

**Titel:**

**Voraussetzungen der Steuerbefreiung gemäß § 6a Grunderwerbsteuergesetz**

**Normenketten:**

GrEStG § 1 Abs. 2b, § 5, § 6, § 6a S. 4, § 8 Abs. 2 Nr. 2

BewG § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, § 157 Abs. 1 bis 3

AO § 39 Abs. 2 Nr. 1, § 155, § 162 Abs. 5

FGO § 52a, § 52d, § 115 Abs. 2 Nr. 1, § 135 Abs. 1

UmwG § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3, § 123 Abs. 2 Nr. 1

**Leitsatz:**

**§ 6a GrEStG setze eine kapital- bzw. vermögensmäßige Beteiligung voraus, die im Falle eines Treuhandverhältnisses gerade nicht vorliegt. (Rn. 14) (redaktioneller Leitsatz)**

**Schlagwort:**

Grunderwerbsteuer

**Rechtsmittelinstanz:**

BFH München vom -- – II R 27/25

**Fundstellen:**

ErbStB 2026, 10

StEd 2025, 526

EFG 2025, 1768

LSK 2025, 22064

BeckRS 2025, 22064

**Tenor**

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.
3. Die Revision wird zugelassen.

**Tatbestand**

**1**

Streitig ist, ob die Voraussetzungen der Steuerbefreiung gemäß § 6a Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) vorliegen.

**2**

Die Klägerin, die A SE, ist die Rechtsnachfolgerin der B AG und diese wiederum die Rechtsnachfolgerin der C GmbH und die grundbesitzende Gesellschaft im Rahmen der vorliegenden Umstrukturierungen. Sie besitzt Grundstücke in der Gemarkung X, FINr. 1, 2, 3 und 4. Die Anteile an der Klägerin werden zu 100% von der D KG gehalten.

**3**

Die D KG ist die Obergesellschaft der gesamten Firmengruppe Y. Komplementärin ohne Beteiligung am Vermögen ist die E Beteiligungs SE.

**4**

Die Anteile an der F Holding SE werden zu 100% von der D KG gehalten. Weiterhin ist die D KG zivilrechtlich als Komplementärin (ohne Beteiligung am Vermögen) an der G KG beteiligt. Einziger Kommanditist der G KG ist die H Treuhand GmbH. Die H Treuhand GmbH (= Treuhänder) hält diese Kommanditanteile treuhänderisch für die D KG (= Treugeber).

**5**

Die Anteile an der H Treuhand GmbH werden zu 100% von der G KG gehalten.

**6**

An der D KG ist die I Beteiligungs SE als Komplementärin (ohne Beteiligung am Vermögen) beteiligt. Einziger Kommanditist der D K ist die G KG. Die Anteile an der I Beteiligungs SE, der Komplementärin der D KG, werden zu 100% von der G KG gehalten.

**7**

Mit Abspaltungs- und Übernahmevertrag vom 13.12.2021, URNr. x/... der Notarin J, hat die G KG sowohl ihre 100%-tige Beteiligung an der I Beteiligungs SE als auch ihren 100%-tigen Kommanditanteil an der D KG auf die F Holding SE übertragen. Die Eintragung der Abspaltung in das Handelsregister des übertragenden Rechtsträgers erfolgte am 13.04.2022.

**8**

Nach Ansicht des Finanzamtes ist die D K durch die Abspaltung (fiktiver) neuer Gesellschafter der Klägerin geworden. Weiterhin ging das Finanzamt davon aus, dass dieser Vorgang nach § 1 Abs. 2b GrEStG steuerbar ist. Als Bemessungsgrundlage wurde gemäß § 8 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG der Grundbesitzwert im Sinne des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Bewertungsgesetz (BewG) i.V.m. § 157 Abs. 1 bis 3 BewG in Ansatz gebracht, der vom Finanzamt mit 2.644.226 € geschätzt wurde, da eine gesonderte Feststellung des Grundbesitzwertes zum Zeitpunkt der Festsetzung der Grunderwerbsteuer noch nicht vorlag. Eine Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG wurde nicht gewährt.

**9**

Mit Bescheid vom 21.03.2023 setzte das Finanzamt aufgrund der Abspaltung aus einer Bemessungsgrundlage von 2.644.226 € Grunderwerbsteuer in Höhe von 92.547 € gegenüber der Klägerin fest.

**10**

Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein und trug zur Begründung im Wesentlichen vor, die D KG sei aufgrund des mit der H Treuhand GmbH geschlossenen Treuhandvertrages vom 19.10.1987 mittelbar im Sinne von § 6a Satz 4 GrEStG an der G KG beteiligt, weshalb es sich um eine nach § 6a GrEStG steuerbefreite Umstrukturierung innerhalb des Firmenkonzerns gehandelt habe.

**11**

Das Einspruchsverfahren verlief erfolglos; der Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 13.10.2023 als unbegründet zurückgewiesen.

**12**

Zur Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, durch die Abspaltung habe sich die Beteiligung am Vermögen der D KG zu 100% geändert (vorher: G KG; nachher: F Holding SE). Hierdurch sei die D KG fiktiver neuer Gesellschafter im Sinne von § 1 Abs. 2b S. 2 GrEStG geworden, so dass sich auch der Gesellschafterbestand der Klägerin (fiktiv) zu 100% geändert habe. Die Abspaltung unterliege demnach gemäß § 1 Abs. 2b GrEStG der Grunderwerbsteuer.

**13**

Für einen nach § 1 Abs. 2b GrEStG steuerbaren Rechtsvorgang auf Grund einer Umwandlung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 des Umwandlungsgesetzes werde die Grunderwerbsteuer gemäß § 6a Satz 1 GrEStG nicht erhoben, wenn an dem Umwandlungsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligte seien, § 6a Satz 3 GrEStG. Gemäß § 6a Satz 4 GrEStG ist eine Gesellschaft, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahre nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 vom Hundert ununterbrochen beteiligt ist, abhängig im Sinne von § 6a Satz 3 GrEStG.

**14**

Zwar sei die Abspaltung grundsätzlich ein nach § 6a Satz 1 GrEStG begünstigter Rechtsvorgang. Der Tatbestand des § 6a Satz 1 GrEStG sei jedoch nur dann erfüllt, wenn sowohl die G KG (als übertragender Rechtsträger) als auch die F Holding SE (als übernehmender Rechtsträger) von der D KG abhängige

Gesellschaften im Sinne von § 6a Satz 4 GrEStG seien. Die D KG sei jedoch weder unmittelbar noch mittelbar zu mindestens 95% am Gesellschaftsvermögen der G KG beteiligt: Als Komplementärin sei die D KG zwar unmittelbar an der G KG beteiligt, jedoch nicht an deren Gesellschaftsvermögen. Nach Ansicht des Finanzamtes werde auch durch das zwischen der D KG und der H Treuhand GmbH bestehende Treuhandverhältnis ein mittelbares Beteiligungsverhältnis im Sinne von § 6a Satz 4 GrEStG zwischen der D KG und der G KG nicht begründet. Gemäß Tz 3.2.1 des gleich lautenden Ländererlasses zur Anwendung des § 6a GrEStG vom 25.05.2023, BStBl. I 2023, 995, liege eine mittelbare Beteiligung am Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft in Höhe von mindestens 95% dann vor, wenn auf jeder Stufe mindestens eine vermögensmäßige Beteiligung in dieser Höhe besteht. Einziger am Vermögen der G KG Beteiligter sei die H Treuhand GmbH. An dieser sei die D KG jedoch nicht (auch nicht mittelbar) beteiligt.

#### 15

§ 6a GrEStG setze eine kapital- bzw. vermögensmäßige Beteiligung voraus. Eine solche liege im Falle eines Treuhandverhältnisses gerade nicht vor. Hätte der Gesetzgeber wirtschaftliche Beteiligungsverhältnisse ebenfalls begünstigen wollen, hätte er dies entsprechend regeln können und müssen. Bei der Definition der abhängigen Gesellschaft in § 6a Satz 4 GrEStG handle es sich um eine eigenständige und unabhängige Definition, mit der die Grenzen der Befreiungsnorm autonom abgesteckt werden (unter Hinweis auf: Kugelmüller-Pugh in: Viskorf, Kommentar zum GrEStG, 20. Auflage, Rn. 11 zu § 6a). Aus diesem Grund seien die von der Rechtsprechung entwickelte Grundsätze zu den §§ 5 und 6 GrEStG (teleologische Reduktion) bzw. zu den Ergänzungstatbeständen (§ 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG) nicht auf § 6a GrEStG übertragbar. Aufgrund wirtschaftlicher Betrachtungsweise könne laut Bundesfinanzhof im Fall der „mittelbaren Änderung“ des Gesellschafterbestandes einer Personengesellschaft § 1 Abs. 2a GrEStG verwirklicht werden (unter Hinweis auf: BFH-Urteil vom 25.11.2015 II R 18/14, BStBl II 2018, 783). Die wirtschaftliche Betrachtungsweise verbiete sich jedoch bei der Prüfung der Voraussetzungen des § 6a GrEStG. Dies liege an den unterschiedlichen Zielsetzungen der Vorschriften: während der Anwendungsbereich der Ergänzungstatbestände durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise erweitert werde, solle der Anwendungsbereich des § 6a GrEStG durch die eindeutige Definition der abhängigen Gesellschaft begrenzt werden. Die D KG sei betreffend die G KG nicht das herrschende Unternehmen. Umgekehrt sei die G KG keine von der D KG abhängige Gesellschaft. An der Abspaltung sei somit nicht ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt. Die Voraussetzungen für die Anwendung der Steuerbefreiung gemäß § 6a GrEStG lägen deshalb nicht vor.

#### 16

Hiergegen hat der Prozessbevollmächtigte Klage erhoben und zur Begründung im Wesentlichen Folgendes vorgetragen:

#### 17

Unstreitig werde durch die Abspaltung und Übertragung der Beteiligung an der I Beteiligungs SE als auch der Beteiligung an der D KG von der G KG auf die F Holding SE der Tatbestand von § 1 Abs. 2b GrEStG verwirklicht. Zentrale Rechtsfrage sei dabei, ob dieser Vorgang nach § 6a GrEStG steuerfrei sei. Dies erfordere, was vorliegend streitig sei, dass es sich bei der D KG um ein herrschendes Unternehmen und bei der G KG um eine von ihr abhängige Gesellschaft handle.

#### 18

Gemäß § 6a Satz 1 GrEStG werde für einen nach § 1 Abs. 2b GrEStG steuerbaren Rechtsvorgang aufgrund einer Umwandlung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG die Steuer nicht erhoben. Im Hinblick auf die Abspaltung handle es sich unstreitig um eine Umwandlung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 – 3 UmwG, die nach § 1 Abs. 2b GrEStG Grunderwerbsteuer auslöse. An dem Umwandlungsvorgang beteiligte Rechtsträger seien die G KG einerseits sowie die F Holding SE andererseits, da die G KG Vermögen verliere bzw. übertrage, konkret den Kommanditanteil an der D KG, und dieses Vermögen von der F Holding SE in ihrer Eigenschaft als übernehmender Rechtsträger aufgenommen werde. Herrschendes Unternehmen sei nach Auffassung der Klägerseite die wirtschaftlich tätige D KG, da diese seit mehr als fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang einerseits unmittelbar am Kapital der F Holding SE und andererseits – zwar nicht unmittelbar, aber mittelbar – am Gesellschaftsvermögen bzw. Kapital der G KG sowie der I Beteiligungs SE zu mindesten 95% ununterbrochen im Sinne des § 6a Satz 4 GrEStG beteiligt gewesen sei,

weshalb es sich bei der F Holding SE und der G KG um abhängige Gesellschaften handele. Zwar fehle es der D KG vorliegend erkennbar an einer unmittelbaren Beteiligung am Gesellschaftsvermögen der G KG bzw. am Kapital der I Beteiligungs SE, jedoch sei die D KG mittelbar am Gesellschaftsvermögen der G KG bzw. am Kapital der I Beteiligungs SE beteiligt. Für die vorliegend zu beurteilende Abspaltung ergebe sich die mittelbare Beteiligung an der G KG durch den diesbezüglichen Treuhandvertrag zwischen der D KG und der H Treuhand GmbH unter Berücksichtigung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Entscheidend für die Anwendbarkeit des § 6a GrEStG sei mithin, dass aufgrund des Treuhandverhältnisses eine mittelbare Beteiligung der D KG an der G KG vorliege. Eine solche Auslegung sei sowohl vom Wortlaut der Vorschrift als auch von deren Telos, der Historie und der Systematik gedeckt, wie im Folgenden aufgezeigt werde:

Wortlautauslegung:

## 19

Ausgangspunkt sei, dass § 6a GrEStG keine Legaldefinition für den Begriff des herrschenden Unternehmens im Sinne des Satzes 3 enthalte. Vielmehr sei aus der Wechselbeziehung zum Begriff der abhängigen Gesellschaft zu entnehmen, dass das „Beherrschen“ als begriffliches Gegenstück zur „Abhängigkeit“ der am Umwandlungsvorgang beteiligten Unternehmen zu verstehen sei. Für eine unmittelbare Beteiligung an einer Gesellschaft sei die zivilrechtliche Gesellschafterstellung maßgeblich (unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 18.09.2013 II R 21/12). Bei mittelbaren Beteiligungen scheide ein Rückgriff auf das Zivilrecht aus, weil es zivilrechtlich keine mittelbaren Beteiligungen gebe. Fest stehe, dass die Definition der abhängigen Gesellschaft in § 6a Satz 4 GrEStG ihrerseits auf das Vorliegen einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung am Kapital oder Gesellschaftsvermögen abstelle, diese Begriffe aber selbst nicht legal definiere oder weiter konkretisiere. § 6a GrEStG treffe keine Aussage darüber, wann eine mittelbare Beteiligung vorliege. Insbesondere sei dem Wortlaut keine Einschränkung dahingehend zu entnehmen, dass sich eine mittelbare Beteiligung lediglich aus einer Kette von unmittelbar beteiligten Gesellschaften ergeben könne und Treuhandverhältnisse damit ausgeschlossen seien.

## 20

Es zeige sich, dass sich der Wortlaut des § 6a GrEStG deutlich von dem der übrigen Befreiungsvorschriften und insbesondere vom Wortlaut der §§ 5 und 6 GrEStG unterscheide, die von einer Beteiligung „am Vermögen der Gesamthand“ sprechen würden, während § 6a GrEStG von einer Beteiligung am „Gesellschaftsvermögen“ spreche. Damit sei § 6a GrEStG im Hinblick auf den Wortlaut sehr viel näher an der Regelung in § 1 Abs. 2a GrEStG, die von „Anteilen am Gesellschaftsvermögen“ spreche. Ausweislich der Gesetzesbegründung habe mit § 1 Abs. 2a GrEStG ausdrücklich klargestellt werden sollen, dass im Kontext des § 1 Abs. 2a GrEStG mit dem Begriff „Anteil“ die vermögensmäßige Beteiligung am Gesamthandsvermögen maßgeblich sein solle und gerade nicht – wie bei § 6 GrEStG – die Gesellschafterstellung als dingliche Mitberechtigung (vgl. BT-Drs. 14/6877 vom 07.09.2001, Seite 31). Beim Erwerbstatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG betone die Finanzverwaltung, dass ein mittelbarer Gesellschafterwechsel nicht in Anknüpfung an das Zivilrecht, sondern aus grunderwerbsteuerlicher Sicht zu beurteilen sei und es hierbei darauf ankomme, wer hinter der grundbesitzenden Personengesellschaft unmittelbar beteiligter Gesellschafter sei. Dabei könne eine nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorzunehmende Zurechnungsentscheidung unter Beachtung grunderwerbsteuerrechtlicher Besonderheiten nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO vorzunehmen sein. Ganz explizit würden in diesem Kontext auch Treuhandverhältnisse genannt (vgl. GLE v. 10.05.2022, BStBl. I 2022, S. 801 Tz. 5.1.2). Der Wortlaut des § 6a Satz 4 GrEStG, um den es im hier zu beurteilenden Fall gehe, lehne sich terminologisch wiederum an den Erwerbstatbestanden in § 1 Abs. 2a GrEStG und § 1 Abs. 2b GrEStG an und spreche von einer mittelbaren Beteiligung am „Gesellschaftsvermögen“. Es sei insofern zu differenzieren zwischen der zivilrechtlich unmittelbaren Gesellschafterstellung einerseits und der mittelbaren vermögens- bzw. kapitalmäßigen Beteiligung andererseits, die auf einer wirtschaftlichen Betrachtung beruhe. Eine Beteiligung am Kapital oder Gesellschaftsvermögen schließe demnach nicht die Beteiligung über Treuhandverhältnisse aus; vielmehr sei die Formulierung gerade Ausdruck einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Denn der Gesetzgeber fordere eben keine Beteiligung an der Gesellschaft im Sinne einer zivilrechtlichen Betrachtungsweise, sondern eine Beteiligung am Kapital oder am Gesellschaftsvermögen, die sich auch aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ergeben könne.

## 21

Dies korrespondiere auch mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zu den Ergänzungstatbeständen des § 1 GrEStG: So habe der Bundesfinanzhof im Kontext des § 1 Abs. 2a GrEStG judiziert, dass es „auch

schuldrechtliche Vereinbarungen rechtfertigen, einen Anteil am Gesellschaftsvermögen einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft abweichend von der zivilrechtlichen Zuordnung zum (Alt-)Gesellschafter einem Dritten (fiktiven Neugesellschafter) zuzurechnen“ (unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 09.07.2014, II R 49/12). Demnach könne ein mittelbarer Gesellschafterwechsel auch vorliegen, wenn eine Beteiligung aufgrund schuldrechtlicher Bindungen des unmittelbar beteiligten Gesellschafters aus wirtschaftlicher Perspektive einem Dritten zuzurechnen sei. Wenn eine schuldrechtliche Beteiligung aber einen (mittelbaren) Gesellschafterwechsel begründen könne, müsse eine solche nach Ansicht der Klägerseite auch ausreichen, um eine (mittelbare) Beteiligung zu begründen. Dort, wo der Gesetzeswortlaut auf zivilrechtlich nicht existente mittelbare Beteiligungen abstelle, habe die Rechtsprechung bislang die Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise für erforderlich gehalten. Dies sei auch bei § 6a GrEStG der Fall (unter Hinweis auf: Tigges-Knümann, in: Loose/Broemel/Mörwald, Grunderwerbsteuer im Unternehmen 2023, Rn. 6.86). Die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei vorliegend deshalb zwingend erforderlich bzw. geboten. Da § 6a GrEStG keine eigenständige und unabhängige Definition für den Begriff der mittelbaren Beteiligung am Kapital oder Gesellschaftsvermögen vornehme, erscheine ein Rückgriff auf die Rechtsprechung und das hieraus entwickelte Begriffsverständnis zur Interpretation dieses Begriffs bzw. der „mittelbaren Beteiligung am Kapital oder Gesellschaftsvermögen“ im Sinne von § 1 Abs. 2a GrEStG geradezu zwingend.

Systematische Auslegung:

## 22

Im Kontext des § 1 Abs. 2a GrEStG wende der Bundesfinanzhof zur Auslegung des Begriffs der „mittelbaren Änderung“ bereits seit einigen Jahren eine wirtschaftliche Betrachtungsweise unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck der Regelung an (unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 24.04.2013, II R 17/10, BStBl II 2013, 833; BFH-Urteil vom 09.07.2014, II R 49/12, BStBl II 2016, 57; BFH-Urteil vom 25.11.2015, II R 18/14, BStBl II 2018, 783; BFH-Urteil vom 30.08.2017, II R 39/15, BStBl II 2018, 786). Konkret habe in Fällen der mittelbaren Anteilsübertragung durch Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten eine von den zivilrechtlichen Eigentumsverhältnissen abweichende Zuordnung der (unmittelbaren) Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft zum wirtschaftlichen Eigentümer zu erfolgen. Grundlage für diese abweichende Zuordnung bilde der in § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO kodifizierte Vorrang von wirtschaftlichem vor zivilrechtlichem Eigentum. Dabei sei die Zurechnung aufgrund von wirtschaftlichem Eigentum nicht auf bestimmte Vertragstypen oder bestimmte Sachverhaltsgruppen beschränkt, sodass auch die Vereinbarung eines Treuhandverhältnisses dazu führen könne, dass dem Treugeber die Anteile am Gesellschaftsvermögen (mittelbar) zuzurechnen seien (unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 30.08.2017, II R 39/15, BStBl II 2018, 786).

## 23

§ 6a GrEStG sei in unmittelbarem Zusammenhang mit den Ergänzungstatbeständen des § 1 GrEStG zu sehen. Dies zeige sich bereits an dem expliziten Verweis in § 6a Satz 1 GrEStG auf einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1, Abs. 2 bis 3 oder Abs. 3 GrEStG steuerbaren Rechtsvorgang. Für eine unterschiedliche Auslegung des Begriffs der „mittelbaren Beteiligung“ in den Ergänzungstatbeständen einerseits sowie bei § 6a GrEStG bzw. der Konzernklausel andererseits verbleibe aus Klägersicht kein Raum. Dieses identische Tatbestandsmerkmal sei zwingend korrespondierend, d.h. – wie oben dargelegt – wirtschaftlich auszulegen (unter Hinweis auf: Broemel/Tigges, DStR 2020, S. 2347; Tigges-Knümann, in: Loose/Broemel/Mörwald, Grunderwerbsteuer im Unternehmen 2023, Rn. 6.86). In dem vorliegend zu beurteilenden Fall gehe es zwar nicht um die Frage, wem – zwecks mittelbarer Beteiligung – die (unmittelbaren) Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft zuzuordnen seien. Vielmehr gehe es hierbei um die Zuordnung der (unmittelbaren) Anteile an der im Sinne von § 6a Satz 4 GrEStG mutmaßlich abhängigen Gesellschaft und darum, wer an ihr mittelbar beteiligt sei. Im Ergebnis lasse das zuvor Gesagte aber darauf schließen, dass auch für Zwecke des § 6a GrEStG – und im Einklang mit den Ergänzungstatbeständen – die (unmittelbaren) Anteile an der G KG in Höhe von 100% nicht nur ihrem zivilrechtlichen Eigentümer, der H Treuhand GmbH, sondern auch ihrem wirtschaftlichen Eigentümer, der D KG, zuzuordnen seien. Dass die D KG wirtschaftlicher Eigentümer dieser Anteile sei, ergebe sich aus der Treuhandabrede vom 19.10.1987.

## 24

Ausweislich des Treuhandvertrags vom 19.10.1987 zwischen der H Treuhand GmbH und der D KG habe sich die H Treuhand GmbH in den Ziffern 6 und 7 unter anderem verpflichtet, den Kommanditanteil an der G KG gemäß den Weisungen der D KG zu halten und auch das Stimmrecht in den

Gesellschafterversammlungen der G KG dementsprechend auszuüben. Darüber hinaus sei in Ziffer 8 des Vertrags geregelt, dass sämtliche mit dem Kommanditanteil verbundenen Rechte ausschließlich der D KG zustehen. Diese Vereinbarungen würden auch im handelsrechtlichen Einzel- bzw. Jahresabschluss der D KG zum Ausdruck kommen. In diesem werde der betreffende Kommanditanteil an der G KG seither folgerichtig ausgewiesen respektive bilanziert. Entsprechendes gelte aus ertragsteuerlicher Sicht, wo die G KG im Rahmen des sog. „Treuhandmodells“ wie eine Betriebsstätte der D KG behandelt werde.

## 25

Im Ergebnis könne daher festgehalten werden, dass die D KG durch das in Rede stehende Treuhandverhältnis die G KG sowohl rechtlich als auch tatsächlich „beherrscht“, weshalb die G KG als eine von der D KG abhängige Gesellschaft anzusehen sei.

Historische Auslegung / Auslegung nach Sinn und Zweck der Vorschrift:

## 26

Nach dem Willen des Gesetzgebers hätten sämtliche Umwandlungsvorgänge innerhalb eines Konzerns grundsätzlich von § 6a GrEStG begünstigt werden sollen. Dass der Gesetzgeber hierbei eine wirtschaftliche Betrachtungsweise in das grundsätzlich zivilrechtlich geprägte Grunderwerbsteuergesetz integrieren habe wollen, zeige sich bereits an der Verwendung des Konzernbegriffs in der Gesetzesbegründung und in der amtlichen Überschrift der Regelung („Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern“), denn ein Konzern sei kein zivilrechtlicher Rechtsträger, sondern eine Zusammenfassung mehrerer rechtlich selbstständiger Unternehmen. Deshalb sprächen auch die historische und teleologische Auslegung für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise. Auch stelle sich vorliegend kein Mitnahmeeffekt durch eine kurzfristige Gestaltung ein. Die D KG sei seit Jahrzehnten die (alleinige) Führungsgesellschaft des Konzerns, die an allen in Rede stehenden bzw. involvierten Gesellschaften unmittelbar oder mittelbar zu 100% beteiligt sei.

## 27

§ 6a GrEStG stelle eine Art gesetzgeberisches Korrektiv zu den Ergänzungstatbeständen dar, um eine als unbillig identifizierte grunderwerbsteuerliche Belastung konzerninterner Umstrukturierungsvorgänge zu verhindern. Aufgrund dieses Zusammenspiels zwischen verwirklichtem Tatbestand einerseits und Befreiungsvorschrift andererseits gebiete es der Gesamtzusammenhang der Rechtsordnung, eine gewisse Kohärenz zwischen dem verwirklichten Tatbestand auf der einen Seite und der Befreiungsvorschrift auf der anderen Seite herzustellen. Es widerspreche der Systematik des Zusammenspiels aus Erwerbsstatbestand und Befreiungsvorschrift, wenn bestimmte Strukturen auf der einen Seite für Zwecke der Steuerentstehung eine mittelbare Beteiligung darstellen, dieselben Strukturen jedoch für Zwecke einer potenziellen Steuerbefreiung keine mittelbare Beteiligung begründen sollen.

## 28

Unabhängig davon bestehe im vorliegenden Fall – neben der (wirtschaftlichen) Beteiligung am Gesellschaftsvermögen – auch eine zivilrechtliche Beteiligung der D KG an der G KG, da die D KG nicht nur Treugeberin hinsichtlich des 100%-Kommanditanteils, sondern auch Komplementärin der G KG sei.

## 29

In der mündlichen Verhandlung haben die Prozessbevollmächtigten ergänzend ausgeführt, der enge Zusammenhang zwischen § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG und § 6a GrEStG ergebe sich auch daraus, dass beihilferechtlich die Ausnahmenvorschrift § 6a GrEStG damit gerechtfertigt werde, dass sie lediglich die Fiktion in § 1 GrEStG wieder einschränke.

## 30

Der Klägervertreter beantragt, den Grunderwerbsteuerbescheid vom 21.03.2023 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.10.2023 aufzuheben, die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären und im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.

## 31

Das Finanzamt beantragt, die Klage abzuweisen und im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.

## 32

Im Klageverfahren hat das Finanzamt ergänzend Folgendes ausgeführt:

## 33

Im Grunderwerbsteuerbescheid vom 21.03.2023 und in der Einspruchsentscheidung vom 13.10.2023 sei die C GmbH als Inhaltsadressat angeführt worden, da das Finanzamt von der formwechselnden Umwandlung in die B AG vom 23.01.2023 keine Kenntnis gehabt habe. Zwar sei die C GmbH durch die Umwandlung rechtlich erloschen, da aber im Falle der bloßen formwechselnden Umwandlung von Gesellschaften die Rechtsperson der Gesellschaft identisch bleibe, bezeichneten der Grunderwerbsteuerbescheid und die Einspruchsentscheidung den zutreffenden Adressaten, wenn auch unter Nennung einer nicht mehr aktuellen Rechtsform. Dass beide Bescheide die Klägerin betreffen würden, sei jedoch ohne weiteres erkennbar, weshalb diese wirksam ergangen seien (unter Hinweis auf FG Baden-Württemberg vom 09.12.2008 4 K 1236/07, EFG 1009, 894).

#### **34**

Inhaltlich verweist das Finanzamt auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung.

#### **35**

Wegen des weiteren Vorbringens wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, den Inhalt der Akten sowie auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 03.04.2025 verwiesen.

### **Entscheidungsgründe**

#### **36**

Die Klage ist unbegründet.

I.

#### **37**

Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid vom 21.03.2023 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.10.2023 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Zutreffend ist das Finanzamt davon ausgegangen, dass durch die Abspaltung und Übertragung der Beteiligung an der I Beteiligungs SE und der Beteiligung an der D KG von der G KG auf die F Holding SE der Tatbestand von § 1 Abs. 2b GrEStG verwirklicht wurde und dass diese Übertragung nicht gemäß § 6a GrEStG begünstigt ist.

II.

#### **38**

Die im Grunderwerbsteuerbescheid vom 21.03.2023 und in der Einspruchsentscheidung vom 13.10.2023 erfolgte Bezeichnung des Inhaltsadressaten führt nicht zur Nichtigkeit (§ 125 Abs. 1 Abgabenordnung – AO –) wegen inhaltlicher Unbestimmtheit (§ 119 Abs. 1 AO) der Verwaltungsakte. Zwar ist im Falle einer (Gesamt-)Rechtsnachfolge ein Verwaltungsakt, der sich nicht an den Rechtsnachfolger, sondern an einen nicht mehr existierenden Rechtsvorgänger richtet, unwirksam (vgl. BFH-Beschluss vom 21.10.1985 GrS 4/84, BFHE 145, 110, BStBl II 1986, 230; BFH-Urteile vom 10.04.1987 III R 202/83, BFHE 150, 1, BStBl II 1988, 165; vom 29.01.2003 I R 38/01, BFH/NV 2004, 305; vom 13.10.2005 IV R 55/04, BFHE 211, 387, BStBl II 2006, 404 und vom 25.04.2006 VIII R 46/02, BFH/NV 2006, 2037). Laut Handelsregister wurde die C GmbH (AG Y HRB ...) formwechselnd in die B AG (AG Y HRB ...) umgewandelt (Eintragung im Handelsregister am 23.01.2023). Im Grunderwerbsteuerbescheid vom 21.03.2023 und der Einspruchsentscheidung vom 13.10.2023 wird als Inhaltsadressat aber noch die C GmbH angeführt.

#### **39**

Da im Falle einer – bloß – formwechselnden Umwandlung von Gesellschaften aber die Rechtsperson der Gesellschaft identisch bleibt (vgl. BFH-Beschluss vom 21.10.1985 GrS 4/84, BStBl II 1986, 230), bezeichnen der Grunderwerbsteuerbescheid vom 21.03.2023 und die Einspruchsentscheidung vom 13.10.2023 den zutreffenden Adressaten, wenn auch unter Nennung einer nicht mehr aktuellen Rechtsform (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 26.06.1974 II R 199/72, BFHE 113, 90; BStBl II 1974, 724; BFH-Beschluss vom 18.03.1998 IV B 50/97, BFH/NV 1998, 1255 und BFH-Beschluss vom 11.02.2004 II B 153/02, BFH/NV 2004, 965). Dass mit den streitgegenständlichen Verwaltungsakten die Steuerfestsetzung gegenüber der B AG als Rechtsnachfolgerin der C GmbH erfolgen sollte, war für diese ohne Weiteres erkennbar. Nunmehr hat sich die Rechtsform der Klägerin in die A SE umgewandelt.

III.

#### **40**

Durch die im Rahmen des Abspaltungs- und Übernahmevertrages vom 13.12.2021 erfolgte Übertragung der Beteiligung an der I Beteiligungs SE als auch des 100%-tigen Kommanditanteils an der D KG von der G KG auf die F Holding SE wurde der Tatbestand des § 1 Abs. 2b GrEStG erfüllt.

#### 41

1. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2b GrEStG ist erfüllt, wenn sich innerhalb von zehn Jahren der Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar dergestalt ändert, dass mindestens 90% der Anteile der Gesellschaft auf neue Gesellschafter übergehen. Dabei sind mittelbare Änderungen im Gesellschafterbestand von den an einer Kapitalgesellschaft beteiligten Personengesellschaften durch Multiplikation der Vomhundertsätze der Anteile der Gesellschaft anteilig zu berücksichtigen. Eine unmittelbar beteiligte Kapitalgesellschaft gilt in vollem Umfang als neue Gesellschafterin, wenn an ihr mindestens 90% der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen. Bei mehrstufigen Beteiligungen gilt dies auf der Ebene jeder mittelbar beteiligten Kapitalgesellschaft entsprechend. Die Vorschrift ist auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 30.06.2021 verwirklicht wurden, mithin auf den vorliegenden Erwerbsvorgang vom 13.12.2021.

#### 42

2. Die Rechtsvorgängerin der Klägerin, die C GmbH, war als Kapitalgesellschaft vorliegend Eigentümerin mehrerer Grundstücke in der Gemarkung X, FlNr. 1, 2, 3 und 4, eingetragen im Grundbuch des Amtsgerichts Y für X, Blatt ..., ..., ... und ....

#### 43

Die mit Abspaltungs- und Übernahmevertrag vom 13.12.2021, URNr. x/... der Notarin J, gemäß § 1 im Wege der Abspaltung zur Aufnahme gemäß § 123 Abs. 2 Nr. 1 UmwG erfolgte Übertragung der gesamten Kommanditbeteiligung der übertragenden Gesellschaft (G KG) an der D KG auf die F Holding SE (vgl. § 3 Nr. 1 b des Vertrages) sowie der gesamten Aktien der übertragenden Gesellschaft (G KG) an der I Beteiligungs SE mit dinglicher Wirkung zum Zeitpunkt der Eintragung der Abspaltung in das Handelsregister (13.04.2022) unterliegt nach § 1 Abs. 2b GrEStG der Grunderwerbsteuer. Diese Übertragung erfüllt den Erwerbstatbestand von § 1 Abs. 2b GrEStG, da sich durch die Abspaltung die Beteiligung am Vermögen der D KG, die ihrerseits die Anteile an der grundbesitzenden C GmbH hält, zu 100% unmittelbar geändert hat (vorher: G KG; nachher: F Holding SE) und dies zu einer mittelbaren Änderung im Gesellschafterbestand der an der C GmbH als Kapitalgesellschaft beteiligten Personengesellschaft (der D KG) führt, (vgl. hierzu: Meßbacher-Hönsch, in: Viskorf, GrEStG, 21. Aufl. 2024, § 1 Rn. 983). Hierdurch wurde die D KG fiktiver neuer Gesellschafter im Sinne von § 1 Abs. 2b Satz 2 GrEStG, so dass sich auch der Gesellschafterbestand der Rechtsvorgängerin der Klägerin (fiktiv) zu 100% geändert hat. Die Eintragung der Abspaltung in das Handelsregister des übertragenden Rechtsträgers erfolgte am 13.04.2022.

#### 44

Die Grunderwerbsteuer ist mit der Eintragung der Abspaltung im Handelsregister des übertragenden Rechtsträgers – also am 13.04.2022 – entstanden.

#### 45

3. Bemessungsgrundlage ist gemäß § 8 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG der Grundbesitzwert im Sinne des § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Bewertungsgesetz (BewG) in Verbindung mit § 157 Abs. 1 bis 3 BewG. Dieser wird von der Bewertungsstelle des Belegenhheitsfinanzamts gesondert festgestellt. Da der Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts zum Zeitpunkt der Festsetzung der Grunderwerbsteuer noch nicht vorlag, hat das beklagte Finanzamt die Steuer nach § 155 Abs. 2 AO in Verbindung mit § 162 Abs. 5 AO vorab aufgrund eines geschätzten Werts von 2.644.226 € festgesetzt. Gegen die Höhe dieses Schätzwerts an sich hat die Klägerin keine Einwendungen erhoben.

#### IV.

#### 46

Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG sind vorliegend nicht erfüllt.

#### 47

1. Nach § 6a Satz 1 GrEStG wird für einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1, Abs. 2 bis 3 oder Abs. 3a GrEStG steuerbaren Rechtsvorgang aufgrund einer Umwandlung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 UmwG, einer Einbringung oder eines anderen Erwerbsvorgangs auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage die Steuer nicht erhoben. Die Nichterhebung der Steuer setzt voraus, dass an dem Umwandlungsvorgang ausschließlich ein



herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind (§ 6a Satz 3 GrEStG). Im Sinne von Satz 3 abhängig ist eine Gesellschaft, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Umwandlungsvorgang (Vorbehaltensfrist) und fünf Jahren nach dem Umwandlungsvorgang (Nachbehaltensfrist) unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95% ununterbrochen beteiligt ist (§ 6a Satz 4 GrEStG). Der Anwendungsbereich des § 6a GrEStG ist nicht auf Unternehmen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes beschränkt (vgl. BFH-Urteil vom 22.08.2019 II R 18/19, BFHE 266, 379, BStBl II 2020, 352).

#### 48

a) Welches Unternehmen „herrschendes Unternehmen“ und welche Gesellschaft „abhängige Gesellschaft“ im Sinne dieser Vorschrift ist, richtet sich nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (vgl. BFH-Urteil vom 28.09.2022 II R 13/20, BStBl II 2023, 666) nach dem jeweiligen Umwandlungsvorgang, für den die Steuer nach § 6a Satz 1 GrEStG nicht erhoben werden soll. Soweit das Gesetz von einem herrschenden Unternehmen spricht, ist zunächst – soweit vorhanden – das am steuerbaren Umwandlungsvorgang unmittelbar beteiligte Unternehmen gemeint. Unerheblich ist daher, ob bei mehrstufigen Beteiligungen das herrschende Unternehmen selbst von einem oder weiteren Unternehmen abhängig ist. Ebenso wenig ist maßgebend, ob bei abhängigen Gesellschaften weitere Gesellschaften vom herrschenden Unternehmen abhängen, wenn diese Unternehmen oder Gesellschaften selbst nicht am Umwandlungsvorgang beteiligt sind.

#### 49

Diese Auslegung folgt nach Ansicht des Bundesfinanzhofes dem Wortlaut des § 6a Satz 3 GrEStG, der ausdrücklich an den in Satz 1 genannten Rechtsvorgang anknüpft und verlangt, dass „an dem dort genannten Rechtsvorgang“ ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften „beteiligt sind“. Sind ausgehend von dem steuerbaren Rechtsvorgang nach § 6a Satz 1 GrEStG bereits ein herrschendes Unternehmen und eine abhängige Gesellschaft beteiligt, ist die erste Alternative des § 6a Satz 3 GrEStG erfüllt und es bedarf keines Rückgriffs auf die zweite Alternative. Das gilt unabhängig davon, ob noch weitere herrschende Unternehmen und/oder abhängige Gesellschaften vorhanden wären.

#### 50

Die Auslegung entspricht nach der Urteilsbegründung der Systematik des § 6a GrEStG. Danach wird in Satz 1 der steuerbare Rechtsvorgang, für den die Steuer nicht erhoben wird, definiert. Satz 3 gibt sodann einen Rahmen vor, wonach Satz 1 nur gilt, wenn an dem Rechtsvorgang ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind. Satz 4 definiert im Anschluss die abhängige Gesellschaft und damit mittelbar das herrschende Unternehmen. Wie in Satz 4 wörtlich angeführt, bezieht sich die dortige Definition nur darauf, unter welchen Voraussetzungen eine Gesellschaft als abhängig im Sinne des Satzes 3 anzusehen ist. Durch Satz 4 wird aber der allein durch Satz 3 bestimmte Anwendungsbereich des § 6a Satz 1 GrEStG weder erweitert noch eingegrenzt.

#### 51

„Beteiligt“ am Umwandlungsvorgang im Sinne des § 6a Satz 3 GrEStG sind nur diejenigen Rechtsträger, deren Vermögen unmittelbar von der Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge betroffen ist, d.h. diejenigen, die Vermögen verlieren/übertragen und diejenigen, die Vermögen aufnehmen. Mittelbar betroffene Anteilseigner/Gesellschafter sind nicht in diesem Sinne am Umwandlungsvorgang beteiligt (vgl. Kugelmüller-Pugh in Viskorf, GrEStG-Kommentar, 21. Aufl., § 6a, Rn. 72).

#### 52

b) Unter Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall sind an der vorliegenden Abspaltung zur Aufnahme gemäß § 123 Abs. 2 Nr. 1 UmwG erfolgten Übertragung der gesamten Kommanditbeteiligung an der D KG die G KG einerseits sowie die F Holding SE andererseits (unmittelbar) beteiligt. Die G KG verliert bzw. überträgt Vermögen, konkret den Kommanditanteil an der D KG. Dieses Vermögen wird von der F Holding SE in ihrer Eigenschaft als übernehmender Rechtsträger aufgenommen.

#### 53

An diesem Umwandlungsvorgang sind nicht bereits ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere abhängige Gesellschaften unmittelbar beteiligt, da die Anteile an der F Holding SE nicht von der G KG, sondern von der D KG gehalten werden, so dass die erste Alternative von § 6a Satz 3 GrEStG nicht erfüllt ist.

#### 54

c) Demzufolge ist zu prüfen, ob die zweite Alternative von § 6a Satz 3 GrEStG erfüllt ist, d.h. mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften an dem Umwandlungsvorgang, für den die Steuer nach § 6a Satz 1 GrEStG nicht erhoben werden soll, beteiligt sind. Als herrschendes Unternehmen kommt auf der nächsten Beteiligungsebene die D KG in Betracht, da diese seit mehr als fünf Jahren vor dem in Rede stehenden Rechtsvorgang am Kapital der F Holding SE zu 100% beteiligt ist. Am Gesellschaftsvermögen bzw. Kapital der G KG ist die D KG jedoch nicht unmittelbar beteiligt, da die Kommanditanteile an dieser Gesellschaft von der H Treuhand GmbH gehalten werden.

#### 55

2. Die D KG ist in Bezug auf die G KG kein herrschendes Unternehmen im Sinne des § 6a Satz 3 GrEStG, da die G KG nicht von dieser im Sinne des § 6a Satz 4 GrEStG abhängig ist. Zur Überzeugung des Gerichts ergibt sich die Definition dessen, was als herrschendes Unternehmen im Sinne des § 6a GrEStG zu verstehen ist, unmittelbar aus § 6a GrEStG selbst und nicht aus einer Anlehnung der Auslegung an die Erwerbsstatbestände des § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG.

#### 56

a) § 6a GrEStG knüpft für die Frage, wann eine Gesellschaft von einem herrschenden Unternehmen abhängig ist, an die Beteiligung am Kapital oder Gesellschaftsvermögen des herrschenden Unternehmens an der Gesellschaft und deren Dauer an. Umgekehrt bzw. folgerichtig liegt ein herrschendes Unternehmen im Sinne des § 6a GrEStG vor, wenn von ihm ein oder mehrere Gesellschaften im Sinne des § 6a GrEStG abhängig sind. Was herrschend ist, bestimmt sich logisch in Wechselwirkung dazu, was abhängig ist (vgl. Urteil des FG Niedersachsen vom 09.07.2014 7 K 135/12, EFG 2015, 1739; Kugelmüller-Pugh in Viskorf, GrEStG, 21. Aufl., § 6a, Rz. 81). Diese Auslegung entspricht dem in der Gesetzesbegründung wiedergegebenen und in der Überschrift des § 6a GrEStG zum Ausdruck gekommenen Sinn und Zweck des Gesetzes, „Umstrukturierungen im Konzern“ zu erleichtern.

#### 57

b) Die Abhängigkeit der am Umwandlungsvorgang beteiligten Gesellschaften setzt nach § 6a Satz 4 GrEStG eine qualifizierte Beteiligung des herrschenden Unternehmens an der oder den abhängigen Gesellschaften in Höhe von mindestens 95% voraus, die über den gesamten (insgesamt zehnjährigen) Vor- und Nachbehaltenszeitraum bestanden haben muss. Damit löst sich § 6a GrEStG von den steuerbegründenden Tatbeständen des § 1 GrEStG und verwendet einen eigenständigen, auf typisierender Betrachtung beruhenden Begriff des „Beherrschens“ und der „Abhängigkeit“ (so auch FG München im Urteil vom 22.10.2014 4 K 37/12, EFG 2015, 243). Liegen die Voraussetzungen des Satzes 4 der Vorschrift vor, nämlich eine Beteiligung von mindestens 95% im Vor- und Nachbehaltenszeitraum, so liegen entsprechende Beherrschungs- und Abhängigkeitsverhältnisse vor.

#### 58

c) Nach Ansicht des erkennenden Senates ist die D KG aufgrund des zwischen der H Treuhand GmbH und der D KG geschlossenen Treuhandvertrages vom 19.10.1987 nicht mittelbar am Kapital oder Gesellschaftsvermögen der G KG im Sinne von § 6a Satz 4 GrEStG beteiligt, auch wenn sich die H Treuhand GmbH in den Ziffern 6 und 7 unter anderem verpflichtet hat, den Kommanditanteil an der G KG gemäß den Weisungen der D KG zu halten und auch das Stimmrecht in den Gesellschafterversammlungen der G KG dementsprechend auszuüben.

#### 59

d) Die Abhängigkeit der am Umwandlungsvorgang beteiligten Gesellschaften setzt nach § 6a Satz 4 GrEStG eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung des herrschenden Unternehmens am Kapital oder Gesellschaftsvermögen der abhängigen Gesellschaften in Höhe von mindestens 95% voraus. Unter welchen Voraussetzungen eine mittelbare Beteiligung vorliegt, ist unter Berücksichtigung von Wortlaut sowie Sinn und Zweck des § 6a GrEStG vorzunehmen.

#### 60

aa) Gegen die Annahme einer mittelbaren Beteiligung der D KG am Gesellschaftsvermögen bzw. Kapital der G KG infolge allein einer wirtschaftlichen Zurechnung der Anteile spricht bereits der Gesetzeswortlaut. § 6a GrEStG knüpft für die Frage, wann eine Gesellschaft von einem herrschenden Unternehmen abhängig ist, an die qualifizierte Beteiligung am Kapital oder Gesellschaftsvermögen des herrschenden Unternehmens an der (abhängigen) Gesellschaft und deren Dauer an. Der Senat folgt insoweit nicht der Rechtsmeinung der Klägerin, dass der Begriff der „mittelbaren Beteiligung am Kapital oder Gesellschaftsvermögen“ im Tatbestand von § 6a Satz 4 GrEStG so weit auszulegen ist, dass auch die infolge eines Treuhandvertrages allein aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten gegebene vermögensmäßige Beteiligung an einer Gesellschaft ein Abhängigkeitsverhältnis im Sinne von § 6a Satz 4 GrEStG begründet. Soweit die Klägerin diesbezüglich auf die Vereinbarungen im Treuhandvertrag vom 19.10.1987 abstellt und auf die ertragsteuerliche Erfassung der Kommanditanteile an der G KG im Jahresabschluss der D KG, kommt es darauf nach Ansicht des Senates nicht an. Eine Anknüpfung an bilanzielle oder ertragsteuerliche Gegebenheiten ist der Grunderwerbsteuer als Verkehrssteuer grundsätzlich fremd (vgl. BFH-Urteil vom 21.08.2019 II R 19/19, BFHE 266, 343, BStBl II 2020, 337).

## 61

bb) Eine mittelbare Beteiligung am Kapital oder Gesellschaftsvermögen einer Gesellschaft in Höhe von mindestens 95% liegt dann vor, wenn auf jeder Stufe mindestens eine kapital- oder vermögensmäßige Beteiligung in dieser Höhe besteht (vgl. Kugelmüller-Pugh in Viskorf, GrEStG, 21. Aufl., § 6a, Rn. 97). Das Gesetz fordert demnach erkennbar das Vorliegen einer Beteiligung am Kapital oder Gesellschaftsvermögen. Für eine unmittelbare Beteiligung an einer Gesellschaft im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes ist die zivilrechtliche Gesellschafterstellung maßgeblich (vgl. BFH-Urteil vom 18.09.2013, II R 21/12, BStBl II 2014, 326).

## 62

Für die mittelbare Beteiligung im Sinne von § 6a Satz 4 GrEStG ist nach Ansicht des Senates eine Kette von unmittelbar beteiligten Gesellschaften zu fordern, d.h. also eine mehrstufige Beteiligungskette. Sind mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften am Umwandlungsvorgang beteiligt, ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (vgl. BFH-Urteil vom 28.09.2022 II R 13/20, BStBl II 2023, 666) ausgehend von dem Umwandlungsvorgang der in der Beteiligungskette am nächsten stehende (unterste) Rechtsträger, der die Voraussetzungen nach § 6a Satz 3 und 4 GrEStG erfüllt, das herrschende Unternehmen. Dabei ist unerheblich, ob bei mehrstufigen Beteiligungen das herrschende Unternehmen selbst von einem oder weiteren Unternehmen abhängig ist. Eine mittelbare Beteiligung aufgrund einer allein vorhandenen wirtschaftlichen Zurechnung von Anteilen ist dieser mehrstufigen Beteiligungskette im Sinne von § 6a GrEStG und dem Rangverhältnis innerhalb der Beteiligungskette, so wie dieses vom Bundesfinanzhof im Urteil vom 28.09.2022 näher bestimmt wurde, fremd. § 6a Satz 3 GrEStG, der ausdrücklich an den in Satz 1 genannten Rechtsvorgang anknüpft verlangt, dass „an dem dort genannten Rechtsvorgang“ ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften „beteiligt sind“. Letztendlich muss sich zur Überzeugung des erkennenden Senates die „Beteiligung am Rechtsvorgang“ im Sinne von § 6a Satz 1 GrEStG bei mittelbaren Beteiligungen über eine Beteiligungskette von unmittelbar beteiligten Unternehmen ergeben, um dem Tatbestandsmerkmal gerecht zu werden. Davon geht wohl auch die Finanzverwaltung in den „Gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung des § 6a Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) vom 25.05.2023“, BStBl I 2023, 995, Tz. 3.2.1 aus, wenngleich den Ausführungen nicht zweifelsfrei zu entnehmen ist, ob damit eine abschließende Regelung gemeint ist. Der Senat ist an den Ländererlass nicht gebunden.

## 63

cc) Im Rahmen der Anwendung von § 5 und § 6 GrEStG hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 12.01.2022, Az. II R 16/20, entschieden, dass ein Treuhandverhältnis allein nicht ausreicht, um einem Treugeber im Rahmen von §§ 5, 6 GrEStG eine Beteiligung am Vermögen einer Gesamthand – sei es unmittelbar, sei es mittelbar über eine weitere Gesamthand – zuzurechnen. Denn nicht der Treugeber, sondern der Treuhänder sei – für das Grunderwerbsteuerrecht allein maßgebend – zivilrechtlich am Vermögen der Gesamthand beteiligt. § 39 Abs. 2 AO mit seiner wirtschaftlichen Betrachtungsweise gelte in diesen Fällen nicht (vgl. BFH-Beschlüsse vom 14.12.1988 II B 134/88, BFH/NV 1990, 59, und vom 08.08.2000 II B 134/99, BFH/NV 2001, 66, sowie BFH-Urteil vom 12.01.2022 II R 16/20, BFHE 276, 230, BStBl II 2022, 272).

## 64

Die Notwendigkeit einer erweiternden Auslegung des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG wurde vom Bundesfinanzhof bei einem Erwerb nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG – anders als im Bereich des § 1 Abs. 2a GrEStG (vgl. BFH-Urteil in BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917) – nicht gesehen. Die Erwägungen, die der Bundesfinanzhof bei den Erwerbsstatbeständen des § 1 Abs. 2a, Abs. 3 GrEStG zur Bestimmung einer zivilrechtlich nicht vorgesehenen mittelbaren Gesellschafterstellung bzw. eines mittelbaren Anteilserwerbs angestellt hat (vgl. dazu BFH-Urteile vom 04.03.2020 II R 2/17, BFHE 270, 240, BStBl II 2020, 511, und vom 27.05.2020 II R 45/17, BFHE 270, 247, BStBl II 2021, 315; BFH-Beschluss vom 22.01.2019 II B 98/17, BFH/NV 2019, 412), würden sich bei der Bestimmung der Beteiligung an einer Gesamthand nicht stellen und könnten daher nicht auf § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG übertragen werden.

## 65

Zwar ist der Klägerseite zuzustimmen, dass § 6 GrEStG und § 6a GrEStG unterschiedliche Sachverhaltskonstellationen im Blick haben. Während die Norm des § 6 GrEStG die individuelle Berechtigung am Grundstück der gesamthänderischen Mitberechtigung gleichsetzt, hat die Regelung in § 6a GrEStG zum Zweck, Konzernstrukturen zu begünstigen. In diesem Zusammenhang kommt es darauf an, ob die an dem zu begünstigenden Rechtsvorgang beteiligten Unternehmen bzw. Gesellschaften herrschend respektive abhängig sind. Zu diesem Zweck normiert § 6a Satz 4 GrEStG jedoch die Notwendigkeit der Beteiligung des herrschenden Unternehmens am Kapital oder Gesellschaftsvermögen des abhängigen Unternehmens, vorliegend die Beteiligung der D KG am Gesellschaftsvermögen der G KG. Am Vermögen der G KG ist die Treugeberin, die D KG, jedoch zivilrechtlich nicht beteiligt, auch nicht mittelbar, über eine gestufte Beteiligungskette. Im Rahmen der Steuerbefreiungsvorschrift des § 6 GrEStG hat der Bundesfinanzhof bereits entschieden, dass ein Treuhandverhältnis allein nicht ausreicht, um einem Treugeber im Rahmen von §§ 5, 6 GrEStG eine Beteiligung am Vermögen einer Gesamthand – sei es unmittelbar, sei es mittelbar über eine weitere Gesamthand – zuzurechnen. Die im Rahmen von §§ 5, 6 GrEStG vorgenommene restriktive Auslegung von Befreiungsvorschriften gilt nach Ansicht des Senats auch für die Auslegung von § 6a GrEStG.

## 66

dd) § 6a GrEStG wurde gegenüber der Entwurfsfassung (vgl. BT-Drucks. 17/15) strukturell zu einer reinen Konzernklausel fortentwickelt. Sah die Entwurfsfassung noch eine grundsätzliche Begünstigung von Umwandlungsvorgängen unabhängig von einer Konzernzugehörigkeit der beteiligten Rechtsträger vor, wurde in die endgültige Fassung als zusätzliche Voraussetzung aufgenommen, dass an der Umstrukturierung ausschließlich Konzernunternehmen beteiligt sind. Dies ergibt sich auch aus der Überschrift des § 6a GrEStG, der „Steuervergünstigungen bei Umstrukturierungen im Konzern“ vorsieht. Die Vergünstigung des § 6a GrEStG soll demnach auf Rechtsvorgänge innerhalb eines zeitlich gefestigten, durch ein Beherrschungsverhältnis gekennzeichneten Konzernverbunds beschränkt werden. Diese Einschränkung auf den Konzernverbund und der Charakter von § 6a GrEStG als Ausnahmenvorschrift (Steuervergünstigung für einen an sich steuerbaren Vorgang) müssen nach Ansicht des Senates bei der Auslegung des Tatbestandsmerkmals „mittelbare Beteiligung am Kapital oder Gesellschaftsvermögen“ von § 6a GrEStG Berücksichtigung finden. Für eine Bestimmung des Konzernverbundes infolge einer wirtschaftlichen Betrachtung geben weder der Wortlaut der Vorschrift noch der Wille des Gesetzgebers ausreichend Anhaltspunkte. § 6a GrEStG löst sich gerade von den steuerbegründenden Tatbeständen und verwendet einen eigenständigen, auf typisierender Betrachtung beruhenden Begriff des „Beherrschens“ und der „Abhängigkeit“.

## 67

Soweit die Prozessbevollmächtigten der Klägerin darauf abstellen, dass erst mit dem OGAW-IV-UmsG der Gesetzeswortlaut von § 6a Satz 4 GrEStG angepasst wurde, um der Tatsache Rechnung zu tragen, dass in komplexen Unternehmensstrukturen neben Kapitalgesellschaften auch Personengesellschaften eingebunden sind und es (zivilrechtlich) keine Beteiligung am Kapital einer Personengesellschaft gibt (vgl. BT-Drs. 17/4510 v. 24.01.2011, S. 97) und dass der Gesetzgeber dabei nicht auf die (bereits vorhandene) Diktion des § 6 GrEStG, sondern stattdessen auf die Wortwahl in § 1 Abs. 2a GrEStG zurückgegriffen hat, lässt sich nach Ansicht des Senates keine wirtschaftliche Betrachtungsweise zweifelsfrei herauslesen. Denn in der Gesetzesbegründung zur Neufassung von § 6a Satz 4 GrEStG heißt es an dieser Stelle weiter, dass die vermögensrechtlichen und sonstigen Bindungen einer Mitgliedschaft in einer Personengesellschaft „in

Bezug auf das Vermögen in erster Linie sachenrechtlicher Art sind“. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise lässt sich daraus gerade nicht ableiten.

**68**

ee) Schließlich führt auch der Hinweis des Prozessbevollmächtigten in der mündlichen Verhandlung, dass die Ausnahmegvorschrift des § 6a GrEStG beihilferechtlich damit gerechtfertigt worden sei, dass sie lediglich die Fiktion in § 1 GrEStG wieder einschränke, nach Ansicht des Senates nicht zu einer „weiten“ Auslegung des Tatbestandes von § 6a GrEStG. Vielmehr hat der EuGH die Nichteinstufung des § 6a GrEStG als Beihilfe vor allem damit begründet, dass die Vermeidung einer Doppelbesteuerung und damit einer übermäßigen Besteuerung es rechtfertigen kann, dass die Steuerbefreiung auf Umwandlungsvorgänge zwischen Gesellschaften beschränkt wird, die während eines ununterbrochenen Mindestzeitraums von fünf Jahren vor und fünf Jahren nach diesem Vorgang durch eine Beteiligung von mindestens 95% miteinander verbunden sind (EuGH-Urteil A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024, Rn 50) und legt die Vorschrift ebenfalls eher eng aus. Auch hier wird von einer „Verbundenheit“ der Gesellschaften über ein Beteiligungsverhältnis ausgegangen und nicht von einer Zurechnung von Anteilen aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

**69**

ff) Im Streitfall ist die D KG in Bezug auf die G KG kein herrschendes Unternehmen im Sinne des § 6a Satz 4 GrEStG, da Anteile an der G KG unmittelbar von der H Treuhand GmbH gehalten werden und die D KG auch nicht über ein gestuftes Beteiligungsverhältnis an H Treuhand GmbH beteiligt ist.

**70**

gg) Der Senat folgt nicht der Rechtsmeinung der Klägerin, dass die im Kontext des § 1 Abs. 2a GrEStG ergangene Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zur Auslegung des Begriffs der „mittelbaren Änderung“, die bereits seit einigen Jahren eine wirtschaftliche Betrachtungsweise unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck der Regelung zulässt (vgl. BFH-Urteil vom 24.04.2013, II R 17/10, BStBl II 2013, 833; BFH-Urteil vom 09.07.2014, II R 49/12, BStBl II 2016, 57; BFH-Urteil vom 25.11.2015, II R 18/14, BStBl II 2018, S. 783 und BFH-Urteil vom 30.08.2017, II R 39/15, BStBl II 2018, S. 786), auf die Auslegung von § 6a GrEStG zu übertragen ist. Dies ergibt sich zunächst bereits daraus, dass es sich bei § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG um steuerbegründende Tatbestände und bei § 6a GrEStG um eine Steuerbegünstigung für einen Umwandlungsvorgang im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 Umwandlungsgesetz, der nach § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG steuerbar ist, handelt, also mithin um eine Steuerbegünstigungsvorschrift. Der Begriff der mittelbaren Beteiligung im Sinne von § 6a GrEStG ist daher nicht in Anlehnung an die zu § 1 Abs. 2a GrEStG ergangene Rechtsprechung zur „mittelbaren Änderung“ im Gesellschafterbestand auszulegen.

**71**

In den vom Bundesfinanzhof zur Auslegung von § 1 Abs. 2a GrEStG ergangenen Urteilen ging es um die Frage, wann eine mittelbare Änderung im Gesellschafterbestand einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft vorliegt und wem die (unmittelbaren) Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft zuzuordnen sind. Im Rahmen der Auslegung von § 1 Abs. 2a GrEStG hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass es auch schuldrechtliche Vereinbarungen rechtfertigen, einen Anteil am Gesellschaftsvermögen einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft abweichend von der zivilrechtlichen Zuordnung zum (Alt-)Gesellschafter einem Dritten (fiktiver Neugesellschafter) zuzurechnen (vgl. BFH-Urteil vom 09.07.2014 II R 49/12, BFHE 246,215, BStBl II 2016, 57). Demnach kann ein mittelbarer Gesellschafterwechsel auch vorliegen, wenn eine Beteiligung aufgrund schuldrechtlicher Bindungen des unmittelbar beteiligten Gesellschafters aus wirtschaftlicher Perspektive einem Dritten zuzurechnen ist. Dies ist in Fällen der mittelbaren Anteilsübertragung durch Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten auf einen Dritten der Fall. Hier hat eine von den zivilrechtlichen Eigentumsverhältnissen abweichende Zuordnung der (unmittelbaren) Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft zum wirtschaftlichen Eigentümer zu erfolgen.

**72**

Im vorliegend zu beurteilenden Fall geht es nicht um die Frage, wem die (unmittelbaren) Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft – zwecks mittelbarer Beteiligung – zuzuordnen sind. Vielmehr geht es hierbei um die Zuordnung der (unmittelbaren) Anteile an der im Sinne von § 6a Satz 4 GrEStG mutmaßlich abhängigen Gesellschaft aufgrund wirtschaftlicher Betrachtungsweise an einen Treugeber und die Frage, ob hierdurch eine mittelbare Beteiligung im Sinne von § 6a Satz 4 GrEStG begründet wird. Nach Auffassung

des erkennenden Senates betrifft diese Fragestellung nicht eine Konstellation, die mit den vom Bundesfinanzhof im Rahmen von § 1 Abs. 2a GrEStG entschiedenen Fallkonstellationen vergleichbar ist.

V.

**73**

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, nach der die unterlegene Klägerin die Kosten des Verfahrens zu tragen hat.

VI.

**74**

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) der Frage zugelassen, ob die in § 6a Satz 4 GrEStG normierte (mittelbare) Beteiligung am Kapital oder Gesellschaftsvermögen eine Beteiligung allein über ein Treuhandverhältnis ausschließt.