

FINANZGERICHT HAMBURG

Az: 3 K 172/16

Gerichtsbescheid des Senats vom 28.12.2016

Rechtskraft: Revision eingelegt, Az. Des BFH: II R 3/17

Normen: GrEStG § 1 Abs. 2a, GrEStG § 3 Nr. 8, GrEStG § 6 Abs. 3, GrEStG § 6 Abs. 1 Satz 1, AO § 39 Abs. 1 Nr. 1, AO § 119 Abs. 1

Leitsatz: 1. Wird eine als Treuhänderin an einer grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligte GmbH aus der Gesellschaft ausgeschlossen und erwerben die Treugeber mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen unmittelbar, wird der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG verwirklicht.

2. Für diesen Vorgang ist die Steuer jedoch nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG nicht zu erheben, soweit die ehemaligen Treugeber (mittelbar über die Treuhänderin) und ggf. weitere Gesellschafter vor dem Anteilsübergang an der Gesellschaft beteiligt waren. Denn die Anteile am Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft (und damit die dingliche Mitberechtigung am Grundstück) waren den Treugebern schon vor der Übertragung nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO zuzurechnen.

Überschrift: Grunderwerbsteuer: Steuerbegünstigung nach § 6 Abs. 3 GrEStG für Treugeber bei Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2a GrEStG

Tatbestand:

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob durch den Übergang von Anteilen am Gesellschaftsvermögen der Klägerin auf Personen, die bis dahin als Treugeber über einen Treuhänder an der Klägerin beteiligt gewesen waren, der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) verwirklicht wurde und inwieweit die Steuer nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG ggf. nicht zu erheben ist.

I.

1. Die Klägerin ist ein Immobilienfonds in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die am ... gegründet wurde und deren Geschäftsleitung sich in Hamburg befindet. Gesellschaftszweck der Klägerin ist die Investition in Immobilien und die Nutzung von Gebäuden durch Vermietung und Verpachtung. Gründungsgesellschafter waren A, die A-KG, an deren Gesellschaftsvermögen die A und Herr B je zur Hälfte als Kommanditisten beteiligt waren, die G-GmbH und die Treuhand-GmbH. Ursprünglich beteiligt waren somit:

G-GmbH
Treuhand-GmbH
A
A-KG

2. Nach Teil II § 14 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 Buchst. b der Allgemeinen Vertragsbedingungen (AVB) zum Gesellschaftsvertrag der Klägerin konnten die Gesellschafter einen Gesellschafter, über dessen Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet wurde, durch Mehrheitsbeschluss aus der Gesellschaft ausschließen. Der Ausschluss wurde nach Abs. 3 dieser Bestimmung mit der Beschlussfassung wirksam, wenn die Gesellschafter keinen abweichenden Ausschlussstermin bestimmten.

3. Die Treuhand-GmbH war nach Teil II § 20 der AVB berechtigt, ihre Beteiligung ganz oder teilweise für Treugeber zu halten. Es war geplant, das Nominalkapital im Zuge der Aufnahme der Treugeber auf insgesamt ... € zu erhöhen. Hiervon sollte die Treuhand-GmbH einen Anteil von ... € (94,64 %) erhalten, wovon sie einen Anteil von ... € auf eigene Rechnung und den übrigen Anteil treuhänderisch halten sollte. Der Treuhandvertrag sollte Bestandteil des Gesellschaftsvertrages sein und auch unmittelbare Rechte und Pflichten zwischen der Klägerin und den Treugebern begründen.

Der Treuhandvertrag (Teil IV der AVB) sah u. a. folgende Regelungen vor:

§ 1 Grundlagen des Treuhandvertrages

(1) Die Treuhand-GmbH hält ihre Beteiligung an der Gesellschaft nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrages treuhänderisch im eigenen Namen für Rechnung von Treugebern (...)

(2) Der Treuhänder vermittelt dem Treugeber die wirtschaftliche Stellung, als sei er Gesellschafter hinsichtlich der für ihn gehaltenen Beteiligung mit allen sich hieraus ergebenden Rechten und Pflichten. Der Treugeber ist berechtigt, die sich aus der Beteiligung des Treuhänders ergebenden Gesellschaftsrechte unmittelbar gegenüber der Gesellschaft geltend zu machen und wahrzunehmen. Er wird hierzu vom Treuhänder ermächtigt.

(3) (...) Im Außenverhältnis hält der Treuhänder die Beteiligung als einheitlichen Anteil.

(4) Der Treuhänder hat in der Gesellschaft die Interessen der Treugeber weisungsgebunden wahrzunehmen, (...).

§ 5 Gesellschaftsbeschlüsse, Gesellschafterversammlungen

Die Treugeber haben ein Teilnahmerecht an der Gesellschafterversammlung. Der Treuhänder erteilt dem Treugeber Vollmacht zur Ausübung des Stimmrechtes. (...)

§ 6 Gewinn- und Verlustverteilung, Ausschüttungen

(1) Der Treuhänder tritt die ihm aus der treuhänderisch gehaltenen Beteiligung zustehenden Ansprüche auf das Ergebnis, die Ausschüttung, den Liquidationserlös und das Abfindungsguthaben sowie die Rechte aus wohnungsbezogenen Anteilen dem jeweiligen Treugeber entsprechend seinem Anteil ab. (...)

§ 8 Kündigung des Treuhandverhältnisses

(1) Das Treuhandverhältnis kann frühestens nach Ablauf des 20. Jahres beginnend mit der notariellen Beurkundung dieser AVB mit einer Frist von 1 Jahr jeweils zum Jahresende schriftlich gekündigt werden.

(2) Im Übrigen kann das Treuhandverhältnis aus wichtigem Grund (...) gekündigt werden.

(3) Jeder Treugeber hat als Ausnahme zu Abs. 1 das Recht, das Treuhandverhältnis mit einer Frist von sechs Monaten zum Jahresende zu kündigen, um unmittelbar Gesellschafter zu werden, nachdem er die Vollmacht nach § 3 Abs. 1, letzter Spiegelstrich AVB II, § 7 AVB III erteilt hat.

(4) Für den Fall der Kündigung nach Absatz 2 oder der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens, dessen Ablehnung mangels Masse oder der Pfändung jeweils in Bezug auf die Person und das Vermögen des Treuhänders, tritt der Treuhänder schon jetzt die für den Treugeber gehaltene Beteiligung an diesen ab. Der Geschäftsführer der Gesellschaft erteilt schon jetzt für diese Fälle die Zustimmung, der Treugeber nimmt die Abtretung an.

(5) (...)

(6) Bei Beendigung des Treuhandverhältnisses hat der Treugeber den Treuhänder von allen Verbindlichkeiten freizustellen, die dieser mit den Treuhandverhältnissen eingegangen ist. (...) Der Treuhänder hat insoweit alles Erlangte herauszugeben.

In Teil II § 5, Teil IV § 3 der AVB vorgesehene Regelungen zum Gesellschaftsbuch wurden von der Klägerin nicht praktiziert. Auf die weiteren Regelungen der AVB der Klägerin wird Bezug genommen (Grunderwerbsteuerakte -GrEStA- Bl. 3 ff.).

4. Mit notariell beurkundeten Verträgen vom ... 1998 und vom ... 1998 erwarb die Klägerin die in der X-Straße 1 und 2 in C belegenen Grundstücke.

5. Am ... 1998 traten D und die E-GmbH, später umfirmiert in F-GmbH, der Klägerin bei.

6. Als erster Treugeber schloss H am ... 1998 mit der Treuhand-GmbH einen Vertrag über die treuhänderische Beteiligung an der Klägerin. In den Jahren 2000 bis 2002 trugen weitere 21 Treugeber über die Treuhand-GmbH bei, wobei das Gesellschaftskapital der Klägerin und der Anteil der Treuhand-GmbH jeweils entsprechend erhöht wurden, bis das geplante Nominalkapital erreicht war (s. oben 3.). Nach Abschluss der Beteiligungsphase waren die Gesellschafter wie folgt am Vermögen der Klägerin beteiligt (vgl. Übersicht für 2003, wobei zusätzlich die Beteiligung der G-GmbH berücksichtigt wird):

G-GmbH:	0,2400 %
Treuhand-GmbH:	0,1600 % (für eigene Rechnung)
A:	0,8000 %
A-KG:	3,9200 %
D:	0,3840 %
F-GmbH:	0,0160 %
gesamt:	5,5200 %
Treugeber:	94,4800 %

7. a) Über das Vermögen der G-GmbH wurde durch Beschluss des Amtsgerichts K am ... 2003 das Insolvenzverfahren eröffnet.

b) Des Weiteren wurde durch Beschluss des Amtsgerichts K vom ... 2006 das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Treuhand-GmbH eröffnet.

c) Durch Beschluss des Amtsgerichts K vom ... 2008 wurde über das Vermögen der A ebenfalls das Insolvenzverfahren eröffnet.

8. a) Die Gesellschafterversammlung der Klägerin beschloss am 18.06.2008 einstimmig den Ausschluss der G-GmbH aus der Gesellschaft zum 31.12.2003, den Ausschluss der Treuhand-GmbH zum 31.12.2006 und den Ausschluss der A zum 25.03.2008 (...).

Anschließend waren die verbleibenden Gesellschafter wie folgt am Vermögen der Klägerin beteiligt:

A-KG:	3,9676 %
D:	0,3887 %
F-GmbH:	0,0162 %
gesamt:	4,3725 %

ehemalige

Treugeber: 95,6275 %

b) Die A-KG schied im Laufe des Jahres 2009 im Zuge der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen durch Beschluss des Amtsgerichts K vom ... 2009 aus der Klägerin aus.

c) Wegen der Einzelheiten der Beteiligungsverhältnisse in den Jahren 1998 bis 2009 wird auf die Übersichten über die Beteiligungsverhältnisse zum jeweiligen Jahresende (...) Bezug genommen.

II.

1. Der Beklagte erließ am 19.12.2013 einen Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer für die „am ... 2006 verwirklichte Änderung des Gesellschafterbestandes“ der Klägerin. Auf den hiergegen gerichteten Einspruch der Klägerin vom 23.01.2014 wurde dieser Bescheid am 08.07.2014 wieder aufgehoben mit dem Hinweis, dass der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG nicht bereits mit dem Ausscheiden der Treuhand-GmbH aus der Klägerin, sondern erst mit dem Ausscheiden der A zum 25.03.2008 verwirklicht worden sei. Durch die vorherige Auflösung der Treuhandverhältnisse seien die ehemaligen Treugeber erstmalig unmittelbar in eine Gesellschafterstellung eingetreten.

2. Am 17.09.2014 erließ der Beklagte einen Feststellungsbescheid (...), in dem er die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 17 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG „für die am 25.03.2008 verwirklichte Änderung des Gesellschafterbestandes“ der Klägerin feststellte. Eine Steuerbegünstigung des Vorgangs wurde nicht festgestellt. Der Besteuerung sollte der Bedarfswert der Grundstücke der Klägerin zugrunde gelegt werden.

III.

1. Hiergegen legte die Klägerin am 17.10.2014 Einspruch ein und wies zur Begründung darauf hin, dass die Gesellschaftsanteile grunderwerbsteuerrechtlich bereits mit Abschluss der Vereinbarungstreuhand den Treugebern zuzurechnen und diese als Altgesellschafter zu qualifizieren seien.

2. Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 09.06.2016 (Donnerstag) als unbegründet zurück. Das Ausscheiden der A habe zu einem Übergang von mehr als 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen der Klägerin innerhalb von fünf Jahren (31.12.2003 bis 25.03.2008) auf neue Gesellschafter geführt, da neben den bisherigen Altgesellschaftern die ehemaligen Treugeber in die Stellung des ursprünglichen Treuhänders eingetreten und damit erstmalig zivilrechtlich wirksam als unmittelbare Gesellschafter anzusehen seien. Wirtschaftliche Gesichtspunkte spielten auf der unmittelbaren Ebene keine Rolle. Eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 8 GrEStG scheide aus.

IV.

Die Klägerin hat am 13.07.2016 Klage erhoben.

Am 29.11.2016 hat der Beklagte einen geänderten Feststellungsbescheid erlassen, in dem er eine Steuerbegünstigung nach § 6 Abs. 3 GrEStG in Höhe von 4,3725 % festgestellt hat.

Die Klägerin trägt vor, dass der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG nicht erfüllt sei, weil die Treugeber bereits mit Erwerb ihrer Treugeberposition den Status von Neugesellschaftern eingenommen hätten und mit Ablauf von fünf Jahren als Altgesellschafter zu qualifizieren seien. Der Fünfjahreszeitraum habe im Jahr 2005 geendet, da sie, die Klägerin, unter Einbeziehung der im Jahr 2000 beigetretenen Kapitalanleger fortan zu mehr als 98 % aus Altgesellschaftern bestanden habe.

Aus grunderwerbsteuerrechtlicher Sicht habe bereits mit Erwerb der Treugeberposition ein Übergang von Anteilen am Gesellschaftsvermögen stattgefunden; die Treugeber hätten die Verfügungsgewalt über die wesentlichen Eigentümerrechte an den Grundstücken ausgeübt. Derselbe Gesellschaftsanteil könne nicht zugleich dem Treuhänder und dem Treugeber zugerechnet werden. Mit dem Ausscheiden der Treuhand-GmbH aus der zivilrechtlichen Beteiligungsstellung sei die bis dahin mittelbar gehaltene Beteiligung der vormaligen Treugeber zu einer unmittelbaren erstarkt, doch sei ein Übergang der Verfügungsgewalt damit nicht verbunden gewesen. Die Treugeber hätten ihre Verfügungsgewalt über die Grundstücke nicht aufgegeben und seien daher auch am streitgegenständlichen Stichtag, dem 25.03.2008, als Altgesellschafter anzusehen. In Bezug auf Treuhandbeziehungen widerspreche die vom Beklagten vorgenommene Unterscheidung in Altgesellschafter mittelbarer und unmittelbarer Stufe dem der gesamten Vorschrift zugrunde liegenden Gedanken einer Eigentumszuordnung nach wirtschaftlichen Maßstäben.

Dabei sei zu berücksichtigen, dass die ihr, der Klägerin, als Treugeber beitretenden Kapitalanleger im Beitrittszeitpunkt neben der Verwertungsbefugnis auch die typischerweise nur dem Treuhänder zustehenden Fruchtziehungs- und Gesellschafterrechte übertragen bekommen hätten und die Gesellschaftsanteile daher für Zwecke des § 1 Abs. 2a GrEStG von Beginn an den Treugebern zuzurechnen gewesen seien. Dass die Begründung eines Treuhandverhältnisses unter bestimmten Voraussetzungen dem zivilrechtlichen Anteilserwerb gleichzustellen sei, sei bereits höchstrichterlich entschieden (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.2015 II R 18/14).

Auch der geänderte Feststellungsbescheid vom 29.11.2016 sei unverändert rechtswidrig; die Steuerbegünstigung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG sei in Höhe von 98,8 % zu gewähren. Denn den nach dem Ausscheiden der A am 25.03.2008 noch in der Klägerin verbliebenen Gesellschaftern seien am 30.12.2003 bereits 98,8 % der Gesellschaftsanteile zuzurechnen gewesen. Dass dem Merkmal der Personenidentität zumindest in Fällen einer von den unmittelbaren Gesellschaftern abweichenden grunderwerbsteuerrechtlichen Zurechnung keine maßgebliche Bedeutung zukomme, sei aus der Entscheidung des BFH vom 29.02.2012 (II R 57/09) zu ersehen. Die weitergehende Frage, ob eine solche abweichende Zurechnung auch aus der Vereinbarung von Treuhandverhältnissen resultieren könne, habe der BFH mit Urteil vom 25.11.2015 (II R 18/14) bejaht.

Die Klägerin beantragt sinngemäß,
den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 17.09.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.06.2016 und des Änderungsbescheides vom 29.11.2016 aufzuheben,
hilfsweise,
den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 29.11.2016 dahingehend zu ändern, dass eine Steuerbegünstigung gemäß § 6 Abs. 3 GrEStG in Höhe von 98,8 % festgestellt wird.

Der Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen.

Der Beklagte nimmt zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung Bezug und trägt ergänzend vor, dass es nach der Rechtsprechung des BFH bei der Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG allein darauf ankomme, wer bürgerlich-rechtlich Gesellschafter und als solcher am Gesellschaftsvermögen beteiligt sei. Bei einem Treuhandverhältnis wie der hier vorliegenden Vereinbarungstreuhand bestehe zwischen der Personengesellschaft und dem Treugeber keine rechtliche Beziehung und zwischen dem Treuhänder und dem Treugeber lediglich eine schuldrechtliche.

Unabhängig davon könnten sich jenseits der zivilrechtlichen Ebene mittelbar relevante Veränderungen im Gesellschafterbestand ergeben, so etwa bei einem Treugeberwechsel. Für die Übertragung eines Gesellschaftsanteils vom Treuhänder auf den Treugeber könne nichts anderes gelten.

Vorliegend seien die ehemaligen Treugeber aufgrund der Übertragung der treuhänderisch gehaltenen Anteile erstmalig bürgerlich-rechtlich Gesellschafter geworden. Durch die Verstärkung zur unmittelbaren Beteiligung trete handelsrechtlich ein neuer Gesellschafter in die Gesellschaft ein, unabhängig davon, ob ihm dieser Anteil grunderwerbsteuerrechtlich bereits mittelbar zuzurechnen gewesen sei.

Aufgrund des Ausscheidens von A habe nur noch eine Beteiligung von Altgesellschaftern in Höhe von 4,3725 % vorgelegen. Mithin seien mehr als 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen innerhalb von fünf Jahren auf neue Gesellschafter übergegangen und der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG sei erfüllt.

Da die verbliebenen Altgesellschafter bei Ausscheiden von A noch in Höhe von 4,3725 % beteiligt gewesen seien, lägen insoweit die Voraussetzungen der Steuervergünstigung gemäß § 6 Abs. 3 GrEStG vor. Eine darüber hinausgehende Begünstigung komme hingegen nicht in Betracht. Die Vorschrift setze voraus, dass trotz der Anteilsübertragung eine Personenidentität bestehe. Dies sei vorliegend nicht der Fall, weil die unmittelbar beteiligte Treuhand-GmbH ausgeschieden sei. Auf der Ebene der unmittelbaren Beteiligung liege somit keine Personenidentität vor. Eine Begünstigung unabhängig davon, ob zunächst eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung bestanden habe, könne jedoch nicht gewollt sein, weil die nach § 1 Abs. 2a GrEStG steuerbare mittelbare Änderung im Gesellschafterbestand andernfalls umgangen würde.

V.

1. Am 02.11.2016 hat ein Erörterungstermin stattgefunden. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen (...).
2. Dem Gericht hat ein Band Grunderwerbsteuerakten (Az. .../.../...) vorgelegen.

Entscheidungsgründe

Im Hinblick auf den am 02.11.2016 durchgeführten Erörterungstermin erachtet der Senat eine mündliche Verhandlung für nicht erforderlich und entscheidet gemäß § 90a Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO) ohne mündliche Verhandlung durch Gerichtsbescheid.

Die Klage ist zulässig und hat im Hilfsantrag überwiegend Erfolg.

I.

Die zulässige Klage richtet sich gegen den Änderungsbescheid vom 29.11.2016, der gemäß § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden ist, ohne dass es der Durchführung eines erneuten Vorverfahrens bedurft hätte (§ 68 Satz 2 FGO).

II.

Der angefochtene Feststellungsbescheid ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Zwar sind die Voraussetzungen für eine gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer erfüllt (1.). Der Beklagte hat auch zu Recht festgestellt, dass der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG verwirklicht wurde (2.), und den Erwerbsvorgang in dem Bescheid zutreffend bezeichnet (3.). Auch ist der Vorgang nicht insgesamt steuerfrei (4.), sodass die Klage im Hauptantrag unbegründet ist. Jedoch ist in Höhe von 94,88 % keine Grunderwerbsteuer zu erheben (5.); insoweit ist der Hilfsantrag begründet.

1. Die Voraussetzungen für die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3a GrEStG durch den Beklagten, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung der Klägerin befindet, sind erfüllt, denn der streitgegenständliche Erwerbsvorgang betrifft Grundstücke, die außerhalb des Bezirks des Beklagten liegen.

2. Durch das Ausscheiden der G-GmbH, der Treuhand-GmbH und der A aus der Klägerin wurde ein nach § 1 Abs. 2a GrEStG steuerbarer Vorgang verwirklicht.

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 dieses Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft.

Eine unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes liegt vor, wenn ein Mitgliedschaftsrecht an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft zivilrechtlich wirksam auf ein neues Mitglied der Personengesellschaft übergeht (BFH-Urteile vom 25.11.2015 II R 18/14, BFHE 251, 492, DStR 2016, 242; vom 03.06.2014 II R 1/13, BFHE 245, 386, BStBl II 2014, 855; vom 29.02.2012 II R 57/09, BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917).

b) Vorliegend hat sich der Gesellschafterbestand der Klägerin unmittelbar dadurch geändert, dass innerhalb von weniger als fünf Jahren mehr als 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen der Klägerin auf die ehemaligen Treugeber übergegangen sind.

aa) Zunächst ist die von der Treuhand-GmbH treuhänderisch für die Treugeber gehaltene Beteiligung an der Klägerin zivilrechtlich wirksam anteilig auf die Treugeber übergegangen, als am ... 2006 das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Treuhand-GmbH eröffnet wurde (oben A. I. 7. b.). Die Treuhand-GmbH hatte den Gesellschaftsanteil für den Fall der Insolvenzeröffnung über ihr Vermögen bereits nach Teil IV § 8 Abs. 4 der AVB mit Zustimmung des Geschäftsführers der Klägerin anteilig an die Treugeber abgetreten und die Treugeber hatten die Abtretung angenommen (s. oben A. I. 3.).

bb) Anschließend sind aufgrund des Gesellschafterbeschlusses vom 18.06.2008, mit dem der Ausschluss der G-GmbH, der Treuhand-GmbH und der A beschlossen wurde, deren Anteile (bei der Treuhand-GmbH der noch von ihr auf eigene Rechnung gehaltene Anteil) bei den übrigen Gesellschaftern und damit auch anteilig bei den ehemaligen Treugebern angewachsen. Hierdurch sind insgesamt mehr als 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen

der Klägerin auf neue Gesellschafter, nämlich die ehemaligen Treugeber, übergegangen (s. oben A. I. 8. a.).

c) Dem steuerbaren Wechsel im unmittelbaren Gesellschafterbestand steht das seit spätestens 2002 bestehende Treuhandverhältnis der Treuhand-GmbH zu den Treugebern nicht entgegen.

aa) Wirtschaftliche Gesichtspunkte spielen bei der Frage, ob sich der unmittelbare Gesellschafterbestand i. S. des § 1 Abs. 2a GrEStG ändert, keine Rolle (BFH-Urteile vom 25.09.2013 II R 17/12, BFHE 243, 404, BStBl II 2014, 268; vom 24.04.2013 II R 17/10, BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833). Entscheidend ist auf der unmittelbaren Ebene allein, wer zivilrechtlich Gesellschafter der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft wird (BFH-Urteile vom 03.06.2014 II R 1/13, BFHE 245, 386, BStBl II 2014, 855; vom 29.02.2012 II R 57/09, BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917).

bb) Demgemäß liegt ein unmittelbarer Gesellschafterwechsel i. S. des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG auch dann vor, wenn der Altgesellschafter mittelbar weiterhin an der Gesellschaft beteiligt bleibt (BFH-Urteil vom 29.02.2012 II R 57/09, BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917), und ebenso, wenn ein Gesellschafter der Personengesellschaft seine Gesellschaftsbeteiligung auf einen neuen Gesellschafter überträgt und dieser Gesellschafter die Beteiligung als Treuhänder für den früheren Gesellschafter als Treugeber hält (BFH-Urteil vom 16.01.2013 II R 66/11, BFHE 240, 191, BStBl II 2014, 266; BFH-Beschluss vom 17.03.2006 II B 157/05, BFH/NV 2006, 1341).

cc) Dasselbe gilt für den Rückerwerb eines zuvor an einen Treuhänder übertragenen Gesellschaftsanteils durch den Treugeber; auch dieser Vorgang führt zu einem tatbestandsmäßigen Wechsel im unmittelbaren Gesellschafterbestand (BFH-Beschluss vom 17.03.2006 II B 157/05, BFH/NV 2006, 1341; Pahlke, GrEStG, 5. Aufl., § 1 Rz. 306).

dd) Entsprechendes muss für die - hier vorliegende - Vereinbarungstreuhand gelten, wenn die Beteiligung nach Beendigung des Treuhandverhältnisses durch den Treuhänder auf den Treugeber übertragen wird (ebenso gleich lautende Ländererlasse vom 18.02.2014, BStBl I 2014, 561, Tz. 2.2; Hofmann, GrEStG, 10. Aufl., § 1 Rz. 113; Meßbacher-Hönsch in Boruttau, GrEStG, 18. Aufl., § 1 Rz. 892).

d) Schließlich kann die Klägerin nicht mit Erfolg geltend machen, dass die Treugeber aufgrund der Regelungen im Treuhandvertrag mit so weitgehenden Rechten ausgestattet worden wären, dass sie zivilrechtlich als Gesellschafter der Klägerin anzusehen gewesen wären. Jemand, der einen Anteil an einer Personengesellschaft treuhänderisch für einen anderen hält, ist auch dann im Außenverhältnis Gesellschafter und zivilrechtlich unmittelbar an der Gesellschaft beteiligt, wenn der Treugeber im Innenverhältnis wie ein unmittelbar beteiligter Gesellschafter mit allen Rechten und Pflichten zu behandeln ist, insbesondere - wie hier - im Hinblick auf die Beteiligung am Gesellschaftsvermögen, am Gewinn und Verlust, an einem etwaigen Auseinandersetzungsguthaben und dem Liquidationserlös sowie der Ausübung der Stimm-, Widerspruchs- und Kontrollrechte (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.2015 II R 18/14, BFHE 251, 492, DStR 2016, 242).

3. Zwar wurde der Erwerbsvorgang erst am 18.06.2008 verwirklicht (a.) und nicht wie im Bescheid bezeichnet am 25.03.2008. Dennoch wurde der zu besteuerte Erwerbsvorgang im angefochtenen Bescheid zutreffend und mit hinreichender Deutlichkeit bezeichnet (b.).

a) aa) Ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit hat die Rückbeziehung der Wirksamkeitsfolgen eines Vertrages, d. h. sein rückwirkendes Inkraftsetzen, für den Zeitpunkt der

Entstehung der Grunderwerbsteuer keine Bedeutung (Pahlke, GrEStG, 5. Aufl., § 14 Rz. 5); der Zeitpunkt der Steuerentstehung ist der Disposition der Parteien grundsätzlich entzogen (Hofmann, GrEStG, 10. Aufl., § 14 Rz. 4). Das gilt auch, wenn das zur Grunderwerbsteuerentstehung führende Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft mit Rückwirkung vereinbart wird (BFH-Urteil vom 11.12.1974 II R 30/69, BFHE 115, 140, BStBI II 1975, 417; ebenso für eine zivilrechtlich rückwirkende Genehmigung BFH-Beschluss vom 09.11.2007 II B 23/07, UVR 2008, 41, m. w. N.; für eine umwandlungssteuerrechtliche Rückwirkung BFH-Urteil vom 15.10.1997 I R 22/96, BFHE 184, 435, BStBI II 1998, 168).

bb) Demnach gingen die von der Treuhand-GmbH treuhänderisch gehaltenen Anteile am Vermögen der Klägerin zwar auch in grunderwerbsteuerrechtlicher Hinsicht in dem Zeitpunkt auf die Treugeber über, in dem das Insolvenzverfahren eröffnet wurde, also am ... 2006, weil die Abtretung zuvor, aufschiebend bedingt durch die Insolvenzeröffnung, vereinbart worden war (s. oben A. I. 3). Ansonsten sah Teil II § 14 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 Buchst. b der AVB für den Fall der Insolvenzeröffnung über das Vermögen eines Gesellschafters jedoch nur die Möglichkeit eines Ausschlusses durch Mehrheitsbeschluss vor (s. oben A. I. 2.). Dieser Beschluss wurde in Bezug auf die G-GmbH, die Treuhand-GmbH (betreffend ihren auf eigene Rechnung gehaltenen Anteil) und die A erst am 18.06.2008 gefasst; die dort vorgesehene Rückbeziehung ist grunderwerbsteuerrechtlich nicht zu beachten. Da die in § 1 Abs. 2a GrEStG vorgesehene Schwelle von 95 % erst dadurch überschritten wurde, dass zusätzlich zu dem Übergang der treuhänderisch gehaltenen Anteile auf die Treugeber auch die von der Treuhand-GmbH, der G-GmbH und der A gehaltenen Anteile bei den Treugebern anteilig angewachsen sind, wurde der Erwerbsvorgang erst mit der Beschlussfassung am 18.06.2008 verwirklicht.

b) aa) Nach § 119 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) muss ein Verwaltungsakt inhaltlich hinreichend bestimmt sein. Der Regelungsinhalt muss aus dem Verwaltungsakt eindeutig und exakt entnommen werden können. Das Erfordernis inhaltlicher Bestimmtheit des Steuerbescheids soll u. a. sicherstellen, dass für den Betroffenen erkennbar ist, welcher Sachverhalt besteuert wird (vgl. BFH-Beschluss vom 05.11.1992 II B 19/92, BFH/NV 1993, 623, m. w. N.). Dies gilt gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 AO für Feststellungsbescheide sinngemäß. Bei nichtperiodischen Steuern ist die nähere Konkretisierung des Steuergegenstands unerlässlich, so bei Grunderwerbsteuerbescheiden die Angabe des zu steuernden Erwerbsvorgangs (BFH-Urteil vom 13.09.1995 II R 80/92, BFHE 178, 468, BStBI II 1995, 903). Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist im Wege der Auslegung unter Berücksichtigung der Auslegungsregeln der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) zu ermitteln. Entscheidend sind der erklärte Wille der Behörde und der sich daraus ergebende objektive Erklärungsinhalt der Regelung, wie ihn der Betroffene nach den ihm bekannten Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte (vgl. BFH-Urteile vom 22.08.2007 II R 44/05, BFHE 218, 494, BStBI II 2009, 754; vom 11.07.2006 VIII R 10/05, BFHE 214, 18, BStBI II 2007, 96).

bb) Die Auslegung der Formulierung in dem angefochtenen Bescheid ergibt, dass der Beklagte den - am 18.06.2008 rückwirkend zum 25.03.2008 beschlossenen - Ausschluss der A aus der Klägerin als den Lebensvorgang ansah, der zur Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG führen sollte. Dies war für die Klägerin aufgrund des Schreibens des Beklagten vom 08.07.2014 (s. oben A. II. 1.) auch hinreichend deutlich erkennbar. Der Bescheid bezeichnet daher nur das Datum unrichtig, den Lebensvorgang aber zutreffend.

4. Die Voraussetzungen für eine vollständige Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 8 GrEStG sind nicht erfüllt.

a) aa) Danach ist von der Besteuerung ausgenommen der Rückwerb eines Grundstücks durch den Treugeber bei Auflösung des Treuhandverhältnisses, sofern 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. Dem Gesetzgeber erschien es unbillig, bei einem Treuhandverhältnis sowohl für den Erwerb als auch für den Rückwerb des Grundstücks Grunderwerbsteuer zu erheben (BT-Drs. 9/251, S. 18).

bb) Die Vorschrift ist auf Erwerbsvorgänge i. S. des § 1 Abs. 2a GrEStG entsprechend anwendbar, soweit die Rückübertragung von Anteilen an einer grundbesitzenden Gesellschaft vom Treuhänder auf den Treugeber zum Erreichen der 95 %-Grenze beigetragen hat (Pahlke, GrEStG, 5. Aufl., § 3 Rz. 266; Meßbacher-Hönsch in Boruttau, GrEStG, 18. Aufl., § 3 Rz. 465) und sofern bereits die Übertragung der Anteile durch den Treugeber auf den Treuhänder den Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG erfüllt hat und die Grunderwerbsteuer entrichtet wurde.

b) Dies war vorliegend jedoch nicht der Fall. Im Streitfall liegt keine Erwerbs-, sondern eine Vereinbarungstreuhand vor, bei der die Treuhand-GmbH die Anteile an der Klägerin nicht von den Treugebern erworben hat. Außerdem wurde bei Begründung der Treuhandverhältnisse die in § 1 Abs. 2a GrEStG vorgesehene Grenze von 95 % nicht überschritten (s. oben A. I. 6) und daher keine Steuer erhoben.

5. Soweit die ehemaligen Treugeber, D, die A-KG und die F-GmbH bereits vor der Übertragung der Gesellschaftsanteile durch die Treuhand-GmbH auf die Treugeber an der Klägerin beteiligt waren (a.), ist die Steuer für den Erwerbsvorgang nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG grundsätzlich nicht zu erheben (b.). In Bezug auf die A-KG ist diese Steuerbegünstigung allerdings nachträglich gemäß § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG entfallen (c.).

a) Die ehemaligen Treugeber waren vor der den Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG auslösenden ersten Übertragung der Beteiligung auf sie infolge der Insolvenzeröffnung über das Vermögen der Treuhand-GmbH bereits mittelbar an der Klägerin beteiligt.

aa) aaa) Eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes an einer grundbesitzenden Personengesellschaft i. S. des § 1 Abs. 2a GrEStG kann dadurch eintreten, dass sich die Beteiligungsverhältnisse bei einer an der grundbesitzenden Personengesellschaft unmittelbar beteiligten Gesellschaft ändern. Eine derartige Änderung der Beteiligungsverhältnisse auf mittelbarer Ebene lässt die unmittelbar beteiligte 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 vom 24.04.2013 II R 17/10, BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833).

bbb) 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. Für die nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorzunehmende Zurechnungsentscheidung kann unter Beachtung grunderwerbsteuerrechtlicher Besonderheiten auf die Grundsätze des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zurückgegriffen werden (BFH-Urteil vom 09.07.2014 II R 49/12, BFHE 246, 215, BStBl II 2016, 57). Die Grundlage einer solchen Zurechnung aufgrund wirtschaftlichen Eigentums ist nicht auf bestimmte Vertragstypen beschränkt. Verpflichtet sich ein Gesellschafter einer grundbesitzenden Personengesellschaft nach deren Gründung gegenüber einem Dritten, den Gesellschaftsanteil als Treuhänder für den Dritten als Treugeber zu halten (Vereinbarungstreu-

hand), kann auch dadurch eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes i. S. des § 1 Abs. 2a GrEStG eintreten (BFH-Urteil vom 25.11.2015 II R 18/14, BFHE 251, 492, DStR 2016, 242). 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 (BFH-Urteil vom 25.11.2015 II R 18/14, BFHE 251, 492, DStR 2016, 242; Pahlke, GrEStG, 5. Aufl., § 1 Rz. 306; Meßbacher-Hönsch in Boruttau, GrEStG, 18. Aufl., § 1 Rz. 890; a. A. Behrens, DStR 2014, 1526; Behrens/Bielinis, DStR 2014, 2369; Hartrott/Schmidt-Gorbach, DStR 2014, 1210).

ccc) 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 06.10.2009 IX R 14/08, BFHE 228, 10, BStBl II 2010, 460; vom 04.12.2007 VIII R 14/05, BFH/NV 2008, 745). Wesentliches und im Grundsatz unverzichtbares Merkmal einer solchen Beherrschung ist eine Weisungsbefugnis des Treugebers in Bezug auf die Behandlung des Treuguts. Zudem muss der Treugeber berechtigt sein, jederzeit die Rückgabe des Treuguts zu verlangen, wobei die Vereinbarung einer angemessenen Kündigungsfrist unschädlich ist (BFH-Urteil vom 01.12.2010 IV R 17/09, BFHE 232, 93, BStBl II 2011, 419; vom 24.11.2009 I R 12/09, BFHE 228, 195, BStBl II 2010, 590).

bb) Im Streitfall waren die Treugeber mit Abschluss des Treuhandvertrages mittelbar als neue Gesellschafter an der Klägerin beteiligt. Nach dem Treuhandvertrag hatten die Treugeber im Innenverhältnis die Stellung eines Gesellschafters und waren berechtigt, alle damit verbundenen Rechte auszuüben; die Treuhand-GmbH hatte in der Gesellschaft die Interessen der Treugeber weisungsgebunden wahrzunehmen (Teil IV § 1 Abs. 2 und 4 AVB, oben A. I. 3.). Bei Kündigung des Treuhandverhältnisses stand dem betreffenden Treugeber ein schuldrechtlicher Anspruch auf Übertragung des Gesellschaftsanteils zu (Teil IV § 8 Abs. 3, Abs. 6 Satz 3 AVB; vgl. im Übrigen § 667 BGB).

b) In entsprechender Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG ist die Grunderwerbsteuer nicht zu erheben, soweit die A-KG, D, die F-GmbH und die ehemaligen Treugeber bereits vor der ersten zur Verwirklichung des Tatbestandes des § 1 Abs. 2a GrEStG führenden Übertragung am Gesellschaftsvermögen der Klägerin beteiligt waren.

aa) aaa) Nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG wird die Steuer nicht erhoben, soweit Anteile der Gesellschaft am Vermögen der erwerbenden Gesamthand den jeweiligen Anteilen dieser Gesellschafter am Vermögen der übertragenden Gesamthand entsprechen. § 6 GrEStG ist auf alle steuerbaren Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG anwendbar, auch auf den fiktiven Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2a GrEStG (BFH-Urteil vom 29.02.2012 II R 57/09, BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917). Für den Gesellschafterwechsel der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft, welcher fiktiv einem Erwerb durch eine neue Personengesellschaft entspricht, ist in entsprechender Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG die Steuer nicht zu erheben, soweit der Gesellschafterbestand der Personengesellschaft zu Beginn mit dem nach Beendigung der den Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG erfüllenden Anteilsübertragungen übereinstimmt (BFH-Urteile vom 03.06.2014 II R 1/13, BFHE 245, 386, BStBl II 2014, 855; vom 25.09.2013 II R 17/12, BFHE 243, 404, BStBl II 2014, 268; vom 29.02.2012 II R 57/09, BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917).

bbb) Bei doppelstöckigen Gesamthandsgemeinschaften, bei denen eine Gesamthand unmittelbar an einer anderen beteiligt ist, ist nicht die Gesamthand als solche als Zurechnungsobjekt anzusehen, sondern ein Rückgriff auf die am Vermögen der Gesamthand Beteiligten geboten; Gesamthandsgemeinschaften werden im Rahmen des § 6 Abs. 3 GrEStG als transparent behandelt (BFH-Urteile vom 17.12.2014 II R 24/13, BFHE 248, 246, BStBl II 2015, 504; vom 03.06.2014 II R 1/13, BFHE 245, 386, BStBl II 2014, 855; vom 25.09.2013 II R 17/12, BFHE 243, 404, BStBl II 2014, 268; vom 29.02.2012 II R 57/09, BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917). Denn maßgeblich ist nicht, wer (zivilrechtlich) unmittelbar dinglich Beteiligter am Vermögen einer Gesamthand ist, sondern wem dieses Vermögen nach Maßgabe des GrEStG zuzuordnen ist (BFH-Urteil vom 24.09.1985 II R 65/83, BFHE 144, 473, BStBl II 1985, 714).

ccc) Anders als bei Gesamthandsgemeinschaften kann für Zwecke des § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG durch eine unmittelbar beteiligte Kapitalgesellschaft grundsätzlich nicht auf die dahinter stehenden - mittelbar - Beteiligten „durchgeschaut“ werden. Das ergibt sich daraus, dass für die Nichterhebung der Steuer nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG die unmittelbare dingliche Mitberechtigung der Gesamthänder am Gesellschaftsvermögen kennzeichnend ist (BFH-Urteil vom 25.09.2013 II R 17/12, BFHE 243, 404, BStBl II 2014, 268). Kapitalgesellschaften werden daher im Rahmen der §§ 5 und 6 GrEStG grundsätzlich nicht als transparent angesehen; ihnen wird als dinglich Berechtigten grunderwerbsteuerrechtlich das Vermögen der Personengesellschaft selbst zugeordnet (BFH-Urteile vom 17.12.2014 II R 24/13, BFHE 248, 246, BStBl II 2015, 504; vom 03.06.2014 II R 1/13, BFHE 245, 386, BStBl II 2014, 855; vom 25.09.2013 II R 2/12, BFHE 243, 398, BStBl II 2014, 329; vom 29.02.2012 II R 57/09, BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917).

ddd) Von diesem Grundsatz wird im Rahmen der entsprechenden Anwendung auf § 1 Abs. 2a GrEStG eine Ausnahme gemacht bei der oben (unter a. aa. aaa.) dargestellten Änderung der Beteiligungsverhältnisse auf mittelbarer Ebene, d. h. bei unmittelbar beteiligten Kapitalgesellschaften, deren Gesellschafterbestand sich in voller Höhe (bzw. nach § 1 Abs. 2a GrEStG i. d. F. des StÄndG 2015 vom 02.11.2015, BGBl I 2015, 1834, um mindestens 95 %) ändert. Diese sind nicht mehr i. S. von § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG am Vermögen der - fiktiv - neuen Gesamthandsgemeinschaft beteiligt; die Änderung der Beteiligungsverhältnisse lässt die Gesellschaft fiktiv zu einer neuen Gesellschafterin werden (BFH-Urteil vom 25.11.2015 II R 18/14, BFHE 251, 492, DStR 2016, 242). Ohne diese einschränkende Auslegung liefe der Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2a GrEStG, der auch diese mittelbare Änderung im Gesellschafterbestand erfasst, wegen der gegenläufigen Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG in diesen Fällen leer. Denn bei einer derartigen nur mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes bleibt die Kapitalgesellschaft auf unmittelbarer Ebene beteiligt, sodass die Steuerbegünstigung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG ohne diese Auslegung zu gewähren wäre (BFH-Urteil vom 29.02.2012 II R 57/09, BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917; gleich lautende Ländererlasse vom 09.12.2015, BStBl I 2015, 1029, Tz. 4.1).

eee) Gleiches gilt bei einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes aufgrund wirtschaftlichen Eigentums (vgl. oben a. aa. bbb.), d. h. beim Übergang des wirtschaftlichen Eigentums oder bei Treuhandvereinbarungen zwischen Kapitalgesellschaften (oder auch natürlichen Personen, Vereinen oder Stiftungen) und dritten Personen, denen die Beteiligung nach § 39 AO zuzurechnen ist und die daher im Rahmen des § 1 Abs. 2a GrEStG als neue Gesellschafter anzusehen sind. Für die Frage der Deckungsgleichheit in den Beteiligungsverhältnissen vor und nach der Erfüllung des Tatbestandes des § 1 Abs. 2a GrEStG kommt es nicht auf die Beteiligungsquote des rechtlich am Gesamthandsvermögen noch beteiligten Personengeschafters, sondern auf diejenige des mittelbaren Neugeschafters an (Viskorf in Boruttau, GrEStG, 18. Aufl., § 6 Rz. 48 f.).

fff) Nach Auffassung des erkennenden Senats gilt dies nicht nur aufgrund einer einschränkenden Auslegung des § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG, um ein Leerlaufen des § 1 Abs. 2a GrEStG bei mittelbaren Veränderungen im Gesellschafterbestand zu vermeiden (s. oben ddd.). Bei Treuhandverhältnissen oder anderen Fällen des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums muss dies grundsätzlich gelten, also auch dann und zugunsten des Treugebers/wirtschaftlichen Eigentümers, wenn die mittelbare Beteiligung schon zu Beginn der tatbestandsverwirklichenden Übertragungen bestand und hierdurch nicht berührt wird oder sich, wie vorliegend, zu einer unmittelbaren Beteiligung verstärkt, und auch unabhängig davon, ob durch die Begründung der mittelbaren Beteiligung der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG ausgelöst wurde oder nicht.

(1) Hiergegen kann nicht eingewandt werden, dass Kapitalgesellschaften im Rahmen des § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG grundsätzlich nicht transparent sind. Denn die mittelbare Änderung aufgrund wirtschaftlicher Zurechnung (vgl. hierzu oben a. aa. bbb.) unterscheidet sich maßgeblich von einer Änderung der Beteiligungsverhältnisse auf mittelbarer Ebene (vgl. hierzu oben a. aa. aaa.).

Wie oben (unter a. aa. aaa. und b. aa. ddd.) ausgeführt, führt eine (vollständige) Änderung der Beteiligungsverhältnisse auf mittelbarer Ebene dazu, dass die unmittelbar beteiligte Kapitalgesellschaft fiktiv als Neugesellschafterin gilt. Dagegen geht führt die oben (unter a. aa. bbb.) dargestellte mittelbare Änderung aufgrund wirtschaftlicher Zurechnung, hier aufgrund der Begründung eines Treuhandverhältnisses, im Rahmen des § 1 Abs. 2a GrEStG dazu, dass der Gesellschaftsanteil der unmittelbar beteiligten Kapitalgesellschaft den Treugebern selbst zugerechnet wird und diese als Neugesellschafter beteiligt werden.

Die Änderung der wirtschaftlichen Zurechnung des Anteils am Gesellschaftsvermögen ist danach einem zivilrechtlichen Erwerb des Anteils durch einen neuen Rechtsträger gleichzustellen, ohne dass ein dinglicher Übergang erforderlich wäre; aus grunderwerbsteuerrechtlicher Sicht liegt ein Übergang von Anteilen am Gesellschaftsvermögen der grundbesitzenden Personengesellschaft vom Treuhänder auf die Treugeber vor (BFH-Urteil vom 25.11.2015 II R 18/14, BFHE 251, 492, DStR 2016, 242).

Auch wenn es sich bei der Begründung eines Treuhandverhältnisses um eine mittelbare Änderung im Gesellschafterbestand der grundbesitzenden Personengesellschaft handelt, wird die unmittelbare Ebene hierdurch berührt, weil die unmittelbare Beteiligung wirtschaftlich anderweitig zugerechnet wird. Deshalb genügt es im Rahmen des § 1 Abs. 2a GrEStG auch, wenn den Treugebern - ebenso wie bei Veränderungen auf der unmittelbaren Ebene - im maßgeblichen Fünfjahreszeitraum mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft zuzurechnen sind (wohingegen bei mittelbaren Änderungen im Gesellschafterbestand nach der früheren Rechtslage eine vollständige Änderung auf der letzten Beteiligungsebene erforderlich war; vgl. BFH-Urteil vom 25.11.2015 II R 18/14, BFHE 251, 492, DStR 2016, 242; oben a. aa. aaa.).

Wenn der Anteil am Gesellschaftsvermögen einer grundbesitzenden Personengesellschaft und damit die dingliche Mitberechtigung am Grundstück im Rahmen des § 1 Abs. 2a GrEStG gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO (wirtschaftlich und grunderwerbsteuerrechtlich) somit aber dem Treugeber zugerechnet wird, ist es systematisch geboten, diese Wertung auch im Rahmen des § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG vorzunehmen und bei der Frage, inwieweit deckungsgleiche Beteiligungsverhältnisse bestehen, auf den Treugeber abzustellen. Dies ist vergleichbar mit der Situation bei doppelstöckigen Personengesellschaften, bei denen, wie oben ausgeführt (unter b. aa. bbb.), auf die am Vermögen der Obergesellschaft Beteiligten

abzustellen ist, denen die dingliche Beteiligung am Vermögen der Untergesellschaft grunderwerbsteuerrechtlich ebenfalls zugerechnet wird.

(2) Der Sinn und Zweck des §§ 1 Abs. 2a GrEStG spricht ebenfalls für dieses Verständnis. Der Gesetzgeber beabsichtigte mit Einführung des § 1 Abs. 2a GrEStG (durch das Jahressteuergesetz 1997 vom 20.12.1996, BGBl I 1996, 2049) die Verhinderung von Missbräuchen in Gestalt nicht steuerbarer Überleitungen von zum Gesamthandsvermögen gehörenden Grundstücken auf andere Personengruppen (BT-Drs. 13/6151, S. 16). Gestaltungen, die im Ergebnis keine grunderwerbsteuerliche Zuordnung auf andere Personen herbeiführen, lagen nicht in der Zielrichtung des Gesetzgebers. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG ist in diesen Fällen zwar ggf. dennoch erfüllt, weil er keine Missbrauchsabsicht voraussetzt. Im Rahmen der Auslegung der Steuerbegünstigungsvorschriften kann die Intention des Gesetzgebers jedoch Berücksichtigung finden (Hofmann, GrEStG, 10. Aufl., § 16 Rz. 6).

bb) Übertragen auf den Streitfall folgt daraus, dass die Treugeber bereits vor dem ersten zur Verwirklichung des Tatbestandes des § 1 Abs. 2a GrEStG führenden Teilakt, der Übertragung der Beteiligung der Treuhand-GmbH auf sie, (mittelbar) an der Klägerin beteiligt waren und in der Höhe dieser (mittelbaren) Beteiligung die Begünstigung des § 6 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG eingreift. Daneben waren auch die A-KG, D und die F-GmbH vor und nach den den Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG erfüllenden Übertragungen an der Klägerin beteiligt. Insgesamt beläuft sich die Steuerbegünstigung daher auf 98,8 %:

	vorher	nachher	§ 6 Abs. 3 GrEStG
G-GmbH:	0,2400 %		
Treuhand-GmbH:	0,1600 %		
A:	0,8000 %		
A-KG:	3,9200 %	3,9676 %	3,9200 %
D:	0,3840 %	0,3887 %	0,3840 %
F-GmbH:	0,0160 %	0,0162 %	0,0160 %
gesamt:	5,5200 %	4,3725 %	4,3200 %
Treugeber:	94,4800 %	95,6275 %	94,4800 %
insgesamt:			98,8000 %

c) Die Voraussetzungen für die Nichterhebung der Steuer gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG sind in Höhe von 3,92 % jedoch rückwirkend entfallen.

aa) Gemäß § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG ist § 6 Abs. 1 GrEStG beim Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand insoweit nicht entsprechend anzuwenden, als sich der Anteil des Gesamthänders am Vermögen der erwerbenden Gesamthand innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks von der einen auf die andere Gesamthand vermindert. Die Steuerbegünstigung entfällt rückwirkend gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i. V. m. Abs. 2 Satz 1, 1. Alt. AO.

bb) Vorliegend sind die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG dadurch i. S. des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG entfallen, dass die A-KG im Jahr 2009 aus der Klägerin ausgeschieden und ihr Anteil bei den übrigen Gesellschaftern angewachsen ist. Der Anteil, für den nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG keine Steuer zu erheben ist, reduziert sich damit auf 94,88 %.

An diesem Ergebnis ändert sich nichts dadurch, dass die A-KG als Personengesellschaft im Rahmen des § 6 Abs. 3 GrEStG transparent und für die Frage der Beteiligungsverhältnisse

auf ihre Gesellschafter abzustellen ist, weil die Anteile an ihrem Gesellschaftsvermögen von A und B gehalten wurden, die an der Klägerin ebenfalls nicht bzw. nicht mehr beteiligt waren.

III.

1. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO und, soweit der Beklagte der Klage durch den Erlass des Änderungsbescheides vom 29.11.2016 zum Teil abgeholfen hat, auf dem Rechtsgedanken des § 138 Abs. 2 Satz 1 FGO. Dass die Klage nur im Hilfsantrag Erfolg hat, im Hauptantrag hingegen nicht, ist dabei nicht zu berücksichtigen. Denn da der Hilfsantrag bei der insoweit gebotenen wirtschaftlichen Betrachtung (vgl. OLG Zweibrücken, Beschluss vom 19.08.2014 4 U 147/08, NJW-RR 2012, 615; Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, Vor § 135 Rz. 112) denselben Gegenstand betrifft wie der Hauptantrag, weil das finanzielle Interesse durch den Hauptantrag bereits vollständig abgedeckt ist (vgl. FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 07.09.2011 3 K 473/06, EFG 2012, 550), erhöht sich der Streitwert durch den Hilfsantrag nicht (§ 45 Abs. 1 Satz 3 Gerichtskostengesetz).

2. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf § 151 Abs. 1 und 3 FGO i. V. m. §§ 708, 711 Zivilprozessordnung.

3. Die Revision wird zur Fortbildung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2, 1. Alt. FGO zugelassen.