

# Urteil vom 25. November 2015, II R 18/14

## Mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG durch Abschluss von Treuhandverträgen

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 2a, GrEStG § 1 Abs 2a, AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 2, StÄndG 2015 , StEntlG 1999/2000/2002

vorgehend FG München, 11. Februar 2014, Az: 4 K 1537/11

## Leitsätze

Der Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft ändert sich i.S. von § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG mittelbar, wenn ein an der Personengesellschaft unmittelbar beteiligter Gesellschafter mit einem oder mehreren Treugebern vereinbart, den Gesellschaftsanteil treuhänderisch für diese zu halten, und die Treuhandvereinbarungen im maßgeblichen Fünfjahreszeitraum dazu führen, dass den Treugebern mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft als neuen Gesellschaftern zuzurechnen sind.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 12. Februar 2014 4 K 1537/11 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist ein am 27. Juni 2003 in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG gegründeter Publikumsfonds. Gründungsgesellschafter sind eine am Gesellschaftsvermögen nicht beteiligte Komplementärin, zwei Kommanditisten mit einer Einlage von jeweils 100 € (= jeweils 2 %) sowie die T-GmbH mit einer Einlage von 4.800 € (= 96 %) als Treuhandkommanditistin.
- 2** Die T-GmbH war nach dem Gesellschaftsvertrag berechtigt, ihre Kommanditeinlage gemäß dem Umfang der mit dritten Personen als Treugebern geschlossenen Treuhandverträge um insgesamt 72.500.000 € zu erhöhen. Die Höchstsumme des Kommanditkapitals konnte bis zum Ende der Platzierungsphase am 30. Dezember 2004 gezeichnet werden. Im Innenverhältnis sollten die Treugeber wie unmittelbar beteiligte Gesellschafter mit allen Rechten und Pflichten behandelt werden. Dies sollte insbesondere für die Beteiligung am Gesellschaftsvermögen, am Gewinn und Verlust, an einem etwaigen Auseinandersetzungsguthaben, dem Liquidationserlös sowie der Ausübung der Stimmrechte gelten. Auch die Widerspruchs- und Kontrollrechte sollten den Treugebern zustehen und von ihnen ausgeübt werden.
- 3** Die Klägerin erwarb mit notariell beurkundetem Vertrag vom 9. Juli 2003 ein Grundstück, das sie nach der Bebauung vermietete.
- 4** Mit Schreiben vom 31. März 2005 zeigte die Klägerin beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) an, dass sich ihr Gesellschafterbestand zum 31. Dezember 2004 durch den Beitritt von Treugebern um mehr als 95 % geändert haben könnte und in Kürze ein Gesellschaftskapital von 72.505.000 € erreicht sein werde. Das FA stellte mit Bescheid vom 7. Juni 2006 gemäß § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes in der im Jahr 2004 geltenden Fassung (GrEStG) fest, dass sich der Gesellschafterbestand der Klägerin zum 31. Dezember 2004 i.S. des

§ 1 Abs. 2a GrEStG um mehr als 95 % geändert hat. Der Einspruch, mit dem die Klägerin geltend machte, der Beitritt von Treugebern erfülle nicht den Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG, blieb ohne Erfolg.

- 5 Das Finanzgericht (FG) hat der Klage stattgegeben und den Feststellungsbescheid aufgehoben. Die Aufnahme der Treugeber habe weder zu einer unmittelbaren noch zu einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes der Klägerin geführt. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 948 veröffentlicht.
- 6 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung von § 1 Abs. 2a GrEStG.
- 7 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet. Die Vorentscheidung war aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Auffassung des FG hat die in Bezug auf den Kommanditanteil der T-GmbH getroffene Vereinbarung von Treuhandverhältnissen zwischen der T-GmbH als Treuhänderin und dritten Personen als Treugeber zu einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes der Klägerin i.S. von § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG geführt.
- 10 1. 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 dieses Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. 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, vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Mai 2013 II R 3/11, BFHE 242, 169, BStBl II 2013, 963, und vom 9. Juli 2014 II R 49/12, BFHE 246, 215, m.w.N.).
- 11 2. 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 (BFH-Urteile vom 16. Januar 2013 II R 66/11, BFHE 240, 191, BStBl II 2014, 266; vom 24. April 2013 II R 17/10, BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833; in BFHE 242, 169, BStBl II 2013, 963; vom 25. September 2013 II R 17/12, BFHE 243, 404, BStBl II 2014, 268, und in BFHE 246, 215).
- 12 Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt. Durch den Abschluss der Treuhandverträge zwischen der T-GmbH und den Treugebern hat sich --wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist-- der Gesellschafterbestand der Klägerin nicht unmittelbar geändert. Die T-GmbH war weiterhin als Treuhandkommanditistin an der Klägerin beteiligt. Lediglich ihre Beteiligung hatte sich infolge der Erhöhung des Kommanditkapitals erhöht. Die bloße Erhöhung ihres Kapitals ließ ihre Stellung als Altgesellschafterin unberührt.
- 13 3. Die "mittelbare" Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Personengesellschaft i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG ist --im Gegensatz zur unmittelbaren Änderung-- nur nach wirtschaftlichen Maßstäben zu beurteilen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833, und in BFHE 246, 215). Eine Anknüpfung an das Zivilrecht scheidet aus, da es zivilrechtlich keine mittelbare Änderung eines Gesellschafterbestandes gibt und bei der mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes i.S. des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG zivilrechtlich kein Anteil an der grundbesitzenden Gesellschaft auf einen neuen Gesellschafter übergeht. Es bleibt nur eine am Sinn und Zweck der Regelung und an wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausgerichtete Auslegung.
- 14 a) Eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes kann dadurch eintreten, dass sich die Beteiligungsverhältnisse bei einer an der grundbesitzenden Personengesellschaft unmittelbar beteiligten Gesellschaft ändern (vgl. BFH-Urteil in BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833). Die Änderung der Beteiligungsverhältnisse lässt die Gesellschaft jedoch nur dann fiktiv zu einer neuen Gesellschafterin werden, wenn sich im maßgeblichen Fünfjahreszeitraum deren Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar, d.h. auf den weiteren Beteiligungsebenen, im wirtschaftlichen Ergebnis vollständig geändert hat (BFH-Urteil in BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833).

- 15** Im Streitfall liegt eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes der Klägerin aufgrund geänderter Beteiligungsverhältnisse an der T-GmbH nicht vor. Die von der T-GmbH mit den Treugebern abgeschlossenen Treuhandverträge führten nicht zu einer Änderung der Gesellschaftsbeteiligung an der T-GmbH.
- 16** b) Die mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes i.S. von § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist nicht auf die Änderung der Beteiligungsverhältnisse bei der unmittelbar oder mittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligten Gesellschaft beschränkt. Sie kann sich vielmehr auch aus schuldrechtlichen Bindungen der an der Personengesellschaft unmittelbar beteiligten Gesellschaft ergeben (vgl. BFH-Urteil in BFHE 246, 215).
- 17** aa) Schuldrechtliche Bindungen können es nach den § 1 Abs. 2a GrEStG zugrunde liegenden Wertungen rechtfertigen, den Anteil am Gesellschaftsvermögen einem Dritten zuzurechnen und diesen wie einen neuen Gesellschafter der grundbesitzenden Personengesellschaft zu behandeln. Die Änderung der Zurechnung des Anteils ist unter bestimmten Voraussetzungen einem zivilrechtlichen Erwerb des Anteils durch einen neuen Rechtsträger gleichzustellen. Ein dinglicher Übergang von Anteilen am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter ist hierzu nicht erforderlich.
- 18** bb) Für die nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorzunehmende Zurechnungsentscheidung kann unter Beachtung grunderwerbsteuerrechtlicher Besonderheiten auf die Grundsätze des § 39 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) zurückgegriffen werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 246, 215). Die Grundlage einer solchen Zurechnung aufgrund wirtschaftlichen Eigentums ist nicht auf bestimmte Vertragstypen beschränkt.
- 19** Dem steht nicht entgegen, dass der Gesetzgeber als Reaktion auf die höchstrichterliche Rechtsprechung (BFH-Urteil in BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833) die Vorschrift des § 1 Abs. 2a GrEStG durch Einfügung der neuen Sätze 2 bis 5 im Steueränderungsgesetz 2015 (StÄndG 2015) vom 2. November 2015 (BGBl I 2015, 1834) ergänzt hat und damit nach der Gesetzesbegründung (vgl. BTDrucks 18/4902, S. 52 f.) den mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (StEntlG 1999/2000/2002) vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) beabsichtigten Rechtszustand wiederherstellen wollte, sowohl mittelbare Anteilsübertragungen der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen als auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise abzuschaffen. Abgesehen davon, dass diese gesetzlichen Neuregelungen im Streitfall ohnehin nicht anzuwenden sind (vgl. § 23 Abs. 13 GrEStG i.d.F. des StÄndG 2015), betraf die wirtschaftliche Betrachtungsweise, die durch das StEntlG 1999/2000/2002 entbehrlich werden sollte, das damals in § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG a.F. enthaltene Tatbestandsmerkmal der "vollständigen oder wesentlichen" Änderung des Gesellschafterbestandes. Dieses Tatbestandsmerkmal wurde in Art. 15 Nr. 1 Buchst. a StEntlG 1999/2000/2002 ersetzt. § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG stellte nunmehr auf unmittelbare und mittelbare Änderungen des Gesellschafterbestandes sowie darauf ab, dass mindestens 95 % der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen. Die Gesetzesbegründung im StÄndG 2015 zur Ergänzung des § 1 Abs. 2a GrEStG ist deshalb nicht dahin zu verstehen, dass nach der Vorstellung des Gesetzgebers bei der Beurteilung der Tatbestandsvoraussetzungen der Vorschrift jegliche wirtschaftliche Betrachtung außer Acht zu lassen ist.
- 20** cc) Verpflichtet sich ein Gesellschafter einer grundbesitzenden Personengesellschaft nach deren Gründung gegenüber einem Dritten, den Gesellschaftsanteil als Treuhänder für den Dritten als Treugeber zu halten (Vereinbarungstreuhand), kann auch dadurch eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG eintreten (vgl. Fischer in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 17. Aufl., § 1 Rz 858; Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 5. Aufl., § 1 Rz 306; Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 10. Aufl., § 1 Rz 113; Schnitter in Wilms/Jochum, ErbStG, § 1 GrEStG, Rz 282.2; Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 18. Februar 2014, BStBl I 2014, 561, Tz. 2.2; a.A. Behrens, Deutsches Steuerrecht 2014, 1526, 1531). Gesellschafter in diesem Sinne können natürliche und juristische Personen sowie Personengesellschaften sein.
- 21** Bei einem steuerrechtlich anzuerkennenden Treuhandverhältnis ist der Gesellschaftsanteil nicht dem zivilrechtlichen Gesellschafter, sondern nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO dem Treugeber zuzurechnen. Ein Treuhandverhältnis wird steuerrechtlich berücksichtigt, wenn der Treugeber sowohl rechtlich als auch tatsächlich das Treuhandverhältnis beherrscht. Dies setzt voraus, dass ein Gesellschafter als Treuhänder Inhaber eines Gesellschaftsanteils mit der Maßgabe ist, die Rechte aus der Beteiligung nur unter Beachtung eines mit dem Treugeber geschlossenen Treuhandvertrages auszuüben (vgl. BFH-Urteile vom 4. Dezember 2007 VIII R 14/05, BFH/NV 2008, 745, und vom 6. Oktober 2009 IX R 14/08, BFHE 228, 10, BStBl II 2010, 460).
- 22** dd) Nach diesen Grundsätzen ändert sich der Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft i.S. von § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG mittelbar, wenn ein an der Personengesellschaft unmittelbar beteiligter

Gesellschafter mit einem oder mehreren Treugebern vereinbart, den Gesellschaftsanteil treuhänderisch für die Treugeber zu halten und die Treuhandvereinbarungen im maßgeblichen Fünfjahreszeitraum dazu führen, dass den Treugebern mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft als neuen Gesellschaftern zuzurechnen sind. Der Treuhänder bleibt zwar zivilrechtlich Gesellschafter der Personengesellschaft. Mittelbar sind aber aufgrund der Treuhandvereinbarungen nunmehr die Treugeber als neue Gesellschafter an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligt. Zur Begründung der mittelbaren Gesellschafterstellung der Treugeber reichen ihre schuldrechtlichen Ansprüche auf Anteilsübertragung aus (vgl. Pahlke, a.a.O., § 1 Rz 306; Hofmann, a.a.O., § 1 Rz 113). Aus grunderwerbsteuerrechtlicher Sicht liegt ein Übergang von Anteilen am Gesellschaftsvermögen der grundbesitzenden Personengesellschaft vom Treuhänder auf die Treugeber vor.

- 23** ee) Zur Verwirklichung einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes i.S. des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG reicht es aus, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen der grundbesitzenden Personengesellschaft treuhänderisch für die Treugeber gehalten werden. Es ist nicht erforderlich, dass die Anteile am Gesellschaftsvermögen den Treugebern vollständig zuzurechnen sind.
- 24** Die Rechtsprechung des BFH, nach der nur eine im wirtschaftlichen Ergebnis "vollständige" Änderung der Beteiligungsverhältnisse einer an der Personengesellschaft beteiligten Gesellschaft den Tatbestand einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG auslöst (vgl. BFH-Urteil in BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833), ist nicht auf die Fälle der Begründung von Treuhandverhältnissen am Gesellschaftsanteil der unmittelbar beteiligten Gesellschaft übertragbar. Bei der Änderung der Beteiligungsverhältnisse einer an der Personengesellschaft beteiligten Gesellschaft geht es um die Frage, unter welchen Voraussetzungen diese Gesellschaft fiktiv als neue Gesellschafterin der Personengesellschaft angesehen werden kann, obwohl sie selbst unverändert an der Personengesellschaft beteiligt und ihr der Gesellschaftsanteil auch steuerrechtlich zuzurechnen ist. Hierfür ist eine vollständige Änderung des Gesellschafterbestandes der beteiligten Gesellschaft erforderlich. Demgegenüber geht es bei der Begründung von Treuhandverhältnissen am Gesellschaftsanteil einer unmittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligten Gesellschaft darum, ob deren Gesellschaftsanteil aufgrund der Treuhandvereinbarungen den Treugebern als neuen Gesellschaftern zuzurechnen ist und damit ein der Grunderwerbsteuer unterliegender Übergang von Anteilen am Gesellschaftsvermögen der grundbesitzenden Personengesellschaft vorliegt. Neue Gesellschafter sind die Treugeber und nicht die zivilrechtlich unverändert beteiligte Gesellschaft, die auch nach dem Beitritt der Treugeber steuerrechtlich als Altgesellschafterin anzusehen ist. Insoweit unterscheiden sich die Fallgruppen der Änderung der Beteiligungsverhältnisse bei einer Gesellschafterin der Personengesellschaft und der Begründung von Treuhandverhältnissen am Gesellschaftsanteil der unmittelbar beteiligten Gesellschafterin.
- 25** ff) Eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes i.S. des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG kann auch eintreten, wenn die für einen Gesellschaftsanteil vereinbarte Treuhand jeweils mit einer Kapitalerhöhung bei der grundbesitzenden Personengesellschaft entsprechend dem Umfang des abgeschlossenen Treuhandvertrags verbunden ist.
- 26** Soll das Eigenkapital der Personengesellschaft nach den Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag zur Finanzierung eines Investitionsvorhabens entsprechend einem Gesamtplan bis zu einem festgelegten Zeitpunkt und bis zu einem bestimmten Betrag erhöht werden und sollen die beitretenden Treugeber die Erhöhungen leisten, ist der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG verwirklicht, wenn den Treugebern als neuen Gesellschaftern entsprechend dem vorgefassten Plan bezogen auf das geplante Eigenkapital mindestens 95 % der Anteile an der Personengesellschaft zuzurechnen sind (vgl. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 18. Februar 2014, BStBl I 2014, 561, Tz. 3).
- 27** 4. Die auf einer anderen Rechtsauffassung beruhende Vorentscheidung war aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die Klage ist abzuweisen. Der vom FA erlassene Feststellungsbescheid ist rechtmäßig. Der Gesellschafterbestand der Klägerin hat sich durch den Beitritt der Treugeber zum 31. Dezember 2004 um mehr als 95 % geändert. Nach den Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag sind die Treugeber, deren Beteiligungen von der T-GmbH als Treuhandkommanditistin treuhänderisch gehalten werden, wie unmittelbar beteiligte Gesellschafter mit allen Rechten und Pflichten zu behandeln. Die Treuhandvereinbarungen sind grunderwerbsteuerrechtlich zu berücksichtigen und führen dazu, dass die Treugeber neue mittelbare Gesellschafter der Klägerin sind.
- 28** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

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