

Univ.-Prof. Dr. Ulrich Hufeld

Helmut-Schmidt-Universität /

Universität der Bundeswehr Hamburg

Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Steuerrecht

Hufeld@hsu-hh.de

Hamburg, den 22. Januar 2019

Gutachten

zu

***Share Deals* in der Grunderwerbsteuer**

– Reformoptionen und Steuerverfassungsrecht –

im Auftrag der

Bundestagsfraktion Bündnis 90/Die Grünen

Gliederungsübersicht

| | |
|---|----|
| A. Ergebnisse im Überblick..... | 3 |
| B. Gutachtenauftrag..... | 5 |
| I. Grunderwerb und <i>Share Deal</i> | 5 |
| II. Reformoptionen | 6 |
| 1. Länder-Reformmodell 2..... | 6 |
| 2. Absenkung der Erheblichkeitsschwelle | 7 |
| III. Aufbau des Gutachtens | 8 |
| C. Steuerpolitik und Steuerverfassungsrecht – Maßstäbe..... | 9 |
| I. Allgemeine steuerverfassungsrechtliche Vorgaben..... | 9 |
| 1. Steuerrecht „aus dem Diktum des Gesetzgebers“ | 9 |
| 2. Gebundenheit an Finanzverfassung und Grundrechte..... | 10 |
| a) Art. 105, Art. 106 GG und der „Typusbegriff“ | 10 |
| b) Art. 3 Abs. 1 GG und die „Steuerwürdigkeitsentscheidung“ | 12 |
| c) Art. 3 Abs. 1 GG und die „Folgerichtigkeit“ | 15 |
| 3. Unterscheidung und Abstimmung der Bereichsdogmatiken..... | 16 |
| a) Funktionsgerechtes Steuerverfassungsrecht | 16 |
| b) Abschichtung der Systemebene – Zuordnungskriterien | 18 |
| II. Verfassungsrecht der Grunderwerbsteuer | 21 |
| 1. Typus und Allgemeinheit | 21 |
| a) Verkehrsakt, Grundstücksbezug und „Zahlungskraftvermutung“..... | 22 |
| b) Grunderwerbsteuerliche Allgemeinheit..... | 24 |
| c) Sachenrechtliche und gesellschaftsrechtliche Verfügung | 25 |
| 2. „Durchgriff“ als Voraussetzung einer Systemreform..... | 27 |
| 3. Der Anteilserwerb als „Ersatzgegenstand“ | 28 |
| D. Anwendung der Maßstäbe auf die Reformoptionen..... | 31 |
| I. Länder-Reformmodell 2..... | 31 |
| 1. Fiktive Bruchteilsbetrachtung – typusbegrifflich „Grunderwerbsteuer“?..... | 31 |
| 2. Fiktive Bruchteilsbetrachtung – eine zweite Systemscheidung? | 33 |
| a) Kriterien | 34 |
| b) Nachvollziehbarer Sachgrund..... | 35 |
| c) Typisierung durch Vierteilung..... | 37 |
| 3. Würdigung | 38 |
| II. Absenkung der Erheblichkeitsschwelle | 39 |
| 1. Erweiterte Missbrauchsbekämpfung im gegenwärtigen System | 39 |
| 2. Partieller Systemwechsel? | 40 |
| III. Überlegenheit des Länder-Reformmodells 2 | 41 |

A. Ergebnisse im Überblick

1. *Allgemeines Steuerverfassungsrecht I*: Der Gesetzgeber hat kein freies Steuererfindungsrecht. Er ist an die im Grundgesetz benannten Steuern und Steuerarten gebunden. Jedoch verwenden Art. 105, Art. 106 GG Typusbegriffe. Sie sind weit zu interpretieren. Der Gesetzgeber wird auf Traditionslinien verpflichtet, nicht auf fixe Merkmale. Die Typuslehre sichert die Formenbindung der Finanzverfassung und zugleich steuerpolitische Gestaltungsfreiheit.
2. *Allgemeines Steuerverfassungsrecht II*: In dieser Gestaltungsfreiheit entscheidet der Gesetzgeber über Auswahl und nähere Bestimmung des Steuerobjekts („Systemebene“). Erst mit und nach dieser Auswahl verengt sich der Gestaltungsspielraum der Steuerpolitik. Deshalb sind streng zu unterscheiden:
 - *Systemebene*. Dort legt sich der Steuergesetzgeber auf eine allgemeine Ausgangsentscheidung fest. Die Allgemeinheit dieser „Steuerwürdigkeitsentscheidung“ gewährleistet die Gleichheit im Belastungserfolg.
 - *Umsetzungsebene*. Hier gilt das Gesetz der Folgerichtigkeit. Die Abkehr von der Allgemeinheit der Ausgangsentscheidung und damit von der Gleichbelastung bedarf besonderer Rechtfertigung.
3. *Verfassungsrecht der Grunderwerbsteuer I*: Die Grunderwerbsteuer ist eine finanzverfassungsrechtlich anerkannte Verkehrsteuer (Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG). Ihr Aufkommen steht den Ländern zu. Sie wird synonym als „Rechtsverkehrssteuer“ bezeichnet. Zum Typus gehören drei Merkmale: (1) Anknüpfung an einen Akt des Rechtsverkehrs mit (2) Grundstücksbezug; und dieser Verkehrsvorgang lässt (3) auf finanzielle Nachfragekraft des Erwerbers schließen. Im dritten Merkmal, im Belastungsgrund „Zahlungskraftvermutung“, gibt sich die Grunderwerbsteuer als Steuer auf die Vermögensverwendung zu erkennen.
4. *Verfassungsrecht der Grunderwerbsteuer II*: Im Zeichen der Belastungsgleichheit durch Allgemeinheit und Unausweichlichkeit (Art. 3 Abs. 1 GG) drängt sich auf, dass die Grunderwerbsteuer die Zahlungskraft des Neueigentümers erfasst, aber auch desjenigen, der mehrheitlich, qualifiziert-mehrheitlich oder sämtliche Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft erwirbt. Diese Reichweite der Grunderwerbsteuer ist, wenn nicht zwingend, dann jedenfalls möglich.
5. *Verfassungsrecht der Grunderwerbsteuer III*: Typusrechtlich kommt es nicht auf Vollerwerb und Rechtsträgerwechsel an. Wer Anteilseigentum an grundbesitzenden Gesellschaften erwirbt, ist vermutlich je nach Erwerbsumfang zahlungskräftig; ob der Mehrheitsgesellschafter seinen Willen in der Gesellschaft durchsetzen kann, ist für eine Steuer auf die Vermögensverwendung irrelevant.

6. *Länder-Reformmodell 2 als Neugestaltung im Typusrahmen*: Das Modell besteuert nicht mehr nur Rechtsträgerwechsel, sondern in Stufen auch die Zahlungskraft derjenigen, die Anteilseigentum von mehr als 50 %, ab 75 % und vollumfänglich erwerben. Bestimmend für die Bemessungsgrundlage ist der Grundstückswert, nicht der Anteilswert. Es handelt sich damit um einen „Durchgriff“ auf die Erwerbskraft der Gesellschafter (1) in Anknüpfung an einen Verkehrsakt mit (2) Grundstücksbezug, (3) gestuft je nach vermutlicher Zahlungskraft.
7. *Länder-Reformmodell 2 als Systementscheidung*: Getreu dem Belastungsgrund der grundstücksbezogenen Steuer auf die Vermögensverwendung, zielt das Modell auf eine (neben dem sachenrechtlichen Vollerwerb zweite) Ausgangsentscheidung, die der „Einschaltung“ von Gesellschaften entgegentritt. Der Durchgriff auf die Erwerbskraft der Gesellschafter und auf fiktive Bruchteile bewirkt die „Ausschaltung“ der Gesellschaft. Anteilserwerb, typisierend erfasst in Stufen und Quoten, wird Ersatzgegenstand auf der Systemebene.
8. *Länder-Reformmodell 2 als Beitrag zur Allgemeinheit der Grunderwerbsteuer*: Das Modell gilt rechtsformneutral und allgemein für den Anteilserwerb. Die Allgemeinheit der Systementscheidung zeichnet das Modell aus. Das Gebot der engen, zielgenauen Missbrauchsbekämpfung greift auf der nachgelagerten Umsetzungsebene, nicht auf der Systemebene, kann dem Länder-Reformmodell 2 deshalb nicht entgegengehalten werden. Indem die Grunderwerbsteuer für alle „Erwerbskräftigen“ unausweichlich wird, leistet das Modell als zweite, vervollständigende Systementscheidung einen gleichheitsrechtlich bedeutsamen Beitrag zur Allgemeinheit der Grunderwerbsteuer.
9. *Absenkung der 95 %-Erheblichkeitsschwelle als Verfassungsrisiko*: Der Absenkung der 95 %-Grenze (§ 1 Abs. 2a, Abs. 3 Abs. 3a GrEStG) sind enge Grenzen gesetzt. Die Ergänzungstatbestände beruhen auf fiktiver Gleichstellung mit dem Vollerwerb. Solange der Rechtsträgerwechsel der Fixpunkt im System bleibt, stehen die Ähnlichkeitstatbestände als Ausnahmen unter Rechtfertigungsdruck. Mit wachsender Entfernung vom Grundfall wird die Fiktionsbasis brüchig und die Fiktionsfolgerichtigkeit unhaltbar. Dass der gleichgestellte Fall ungeachtet zunehmender Unähnlichkeit (etwa: 80 %-Anteilserwerb) gleich umfänglich besteuert werden soll (voller Grundstückswert), birgt ein hohes Verfassungsrisiko.
10. *Überlegenheit des Länder-Reformmodells 2*: Im Vergleich werden der Systemcharakter und die Binnengerechtigkeit des Länder-Reformmodells 2 erkennbar. Diese Reform stellt dem Vollerwerbstatbestand eine ebenbürtige und je nach Erwerbskraft abstufende Systementscheidung zur Seite.

B. Gutachtenauftrag

I. Grunderwerb und *Share Deal*

Die Bundestagsfraktion Bündnis 90/Die Grünen hat den Gutachter beauftragt, zwei aktuell diskutierte Reformvorschläge zur Fortentwicklung der Grunderwerbsteuer verfassungsrechtlich zu würdigen. In der Diskussion stehen insbesondere sog. *Share Deals*. Der Erwerb von Beteiligungen an grundbesitzenden Gesellschaften unterhalb der gesetzlichen 95 %-Grenze (§ 1 Abs. 2a, Abs. 3, Abs. 3a GrEStG) wird im gegenwärtigen Grunderwerbsteuerrecht tatbestandlich nicht erfasst. Diese *negative Systementscheidung* erklärt sich aus der traditionellen Orientierung am Rechtsträgerwechsel: „Grunderwerb“ wird begriffen als sachenrechtlicher Transfer zwischen Rechtsträgern¹. Grunderwerbsteuerlich sind „Rechtsträger“ neben den natürlichen und juristischen Personen auch die Personengesellschaften². Indessen findet ein „Rechtsträgerwechsel“ gerade nicht statt, wenn im *Share Deal* zwar einzelne oder alle Anteile an einer Gesellschaft (Personen- oder Kapitalgesellschaft) erworben werden, jedoch die Gesellschaft Eigentümerin des Grundstücks bleibt.

Wenn *Share Deals* in die Grunderwerbsteuer einbezogen werden sollen, kommt eine *marginale* und eine *radikale* Reform in Betracht. Eine (hier sog.) marginale Reform kann in gedanklicher Anknüpfung an die „Anteilsvereinigung“ (kein Rechtsträgerwechsel, jedoch Erwerb *sämtlicher* Anteile an der Gesellschaft) die 95 %-Grenze des GrEStG als „bewegliche Annäherung“ zur Disposition stellen und weiter absenken. Die marginale Reform hat stets mit der Kontrollfrage zu kämpfen, wie weit die Gleichstellungsgrenze im ausnahmerechtlich begründeten Hilfstatbestand verschoben werden darf. Hingegen knüpft die radikale Reform nicht mehr nur an Rechtsträgerwechsel an, sondern zweitgegenständlich an den *Erwerb von Anteilen an grundbesitzenden Gesellschaften*. Sie hat mit der Frage zu tun, ob ihr „Zweitzugriff“ begrifflich als „Grunderwerbsteuer“ erfasst werden kann.

Das folgende Gutachten erörtert die Verfassungskonformität der beiden Reformoptionen anhand der allgemeinen Maßstäbe des Steuerverfassungsrechts (u. sub C I) und der besonderen Vorgaben für die Grunderwerbsteuer (u. sub C II). Im Zentrum steht die Frage, ob die Einbeziehung der *Share Deals* in die Steuerpflicht gleichheitsrechtlich *möglich* – oder sogar *geboten* ist: „Unter Umständen folgt aus dem Gebot der gleich-

¹ BFH v. 9.4.2008 – II R 32/06, DStRE 2008, 1152 (1153): „Grundentscheidung des Gesetzgebers, die Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrsteuer – allein – an den Wechsel des Rechtsträgers zu knüpfen“; S. Heinrichs, Die Grunderwerbsteuer als Verkehrsteuer, in: Kirchhof/Kube/Mußnug/Reimer, Geprägte Freiheit in Forschung und Lehre, 2016, 147 (149): „Leitbild“.

² C. Meßbacher-Hönsch, in: Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 19. Aufl. 2018, § 1 Rn. 16.

heitsgerechten Besteuerung sogar eine Pflicht, Möglichkeiten für Umgehungsgestaltungen im Gesetz zu vermeiden“³.

II. Reformoptionen

Unter Berücksichtigung der je eigenständigen Maßstäbe (u. sub C I 3) für eine Systemreform einerseits, für eine gesetzliche Novellierung im fortbestehenden System andererseits, sind das „Länder-Reformmodell 2“ und die Absenkung der Erheblichkeitsschwelle im GrEStG – von 95 % in Richtung 51 % – gutachterlich zu trennen.

1. Länder-Reformmodell 2

Die Finanzministerkonferenz diskutiert eine Systemreform, die Anteilsübertragungen im Wege einer *fiktiven Bruchteilsbetrachtung* in die Grunderwerbsteuer einbezieht⁴. Dieser Reformansatz tritt der gestaltungsgeneigten „Einschaltung der Gesellschaft“ entgegen, indem er die zivilrechtliche Zuordnung des Grundstücks zum eigenen Vermögen der Kapitalgesellschaft oder zum Gesamthandseigentum der Personengesellschaft negiert und das Grundvermögen fiktiv in Bruchteilseigentum der Gesellschafter zerlegt. Nach dieser Systementscheidung ist eine einfache quotale Zuordnung und Besteuerung mit drei Beteiligungsschwellen möglich: Wer mehr als 50 % der Anteile am Kapital oder Vermögen erwirbt, hat zwei Grundstücksteile zu versteuern; ab 75 % sind drei, beim Vollerwerb vier Grundstücksteile grunderwerbsteuerpflichtig. Die Anteile werden wie Miteigentum nach Bruchteilen behandelt.

Das Modell knüpft an den Tatbestand „grundbesitzende Gesellschaft“ an, stellt so und mit der Erwerbsschwelle bei mehr als 50 % der Anteile den für die Grunderwerbsteuer konstitutiven Grundstücksbezug her, löst sich aber von dem gewohnten Ausgangstatbestand, dem sachenrechtlichen Vollerwerb. Aus der Vollerwerb-Steuer wird eine quotale Grunderwerbsteuer, soweit Gesellschaften involviert sind. Das Modell durchbricht die Verselbständigung der Gesellschaften, anerkennt indessen die Vergesellschaftung derer, die nicht allein, sondern in gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit ein Grundstück „anteilig“ erwerben. Das Anteilseigentum wird dem Umfang entsprechend – freilich typisiert in der Vierteilung – in quotales „Miteigentum“ aufgelöst.

Die gutachterliche Stellungnahme (u. sub D I) beschränkt sich auf diese Systementscheidung für eine „Durchschau“ durch die Kapital- und Personengesellschaften und

³ BVerfG v. 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731 (737 Rn. 123) – gewerbsteuerpflichtige Veräußerungsgewinne; vgl. auch BVerfGE 138, 136 (235 f. Rn. 254) – Erbschaftsteuer; BVerfGE 139, 285 (310 Rn. 73) – Ersatzbemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer.

⁴ „Eckdaten“ des Länder-Reformmodells 2: K.-D. Drüen, Verfassungsfragen bei der Reform der Grunderwerbsteuer. Teil 2, Ubg 2018, 673 (673 f.).

einen „Durchgriff“ auf die Gesellschafter; Einzelheiten der Ausgestaltung (etwa: Steuerbefreiung für Transfers zwischen Gesellschaft und Gesellschafter als teleologisch notwendige Ergänzung) bleiben außer Betracht.

2. Absenkung der Erheblichkeitsschwelle

Zu erörtern ist ferner eine Erweiterung des gegenwärtigen Missbrauchsbekämpfungsrechts, soweit § 1 Abs. 2a, Abs. 3 Abs. 3a GrEStG den 95 %-Anteilserwerb in die Grunderwerbsteuer einbeziehen. Diese Vorschriften beruhen auf einem Gleichstellungsgedanken, im Kern anerkannt seit dem GrEStG 1940⁵. Wer alle Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft in seiner Hand vereinigt (uno actu oder „nacheinander“⁶), soll die gleichen Grunderwerbsteuerlichen Belastungsfolgen tragen wie der Neueigentümer, der auf der Grundlage einer sachenrechtlich bewirkten Übereignung in die Rechtsposition des Alteigentümers eintritt. Beim Erwerb der Gesellschaftsanteile findet ein Rechtsträgerwechsel nicht statt, dennoch soll der Fall – als *wirtschaftlich gleicher* – auf der Rechtsfolgenseite gleichzubehandeln sein. Erst das Jahressteuergesetz 1997⁷ hat die Missbrauchsbekämpfung von der Vereinigung aller Anteile gelöst und die 95 %-Grenze eingeführt, damit auch die „qualifizierte Änderung des Gesellschafterbestands“⁸ zu einem Gleichstellungsfall erhoben.

Diese Abkehr vom Vollerwerb hat die Grenzlinie diskutabel gemacht. Können allein die Anteile im spärlichen Umfang von 5 % und weniger als irrelevante „Zwerganteile“⁹ gelten? Ist die 95 %-Linie unverrückbar oder „steuerpolitisch beweglich“? Die Begutachtung setzt zunächst (u. sub D II 1) voraus, dass die Missbrauchsklausel – auch bei Absenkung der Erheblichkeitsschwelle – eine an Vergleichbarkeit und Gleichstellung orientierte Ausnahme bleiben soll, mithin festhält am systemprägenden Grundfall des Erwerbs mit Rechtsträgerwechsel. In einem weiteren Schritt (u. sub D II 2) ist zu fragen, ob der Gesetzgeber die Verschiebung der 95 %-Grenzlinie in Richtung 51 % als „Systemwechsel“ auszeichnen, zugleich aber die Rechtsfolgenrechtigkeit – Besteuerung des vollen Grundstückswerts – aufrechterhalten kann.

⁵ § 1 Abs. 3 GrEStG 1940 zum Anteilserwerb „in der Hand des Erwerbers allein“ oder alternativ in der Hand des Erwerbers und seines Ehegatten und seiner Kinder oder in der Hand herrschender und abhängiger Unternehmen.

⁶ Vgl. BVerfGE 16, 203 (207).

⁷ BGBl. I 1996 S. 2049.

⁸ C. Meßbacher-Hönsch, in: Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 19. Aufl. 2018, § 1 Rn. 22.

⁹ BR-Drucks. 804/96, S. 14.

III. Aufbau des Gutachtens

Das Gutachten rekapituliert in einer Grundlegung vorab die verfassungsrechtlichen Maßstäbe der Steuerpolitik. Dieser allgemeine Vorlauf (unten C) ist unvermeidlich: Das Bundesverfassungsgericht hat im Körperschaftsteuer-Beschluss vom 29. März 2017¹⁰ die gleichheitsrechtliche Kontrolldogmatik konsolidiert und sich im Kernbrennstoffsteuer-Beschluss vom 13. April 2017¹¹ nicht nur zu den (hier nicht relevanten) Grenzen der Verbrauchsteuergesetzgebung verhalten, sondern erstmals grundsätzlich zum – jahrzehntelang diskutierten – sog. Steuererfindungsrecht. Jede Stellungnahme zur steuerpolitischen Gestaltungsfreiheit und Gebundenheit muss diese Grundsatzbeschlüsse vom März und April 2017 in Betracht ziehen, auch ihre Rückwirkungen auf die bisherige Dogmatik des Steuerverfassungsrechts bedenken. Die allgemeinen Vorgaben (u. sub C I) sind zu spezifizieren für die Grunderwerbsteuergesetzgebung (u. sub C II).

Bei aller Konsolidierung und aktuellen Verfeinerung der finanz- und steuerverfassungsrechtlichen Standards ist bemerkenswert, dass sich das BVerfG bislang nur vereinzelt zu einer „Zuordnungsdogmatik“ verhalten hat. Wegen der erheblichen Rechtsfolgenunterschiede darf nicht offenbleiben, ob ein Steuerreformgesetz auf der *Systemebene* (Auswahl des Steuergegenstandes, „Steuerwürdigkeitsentscheidung“) oder auf der systemgebundenen *Umsetzungsebene* zu verorten ist. Für ein funktionsgerechtes Steuerverfassungsrecht sind Zuordnungskriterien unabweisbar (u. sub C I 3).

Auf dieser Grundlage sind Aussagen zu den beiden Reformvorschlägen möglich (dazu u. sub D).

¹⁰ BVerfGE 145, 106.

¹¹ BVerfGE 145, 171.

C. Steuerpolitik und Steuerverfassungsrecht – Maßstäbe

Die ideale Verfassung hält die exakt richtige Balance zwischen rechtlichen Vorgaben und demokratischer Politik – zwischen Entpolitisierung durch Verfassungsrecht und offener Politikgestaltung. Das Grundgesetz muss diese elementare Herausforderung für alle Politikbereiche bewältigen. Im Bereich der Steuerpolitik ist sie besonders prekär: Für die öffentlichen Steuergläubiger geht es um die materielle Basis der Gesamtpolitik, der gesamten staatlichen und kommunalen Handlungsfähigkeit; für die privaten Steuerschuldner um die Abwehr übermäßiger Belastung, jedenfalls um Gerechtigkeit durch Gleichbelastung. Das beiderseits größte Interesse an wohldosierter Besteuerung und zugleich gerechter Belastung erklärt das stetige, immer auch umstrittene Bemühen und verfassungsdogmatische Ringen um die exakt richtige Balance zwischen steuerverfassungsrechtlichen Vorgaben und demokratisch-parlamentarischer Steuerpolitik.

Die folgende Grundlegung erörtert die steuerverfassungsrechtlichen Maßstäbe zunächst Steuerarten-übergreifend im Lichte der aktuellen Verfassungsrechtsprechung (u. sub I) und das Verfassungsrecht der Grunderwerbsteuer (u. sub II). In der Gesamtschau werden Bedingungen und Vorgaben für eine Grunderwerbsteuerreform sichtbar (u. sub D).

I. Allgemeine steuerverfassungsrechtliche Vorgaben

1. Steuerrecht „aus dem Diktum des Gesetzgebers“

In der Diskussion über Bindungen der Steuerpolitik hat sich über Jahrzehnte der Hinweis auf ein Urteil des BVerfG vom Januar 1962 gehalten: Steuerrecht werde von der Idee der „primären Entscheidung des Gesetzgebers über die Steuerwürdigkeit bestimmter generell bezeichneter Sachverhalte“ getragen und lebe dementsprechend „aus dem Diktum des Gesetzgebers“¹². Der Satz war seinerzeit auf das Verhältnis zwischen Gesetzgebung und richterlicher Rechtsfortbildung gemünzt. Gleichwohl wird er bis heute gegen (überzogene) verfassungsnormative Einhegung der Steuerpolitik in Stellung gebracht, als lebendiges Argumentationsfossil: Steuergesetzgebung wird auch in der jüngeren Rechtsentwicklung, die seit Anfang der 1990er Jahre energisch die verfassungsrechtlichen Determinanten der Steuerpolitik akzentuiert, nicht als Verfassungsvollzug gedacht, sondern als vornehmes Traditionsrecht und politisch höchst bedeutsames Vorrecht parlamentarischer Mehrheiten.

¹² BVerfGE 13, 318 (328), mit Verweis auf *Bühler/Strickrodt*, Steuerrecht, 3. Aufl. S. 658.

Heute geht nicht mehr die Rede vom „Diktum des Gesetzgebers“, wohl aber von der „umfassenden Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bei Entscheidungen für neue Regeln“¹³ und davon, dass dem Gesetzgeber innerhalb der „weit zu interpretierenden Typusbegriffe“ des Art. 106 GG „offen“ stehe, neue Steuern zu erfinden¹⁴. Jedoch: Diese heutigen Wendungen drücken nicht mehr verfassungsrichterliche Abstinenz aus. Sie sind Garantieerklärungen in balancierten Kontrolldogmatiken, die einen Ausgleich suchen zwischen verfassungsrechtlicher Gebundenheit und Steuerpolitik – gewiss einer Politik „aus dem Diktum des Gesetzgebers“, aber nur mehr in filigran gebauten Korridoren des Steuerverfassungsrechts.

Wer auf der Linie der aktuellen Verfassungsjudikatur „neue Regeln“ für die Grunderwerbsteuer postuliert oder diese Verkehrsteuer gleichsam „neu erfinden“ will, darf die richterlichen Gewährleistungsformeln zugunsten steuerpolitischer Gestaltungsfreiheit nicht isolieren. Sie sind grundrechtlich und finanzverfassungsrechtlich eingebettet, nur nach Maßgabe der Art. 105, 106 und des Art. 3 Abs. 1 GG hat die Steuerpolitik freie Hand, nur insoweit schützt das heutige elaborierte Verfassungsrecht das Diktum des Gesetzgebers.

2. Gebundenheit an Finanzverfassung und Grundrechte

Zu unterscheiden sind die Grenzlinien der finanzverfassungsrechtlichen Typusbegriffe, gleichsam die Außengrenzen der Steuerpolitik (u. a), zudem die abgestuften grundrechtlichen Bindungen aus Art. 3 Abs. 1 GG (u. b und u. c).

a) Art. 105, Art. 106 GG und der „Typusbegriff“

Das Bundesverfassungsgericht hat im Kernbrennstoffsteuer-Beschluss vom April 2017 folgenreiche Verfassungsgrundsätze für die Steuerpolitik festgeschrieben. Im hiesigen Kontext sind zwei gegenläufige, sich ausbalancierende Leitsätze hervorzuheben – der eine zielt auf *Politikbindung*, der andere auf *Politikfreiheit*, im Zusammenwirken formen sie den finanzverfassungsrechtlichen Politikkorridor:

„Freie“ Steuererfindung, lange umstritten, hat sich auf absehbare Zeit erledigt. Gegen das Sondervotum der Richter *Huber* und *Müller*¹⁵ lehnt der Zweite Senat eine von der Finanzverfassung – konzipiert als „geschlossene Rahmen- und Verfahrensordnung“, angelegt auf „Formenklarheit und Formenbindung“¹⁶ – losgelöste, verselbständigungs-

¹³ BVerfGE 145, 106 (163 Rn. 146).

¹⁴ BVerfGE 145, 171 (Ls. 2 und S. 194 Rn. 68, S. 212 Rn. 114).

¹⁵ BVerfGE 145, 171 (230 ff. Rn. 2 ff.).

¹⁶ BVerfGE 145, 171 (191 Rn. 58).

fähige Steuerkreationspolitik ab¹⁷. In der Begründung rekurriert das Gericht nicht nur auf die Finanzverfassung als „Eckpfeiler der bundesstaatlichen Ordnung“¹⁸, auf die Bedeutsamkeit der Art. 104a ff. GG für Bund und Länder und insbesondere auf die Verlässlichkeit des Art. 106 GG, der das Gesamtsteueraufkommen auf die Hoheitsträger verteilt. Die Finanzverfassung soll ihre Schutzfunktion „auch im Verhältnis zum Bürger“ entfalten¹⁹, sein Vertrauen sichern, „nur in dem durch die Finanzverfassung vorgegebenen Rahmen belastet zu werden“²⁰. Mit dieser Begründung stärkt das BVerfG die Korrespondenz der Maßstabnormen: Art. 105, 106 GG erfüllen auch eine Rechtsschutzfunktion, indessen Art. 3 Abs. 1 GG seinerseits das politisch-parlamentarische Interesse an finanzpolitischer Gestaltung mitbedenkt (näher u. sub b und sub 3 a).

Mit dem Verbot „freier“ Steuererfindung wird der Steuergesetzgeber strikt auf die Angebote des Art. 106 GG verwiesen, auf den dortigen numerus clausus der Steuerbegriffe und Steuerarten²¹. Dem Einwand der finanzrechtlichen Überkonstitutionalisierung will das BVerfG jedoch zuvorkommen, indem es dekretiert: „Für die in Art. 105 und Art. 106 GG aufgeführten Steuern und Steuerarten verwendet das Grundgesetz Typusbegriffe“²². Das ist eine dogmatisch bemerkenswerte, steuer- und demokratiepolitisch bedeutsame Festlegung:

- Die Handhabung der in Art. 106 GG benannten *Steuerbegriffe* als *Typusbegriffe* übernimmt für die steuerverfassungsrechtliche Rechtsfindung eine im einfachen Steuerrecht etablierte Methode²³: anders als beim „Klassenbegriff“ wird auf das Erfordernis verzichtet, „dass stets sämtliche den Typus kennzeichnende Merkmale vorliegen“; maßgeblich wird „das durch eine wertende Betrachtung gewonnene Gesamtbild“²⁴.
- Zwar wird der Steuergesetzgeber „mit Blick auf die abgrenzende Funktion der Einzelsteuerbegriffe“ auf Typusbildung entlang „des traditionellen deutschen Steuerrechts“ festgelegt²⁵. Dem Gesetzgeber soll aber „offen stehen“, inner-

¹⁷ BVerfGE 145, 171 (194 ff. Rn. 69 ff.); zuvor bereits *E. Reimer*, Abgaben, in: Festschrift für P. Kirchhof zum 70. Geburtstag Bd. II, 2013, § 136 Rn. 26.

¹⁸ BVerfGE 145, 171 (190 Rn. 57).

¹⁹ BVerfGE 145, 171 (191 f. Rn. 60).

²⁰ BVerfGE 145, 171 (203 f. Rn. 93, „insoweit eine eigenständige individualschützende Funktion“).

²¹ BVerfGE 145, 171 (194 f. Rn. 71); *M. Ludwigs*, Die Kernbrennstoffsteuer vor dem BVerfG – Rückschlag der Energiewende oder Sieg des Rechtsstaats?, NVwZ 2017, 1509 (1512).

²² BVerfGE 145, 171 (193 Rn. 65).

²³ *R. Schenke*, Die Rechtsfindung im Steuerrecht, 2007, S. 311 ff.; *R. Schenke*, Die Kernbrennstoffsteuer – Blick zurück und nach vorn, in: Festschrift für M. Schmidt-Preuß zum 70. Geburtstag, 2018, 257 (269 f.); *U. Hufeld/R. Schenke*, in: Kirchhof/Ratschow, BeckOK EStG, 2. Ed. (Stand 1.9.2018), § 15 Rn. 342 ff.

²⁴ BVerfGE 145, 171 (193 Rn. 65); vgl. für das einfache Steuerrecht, insbesondere das Einkommensteuerrecht *U. Hufeld/R. Schenke*, in: Kirchhof/Ratschow, BeckOK EStG, 2. Ed. (Stand 1.9.2018), § 15 Rn. 346.

²⁵ BVerfGE 145, 171 (193 Rn. 66).

halb der Typusbegriffe neue Steuern zu „erfinden“ und „bestehende Steuergesetze zu verändern“²⁶. Die Typuslehre erweist sich als Mittelweg zwischen beliebiger Steuerkreation und Versteinerung der Finanzverfassung²⁷.

- So wird das „freie“ Steuererfindungsrecht verneint, wohl aber das an Art. 106 GG gebundene Steuererfindungsrecht anerkannt. Und „vor dem Hintergrund der Verneinung eines allgemeinen Steuererfindungsrechts“ legt das Gericht den Gesetzgeber, aber auch sich selbst darauf fest, dass die Typusbegriffe der Art. 105 und 106 GG „weit zu interpretieren“ sind²⁸.
- Mit alledem sichert das BVerfG auch sein institutionelles Eigeninteresse. „Freie“ Steuererfindung hätte die Steuerpolitik der richterlichen Interpretationsgewalt weithin entzogen. Das gebundene Steuererfindungsrecht bleibt dem „Rahmen“ des Art. 106 GG und der Interpretationshoheit des BVerfG verpflichtet. Das Gericht entscheidet über die Typusbegriffe und über den im offenen Typus angelegten Freiraum der Steuerpolitik.

b) Art. 3 Abs. 1 GG und die „Steuerwürdigkeitsentscheidung“

Vor allen Diskussionen über gleichheitsrechtlich problematische Inkonsequenz, über Diskriminierung, Privilegierung und Subventionierung im Dickicht des Steuerrechts (u. c), hat der Gesetzgeber eine Entscheidung zu treffen darüber, „welche Steuerquelle er überhaupt erschließen möchte“²⁹. Das BVerfG bezeichnet diese *Vor-Entscheidung* als „Bestimmung des Steuergegenstandes“³⁰ oder „Auswahl des Steuergegenstandes“³¹, mitunter auch als „Steuerwürdigkeitsentscheidung“³². Der altmodisch anmutende Begriff wird plausibel in der Verknüpfung von Definitionsmacht und Politikvorbehalt: „Die Befugnis des Gesetzgebers zur Definition des Steuerobjekts stützt sich auf seine demokratische Legitimation für die Steuerpolitik. Steuerwürdigkeitsentscheidungen beruhen wesentlich auf politischen Wertungen, die nach dem Grundgesetz der Legislative zustehen und von ihr im Wege der Gesetzgebung getroffen werden müssen“³³. Der Politikvorbehalt in der Hoheit über die „Definition des Steuerobjekts“ wird gewährleistet

²⁶ BVerfGE 145, 171 (194 Rn. 68).

²⁷ R. Schenke, Die Kernbrennstoffsteuer – Blick zurück und nach vorn, in: Festschrift für M. Schmidt-Preuß zum 70. Geburtstag, 2018, 257 (269).

²⁸ BVerfGE 145, 171 (212 Rn. 114).

²⁹ BVerfGE 137, 350 (370 Rn. 52) – Luftverkehrssteuer.

³⁰ BVerfGE 120, 1 (32) – Gewerbesteuerfreiheit der Freiberufler; BVerfGE 137, 350 (370 Rn. 52).

³¹ BVerfGE 84, 239 (271) – Einkünfte aus Kapitalvermögen; BVerfGE 117, 1 (30) – Erbschaftsteuer; BVerfGE 120, 1 (29); BVerfGE 139, 1 (13 Rn. 40) – Grunderwerbsteuer; BVerfGE 145, 106 (143 f. Rn. 102).

³² BVerfGE 145, 106 (144 Rn. 102); BVerfGE 137, 350 (367 Rn. 42).

³³ BVerfGE 137, 350 (366 f. Rn. 42); BVerfG (2. Kammer des Ersten Senats) v. 15.2.2016, 1 BvL 8/12, DStR 2016, 862 (864 Rn. 25).

im „weitreichenden Entscheidungsspielraum“³⁴, im „weiten Gestaltungs- und Einschätzungsspielraum“³⁵ durch „umfassende Gestaltungsfreiheit“³⁶, im „besonders weiten Spielraum“³⁷.

Dem Vorbehalt der Steuerpolitik, über die „Auswahl“ und das „Erschließen“ der Steuerquelle zu entscheiden, entspricht eine angepasste – deutlich zurückgenommene – Kontrolldichte aufseiten des Verfassungsgerichts: Bei „diesen Entscheidungen“ wird der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG „bereits eingehalten, wenn der Gesetzgeber einen Sachgrund für seine Wahl des Steuergegenstandes vorbringen kann, die Berücksichtigung sachwidriger, willkürlicher Erwägungen ausgeschlossen ist und die konkrete Belastungsentscheidung für ein Steuerobjekt nicht mit anderen Verfassungsnormen in Konflikt gerät“³⁸. Es handelt sich um eine „*nur*“-Kontrolle, um eine „*lediglich*“-Kontrolle – die steuerpolitische Auswahlentscheidung ist „nur daraufhin zu überprüfen, ob sie auf sachwidrigen, willkürlichen Erwägungen beruht“³⁹; sie muss „lediglich auf einem nachvollziehbaren Sachgrund beruhen“⁴⁰. In der Dogmatik der bloßen Nachvollziehbarkeits- und Willkürkontrolle lebt das Urteil vom Januar 1962 fort. Dort war nicht nur von Steuerrecht „aus dem Diktum des Gesetzgebers“ die Rede, sondern auch von der „primären Entscheidung des Gesetzgebers über die Steuerwürdigkeit bestimmter generell bezeichneter Sachverhalte“⁴¹.

Diese kontrolldogmatisch gesicherte Freiheit des Gesetzgebers, steuerpolitische Ausgangsentscheidungen zu treffen, schützt sowohl die Steuererfindung (im typusbegrifflichen Rahmen, s.o. sub a) als auch die Steuerreform. Das ist mit Nachdruck zu betonen. Denn Justiz und Wissenschaft haben keine Schwierigkeiten, einen „weitreichenden Entscheidungsspielraum“ anzuerkennen, wenn der Gesetzgeber etwa „den gewerblichen Passagierluftverkehr als Steuergegenstand bestimmt“⁴², somit *steuererfinderisch* tätig ist. Sobald er aber *steuerreformativ* ein gewohntes Regelwerk ablösen

³⁴ BVerfGE 84, 239 (271); BVerfGE 93, 121 (136) – Vermögensteuer; BVerfGE 107, 27 (47) – doppelte Haushaltsführung; BVerfGE 117, 1 (30); BVerfGE 122, 210 (230) – Pendlerpauschale; BVerfGE 123, 1 (19) – Aufwandsteuer; BVerfGE 127, 224 (245) – pauschaliertes Betriebsausgabenabzugsverbot; BVerfGE 137, 350 (366 Rn. 42); BVerfGE 145, 106 (144 Rn. 102); BVerfG v. 10.4.2018, DStR 2018, 731 (734 f. Rn. 105).

³⁵ BVerfGE 120, 1 (29).

³⁶ BVerfGE 122, 210 (242).

³⁷ BVerfG v. 10.4.2018, DStR 2018, 731 (736 Rn. 116).

³⁸ BVerfGE 137, 350 (367 Rn. 42), mit Verweis auf BVerfGE 120, 1 (29); BVerfG (2. Kammer des Ersten Senats) v. 15.2.2016, 1 BvL 8/12, DStR 2016, 862 (864 Rn. 25).

³⁹ BVerfGE 145, 106 (144 Rn. 102).

⁴⁰ BVerfGE 137, 350 (369 Rn. 51).

⁴¹ BVerfGE 13, 318 (328); s.o. im Text sub I 1.

⁴² BVerfGE 137, 350 (366 Rn. 42), dort auch das Bekenntnis zum „weitreichenden Entscheidungsspielraum“.

will, stößt er regelmäßig auf verfassungsrechtliche Einwände, die dem Altsystem verhaftet bleiben, der vertrauten Regel offen oder versteckt Maßgeblichkeit zuweisen und das neue System ob seiner „Radikalität“ im Zeichen der (In-)Konsequenz unter Rechtfertigungsdruck setzen⁴³.

Damit freilich werden gleichheitsrechtliche Kontrollmodi fusioniert, die streng zu unterscheiden sind: Das anspruchsvollere Gebot der „folgerichtigen Umsetzung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes“⁴⁴ knüpft an die vorgegebene Steuerwürdigkeitsentscheidung an⁴⁵, die anspruchlosere Willkürkontrolle hat auf vorgelagerter Ebene mit (neuer) Festlegung auf Steuerwürdigkeit zu tun – und diese *Vor-Entscheidung* kann auch durch Reform ins Werk gesetzt werden. Die Verfassungsrechtsprechung lässt daran keinen Zweifel: „Die dem Steuergesetzgeber zustehende Gestaltungsfreiheit umfasst von Verfassungs wegen die Befugnis, neue Regeln einzuführen, ohne durch Grundsätze der Folgerichtigkeit an frühere Grundentscheidungen gebunden zu sein“⁴⁶. Der reformatorische Zugriff wird auch als „Systemwechsel“⁴⁷ bezeichnet. Auf gleicher Linie hat das BVerfG im Kernbrennstoffsteuer-Beschluss klargestellt: „Änderungen bestehender Steuergesetze oder die Erschließung neuer Steuerquellen“ seien nicht zu beanstanden, wenn sie sich „im Rahmen der herkömmlichen Merkmale der jeweiligen Steuern halten“⁴⁸ (vgl. o. sub a).

Die Freiheit der Steuerpolitik hängt somit wesentlich davon ab, ob der Gesetzgeber – sei es erfinderisch, sei es reformatorisch – die *Systemebene* betritt, auf der die Steuerquelle erschlossen, über Steuerwürdigkeit entschieden, ein „Ausgangstatbestand“⁴⁹ vorangestellt wird, oder aber die *Umsetzungsebene*. Dort gelten strengere Anforderungen (sogleich u. sub c). Mit Blick auf diese Rechtsfolgenerheblichkeit sind Zuordnungskriterien zu ermitteln (u. sub 3 b), um die projektierte Grunderwerbsteuerreform entweder als Systemreform oder als Umsetzungsmaßnahme einzuordnen (u. sub D I 2).

⁴³ Vgl. K.-D. Drüen, Verfassungsfragen bei der Reform der Grunderwerbsteuer. Teil 2, Ubg 2018, 673 (691) und die dortige Kritik am Länder-Reformmodell 2: „durchschlagende verfassungsrechtliche Zweifel an der Radikalität seiner Ausgestaltung“.

⁴⁴ BVerfGE 145, 106 (144 Rn. 104).

⁴⁵ BVerfGE 145, 106 (144 Rn. 103) zur „Umsetzung der Steuerwürdigkeitsentscheidung“.

⁴⁶ BVerfGE 122, 210 (242). Dem folgt aktuell BVerfGE 145, 106 (163 Rn. 146).

⁴⁷ BVerfGE 122, 210 (243); F. Wollenschläger, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Kommentar, 7. Aufl. 2018, Art. 3 Rn. 200.

⁴⁸ BVerfGE 145, 171 (194 Rn. 68).

⁴⁹ BVerfGE 145, 106 (144 Rn. 104).

c) Art. 3 Abs. 1 GG und die „Folgerichtigkeit“

Nach gefestigter Rechtsprechung beider Senate des Bundesverfassungsgerichts hat der Steuergesetzgeber nach der – im „weitreichenden Entscheidungsspielraum“ getroffenen – Wahl des Steuergegenstandes „die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen“⁵⁰; die aktuelle Judikatur verweist in standardisierter Formulierung auf *das Gebot der folgerichtigen Umsetzung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes* oder, kürzer, das Gebot der Folgerichtigkeit⁵¹. Das Folgerichtigkeitsgebot adressiert die „*systemwidrige Ausnahme*“⁵². Der punktuelle Rückzug aus der Allgemeinheit des Systems erzeugt Rechtfertigungsdruck.

Das Folgerichtigkeitsgebot⁵³ verschärft die Gleichheitskontrolle. Es zieht die Konsequenz aus dem Fundamentalsatz, dass Geldleistungen „nur dann Steuern“ sind, „wenn sie allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft“⁵⁴. Der Gesetzgeber wird an seiner allgemeinen Ausgangsentscheidung festgehalten. Will er diese Steuerallgemeinheit in der Umsetzung durchbrechen, in einem „schmalen Teilbereich“⁵⁵ oder gar in einem „Einzelaspekt“⁵⁶, hat er sich ob seiner Inkonsequenz zu rechtfertigen – verlangt das BVerfG rechtfertigungshalber „*einen besonderen sachlichen Grund*“⁵⁷.

Auch die (im Steuerrecht inzwischen fast allgegenwärtige) Missbrauchsbekämpfungsnorm bleibt angewiesen auf einen Rechtfertigungsrückhalt im zielgenauen, verhältnismäßigen Zuschnitt; wenn sie typisiert, muss sie sich am typischen Missbrauchsfall orientieren, darf nicht eine „abstrakte Missbrauchsgefahr zum Anlass“ nehmen „für eine vom typischen Missbrauchsfall losgelöste“ und „generelle“ Regelung⁵⁸. Ohne diesen Rückhalt kehrt sie sich sachgrundlos oder gar willkürlich⁵⁹ von der allgemeinen Ausgangsentscheidung ab. Allerdings setzt diese strenge Kontrolle am Maßstab des

⁵⁰ St. Rspr. seit BVerfGE 84, 239 (271), vgl. die Nachw. o. Fn. 34.

⁵¹ BVerfGE 145, 106 (144 Rn. 104) mit allen Nachw. seit BVerfGE 105, 73 (125); zugleich Teil der Leitsätze in BVerfGE 138, 136 (Ls. 3); im Kontext der Grunderwerbsteuer: BVerfGE 139, 1 (13 Rn. 40).

⁵² BVerfGE 124, 199 (223) – Lebenspartnerschaften in der betrieblichen Hinterbliebenenversorgung.

⁵³ Aktuelles Schrifttum: S. Kempny, Steuerrecht und Verfassungsrecht, StuW 2014, 185 (198 f.: kritisch, Folgewidrigkeit „höchstens“ Indiz für Gleichheitswidrigkeit); P. Kirchhof, in: Maunz/Dürig, GG, Kommentar, Art. 3 Abs. 1 (2015) Rn. 404–428; H. Tappe, Festlegende Gleichheit – folgerichtige Gesetzgebung als Verfassungsgebot?, JZ 2016, 27 (kritisch, die „eigene Rationalität“ der Demokratie verteidigend).

⁵⁴ BVerfGE 84, 239 (271).

⁵⁵ BVerfGE 122, 210 (242).

⁵⁶ BVerfGE 145, 106 (163 Rn. 146).

⁵⁷ Aus jüngerer Zeit: BVerfGE 138, 136 (Ls. 3 und S. 181 Rn. 123); BVerfGE 145, 106 (144 Rn. 104 mit weit. Nachw.). – Auch BVerfG v. 10.4.2018, DStR 2018, 731 (735 Rn. 105), das Urteil prüft jedoch zusätzlich, ob in concreto „Anlass“ besteht, „den Differenzierungsspielraum des Gesetzgebers substantiell einzuschränken“ (Rn. 116).

⁵⁸ BVerfGE 145, 106 (153 f. Rn. 128).

⁵⁹ So zu § 8c Satz 1 KStG a.F.: BVerfGE 145, 106 (151 Rn. 121).

Art. 3 Abs. 1 GG eine konkurrenzlose Vor-Entscheidung auf der Systemebene voraus. Der Normenkontrollleur muss sicher sein, dass er eine „Abweichung“ kontrolliert und unter Rechtfertigungsdruck setzt – nicht etwa eine zweite, partielle, konkurrenzfähige Systementscheidung⁶⁰. Hier zeichnet sich ein Abgrenzungsproblem ab, das in der Unterscheidung der Bereichsdogmatiken bewältigt werden muss.

3. Unterscheidung und Abstimmung der Bereichsdogmatiken

Nach alledem muss die Entscheidung des Gesetzgebers für eine Steuer(reform) unterschiedlichen verfassungsrechtlichen Erfordernissen genügen: stets den steuerbegrifflichen der Finanzverfassung (*Typuszugehörigkeit*, o. sub 2 a) – sodann *entweder* sachlicher Begründbarkeit und Nachvollziehbarkeit bei Auswahl und Bestimmung des Steuerobjekts (*Systemebene*, o. sub 2 b) *oder* der gleichheitsrechtlich gebotenen Konsequenz im Lichte vorheriger Auswahl (*Umsetzungsebene*, o. sub 2 c). Wer die Unterscheidung dieser Bereichsdogmatiken unterläuft, verfehlt die Funktionen des Steuerfassungsrechts (sogleich u. sub a); die Gewährleistung steuerpolitischer Gestaltungsfreiheit entscheidet sich wesentlich auf der Systemebene (u. sub b).

a) Funktionsgerechtes Steuerfassungsrecht

Staatsfinanzierung, Schutz der bundesstaatlichen Ordnung und Grundrechtsschutz der Steuerbürger: diesen Funktionen sind die Bereichsdogmatiken des Steuerfassungsrechts verpflichtet. Das BVerfG hat die Steuergesetzgeber des Bundes und der Länder auf die Typusbegriffe des Art. 105, Art. 106 GG festgelegt, weil „Ertragsverteilung“ eine „zentrale Frage der politischen Machtverteilung“ ist⁶¹. Die Antwort auf diese Frage soll eine verfassungsrechtlich abschließende sein, Ertragsverteilung soll ausschließlich im Regime des Art. 106 GG stattfinden.

Zugleich hat der Zweite Senat zutreffend die „Schutz und Begrenzungsfunktion“ des föderalen Finanzrechts „im Verhältnis zum Bürger“ betont⁶², damit die freiheitliche grundrechtssichernde Funktion der Kompetenzordnung auch und gerade für das Steu-

⁶⁰ Dazu ausführlich BVerfGE 145, 106 (162 ff. Rn. 144 ff.) und *U. Hufeld*, Politische Dimensionen der Steuerrechtsdogmatik, in: Gedächtnisschrift für A. Schmehl, 2019, 329 (333 ff.) – beide in Auseinandersetzung mit *A. Schmehl*, Steuersystematik, Steuerausnahmen und Steuerreform, in: Festschrift für B.-O. Bryde zum 70. Geburtstag, 2013, 457 (468 ff.), der in der Diskussion über § 8c KStG a.F. für „Teiltransparenz“ gefochten hat, für ein konkurrenzfähiges Prinzip, das es mit dem Trennungsprinzip des Körperschaftsteuerrechts aufnehmen kann.

⁶¹ BVerfGE 145, 171 (191 Rn. 59).

⁶² BVerfGE 145, 171 (191 f. Rn. 60, zudem 203 f. Rn. 93), Zustimmung dazu auch bei *M. Ludwigs*, Die Kernbrennstoffsteuer vor dem BVerfG – Rückschlag der Energiewende oder Sieg des Rechtsstaats?, NVwZ 2017, 1509 (1512); *R. Schenke*, Die Kernbrennstoffsteuer – Blick zurück und nach vorn, in: Festschrift für M. Schmidt-Preuß zum 70. Geburtstag, 2018, 257 (271).

erverfassungsrecht bekräftigt. Die Finanzverfassung flankiert den Grundrechtsschutz aus Art. 3 Abs. 1 GG. Der Festlegung auf die geschriebenen, katalogisierten Typusbegriffe kommt eine Filterfunktion zu; die grundrechtliche Prüfung des Zugriffs setzt voraus, dass die Steuer festen Halt findet im Katalog des Art. 106 GG (u. sub II 1 für die Grunderwerbsteuer).

Funktionsgerechtes Steuerverfassungsrecht soll sich jedoch nicht beschränken auf Individualrechtsschutz und Gewährleistung föderaler Ordnung. Das Grundgesetz will zugleich einen Haushaltsausgleich „grundsätzlich ohne Einnahmen aus Krediten“ (Art. 115 Abs. 2 Satz 1 GG). Dann gehört zum funktionsgerechten Steuerverfassungsrecht zwingend eine *einnahmenseitige politische Gestaltungsfreiheit*, die mit der demokratisch-parlamentarischen Aufgaben- und Ausgabenpolitik auf der Gegenseite korrespondiert. Dass die Typusbegriffe des Art. 105, Art. 106 GG „weit zu interpretieren“ sind, hat das BVerfG vordergründig aus dem Erfordernis einer „hinreichend flexiblen Finanzverfassung“ erklärt⁶³. Letztlich geht es um den Raum des Politischen, um demokratische Gemeinwohlfinanzierung in der Gegenwart (Verwaltungs- und Sozialstaat) und für eine gedeihliche Zukunft (Investitionen in Frieden, Bildung, Infrastruktur), meist sind zusätzlich Lasten der Vergangenheit abzutragen (Kreditkosten, Entschädigungszahlungen, Reparationen). Es geht um einen elementaren Politikvorbehalt, den nicht Richter, sondern parlamentarische Mehrheiten ausfüllen.

Die demokratische Elementarfunktion der Steuer für die Staatsfinanzierung verlangt für die steuerverfassungsrechtlichen Bereichsdogmatiken übergreifende Regeln der Abstimmung und Abschichtung. Der Offenheit des Typusbegriffs – dem Steuererfindungsrecht innerhalb des Typus⁶⁴ – entspricht der „weitreichende Gestaltungsspielraum“ in Auswahl und Bestimmung des Steuergegenstandes auf der Systemebene⁶⁵. Besondere Bedeutung kommt der verlässlichen Unterscheidung von „System-“ und „Umsetzungsebene“ zu.

Nur in der Umsetzung kann der „rein fiskalische Zweck“⁶⁶ als Rechtfertigung der System-„Abweichung“⁶⁷ zurückgewiesen werden – auf der vorgelagerten Ebene der Auswahl des Steuerobjekts soll und darf der „fiskalische Zweck“ selbstverständlich die politische Auswahlentscheidung dirigieren⁶⁸. Auf der Umsetzungsebene muss sich die

⁶³ BVerfGE 145, 171 (212 Rn. 114).

⁶⁴ BVerfGE 145, 171 (Ls. 2 und S. 194 Rn. 68, S. 212 Rn. 114).

⁶⁵ Alle Nachw. o. Fn. 34 f.

⁶⁶ BVerfGE 145, 106 (144 f. Rn. 104, auch S. 165 Rn. 150).

⁶⁷ BVerfGE 145, 106 (165 Rn. 150).

⁶⁸ „Anderenfalls würde es sich gar nicht um eine Steuer handeln“, K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd. II, 2. Aufl. 2003, S. 1013 (im Kontext der Verkehrsteuern).

systemwidrige, jedoch im Zeichen der Missbrauchsbekämpfung statthafte Norm als eng und „zielgenau“ ausweisen – indessen der Gesetzgeber auf der Systemebene die umfassende, allgemeine Norm schuldet. Wer die Kontrolldogmatik im Umgang mit Typisierungs- und Missbrauchsbekämpfungsnormen (o. sub 2 c) auf die Systemebene hebt⁶⁹, läuft Gefahr, die demokratische Funktion des Steuerverfassungsrechts zu konkretisieren. Auf der Umsetzungsebene findet der verfassungsgerichtliche Kontrolleur eine steuergesetzgeberische Grundwertung vor („Nettoprinzip“, „Trennungsprinzip“, „Zahlungskraft des Grunderwerbers“ usw.) – auf der Systemebene hat er sich eigener Wertung zu enthalten, die des Gesetzgebers grundsätzlich hinzunehmen und seine Kontrolle zurückzunehmen auf sachliche Nachvollziehbarkeit.

b) Abschichtung der Systemebene – Zuordnungskriterien

Die vorstehenden Überlegungen machen bewusst, dass den steuerpolitischen Handlungs- und den gerichtlichen Kontrollmaßstäben eminente demokratische und rechtsstaatliche Bedeutung zukommt. Steuerrecht erweist sich als Produkt aus (positiver) Gewährleistung demokratischer Staatsfinanzierung und (negativer) Gewährleistung des gleichheitskonformen Eingriffs. Unter diesen Vorzeichen muss insbesondere die *politische Steuerwürdigkeitsentscheidung auf der Systemebene* dogmatisch exakt identifizierbar und unterscheidbar sein. Denn diese Zuordnung bestimmt über die Gestaltungsfreiheit der Steuerpolitik und – im Anschluss an die identifizierte „Ausgangsentcheidung“ – über den Fixpunkt einer verschärfte Kontrolle gleicher Lastenzuteilung. Richtige Zuordnung schützt die demokratisch-parlamentarische Politik (auf der Systemebene) und im Anschluss den Bürger (auf der Umsetzungsebene). Was macht die *Systementscheidung* (Steuerwürdigkeitsentscheidung) aus?

- Sie ist nur innerhalb der „Rahmen- und Verfahrensordnung“ der Art. 104a ff. GG und innerhalb der Typusbegriffe der Art. 105, 106 GG möglich⁷⁰. Die bundesgesetzliche Entscheidung für Steuerwürdigkeit des Grunderwerbs muss „übrige Steuer“ i.S. des Art. 105 Abs. 2 GG sein und „Steuer“ i.S. des Art. 106 GG, eine „Kapitalverkehrsteuer“ i.S. des Art. 106 Abs. 1 Nr. 4 GG oder „Verkehrssteuer“ i.S. des Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG; eine „Grunderwerbsteuer“ findet zusätzlich Rückhalt in Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG.
- Auf einen Zeitpunkt kommt es nicht an; eine historische Steuerwürdigkeitsentscheidung verfestigt und immunisiert sich nicht durch Zeitablauf. Dem Gesetz-

⁶⁹ Vgl. K.-D. Drüen, Verfassungsfragen bei der Reform der Grunderwerbsteuer. Teil 2, Ubg 2018, 673 (684 ff.).

⁷⁰ BVerfGE 145, 171 (191 Rn. 58; 194 f. Rn. 71).

geber steht jederzeit frei, Änderungen oder Ergänzungen der vormaligen Systementscheidung herbeizuführen⁷¹. Sein Auswahlrecht ist nicht befristet.

- Aufschluss über die Grundausrichtung der Steuer geben indiziell Bezeichnung und Standort im Gesetz. Der Gesetzgeber markiert einen vielleicht diskutablen, gleichwohl festen Ausgangspunkt, wenn er in einem „§ 1 Steuergegenstand“ (§ 1 KraftStG; § 1 LuftVStG; § 1 StromStG) die „Bestimmung des Steuergegenstandes“⁷² als solche ausflaggt und voranstellt; das Grunderwerbsteuergesetz eröffnet mit „Erster Abschnitt: Gegenstand der Steuer“ (§§ 1 und 2 GrEStG).
- Auf die Ausgangsentscheidung an der Spitze des Gesetzes und auf die strukturelle Unterscheidung im Gesetz zwischen allgemeiner Grundlegung und konkretisierender, allenfalls rechtfertigungsbedürftiger Ausgestaltung („allgemeine“ und „besondere“ Ausnahmen, besondere Missbrauchsbekämpfungsvorschriften) dürfte regelmäßig Verlass sein bei „Neuerfindung“ einer Steuer⁷³. Im Zugriff auf bestehende Steuergesetze muss ein legislatorischer „Systemveränderungsehrgeiz“ beabsichtigt und erkennbar sein⁷⁴.
- Problematisch sind Änderungsgesetze, die fälschlich etikettiert als „Neuausrichtung der Steuer“ vor der strengen Ausgestaltungskontrolle in Sicherheit gebracht werden sollen. Das BVerfG hat etwa das „so genannte Werkstorprinzip“ zurückgewiesen als bloße Behauptung in strategischer Absicht, die Benachteiligung der Pendler als „singuläre Abweichung“ verworfen: „anderenfalls ließe sich jedwede Ausnahmeregelung als (Anfang einer) Neukonzeption deklarieren“⁷⁵.
- Seit dem Urteil zur Pendlerpauschale steht fest, dass die bloße „Behauptung eines Systemwechsels“ nicht genügt, dass der Gesetzgeber ein objektiv feststellbares „Mindestmaß an neuer Systemorientierung“⁷⁶ schuldet. Das BVerfG hat diesen Maßstab 2017 bekräftigt, mit Blick auf die Verlustverrechnung bei Kapi-

⁷¹ BVerfG v. 10.4.2018, DStR 2018, 731 (736 Rn. 116, dort ohne Hervorhebung): „Die Grundsatzentscheidung des Gesetzgebers, auch die Gewinne aus der Veräußerung und Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und von Anteilen daran in Mitunternehmenschaften *in Abweichung von einer jahrzehntelangen Übung* der Gewerbesteuer zu unterwerfen, kann als Teil der Bestimmung des Steuergegenstandes gesehen werden, bei der dem Gesetzgeber ein besonders weiter Spielraum zukommt“.

⁷² BVerfGE 120, 1 (32); BVerfGE 137, 350 (370 Rn. 52).

⁷³ So im Fall der Luftverkehrssteuer, vgl. BVerfGE 137, 350 (351 Rn. 2) zur „Einführung einer Luftverkehrssteuer“, ebda. Rn. 7 zu „§ 1 Steuergegenstand“ und Rn. 42 ff. zu dessen Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG; vgl. auch BVerfGE 145, 171 (174) zum KernbrStG („§ 1 Steuergegenstand, Steuergebiet“), das nicht an seiner Struktur, sondern am Typusbegriff „Verbrauchssteuer“ (Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG) gescheitert ist.

⁷⁴ BVerfGE 145, 106 (163 Rn. 147).

⁷⁵ BVerfGE 122, 210 (236, 242, dort auch der Klammerzusatz).

⁷⁶ Alle drei zitierten Passagen: BVerfGE 122, 210 (242).

talgesellschaften (§ 8c KStG) eine „Annäherung“ an das Transparenzprinzip als „neue Regel“ erwogen, indessen nicht feststellen können, dass der Gesetzgeber seine Änderung absichtsvoll-systematisch „auf eine transparente Besteuerung von Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft ausgerichtet“ habe⁷⁷.

- Der Körperschaftsteuer-Beschluss von 2017 lässt aber keinen Zweifel daran, dass er den „weitreichenden Entscheidungsspielraum“ auf der Systemebene⁷⁸ respektieren, der „umfassenden Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bei Entscheidungen für neue Regeln“⁷⁹ nicht entgegenzutreten will. Das BVerfG prüft die Systementscheidung in reduzierter Kontrolldichte lediglich im Hinblick auf den Gegenstandsbereich. Der Gesetzgeber muss, gebunden an Art. 3 Abs. 1 GG, „einen Sachgrund für seine Wahl des Steuergegenstandes vorbringen“⁸⁰ und darauf die Allgemeinheit der Belastung gründen. Ein- und Ausklammerung im Gegenstandsbereich müssen (nur) willkürfrei gelingen⁸¹.
- Die Allgemeinheit der Systementscheidung ist für die Steuer schlechthin konstituierend⁸². In einem „schmalen Teilbereich“⁸³, in einem „Einzelaspekt“⁸⁴ lässt sich schwerlich eine neue Grundentscheidung etablieren. Wohl aber sind Bereichs(grund)entscheidungen möglich, die nebeneinander bestehen können⁸⁵.
- Die Allgemeinheit der Ausgangsentscheidung(en) schützt den Gesetzgeber gegen die gleichheitsrechtliche Vorhaltung, im „Teilbereich“, im „Einzelaspekt“ könnte sich eine rechtfertigungsbedürftige Diskriminierung oder Privilegierung verbergen. Umgekehrt indiziert kleinteilige Segmentierung, dass der Gesetzgeber „systemwidrig abweicht“⁸⁶.

⁷⁷ BVerfGE 145, 106 (162 f. Rn. 145–147): „Verschiebung im Zusammenspiel von Körperschaft- und Einkommensteuer“ war „vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt“; vgl. dazu A. Schmehl, *Steuersystematik, Steuerausnahmen und Steuerreform*, in: Festschrift für B.-O. Bryde zum 70. Geburtstag, 2013, 457 (468); U. Hufeld, *Politische Dimensionen der Steuerrechtsdogmatik*, in: Gedächtnisschrift für A. Schmehl, 2019, 329 (334 f.).

⁷⁸ BVerfGE 145, 106 (144 Rn. 102).

⁷⁹ BVerfGE 145, 106 (163 Rn. 146).

⁸⁰ BVerfGE 137, 350 (367 Rn. 42), mit Verweis auf BVerfGE 120, 1 (29); BVerfG (2. Kammer des Ersten Senats) v. 15.2.2016, 1 BvL 8/12, DStR 2016, 862 (864 Rn. 25).

⁸¹ BVerfGE 137, 350 (370 Rn. 51): Die „Entscheidung, den privaten Luftverkehr und den Frachtverkehr im Gegensatz zum gewerblichen Passagierluftverkehr aus der Belastung mit der Luftverkehrsteuer auszuklammern, ist deshalb nur darauf zu überprüfen, ob es für die getroffene Unterscheidung einen sachlichen Grund gibt, der bei einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise nicht als willkürlich angesehen werden muss“.

⁸² Vgl. BVerfGE 84, 239 (271).

⁸³ BVerfGE 122, 210 (242).

⁸⁴ BVerfGE 145, 106 (163 Rn. 146).

⁸⁵ BVerfGE 139, 285 (310 Rn. 73).

⁸⁶ BVerfGE 145, 106 (165 Rn. 149).

- Die Grenzfalldogmatik an der Linie zwischen partiell neuer Systementscheidung und „systemwidriger Abweichung“ wird überwölbt von einem demokratischen Zweifelssatz, der den Primat der parlamentarischen Entscheidung schützt⁸⁷. Der richterliche Kontrolleur soll nicht seinerseits werten⁸⁸, sondern die parlamentarische Wertung würdigen⁸⁹. Das BVerfG respektiert diesen Zweifelssatz, indem es ein (nur) typusbegrifflich gebundenes „Steuererfindungsrecht“ anerkennt⁹⁰ und (lediglich) ein „Mindestmaß an neuer Systemorientierung“ fordert⁹¹.

II. Verfassungsrecht der Grunderwerbsteuer

Das Grundgesetz erwähnt die Grunderwerbsteuer in Art. 105 Abs. 2a Satz 2, der „die Befugnis zur Bestimmung des Steuersatzes bei der Grunderwerbsteuer“ den Ländern zuordnet. Dem Bundesgesetzgeber kommt die konkurrierende Kompetenz zu (Art. 105 Abs. 2, Art. 72 Abs. 2 GG), über die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer zu entscheiden. Dabei ist er an den Typusbegriff (Art. 105 Abs. 2a Satz 2, Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG) und das Gebot der Allgemeinheit gebunden (u. sub 1). Im Hinblick auf Gesellschaften und deren rechtliche Verselbständigung stellt sich die Frage, ob der Gesetzgeber „durchgreifen“ und Anteilserwerber in die Pflicht nehmen kann (u. sub 2), indem er diesen Erwerbsvorgang „ersatzgegenständlich“ einbezieht (u. sub 3).

1. Typus und Allgemeinheit

Die typusbestimmende Anknüpfung an Akte des gesamten privaten Rechtsverkehrs – des unternehmerischen und des nicht-unternehmerischen Zivilrechtsverkehrs⁹² – muss auf der Tatbestandsseite so konzipiert sein, dass die Grunderwerbsteuer als abgrenzbare „Verkehrssteuer“ (s.o. I 2 a zur Gebundenheit des Steuergesetzgebers an die Typusbegriffe des Art. 106 GG) begriffen werden kann (sogleich u. sub a). Der Tatbestand muss so weit ausgreifen, dass die Grunderwerbsteuer als allgemeiner und unausweichlicher Zugriff, als „Steuer“ gelten kann (u. sub b). Deshalb gerät der Gesetzgeber in Not, wenn er die grunderwerbsteuerrechtliche Ausgangsentscheidung verengt auf den sa-

⁸⁷ F. Wollenschläger, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Kommentar, 7. Aufl. 2018, Art. 3 Rn. 198–200.

⁸⁸ Problematisch deshalb K.-D. Drüen, Verfassungsfragen bei der Reform der Grunderwerbsteuer. Teil 2, Ubg 2018, 673 (693), zur „Gesamtwertung“ des BVerfG, die das Gericht „auch anders treffen könnte“.

⁸⁹ BVerfGE 137, 350 (370 Rn. 51).

⁹⁰ BVerfGE 145, 171 (Ls. 2 und S. 194 Rn. 68, S. 212 Rn. 114).

⁹¹ BVerfGE 122, 210 (242).

⁹² M. Desens, Verkehrssteuern, in: Festschrift für P. Kirchhof zum 70. Geburtstag Bd. II, 2013, § 189 Rn. 15–17 und 28.

chenrechtlichen Transfer (Rechtsträgerwechsel) und die gesellschaftsrechtliche Verfügung allenfalls hilfsweise einbezieht (u. sub c).

a) **Verkehrsakt, Grundstücksbezug und „Zahlungskraftvermutung“**

Die Grunderwerbsteuer ist eine finanzverfassungsrechtlich anerkannte Verkehrsteuer im Sinne des und mit Rückhalt in Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG⁹³. Ihr Aufkommen steht den Ländern zu. Indem die Grunderwerbsteuer an Vorgänge des Rechtsverkehrs anknüpft, wird sie synonym als „Rechtsverkehrsteuer“ bezeichnet⁹⁴. Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG legt sie nicht auf eine altgeschichtliche, an vormaligen Urkundensteuern orientierte Privatrechtsakzessorietät fest⁹⁵; sie ist nicht Rechtsformsteuer⁹⁶. Sie belastet die private, typischerweise freiwillige Vermögensverwendung⁹⁷, die Leistungsfähigkeit vermuten lässt – die typisierend vermutete Zahlungskraft, die in einem Verkehrsakt zum Ausdruck kommt: im „Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über Grundstücke“⁹⁸. (1) Grundstücksbezug, (2) Verkehrsakt-Anknüpfung und (3) Zahlungskraftvermutung machen den Steuertypus aus. In diesem Typusrahmen muss das „Gesamtbild“⁹⁹ einer Grunderwerbsteuer seinen Platz finden.

Die Formel „*Erwerb der Verfügungsmacht*“ darf nicht isoliert werden. Als separierte Kennzeichnung gibt sie zu Missverständnissen Anlass: Besteuerungsgegenstand ist nicht der „wirtschaftliche Erfolg, der aufgrund eines auf den Eigentumserwerb gerichteten Rechtsvorgangs eintritt“¹⁰⁰, und auch nicht die Fähigkeit des neuen Grundstückseigentümers, über das erworbene Wirtschaftsgut mit leichter Hand zu verfügen. Die Wiederveräußerung mag dem einzelnen Gesellschafter einer grundbesitzenden Personengesellschaft in der gesellschaftsrechtlichen Gebundenheit unterschiedlich leicht fallen; der Erwerber eines Grundstücks mit Einfamilienhaus mag an künftiger Veräußerung gänzlich desinteressiert sein. Auf Unterscheidungen dieser Art kommt es nicht an. Die Verkehrsteuer des Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG belastet die *Vermögensverwendung* –

⁹³ BVerfGE 139, 1 (14 f. Rn. 43); BVerfGE 139, 285 (286 Rn. 2).

⁹⁴ BVerfGE 139, 1 (14 f. Rn. 43 f.); K.-D. Drüen, Verfassungsfragen bei der Reform der Grunderwerbsteuer. Teil 1, Ubg 2018, 605 (609).

⁹⁵ K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd. II, 2. Aufl. 2003, S. 1015 f., zutreffend gegen eine eingeschränkte Anwendbarkeit des § 39 AO infolge „grundsätzlicher“ Bindung der Grunderwerbsteuer an das Zivilrecht.

⁹⁶ M. Loose, in: Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 19. Aufl. 2018, Vorbemerkungen Rn. 7.

⁹⁷ BVerfGE 139, 1 (14 f. Rn. 43) mit Verweis auf BVerfGE 93, 121 (134); BVerfGE 139, 1 (15 ff. Rn. 44 ff.) zum Gegensatz freiwillige und amtliche Umlegung.

⁹⁸ P. Kirchhof, in: Isensee/Kirchhof, HStR Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 241, 248; vgl. auch S. Krich, Grunderwerbsteuer im Konzern, 2018, S. 23; M. Desens, Verkehrssteuern, in: Festschrift für P. Kirchhof zum 70. Geburtstag Bd. II, 2013, § 189 Rn. 9, 12 f.

⁹⁹ BVerfGE 145, 171 (193 Rn. 65).

¹⁰⁰ So aber M. Loose, in: Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 19. Aufl. 2018, Vorbemerkungen Rn. 7.

hier: für den Erwerb eines Grundstücks –, findet in der Nachfragefähigkeit des Erwerbers die Grundlage für die Vermutung, der Erwerber sei leistungsfähig¹⁰¹. Das ist der typusprägende Belastungsgrund. Das BVerfG hat Vermögensverwendung als Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und den steuerlichen Zugriff auf die Vermögensverwendung vielfach anerkannt¹⁰². Der Staat belaste „durch die Besteuerung von Einkommen und Ertrag den privaten Vermögenserwerb und durch die Besteuerung von Umsatz, Verkehrs- und Verbrauchsvorgängen die private Verwendung von Vermögen“¹⁰³. Wer *Verfüugungsmacht über ein Grundstück finanzieren* kann, ist vermutlich leistungsfähig.

Der Typus ist nicht beschränkt auf den Grundfall des sachenrechtlichen Vollerwerbs uno actu durch einen anderen Rechtsträger. Die Steuer auf den *Erwerb wirtschaftlichen Eigentums am Grundstück* gehört mit zur Traditionsprägung. Deshalb konnte bereits die Begründung zum GrEStG 1940 den strategischen Einsatz von Gesellschaften als „Art der Umgehung“ korrigieren¹⁰⁴. Und das BVerfG hat mit Beschluss vom Juni 1963 klargestellt: „Wer, statt ein Grundstück zu erwerben, alle Anteile der Gesellschaft erwirbt, der das Grundstück gehört, wird wirtschaftlich Eigentümer des Grundstücks“¹⁰⁵. Die Klarstellung bezog sich ausdrücklich auch auf einen gestaffelten Erwerb, auf einen Erwerb der Anteile „nacheinander“¹⁰⁶. Der weitere Hinweis, dass die Steuerpflicht beim Erwerb des letzten Anteils „für die übrigen Erwerbsvorgänge“ nachgeholt werde¹⁰⁷, verdeutlicht den im Typus mitgedachten Rekurs auf *wirtschaftliche Verfügungsmacht über Grundstücke*.

Jedenfalls gilt seit 2017: Die gewiss *traditionelle* Orientierung am Rechtsträgerwechsel¹⁰⁸ ist keine *zwingende* Orientierung¹⁰⁹. Der Beschluss des BVerfG von 2017 ist eindeutig. Dass „stets sämtliche“ Traditionsmerkmale vorliegen müssten, lehnt das Gericht in aller Deutlichkeit ab¹¹⁰. Und: Typusbegriffe sind „weit zu interpretieren“¹¹¹.

¹⁰¹ P. Kirchhof, in: Isensee/Kirchhof, HStR Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 241, 248; M. Desens, Verkehrssteuern, in: Festschrift für P. Kirchhof zum 70. Geburtstag Bd. II, 2013, § 189 Rn. 12 f.

¹⁰² BVerfGE 139, 1 (14 f. Rn. 43); BVerfGE 135, 126 (142 Rn. 45) – Zweitwohnungssteuertarif; BVerfGE 123, 1 (15) – Spielgerätesteuern; BVerfGE 114, 316 (334) – Zweitwohnung aus beruflichen Gründen.

¹⁰³ BVerfGE 93, 121 (134).

¹⁰⁴ RStBl. 1940, 387 (392).

¹⁰⁵ BVerfGE 16, 203 (207).

¹⁰⁶ BVerfGE 16, 203 (207).

¹⁰⁷ BVerfGE 16, 203 (207).

¹⁰⁸ BFH v. 9.4.2008 – II R 32/06, DStRE 2008, 1152 (1153).

¹⁰⁹ A.A. wohl K.-D. Drüen, Verfassungsfragen bei der Reform der Grunderwerbsteuer. Teil 1, Ubg 2018, 605 (609) mit der dogmatischen Vorfestlegung, die Grunderwerbsteuer dürfe „nur ausnahmsweise“ auf den Erwerb von Gesellschaftsanteilen ausgedehnt werden.

¹¹⁰ BVerfGE 145, 171 (193 Rn. 65).

¹¹¹ BVerfGE 145, 171 (212 Rn. 114).

Typusbegrifflich unentbehrlich bleibt indessen ein *Grundstücksbezug*, der die Abgrenzung zwischen der Verkehrsteuer (Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG) und der Kapitalverkehrsteuer (Art. 106 Abs. 1 Nr. 4 GG) gewährleistet. Beim Anteilswerb muss der *anteilige Wert des Grundstücks* den Ausschlag geben, nicht der Wert des Anteils¹¹². Soweit der Steuergesetzgeber „mit Blick auf die abgrenzende Funktion der Einzelsteuerbegriffe“ auf Typusbildung entlang „des traditionellen deutschen Steuerrechts“ festgelegt wird¹¹³, ist ihm eine quotale Besteuerung im Zugriff auf ideelle Anteile nicht verwehrt. Sie gehört zur Tradition. *Klaus-Dieter Drüen* hat nachgewiesen, dass Elemente einer grundstücksbezogenen Teilversteuerung seit 1940 zum gesicherten Rechtsbestand gehören¹¹⁴.

b) Grunderwerbsteuerliche Allgemeinheit

Wenn die staatlich-fiskalische Teilhabe an einer Leistungsfähigkeit, die auf Zahlungskraft im Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über Grundstücke gründet, ein steuerlich-rechtsstaatlicher Eingriff sein soll, muss dessen Allgemeinheit und damit die Gleichheit der Lastenzuteilung gelingen. Das BVerfG hat das Prinzip der steuerverfassungsrechtlichen *Rechtfertigung aus der Gleichheit des Belastungserfolgs* in den 1990er Jahren verdeutlicht und die Unausweichlichkeit der Steuer verlangt¹¹⁵. In seiner jüngeren und jüngsten Rechtsprechung hat das Gericht diesen elementaren, mit dem Begriff der Steuer verknüpften Gedanken weitergeführt, ausdrücklich in Stellung gebracht gegen „steuermindernde Gestaltungen“¹¹⁶ und aus dem Gleichbehandlungsgebot die „Pflicht“ abgeleitet, „Möglichkeiten für Umgestaltungsgestaltungen“¹¹⁷ von vornherein zu unterbinden. In der Gewährleistung der steuerlichen Allgemeinbelastung hat der Steuergesetzgeber in zweiter Linie die nachgelagerten Missbrauchsbekämpfungsvorschriften und das Verfahrensrecht auf die Gleichheit im Belastungserfolg auszurichten. In erster Linie aber schuldet er materielle Grundtatbestände, die die Allgemeinheit und Unausweichlichkeit der Belastungsentscheidung gewährleisten. Das gilt auch für die Grunderwerbsteuer. Auch sie ist dem gleichheitsrechtlichen Gesetz der *Gleichbelastung durch Allgemeinheit* verpflichtet.

¹¹² *K.-D. Drüen*, Verfassungsfragen bei der Reform der Grunderwerbsteuer. Teil 1, Ubg 2018, 605 (610).

¹¹³ BVerfGE 145, 171 (193 Rn. 66).

¹¹⁴ *K.-D. Drüen*, Verfassungsfragen bei der Reform der Grunderwerbsteuer. Teil 2, Ubg 2018, 673 (676 ff.) mit historischer Analyse der *quotalen Nichterhebungsregeln*, §§ 5, 6, 7 GrEStG.

¹¹⁵ BVerfGE 84, 239 (286 f.); BVerfGE 93, 121 (134); BVerfGE 96, 1 (6 f.) – Arbeitnehmer- und Weihnachtsgeldfreibetrag.

¹¹⁶ BVerfGE 138, 136 (235 ff. Rn. 254 f.).

¹¹⁷ BVerfG v. 10.4.2018, DStR 2018, 731 (737 Rn. 123).

Der Gleichheitssatz fordert „die Regelung eines allgemein verständlichen und möglichst unausweichlichen Belastungsgrundes“, erlaubt deshalb „Tatbestandstypisierung“¹¹⁸. Die Einschätzung des Gesetzgebers, in der Grunderwerbsbesteuerung das Potential der Ergänzungs- und Missbrauchsbekämpfungstatbestände ausgereizt zu haben, drängt sich auf¹¹⁹. Die Rückkehr zur Tatbestandstypisierung und Verallgemeinerung der Belastungsgrundentscheidung ist verfassungsrechtlich geboten. Eine Konzeption, die durch die grundbesitzende Gesellschaft „durchgreift“ auf die wirtschaftlichen Eigentümer, kommt dem gleichheitsrechtlichen Gebot der Allgemeinheit entgegen. Relevanter Anteilserwerb (oberhalb der 50 %-Linie) zeugt von grundstücksbezogener Erwerbskraft.

c) **Sachenrechtliche und gesellschaftsrechtliche Verfügung**

Auf diese Systementscheidung, auf den „Durchgriff“ durch die Personen- oder Kapitalgesellschaft lässt sich das heutige Grunderwerbsteuerrecht indessen nicht ein. Seine Ausgangsentscheidung ist der Rechtsträgerwechsel (§ 1 Abs. 1 GrEStG). Daran haben sich die Ergänzungs- und Missbrauchsbekämpfungstatbestände zu orientieren, auch und insbesondere die auf den sogenannten *Share Deal* zugeschnittenen Vorschriften. In einer Konzeption, die – einfach-gesetzlich, nicht verfassungsrechtlich determiniert – den *sachenrechtlichen Transfer* als Grundtatbestand voranstellt, wird die gleichheitsgerechte Einbeziehung der *gesellschaftsrechtlichen Verfügung* zum unlösbaren Problem: Der Erwerb von Anteilen an grundbesitzenden Gesellschaften lässt sich mühelos dosieren, stets treffsicher distanzieren von jener gesetzlichen Grenzwertung, die gesellschafts- und sachenrechtliche Verfügung über Grundstücke noch gleichbehandelt. So mag der Erwerb aller oder annähernd aller Anteile („95 vom Hundert“, vgl. § 1 Abs. 2a, Abs. 3, Abs. 3a GrEStG) als folgerichtige Ergänzungsnorm vor Art. 3 Abs. 1 GG Bestand haben. In praxi jedoch wird die jeweilige Grenze gewiss unterlaufen, indessen kann der Gesetzgeber, gebunden an seine Grundentscheidung, nicht jeden Anteilserwerb, nicht jede gesellschaftsrechtliche Verfügung dem sachenrechtlichen Ausgangstatbestand an die Seite stellen (u. sub D II 1).

Der Befund verdeutlicht: Der Gesetzgeber steht vor der konzeptionellen Entscheidung, die gesellschaftsrechtliche Verfügung entweder in die übergeordnete und umfassende

¹¹⁸ BVerfGE 96, 1 (6 f.).

¹¹⁹ J. Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 18 Rn. 3: „hochkomplexe Anti-Missbrauchsregeln ... kaum noch zu durchdringen“ und Rn. 5 zur Umgehungsbekämpfung (§ 1 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 3, Abs. 3a GrEStG) im geltenden Recht: „In der Gesamtschau hat dieser ... Normenbestand aber inzwischen den Charakter der Grunderwerbsteuer modifiziert“; vgl. zur Hyperkomplexität der Haupt-, Neben- und Hilfstatbestände des GrEStG auch S. Krich, Grunderwerbsteuer im Konzern, 2018, S. 21 ff. (Nachw.).

Systementscheidung einzubeziehen oder aber partiell – behelfsweise, in marginaler Annäherung, stets unzureichend – gleichzustellen. Bereits der Grunderwerbsteuergesetzgeber des Jahres 1940 entschied sich gegen die ausgreifende Lösung und für die ersichtlich unzureichende Behelfsnorm. § 1 Abs. 3 des GrEStG vom 29. März 1940¹²⁰ unterwarf den „Erwerbsvorgängen“ (§ 1) im Anschluss an die Auflistung der auf Übertragung oder Auflassung gerichteten Rechtsgeschäfte „außerdem“ gesellschaftsrechtliche Verfügungen, „wenn durch die Übertragung alle Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein“ vereinigt werden (alternativ: in der Hand des Erwerbers und seines Ehegatten und seiner Kinder oder in der Hand herrschender und abhängiger Unternehmen). In der Begründung bekannte der Gesetzgeber, er habe mit § 1 Abs. 3 „nur die beiden größten Fälle der Steuerumgehung getroffen“ – die Steuer könne „immer noch dadurch umgangen werden, daß einzelne Gesellschaftsanteile in der Hand anderer Personen bleiben“. Die Systemalternative hatte die Regierung erwogen und verworfen: „Diese Art der Umgehung ließe sich restlos beseitigen, wenn die Übertragung *jedes einzelnen Gesellschaftsanteils* der Steuer unterworfen würde und es möglich wäre, derartige Übertragungen zu überwachen und festzustellen [...] Eine gerechte und praktische Lösung bereitet aber große Schwierigkeiten“¹²¹.

Hier interessiert nicht, dass sich der Regierungsgesetzgeber des Jahres 1940 von Gerechtigkeit, Rechtsetzungsgleichheit und „Folgerichtigkeit“ nach Belieben freizeichnen konnte. Von Belang ist hier nur „die Sicht des traditionellen deutschen Steuerrechts“¹²² auf die Typusbegriffe des Art. 106 GG (ausführlich o. sub I 2 a). In dieser Sicht ist die Einbeziehung der Gesellschaften – und der (natürlichen) Personen, die über die Geschicke der Gesellschaften bestimmen – zu jeder Zeit, sogar im Jahre 1940, als System- und Gerechtigkeitsproblem der Grunderwerbsteuer erkannt und erörtert worden. Der Typus will von Beginn an eine definitive Belastung nicht nur des privaten (des nicht-unternehmerischen), sondern auch des unternehmerischen Grunderwerbs¹²³. In historischer Sicht ist die „restlose“¹²⁴ Einbeziehung derer, die im Erwerb wirtschaftlicher Verfügungsmacht über Grundstücke Zahlungskraft offenbaren, nicht aus Gründen der

¹²⁰ RGBl. I S. 585.

¹²¹ RStBl. 1940, 387 (392), Hervorhebung dort.

¹²² BVerfGE 145, 171 (193 Rn. 66).

¹²³ M. Desens, *Verkehrsteuern*, in: Festschrift für P. Kirchhof zum 70. Geburtstag Bd. II, 2013, § 189 Rn. 15; dazu kritisch K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung* Bd. II, 2. Aufl. 2003, S. 1016: „keine sachgerechten Gründe“ für „besondere Unternehmensteuern“.

¹²⁴ RStBl. 1940, 387 (392).

„Typusbildung“¹²⁵ unterblieben, sondern mit Rücksicht auf Praktikabilität und ertrags-sichere Administrierbarkeit¹²⁶.

2. „Durchgriff“ als Voraussetzung einer Systemreform

Dem Gesetzgeber steht frei, die Grunderwerbsteuer von der bisherigen alleinigen Primärausrichtung auf den sachenrechtlich bewirkten Rechtsträgerwechsel zu lösen. Ihm steht frei, dem etablierten Ausgangstatbestand einen weiteren, zweiten Grundtatbestand an die Seite zu stellen in Anknüpfung an gesellschaftsrechtliche Verfügungen auf der Ebene der Anteilseigner. Vorbehaltlich der Ausgestaltung eines konkreten Modells und seiner verfassungsrechtlichen Beurteilung (u. sub D I), setzt die zweite Systementscheidung allerdings die „Durchsicht“ durch verselbständigte („abgeschirmte“) Rechtsformen und den „Durchgriff“ auf die „dahinterstehenden“ Eigentümer (Erwerber) voraus¹²⁷.

Die Abkehr des Steuerrechts von Axiomen des Gesellschaftsrechts ist eine von konkreter Modellgestaltung unabhängige Frage des Steuerverfassungsrechts. *Klaus-Dieter Drüen* hat in seinem Gutachten zur Grunderwerbsteuerreform die „einmalige Radikalität des unkonditionierten Totaldurchgriffs“ kritisiert und „durchschlagende verfassungsrechtliche Zweifel“ angemeldet, insbesondere im Hinblick auf eine Erstreckung des „Durchgriffs“ auf Kapitalgesellschaften: „Im deutschen Steuerrecht wäre eine derart weitreichende Ignorierung einer Kapitalgesellschaft beispiellos“¹²⁸. Indessen ist kein verfassungsrechtlicher Maßstab ersichtlich, der die bereichsspezifische „Deonstruktion der juristischen Person“¹²⁹ verhindert. Das BVerfG hat zwar anerkannt, dass die „Abschirmung“ einer Kapitalgesellschaft eine „eigenständige und objektive Leistungsfähigkeit“ begründet, die von der „subjektiven Leistungsfähigkeit der hinter der Kapitalgesellschaft stehenden Personen“ getrennt und unabhängig besteuert werden „darf“¹³⁰ – ein „müssen“, eine dem Zivilrecht verpflichtete, unausweichliche Übernahme für das Steuerrecht hat es nicht postuliert und kann es nicht dekretieren: Vorrang- und Übernahmeregeln im Verhältnis der normenhierarchisch gleichrangigen Teilrechtsgebiete gibt es nicht.

¹²⁵ BVerfGE 145, 171 (193 Rn. 66).

¹²⁶ RStBl. 1940, 387 (392): „zweifelhaft, ob Verwaltungsarbeit, die mit der Feststellung von Anteilsübertragungen verbunden ist, im angemessenen Verhältnis zum Steuerertrag stehen würde“.

¹²⁷ Technischer Durchgriff im heutigen Recht: § 13 Nr. 5 GrEStG.

¹²⁸ *K.-D. Drüen*, Verfassungsfragen bei der Reform der Grunderwerbsteuer. Teil 2, Ubg 2018, 673 (691).

¹²⁹ *U. Palm*, Deonstruktion der juristischen Person, in: Kirchhof/Kube/Mußnug/Reimer (Hrsg.), *Geprägte Freiheit in Forschung und Lehre*, 2016, S. 81, dort in Auseinandersetzung mit privatrechtlichen Vorprägungen des Steuerrechts.

¹³⁰ BVerfGE 116, 164 (199) – Tarifbegrenzung bei gewerblichen Einkünften.

Die neuere Rechtsprechung akzeptiert gesetzliche Konzeptionen des Durchgriffs, die Konsequenzen ziehen aus der hybriden Rolle der Kapitalgesellschaft als *Person und Vehikel* ihrer Eigentümer: „Die Kapitalgesellschaft dient ungeachtet ihrer rechtlichen Eigenständigkeit wirtschaftlich den Erwerbszwecken der Gesellschafter. Sie ist das Instrument der Anteilseigner zur Erzielung von Einkünften“¹³¹. Deutlich konzediert das Gericht, dass die „gesetzgeberische Entscheidung für eine Körperschaftsteuer“ auf Auswahl eines eigenen Steuergegenstandes gerichtet sein könne – aber auch „bloße technische Ausgestaltung der Besteuerung der Erfolge des unternehmerischen Handelns der hinter ihr stehenden Anteilseigner“¹³². Das BVerfG hat nicht die Systemalternativen beanstandet und nicht die Entscheidungshoheit des Gesetzgebers bestritten. Nur hat es in concreto (im Streit um die Körperschaftsteuerliche Verlustverrechnung) eine erkennbare Absichtlichkeit der Systementscheidung angemahnt¹³³.

Der Durchgriff durch Gesellschaften auf die Ebene der Gesellschafter als Voraussetzung einer grunderwerbsteuerlichen Systemreform ist dem Gesetzgeber nicht verwehrt. Der Durchgriff bietet sich an als – ausdrückliche (o. sub C I 3 b) – Grundentscheidung, die dem Gebot der grunderwerbsteuerrechtlichen Allgemeinheit Rechnung trägt (o. sub 1 b).

3. Der Anteilswerb als „Ersatzgegenstand“

Der steuerbelastende Durchgriff auf den Erwerb eines Anteils an einer Gesellschaft, die Eigentümerin des Grundstücks war und bleibt (kein Rechtsträgerwechsel), ist eine der Eigentümlichkeit des Sachverhalts geschuldete Erweiterung des Steuergegenstands. Sie zieht notwendig eine *entsprechende* – just auf diesen Anteil bezogene – Bemessung der Steuerlast nach sich. Auch und gerade bei wirtschaftlicher Betrachtung muss die Grunderwerbsteuer als Steuer auf die Vermögensverwendung an einen Erwerbsvorgang anknüpfen, der die Zahlungskraftvermutung (o. sub 1 a) trägt. Der Erwerber eines Mehrheitsanteils steht im Hinblick auf vermutete Leistungsfähigkeit nicht dem Vollerwerber (sachenrechtlicher Vollerwerb oder Anteilsvereinigung) gleich.

Der Verschiedenheit der Sachverhalte darf (oder sogar: muss) der Gesetzgeber Rechnung tragen mit einem *Ersatzgegenstand*. Zu einem *Ersatzmaßstab* in der Grunderwerbsteuer hat das BVerfG mit Beschluss vom Juni 2015 grundsätzlich Stellung ge-

¹³¹ BVerfGE 145, 106 (162 Rn. 145).

¹³² BVerfGE 145, 106 (162 Rn. 145).

¹³³ BVerfGE 145, 106 (163 ff. Rn. 146 ff.); näher dazu *U. Hufeld*, Politische Dimensionen der Steuerrechtsdogmatik, in: Gedächtnisschrift für A. Schmehl, 2019, 329 (334 f.).

nommen. In der Auseinandersetzung mit der Ersatzbemessungsgrundlage des § 8 Abs. 2 GrEStG hat es klargestellt:

„Zur Wahrung des im Gleichheitssatz enthaltenen Grundsatzes der lastengleichen Besteuerung ist der Gesetzgeber von Verfassungs wegen nicht auf die Wahl nur eines (Haupt-)Maßstabs zur Bemessung der Steuer beschränkt. Sofern er es für sachgerecht oder gar geboten hält, kann er daneben einen Ersatzmaßstab zur Anwendung bringen. Insoweit verfügt der Gesetzgeber über eine weitgehende Gestaltungsfreiheit. Wählt er einen Ersatzmaßstab, muss dieser allerdings, um unzulässige Abweichungen von der mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffenen Belastungsentscheidung zu vermeiden, Ergebnisse erzielen, die denen der Regelbemessungsgrundlage weitgehend angenähert sind. Nur so kann der Ersatzmaßstab dem in aller Regel im (Haupt-)Maßstab zum Ausdruck kommenden Belastungsgrund der Steuer gerecht werden. Weicht der Ersatzmaßstab in seinen Ergebnissen vom Hauptmaßstab ab, bedarf dies eines hinreichend gewichtigen Sachgrundes. Der Rechtfertigungsbedarf für den gewählten Ersatzmaßstab wird dabei umso höher, je weiter sich der im Einzelfall gewählte Ersatzmaßstab von den Ergebnissen des Hauptmaßstabs und damit regelmäßig auch vom eigentlichen Belastungsgrund entfernt“¹³⁴.

Die Passage bekräftigt für die Grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage wesentliche Grundsätze des allgemeinen Steuerverfassungsrechts: Der Gesetzgeber schuldet weder Systemreinheit noch Systemeinheit. Über einen „Ersatzmaßstab“ entscheidet er ebenso gestaltungsfrei wie über einen „partiellen Systemwechsel“ (o. sub I 2 b). Der zweite Maßstab neben dem „(Haupt-)Maßstab“ kann sogar geboten sein zur „Wahrung des im Gleichheitssatz enthaltenen Grundsatzes der lastengleichen Besteuerung“. Der *gleichheitsgerechte, vervollständigende Ersatzmaßstab* ist nicht Durchbrechung oder Ausnahme, sondern ein Substitut. Dafür gilt allerdings der Grundsatz der lastengleichen Besteuerung. Der Ersatzmaßstab hat sich vor dem „(Haupt-)Maßstab“ nicht zu rechtfertigen, diesem aber in der Belastungswirkung anzunähern; beide sind auf den Belastungsgrund auszurichten.

Daraus folgt für den Grunderwerbsteuerlichen Durchgriff durch Gesellschaften und den Zugriff auf die Anteile der Gesellschafter: Die Anteilsbetrachtung scheitert nicht an einem Gebot der Systemeinheit, nicht daran, dass sie sich abkehrt vom Rechtsträgerwechsel. Als *arrondierende Systementscheidung* kann sie gleichheitsrechtlich geboten sein. Über eine zweite Systementscheidung („Ersatzmaßstab“) entscheidet der Gesetz-

¹³⁴ BVerfGE 139, 285 (310 Rn. 73), dort mit Verweisen auf BVerfGE 123, 1 (20).

geber gestaltungsfrei, gebunden bleibt er jedoch an die typusbegrifflichen Anforderungen einer „Verkehrssteuer“ und an den Grundsatz der lastengleichen Besteuerung. Die Belastungsfolgen der ersten und der zweiten Systementscheidung dürfen nicht strukturell auseinanderfallen; sie sind beide dem „eigentlichen Belastungsgrund“ verpflichtet, der vermuteten Leistungsfähigkeit, die im grundstücksbezogenen Verkehrsakt manifest wird.

D. Anwendung der Maßstäbe auf die Reformoptionen

Mit Rücksicht auf die differenzierten Anforderungen des Steuerverfassungsrechts aus Art. 105, Art. 106 GG sowie dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG (zu den Maßstäben s.o. Teil C) sind die Reformoptionen (o. B I und B II) getrennt zu erörtern.

I. Länder-Reformmodell 2

Entlang der Unterscheidung und Abstimmung der steuerverfassungsrechtlichen Bereichsdogmatiken (o. sub C I 3) stellt sich im Hinblick auf die *Einbeziehung fiktiver Eigentumsanteile an grundbesitzenden Gesellschaften* in die Grunderwerbsteuer – das „Länder-Reformmodell 2“ (o. sub B I) – zunächst die Frage nach der Typuszugehörigkeit dieser Besteuerung (sogleich u. sub 1). Sodann ist die Reformentscheidung für eine fiktive Bruchteilsbetrachtung *entweder* der Systemebene des Grunderwerbsteuerrechts *oder* der Umsetzungsebene zuzuordnen (u. sub 2). Auf dieser Grundlage ist der Reformvorschlag verfassungsrechtlich zu würdigen (u. sub 3).

1. Fiktive Bruchteilsbetrachtung – typusbegrifflich „Grunderwerbsteuer“?

Das Reformprogramm zielt weder auf die „freie“ Erfindung einer neuen Steuer noch auf die „Neuerfindung“¹³⁵ einer Verkehrsteuer. Die Reform will eine Systemerweiterung im Rahmen der traditionellen Grunderwerbsteuer (vgl. o. C I 2 a zu Steuererfindung und -reform innerhalb der typusbegrifflichen Bindung). Allerdings stellt sie der gestaltungsanfälligen „Einschaltung“ von Gesellschaften nicht mehr einen ausnahmerechtlich-engen Gleichstellungstatbestand zur Seite, sondern ein allgemeines und rechtsformneutrales Konzept der „Ausschaltung“: Gegen die gesellschaftsrechtliche Verselbständigung der vermögensfähigen Rechtsträger wird den Gesellschaftern im Durchgriff und je nach dem Umfang der Anteilsübertragung – mehr als 50 %, ab 75 %, 100 % – fiktives Eigentum zugeschlagen.

Das neue Konzept darf nicht hinausgreifen über den *Typus Grunderwerbsteuer*, darf den Politikkorridor des Art. 105 Abs. 2a Satz 2, Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG nicht verlassen. „Korridor“ heißt seit dem Grundsatzbeschluss des BVerfG vom April 2017¹³⁶: Die Steuerpolitik verfügt bei der *Bestimmung über den Gegenstand der Steuer* über legislative Gestaltungsfreiheit innerhalb der typusbegrifflichen Grenzen (ausführlich o. C I 2 a).

¹³⁵ Vgl. BVerfGE 145, 171 (193 f. Rn. 67) zur „neuen Steuer“, die auf „Kongruenz mit den aus hergebrachter Sicht typusprägenden Merkmalen der Einzelsteuerbegriffe der Art. 105 und Art. 106 GG zu prüfen“ ist.

¹³⁶ BVerfGE 145, 171.

Über die *Zuordnung des Länder-Reformmodells 2 zum Typusbegriff Grunderwerbsteuer* entscheidet gewiss nicht die Radikalität in der Abkehr von den Grundbegriffen des Gesellschaftsrechts und der dort grundgelegten Eigenständigkeit von Kapital- und Personengesellschaften (vgl. o. C II 2). Strenge Privatrechtsakzessorietät nach Art der früheren Urkunden- und Stempelsteuern hat die Grunderwerbsteuer bereits 1940 abgeschüttelt (o. sub C II 1 a). Sie ist nicht Rechtsform-Steuer. Den Ausschlag gibt, ob die Besteuerung fiktiver Bruchteile weiterhin an einen grundstücksbezogenen Verkehrsakt und – orientiert an Leistungsfähigkeit – an eine „Zahlungskraftvermutung“ anknüpft. Der Zugriff muss außerdem Distanz halten von Erscheinungsformen der Kapitalverkehrssteuer.

Das Länder-Reformmodell 2 hält fest an der Steuer auf einen grundstücksbezogenen Verkehrsakt diesseits der Kapitalverkehrsbesteuerung, wenn es auf einen relevanten Anteil an einer „grundbesitzenden Gesellschaft“ abstellt, den Erwerb von Minderheitsbeteiligungen (Portfolio-Beteiligungen) vom Zugriffstatbestand von vornherein fernhält und oberhalb der 50 %-Grenze für die Bemessungsgrundlage nicht den Anteilswert, sondern den quotalen Grundstückwert heranzieht¹³⁷. An der Aufteilung („Quotelung“) scheitert der Grundstücksbezug nicht¹³⁸. In diesem Zuschnitt folgt das Konzept den Kennzeichen (1) *Grundstücksbezug* und (2) *Verkehrsakt-Anknüpfung*. Indem das Modell den Mehrheitserwerb, den Dreiviertelwerb und den Vollerwerb abstuft und daran steuerliche Belastungsfolgen knüpft, entspricht es auch typisierend dem Kennzeichen der (3) *Zahlungskraftvermutung*: als Steuer auf die Vermögensverwendung erfasst die Grunderwerbsteuer just die jeweilige – je nach dem Umfang des Anteilerwerbs unterschiedliche – Nachfragekraft¹³⁹ und damit typisierend abgestufte Leistungsfähigkeit. Nur insoweit macht die „Verfügbarmacht über Grundstücke“ den Typus aus (ausführlich o. C II 1 a). Auf die Korrespondenz mit gesellschaftsrechtlicher „Herrschaftsmacht“ über das Grundstück nach dem Anteilerwerb (bei einem Mehrheitserwerb mag die Herrschaft über das Wirtschaftsgut bürgerlich-rechtlich oder gesellschaftsvertraglich gebunden sein) kommt es nicht an¹⁴⁰.

¹³⁷ Die Bemessung nach dem Anteilswert hingegen wäre „kapitalverkehrssteuertypisch“: *K.-D. Drüen*, Verfassungsfragen bei der Reform der Grunderwerbsteuer. Teil 2, Ubg 2018, 673 (700).

¹³⁸ Vgl. o. sub C II 1 a und C II 3 zu der für die Typusbildung relevanten Traditionslinie. Zutreffend *K.-D. Drüen*, Verfassungsfragen bei der Reform der Grunderwerbsteuer. Teil 2, Ubg 2018, 673 (678): „... ist der Gedanke ‚ideeller Bruchstücke‘ an Grundstücken nicht neu, sondern bekommt im Modell 2 nur deutlicheres und nunmehr auch systemprägendes Gewicht“.

¹³⁹ *P. Kirchhof*, in: *Isensee/Kirchhof*, HStR Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 241, 248.

¹⁴⁰ A.A. aber *K.-D. Drüen*, Verfassungsfragen bei der Reform der Grunderwerbsteuer. Teil 2, Ubg 2018, 673 (691).

Hilfsgutachtlich ist zu ergänzen: Wer zusätzlich den sachenrechtlichen Transfer mit Rechtsträgerwechsel zu jenen traditionellen Merkmalen rechnet, die die Grunderwerbsteuer „nach dem herkömmlichen Verständnis typischerweise aufweist“¹⁴¹ und Fälle der gesellschaftsrechtlichen Verfügung seit 1940 lediglich ergänzend-atypisch einbezogen sieht, könnte Zweifel hegen an der Vereinbarkeit der fiktiven Bruchteilsbetrachtung mit dem Begriff „Grunderwerbsteuer“. Indessen verlangt das BVerfG im Umgang mit den finanzverfassungsrechtlichen Typusbegriffen gerade nicht, „dass stets sämtliche den Typus kennzeichnende Merkmale vorliegen“¹⁴². Die Merkmale „können vielmehr in unterschiedlichem Maße und verschiedener Intensität gegeben sein“¹⁴³. Eben darin unterscheidet sich Typusbildung als Methode¹⁴⁴ von üblicher Subsumtion unter einen fixen Klassenbegriff.

Nimmt man hinzu, dass das BVerfG Politik-Korridore offenhalten will in einer „hinreichend flexiblen Finanzverfassung“, deshalb der Steuergesetzgeber befugt ist, die Typusbegriffe „weit zu interpretieren“¹⁴⁵, sollte die Typuszugehörigkeit der Bruchteilsbetrachtung außer Streit stehen. Sie entspricht im *Gesamtbild* dem *Typus Grunderwerbsteuer*, weil die Merkmale Grundstücksbezug, Verkehrsakt-Anknüpfung und Zahlungskraftvermutung vorliegen.

2. Fiktive Bruchteilsbetrachtung – eine zweite Systementscheidung?

Das Konzept der grunderwerbsteuerlichen „Ausschaltung“ sowohl der Personen- als auch der Kapitalgesellschaften qua fiktiver Bruchteilsbetrachtung steht und fällt mit der Zuordnung zur „Systemebene“. Die zuordnungshalber nötige, in jahrzehntelanger Verfassungsrechtsprechung entwickelte Dogmatik mag kleinteilig wirken – für eine demokratische Steuerpolitik, für die parlamentarische Gestaltungsfreiheit in der Staatsfinanzierung kommt der Zuordnungsdogmatik (ausführlich o. C I 2 b und C I 3 b) herausragende Bedeutung zu. Sie entscheidet über den „weitreichenden Entscheidungsspielraum“¹⁴⁶ (sogleich u. sub a). Steuerpolitik auf der Systemebene muss sich (nur) auf einen nachvollziehbaren Sachgrund stützen (u. sub b). Soweit sich die Bruchteilsbetrachtung auf wenige, vergrößernde Erwerbsquoten beschränkt, muss sie verfassungskonform typisieren (u. sub c).

¹⁴¹ So allgemein zum Traditionskriterium, ohne Bezug zur Grunderwerbsteuer: BVerfGE 145, 171 (193 Rn. 66).

¹⁴² BVerfGE 145, 171 (193 Rn. 65).

¹⁴³ BVerfGE 145, 171 (193 Rn. 65).

¹⁴⁴ U. Hufeld/R. Schenke, in: Kirchhof/Ratschow, BeckOK EStG, 2. Ed. (Stand 1.9.2018), § 15 Rn. 342 ff.

¹⁴⁵ Beide Zitate: BVerfGE 145, 171 (212 Rn. 114).

¹⁴⁶ BVerfGE 145, 106 (144 Rn. 102), st.Rspr., s. die Nachw. o. Fn. 34.

Insbesondere hat die Frage nach dem Systemcharakter Vorrang vor einer an „Ausnahmen“ orientierten Rechtfertigungskontrolle¹⁴⁷. Dass die typisierende Reformentscheidung für Einbeziehung fiktiver Eigentumsanteile an Gesellschaftsgrundstücken dank ihrer Allgemeinheit von vornherein auch Umgehungsgestaltungen blockiert, kann man ihr nur anlasten, wenn man sie als nachgeordnete Norm der Gestaltungsabwehr missversteht.

a) Kriterien

Typuszugehörigkeit vorausgesetzt (o. sub 1), bleibt dem Gesetzgeber unbenommen, eine Reform – hier das Länder-Reformmodell 2 – gegen einen jahrzehntelang etablierten Standard durchzusetzen. „Reformverfristung“ hat er nicht zu gewärtigen; Zeitablauf führt nicht zur Versteinerung der altetablierten Systementscheidung. Die bisherige Primärausrichtung im Grunderwerbsteuerrecht auf den sachenrechtlich bewirkten Rechtsträgerwechsel kann jederzeit¹⁴⁸ ergänzt werden. Der Reformgesetzgeber sollte die Neuausrichtung durch umfassende Einbeziehung der Anteilerwerbe ausdrücklich als „Gegenstand der Steuer“ (vgl. den Ersten Abschnitt des heutigen GrEStG) ausflaggen und damit erkennbar machen, dass er den (partiellen) Systemwechsel „beabsichtigt“¹⁴⁹. Die „Behauptung“¹⁵⁰ genügt freilich nicht. Objektiv schuldet der Gesetzgeber ein „Mindestmaß an neuer Systemorientierung“¹⁵¹ – objektiv muss er dem Vorwurf begegnen können, er wolle eine gleichheitsrechtlich problematische „Ausnahmeregelung als (Anfang einer) Neukonzeption“ verschleiern¹⁵²; als Indiz der Falschetikettierung gilt die Beschränkung der Neuregelung auf einen „schmalen Teilbereich“¹⁵³ oder einen „Einzelaspekt“¹⁵⁴.

Am Charakter der *systematischen Neukonzeption für einen wesentlichen Teilbereich* sollte kein Zweifel sein: Das Länder-Reformmodell 2 kehrt sich in der Besteuerung von

¹⁴⁷ Andere, problematische Dramaturgie bei *K.-D. Drüen*, Verfassungsfragen bei der Reform der Grunderwerbsteuer. Teil 2, Ubg 2018, 673 (684 ff., 688 ff.), der die Bruchteilsbetrachtung zunächst im Zeichen der Missbrauchsabwehr prüft (684 ff.) und erst im Folgeschritt die „Verfassungsfreiräume“ für den Systemwechsel auslotet (688 ff.). Das leuchtet nicht ein. Wenn und soweit der Systemwechsel offensteht, erübrigt sich die strenge Verhältnismäßigkeitskontrolle des systemdurchbrechenden Missbrauchsbekämpfungsrechts.

¹⁴⁸ BVerfG v. 10.4.2018, DStR 2018, 731 (736 Rn. 116) stellt klar, dass eine Grundsatzentscheidung auch „in Abweichung von einer jahrzehntelangen Übung“ Teil der Bestimmung des Steuergegenstandes sein kann.

¹⁴⁹ BVerfGE 145, 106 (163 Rn. 147), dort zu der Bereitschaft des Gesetzgebers, eine systemverändernde „Verschiebung im Zusammenspiel von Körperschaft- und Einkommensteuer“ (Rn. 145) herbeizuführen.

¹⁵⁰ BVerfGE 122, 210 (242).

¹⁵¹ BVerfGE 122, 210 (242).

¹⁵² BVerfGE 122, 210 (242), dort der Klammerzusatz.

¹⁵³ BVerfGE 122, 210 (242).

¹⁵⁴ BVerfGE 145, 106 (163 Rn. 146).

Erwerbsvorgängen, in die „grundbesitzende Gesellschaften“ involviert sind, von arrondierenden Hilfstatbeständen ab. An die Stelle der überkommenen Annäherungs- und Behelfstatbestände rückt ein rechtsformneutraler Gesamtansatz für Personen- und Kapitalgesellschaften. Mit Blick auf seine Reichweite kann von einem „schmalen“ Teilbereich oder einem „Einzelaspekt“ nicht die Rede sein. Es handelt sich um eine raumgreifende Systementscheidung, die an der Seite des herkömmlichen Grunderwerbs zwischen Personen und Rechtsträgern tritt.

Die Bezeichnung des *partiellen* Systemwechsels als *zweiter* Grundtatbestand, als *Ersatztatbestand*¹⁵⁵ oder *Subsystem*¹⁵⁶ ist nicht von Belang. „Zur Wahrung des im Gleichheitssatz enthaltenen Grundsatzes der lastengleichen Besteuerung“ ist der Gesetzgeber „von Verfassungs wegen nicht auf die Wahl nur eines (Haupt-)Maßstabs zur Bemessung der Steuer beschränkt“¹⁵⁷. Die auf die Bemessungsgrundlage gemünzte Doktrin gilt auch für den Steuergegenstand und seine tatbestandliche Ausformung. In Rede steht jedenfalls eine *zweite Systementscheidung*. Soweit das Länder-Reformmodell 2 im Zuge der Neukonzeption den Anwendungsbereich der Grunderwerbsteuer ausdehnt, kann es sich auf den Elementargedanken der Allgemeinheit und Gleichbelastung stützen. Dass diese (zweite) allgemeine gesetzliche Ausgangsentscheidung zugleich Umgehungsgestaltungen unterbindet, bestätigt Idee und Begriff der „*Systementscheidung*“. Deren Allgemeinheit macht sie aus; sie kann dem Reformmodell nicht entgegengehalten werden.

b) Nachvollziehbarer Sachgrund

Das Länder-Reformmodell 2 zielt auf eine eigene Ausgangsentscheidung für einen eigentümlichen Sachbereich. Dessen Eigentümlichkeit besteht darin, dass die grundbesitzenden Gesellschaften bei jedem Anteilswerb jeden Umfangs Rechtsträger bleiben – die Erwerbskraft und vermutliche Leistungsfähigkeit der anteilswerbenden Neugesellschafter gleichsam zudecken. Das wirtschaftliche Neueigentum wird mediatisiert. Dem Zwischenschaltungsphänomen Gesellschaft will das Länder-Reformmodell 2 begegnen mit einer – zweiten – „primären Entscheidung des Gesetzgebers über die Steuerewürdigkeit bestimmter generell bezeichneter Sachverhalte“¹⁵⁸.

Wenn damit eine Reformentscheidung für ihren Sachbereich als *Systementscheidung* identifiziert ist (o. sub a), zieht sich das BVerfG auf eine „*nur*“- und „*lediglich*“-Kontrolle

¹⁵⁵ Vgl. BVerfGE 139, 285 (310 Rn. 73): „Ersatzmaßstab“ neben einem „Hauptmaßstab“.

¹⁵⁶ K.-D. Drüen, Verfassungsfragen bei der Reform der Grunderwerbsteuer. Teil 2, Ubg 2018, 673 (688).

¹⁵⁷ BVerfGE 139, 285 (310 Rn. 73).

¹⁵⁸ Wendung aus BVerfGE 13, 318 (328).

zurück. Die steuerreformpolitische Auswahlentscheidung ist „nur daraufhin zu überprüfen, ob sie auf sachwidrigen, willkürlichen Erwägungen beruht“¹⁵⁹; sie muss „lediglich auf einem nachvollziehbaren Sachgrund beruhen“¹⁶⁰.

Einer Reformpolitik in Vervollständigungsabsicht wird man schwerlich Sachwidrigkeit und Willkür vorhalten können. Vollständigkeits- und gerechtigkeitshalber werden Neugesellschafter einbezogen, deren Erwerbskraft in der Vermögensverwendung wirtschaftlich der Erwerbskraft eines Neueigentümers ganz oder teilweise entspricht. Die Allgemeinheit der Grunderwerbsteuerbelastung ist ein *nachvollziehbarer Sachgrund*. Dass die positive Gestaltung kraft umfänglicher Einbeziehung zugleich Missbrauch blockiert – Umgehungsgestaltungen entlang der 95 %-Grenze verhindert –, erweist sich als Reflex einer Reform, die als Verallgemeinerungsprojekt begriffen werden kann. Im „Durchgriff“ auf die Gesellschafter grundbesitzender Gesellschaften verallgemeinert sie den Belastungsgrund der Grunderwerbsteuer, die fiskalische Teilhabe an vermunteter Leistungskraft des einkommenverwendungsfähigen Erwerbers in Anknüpfung an einen Grundstück-Verkehrsakt.

Der Gutachter widerspricht ausdrücklich dem Einwand¹⁶¹, das Länder-Reformmodell 2 könne in Konflikt geraten mit dem Verbot der zielungenauen Missbrauchsbekämpfung. Zielgenaue Tatbestandsverengung schuldet der Gesetzgeber im Zuge einer regelwidrigen, systemabweichenden Missbrauchsverhinderung, deren Kosten (Regelwidrigkeit, Systemabweichung) minimiert werden müssen; im Zeichen der Verhältnismäßigkeit ist die Missbrauchsbekämpfung zurückzuschneiden auf den zielgenauen Tatbestand¹⁶². Diese Dogmatik schützt die Allgemeinheit des Systems. Eine Wendung *gegen* allgemeine Systementscheidungen liegt ihr fern (s.o. C I 3 a).

Eher drängt sich die Frage auf, warum das heutige Grunderwerbsteuergesetz auf eine systematische „Ausschaltung“ der Gesellschaften und die typusgerechte Einbeziehung der Anteilserwerbe verzichtet. Mit Blick auf die *lex lata* kann der Gesetzgeber gewiss auf den Karlsruher Leitsatz verweisen, dass er „wegen seines weitgehenden Spielraums zur Auswahl von Steuergegenständen“ durch den Gleichheitssatz nicht gezwungen sei, „nach einer einmal getroffenen Entscheidung für ein bestimmtes Steuerobjekt zugleich auch alle anderen, ähnlichen, für den Steuerzweck ebenfalls geeigneten Steu-

¹⁵⁹ BVerfGE 145, 106 (144 Rn. 102); auch BVerfG v. 10.4.2018, DStR 2018, 731 (736 Rn. 116).

¹⁶⁰ BVerfGE 137, 350 (369 Rn. 51).

¹⁶¹ K.-D. Drüen, Verfassungsfragen bei der Reform der Grunderwerbsteuer. Teil 2, Ubg 2018, 673 (688): „Der Durchgriff wirkt indes allgemein für alle grundbesitzenden Personen- und Kapitalgesellschaften und greift damit weit über die Anlassfälle und gezielte gesellschaftsrechtliche Gestaltungen zur Vermeidung des Anfalls von Grunderwerbsteuer hinaus und lässt sich darum nicht nach den herkömmlichen Rechtfertigungskriterien zur Missbrauchstypisierung rechtfertigen“.

¹⁶² BVerfGE 145, 106 (153 f. Rn. 128); vgl. o. C I 2 c.

erobjekte in die Belastung einzubeziehen“¹⁶³. Zugleich aber dringt das BVerfG in ständiger Rechtsprechung auf die Allgemeinheit der Steuer¹⁶⁴, den Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten¹⁶⁵, auf Lastengleichheit als den gleichheitsrechtlichen „Ausgangspunkt im Steuerrecht“¹⁶⁶ – und mahnt spiegelbildlich die „Pflicht“ an, „Möglichkeiten für Umgehungsgestaltungen im Gesetz zu vermeiden“¹⁶⁷.

Nach alledem ist eine arrondierende Systementscheidung im ausgreifend-allgemeinen Zuschnitt des Länder-Reformmodells 2 wenn nicht zwingend, so doch möglich.

c) Typisierung durch Vierteilung

So wie der Gesetzgeber gestaltungsfrei *Ersatzmaßstäbe* zur Bewertung steuerlich erfasster Wirtschaftsgüter und Bemessung der Steuer wählen darf, kann er ebenso gestaltungsfrei *Ersatzgegenstände* in die Steuerobjekte einbeziehen (o. sub C II 3). Das Länder-Reformmodell 2 will den Anteil an der grundbesitzenden Gesellschaft als grunderwerbsteuerlichen Ersatzgegenstand einbezogen sehen, findet dafür Rückhalt im Typusbegriff des Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG und im Recht auf steuerpolitische Systemgestaltung. Das Substitut bleibt dem Belastungsgrund verpflichtet. Wenn die Belastungsfolgen in der Anknüpfung an den sachenrechtlichen Vollerwerb („Hauptgegenstand“ der Grunderwerbsteuer) richtig bemessen sind, dienen sie als Orientierung¹⁶⁸ auch für die substitutiven Belastungsfolgen in Anknüpfung an den Anteilserwerb.

Dass das Länder-Reformmodell 2 überhaupt auf Erwerbsquoten abstellt, ist nicht zu beanstanden. Stünde der 51 %-Erwerb oder gar der einer Minderheitsbeteiligung dem Vollerwerb gleich, hätte sich die Grunderwerbsteuer nicht nur von gesellschaftsrechtlichen Konzepten der Verselbständigung gelöst, sondern auch vom tatsächlichen Befund einer möglichen und üblichen Vergesellschaftung von mindestens zwei Personen. Eben diesem Realbefund trägt die fiktive Bruchteilsbetrachtung Rechnung, indem sie Varianten der Beteiligung zwischen Mehrheits- und Vollerwerb unterscheidet. Wer mehr als 50 % der Anteile am Kapital oder Vermögen erwirbt, hat zwei Grundstücksteile zu versteuern; ab 75 % sind drei, beim Vollerwerb – etwa dem Inhaberwechsel bei der Einmann-GmbH – vier Grundstücksteile grunderwerbsteuerpflichtig. Die Besteuerung des Teilerwerbs entlang der Quote spiegelt die portionierte Vollversteuerung nach einer sachenrechtlichen Aufteilung des Grundstücks.

¹⁶³ BVerfGE 137, 350 (370 Rn. 51).

¹⁶⁴ BVerfGE 84, 239 (271).

¹⁶⁵ BVerfGE 145, 106 (144 Rn. 103).

¹⁶⁶ BVerfG v. 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731 (734 Rn. 105).

¹⁶⁷ BVerfG v. 10.4.2018, DStR 2018, 731 (737 Rn. 123).

¹⁶⁸ BVerfGE 139, 285 (310 Rn. 73).

Eine Gleichbehandlung ungleicher Erwerbsvorgänge kennt das Länder-Reformmodell 2 lediglich innerhalb der Beteiligungskorridore, so etwa mit der Gleichbelastung des 51 %- und des 74 %-Erwerbs (je zwei Grundstücksteile) oder des 75 %- und des 99 %-Erwerbs (je drei Grundstücksteile). Insoweit kann sich der Reformgesetzgeber nicht nur auf seine Typisierungsbefugnis¹⁶⁹ berufen und auf das rechtsstaatliche Anliegen der Sicherheit und Administrierbarkeit im Vollzug¹⁷⁰. Anzuerkennen ist vor allem, dass die Quotenbildung je nach Erwerbsumfang systemimmanent an die Anteilsbetrachtung anschließt. Die Korridore vergrößern nur mehr unwesentlich den Belastungsgrund „vermutete abgestufte Leistungsfähigkeit des Anteilserwerbers“. Die abgestuften Belastungsfolgen stellen nicht auf den Anteilswert, sondern auf den quotalen Grundstückswert ab. Insoweit ist die Dreiteilung oberhalb der 50 %-Grenze eine verfassungsrechtlich akzeptable Differenzierung.

Die Vergrößerung innerhalb der Korridore gibt aber einen ersten Hinweis, dass die 95 %-Schwelle im heutigen Missbrauchsbekämpfungsrecht des GrEStG nicht nach Belieben abgesenkt werden kann. Die Bruchteilsbetrachtung im Länder-Reformmodell 2 könnte allenfalls die Erwerber im „letzten Viertel“ dem Vollerwerber gleichstellen, verlore dann aber die Plausibilität eines Modells, das unterhalb der Vereinigung sämtlicher Anteile und unterhalb des Vollerwerbs auf *Anteile* abstellt. Dennoch: Wenn und weil verkehrsteuerlich die vermutete Zahlungskraft des Nachfragers den Ausschlag gibt, streitet das in sich stimmige Modell der Vierteilung und Abstufung für eine „Untergrenze der Gleichstellung“ jedenfalls bei 75 %.

3. Würdigung

Das Länder-Reformmodell 2 erweist sich als ergänzende Neugestaltung im Typusrahmen, als „Durchgriff“ auf die Erwerbskraft der Gesellschafter. Getreu dem Belastungsgrund der grundstücksbezogenen Steuer auf die Vermögensverwendung, zielt das Modell auf die Erwerbskraft der Neugesellschafter. Anteilserwerb, typisierend erfasst in Stufen und Quoten, wird Ersatzgegenstand auf der Systemebene. Das Modell gilt rechtsformneutral für Personen- und Kapitalgesellschaften. Die Allgemeinheit der Systementscheidung zeichnet das Modell aus. Indem die Grunderwerbsteuer für alle „Erwerbskräftigen“ unausweichlich wird, leistet das Modell als zweite, vervollständigende Systementscheidung einen gleichheitsrechtlich bedeutsamen Beitrag zur Allgemeinheit der Grunderwerbsteuer.

¹⁶⁹ BVerfGE 145, 106 (145 f. Rn. 106 f.) mit Nachw. zur st. Rspr., dort zur Typisierung „bei der Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstandes getroffenen Belastungsentscheidung“ (Rn. 106).

¹⁷⁰ BVerfGE 139, 285 (313 Rn. 77); BVerfG v. 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731 (738 Rn. 131): „Vereinfachung des Verwaltungsvollzugs“.

II. Absenkung der Erheblichkeitsschwelle

Die zweite Reformoption (o. sub B II 2) wirft die Frage auf, ob das GrEStG im größeren Umfang als gegenwärtig Erwerbsvorgänge im *Share Deal*-Format einbeziehen kann, auch unterhalb der 95 %-Schwelle. Das ist denkbar *einerseits* als systemgebundene Ausdehnung der etablierten Missbrauchsnormen (u. sub 1), aber auch, *andererseits*, als partieller Systemwechsel (u. sub 2).

1. Erweiterte Missbrauchsbekämpfung im gegenwärtigen System

Systematischer Ausgangspunkt der heutigen Grunderwerbsteuer ist der Rechtsträgerwechsel. Gegen diese Grundentscheidung¹⁷¹ hat der Gesetzgeber akzeptierte¹⁷² und inzwischen altetablierte¹⁷³ Normen festgeschrieben, die in Einzeltatbeständen näher bestimmte Umgehungsgestaltungen aufgreifen. Vom Anteilsvollerwerb hat er sich erst mit dem Jahressteuergesetz 1997¹⁷⁴ gelöst. Die seinerzeit erstmalig eingeführte, auf Personengesellschaften beschränkte 95 %-Grenze (§ 1 Abs. 2a GrEStG) ist später in die Konstellationen des § 1 Abs. 3, Abs. 3a GrEStG (Kapitalgesellschaften und mittelbare Beteiligungen) erstreckt worden. Diese Ausdehnung der Missbrauchsbekämpfung beruht auf dem Gedanken, dass der 5 %-Rest als „Zwerganteil“¹⁷⁵ vernachlässigt, der 95 %-Erwerb dem Anteilsvollerwerb gleichgestellt werden könne.

Diese „Ergänzungs- und Gleichstellungslogik“ bleibt dem Ausgangstatbestand verpflichtet, dem Rechtsträgerwechsel. Es handelt sich um systemgebundene Umsetzung. Auf der Umsetzungsebene (o. sub C I 2 c) sind *Tatbestände ohne Rechtsträgerwechsel* verfassungsrechtlich auf „einen besonderen sachlichen Grund“¹⁷⁶ angewiesen. Die Missbrauchsbekämpfungsnorm ist rechtfertigungsfähig, indessen als Ausnahme eng zuzuschneiden. Allein die Orientierung am „typischen Missbrauchsfall“¹⁷⁷ gewährleistet *Typisierungsgleichmaß*. Der Gesetzgeber darf nicht eine „abstrakte Missbrauchsfahr zum Anlass“ nehmen „für eine vom typischen Missbrauchsfall losgelöste“ und „generelle“ Regelung¹⁷⁸. Eben diese verbotene Loslösung und Generalisierung findet statt, wenn sich der Gesetzgeber sowohl vom Vollerwerb durch Rechtsträgerwechsel

¹⁷¹ S. Heinrichs, Die Grunderwerbsteuer als Verkehrsteuer, in: Kirchhof/Kube/Mußnug/Reimer, Geprägte Freiheit in Forschung und Lehre, 2016, 147 (148 f.); C. Meßbacher-Hönsch, in: Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 19. Aufl. 2018, § 1 Rn. 15: „§ 1 trifft die Belastungsentscheidung, grds alle Rechtsträgerwechsel an Grundstücken der GrESt zu unterwerfen“.

¹⁷² Vgl. nur BVerfGE 16, 203 (207).

¹⁷³ Vgl. o. sub C II 1 c zu § 1 Abs. 3 des GrEStG vom 29. März 1940.

¹⁷⁴ Jahressteuergesetz 1997, BGBl. I 1996 S. 2049.

¹⁷⁵ C. Meßbacher-Hönsch, in: Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 19. Aufl. 2018, § 1 Rn. 691.

¹⁷⁶ BVerfGE 138, 136 (Ls. 3 und S. 181 Rn. 123); BVerfGE 145, 106 (144 Rn. 104 mit weit. Nachw.).

¹⁷⁷ BVerfGE 145, 106 (154 Rn. 128).

¹⁷⁸ BVerfGE 145, 106 (153 f. Rn. 128).

als auch vom Gleichstellungsfall¹⁷⁹ entfernt. Bei dogmatisch strenger Orientierung am typischen Missbrauch fällt ins Gewicht, dass der Dreiviertelwerb und erst recht der Mehrheitserwerb nicht die gleiche gesellschaftsrechtliche „Herrschaftsgewalt“ über das Grundstück vermitteln wie der Erwerb aller (oder fast aller) Anteile¹⁸⁰. Mit jeder Korrektur der Erheblichkeitsschwelle nach unten wird die gesetzliche *Gleichstellung im vermutlichen Missbrauch* brüchige, haltlose Fiktion – und ohne Basis der Gleichstellung wird die Gleichbesteuerung anhand des gesamten Grundstückswerts unverhältnismäßig.

Solange der Gesetzgeber die Grunderwerbsteuer auf den Rechtsträgerwechsel ausrichtet und die Ergänzungstatbestände als fiktive oder quasi-Rechtsträgerwechsel konzipieren muss, läuft er mit jeder weiteren Absenkung der Erheblichkeitsschwelle ein hohes Verfassungsrisiko.

2. Partiieller Systemwechsel?

Das vorstehende Ergebnis führt zu der Frage, ob dem Gesetzgeber eine Systemabkehr freistünde – eine neue *Grundwertung auf der Systemebene*, dass ein qualifizierter Anteilserwerb dem Vollerwerb gleichsteht, deshalb der volle Grundstückswert die einheitliche Bemessungsgrundlage bildet. Dann könnte sich der Gesetzgeber vom Ausgangstatbestand Rechtsträgerwechsel lösen, insbesondere die engen Grenzen der Missbrauchsbekämpfung übersteigen und von der Vermessung gesellschaftsrechtlicher „Herrschaftsgewalt“ über das Grundstück absehen.

Diese Reformgestaltung, die den 90 %- und den 80 %-Erwerb, womöglich noch den 75 %-Erwerb dem Anteilsvollerwerb gleichstellt, bliebe dennoch Stückwerk. Sie wäre unvollkommene und angreifbare Annäherung an das Länder-Reformmodell 2. Die Gleichbelastung bliebe angewiesen auf eine tatbestandliche Gleichstellungsbasis. Die Reform hätte spätestens an der 75 %-Linie mit einer harten Grenze zu tun. Und an der *harten Grenze zwischen Gleichstellung und Freistellung* geriete der Reformgesetzgeber in Verdacht, er wolle eine der Rechtfertigung unzugängliche „Ausnahmeregelung als (Anfang einer) Neukonzeption“ ausgeben¹⁸¹. Den schlichten Mehrheitserwerb (51 % bis 74 %) müsste die Reform gleichstellen oder freizeichnen. Beides kann nicht überzeugen: die Gleichstellung bürdete dem Erwerber die unverhältnismäßige Vollversteuerung.

¹⁷⁹ Vgl. BVerfGE 16, 203 (207): „Wer, statt ein Grundstück zu erwerben, alle Anteile der Gesellschaft erwirbt, der das Grundstück gehört, wird wirtschaftlich Eigentümer des Grundstücks“.

¹⁸⁰ K.-D. Drüen, Verfassungsfragen bei der Reform der Grunderwerbsteuer. Teil 1, Ubg 2018, 605 (610 f., 612 ff.), dort (S. 614) auch der Begriff „Fiktionsfolgerichtigkeit“, der zutreffend kenntlich macht, dass die Annahme der Gleichstellung nicht beliebig ausgedehnt werden kann.

¹⁸¹ BVerfGE 122, 210 (242), dort der Klammerzusatz.

erung des Grundstückswerts auf; die Freizeichnung begründete Zweifel an der Grenzziehung bei 75 % und der Einbeziehung der qualifizierten Anteilerwerbe knapp jenseits der Grenze.

Ersichtlich drängen die Einwände dahin, den Reformansatz – den Zugriff auf Anteile und Anteilsgrößen – zu verallgemeinern und die Einheitsbemessungsgrundlage aufzugeben. Dann freilich kippt die Reform auf die Seite des Länder-Reformmodells 2. Der vergebliche Versuch, die 95 %-Erheblichkeitsschwelle des gegenwärtigen Grunderwerbsteuerrechts folgerichtig zu verschieben, beglaubigt ex negativo den Systemcharakter einer Reform, die sämtliche Anteilerwerbe oberhalb der 50 %-Grenze stufenweise gruppiert. *Diese* Reform (Länder-Reformmodell 2) wahrt den Grundstücksbezug und differenziert mit Belastungsunterschieden auf der Rechtsfolgenseite typisierend zwischen je nach Erwerbsumfang unterschiedlicher Zahlungskraft.

III. Überlegenheit des Länder-Reformmodells 2

In der Gesamtschau erweist sich das Länder-Reformmodell 2 als der steuerpolitisch und steuerverfassungsrechtlich überlegene Reformvorschlag (o. sub I). Die Alternativmodelle können im Differenzierungsspektrum zwischen 51 % und 100 % das Typisierungsgleichmaß nicht gewährleisten. Solange Modelle der marginalen Annäherung ausgerichtet bleiben auf den Rechtsträgerwechsel als Leitbild der Grunderwerbsteuer und/oder auf die Versteuerung des vollen Grundstückswerts, lassen sich die gesellschaftsrechtlichen Erwerbsvorgänge in ihrer Verschiedenheit nicht gleichheitsgerecht verarbeiten.

Demgegenüber beruht das Länder-Reformmodell 2 auf einer eigenständigen (zweiten) Systementscheidung. Wer sie angreift, zieht eine Steuerwürdigkeitsentscheidung in Zweifel – damit aber die „politischen Wertungen, die nach dem Grundgesetz der Legislative zustehen und von ihr im Wege der Gesetzgebung getroffen werden müssen“¹⁸². Die Wertung des Länder-Reformmodells 2, den Erwerb von Gesellschaftsanteilen einzubeziehen, hält sich im Typusrahmen (Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG) und überzeugt gleichheitsrechtlich. Sie gewährleistet die Unausweichlichkeit und damit die Allgemeinheit der Grunderwerbsteuer.

¹⁸² BVerfGE 137, 350 (367 Rn. 42) zum Begriff der Steuerwürdigkeitsentscheidung; vgl. o. sub C I 2 b.