

**letzte Aktualisierung:** 6.8.2021

FG Hessen, Gerichtsbescheid v. 12.11.2020 – 5 K 2582/11

**GrEStG § 1 Abs. 1 Nr. 1 u. 2, Abs. 2 u. 3**

**Verwertungsbefugnis an einem Grundstück i. S. v. § 1 Abs. 2 GrEStG**

1. Verschafft ein Treuhänder dem Treugeber i. S. d. § 1 Abs. 2 GrEStG die Verwertungsbefugnis an einem Grundstück, gehört dieses trotz des zivilrechtlichen Eigentums nicht mehr zum Vermögen des Treuhänders im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG.
2. Eine vertragliche Vereinbarung einer Herausgabe und Verpflichtung zur Abgabe der Erklärungen zur dinglichen Übertragung im Rahmen einer Vereinbarungstreuhand stellt ein Rechtsgeschäft i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG dar.

<b>Gericht:</b>	Hessisches Finanzgericht 5. Der Senat
<b>Entscheidungsdatum:</b>	12.11.2020
<b>Aktenzeichen:</b>	5 K 2582/11
<b>ECLI:</b>	ECLI:DE:FGHE:2020:1112.5K2582.11.00
<b>Dokumenttyp:</b>	Gerichtsbescheid
<b>Quelle:</b>	
<b>Normen:</b>	§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG, § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG, § 1 Abs. 2 GrEStG, § 1 Abs. 3 GrEStG

---

### **Orientierungssatz**

Überschafft ein Treuhänder dem Treugeber i. S. d. § 1 Abs. 2 GrEStG die Verwertungsbefugnis an einem Grundstück, gehört dieses trotz des zivilrechtlichen Eigentums nicht mehr zum Vermögen des Treuhänders im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG.

Eine vertragliche Vereinbarung einer Herausgabe und Verpflichtung zur Abgabe der Erklärungen zur dinglichen Übertragung im Rahmen einer Vereinbarungstreuhand stellt ein Rechtsgeschäft i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG dar.

### **Verfahrensgang**

nachgehend BFH München, II R 40/20, Revision anhängig

### **Tenor**

Der Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 04.12.2009 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 17.12.2009 und der Einspruchsentscheidung vom 07.10.2011 wird insoweit geändert, als die Feststellungen zu den betroffenen Grundstücken mit Ausnahme der Feststellung betreffend das Grundstück in Z, aufgehoben werden.

Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren war notwendig.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist hinsichtlich der erstattungsfähigen Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf die Zwangsvollstreckung durch vorherige Sicherheitsleistung in Höhe der erstattungsfähigen Kosten abwenden, sofern nicht Klägerin zuvor in gleicher Höhe Sicherheit leistet.

### **Tatbestand**

Die Klägerin – eine GmbH – wendet sich gegen eine, aufgrund einer am 25.06.2007 begonnenen Betriebsprüfung nach den Feststellungen im Teilbericht Grunderwerbsteuer vom 24.02.2010 wegen eines Anteilserwerbs gemäß einem Vertrag vom 19.04.2004 er-

gangene gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer gemäß § 17 des Grunderwerbsteuergesetzes – GrEStG –. Hilfsweise begeht sie deren weitgehende Aufhebung aus Billigkeitsgründen nach § 163 der Abgabenordnung – AO – bzw. hilfsweise eine Neubescheidung des Billigkeitsantrags.

Die Klägerin mit Sitz in X erwarb durch ein notarielles „Sale and Purchase Agreement“ vom 19.04.2004 (UR-Nr. ... des Rechtsanwalts Y) von der B (nachfolgend mg) im Wege eines sog. „share deal“ deren 100 % Anteile an der DN (DN). Die DN wiederum war mittelbar auf jeder Beteiligungsstufe zu 100 % an diversen GmbHs beteiligt, die über inländischen Grundbesitz in verschiedenen Bundesländern und Finanzamtsbezirken verfügten. Im Einzelnen waren diese Tochterfirmen die C (C), die H (H) und die S (S).

Die Beteiligungsverhältnisse bei der mg, der DN und den weiteren Töchtern waren Ausgangspunkt notarieller Treuhandverträge vom 20.12.2002 (UR-Nr. ... des Notars A), mit denen die mg mit den drei o.g. Tochterfirmen C, H und S jeweils einen Vertrag zur Begründung einer Vereinbarungstreuhand schloss, wonach die Töchter mit Wirkung ab 31.12.2002, 23.00 Uhr, gegen ein Entgelt die zu ihrem bisherigen Geschäftsbetrieb gehörenden Vermögensgegenstände im Wege der Vereinbarungstreuhand für Rechnung und auf Gefahr des Treugebers (mg) unter Begründung eines Geschäftsbesorgungsvertrages halten. Nach § 1 Abs. 1 der Verträge war der Treuhänder zur jederzeitigen Herausgabe des Treugutes an den Treugeber oder einen von ihm benannten Dritten verpflichtet. Ferner hatte er unverzüglich nach einem schriftlichen Herausgabeverlangen alle noch zur dinglichen Übertragung und Herausgabe nötigen Erklärungen in gebotener Form abzugeben. Ferner waren sich die Parteien einig, dass das Eigentum bzw. die Inhaberschaft an den in dem Herausgabeverlangen bezeichneten Gegenständen mit Zugang des schriftlichen Herausgabeverlangens übergehe. Nach § 2 der Verträge umfasste das Treugut das gesamte Vermögen der Treuhänder mit Ausnahme der in entsprechenden Anlagen gemäß § 2 Abs. 3 der Verträge aufgeführten Vermögensgegenstände (allesamt Beteiligungen).

Nach § 11 Abs. 2 Sätze 1 und 2 der Treuhandverträge waren sich die Parteien einig, dass im Falle der Beendigung dieses Vertrages das rechtliche Eigentum bzw. die Inhaberschaft an den Vermögensgegenständen des Treugutes auf den Treugeber übergeht. Der Treuhänder wird alle zur dinglichen Übertragung ggf. noch nötigen Erklärungen in der gebotenen Form abgeben.

Zu diesem Zeitpunkt und auch nicht von der Treuguteigenschaft ausgenommen war bei den Tochterfirmen bereits der streitgegenständliche inländische Grundbesitz vorhanden, mit Ausnahme eines Gebäudes auf fremden Grund in Z, das einer 100 %igen Tochter der S gehörte, mit der kein Treuhandverhältnis begründet worden war.

Mit dem „Sale and Purchase Agreement“ vom 19.04.2004 erfolgte neben dem Erwerb der Beteiligung von mg an der DN durch die Klägerin zugleich auch eine Übernahme – jeweils im Wege eines sog. „asset deals“ – des wirtschaftlichen Eigentums am Geschäftsbetrieb und sämtlicher Rechte und Pflichten aus den o.g. Treuhandverträgen mit C, H und S, und zwar je Firma durch jeweils eine neu gegründete Tochtergesellschaft (jeweils eine GmbH) der Klägerin.

Hinsichtlich der Treuhandvereinbarung in 2002 und der „asset deals“ vom 19.04.2004 wurde Grunderwerbsteuer gegenüber den jeweiligen Erwerbern festgesetzt.

Mit Bescheid vom 04.12.2009 erließ das Finanzamt unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gegenüber der Klägerin eine gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer, die es mit Bescheid vom 17.12.2009 nochmals abänderte, indem es die Grundstücke einer weiteren Tochterfirma (R) - an der die mg neben der DN selbst beteiligt war - nun in einem gesonderten und hier nicht streitgegenständlichen Bescheid erfasste.

Gegen den Feststellungsbescheid erhob die Klägerin am 22.12.2009 Einspruch und beantragte mit am 27.01.2010 beim Finanzamt eingegangenem Schreiben die Aufhebung des Feststellungsbescheids vom 17.12.2009 aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO. Letzteres lehnte das Finanzamt mit Bescheid vom 13.08.2010 ab, wogegen die Klägerin am 01.09.2010 Einspruch erhob.

Mit Einspruchsentscheidung vom 07.10.2011 wies das Finanzamt die Einsprüche zurück.

Mit der am 25.10.2011 erhobenen Klage begeht die Klägerin die Aufhebung des Feststellungsbescheids, eingeschränkt mit Schriftsatz vom 27.06.2012, mit Ausnahme der Feststellung zum Grundstück Gemarkung Z, hilfsweise die Aufhebung der betreffenden Feststellungen im Billigkeitswege bzw. Neubescheidung über den Billigkeitsantrag.

Die Klägerin ist der Auffassung, dass durch den Vertrag vom 19.04.2004 seitens der Klägerin kein grunderwerbsteuerlicher Tatbestand nach § 1 Abs. 3 GrEStG hinsichtlich der Grundstücke der C, H und S verwirklicht worden sei, da diese Grundstücke durch die Treuhandverträge vom 20.12.2002 grunderwerbsteuerlich zu diesem Zeitpunkt (19.04.2004) nicht mehr zum Vermögen der betreffenden Gesellschaften (DN bzw. C, H oder S) gehört hätten. Die Tochtergesellschaften C, H und S hätten mit der Treuhandvereinbarung der mg nicht nur die Verwertungsbefugnis nach § 1 Abs. 2 GrEStG an den Grundstücken eingeräumt, sondern bereits einen rechtsgeschäftlichen Anspruch der mg auf Übereignung der Grundstücke nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG begründet. Die Tochtergesellschaften hätten sich im Treuhandvertrag wirksam und konkret zur jederzeitigen Herausgabe und Übereignung auch der Grundstücke verpflichtet. Im Übrigen scheide eine Zurechnung der Grundstücke zum Vermögen der Gesellschaft i.S.v. § 1 Abs. 3 GrEStG auch schon dann aus, wenn vor der Anteilsübertragung bereits einem anderen die Verwertungsbefugnis i.S.v. § 1 Abs. 2 GrEStG verschafft worden sei. Aus dem BFH-Urteil vom 16. März 1966, BStBl III 1966, 378, könne Entsprechendes abgeleitet werden. Entgegen der Auffassung des Finanzamts könnte aus der den Tochtergesellschaften verbliebenen zivilrechtlichen Eigentümerstellung im Hinblick auf die durch den Treuhandvertrag erfolgte Entäußerung aller mit der Eigentümerstellung zusammenhängender Rechte und Pflichten keine „Restverwertungsbefugnis“ abgeleitet werden. Im Übrigen handle es sich bei dem in den Treuhandverträgen bezeichneten „schriftlichen Herausgabeverlangen“ um keine aufschiebende Bedingung für die bestehende schuldrechtliche Übereignungsverpflichtung. Lediglich die sachenrechtliche Erfüllung sei hiervon abhängig gemacht worden, ohne dass damit die Wirksamkeit des (schuldrechtlichen) Rechtsgeschäfts vom Eintritt eines zukünftigen ungewissen Ereignisses abhängig gemacht worden wäre.

Hilfsweise sei der Feststellungsbescheid im begehrten Umfang im Billigkeitswege aufzuheben, weil eine doppelte Grundstückszurechnung den Wertungen des GrEStG zuwiderrufe. Die Ablehnung des Billigkeitsantrags aus persönlichen Gründen habe nicht damit begründet werden dürfen, diese kämen nur auf Ebene der Steuerfestsetzung in Fra-

ge. Zumindest komme es in Fällen, in denen dem Treuhänder keinerlei Verwertungsmöglichkeit geblieben sei, bei einer doppelten Grundstückzurechnung zu einem ungewollten Überhang des gesetzlichen Tatbestandes des § 1 Abs. 2 GrEStG. Jedem billig und gerecht Denkenden müsse es einleuchten, dass es nicht gerecht - und damit nicht billig - sein könne, auf den einmaligen Erwerb der Grundstückssubstanz Grunderwerbsteuer in doppelter Höhe festzusetzen, nur weil das Grundstück im Erwerbszeitpunkt nach Auffassung des Finanzamts formal auf zwei Rechtsträger - und zwar auf den Treuhänder als Inhaber des zivilrechtlichen Eigentums als leerer Hülle und auf den Treugeber als alleinigen Inhaber der wirtschaftlichen Substanz der Grundstücke - aufgeteilt gewesen sei. Die Sachlage entspreche auch dem koordinierten Ländererlass vom 16.09.2003 (z.B. UVR 2003, 415), der eine Steuererhebung allein wegen einer formalen zivilrechtlichen Eigentümerstellung für unbillig erachte.

Die Klägerin beantragt sinngemäß,

den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 04.12.2009 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 17.12.2009 und der Einspruchsentscheidung vom 07.10.2011 dahingehend abzuändern, als die Feststellungen hinsichtlich der betroffenen Grundstücke mit Ausnahme des Grundstücks in Z aufgehoben werden;

hilfsweise,

unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 13.08.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.10.2011 aus Billigkeitsgründen den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 04.12.2009 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 17.12.2009 und der Einspruchsentscheidung vom 07.10.2011 dahingehend nach § 163 AO abzuändern, als die Feststellungen hinsichtlich der betroffenen Grundstücke mit Ausnahme des Grundstücks in Z aufgehoben werden;

hilfsweise,

den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 13.08.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.10.2011 zu verpflichten, den Antrag, den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 04.12.2009 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 17.12.2009 und der Einspruchsentscheidung vom 07.10.2011 dahingehend nach § 163 AO aus Billigkeitsgründen abzuändern, als die Feststellungen hinsichtlich der betroffenen Grundstücke mit Ausnahme des Grundstücks in Z aufgehoben werden, unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts neu zu bescheiden.

Der Antrag nach § 139 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung - FGO - ist gestellt.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte ist der Auffassung, dass durch den Vertrag vom 19.04.2004 seitens der Klägerin der grunderwerbsteuerliche Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG hinsichtlich der zu diesem Zeitpunkt zum Vermögen der DN mittelbar gehörenden Grundstücke der C, H und S verwirklicht worden sei. Entgegen der Auffassung der Klägerin seien sämtliche streitgegenständlichen Grundstücke auch noch nach Abschluss der Treuhand-

verträge dem Vermögen der DN für Zwecke des § 1 Abs. 3 GrEStG zuzurechnen gewesen. Die Treuhandverträge stellten keine Rechtsgeschäfte dar, mit denen sich die Tochtergesellschaften zur Übereignung der Grundstücke an die mg im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG verpflichtet hätten. Zwar ergebe sich aus den Vereinbarungstreuhandverträgen eine gewisse Verpflichtung zur Übertragung der Grundstücke, diese erfülle jedoch nicht die Voraussetzungen für ein Verpflichtungsgeschäft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG. Der Treugeber erlange lediglich das wirtschaftliche Eigentum am Vermögen des Treuhänders. Die Beendigung der Treuhandverträge führe nicht zu einem automatischen Übergang des Eigentums an den Grundstücken auf den Treugeber. Die Treuhandverträge stellten lediglich die Grundlage für die zusätzlich erforderliche, rechtsgeschäftliche Übertragung der Grundstücke durch den Treuhänder auf den Treugeber dar. Bei einer Vereinbarungstreuhand könnte es folglich nur zu einem Übergang der Verwertungsbefugnis gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG kommen. Selbst wenn man ein Rechtsgeschäft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG annehmen wollte, wären die Grundstücke noch der DN zuzurechnen, da das erforderliche schriftliche Herausgabebeverlangen eine aufschiebende Bedingung des Erwerbsvorgangs nach § 14 Nr. 1 GrEStG begründe, so dass die Grunderwerbsteuer am 19.04.2004 noch nicht entstanden gewesen wäre. Ein gesetzlicher und daher nicht aufschiebend bedingter Herausgabeanspruch nach § 667 BGB bestehe bei einer Vereinbarungstreuhand nicht.

Soweit durch die Treuhandverträge der mg Ende 2002 die Verwertungsbefugnis an den Grundstücken nach § 1 Abs. 2 GrEStG eingeräumt worden sei, hindere dies aber nicht die weitere Zuordnung der Grundstücke zur DN. Bei der Übertragung der Verwertungsmöglichkeit sei zu beachten, dass das zivilrechtliche und das wirtschaftliche Eigentum an den Grundstücken grunderwerbsteuerrechtlich auseinanderfalle. Dies komme auch dadurch zum Ausdruck, dass im Rahmen eines Umwandlungsvorgangs nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG allein das bürgerlich-rechtliche Eigentum im Vordergrund stehe, so dass Treuhandgrundstücke zur Verwirklichung des Tatbestandes beitragen. Auch sei bei einer Veräußerung des Grundstücks durch den Treuhänder im Auftrag des Treugebers an einen Dritten der zivilrechtliche Eigentümer (Treuhaber) als Steuerschuldner anzusehen. Aus diesen Erwägungen heraus könne § 1 Abs. 2 GrEStG nicht zu einer Versagung der Zurechnung beim bürgerlich-rechtlichen Eigentümer führen.

Wegen des weiteren Vorbringens wird auf die gewechselten Schriftsätze in der Akte verwiesen.

Dem Gericht lag die beim Beklagten für den Vorgang geführte Grunderwerbsteuerakte nebst Rechtsbehelfsverfahren vor. Diese war Gegenstand des Verfahrens.

## **Entscheidungsgründe**

Der Senat erachtet es für zweckmäßig und angebracht, im Streitfall durch Gerichtsbescheid nach § 90a FGO zu entscheiden.

I.

Mit § 9 Abs. 1 der am 01.01.2018 in Kraft getretenen Verordnung vom 16.11.2017 über die Zuständigkeit der hessischen Finanzämter (GVBl Hessen 2017, 367) ist es auf Seiten des beklagten Finanzamts zu einem gesetzlichen Beteiligenwechsel gekommen; das neu zuständige Finanzamt tritt in das Verfahren ein (vgl. BFH, Urteil vom 20. August 2014 I R 43/12, BFH/NV 2015, 306).

## II.

Die Klage ist begründet.

### 1.

Ausgehend von der rechtlichen Würdigung des Beklagten hinsichtlich der betroffenen Grundstücke war eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 17 Abs.2 i.V.m. Abs.3 Satz 1 Nr.2 GrEStG vorzunehmen, da ein Vorgang nach § 1 Abs.3 GrEStG vorlag und die betreffenden Grundstücke in mehreren Bundesländern lagen.

Die örtliche Zuständigkeit (vgl. dazu BFH-Urteil vom 21. September 2005 II R 33/04, BFH/NV 2006, 609) des die Bescheide erlassenden Finanzamts mag an dieser Stelle dahinstehen, auch wenn sich die Geschäftsleitung der DN, deren Anteile auf die Klägerin übertragen wurden, soweit ersichtlich, nicht in Hessen befand.

### 2.

Durch die mit Vertrag vom 19.04.2004 erfolgte Übertragung der Anteile der mg an der DN auf die Klägerin wurde ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG verwirklicht. Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, unterliegt nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG in der im Streitzeitpunkt geltenden Fassung der Steuer – soweit eine Besteuerung nach Abs. 2a (wie hier) nicht in Betracht kommt – ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft begründet. Im Streitfall lag im Vertrag vom 19.04.2004 ein Rechtsgeschäft in Bezug auf die unmittelbare Übertragung von mindestens 95 % (hier 100 %) der Gesellschaftsanteile der DN auf die Klägerin vor. § 1 Abs. 3 Nr.3 GrEStG fingiert einen Grundstücksübergang von dem Veräußerer der Anteile auf den Erwerber und rechnet dem Erwerber die der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar gehörenden Grundstücke grunderwerbsteuerrechtlich zu (vgl. BFH-Urteil vom 12. Mai 2016 II R 26/14, BStBl II 2016, 748, Rn. 12). Zu den der Gesellschaft mittelbar gehörenden Grundstücken zählen hierbei diejenigen der Gesellschaften, an der die Gesellschaft wiederum unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 95 % auf jeder Beteiligungsstufe beteiligt ist. Denn der Anteilserwerber erwirbt in diesem Fall mindestens 95 % der Anteile an einer Gesellschaft, der das Grundstück der grundbesitzenden Gesellschaft im Hinblick auf die Beteiligungshöhe grunderwerbsteuerlich zugerechnet wird und das ihr damit im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG "gehört"; der Gesetzgeber geht für Zwecke der Grunderwerbsteuer typisierend davon aus, dass der Anteilserwerber mit dem Erreichen dieser Quote in grunderwerbsteuerrechtlich erheblicher Weise die rechtliche Möglichkeit hat, seinen Willen – wenn auch über so viele Stufen, wie zumindest 95-prozentige Beteiligungen an Zwischengesellschaften vorhanden sind – bei der grundbesitzenden Gesellschaft durchzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom 25. August 2010 II R 65/08, BStBl II 2011, 225).

Mithin waren der Gesellschaft DN, deren Anteile übertragen wurden, im Grundsatz auch die Grundstücke der Tochtergesellschaften – hier der grundbesitzenden GmbHs C, H und S – zuzurechnen, da die vom Gesetz geforderte Anteilsquote in Höhe von mindestens 95 % der Anteile auf jeder Stufe der Beteiligungskette der den Anteil vermittelnden Gesellschaften erreicht wird.

### 3.

Die im angefochtenen Feststellungsbescheid aufgeführten strittigen Grundstücke wurden aber - obwohl sie im zivilrechtlichen Eigentum der Tochterfirmen C, H bzw. S standen - nicht von dem am 19.04.2004 verwirklichten grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgang der Klägerin nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG erfasst, da diese Grundstücke zu diesem Zeitpunkt nicht mehr der Gesellschaft, deren Anteile übertragen wurden - der DN - „gehörten“.

a.)

Ob ein Grundstück i.S. des § 1 Abs. 3 GrEStG zum Vermögen der Gesellschaft "gehört", richtet sich weder nach Zivilrecht noch nach § 39 AO, sondern allein nach der grunderwerbsteuerrechtlichen Zurechnung; ein Grundstück "gehört" der Gesellschaft i.S. des § 1 Abs. 3 GrEStG, wenn es ihr im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für den nach § 1 Abs. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Vorgang aufgrund eines unter § 1 Abs. 1, 2 oder 3 oder 3a GrEStG fallenden Erwerbsvorgangs grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen ist (vgl. BFH, Urteile vom 20. Januar 2016 II R 29/14, BStBl II 2016, 358, und vom 11. Dezember 2014 II R 26/12, BStBl II 2015, 402, m.w.N. zur BFH-Rechtsprechung). Daraus folgt aber nicht, dass eine grunderwerbsteuerliche Zurechnung eines Grundstücks zum Vermögen der Gesellschaft i.S.d § 1 Abs.3 GrEStG immer eine eigene Verwirklichung eines grunderwerbsteuerlichen Erwerbstatbestandes der Gesellschaft, um deren Anteile es geht, voraussetzt. § 1 Abs. 3 GrEStG fingiert - zivilrechtlich nicht vorhandene - Grundstückserwerbe, weil bei einer Beteiligung von mindestens 95 % an den Anteilen an einer grundbesitzenden Gesellschaft eine dem zivilrechtlichen Eigentum an einem Grundstück vergleichbare Rechtszuständigkeit an dem Gesellschaftsgrundstück erwächst (vgl. BFH-Urteil vom 20. Januar 2015 II R 8/13, BStBl II 2015, 553; m.w.N.). Da aber von Gesetzes wegen im Rahmen des § 1 Abs. 3 GrEStG diese dem zivilrechtlichen Eigentum an einem Grundstück vergleichbare Rechtszuständigkeit grunderwerbsteuerlich auch über eine lediglich mittelbare Beteiligung erlangt werden kann, ist es nach dem Sinn und Zweck des § 1 Abs. 3 GrEStG zwingende Folge, dass einer Obergesellschaft auch die bestehenden grunderwerbsteuerlichen Zuordnungen der grunderwerbsteuerlich beherrschten Untergesellschaften als eigene im Sinne einer grunderwerbsteuerlichen „Vermögenszugehörigkeit“ zuzurechnen sind. Dieser Sichtweise steht - soweit ersichtlich - auch die bisherige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht entgegen (vgl. insbesondere BFH-Urteil vom 21. September 2005 II R 33/04, BFH/NV 2006, 609), sie wird auch von weiten Teilen der Literatur im Ergebnis geteilt (vgl. z.B. Behrens in Behrens/Wachter, GrEStG, 1. Aufl., 2018, § 1, Rdnr. 509, mit Hinweis auf BFH-Urteil vom 12. Januar 1994 II R 130/91, BStBl II 1994, 408; Meßbacher-Hönsch in Borutta, GrEStG, 19. Aufl., 2019, § 1, Rdnr. 969, mit Hinweis auf BFH-Urteil vom 11. Juni 1975 II R 38/69, BStBl II 1975, 834).

Die Verwirklichung des grunderwerbsteuerlichen Tatbestandes des § 1 Abs. 3 Nr.3 GrEStG erfasst daher nicht (nur) inländisches Grundvermögen der DN, sondern auch das der jeweiligen Tochterfirmen C, H und S. Ausreichend war, dass insoweit auf jeder Stufe der (mittelbaren) Beteiligung die erforderlich Anteilsmehrheit von 95 % bestand (vgl. dazu: BFH, Urteile vom 25. August 2010 II R 65/08, BStBl II 2011, 225; vom 18. September 2013 II R 21/12, BStBl II 2014, 326; vom 12. März 2014 II R 51/12, BStBl II 2016, 356).

b.)

Soweit ein Grundstück grunderwerbsteuerlich der Gesellschaft i.S. des § 1 Abs. 3 GrEStG „gehört“, wenn es ihr im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für den nach § 1 Abs. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Vorgang aufgrund eines unter § 1 Abs. 1, 2 oder 3 oder 3a GrEStG fallenden Erwerbsvorgangs grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen ist, folgt hieraus umgekehrt, dass ein Grundstück nicht mehr zum Vermögen der Gesellschaft "gehört", wenn es zwar noch in ihrem Eigentum steht bzw. ihr bewertungsrechtlich zuzurechnen ist, es aber vor Entstehung der Steuerschuld Gegenstand eines Veräußerungsvorgangs i.S. des § 1 Abs. 1, 2, 3 oder 3a GrEStG war (vgl. BFH-Urteile vom 11. Dezember 2014 II R 26/12, BStBl II 2015, 402; vom 20. Januar 2016 II R 29/14, BStBl II 2016, 358, Rn. 14).

Im Streitfall gehörten die Grundstücke der Tochterfirmen C, H und S im Zeitpunkt des Anteilserwerbs am 19.04.2004 aber entgegen der Auffassung des Beklagten nicht mehr grunderwerbsteuerlich im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG zum (mittelbaren) Vermögen der Gesellschaft - der DN.

aa.)

Durch die zum 31.12.2002 geschlossenen Vereinbarungstreuhandverträge haben C, H bzw. S die ihnen gehörenden Grundstücke grunderwerbsteuerlich nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG an die mg übertragen. Denn anders als bei einem bloßen gesetzlichen Herausgabeanspruch im Sinne des § 667 BGB wurde in den Treuhandverträgen unter § 1 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 eine vertragliche Pflicht zur Übereignung des Treugutes – mithin auch der Grundstücke – ausdrücklich vereinbart. Dies stellt sich als ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks begründet, im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG dar. Die notwendige Form der notariellen Beurkundung wurde durch die Beurkundung des Notars gewahrt.

bb.)

Die Regelung, wonach der Treuhänder unverzüglich nach einem schriftlichen Herausgabebeverlangen alle noch zur dinglichen Übertragung und Herausgabe nötigen Erklärungen in gebotener Form abzugeben habe, stellt sich auch nicht als eine aufschiebende Bedingung im Sinne des § 14 Nr. 1 GrEStG dar.

Die Parteien können frei vereinbaren, von welchem zukünftigen ungewissen Ereignis die Wirksamkeit ihres Rechtsgeschäfts abhängen soll (vgl. BFH-Urteil vom 22. Januar 1997 II R 23/96, BFH/NV 1997, 705). Wird die Wirksamkeit des gesamten Erwerbsvorgangs (also insbesondere das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft) selbst vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängig gemacht, so entsteht die Grunderwerbsteuer nach § 14 Nr. 1 GrEStG erst mit Eintritt der Bedingung. Demgegenüber beeinträchtigt die auflösende Bedingung nicht die Wirkung des Erwerbsvorgangs; diese Wirkung endet nur mit dem Eintritt der Bedingung (§ 158 Abs. 2 BGB). Für Fälle, in denen ein Erwerbsvorgang eine auflösende Bedingung oder auch ein Rücktrittsrecht vorsieht, ist gesetzlich allerdings ein abweichender Zeitpunkt des Entstehens der Grunderwerbsteuerschuld nicht vorgesehen. Die Steuerschuld entsteht mit Verwirklichung des Tatbestands (vgl. hierzu FG München, Beschluss vom 19. September 2005 4 V 1054/05, juris). Von der aufschiebenden Bedingung abzugrenzen sind dabei die nicht in § 14 GrEStG erwähnten aufschiebend befristeten – unter einer aufschiebenden Zeitbestimmung abgeschlossenen – Er-

werbsvorgänge (vgl. § 163 BGB), die lediglich zu einem Hinausschieben der Fälligkeit führen, nicht aber zu einem erst späteren Entstehen der Grunderwerbsteuer.

Bei aufschiebend bedingten Rechtsgeschäften ist der Eintritt des Erwerbs im Ganzen – nach "ob überhaupt" und nach "wann" – ungewiss. Bei aufschiebend befristeten – unter einer aufschiebenden Zeitbestimmung abgeschlossenen – Rechtsgeschäften ist der Eintritt des Erwerbs aber gewiss. Im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinne steht der bedingte Erwerb noch aus; der befristete Erwerb ist (als solcher) bereits erfolgt (vgl. FG München, Beschluss vom 19. September 2005 4 V 1054/05, a.a.O.).

Allerdings sind die Grenzen zwischen aufschiebender Bedingung und aufschiebender Zeitbestimmung fließend. Auch ob die Wirksamkeit eines Geschäfts von einer aufschiebenden Zeitbestimmung abhängig gemacht oder lediglich die Fälligkeit einer Leistung aus dem sofort wirksamen Geschäft hinausgeschoben worden ist, hängt von den Umständen des einzelnen Falles ab und ist Sache der Vertragsauslegung (vgl. hierzu eben da; Viskorff in Borutta, Grunderwerbsteuer, Kommentar, 19. Aufl., § 14 Rz. 52; ferner hinsichtlich Abgrenzung nach Vertragsauslegung: BFH-Urteil vom 07. Dezember 1960 II 211/58 U, BStBl III 1961, 78; Urteil vom 22. Januar 1997 II R 23/96, a.a.O.).

Für den Streitfall ergibt sich danach, dass die Regelung, wonach der Treuhänder unverzüglich nach einem schriftlichen Herausgabebeverlangen alle noch zur dinglichen Übertragung und Herausgabe nötigen Erklärungen in gebotener Form abzugeben habe, keine aufschiebende Bedingung im Sinne des § 14 Nr. 1 GrEStG darstellt. Denn diese Regelung lässt die Wirksamkeit der Übereignungsverpflichtung selbst unberührt und begründet allenfalls ein Hinausschieben der Fälligkeit der Erfüllung der Übereignungsverpflichtung, vergleichbar einem Hinausschieben der Fälligkeit einer Kaufpreiszahlung (vgl. zum Hinausschieben der Fälligkeit der Kaufpreiszahlung: BFH-Urteil vom 22. Januar 1991 II R 23/96, BFH/NV 1997, 705; Hinausschieben der Übereignungsverpflichtung: BFH-Urteil 7. Dezember 1960 vom II 211/58 U, BStBl III 1961, 78).

c.)

Etwas Anderes ergäbe sich zur Überzeugung des Senats auch dann nicht, wenn man der Auffassung des Finanzamts folgen wollte, dass mit den Treuhandvereinbarungen noch kein Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG verwirklicht worden sein sollte. Denn für diesen Fall läge in den Treuhandverträgen zumindest eine Verschaffung der Verwertungsbefugnis zugunsten der mg nach § 1 Abs. 2 GrEStG vor, wonach auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerthen, der Grunderwerbsteuer unterliegen. Auch für diesen Fall wären aber die Grundstücke grunderwerbsteuerlich nach § 1 Abs. 3 GrEStG entgegen der Auffassung des Beklagten nicht mehr am 19.04.2004 dem Vermögen der Gesellschaft (DN oder Töchtern) zuzurechnen, sondern nur der mg.

Denn nach der Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat anschließt, ist ein Grundstück nicht mehr zum Vermögen der Gesellschaft gehörig, wenn es zwar noch in ihrem Eigentum steht, es aber vor Entstehung der Steuerschuld Gegenstand eines Veräußerungsvorgangs im Sinne des § 1 Abs. 1, 2, 3 oder 3a GrEStG war (vgl. BFH-Urteil vom 20. Januar 2016 II R 29/14, a.a.O., m.w.N.). Damit aber führt auch die vorherige Verschaf-

fung der Verwertungsbefugnis nach § 1 Abs. 2 GrEStG dazu, dass die Vermögenszugehörigkeit entfällt.

Eine weiterhin bestehende grunderwerbsteuerliche Zurechnung kann auch nicht aus einer „Restverwertungsbefugnis“ (in diesem Sinne: Hofmann, GrEStG, 11. Aufl., 2017, § 1, Rdnr. 148; Fischer in Borutta, GrEStG, 17. Aufl. 2011, § 1, Rdnr. 993) im Hinblick auf das beim Treuhänder (C, H, S) verbleibende zivilrechtliche Eigentum hergeleitet werden. Denn durch die Vorschrift des § 1 Abs. 2 GrEStG sollen Sachverhalte erfasst werden, bei denen es zwar nicht zu einem Rechtsträgerwechsel, d.h. zu einer Änderung der Rechtszuständigkeit im Außenverhältnis, kommt, bei denen der Eigentümer einem anderen aber im Innenverhältnis so weitgehende Möglichkeiten zur Einflussnahme hinsichtlich des Grundstücks einräumt, dass dieser und nicht mehr der Eigentümer über die Verwertung des Grundstücks entscheiden kann (vgl. BFH- Urteil vom 22. Oktober 2014 II R 41/13, BFH/NV 2015, 232) bzw. bei denen vom Wechsel im Eigentum abgesehen, der Sachverhalt den in § 1 Abs. 1 GrEStG beschriebenen Erwerbsvorgängen so nahe kommt, dass es dem Erwerber ermöglicht wird, sich den Wert des Grundstücks für eigene Rechnung nutzbar zu machen (vgl. BFH, Urteil vom 24. April 2013 II R 32/11, BStBl II 2013, 962). Die Vorschrift des § 1 Abs. 2 GrEStG stellt daher dem rechtsgeschäftlich begründeten Rechtsträgerwechsel die bloße Verschaffung der Verwertungsbefugnis grunderwerbsteuerlich gleichwertig gegenüber. Da die dem Rechtsträgerwechsel gleichwertige Verschaffung der Verwertungsbefugnis in ihrer Abgrenzung von § 1 Abs. 1 GrEStG systematisch regelmäßig von einem Auseinanderfallen von zivilrechtlichem Eigentum (Rechtsträgereigenschaft) und Verwertungsbefugnis ausgeht, ist es grunderwerbsteuerrechtlich nicht statthaft, im Rahmen der Vermögenszugehörigkeit zur Gesellschaft nach § 1 Abs. 3 GrEStG die allein verbliebene Rechtsträgereigenschaft des zivilrechtlichen Eigentümers bei zwischenzeitlich erfolgter grunderwerbsteuerlicher Weggabe der Verwertungsbefugnis des Eigentümers für eine Vermögenszuordnung heranzuziehen. Soweit – neben o.g. Kommentierungen – auch nach der Kommentierung von Meßbacher/Hönsch in Borutta, GrEStG, 19. Aufl., 2019, § 1, Rdnr. 970, eine doppelte Zurechnung (beim Treuhänder und Treugeber) möglich sein soll, vermag sich der Senat daher dieser Auffassung nicht anzuschließen. Begründet eine Gesellschaft zugunsten eines anderen die Verwertungsbefugnis an einem Gesellschaftsgrundstück, gehört dieses Grundstück für die Zwecke von § 1 Abs. 3 GrEStG nicht mehr zum Vermögen dieser Gesellschaft (vgl. Behrens in Behrens/Wachter, GrEStG, 1. Aufl., 2018, § 1, Rdnr. 204).

Auch der Hinweis des Beklagten, dass im Rahmen eines Umwandlungsvorgangs nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG allein das bürgerlich rechtliche Eigentum im Vordergrund stehe, so dass Treuhandgrundstücke zur Verwirklichung des Tatbestandes beitragen, vermag nicht zu überzeugen. Denn bei Umwandlungsvorgängen kommt es zu einem Übergang des Eigentums – mithin einem Rechtsträgerwechsel. Dies rechtfertigt es, dort auch bei Treuhandverhältnissen auf die Rechtsträgereigenschaft selbst abzustellen. Entsprechendes gilt für die Frage der Steuerschuldnerschaft des zivilrechtlichen Eigentümers (Treuhänders) bei einem Rechtsträgerwechsel wie in den Veräußerungsfällen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG.

Mithin waren in dem angefochtenen Feststellungsbescheid die streitgegenständlichen Feststellungen zu den im Eigentum der C, H und S stehenden Grundstücken antragsgemäß aufzuheben.

Über die Hilfsanträge war daher nicht mehr zu befinden.

III.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

IV.

Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache hinsichtlich der Fragen, ob eine vertragliche Vereinbarung einer Herausgabe und Verpflichtung zur Abgabe der Erklärungen zur dinglichen Übertragung im Rahmen einer Vereinbarungstreuhand ein Rechtsgeschäft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG begründet, und ob eine doppelte Zurechnung eines Grundstücks beim Treugeber und Treuhänder im Rahmen der Vermögenszugehörigkeit des § 1 Abs. 3 GrEStG ausgeschlossen ist, gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zulassen.

V.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der erstattungsfähigen Kosten beruht auf § 151 Abs. 1 und 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozeßordnung - ZPO -.