

Grunderwerbsteuer

Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder

Erwerbsvorgänge im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG im Zusammenhang mit Treuhandgeschäften und Auftragswerben bzw. Geschäftsbesorgungen

vom 19. September 2018

Treuhandgeschäfte sowie Erwerbsvorgänge durch Auftragnehmer bzw. Geschäftsbesorger erlangen für die Grunderwerbsteuer Bedeutung, wenn sie Anteile einer Gesellschaft mit inländischem Grundbesitz betreffen.

Einen typischen Treuhandvertrag gibt es bürgerlich-rechtlich nicht. Infolgedessen muss der Inhalt der Treuhandabrede stets im Einzelfall sachverhaltsbezogen festgestellt und grunderwerbsteuerrechtlich gewürdigt werden.

Treuhänder bzw. Treunehmer ist grundsätzlich, wer von einem anderen, dem Treugeber, Vermögensrechte (z.B. an Gesellschaftsanteilen) zu eigenem Recht erworben hat und diese Rechte zwar im eigenen Namen, aber nicht (ausschließlich) im eigenen Interesse ausübt.

Der unentgeltliche Auftrag (§ 662 BGB) sowie der entgeltliche Geschäftsbesorgungsvertrag (§ 675 Abs. 1 BGB) verpflichten den Auftragnehmer bzw. Geschäftsbesorger, ein ihm vom Auftraggeber bzw. Geschäftsherrn übertragenes Geschäft, z. B. den Erwerb und/oder die Verwertung von Gesellschaftsanteilen, für diesen vorzunehmen. Ob ein solches Auftrags- bzw. Geschäftsbesorgungsverhältnis vorliegt, kann jeweils nur im Einzelfall festgestellt werden.

Zu den Grundfällen im Zusammenhang mit der Begründung, Übertragung oder Rückgängigmachung von Treuhand- und Auftrags- bzw. Geschäftsbesorgungsverhältnissen gilt Folgendes:

1. Ein Gesellschafter überträgt mindestens 95 % der Anteile an einer Gesellschaft auf einen Treuhänder.

1.1. Der Treuhänder wird Inhaber des für eine Anteilsübertragung im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG erforderlichen Quantums der Gesellschaftsanteile. Der Rechtsvorgang unterliegt der Steuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG, wenn für den Treuhänder durch Rechtsgeschäft ein Anspruch auf Übertragung begründet wird. Das ist regelmäßig bei der im Interesse des Treuhänders begründeten sog. eigennützigen Treuhand der Fall (z. B. Sicherungstreuhand, eigennützige Verwaltungstreuhand im Interesse der Gläubiger des Treugebers). Handelt es sich aus der Sicht des Treuhänders um eine sog. uneigennützige Treuhand (z. B. Liquidationstreuhand), besteht regelmäßig auf Grund der Vereinbarung nur die Pflicht des Treuhänders aus Auftrag oder Geschäftsbesorgungsvertrag (§§ 662, 675 Abs. 1 BGB), die Übertragung der Anteile anzunehmen, nicht aber das Recht, diese zu verlangen. Mangels Übertragungsanspruchs des Treuhänders unterliegt die Übertragung der Anteile bei der sog. uneigennützigen Treuhand daher der Steuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG.

1.2. Erwächst dem Treugeber bei einem uneigennützigen Treuhandverhältnis gleichzeitig mit der Übertragung der Anteile ein Rückübertragungsanspruch aus § 667 BGB, wird dadurch, dass dieser Anspruch nicht rechtsgeschäftlich begründet wurde, sondern kraft Gesetzes entsteht, der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG nicht erfüllt. Wird bei eigennützigen Treuhandverhältnissen rechtsgeschäftlich eine aufschiebend bedingte Rückübertragungsverpflichtung begründet, entsteht die Steuer aus § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG nach § 14 Nr. 1 GrEStG

erst mit Bedingungseintritt.

1.3. Es kommen folgende weitere Erwerbsvorgänge in Betracht:

1.3.1. Der Treuhänder überträgt die Anteile auf den Treugeber zurück.

Beruhet die Rückübertragung auf rechtsgeschäftlich begründeter aufschiebend bedingter Verpflichtung, entsteht die Steuer aus § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG (vgl. unter 1.2.). Erfolgt sie in Erfüllung des dem Treugeber zustehenden Herausgabeanspruchs (§ 667 BGB), so unterliegt der Vorgang der Steuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG, und zwar bezüglich aller der Gesellschaft gehörenden Grundstücke. Bei Erfüllung der jeweiligen Tatbestandsvoraussetzungen ist § 3 Nr. 8 Satz 1 GrEStG ebenso anwendbar wie § 16 Abs. 2 GrEStG, allerdings jeweils nur insoweit, als die Grundstücke bereits bei der Anteilsübertragung auf den Treuhänder zum Vermögen der Gesellschaft gehörten und in diesem verblieben waren.

1.3.2. Der Treugeber verzichtet auf seinen Herausgabeanspruch bzw. vor Bedingungseintritt auf den rechtsgeschäftlich begründeten Rückübertragungsanspruch.

Ein Rechtsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG wird dadurch nicht verwirklicht.

1.3.3. Der Treuhänder überträgt die ihm übertragenen mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft im Einvernehmen mit dem Treugeber auf einen Dritten; das Treuhandverhältnis erlischt.

1.3.3.1. Der Steuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG unterliegt das Rechtsgeschäft, durch das der Dritte den Anspruch auf Übertragung von mindestens 95% der Anteile der Gesellschaft erwirbt. Beruht die Anteilsübertragung nicht

auf einem hierauf gerichteten Rechtsgeschäft, so unterliegt sie der Steuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG.

1.3.3.2. Ein weiterer grunderwerbsteuerbarer Vorgang wird durch die Auflösung des Treuhandverhältnisses nicht verwirklicht.

1.3.3.3. Für den durch die Begründung des Treuhandverhältnisses verwirklichten Erwerbsvorgang kommt § 16 Abs. 2 GrEStG nicht zur Anwendung, weil keine Rückübertragung der Anteile auf den Treugeber erfolgt.

1.3.4. Der Treugeber überträgt seine Rückübertragungsansprüche in Bezug auf die treuhänderisch gehaltenen mindestens 95 % der Anteile auf einen Dritten (Treugeberwechsel).

Der Rechtsvorgang unterliegt der Steuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG.

1.3.5. Der Treuhänder überträgt die von ihm gehaltenen mindestens 95 % der Anteile auf einen anderen Treuhänder (Treuänderwechsel).

Der Rechtsvorgang unterliegt der Steuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 bzw. Nr. 4 GrEStG.

2. Ein Gesellschafter, der mindestens 95 % der Anteile einer Gesellschaft innehat, verschafft einem Treugeber einen auf diese bezogenen Übertragungsanspruch.

2.1. Der Inhaber der Anteile vereinbart mit einem Dritten, dass er dessen Treuhänder wird. Er erlangt hierdurch die Rechtsstellung eines Treuhänders, bleibt aber Anteilsinhaber. Der Erwerb des Übertragungsanspruchs durch den Dritten als neuen Treugeber unterliegt der Steuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG.

2.2. Hier kommen die folgenden weiteren Erwerbsvorgänge in Betracht:

2.2.1. Der Treugeber verzichtet auf seinen Herausgabeanspruch oder vor Bedingungseintritt auf seinen rechtsgeschäftlich aufschiebend bedingten Rückübertragungsanspruch.

2.2.1.1. Ein Rechtsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG wird dadurch nicht verwirklicht.

2.2.1.2. Unter den Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 GrEStG ist für den Erwerb durch den Treugeber bei Begründung des Treuhandverhältnisses keine Steuer festzusetzen oder die Steuerfestsetzung aufzuheben.

2.2.2. Der Treuhänder überträgt dem Treugeber auch die Anteile.

Nachdem bereits der Erwerb seiner Rechte als Treugeber hinsichtlich der bei Begründung des Treuhandverhältnisses zum Vermögen der Gesellschaft gehörenden Grundstücke der Steuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG unterlegen hat, unterliegt insoweit die Übertragung der Anteile keiner weiteren Steuer. Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG tritt jedoch insoweit ein, als durch die Gesellschaft seit Begründung des Treuhandverhältnisses Grundstücke hinzuerworben wurden; insoweit ist ein Rechtsgeschäft im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG nicht vorausgegangen.

2.2.3. Der Treuhänder überträgt die von ihm treuhänderisch gehaltenen mindestens 95 % der Anteile im Einvernehmen mit dem Treugeber auf einen Dritten; das Treuhandverhältnis erlischt.

2.2.3.1. Der Steuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG unterliegt das Rechtsgeschäft, durch das der Dritte den Anspruch auf Übertragung von mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft erwirbt. Beruht die Anteilsübertragung nicht

auf einem hierauf gerichteten Rechtsgeschäft, so unterliegt sie der Steuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG.

2.2.3.2. Ein weiterer grunderwerbsteuerbarer Vorgang wird durch die Auflösung des Treuhandverhältnisses nicht verwirklicht.

2.2.3.3. Für den bei Begründung des Treuhandverhältnisses verwirklichten Erwerb durch den Treugeber kommt § 16 GrEStG nicht zur Anwendung, weil der Treuhänder den Übertragungsanspruch nicht wieder zurückerlangt.

3. Ein Auftragnehmer oder ein Geschäftsbesorger erwirbt mindestens 95 % der Anteile einer Gesellschaft für den Auftraggeber bzw. den Geschäftsherrn.

3.1. Der Auftragnehmer bzw. der Geschäftsbesorger wird Inhaber von mindestens 95% der Anteile der Gesellschaft. Gleichzeitig mit dessen Erwerb erwirbt der Auftraggeber bzw. der Geschäftsherr den Anspruch auf Übertragung der Anteile aus § 667 BGB. Der Erwerb der Anteile durch den Auftragnehmer bzw. den Geschäftsbesorger unterliegt der Steuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG, wenn er mindestens 95 % der Anteile von einem Dritten erwirbt. Erwirbt er die Anteile sukzessive von mehreren Personen, unterliegt die Anteilsvereinigung in seiner Hand bei Erreichung des Quantums von mindestens 95 % der Steuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG. Der sich auf mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft beziehende Herausgabeanspruch des Auftraggebers bzw. des Geschäftsherrn unterliegt der Steuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG.

3.2. Hier kommen die folgenden weiteren Erwerbsvorgänge in Betracht:

3.2.1. Der Auftragnehmer bzw. der Geschäftsbesorger überträgt die erworbenen Anteile von mindestens 95 % auf den Auftraggeber bzw. den Geschäftsherrn.

3.2.1.1. Nachdem bereits der Erwerb seiner Rechte als Auftraggeber bzw. Geschäftsherr hinsichtlich der bei Begründung des Auftrags- bzw. Geschäftsbesorgungsverhältnisses zum Vermögen der Gesellschaft gehörenden Grundstücke der Steuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG unterlegen hat, entsteht insoweit durch die Übertragung der Anteile keine weitere Steuer. Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG tritt jedoch insoweit ein, als durch die Gesellschaft seit Begründung des Auftrags- bzw. Geschäftsbesorgungsverhältnisses Grundstücke hinzuerworben wurden; insoweit ist kein Rechtsgeschäft im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG vorausgegangen.

3.2.2. Der Auftraggeber bzw. der Geschäftsherr verzichtet vollständig auf seinen Übertragungsanspruch.

3.2.2.1. Ein Rechtsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG wird dadurch nicht verwirklicht.

3.2.2.2. Unter den Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 GrEStG ist für den Erwerb durch den Auftraggeber bzw. Geschäftsherrn bei Begründung des Auftrags- bzw. Geschäftsbesorgungsverhältnisses keine Steuer festzusetzen oder die Steuerfestsetzung aufzuheben.

3.2.3. Der Auftragnehmer bzw. der Geschäftsbesorger überträgt die erworbenen mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft im Einvernehmen mit dem Auftraggeber bzw. dem Geschäftsherrn auf einen Dritten; das Auftrags- bzw. Geschäftsbesorgungsverhältnis erlischt. Zudem erlischt der Herausgabeanspruch infolge anderweitiger Erfüllung.

3.2.3.1. Der Steuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG unterliegt das Rechtsgeschäft, durch das der Dritte den Anspruch auf Übertragung von mindestens 95 %

der Anteile der Gesellschaft erwirbt. Beruht die Anteilsübertragung nicht auf einem hierauf gerichteten Rechtsgeschäft, so unterliegt sie der Steuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG.

3.2.3.2. Ein weiterer grunderwerbsteuerbarer Vorgang wird durch die Auflösung des Auftrags- bzw. Geschäftsbesorgungsverhältnisses nicht verwirklicht.

3.2.3.3. Für den bei Begründung des Auftrags- bzw. Geschäftsbesorgungsverhältnisses verwirklichten Erwerb durch den Auftraggeber bzw. Geschäftsherrn kommt § 16 GrEStG nicht zur Anwendung, weil der Auftragnehmer bzw. Geschäftsbesorger den Übertragungsanspruch nicht erlangt.

4. Ergänzende Hinweise

4.1. Bei Personengesellschaften ist der Vorrang des § 1 Abs. 2a GrEStG (§ 1 Abs. 3 erster Satzteil GrEStG) zu beachten.

Bei unmittelbaren Beteiligungen an grundbesitzenden Personengesellschaften ist die sachenrechtliche Beteiligung am Gesamthandsvermögen (gesamthänderische Mitberechtigung) maßgebend. Die gesamthänderische Mitberechtigung steht auch demjenigen zu, der (im Innenverhältnis) am Wert des Gesellschaftsvermögens nicht beteiligt ist. Bei Beteiligungen an zwischengeschalteten Personengesellschaften ist hingegen die Beteiligung am Gesellschaftsvermögen maßgebend (BFH-Urteil vom 27.09.2017 - II R 41/15 -, BStBl II **S. XXX**).

4.2. Bei den unter Tz. 1 und 2 genannten Fällen wird unterstellt, dass das Treuhandverhältnis immer nur zwischen **einem** Treuhänder und **einem** Treugeber besteht und stets Erwerbsvorgänge im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 bzw. Nr. 4 GrEStG verwirklicht werden. Entsprechendes gilt

grundsätzlich auch für im Rahmen von Treuhandverhältnissen verwirklichte Erwerbsvorgänge im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 GrEStG (z.B. Vereinbarung eines Treuhandverhältnisses unter Gesellschaftern, die dazu führt, dass einem Mitgesellschafter die Rechtsposition eines Treugebers eingeräumt wird, in dessen Hand sich mindestens 95 % der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft vereinen). Sind die Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft bereits dadurch im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG in der Hand einer Person vereinigt, dass diese mindestens 95% der Anteile an der Gesellschaft teils unmittelbar, teils über einen Treuhänder oder Auftragnehmer bzw. Geschäftsbesorger hält, so führt die bloße Auswechslung des Treuhänders oder Auftragnehmers bzw. Geschäftsbesorgers – anders als in den Fällen der Tz. 1.3.5. – jedoch zu keinem Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG (vgl. BFH vom 16.07.1997 II R 8/95, BFH/NV 1998, 81).

In den unter Tz. 3 dargestellten Fällen ist ebenfalls davon ausgegangen worden, dass jeweils nur **ein** Auftragnehmer bzw. Geschäftsbesorger **einem** Auftraggeber bzw. Geschäftsherrn gegenübersteht.

4.3. Sind mehrere Treuhänder oder Treugeber bzw. mehrere Auftragnehmer bzw. Geschäftsbesorger beteiligt, so ist zu beachten, dass ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang jeweils nur vorliegt, wenn mindestens 95 % der Anteile in einer Hand vereinigt werden. Die Regelungen in Tz. 1 bis 3 sind daher nur eingeschränkt anwendbar, wie sich aus nachstehenden Beispielen ergibt.

- a)** Zu grunderwerbsteuerbaren Vorgängen führt in den Fällen der
- Tz. 1.2. nur die rechtsgeschäftliche Begründung einer Rückübertragungsverpflichtung zu Gunsten **eines** Treugebers,

- Tz. 1.3.4. nur die Abtretung der Rückübertragungsverpflichtung bzw. des Herausgabeanspruchs aus § 667 BGB an **einen** Treugeber und
- Tz. 1.1. und 1.3.5. nur die Übertragung der Anteile auf **einen** Treuhänder bzw. anderen Treuhänder.

Dagegen werden grunderwerbsteuerbare Vorgänge jeweils nicht verwirklicht, wenn die Rückübertragungsverpflichtung bzw. der Herausgabeanspruch auf mehrere Treugeber übergeleitet wird oder mehrere Treuhänder die Anteile erwerben.

- b)** Im Fall der Tz. 3 führt nur der Erwerb von mindestens 95 % der Anteile durch einen Auftragnehmer bzw. Geschäftsbesorger zu zwei grunderwerbsteuerbaren Vorgängen. Erwerben mehrere Auftragnehmer bzw. Geschäftsbesorger Anteile für einen Auftraggeber bzw. Geschäftsherrn, die zusammengerechnet mindestens 95 % der Anteile ausmachen, wird mit deren Erwerb bei Erreichung des Quantums nur beim Auftraggeber bzw. Geschäftsherrn ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang verwirklicht. Dasselbe gilt, wenn durch einen Auftragnehmer oder Geschäftsbesorger weitere Anteile hinzuerworben werden, die dazu führen, dass mindestens 95 % der Anteile in der Hand des Auftraggebers bzw. Geschäftsherrn vereinigt werden.

4.4. Die Anzahl der verwirklichten Erwerbsvorgänge hängt jeweils davon ab, wie viele Grundstücke zum Vermögen der Gesellschaft gehören.

4.5. Nach § 8 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 GrEStG ist Bemessungsgrundlage der Grundbesitzwert im Sinne des § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 i. V. m. § 157 Absatz 1 bis 3 BewG (zur Bewertung siehe Abschnitte 151 ff. ErbStR). Die Besteuerungsgrundlagen sind ggf. gesondert festzustellen (§ 17 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG).

5. Anwendung

Dieser Erlass tritt an die Stelle der gleich lautende Erlasse zu Erwerbsvorgängen im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG im Zusammenhang mit Treuhandgeschäften und Auftragswerben bzw. Geschäftsbesorgungen vom 12. Oktober 2007 (BStBl I S. 761). Er ist auf alle offenen Fälle anzuwenden.

**Ministerium für Finanzen
Baden-Württemberg**

3-S4501/65

**Bayerisches Staatsministerium
der Finanzen, für Landesentwicklung
und Heimat**

36 – S 4501 – 1/24

**Senatsverwaltung für Finanzen
Berlin**

S 4501 – 1/2018 – 1

**Ministerium der Finanzen
des Landes Brandenburg**

31-S 4501/18#01#06

**Senatorin für Finanzen der
Freien Hansestadt Bremen**

- S 4501-1/2014-5/2018 - 13-5

**Finanzbehörde der Freien
und Hansestadt Hamburg**

S 4501 - 2018/008 - 53

**Hessisches Ministerium
der Finanzen**

S 4501 A – 017 – II 53

**Finanzministerium
Mecklenburg-Vorpommern**

IV-S 4501-00000-2018/008

Niedersächsisches Finanzministerium

S 4501-8-351

**Ministerium der Finanzen des Landes
Nordrhein-Westfalen**

S 4501 – 2 – V A 6

**Ministerium der Finanzen
Rheinland-Pfalz**

S 4501#2018/0004-0401 444

**Saarland
Ministerium für Finanzen und Europa**

B/5 – S 4501-3#001

**Sächsisches Staatsministerium
der Finanzen**

35-S 4501/4/25-2018/41587

**Ministerium der Finanzen
des Landes Sachsen-Anhalt**

42 - S 4501 - 8

**Finanzministerium des Landes
Schleswig-Holstein**

VI 35 - S 4501 - 009

Thüringer Finanzministerium

S 4501 A – 7