

# Urteil vom 05. November 2025, II R 9/23

## Erwerb eines Anteils einer Personengesellschaft durch den Treugeber vom Treuhänder

ECLI:DE:BFH:2025:U.051125.IIR9.23.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 2a S 1, GrEStG § 6 Abs 1 S 1, GrEStG § 6 Abs 3 S 1, AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 2, GrEStG § 5

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 02. Februar 2023, Az: 12 K 12074/20

## Leitsätze

1. Der Erwerb einer unmittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft durch den Treugeber vom Treuhänder erfüllt --unter den weiteren Voraussetzungen der Norm-- den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG).
2. Die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG ist nicht entsprechend anwendbar.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 02.02.2023 - 12 K 12074/20 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

- I.
  - 1 Mit Treuhandvertrag vom 10.03.2004 beauftragten die zu diesem Zeitpunkt minderjährigen Geschwister A und B ihre Onkel C und D, eine GbR --die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin)-- zu gründen und das Grundstück E-Straße 83 in F-Stadt zu erwerben. Nach dem Treuhandvertrag sollte C (Treuhand 1) seinen Gesellschaftsanteil treuhänderisch für A (Treugeber 1) und D (Treuhand 2) seinen Gesellschaftsanteil treuhänderisch für B (Treugeberin 2) halten. Die Treuhänder sollten sämtliche Gesellschaftsrechte im eigenen Namen, aber nach den Weisungen und für alleinige Rechnung der Treugeber in deren Interesse ausüben. Sämtliche Rechte und Pflichten sollten im Innenverhältnis ausschließlich für Rechnung der Treugeber gelten. Die Treugeber konnten die Auflösung der GbR zu jeder Zeit verlangen; die Treuhandverhältnisse sollten spätestens aufgelöst werden, wenn beide Treugeber das 25. Lebensjahr vollendet haben. Die Treuhänder waren weisungsabhängig und den Treugebern zur Auskunft verpflichtet. Verfügungen bedurften der vorherigen Zustimmung der Treugeber und alle Erträge waren an diese abzuführen. Die Treuhänder hatten Anspruch auf Aufwendungsersatz, nicht aber auf eine besondere Vergütung.
  - 2 Durch Zuschlagsbeschluss des Amtsgerichts ... vom 16.03.2004 erwarben die Treuhänder 1 und 2 als Gesellschafter der Klägerin das Grundstück E-Straße 83 im Zwangsversteigerungsverfahren. Die Eintragung im Grundbuch erfolgte am 30.06.2004.
  - 3 Mit notarieller Urkunde vom 28.07.2017 genehmigten die inzwischen volljährigen Treugeber 1 und 2 den Treuhandvertrag gemäß § 1829 Abs. 3 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) in der Fassung des Gesetzes zur Reform des Verfahrens in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit vom 17.12.2008 (BGBl I 2008, 2586) rückwirkend auf den Tag des Vertragsschlusses.

- 4 Mit notariellem Vertrag vom 27.10.2017 vereinbarten die Treugeber 1 und 2 sowie die Treuhänder 1 und 2 die Auflösung des Treuhandvertrags. Treuhänder 1 trat seinen Gesellschaftsanteil an der Klägerin an Treugeber 1, Treuhänder 2 trat seinen Gesellschaftsanteil an der Klägerin an Treugeberin 2 ab. Die Abtretungen wurden jeweils angenommen. Treugeber 1 gab seine Erklärungen im eigenen Namen und als vollmachtloser Vertreter des Treuhänders 1 ab. Treugeberin 2 handelte ebenfalls im eigenen Namen und als vollmachtlose Vertreterin des Treuhänders 2. Am 16. beziehungsweise 20.11.2017 genehmigten die Treuhänder 1 und 2 die in ihrem Namen im Vertrag vom 27.10.2017 abgegebenen Erklärungen jeweils vor einem Notar.
- 5 Mit Bescheid vom 29.03.2018 setzte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) für die Auflösung der Treuhandverhältnisse durch Vertrag vom 27.10.2017 Grunderwerbsteuer in Höhe von 118.920 € gegenüber der Klägerin fest. Zur Begründung führte er aus, die Änderungen im Gesellschafterbestand der Klägerin unterlägen gemäß § 1 Abs. 2a des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) der Grunderwerbsteuer.
- 6 Mit dem Einspruch machte die Klägerin geltend, die Treugeber könnten nicht von sich selbst erwerben. Das Grundstück sei aufgrund des Treuhandvertrags von Anfang an den Treugebern zuzurechnen gewesen. § 39 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) finde im Rahmen der Grunderwerbsteuer Anwendung.
- 7 Mit Bescheid vom 23.05.2018 setzte das FA die Grunderwerbsteuer aufgrund einer geänderten Feststellung des Grundbesitzwerts auf 88.894 € herab. Den Einspruch wies es mit Einspruchsentscheidung vom 04.03.2020 als unbegründet zurück.
- 8 Der Klage hat das Finanzgericht (FG) stattgegeben und die Grunderwerbsteuer auf 0 € festgesetzt. Die nach § 1 Abs. 2a GrEStG steuerbare Anteilsabtretung sei in entsprechender Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG von der Steuer befreit. Wenn im Rahmen des § 1 Abs. 2a GrEStG der Anteil an einer grundbesitzenden Personengesellschaft dem Treugeber gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO zugerechnet werde, sei es systematisch geboten, diese Wertung auch im Rahmen des § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG vorzunehmen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2023, 1713 veröffentlicht.
- 9 Mit der Revision rügt das FA eine Verletzung des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG. Das FG übersehe, dass es sich im Streitfall um eine unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes im Sinne von § 1 Abs. 2a GrEStG handele und es insoweit des Rückgriffs auf wirtschaftliche Zuordnungsregeln wie in § 39 AO nicht bedürfe. § 1 Abs. 2a GrEStG sehe den Treugeber, der seinen Anteil an der Personengesellschaft (zurück-)erhält, als Neugesellschafter und den bis dahin beteiligten Treuhänder als Altgesellschafter an. Allein diese Fiktionswirkungen des § 1 Abs. 2a GrEStG seien für § 6 Abs. 3 GrEStG maßgebend. Die Beteiligung des Treuhänders könne dem Treugeber nicht nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zugerechnet werden.
- 10 Das FA beantragt,  
das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 02.02.2023 - 12 K 12074/20 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 12 Sie wendet sich weiter in erster Linie gegen die Annahme einer Steuerbarkeit der Auflösung des Treuhandvertrags. Die Treugeber hätten von sich selbst erworben, da sie vor der Auflösung der Treuhandverhältnisse wirtschaftliche Eigentümer der Gesellschaftsanteile gewesen seien. Im Grunderwerbsteuergesetz existiere keine Vorschrift, die die Anwendbarkeit des § 39 AO ganz oder teilweise einschränke oder aufhebe. Die grundsätzliche Anknüpfung an das Zivilrecht sei kein Alleinstellungsmerkmal des Grunderwerbsteuerrechts. Es bestehe kein Anlass, in diesem Rechtsgebiet hinsichtlich der Anwendung des § 39 AO vom Ertragsteuerrecht abzuweichen. Der II. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) habe im Grunderwerbsteuerrecht § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO bereits angewandt. Hinsichtlich des Eingreifens einer Steuerbefreiungsnorm sei der Vorinstanz zu folgen.
- 13 Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3

Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zwar ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass der Erwerb einer unmittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft von dem Treuhänder durch den Treugeber --unter den weiteren Voraussetzungen der Norm-- den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG erfüllt. Es hat jedoch zu Unrecht entschieden, dass § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG auf den Wechsel eines Treugebers von der mittelbaren in die unmittelbare Gesellschafterstellung nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG entsprechend Anwendung findet.

- 15** 1. Der Erwerb einer unmittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft durch einen Treugeber erfüllt --unter den weiteren Voraussetzungen der Norm-- den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG.
- 16** a) Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2001 vom 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3794) --a.F.-- als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft.
- 17** aa) Eine unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Personengesellschaft liegt vor, wenn ein Mitgliedschaftsrecht an der Gesellschaft zivilrechtlich wirksam auf ein neues Mitglied der Personengesellschaft übergeht. Die Änderung des Gesellschafterbestandes nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG a.F. kann in einem einzelnen Rechtsvorgang oder in Teilakten über einen Zeitraum von längstens fünf Jahren erfolgen (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile vom 31.07.2024 - II R 28/21, BFHE 285, 443, BStBl II 2025, 870, Rz 14, und vom 25.09.2024 - II R 46/22, BStBl II 2025, 329, Rz 17). Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG ist in dem Zeitpunkt erfüllt, in dem die Gesellschaftsanteile dinglich auf die neuen Erwerber übergehen (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile vom 30.08.2017 - II R 39/15, BFHE 260, 87, BStBl II 2018, 786, Rz 12, und vom 17.06.2020 - II R 18/17, BFHE 270, 252, BStBl II 2021, 318, Rz 17, m.w.N.).
- 18** bb) § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG setzt den Übergang der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf "neue Gesellschafter" voraus. Ein Übergang der Anteile auf sogenannte Altgesellschafter stellt keine Änderung des Gesellschafterbestandes dar (vgl. BFH-Urteile vom 17.06.2020 - II R 18/17, BFHE 270, 252, BStBl II 2021, 318, Rz 18, und vom 31.07.2024 - II R 28/21, BFHE 285, 443, BStBl II 2025, 870, Rz 14; Meßbacher-Hönsch in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 1 Rz 764; Schnitter in Wilms/Jochum, GrEStG, § 1 Rz 258.2).
- 19** (1) Ob der eintretende Gesellschafter ein neuer Gesellschafter im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist, ist im Falle der unmittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes zivilrechtlich zu beurteilen. Wirtschaftliche Gesichtspunkte spielen dabei keine Rolle (BFH-Urteil vom 09.07.2014 - II R 49/12, BFHE 246, 215, BStBl II 2016, 57, Rz 12 f.).
- 20** (2) Ein Übergang der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG liegt daher auch dann vor, wenn ein Gesellschafter der Personengesellschaft seine Gesellschaftsbeteiligung auf denjenigen überträgt, für den er die Beteiligung bislang treuhänderisch gehalten hat (vgl. BFH-Beschluss vom 17.03.2006 - II B 157/05, BFH/NV 2006, 1341, unter II.2.; Viskorf in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 6 Rz 60; Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder (GLE) vom 10.05.2022, BStBl I 2022, 801, Tz. 5.2.4 Gliederungspunkt 3; anderer Ansicht Behrens in Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, 2. Aufl., § 1 Rz 342 f.; Behrens/Bock, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2012, 1307, 1310; Lange/Broemel, DStR 2017, 1625, 1630; Broemel/Mörwald, DStR 2022, 1689, 1691 f.; Brühl/Joisten, GmbHRundschau --GmbHR-- 2018, 139, unter I.; Brühl, GmbHR 2021, 220; Kessens, EFG 2024, 1148, 1154; vgl. zudem GLE vom 05.03.2024, BStBl I 2024, 383, Rz 27 zu § 1 Abs. 2b GrEStG; differenzierend Meßbacher-Hönsch in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 1 Rz 783).
- 21** Durch den Erwerb der unmittelbaren Beteiligung von dem Treuhänder wird der Treugeber erstmals zivilrechtlich Gesellschafter der Personengesellschaft. Dass er zuvor aufgrund der schuldrechtlichen Bindungen des Treuhandvertrags bei wirtschaftlicher Betrachtung nach § 39 AO die Stellung eines mittelbaren Gesellschafters der Personengesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 2a GrEStG inne hatte (vgl. BFH-Urteile vom 09.07.2014 - II R 49/12, BFHE 246, 215, BStBl II 2016, 57, Rz 16; vom 25.11.2015 - II R 18/14, BFHE 251, 492, BStBl II 2018, 783, Rz 16 f., und vom 30.08.2017 - II R 39/15, BFHE 260, 87, BStBl II 2018, 786, Rz 23), ist bei einer unmittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes ohne Bedeutung. Dies ist die rechtliche Folge dessen, dass bei dem Erwerb der unmittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft allein auf eine zivilrechtliche Beurteilung abgestellt und die wirtschaftliche Betrachtung gemäß § 39 AO auf mittelbare Änderungen des Gesellschafterbestandes, vorliegend durch die Begründung eines Treuhandverhältnisses, beschränkt wird. Danach ist der Treugeber beim Erwerb des Gesellschaftsanteils ein neuer Gesellschafter.

- 22** b) Nach diesen Grundsätzen wurde im Streitfall der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG mit der Auflösung der Treuhandverhältnisse verwirklicht. Die Treuhänder 1 und 2 haben ihre Mitgliedschaftsrechte an der grundbesitzenden Klägerin durch Vertrag vom 27.10.2017 an die Treugeber 1 und 2 abgetreten (vgl. §§ 398, 413 BGB). Mit Genehmigung der von den Treugebern als vollmachtlose Vertreter abgegebenen Erklärungen durch die Treuhänder am 16. beziehungsweise 20.11.2017 sind die Abtretungen gemäß § 177 Abs. 1, § 184 Abs. 1 BGB rückwirkend auf den Zeitpunkt des Vertragsschlusses am 27.10.2017 wirksam geworden. Steuerentstehungszeitpunkt ist nach § 14 Nr. 2 GrEStG der Zeitpunkt der Genehmigung. Der dinglich wirksame Erwerb der Gesellschaftsanteile durch die Treugeber hat zu einer unmittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes der Klägerin geführt, denn bei zivilrechtlicher Beurteilung sind die Treugeber neue Gesellschafter der Klägerin geworden. Dass die Treugeber aufgrund --unstreitig-- steuerrechtlich anzuerkennender Treuhandverhältnisse bereits vor dem Anteilserwerb mittelbar an der Klägerin beteiligt waren, steht einer Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG a.F. nicht entgegen. Damit sind innerhalb von fünf Jahren 95 % der Anteile auf neue Gesellschafter, die Treugeber 1 und 2, übergegangen. Die Klägerin war aufgrund des Grundstückserwerbs am 16.03.2004 zu diesem Zeitpunkt auch grundbesitzend.
- 23** 2. Das FG hat jedoch rechtsfehlerhaft angenommen, dass der Erwerbsvorgang in entsprechender Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit ist.
- 24** a) Beim Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand wird nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG die Steuer nicht erhoben, soweit die Anteile der Gesamthänder am Vermögen der erwerbenden Gesamthand ihren Anteilen am Vermögen der übertragenden Gesamthand entsprechen (BFH-Urteil vom 12.01.2022 - II R 16/20, BFHE 276, 230, BStBl II 2024, 272, Rz 11). Als "Anteil am Vermögen der Gesamthand" im Sinne der §§ 5 und 6 GrEStG ist die wertmäßige Beteiligung des einzelnen Gesamthänders am Gesamthandsvermögen anzusehen (BFH-Urteil vom 12.01.2022 - II R 16/20, BFHE 276, 230, BStBl II 2024, 272, Rz 12).
- 25** aa) § 6 GrEStG ist auf alle steuerbaren Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG anwendbar, auch auf den fiktiven Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2a GrEStG. Die Steuer wird in den Fällen des fiktiven Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 2a GrEStG nach Maßgabe des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG nicht erhoben, soweit die Gesellschafter der --fiktiv-- übertragenden Personengesellschaft an der --fiktiv-- aufnehmenden Personengesellschaft beteiligt bleiben (BFH-Urteil vom 25.09.2013 - II R 17/12, BFHE 243, 404, BStBl II 2014, 268, Rz 17).
- 26** bb) § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG will den Grundstückserwerb von einer Gesamthand insoweit von der Grunderwerbsteuer befreien, als aufgrund der gesamthänderischen Verbundenheit der Gesellschafter das Grundstück trotz des Rechtsträgerwechsels in dem durch die §§ 5 und 6 GrEStG abgesteckten Zurechnungsbereich verbleibt (BFH-Urteile vom 29.02.2012 - II R 57/09, BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917, Rz 22, und vom 12.01.2022 - II R 16/20, BFHE 276, 230, BStBl II 2024, 272, Rz 14).
- 27** cc) Bei dem Erwerb eines Personengesellschaftsanteils durch den Treugeber vom Treuhänder fehlt es jedoch an einer Beteiligungsidentität. Der Treugeber wird zwar Neugesellschafter der Personengesellschaft. Er war jedoch zuvor nicht am Gesellschaftsvermögen beteiligt. Ein Treuhandverhältnis reicht nicht aus, um einem Treugeber im Rahmen der §§ 5 und 6 GrEStG eine Beteiligung am Vermögen einer Gesamthand zuzurechnen (vgl. BFH-Urteil vom 23.10.1974 - II R 87/73, BFHE 114, 124, BStBl II 1975, 152 zu § 11 Nr. 3 des Steueranpassungsgesetzes vom 16.10.1934, RGBl I 1934, 925; BFH-Beschlüsse vom 14.12.1988 - II B 134/88, BFH/NV 1990, 59, und vom 08.08.2000 - II B 134/99, BFH/NV 2001, 66; BFH-Urteil vom 12.01.2022 - II R 16/20, BFHE 276, 230, BStBl II 2024, 272, Rz 16 ff.; Viskorf in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 6 Rz 60). Denn nicht der Treugeber, sondern der Treuhänder ist zivilrechtlich am Vermögen der Gesamthand beteiligt. Im Treuhandverhältnis fehlt es --anders als bei mehrstöckigen Personengesellschaften (vgl. dazu BFH-Urteile vom 27.04.2005 - II R 61/03, BFHE 210, 56, BStBl II 2005, 649, unter II.2.; vom 29.02.2012 - II R 57/09, BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917, Rz 21 ff., und vom 12.01.2022 - II R 16/20, BFHE 276, 230, BStBl II 2024, 272, Rz 15)-- an einer über die Gesellschaft vermittelten Beteiligung des Treugebers am Gesamthandsvermögen (anderer Ansicht Joisten, Die Unternehmensbesteuerung 2017, 312). Zur Feststellung einer Beteiligungsidentität im Sinne des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG kann die Beteiligung des Treuhänders daher nicht nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO dem Treugeber zugerechnet werden (vgl. Viskorf in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 6 Rz 60).
- 28** dd) Danach ist der Übergang der unmittelbaren Beteiligung an einer grundbesitzenden Personengesellschaft von einem Treuhänder auf den Treugeber gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG nicht steuerfrei.

- 29** b) Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Durch den Erwerb der Anteile an der Klägerin haben die Treugeber 1 und 2 den Befreiungstatbestand des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG nicht --auch nicht in entsprechender Anwendung-- verwirklicht. Ihre mit den Treuhändern 1 und 2 bestehenden Treuhandverhältnisse genügen nicht, um ihnen die Beteiligungen der Treuhänder an der Klägerin im Rahmen der §§ 5 und 6 GrEStG zuzurechnen.
- 30** Das Urteil war daher aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 31** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.
- 32** 4. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1, § 90 Abs. 2 FGO).

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