

# Urteil vom 05. November 2025, II R 9/23

## Erwerb eines Anteils einer Personengesellschaft durch den Treugeber vom Treuhänder

ECLI:DE:BFH:2025:U.051125.IIR9.23.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 2a S 1, GrEStG § 6 Abs 1 S 1, GrEStG § 6 Abs 3 S 1, AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 2, GrEStG § 5

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 02. Februar 2023, Az: 12 K 12074/20

## Leitsätze

1. Der Erwerb einer unmittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft durch den Treugeber vom Treuhänder erfüllt --unter den weiteren Voraussetzungen der Norm-- den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG).
2. Die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG ist nicht entsprechend anwendbar.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 02.02.2023 - 12 K 12074/20 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

- I.
  - 1 Mit Treuhandvertrag vom 10.03.2004 beauftragten die zu diesem Zeitpunkt minderjährigen Geschwister A und B ihre Onkel C und D, eine GbR --die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin)-- zu gründen und das Grundstück E-Straße 83 in F-Stadt zu erwerben. Nach dem Treuhandvertrag sollte C (Treuhänder 1) seinen Gesellschaftsanteil treuhänderisch für A (Treugeber 1) und D (Treuhänder 2) seinen Gesellschaftsanteil treuhänderisch für B (Treugeberin 2) halten. Die Treuhänder sollten sämtliche Gesellschaftsrechte im eigenen Namen, aber nach den Weisungen und für alleinige Rechnung der Treugeber in deren Interesse ausüben. Sämtliche Rechte und Pflichten sollten im Innenverhältnis ausschließlich für Rechnung der Treugeber gelten. Die Treugeber konnten die Auflösung der GbR zu jeder Zeit verlangen; die Treuhandverhältnisse sollten spätestens aufgelöst werden, wenn beide Treugeber das 25. Lebensjahr vollendet haben. Die Treuhänder waren weisungsabhängig und den Treugebern zur Auskunft verpflichtet. Verfügungen bedurften der vorherigen Zustimmung der Treugeber und alle Erträge waren an diese abzuführen. Die Treuhänder hatten Anspruch auf Aufwendungsersatz, nicht aber auf eine besondere Vergütung.
  - 2 Durch Zuschlagsbeschluss des Amtsgerichts ... vom 16.03.2004 erwarben die Treuhänder 1 und 2 als Gesellschafter der Klägerin das Grundstück E-Straße 83 im Zwangsversteigerungsverfahren. Die Eintragung im Grundbuch erfolgte am 30.06.2004.
  - 3 Mit notarieller Urkunde vom 28.07.2017 genehmigten die inzwischen volljährigen Treugeber 1 und 2 den Treuhandvertrag gemäß § 1829 Abs. 3 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) in der Fassung des Gesetzes zur Reform des Verfahrens in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit vom 17.12.2008 (BGBl I 2008, 2586) rückwirkend auf den Tag des Vertragsschlusses.

- 4 Mit notariellem Vertrag vom 27.10.2017 vereinbarten die Treugeber 1 und 2 sowie die Treuhänder 1 und 2 die Auflösung des Treuhandvertrags. Treuhänder 1 trat seinen Gesellschaftsanteil an der Klägerin an Treugeber 1, Treuhänder 2 trat seinen Gesellschaftsanteil an der Klägerin an Treugeberin 2 ab. Die Abtretungen wurden jeweils angenommen. Treugeber 1 gab seine Erklärungen im eigenen Namen und als vollmachtloser Vertreter des Treuhänders 1 ab. Treugeberin 2 handelte ebenfalls im eigenen Namen und als vollmachtlose Vertreterin des Treuhänders 2. Am 16. beziehungsweise 20.11.2017 genehmigten die Treuhänder 1 und 2 die in ihrem Namen im Vertrag vom 27.10.2017 abgegebenen Erklärungen jeweils vor einem Notar.
- 5 Mit Bescheid vom 29.03.2018 setzte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) für die Auflösung der Treuhandverhältnisse durch Vertrag vom 27.10.2017 Grunderwerbsteuer in Höhe von 118.920 € gegenüber der Klägerin fest. Zur Begründung führte er aus, die Änderungen im Gesellschafterbestand der Klägerin unterlägen gemäß § 1 Abs. 2a des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) der Grunderwerbsteuer.
- 6 Mit dem Einspruch machte die Klägerin geltend, die Treugeber könnten nicht von sich selbst erwerben. Das Grundstück sei aufgrund des Treuhandvertrags von Anfang an den Treugebern zuzurechnen gewesen. § 39 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) finde im Rahmen der Grunderwerbsteuer Anwendung.
- 7 Mit Bescheid vom 23.05.2018 setzte das FA die Grunderwerbsteuer aufgrund einer geänderten Feststellung des Grundbesitzwerts auf 88.894 € herab. Den Einspruch wies es mit Einspruchsentscheidung vom 04.03.2020 als unbegründet zurück.
- 8 Der Klage hat das Finanzgericht (FG) stattgegeben und die Grunderwerbsteuer auf 0 € festgesetzt. Die nach § 1 Abs. 2a GrEStG steuerbare Anteilsabtretung sei in entsprechender Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG von der Steuer befreit. Wenn im Rahmen des § 1 Abs. 2a GrEStG der Anteil an einer grundbesitzenden Personengesellschaft dem Treugeber gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO zugerechnet werde, sei es systematisch geboten, diese Wertung auch im Rahmen des § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG vorzunehmen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2023, 1713 veröffentlicht.
- 9 Mit der Revision rügt das FA eine Verletzung des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG. Das FG übersehe, dass es sich im Streitfall um eine unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes im Sinne von § 1 Abs. 2a GrEStG handele und es insoweit des Rückgriffs auf wirtschaftliche Zuordnungsregeln wie in § 39 AO nicht bedürfe. § 1 Abs. 2a GrEStG sehe den Treugeber, der seinen Anteil an der Personengesellschaft (zurück-)erhält, als Neugesellschafter und den bis dahin beteiligten Treuhänder als Altgesellschafter an. Allein diese Fiktionswirkungen des § 1 Abs. 2a GrEStG seien für § 6 Abs. 3 GrEStG maßgebend. Die Beteiligung des Treuhänders könne dem Treugeber nicht nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zugerechnet werden.
- 10 Das FA beantragt,  
das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 02.02.2023 - 12 K 12074/20 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 12 Sie wendet sich weiter in erster Linie gegen die Annahme einer Steuerbarkeit der Auflösung des Treuhandvertrags. Die Treugeber hätten von sich selbst erworben, da sie vor der Auflösung der Treuhandverhältnisse wirtschaftliche Eigentümer der Gesellschaftsanteile gewesen seien. Im Grunderwerbsteuergesetz existiere keine Vorschrift, die die Anwendbarkeit des § 39 AO ganz oder teilweise einschränke oder aufhebe. Die grundsätzliche Anknüpfung an das Zivilrecht sei kein Alleinstellungsmerkmal des Grunderwerbsteuerrechts. Es bestehe kein Anlass, in diesem Rechtsgebiet hinsichtlich der Anwendung des § 39 AO vom Ertragsteuerrecht abzuweichen. Der II. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) habe im Grunderwerbsteuerrecht § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO bereits angewandt. Hinsichtlich des Eingreifens einer Steuerbefreiungsnorm sei der Vorinstanz zu folgen.
- 13 Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3

Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zwar ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass der Erwerb einer unmittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft von dem Treuhänder durch den Treugeber --unter den weiteren Voraussetzungen der Norm-- den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG erfüllt. Es hat jedoch zu Unrecht entschieden, dass § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG auf den Wechsel eines Treugebers von der mittelbaren in die unmittelbare Gesellschafterstellung nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG entsprechend Anwendung findet.

- 15** 1. Der Erwerb einer unmittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft durch einen Treugeber erfüllt --unter den weiteren Voraussetzungen der Norm-- den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG.
- 16** 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 i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2001 vom 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3794) --a.F.-- als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft.
- 17** aa) Eine unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Personengesellschaft liegt vor, wenn ein Mitgliedschaftsrecht an der Gesellschaft zivilrechtlich wirksam auf ein neues Mitglied der Personengesellschaft übergeht. Die Änderung des Gesellschafterbestandes nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG a.F. kann in einem einzelnen Rechtsvorgang oder in Teilakten über einen Zeitraum von längstens fünf Jahren erfolgen (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile vom 31.07.2024 - II R 28/21, BFHE 285, 443, BStBl II 2025, 870, Rz 14, und vom 25.09.2024 - II R 46/22, BStBl II 2025, 329, Rz 17). Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG ist in dem Zeitpunkt erfüllt, in dem die Gesellschaftsanteile dinglich auf die neuen Erwerber übergehen (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile vom 30.08.2017 - II R 39/15, BFHE 260, 87, BStBl II 2018, 786, Rz 12, und vom 17.06.2020 - II R 18/17, BFHE 270, 252, BStBl II 2021, 318, Rz 17, m.w.N.).
- 18** bb) § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG setzt den Übergang der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf "neue Gesellschafter" voraus. Ein Übergang der Anteile auf sogenannte Altgesellschafter stellt keine Änderung des Gesellschafterbestandes dar (vgl. BFH-Urteile vom 17.06.2020 - II R 18/17, BFHE 270, 252, BStBl II 2021, 318, Rz 18, und vom 31.07.2024 - II R 28/21, BFHE 285, 443, BStBl II 2025, 870, Rz 14; Meßbacher-Hönsch in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 1 Rz 764; Schnitter in Wilms/Jochum, GrEStG, § 1 Rz 258.2).
- 19** (1) Ob der eintretende Gesellschafter ein neuer Gesellschafter im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist, ist im Falle der unmittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes zivilrechtlich zu beurteilen. Wirtschaftliche Gesichtspunkte spielen dabei keine Rolle (BFH-Urteil vom 09.07.2014 - II R 49/12, BFHE 246, 215, BStBl II 2016, 57, Rz 12 f.).
- 20** (2) Ein Übergang der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG liegt daher auch dann vor, wenn ein Gesellschafter der Personengesellschaft seine Gesellschaftsbeteiligung auf denjenigen überträgt, für den er die Beteiligung bislang treuhänderisch gehalten hat (vgl. BFH-Beschluss vom 17.03.2006 - II B 157/05, BFH/NV 2006, 1341, unter II.2.; Viskorf in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 6 Rz 60; Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder (GLE) vom 10.05.2022, BStBl I 2022, 801, Tz. 5.2.4 Gliederungspunkt 3; anderer Ansicht Behrens in Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, 2. Aufl., § 1 Rz 342 f.; Behrens/Bock, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2012, 1307, 1310; Lange/Broemel, DStR 2017, 1625, 1630; Broemel/Mörwald, DStR 2022, 1689, 1691 f.; Brühl/Joisten, GmbHRundschau --GmbHR-- 2018, 139, unter I.; Brühl, GmbHR 2021, 220; Kessens, EFG 2024, 1148, 1154; vgl. zudem GLE vom 05.03.2024, BStBl I 2024, 383, Rz 27 zu § 1 Abs. 2b GrEStG; differenzierend Meßbacher-Hönsch in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 1 Rz 783).
- 21** Durch den Erwerb der unmittelbaren Beteiligung von dem Treuhänder wird der Treugeber erstmals zivilrechtlich Gesellschafter der Personengesellschaft. Dass er zuvor aufgrund der schuldrechtlichen Bindungen des Treuhandvertrags bei wirtschaftlicher Betrachtung nach § 39 AO die Stellung eines mittelbaren Gesellschafters der Personengesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 2a GrEStG inne hatte (vgl. BFH-Urteile vom 09.07.2014 - II R 49/12, BFHE 246, 215, BStBl II 2016, 57, Rz 16; vom 25.11.2015 - II R 18/14, BFHE 251, 492, BStBl II 2018, 783, Rz 16 f., und vom 30.08.2017 - II R 39/15, BFHE 260, 87, BStBl II 2018, 786, Rz 23), ist bei einer unmittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes ohne Bedeutung. Dies ist die rechtliche Folge dessen, dass bei dem Erwerb der unmittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft allein auf eine zivilrechtliche Beurteilung abgestellt und die wirtschaftliche Betrachtung gemäß § 39 AO auf mittelbare Änderungen des Gesellschafterbestandes, vorliegend durch die Begründung eines Treuhandverhältnisses, beschränkt wird. Danach ist der Treugeber beim Erwerb des Gesellschaftsanteils ein neuer Gesellschafter.

- 22** b) Nach diesen Grundsätzen wurde im Streitfall der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG mit der Auflösung der Treuhandverhältnisse verwirklicht. Die Treuhänder 1 und 2 haben ihre Mitgliedschaftsrechte an der grundbesitzenden Klägerin durch Vertrag vom 27.10.2017 an die Treugeber 1 und 2 abgetreten (vgl. §§ 398, 413 BGB). Mit Genehmigung der von den Treugebern als vollmachtlose Vertreter abgegebenen Erklärungen durch die Treuhänder am 16. beziehungsweise 20.11.2017 sind die Abtretungen gemäß § 177 Abs. 1, § 184 Abs. 1 BGB rückwirkend auf den Zeitpunkt des Vertragsschlusses am 27.10.2017 wirksam geworden. Steuerentstehungszeitpunkt ist nach § 14 Nr. 2 GrEStG der Zeitpunkt der Genehmigung. Der dinglich wirksame Erwerb der Gesellschaftsanteile durch die Treugeber hat zu einer unmittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes der Klägerin geführt, denn bei zivilrechtlicher Beurteilung sind die Treugeber neue Gesellschafter der Klägerin geworden. Dass die Treugeber aufgrund --unstreitig-- steuerrechtlich anzuerkennender Treuhandverhältnisse bereits vor dem Anteilserwerb mittelbar an der Klägerin beteiligt waren, steht einer Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG a.F. nicht entgegen. Damit sind innerhalb von fünf Jahren 95 % der Anteile auf neue Gesellschafter, die Treugeber 1 und 2, übergegangen. Die Klägerin war aufgrund des Grundstückserwerbs am 16.03.2004 zu diesem Zeitpunkt auch grundbesitzend.
- 23** 2. Das FG hat jedoch rechtsfehlerhaft angenommen, dass der Erwerbsvorgang in entsprechender Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit ist.
- 24** a) Beim Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand wird nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG die Steuer nicht erhoben, soweit die Anteile der Gesamthänder am Vermögen der erwerbenden Gesamthand ihren Anteilen am Vermögen der übertragenden Gesamthand entsprechen (BFH-Urteil vom 12.01.2022 - II R 16/20, BFHE 276, 230, BStBl II 2024, 272, Rz 11). Als "Anteil am Vermögen der Gesamthand" im Sinne der §§ 5 und 6 GrEStG ist die wertmäßige Beteiligung des einzelnen Gesamthänders am Gesamthandsvermögen anzusehen (BFH-Urteil vom 12.01.2022 - II R 16/20, BFHE 276, 230, BStBl II 2024, 272, Rz 12).
- 25** aa) § 6 GrEStG ist auf alle steuerbaren Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG anwendbar, auch auf den fiktiven Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2a GrEStG. Die Steuer wird in den Fällen des fiktiven Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 2a GrEStG nach Maßgabe des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG nicht erhoben, soweit die Gesellschafter der --fiktiv-- übertragenden Personengesellschaft an der --fiktiv-- aufnehmenden Personengesellschaft beteiligt bleiben (BFH-Urteil vom 25.09.2013 - II R 17/12, BFHE 243, 404, BStBl II 2014, 268, Rz 17).
- 26** bb) § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG will den Grundstückserwerb von einer Gesamthand insoweit von der Grunderwerbsteuer befreien, als aufgrund der gesamthänderischen Verbundenheit der Gesellschafter das Grundstück trotz des Rechtsträgerwechsels in dem durch die §§ 5 und 6 GrEStG abgesteckten Zurechnungsbereich verbleibt (BFH-Urteile vom 29.02.2012 - II R 57/09, BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917, Rz 22, und vom 12.01.2022 - II R 16/20, BFHE 276, 230, BStBl II 2024, 272, Rz 14).
- 27** cc) Bei dem Erwerb eines Personengesellschaftsanteils durch den Treugeber vom Treuhänder fehlt es jedoch an einer Beteiligungsidentität. Der Treugeber wird zwar Neugesellschafter der Personengesellschaft. Er war jedoch zuvor nicht am Gesellschaftsvermögen beteiligt. Ein Treuhandverhältnis reicht nicht aus, um einem Treugeber im Rahmen der §§ 5 und 6 GrEStG eine Beteiligung am Vermögen einer Gesamthand zuzurechnen (vgl. BFH-Urteil vom 23.10.1974 - II R 87/73, BFHE 114, 124, BStBl II 1975, 152 zu § 11 Nr. 3 des Steueranpassungsgesetzes vom 16.10.1934, RGBl I 1934, 925; 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; BFH-Urteil vom 12.01.2022 - II R 16/20, BFHE 276, 230, BStBl II 2024, 272, Rz 16 ff.; Viskorf in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 6 Rz 60). Denn nicht der Treugeber, sondern der Treuhänder ist zivilrechtlich am Vermögen der Gesamthand beteiligt. Im Treuhandverhältnis fehlt es --anders als bei mehrstöckigen Personengesellschaften (vgl. dazu BFH-Urteile vom 27.04.2005 - II R 61/03, BFHE 210, 56, BStBl II 2005, 649, unter II.2.; vom 29.02.2012 - II R 57/09, BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917, Rz 21 ff., und vom 12.01.2022 - II R 16/20, BFHE 276, 230, BStBl II 2024, 272, Rz 15)-- an einer über die Gesellschaft vermittelten Beteiligung des Treugebers am Gesamthandsvermögen (anderer Ansicht Joisten, Die Unternehmensbesteuerung 2017, 312). Zur Feststellung einer Beteiligungsidentität im Sinne des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG kann die Beteiligung des Treuhänders daher nicht nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO dem Treugeber zugerechnet werden (vgl. Viskorf in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 6 Rz 60).
- 28** dd) Danach ist der Übergang der unmittelbaren Beteiligung an einer grundbesitzenden Personengesellschaft von einem Treuhänder auf den Treugeber gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG nicht steuerfrei.

- 29** b) Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Durch den Erwerb der Anteile an der Klägerin haben die Treugeber 1 und 2 den Befreiungstatbestand des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG nicht --auch nicht in entsprechender Anwendung-- verwirklicht. Ihre mit den Treuhändern 1 und 2 bestehenden Treuhandverhältnisse genügen nicht, um ihnen die Beteiligungen der Treuhänder an der Klägerin im Rahmen der §§ 5 und 6 GrEStG zuzurechnen.
- 30** Das Urteil war daher aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 31** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.
- 32** 4. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1, § 90 Abs. 2 FGO).

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

# Urteil vom 25. Februar 2026, II R 5/24

## Erstmaliger Erwerb eines Anteils an einer Personengesellschaft

ECLI:DE:BFH:2026:U.250226.IIR5.24.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 2a S 1, GrEStG § 6 Abs 1 S 1, GrEStG § 6 Abs 3 S 1, AO § 39

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 16. Januar 2024, Az: 5 K 64/22

## Leitsätze

1. Der Erwerb eines Anteils an einer Personengesellschaft durch eine zuvor nicht zivilrechtlich an der Gesellschaft beteiligte Person erfüllt --unter den weiteren Voraussetzungen der Norm-- den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) i.d.F. des StÄndG 2001.
2. Schuldrechtliche Bindungen reichen nicht aus, um einer Person im Rahmen des § 6 GrEStG eine Beteiligung am Vermögen einer Gesamthand zuzurechnen.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 16.01.2024 - 5 K 64/22 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, ist Rechtsnachfolgerin der ... GmbH & Co. KG (KG), einer Vorratsgesellschaft. Komplementärin der KG ohne Einlage sowie Gewinn- und Verlustbeteiligung war die Vorratsgesellschaft ... GmbH (K-GmbH), deren Geschäftsanteile von der ... GmbH (L-GmbH) gehalten wurden. Einzige Kommanditistin der KG war ebenfalls die L-GmbH.
- 2 Mit notarieller Urkunde vom 29.07.2014 verkaufte die L-GmbH ihre Geschäftsanteile an der K-GmbH an die ... GmbH (M-GmbH) und trat die Anteile an diese ab. Zudem verkaufte die L-GmbH ihre Kommanditanteile an der KG an die M-GmbH und trat diese mit Zustimmung der K-GmbH an die M-GmbH ab. Diese Abtretung war aufschiebend bedingt durch die Eintragung der Sonderrechtsnachfolge in das Handelsregister. Die Anmeldung zum Handelsregister erfolgte am 29.07.2014.
- 3 Nach dem notariell beurkundeten Vertrag vom 29.07.2014 bevollmächtigte die L-GmbH die M-GmbH, bei der KG Gesellschafterversammlungen abzuhalten und Gesellschafterbeschlüsse aller Art zu fassen, insbesondere den Sitz zu verlegen, die Firma zu ändern oder sonst den Gesellschaftsvertrag der KG zu ändern, zu ergänzen oder neu zu fassen. Die Vollmacht berechnete die M-GmbH lediglich nicht dazu, die L-GmbH persönlich zu verpflichten oder einer über die geleistete Einlage hinausgehenden persönlichen Haftung auszusetzen.
- 4 Am 29.07.2014 wurde ein neuer Gesellschaftsvertrag der KG geschlossen, der mit der Eintragung der M-GmbH als Kommanditistin im Handelsregister wirksam werden sollte. Die Firma der KG wurde in "... GmbH & Co. KG" geändert. Am 29.07.2014 erteilten zudem die Geschäftsführer der K-GmbH notariell beurkundete Vollmachten zum Abschluss von Grundstückskaufverträgen für die KG.

- 5 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 31.07.2014 kaufte die KG unter anderem den (streitgegenständlichen) Grundbesitz für ... €.
- 6 Am 19.08.2014 wurde die M-GmbH als Kommanditistin der KG in das Handelsregister eingetragen. Am 05.05.2017 wurde die KG formwechselnd in eine GmbH umgewandelt.
- 7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheid vom 12.03.2019 gegen die damalige Rechtsnachfolgerin der KG Grunderwerbsteuer in Höhe von ... € unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. Zur Begründung führte das FA aus, die Änderung im Gesellschafterbestand der KG gemäß dem Vertrag vom 29.07.2014 unterliege nach § 1 Abs. 2a des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) der Grunderwerbsteuer. Auf die gesonderte Feststellung der Grundbesitzwerte hin wurde die Steuer mit Bescheid vom 29.04.2021 auf ... € herabgesetzt.
- 8 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) ging davon aus, dass mit der Eintragung der M-GmbH als Kommanditistin im Handelsregister am 19.08.2014 der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG verwirklicht worden sei. Bei der M-GmbH handele es sich um eine neue Gesellschafterin im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG, obwohl sie vor der Abtretung als wirtschaftliche Eigentümerin des Kommanditanteils mittelbare Altgesellschafterin der KG gewesen sei. § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG sei zwar analog anzuwenden. Im Streitfall könne die Steuerbefreiung aber nicht gewährt werden, da die Nachbehaltensfrist des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG nicht eingehalten worden sei. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2024, 1148 veröffentlicht.
- 9 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG.
- 10 Die M-GmbH sei vor dem dinglichen Übergang des Kommanditanteils aufgrund schuldrechtlicher Bindungen mittelbare Altgesellschafterin der KG gewesen. Der zivilrechtliche Übergang eines Anteils an einer grundbesitzenden Personengesellschaft auf einen mittelbar beteiligten Altgesellschafter erfülle nicht die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG. Die Norm verlange einen Übergang der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter. Für die Einordnung einer Person als Alt- oder Neugesellschafterin sei es nach dem Wortlaut, der Systematik und dem Zweck der Norm unbeachtlich, ob die Anteile auf diese Person unmittelbar oder mittelbar übergehen. Es komme zudem nicht darauf an, ob der ursprüngliche Erwerb der mittelbaren Beteiligung einen Grunderwerbsteueratbestand verwirklicht habe. Die Vorentscheidung stehe im Widerspruch zum Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 17.06.2020 - II R 18/17 (BFHE 270, 252, BStBl II 2021, 318).
- 11 Der im Streitfall vorliegende Übergang des unmittelbaren Anteils am Gesellschaftsvermögen auf einen mittelbaren Altgesellschafter unterscheide sich vom Übergang eines unmittelbaren Anteils auf einen neuen Gesellschafter, an dem der abtretende Gesellschafter beteiligt sei (Verlängerung der Beteiligungskette). Daher hätten die vom FG angeführten Urteile des BFH, die letztere Fallgruppe betreffen, für den Streitfall keine Bedeutung.
- 12 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung, die Grunderwerbsteuerbescheide vom 12.03.2019 und 29.04.2021 sowie die Einspruchsentscheidung vom 16.12.2021 aufzuheben.
- 13 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 14 Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

## Entscheidungsgründe

II.

- 15 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zutreffend entschieden, dass der nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG steuerbare Erwerb des Kommanditanteils durch die M-GmbH nicht gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit ist.
- 16 1. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass der erstmalige Erwerb eines Kommanditanteils durch eine zuvor nicht zivilrechtlich an der Gesellschaft beteiligte Person --unter den weiteren Voraussetzungen der Norm-- den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG erfüllt.

- 17** 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 i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2001 vom 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3794, BStBl I 2002, 4) --GrEStG a.F.-- als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft.
- 18** aa) Eine unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Personengesellschaft liegt vor, wenn ein Mitgliedschaftsrecht an der Gesellschaft zivilrechtlich wirksam auf ein neues Mitglied der Personengesellschaft übergeht. Die Änderung des Gesellschafterbestandes nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG a.F. kann in einem einzelnen Rechtsvorgang oder in Teilakten über einen Zeitraum von längstens fünf Jahren erfolgen (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile vom 31.07.2024 - II R 28/21, BFHE 285, 443, BStBl II 2025, 870, Rz 14, und vom 25.09.2024 - II R 46/22, BFHE 287, 228, BStBl II 2025, 329, Rz 17). Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. ist in dem Zeitpunkt erfüllt, in dem die Gesellschaftsanteile dinglich auf die neuen Erwerber übergehen (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile vom 30.08.2017 - II R 39/15, BFHE 260, 87, BStBl II 2018, 786, Rz 12, und vom 17.06.2020 - II R 18/17, BFHE 270, 252, BStBl II 2021, 318, Rz 17, m.w.N.).
- 19** bb) § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG a.F. setzt den Übergang der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf "neue Gesellschafter" voraus. Ein Übergang der Anteile auf sogenannte Altgesellschafter stellt keine Änderung des Gesellschafterbestandes dar (vgl. BFH-Urteile vom 17.06.2020 - II R 18/17, BFHE 270, 252, BStBl II 2021, 318, Rz 18, und vom 31.07.2024 - II R 28/21, BFHE 285, 443, BStBl II 2025, 870, Rz 14; Meßbacher-Hönsch in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 1 Rz 764; Schnitter in Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, § 1 GrEStG Rz 258.2, Stand 04/2022).
- 20** (1) Ob der eintretende Gesellschafter ein neuer Gesellschafter im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG a.F. ist, ist im Falle der unmittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes zivilrechtlich zu beurteilen. Wirtschaftliche Gesichtspunkte spielen dabei keine Rolle (BFH-Urteil vom 09.07.2014 - II R 49/12, BFHE 246, 215, BStBl II 2016, 57, Rz 13).
- 21** (2) Neuer Gesellschafter ist in diesem Fall, wer vor dem Wirksamwerden der Anteilsabtretung nicht bereits unmittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligt war. Ein Übergang der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG a.F. liegt danach vor, wenn der Käufer eines Kommanditanteils erstmals zivilrechtlich Inhaber des Mitgliedschaftsrechts an der Personengesellschaft wird (vgl. BFH-Beschluss vom 17.03.2006 - II B 157/05, BFH/NV 2006, 1341, unter II.2.; Viskorf in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 6 Rz 60; Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG vom 10.05.2022, BStBl I 2022, 801, Tz. 5.2.4 Gliederungspunkt 3; a.A. Behrens in Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, 2. Aufl., § 1 Rz 342 f.; Behrens/Bock, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2012, 1307, 1310; Lange/Broemel, DStR 2017, 1625, 1630; Broemel/Mörwald, DStR 2022, 1689, 1691 f.; Brühl/Joisten, GmbHRundschau --GmbH-- 2018, 139, unter I.; Brühl, GmbHR 2021, 216, 220; Kessens, EFG 2024, 1148, 1154; vgl. zudem Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung des § 1 Abs. 3 GrEStG vom 05.03.2024, BStBl I 2024, 383, Rz 27; differenzierend Meßbacher-Hönsch in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 1 Rz 783).
- 22** (3) Ob der Gesellschafter, der durch das Wirksamwerden der Anteilsabtretung unmittelbarer Gesellschafter der in diesem Zeitpunkt grundbesitzenden Personengesellschaft wird, zuvor aufgrund schuldrechtlicher Bindungen bei wirtschaftlicher Betrachtung nach § 39 der Abgabenordnung (AO) die Stellung eines mittelbaren Gesellschafters der Personengesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. erworben haben könnte (vgl. dazu BFH-Urteile vom 09.07.2014 - II R 49/12, BFHE 246, 215, BStBl II 2016, 57, Rz 16; vom 25.11.2015 - II R 18/14, BFHE 251, 492, BStBl II 2018, 783, Rz 16 f., und vom 30.08.2017 - II R 39/15, BFHE 260, 87, BStBl II 2018, 786, Rz 23), ist bei einer unmittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes ohne Bedeutung. Beim Erwerb der unmittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft ist allein auf eine zivilrechtliche Beurteilung abzustellen. Ungeachtet dessen, dass es zivilrechtlich keine mittelbare Gesellschafterstellung gibt, erfordert grunderwerbsteuerrechtlich auch der mittelbare Wechsel der Gesellschafterstellung im Sinne des § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. aufgrund schuldrechtlicher Vereinbarungen, dass die Personengesellschaft bereits zu diesem Zeitpunkt grundbesitzend war.
- 23** b) Nach diesen Grundsätzen wurde im Streitfall der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG a.F. mit dem Wirksamwerden der Abtretung des Kommanditanteils am 19.08.2014 verwirklicht.
- 24** aa) Mit der Eintragung der M-GmbH als Kommanditistin im Handelsregister am 19.08.2014 sind 100 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen der KG zivilrechtlich wirksam auf die M-GmbH übergegangen. Für den zivilrechtlichen

Rechtsübergang war die Eintragung erforderlich, da die Abtretung des Kommanditanteils unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung der Sonderrechtsnachfolge im Handelsregister vereinbart worden war (§ 158 Abs. 1, § 398 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs). Das Wirksamwerden der Anteilsabtretung hat auch zu einer Änderung des Gesellschafterbestandes der KG geführt, denn bei der allein maßgeblichen zivilrechtlichen Beurteilung ist die M-GmbH neue Gesellschafterin der KG geworden. Die Änderung des Gesellschafterbestandes hat auch innerhalb von fünf Jahren, nämlich innerhalb einer logischen Sekunde, stattgefunden.

- 25** bb) Dahinstehen kann, ob die M-GmbH bei wirtschaftlicher Betrachtung nach § 39 AO --wie vom FG angenommen-- bereits am 29.07.2014 Inhaberin des Kommanditanteils geworden ist. Zum einen kommt es --wie dargelegt-- bei einem unmittelbaren Wechsel des Gesellschafterbestandes nicht darauf an, ob der zivilrechtlich neue Gesellschafter aufgrund schuldrechtlicher Vereinbarungen grunderwerbsteuerrechtlich bereits zuvor als mittelbarer Gesellschafter der Gesellschaft anzusehen ist. Zum anderen konnte der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. aufgrund schuldrechtlicher Vereinbarungen am 29.07.2014 noch nicht erfüllt werden, da die KG zu diesem Zeitpunkt noch nicht grundbesitzend war. Das Grundstück war der KG erst mit dem Abschluss des Kaufvertrags über das Grundstück durch notariell beurkundeten Vertrag vom 31.07.2014 grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen.
- 26** cc) Der KG gehörte im Zeitpunkt des zivilrechtlich unmittelbaren Anteilserwerbs durch die M-GmbH ein Grundstück. Ob ein Grundstück im Sinne des § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. zum Vermögen der Gesellschaft "gehört", richtet sich weder nach dem Zivilrecht noch nach § 39 AO. Maßgebend ist vielmehr die grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung (vgl. BFH-Urteil vom 14.12.2022 - II R 40/20, BFHE 279, 290, BStBl II 2023, 1012, Rz 24, m.w.N.). Ein inländisches Grundstück ist einer Gesellschaft im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für den nach § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorgang zuzurechnen, wenn sie zuvor in Bezug auf dieses Grundstück einen unter § 1 Abs. 1 GrEStG fallenden Erwerbsvorgang verwirklicht hat (vgl. BFH-Urteil vom 14.12.2022 - II R 40/20, BFHE 279, 290, BStBl II 2023, 1012, Rz 25). Die KG hatte den betreffenden Grundbesitz mit notariell beurkundetem Vertrag vom 31.07.2014 erworben. Dieser Erwerb unterlag nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Der Erwerb des Anteils durch die zuvor nicht zivilrechtlich an der KG beteiligte M-GmbH erfolgte mit der Eintragung in das Handelsregister am 19.08.2014. Die KG war zu diesem Zeitpunkt somit grundbesitzend im Sinne des Grunderwerbsteuerrechts.
- 27** 2. Das FG hat im Ergebnis auch zutreffend entschieden, dass der Erwerb des Kommanditanteils durch die M-GmbH nicht gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit ist. Es hat jedoch rechtsfehlerhaft angenommen, dass diese Befreiungsvorschriften im Streitfall dem Grunde nach entsprechend anwendbar sind. Auf die Einhaltung der Nachbehaltensfrist des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG kommt es daher nicht an.
- 28** a) Beim Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand wird nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG die Steuer nicht erhoben, soweit die Anteile der Gesamthänder am Vermögen der erwerbenden Gesamthand ihren Anteilen am Vermögen der übertragenden Gesamthand entsprechen (BFH-Urteil vom 12.01.2022 - II R 16/20, BFHE 276, 230, BStBl II 2024, 272, Rz 11). Als "Anteil am Vermögen der Gesamthand" im Sinne der §§ 5 und 6 GrEStG ist die wertmäßige Beteiligung des einzelnen Gesamthänders am Gesamthandsvermögen anzusehen (BFH-Urteil vom 12.01.2022 - II R 16/20, BFHE 276, 230, BStBl II 2024, 272, Rz 12).
- 29** aa) § 6 GrEStG ist auf alle steuerbaren Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG anwendbar, auch auf den fiktiven Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2a GrEStG. Die Steuer wird in den Fällen des fiktiven Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 2a GrEStG nach Maßgabe des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG nicht erhoben, soweit die Gesellschafter der --fiktiv-- übertragenden Personengesellschaft an der --fiktiv-- aufnehmenden Personengesellschaft beteiligt bleiben (BFH-Urteil vom 25.09.2013 - II R 17/12, BFHE 243, 404, BStBl II 2014, 268, Rz 17).
- 30** bb) § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG will den Grundstückserwerb von einer Gesamthand insoweit von der Grunderwerbsteuer befreien, als aufgrund der gesamthänderischen Verbundenheit der Gesellschafter das Grundstück trotz des Rechtsträgerwechsels in dem durch die §§ 5 und 6 GrEStG abgesteckten Zurechnungsbereich verbleibt (BFH-Urteile vom 29.02.2012 - II R 57/09, BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917, Rz 22, und vom 12.01.2022 - II R 16/20, BFHE 276, 230, BStBl II 2024, 272, Rz 14).
- 31** cc) Erwirbt eine Person, die bei wirtschaftlicher Betrachtung nach § 39 AO Gesellschafterin einer Personengesellschaft ist, erstmals zivilrechtlich einen Anteil an dieser Gesellschaft, fehlt es jedoch an einer Beteiligungside ntität. Denn die Erwerberin war vor dem Erwerb nicht am Gesellschaftsvermögen beteiligt. Schuldrechtliche Bindungen reichen nicht aus, um einer Person im Rahmen der §§ 5, 6 GrEStG eine Beteiligung am

Vermögen einer Gesamthand zuzurechnen (vgl. BFH-Urteil vom 23.10.1974 - II R 87/73, BFHE 114, 124, BStBl II 1975, 152, zu § 11 Nr. 3 des Steueranpassungsgesetzes vom 16.10.1934, RGBI 1934 I, 925; 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; BFH-Urteil vom 12.01.2022 - II R 16/20, BFHE 276, 230, BStBl II 2024, 272, Rz 16 ff.; Viskorf in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 6 Rz 60). Im Falle von nur schuldrechtlichen Bindungen fehlt es --anders als bei mehrstöckigen Personengesellschaften (vgl. dazu BFH-Urteile vom 27.04.2005 - II R 61/03, BFHE 210, 56, BStBl II 2005, 649, unter II.2.a; vom 29.02.2012 - II R 57/09, BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917, Rz 21 ff., und vom 12.01.2022 - II R 16/20, BFHE 276, 230, BStBl II 2024, 272, Rz 15)-- an einer über die Gesellschaft vermittelten Beteiligung des lediglich wirtschaftlichen Anteilsinhabers am Gesamthandsvermögen (a.A. Joisten, Die Unternehmensbesteuerung 2017, 312).

- 32** b) Im Streitfall kann offen bleiben, ob die M-GmbH am 29.07.2014 nach § 39 AO --wie vom FG angenommen-- wirtschaftliche Inhaberin des Anteils an der KG geworden ist. Denn als solche wäre sie nicht im Sinne der §§ 5, 6 GrEStG am Gesellschaftsvermögen beteiligt gewesen. Da die Vorschriften im Streitfall bereits dem Grunde nach nicht anwendbar sind, kommt es --anders als vom FG angenommen-- auf die Einhaltung der Nachbehaltensfrist des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG nicht an.
- 33** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.
- 34** 4. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1, § 90 Abs. 2 FGO).

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