

Urteil vom 25. März 2026, II R 30/25

Grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung bei Abschluss einer Treuhandvereinbarung

ECLI:DE:BFH:2026:U.250326.IIR30.25.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 2a S 1, GrEStG § 3 Nr 8, GrEStG § 6 Abs 1 S 1, GrEStG § 6 Abs 3 S 1, AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 2, GrEStG § 1 Abs 2

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 29. August 2024, Az: 2 K 40/22

Leitsätze

1. Gehört ein Grundstück zum Vermögen einer Personengesellschaft, entfällt die Grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung des Grundstücks nicht dadurch, dass ein an der Personengesellschaft beteiligter Gesellschafter mit einem Treugeber vereinbart, den Gesellschaftsanteil treuhänderisch für diesen zu halten. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) wird durch die allein auf die Gesellschaftsanteile bezogene Treuhandvereinbarung nicht erfüllt.
2. Der Erwerb der unmittelbaren Beteiligung an einer grundbesitzenden Personengesellschaft durch den Treugeber vom Treuhänder erfüllt --unter den weiteren Voraussetzungen der Norm-- den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 29.08.2024 - 2 K 40/22 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine grundbesitzende GmbH & Co. KG. Persönlich haftende Gesellschafterin der Klägerin ist die ... GmbH ohne Beteiligung am Gesellschaftsvermögen. Als Kommanditisten waren ausschließlich natürliche Personen an der Klägerin beteiligt.
- 2 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 19.11.2013 veräußerten die Kommanditisten ihre Gesellschaftsanteile zum Kaufpreis von 15 Mio. € an A und B. A erwarb 70 % der Anteile und B 30 % der Anteile. Der Übergang der Gesellschaftsanteile auf A und B war aufschiebend bedingt durch die Hinterlegung des Kaufpreises und die Eintragung des Gesellschafterwechsels im Handelsregister. Weiter wurde vereinbart, dass die Abtretung der Gesellschaftsanteile mit wirtschaftlicher Wirkung bereits zum 01.01.2013 erfolgt und die bisherigen Gesellschafter der Klägerin ihre Anteile rückwirkend ab dem 01.01.2013 treuhänderisch für die Erwerber halten. Das Treuhandverhältnis war auflösend bedingt durch die Eintragung des Gesellschafterwechsels bei der Klägerin in das Handelsregister.
- 3 Im Jahr 2014 hinterlegten A und B den vereinbarten Kaufpreis. Im Anschluss daran wurden A und B am 28.02.2014 als neue Kommanditisten der Klägerin in das Handelsregister eingetragen.
- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) war der Auffassung, sowohl die Einräumung der mittelbaren Gesellschafterstellung von A und B aufgrund der Treuhandvereinbarung als auch der unmittelbare Übergang der

Gesellschafterstellung auf A und B durch die Eintragung in das Handelsregister am 28.02.2014 unterlägen jeweils der Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 2a Satz 1 des Grunderwerbsteuergesetzes in der zum Stichtag für die Besteuerung geltenden Fassung (GrEStG).

- 5 Mit Bescheid zuletzt vom 20.10.2020 setzte das FA aufgrund der Begründung des Treuhandverhältnisses durch Vertrag vom 19.11.2013 Grunderwerbsteuer in Höhe von 34.134 € gegenüber der Klägerin fest. Den hiergegen zunächst eingelegten Einspruch nahm die Klägerin später wieder zurück. Mit Änderungsbescheid vom 07.01.2021 setzte das FA die Grunderwerbsteuer auf 26.957 € herab.
- 6 Mit Bescheid vom 30.11.2020 setzte das FA für die Änderung im Gesellschafterbestand der Klägerin aufgrund der Eintragung in das Handelsregister am 28.02.2014 Grunderwerbsteuer in Höhe von 27.022 € gegenüber der Klägerin fest. Den hiergegen eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 14.12.2021 als unbegründet zurück.
- 7 Der von der Klägerin hiergegen erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 29.08.2024 statt. Es war der Auffassung, die Änderung im Gesellschafterbestand der Klägerin aufgrund der Handelsregistereintragung vom 28.02.2014 sei nicht nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG steuerbar. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG sei nicht erfüllt, weil die Grundstücke im Zeitpunkt des Gesellschafterwechsels nicht mehr der Klägerin zuzurechnen gewesen seien, da sie durch den Abschluss der Treuhandvereinbarung mit Wirkung zum 01.01.2013 bereits zuvor Gegenstand eines Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG gewesen seien.
- 8 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 9 Das FA ist der Auffassung, es sei unbeachtlich, dass die Treuhandvereinbarung vom 19.11.2013 bereits einen grunderwerbsteuerbaren Tatbestand im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ausgelöst habe. Maßgeblich sei, dass der Übergang von 100 % der Kommanditanteile auf A und B zu einer vollständigen Änderung im unmittelbaren Gesellschafterbestand der Klägerin geführt habe. Im Zeitpunkt des zivilrechtlichen Gesellschafterwechsels seien die im Bescheid vom 30.11.2020 genannten Grundstücke der Klägerin zuzurechnen gewesen. Es handele sich ausschließlich um im zivilrechtlichen Eigentum der Klägerin stehende Grundstücke. Grundstücke von Untergesellschaften seien nicht berücksichtigt worden. Die grunderwerbsteuerrechtliche Zuordnung der Grundstücke zur Klägerin habe nicht aufgrund der Vereinbarung des Treuhandverhältnisses vom 19.11.2013 geendet.
- 10 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.
- 12 Sie trägt vor, bei § 1 Abs. 2a GrEStG handele es sich um eine Missbrauchsvermeidungsvorschrift, deren Zweck darin bestehe, Gestaltungsmöglichkeiten einzudämmen, die dadurch entstünden, dass die Auswechslung aller Gesellschafter einer Personengesellschaft nicht zum Verlust der Identität der Gesellschaft führe. Dieser Zweck erfordere aber nicht eine doppelte Besteuerung eines Rechtsvorgangs, der von vornherein auf einen vollständigen Gesellschafterwechsel an einer Personengesellschaft gerichtet sei. Diesem Umstand trage die Vorentscheidung Rechnung, weil sie die unbillig erscheinende doppelte Besteuerung des vollständigen wirtschaftlichen und rechtlichen Erwerbs einer grundbesitzenden Personengesellschaft durch neue Gesellschafter verhindere.
- 13 Das FA berücksichtige nicht, dass im Streitfall die mittelbare wirtschaftliche Zurechnung der Kommanditanteile einerseits und die unmittelbare zivilrechtliche Änderung des Gesellschafterbestandes andererseits vertraglich so eng miteinander verbunden seien, dass es sich insgesamt um einen einheitlichen Vorgang handele, der von Anfang an auf den unmittelbaren wirtschaftlichen und rechtlichen Erwerb der Anteile an der Klägerin durch die Käufer als neue Gesellschafter gerichtet gewesen sei.
- 14 Im Falle einer Steuerbarkeit des Gesellschafterwechsels nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG sei jedenfalls die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG einschlägig. Die Erwerber der Kommanditanteile seien bereits als Treugeber am Vermögen der Klägerin beteiligt gewesen. Zwar sei der dingliche Anteilserwerb unter der aufschiebenden Bedingung der vollständigen Hinterlegung des Kaufpreises und der Handelsregistereintragung erfolgt. Die Altgesellschafter seien jedoch als Treuhänder mit Wirkung zum 01.01.2013 verpflichtet gewesen, ihre

Stimm- und Gesellschaftsrechte bis zum Bedingungseintritt entsprechend den Weisungen und im wirtschaftlichen Interesse der Käufer auszuüben. Gleiches gelte für die Gewinnbezugs- und Entnahmerechte.

Entscheidungsgründe

II.

- 15** 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--).
- 16** Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass der Wechsel im Gesellschafterbestand der Klägerin durch die Übertragung der Gesellschafterstellung auf A und B am 28.02.2014 nicht den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG erfüllt (unter 1.). Der Wechsel von A und B als Treugeber in die unmittelbare Gesellschafterstellung ist auch weder nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG noch nach § 3 Nr. 8 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit (unter 2.).
- 17** 1. Der mit der Handelsregistereintragung am 28.02.2014 wirksam gewordene Erwerb der unmittelbaren Beteiligung an der Klägerin durch A und B erfüllt den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG.
- 18** 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 als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft.
- 19** 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 kann in einem einzelnen Rechtsvorgang oder in Teilakten über einen Zeitraum von längstens fünf Jahren erfolgen (ständige Rechtsprechung, Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- 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, BFHE 287, 228, BStBl II 2025, 329, Rz 17). Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist in dem Zeitpunkt erfüllt, in dem die Gesellschaftsanteile dinglich auf die neuen Erwerber übergehen (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.).
- 20** 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).
- 21** (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 13).
- 22** (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 (BFH-Urteil vom 05.11.2025 - II R 9/23, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, m.w.N.; vgl. auch BFH-Beschluss vom 17.03.2006 - II B 157/05, BFH/NV 2006, 1341, unter II.2.).
- 23** 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 Treuhandvertrages an der Personengesellschaft bei wirtschaftlicher Betrachtung nach § 39 der Abgabenordnung (AO) die Stellung eines mittelbaren Gesellschafters der Personengesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 2a GrEStG innehatte (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 gilt unabhängig davon, ob die Begründung des Treuhandverhältnisses selbst nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG Grunderwerbsteuer ausgelöst hat.

- 24** b) Nach diesen Grundsätzen hat sich im Streitfall mit der Eintragung von A und B als neue Kommanditisten der Klägerin in das Handelsregister am 28.02.2014 der unmittelbare Gesellschafterbestand der Klägerin vollständig im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG geändert.
- 25** Die im notariell beurkundeten Vertrag vom 19.11.2013 vereinbarte Abtretung der Gesellschaftsanteile durch die früheren Kommanditisten der Klägerin an A und B wurde mit Eintritt der aufschiebenden Bedingungen der Hinterlegung des Kaufpreises und der Eintragung im Handelsregister am 28.02.2014 wirksam. Der dinglich wirksame Erwerb von 100 % der Gesellschaftsanteile an der Klägerin durch A und B führte zu einer vollständigen Änderung des unmittelbaren Gesellschafterbestandes bei der Klägerin. Dass A und B bei wirtschaftlicher Betrachtung aufgrund des rückwirkend zum 01.01.2013 vereinbarten Treuhandverhältnisses bereits mittelbar an der Klägerin beteiligt waren, ist bei der gebotenen zivilrechtlichen Betrachtung ohne Bedeutung.
- 26** c) Im Zeitpunkt des Übergangs der Anteile an der Klägerin auf A und B gehörten zum Vermögen der Klägerin inländische Grundstücke.
- 27** aa) Ob ein Grundstück im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG zum Vermögen einer Gesellschaft gehört, richtet sich weder nach dem Zivilrecht noch nach § 39 AO. Maßgeblich ist vielmehr die grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung. Ein inländisches Grundstück ist danach einer Gesellschaft im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für den nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Vorgang grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen, wenn sie zuvor in Bezug auf dieses Grundstück einen unter § 1 Abs. 1 GrEStG (und die Verwertungsbefugnis einschließenden) oder einen unter § 1 Abs. 2 GrEStG fallenden Erwerbsvorgang verwirklicht hat. Für Zwecke des § 1 Abs. 2a GrEStG ist es der Gesellschaft nicht mehr zuzurechnen, wenn ein Dritter in Bezug auf dieses Grundstück einen unter § 1 Abs. 1 GrEStG (und die Verwertungsbefugnis einschließenden) oder einen unter § 1 Abs. 2 GrEStG fallenden Erwerbsvorgang verwirklicht hat (BFH-Urteile vom 31.07.2024 - II R 28/21, BFHE 285, 443, BStBl II 2025, 870, Rz 32 f., und vom 14.12.2022 - II R 40/20, BFHE 279, 290, BStBl II 2023, 1012, Rz 24 f.).
- 28** bb) Hiernach hat das FG zu Unrecht angenommen, die Grundstücke seien im Zeitpunkt des Gesellschafterwechsels am 28.02.2014 nicht mehr der Klägerin grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen gewesen, weil sie aufgrund der Vereinbarung der Treuhänderstellung der damaligen Kommanditisten für A und B als künftige Gesellschafter der Klägerin mit Wirkung zum 01.01.2013 bereits Gegenstand einer Veräußerung nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG gewesen seien.
- 29** (1) Die bei der Besteuerung nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG zugrunde gelegten Grundstücke standen im Zeitpunkt des Übergangs der Anteile auf A und B im Eigentum der Klägerin. Mit dem früheren Erwerb an den Grundstücken hatte die Klägerin einen unter § 1 Abs. 1 GrEStG fallenden Erwerbsvorgang verwirklicht. Ab diesem Zeitpunkt waren sie der Klägerin grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen.
- 30** (2) Die grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung der Grundstücke zu der Klägerin war im Zeitpunkt der Steuerentstehung am 28.02.2014 nicht dadurch entfallen, dass mit Wirkung zum 01.01.2013 ein Treuhandverhältnis zwischen den früheren Kommanditisten der Klägerin und A und B als deren künftige Gesellschafter zustande gekommen ist. Dabei kann dahinstehen, ob der Abschluss der Treuhandvereinbarung die Voraussetzungen des Erwerbstatbestandes nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG erfüllt. Denn durch den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG wird lediglich der Erwerb durch eine neue Gesellschaft fingiert, ohne dass sich hinsichtlich der Grundstücke die grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung ändert (BFH-Urteil vom 14.12.2022 - II R 40/20, BFHE 279, 290, BStBl II 2023, 1012, Rz 27 f.; vgl. auch Meßbacher-Hönsch in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 1 Rz 889). Insbesondere werden die Grundstücke bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 1 Abs. 2a GrEStG --anders als bei § 1 Abs. 3 GrEStG-- nicht dem Erwerber der Anteile grunderwerbsteuerrechtlich zugeordnet.
- 31** (3) Die grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung der Grundstücke war im Besteuerungszeitpunkt am 28.02.2014 auch nicht aufgrund der Verwirklichung eines Erwerbstatbestandes nach § 1 Abs. 2 GrEStG entfallen.
- 32** (a) Nach § 1 Abs. 2 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Dadurch sollen Sachverhalte erfasst werden, bei denen es zwar nicht --wie in den Fällen des § 1 Abs. 1 GrEStG-- zu einem Rechtsträgerwechsel kommt, bei denen der Eigentümer einem anderen aber so weitgehende Möglichkeiten zur Einflussnahme hinsichtlich des Grundstücks einräumt, dass dieser und nicht mehr der Eigentümer über die Verwertung des Grundstücks entscheiden kann. Eine Verwertungsbefugnis des Auftraggebers im Sinne von § 1 Abs. 2 GrEStG kann auch bei Vereinbarung eines Treuhandverhältnisses zwischen

dem Auftraggeber und dem Beauftragten gegeben sein (BFH-Urteile vom 20.04.2016 - II R 54/14, BFHE 253, 276, BStBl II 2016, 715, Rz 10 f., und vom 14.12.2022 - II R 40/20, BFHE 279, 290, BStBl II 2023, 1012, Rz 32).

- 33** (b) Die Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 2 GrEStG beschränkt sich jedoch auf die Verschaffung der wirtschaftlichen Verwertungsbefugnis an Grundstücken. Rechtsvorgänge, die sich auf Anteile an grundbesitzenden Gesellschaften beziehen, erfüllen nicht den Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG. Denn der Anteil am Vermögen einer Personengesellschaft vermittelt keine wirtschaftliche Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG an den der Gesellschaft gehörenden Grundstücken (vgl. BFH-Urteil vom 08.11.2000 - II R 55/98, BFHE 194, 245, BStBl II 2001, 419; vgl. auch Meßbacher-Hönsch in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 1 Rz 649 ff., m.w.N.).
- 34** (c) Danach erfüllte der Abschluss der Treuhandvereinbarung zugunsten von A und B mit Wirkung zum 01.01.2013 nicht die Voraussetzungen eines steuerbaren Erwerbs nach § 1 Abs. 2 GrEStG. A und B konnten ihre Rechte als Treugeber lediglich im schuldrechtlichen Innenverhältnis zu den Treuhändern geltend machen und keine eigenen Verfügungen über die Grundstücke der Klägerin treffen. Mit der Erlangung der Treugeberstellung erwarben sie damit keine unmittelbare wirtschaftliche Verwertungsbefugnis in Bezug auf die der Klägerin gehörenden Grundstücke im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG.
- 35** 2. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Sein Urteil war daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die Klage ist abzuweisen. Der angefochtene Bescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Mit dem Erwerb der unmittelbaren Gesellschafterstellung wurde der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG verwirklicht (s. oben unter 1.). Der Erwerbsvorgang war weder nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG noch nach § 3 Nr. 8 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit.
- 36** a) Nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG wird beim Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand 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).
- 37** aa) § 6 GrEStG ist auf alle steuerbaren Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG anwendbar, auch auf den fiktiven Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG (vgl. BFH-Urteil vom 05.11.2025 - II R 9/23, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt). Die Steuer wird in den Fällen des fiktiven Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 2a Satz 1 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). § 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).
- 38** bb) Bei dem Erwerb eines Personengeschaftsanteils 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. Denn nicht der Treugeber, sondern der Treuhänder ist zivilrechtlich am Vermögen der Gesamthand beteiligt. Das Treuhandverhältnis reicht nicht aus, um dem Treugeber im Rahmen der §§ 5, 6 GrEStG eine Beteiligung am Vermögen einer Gesamthand zuzurechnen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 12.01.2022 - II R 16/20, BFHE 276, 230, BStBl II 2024, 272, Rz 16 ff.). Anders als bei mehrstöckigen Personengesellschaften (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile 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) fehlt es bei einem Treuhandverhältnis an einer über die Gesellschaft vermittelten Beteiligung des Treugebers am Gesamthandsvermögen.
- 39** b) Nach diesen Grundsätzen fehlt es im Streitfall an der von § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG vorausgesetzten Beteiligungsidentität zwischen der veräußernden und der erwerbenden Gesamthand. Denn als Gesellschafter der Klägerin sind bis zum Zeitpunkt der Eintragung des Gesellschafterwechsels im Handelsregister am 28.02.2014 nicht A und B als Treugeber, sondern die früheren Kommanditisten der Klägerin als Treuhänder anzusehen. Der Abschluss des Treuhandverhältnisses zum 01.01.2013 war nicht geeignet, A und B eine Beteiligung am Gesamthandsvermögen der Klägerin zu vermitteln.

- 40** c) Der Erwerb der Anteile an der Klägerin durch A und B mit Wirkung zum 28.02.2014 erfüllt auch nicht die Voraussetzungen eines steuerfreien Rückerwerbs im Sinne von § 3 Nr. 8 Satz 1 GrEStG.
- 41** aa) Nach § 3 Nr. 8 Satz 1 GrEStG ist der Rückerwerb eines Grundstücks durch den Treugeber bei Auflösung des Treuhandverhältnisses von der Grunderwerbsteuer befreit. Voraussetzung ist nach § 3 Nr. 8 Satz 2 GrEStG, dass für den Rechtsvorgang, durch den der Treuhänder den Anspruch auf Übereignung des Grundstücks oder das Eigentum an dem Grundstück erlangt hatte, die Steuer entrichtet worden ist. Die Steuerbefreiung wurde eingefügt, weil es dem Gesetzgeber unbillig erschien, bei einer Treuhandvereinbarung Grunderwerbsteuer sowohl auf den Erwerb als auch auf den Rückerwerb eines Grundstücks zu erheben (BTDrucks 9/251, S. 18).
- 42** bb) § 3 Nr. 8 GrEStG ist auch auf Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG anwendbar. Erfüllt die Übertragung von Anteilen an einer grundbesitzenden Personengesellschaft durch einen Gesellschafter als Treugeber auf einen Treuhänder den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG und wird die dadurch entstandene Grunderwerbsteuer entrichtet, so ist der Rückerwerb der Anteile durch den Treugeber bei Auflösung des Treuhandverhältnisses --soweit dadurch erneut der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG verwirklicht wird-- in entsprechender Anwendung von § 3 Nr. 8 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit (BFH-Beschluss vom 17.03.2006 - II B 157/05, BFH/NV 2006, 1341, unter II.2.; Meßbacher-Hönsch in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 3 Rz 465; Pahlke in Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, 8. Aufl., § 3 Rz 258; vgl. auch Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG vom 10.05.2022, BStBl I 2022, 801, Tz. 5.2.4).
- 43** cc) Im Streitfall liegen die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 8 Satz 1 GrEStG jedoch nicht vor. Es fehlt an einem "Rückerwerb" im Sinne der Vorschrift. Ein solcher liegt bei Auflösung eines Treuhandverhältnisses in Bezug auf Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft vor, wenn der Treugeber als Erwerber der Anteile eine Rechtsposition zurückerlangt, die er zuvor an den Treuhänder übertragen hatte (vgl. Meßbacher-Hönsch in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 3 Rz 459). A und B wurden mit der Auflösung des Treuhandverhältnisses jedoch erstmals Gesellschafter der Klägerin. Sie erlangten keine Rechtsposition zurück, die sie zuvor an die früheren Kommanditisten der Klägerin übertragen hatten.
- 44** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de