
Datum: 19.12.2007
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 4403/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2007:1219.5K4403.03.00

Tenor:

Der Grunderwerbsteuerbescheid vom 2001 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung werden aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vor-läufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheits-leistung oder Hinterlegung des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leis-tet.

Tatbestand

1

Im vorliegenden Fall ist zwischen den Beteiligten streitig, ob auf einen Grundstücksveräußerungsvorgang die Befreiungsvorschrift des § 5 Abs. 2 Grunderwerbsteuergesetz – GrEStG – anzuwenden ist.

2

Die Klägerin ist Gesamtrechtsnachfolgerin der Versicherungs AG (im Folgenden: O.....), welche allein bzw. zeitweise in Gesellschaft bürgerlichen Rechts zusammen mit den Herren M..... und T..... – beide Vorstandsmitglieder im Konzern der B.. D..... – Eigentümerin bzw. Vermögensinhaberin des hier in Rede stehende Grundstücks in (im Folgenden: Grundstück) war.

3

Am 1999 schlossen die O..... und die D..... Versicherungs AG (spätere Firma: B.. D..... Versicherungs AG und sodann B..... Versicherungs AG; im Folgenden: die Klägerin) einen Verschmelzungsvertrag, demzufolge die O..... auf die Klägerin verschmolzen werden sollte. Ziel der Verschmelzung waren die Vereinfachung der gesellschaftsrechtlichen Struktur der deutschen B.....-D.....-Gruppe und Kosteneinsparungen. Die Hauptversammlungen

4

beider Gesellschaften stimmten dem Verschmelzungsvertrag am 1999 (Klägerin) und am 1999 (O.....) zu. Die Verschmelzung wurde am 1999 in das Handelsregister eingetragen, was hinsichtlich der Taggenauigkeit zuvor im Hinblick auf den gesamten Außenauftritt der Klägerin und insbesondere ihren Vertrieb mit dem Handelsregister abgesprochen worden war.

Mit notariellem Vertrag vom ... 1999 (UR.-Nr. ... des Notars in) errichtete die O..... zusammen mit den Herren M..... und T..... die "O..... Allgemeine Versicherungs AG/M...../T...../Objekt GbR" (im Folgenden: GbR), die bis heute fortbesteht. Am Vermögen der GbR war nach dem Gesellschaftsvertrag ausschließlich die O..... beteiligt.

5

Mit demselben Vertrag verkaufte die O..... der GbR auch das Grundstück zu einem Kaufpreis von DM. Der Verkehrswert des Grundstücks war einvernehmlich von drei öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen ermittelt worden. Nutzen und Lasten des verkauften Grundstücks gingen am 1. August 1999 auf die GbR über. Aufgrund der ebenfalls am 6. August 1999 erklärten Auflassung und Eintragungsbewilligung sowie des Eintragungsantrages vom selben Tage wurde die GbR am 7. September 1999 als Eigentümerin des Grundstücks eingetragen.

6

Bereits am 1999, also zwei Tage vor dem Wirksamwerden des Verschmelzungsvertrages am 1999 (Eintragung im Grundbuch), schloss die GbR einen notariellen Kaufvertrag über den Verkauf des Grundstücks an die B.. D..... mbH (im Folgenden: B.....-KAG) ab (UR.-Nr. ... des Notars in). Besitz, Nutzen und Lasten gingen am Tage der Beurkundung auf die B.....-KAG über. Die Auflassung wurde ebenso wie die Eintragungsbewilligung und der Eintragungsantrag zusammen mit dem Kaufvertrag notariell beurkundet. Am 2000 wurde die B.....-KAG als Eigentümerin des Grundstücks in das Grundbuch eingetragen. Der Verkauf des Grundstücks von der GbR an die B.....-KAG wurde mit Bescheid vom 1999 unter der Steuernummer 214/8433/3867 grunderwerbsteuerlich erfasst und versteuert.

7

Der Beklagte sah den Verkauf des Grundstücks an die GbR gemäß Vertrag vom 6. August 1999 zunächst als einen gemäß § 5 Abs. 2 GrEStG grunderwerbsteuerfreien Vorgang an und erteilte eine entsprechende Unbedenklichkeitsbescheinigung. Aufgrund einer Beanstandung des Landesrechnungshofes griff er den Vorgang jedoch wieder auf und erließ mit Datum vom 2001 den hier streitigen Grunderwerbsteuerbescheid, mit dem er unter Ansatz des Kaufpreises in Höhe vonDM und eines Steuersatzes von 3,5% die Grunderwerbsteuer auf DM festsetzte. Zur Begründung führte der Beklagte aus, die Steuerbegünstigung nach § 5 Abs. 2 GrEStG könne nicht gewährt werden, weil die Gesellschaft, die den Grundbesitz in die GbR eingebracht habe (O.....), ihre Beteiligung aufgegeben habe, indem sie auf die B.. D..... verschmolzen worden sei.

8

Der hiergegen fristgerecht eingelegte Einspruch der Klägerin blieb erfolglos und wurde mit Einspruchsentscheidung vom 2003 und nochmals in korrigierter Fassung betreffend die Adressierung mit Einspruchsentscheidung vom 2003, auf die Bezug genommen wird, als unbegründet zurückgewiesen.

9

Hiergegen richtet sich die vorliegende, fristgerecht bei Gericht eingegangene Klage, mit der die Klägerin weiterhin geltend macht, die Veräußerung des Grundstücks von der O..... an die GbR sei gemäß § 5 Abs. 2 GrEStG grunderwerbsteuerfrei. Zur Begründung führt sie im Einzelnen wie folgt aus:

10

11

Durch den Grundstücksverkauf sei ein Grundstück von einer Alleineigentümerin (O.....) auf eine Gesamthand (GbR) übergegangen, an deren Vermögen die Veräußerin (O.....) zu 100% beteiligt gewesen sei. Der Anwendung des § 5 Abs. 2 GrEStG stehe nicht entgegen, dass die O..... am 1999 auf die B.. D..... verschmolzen und damit ihre Beteiligung an der GbR auf die B.. D..... übergegangen sei. § 5 Abs. 2 GrEStG bleibe deshalb anwendbar, weil die GbR vor der Verschmelzung das Grundstück grunderwerbsteuerpflichtig verkauft habe. Der Übergang des Grundstücks und der einhergehende Rechtsträgerwechsel blieben in dem Umfang steuerfrei, in dem sich die Berechtigung des übertragenden Gesamthänders an dem Grundstück fortsetze. Der Grund hierfür liege darin, dass die Änderung der Rechtszuständigkeit zu keiner wirtschaftlichen Veränderung führe, soweit der Gesamthänder über seine Gesamthandsberechtigung weiterhin am Grundstückswert beteiligt bleibe. Aus der Maßgeblichkeit der weiteren Beteiligung des Gesamthänders am Grundstückswert folge, dass es für den Inhalt und den Umfang der Steuervergünstigung nicht allein auf die formelle gesamthänderische Mitberechtigung des einbringenden Gesamthänders ankomme. Vielmehr setze die Steuervergünstigung des § 5 Abs. 2 GrEStG voraus, dass der das Grundstück einbringende Gesellschafter aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses nicht nur sachenrechtlich an dem Grundstück, sondern wirtschaftlich an den Wertänderungen, Chancen und Risiken, die mit dem Grundstück verbunden sind, tatsächlich beteiligt bleibe. Auch der Bundesfinanzhof – BFH – habe bereits mehrfach entschieden (z.B. im Urteil vom 30.10.1996 II R 72/94, BStBl II 1997, 87), dass die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 2 GrEStG nur dann nicht anzuwenden sei, wenn der einbringende Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheide, solange das eingebrachte Grundstück der Gesamthand grunderwerbsteuerlich gehöre. Lasse der Gesamthänder bei der Übertragung seiner Beteiligung das Grundstück nicht in der Gesamthand zurück, gebe es dort nichts mehr, an dem er nicht nur sachenrechtlich, sondern auch wirtschaftlich beteiligt bleiben müsse. Das Ausscheiden aus der Gesellschaft nach der Veräußerung des Grundstücks verstoße dann nicht gegen den Sinn und Zweck des § 5 Abs. 2 GrEStG. Dementsprechend habe der BFH in keiner seiner Entscheidungen zu § 5 Abs. 2 GrEStG die darin vorgesehene Steuerbefreiung eingeschränkt, wenn die Gesamthand vor einer Veränderung der Beteiligungsverhältnisse das Grundstück grunderwerbsteuerpflichtig veräußert habe.

Auch aus dem Urteil des 5. Senats des Finanzgerichts Köln vom 25.4.2001, 5 K 3080/98, EFG 2001, 987 (bestätigt durch BFH-Urteil vom 15.12.2004 II R 37/01, BStBl II 2005, 303) ergebe sich, dass § 5 Abs. 2 GrEStG nur dann nicht anzuwenden sei, wenn der einbringende Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheide (bzw. seine Beteiligung verringere), solange das eingebrachte Grundstück der Gesamthand grunderwerbsteuerlich gehöre. 12

Auch unter Einbeziehung der Rechtsgrundsätze des im Jahre 1999 neu eingefügten § 5 Abs. 3 GrEStG ergebe sich bezogen auf den Streitfall kein Ausschluss des § 5 Abs. 2 GrEStG. Die genannte Vorschrift sei nach herrschender Literaturmeinung in denjenigen Fällen nicht anwendbar, in denen die grundstückserwerbende Gesamthand das Eigentum an dem eingebrachten Grundstück innerhalb des fünf-Jahres-Zeitraumes durch einen grunderwerbsteuerbaren Rechtsvorgang an einen Dritten veräußere. Bezogen auf den Streitfall bedeute dies Folgendes: Die GbR habe das Grundstück mit Vertrag vom 1999 verkauft, bevor die O..... am 1999 im Zuge ihrer Verschmelzung auf die B.. D..... aus ihr ausgeschieden sei. Die O..... sei wirtschaftlich an dem Grundstück wie ein Eigentümer beteiligt gewesen, solange es der GbR grunderwerbsteuerlich zuzurechnen gewesen sei. Der Verkauf des Grundstücks an die GbR habe somit nicht dazu gedient, den Grundstückswert, das heißt die Chancen und Risiken, die mit dem Grundstück verbunden gewesen seien, grunderwerbsteuerfrei auf eine andere Person zu übertragen. Es habe sich wirtschaftlich nicht um eine Übertragung auf einen Dritten gehandelt. Vielmehr habe sich erst 13

durch die Grunderwerbsteuerpflichtige Weiterveräußerung des Grundstücks auf die B.....-KAG die wirtschaftliche Zuordnung des Grundstücks geändert. Bis zu diesem Zeitpunkt habe die O..... über eine vollwertige gesamthänderische Mitberechtigung an dem Grundstück verfügt. Die spätere Verschmelzung der O..... ändere hieran nichts, da sie erst erfolgt sei, nachdem das Grundstück bereits weiterveräußert gewesen sei.

Sie – die Klägerin – habe weder einen zur Versagung der Steuervergünstigung des § 5 Abs. 2 GrEStG führenden Plan noch die Absicht einer ungerechtfertigten Steuervermeidung gehabt. Zu der gewählten Gestaltung habe man sich entschlossen, um eine Besteuerung in dem vor dem 1.1.1997 (Jahressteuergesetz 1997 mit Änderung des § 8 GrEStG) geltenden Rahmen zu erreichen und nachdem Versuche, mit der Finanzverwaltung zu einer einvernehmlichen Lösung des Problems zu kommen, gescheitert waren. Von Anfang an habe das Grundstück von der O..... auf die B.....-KAG übertragen werden sollen. Einem Verkauf habe jedoch bis zum 6.9.1999 entgegengestanden, dass die Erlaubnis der B.....-KAG nicht auch die Berechtigung umfasst habe, Grundstücks-Sondervermögen aufzulegen, weshalb die ihr vom vormaligen Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen erteilte Erlaubnis habe erweitert werden müssen. In Gesprächen mit dieser Aufsichtsbehörde habe sich abgezeichnet, dass mit der beantragten Erlaubniserweiterung erst im September 1999 und somit erst kurz vor der Eintragung der Verschmelzung habe gerechnet werden können. Die an dem Verschmelzungsvorgang Beteiligten hätten daher befürchten müssen, dass die Norstern das Grundstück vor der Eintragung der Verschmelzung zwar noch würde verkaufen können, es aber – bedingt durch die Bearbeitungsdauer beim Grundbuchamt – nicht mehr würde übereignen können. Wegen weiterer Einzelheiten zu den Hintergründen der Gestaltung wird auf den Schriftsatz der Klägerin vom 20.10.2003 (Bl. 43 ff. FG-Akte) Bezug genommen.

Soweit der Beklagte auf die Verhältnisse und den Plan im Einbringungszeitpunkt abstelle, lasse er unberücksichtigt, dass nach dem Plan der Klägerin das Grundstück auf jeden Fall vor der Verschmelzung habe veräußert werden sollen.

Geradezu zynisch mute es an, wenn der Beklagte nunmehr auf die Anwendbarkeit des Ländererlasses vom 16. September 2003 für den Fall verweise, dass die Klägerin auf den "Umweg" über die GbR verzichtet hätte. Genau dies habe man angestrebt; der Beklagte habe sich jedoch einer Zusage des nach dem Ländererlass möglichen Ergebnisses verschlossen.

Die Klägerin beantragt,

den Grunderwerbsteuerbescheid vom2001 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung aufzuheben.

Der Beklagte beantragt,

die Klage als unbegründet abzuweisen, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Er hält an seiner Auffassung fest, dass im Streitfall § 5 Abs. 2 GrEStG nicht anwendbar sei. Der Grund dafür, dass der BFH – soweit ersichtlich – in keiner seiner bisherigen Entscheidungen zu § 5 Abs. 2 GrEStG die Steuerbefreiung eingeschränkt habe, wenn das Grundstück vor Veränderung der Beteiligungsverhältnisse der einbringenden Gesamthand veräußert worden sei, liege wohl darin begründet, dass ein solcher Fall vom BFH bisher noch nicht zu entscheiden gewesen sei.

Die Bezugnahme der Klägerin auf § 5 Abs. 3 GrEStG gehe ins Leere, da es nicht entscheidungserheblich sei, wie die vorliegende Streitfrage nach § 5 Abs. 3 GrEStG zu

beantworten wäre. Diese Vorschrift folge einer anderen Systematik als § 5 Abs. 2 GrEStG und stelle für die Beurteilung der Frage, ob eine Steuerbefreiung zu gewähren sei, nicht auf den Einbringungszeitpunkt ab, sondern auf den tatsächlichen Geschehensablauf innerhalb von fünf Jahren nach der Einbringung. Nach der auf den Streitfall anzuwendenden Rechtslage sei indes auf die im Einbringungszeitpunkt vorliegende Planung abzustellen. Der tatsächliche Geschehensablauf sei zur Beurteilung nur dann heranzuziehen und in den Fällen zu würdigen, in denen mit der Konstruktion der "widerlegbaren Vermutung" operiert werden müsse. Ein solcher Fall sei vorliegend nicht gegeben. Aus dem bei der alten Rechtslage (sc.: vor dem 1.1.1997) zu wählenden Betrachtungszeitpunkt ergebe sich, dass das tatsächliche weitere Schicksal des eingebrachten Grundstücks für die Frage der Versagung der Steuerbefreiung unbeachtlich sei. Maßgeblich sei vielmehr, dass im Zeitpunkt der Einbringung bereits festgestanden habe, dass die einbringende Gesellschafterin auf ein anderes Unternehmen verschmolzen und dass das Grundstück letztendlich in das Eigentum der B.....-KAG habe überführt werden sollen. Die Übertragung des Grundstücks auf die GbR habe den Zweck verfolgt, dieses dort unterzubringen, um es bei der Verschmelzung der O..... auf die B.. D..... nicht der Grunderwerbsteuer unterwerfen zu müssen.

Soweit die Klägerin die Anwendung des bundeseinheitlichen Erlasses vom 16. September 2003 einfordere, sei festzuhalten, dass dieser in der Tat anwendbar gewesen wäre, wenn auf den "Umweg" über die GbR verzichtet worden wäre. Durch ihre Gestaltung habe die Klägerin jedoch einen Sachverhalt verwirklicht, der zur Versagung der Steuerbefreiung des § 5 Abs. 2 GrEStG habe führen müssen. 23

Schließlich bestreitet der Beklagte in der mündlichen Verhandlung, dass die Veräußerung des Grundstücks vom1999 auf die B.....-KAG zum Gesamtplan der Klägerin gehört habe. 24

Entscheidungsgründe 25

Die Klage ist begründet. 26

Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid vom2001 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 27

Dies ergibt sich allerdings nicht schon daraus, dass der Beklagte der Klägerin in Bezug auf den hier in Rede stehenden Grundstücksübertragungsvertrag vom 6. August 1999 eine Unbedenklichkeitsbescheinigung gemäß § 22 Abs. 2 Satz 1 GrEStG erteilt hat, weil er zu diesem Zeitpunkt noch von der Steuerfreiheit i.S. des § 5 Abs. 2 Satz 1 GrEStG ausgegangen war. Denn der Unbedenklichkeitsbescheinigung im Sinne des § 22 GrEStG, die als Verwaltungsakt im Sinne des § 118 der Abgabenordnung (AO) nach § 119 Abs. 1 AO ihren Inhalt hinreichend bestimmt erkennen lassen muss, lässt sich nicht entnehmen, dass der Erwerbsvorgang von der Grunderwerbsteuer befreit sein sollte (BFH-Urteil vom 26. Oktober 1962 II 169/60 U, BStBl III 1963, 219; Viskorf in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 15. Aufl. 2002, § 22 Anm. 34). Der Erteilung der Unbedenklichkeitsbescheinigung kommt deshalb nicht die Bedeutung einer Entscheidung über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Grunderwerbsteueranspruchs zu (BFH-Beschluss vom 12. Juni 1995 II S 9/95, BStBl II 1995, 605). 28

Die Veräußerung des Grundstücks von der O..... auf die GbR durch Vertrag vom ... 1999 (UR.-Nr. ... des Notars in) ist aber als gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegender Vorgang steuerbefreit, weil die Voraussetzungen des § 5 Abs. 2 GrEStG erfüllt sind. 29

Die Anwendung des § 5 Abs. 3 GrEStG scheidet aus, weil diese Vorschrift gemäß § 23 Abs. 6 Satz 2 GrEStG erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden ist, die nach dem 31.12.1999 verwirklicht worden sind. Der in Streit stehende Grunderwerbsteuerliche Vorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG – Übertragung eines Grundstücks von der O..... auf die GbR – erfolgte jedoch bereits durch Vertrag vom ... 1999 und somit vor dem genannten Stichtag 31.12.1999 (zur Verwirklichung eines Erwerbsvorgangs siehe nur Viskorf in Boruttau a.a.O., § 23 Anm. 44 m.w.N. zur BFH - Rechtsprechung).

Die Veräußerung des Grundstücks von der O..... auf die GbR ist entgegen der 31
Rechtsansicht des Beklagten nach § 5 Abs. 2 GrEStG steuerbefreit. Nach dieser Vorschrift wird beim Übergang eines Grundstücks von einem Alleineigentümer auf eine Gesamthand die Steuer in Höhe des Anteils nicht erhoben, zu dem der Veräußerer am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist. Die Steuervergünstigung beruht auf der Erwägung, dass trotz des durch den Einbringungsvorgang herbeigeführten Rechtsträgerwechsels eine Besteuerung in dem Umfang unterbleiben soll, in dem sich die *Berechtigung* des einbringenden Gesamthänders an dem Grundstück *fortsetzt*, weil die Änderung der Rechtszuständigkeit wirtschaftlich zu keiner Veränderung führt, soweit der bisherige (das Grundstück in die Gesamthand einbringende) Gesamthänder über seine Gesamthandsberechtigung auch weiterhin am Grundstückswert beteiligt bleibt (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 2005, 303). § 5 Abs. 2 GrEStG ist deshalb nicht anwendbar, wenn der Einbringende entsprechend einem im Einbringungszeitpunkt bereits bestehenden Plan im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Grundstücksübertragung auf die Gesamthand seine Gesellschafterstellung auf einen anderen übertragen bzw. sich seine vermögensmäßige Beteiligung an der Gesamthand verringern soll (vgl. nur BFH-Urteil vom 30. Oktober 1996 II R 72/94, BStBl II 1997, 87). Ebenso ist § 5 Abs. 2 GrEStG nicht anwendbar, wenn eine Kapitalgesellschaft bereits im Zeitpunkt der Grundstücksübertragung von ihr auf eine Gesamthand eine Verschmelzung auf einen Dritten beabsichtigt und die Gesellschafter der Gesamthand von dieser Absicht Kenntnis hatten (vgl. nur BFH-Urteil vom 25. Juni 2003 II R 20/02, BStBl II 2004, 193).

Dies vorausgeschickt findet im Streitfall die Steuervergünstigungsvorschrift des § 5 Abs. 2 32
GrEStG Anwendung. Denn am 6.8.1999 wurde das Grundstück von dem bisherigen Alleineigentümer, der O..... Allgemeine Versicherung AG, auf die "O..... / M..... / T..... Objekt GbR", also auf eine Gesamthand, übertragen. Da die O..... am Gesellschaftsvermögen hinsichtlich des Grundstücks zu 100% beteiligt war, greift § 5 Abs. 2 GrEStG zugunsten der O..... bzw. der Klägerin als deren Rechtsnachfolgerin zu 100%, das heißt, sie ist in vollem Umfang von der Grunderwerbsteuer befreit.

Dass bzw. ob zum Zeitpunkt der Grundstücksübertragung bereits die Absicht der 33
Verschmelzung der O..... auf die Klägerin bestanden, das heißt, ob ein diesbezüglicher Gesamtplan im Sinne der zuvor dargestellten BFH-Rechtsprechung bestanden hat, kann im Streitfall dahinstehen. Bestand kein Gesamtplan, so wie vom Beklagten in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich behauptet, wäre diese Rechtsprechung bereits aus diesem Grunde nicht anwendbar. Die Rechtsprechung ist aber im Streitfall auch aus einem anderen Grunde nicht einschlägig. Denn diese diene dem Ziel, Missbräuche im Sinne des § 42 AO zu vermeiden (Pahlke in Pahlke/ Franz, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 3. Aufl. 2005, § 3 Rdnr. 19; Viskorf in Boruttau a.a.O., § 5 Anm. 47 ff., 72; ders., in DStR 1994, 6). Im Streitfall liegt jedoch keine Gestaltung vor, die Grundlage für die BFH-Rechtsprechung war bzw. ist. Die vom BFH zugrunde gelegte Sachverhaltsgestaltung ist nur dann anzunehmen, wenn dem Übergang eines Grundstücks von einem Gesamthänder auf eine Gesamthand ein Wechsel oder eine Veränderung im Personenstand der grunderwerbenden Gesamthand folgt, die die

Beteiligung des grundstückseinbringenden Gesellschafters am Grundstückswert entweder ganz aufhebt oder verringert (vgl. Viskorf in Boruttau, a.a.O., § 5 Anm. 46), das heißt, bei Ausscheiden des einbringenden Gesellschafters aus der Gesamthand *unter Zurücklassung des Grundstücks* in der verbleibenden Gesamthand. Von diesem Sachverhalt unterscheidet sich der, wenn die Gesamthand selbst bei noch fortbestehender Beteiligung des das Grundstück einbringenden Gesellschafters das eingebrachte Grundstück an einen Dritten weiterveräußert und durch diese Veräußerung der einbringende Gesellschafter seine Mitberechtigung am Grundstück nicht aufgibt, sondern (mit-)verwertet (vgl. Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 8. Aufl., § 5 Rdnr. 20).

Im Streitfall erfolgte die Grundstücksveräußerung seitens der GbR unter Beteiligung der O..... als einbringende Gesellschafterin am 1999. Erst danach, am 1999, erfolgte die Eintragung der Verschmelzung im Handelsregister. Nur diese Eintragung ist – entgegen der Auffassung des Beklagten – Maßstab für die Entstehung der Grunderwerbsteuer. Denn erst mit der Eintragung ist die Verschmelzung und damit der gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG für die Grunderwerbsteuerfestsetzung maßgebliche Eigentumsübergang wirksam (vgl. nur Fischer in Boruttau, a.a.O., § 1 Anm. 563, 564 m.w.N. zur BFH - Rechtsprechung). Dementsprechend hat im Streitfall die O..... die GbR nicht – verschmelzungsbedingt – unter Zurücklassung des von ihr zuvor eingebrachten Grundstücks verlassen. Sie hat vielmehr noch vor Wirksamkeit der Verschmelzung als mitberechtigte Gesamthänderin an der Grundstücksveräußerung auf einen Dritten mitgewirkt und ist erst danach durch die Verschmelzung als grundstücksübertragende Rechtsträgerin untergegangen bzw. als solche aus der GbR ausgeschieden. 34

Da diese Sachverhaltsgestaltung von der zur Missbrauchsvermeidung entwickelten Rechtsprechung bereits dem Grunde nach nicht erfasst ist, bedurfte es keiner Ausführungen dazu, ob in der Gestaltung im Streitfall tatsächlich ein Missbrauch zu sehen gewesen wäre oder ob dies in Anbetracht der besonderen Sachlage eher zu verneinen sein dürfte (zur Vermutungswiderlegung vgl. Viskorf in Boruttau, a.a.O., § 5 Anm. 60 m.w.N.). 35

Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid ist somit rechtswidrig und war daher aufzuheben. 36

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 37

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V. mit §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 38

Die Revision war nicht zuzulassen, da keiner der in § 115 Abs. 2 FGO genannten Gründe gegeben ist. 39