwerbs im Lichte der Niederlassungsfreiheit erforderlich ist, um Steuerumgehungen zu verhindern. Allein aus dem Normzweck dieser Grundfreiheit lässt sich diese Frage kaum verbindlich beantworten.

Diese Konsequenz unterstreicht, welche Rechtsprobleme sich ergeben, wenn man den Beschränkungs begriff weit versteht und jede irgendwie geartete Behinderung der Grundfreiheiten für die Bejahung eines Eingriffs genügen lässt. Im Ergebnis werden die *Grundfreiheiten* so zu *Grundrechten* auf grenzüberschreitende wirtschaftliche Betätigung, an deren Maßstab das gesamte mitgliedstaatliche Wirtschaftsrecht gemessen werden kann, soweit es nur die Ausübung der jeweiligen Wirtschaftstätigkeit behindert.

Vor diesem Hintergrund spricht viel dafür, bereits die Annahme einer Beschränkung durch Herabsetzung der 95%-Schwelle zu verneinen oder anderenfalls von einer Rechtfertigung dieser Beschränkung auszugehen. Mangels eindeutiger Rechtsprechung des EuGH lässt sich die Frage jedoch nicht abschließend beantworten.

Ende der Bearbeitung

³⁷ Vgl. mit Nachweisen aus der Rechtsprechung *Wojcik*, in: von der Groeben/Schwarze, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 63 AEUV, Rn. 25.

