

BFH: Mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes für GrESt-Zwecke bei Treuhandverträgen

Eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Personengesellschaft liegt vor, wenn eine in Bezug auf den Gesellschaftsanteil getroffene Vereinbarung von Treuhandverhältnissen zwischen einem unmittelbar an einer Personengesellschaft beteiligten Gesellschafter als Treuhänder und dritten Personen als Treugeber im maßgeblichen Fünfjahreszeitraum dazu führt, dass den Treugebern mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft als neuen Gesellschaftern zuzurechnen sind (§ 1 Abs. 2a S. 1 GrEStG).

Sachverhalt

Die Klägerin ist ein Publikumsfonds in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG, an welchem die T-GmbH zu 96 % als Treuhandkommanditistin beteiligt war. Die T-GmbH war nach dem Gesellschaftsvertrag berechtigt, ihre Kommanditeinlage gemäß dem Umfang der mit dritten Personen als Treugebern geschlossenen Treuhandverträge zu erhöhen. Im Innenverhältnis sollten die Treugeber wie unmittelbar beteiligte Gesellschafter mit allen Rechten und Pflichten behandelt werden. Die Klägerin erwarb im Jahr 2003 ein Grundstück. Sie zeigte dem Finanzamt an, dass sich ihr Gesellschafterbestand zum 31.12.2004 durch den Beitritt von Treugebern um mehr als 95 % geändert haben könnte. Das Finanzamt stellte daraufhin mit Bescheid fest, dass sich der Gesellschafterbestand der Klägerin zum 31.12.2004 i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG um mehr als 95 % geändert hat. Die Klägerin sah den Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG nicht als erfüllt an. Das FG gab der Klage nach erfolglosem Einspruch statt.

Entscheidung

Entgegen der Auffassung des FG habe 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 S. 1 GrEStG geführt.

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 S. 1 GrEStG als ein auf die Übereignung dieses Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft.

Die mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Personengesellschaft sei nur nach wirtschaftlichen Maßstäben zu beurteilen (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 24.04.2013). Im Streitfall könne sich die mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes der Klägerin aus schuldrechtlichen Bindungen der an der Personengesellschaft unmittelbar beteiligten Gesellschaft ergeben (vgl. BFH-Urteil vom 09.07.2014). 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.

Verpflichtete sich ein Gesellschafter einer grundbesitzenden Personengesellschaft nach deren Gründung gegenüber Dritten, den Gesellschaftsanteil als Treuhänder für den Dritten als Treugeber zu halten (Vereinbarungstreuhand), könne auch dadurch eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG eintreten.

Bei einem steuerrechtlich anzuerkennenden Treuhandverhältnis sei der Gesellschaftsanteil nicht dem zivilrechtlichen Gesellschafter, sondern nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 AO dem Treugeber zuzurechnen. Ein Treuhandverhältnis werde steuerrechtlich berücksichtigt, wenn der Treugeber sowohl rechtlich als auch tatsächlich das Treuhandverhältnis beherrsche. Dies setze voraus, dass ein Gesellschafter als Treuhänder Inhaber eines Gesellschaftsanteils mit der Maßgabe sei, die Rechte aus der Beteiligung nur unter Beachtung eines mit dem Treugeber geschlossenen Treuhandvertrages auszuüben (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 06.10.2009).

Nach diesen Grundsätzen ändere sich der Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft i.S. von § 1 Abs. 2a S. 1 GrEStG mittelbar, wenn ein an der Personengesellschaft unmittelbar beteiligter Gesellschafter mit einem oder mehreren Treugebern vereinbare, 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 seien. Der Treuhänder bleibe zwar zivilrechtlich Gesellschafter der Personengesellschaft. Mittelbar seien aber aufgrund der Treuhandvereinbarungen nunmehr die Treugeber als neue Gesellschafter an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligt.

Betroffene Norm

§ 1 Abs. 2a S. 1 GrEStG

Streitjahr 2014

Anmerkung

Der Gesetzgeber hatte als Reaktion auf die höchstrichterliche Rechtsprechung die Vorschrift des § 1 Abs. 2a GrEStG durch Einfügung der neuen Sätze 2 bis 5 im Steueränderungsgesetz 2015 (StÄndG 2015) ergänzt, um damit nach der Gesetzesbegründung die vom BFH geforderte wirtschaftliche Betrachtungsweise abzuschaffen. Die gesetzliche Neuregelung war im Streitfall zwar nicht anwendbar, jedoch gab der BFH zu erkennen, dass er zukünftig – unabhängig von der Neuregelung – nicht jegliche wirtschaftliche Betrachtungsweise außer Acht lassen will.

Vorinstanz

FG München, Urteil vom 12.02.2014, 4 K 1537/11, EFG 2014, S. 948

Fundstelle

BFH, Urteil vom 25.11.2015, [II R 18/14](#), BStBl II 2018 Seite 783

Weitere Fundstellen

BFH-Urteil vom 06.10.2009, IX R 14/08, BStBl. II 2010, S. 460

BFH, Urteil vom 24.04.2013, II R 17/10, BStBl. II 2013, S. 833, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 09.07.2014, II R 49/12, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.