
Datum: 15.07.2009
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 683/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2009:0715.5K683.06.00

Rechtskraft: II R 23/10

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden der Klägerin auferlegt.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob der notarielle Vertrag vom 26.04.2001 UR-Nr. ... des Notars M zur Entstehung von Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 3 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) geführt hat und ob die Klägerin Steuerschuldnerin ist.

2

Im Anschluss an eine sogenannte Auftragsprüfung (BP) gemäß § 195 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) bei der Klägerin, der P Corporation, USA, erließ der Beklagte am 10.02.2005 einen auf § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG gestützten Grunderwerbsteuerbescheid über ... €. Grundlage für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer war der o.a. Vertrag vom 26.04.2001 über den Kauf von Geschäftsanteilen der G GmbH (G GmbH). Als Besteuerungsgrundlagen wurden zugrundegelegt die von der BP ermittelten Werte der inländischen Grundstücke der G GmbH sowie der Grundstücksgemeinschaft C GbR (GbR), die durch Bescheide über die gesonderte Feststellung der Grundbesitzwerte auf den 31.05.2001 gemäß § 8 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG i.V.m. § 138 des Bewertungsgesetzes (BewG) bestandskräftig mit insgesamt ... € festgesetzt worden waren.

3

Der der Steuerfestsetzung zugrundeliegende Kaufvertrag vom 26.04.2001, der als solcher "betreffend sämtliche Geschäftsanteile an der G GmbH" bezeichnet ist, hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

4

5

Im Vorspann des Vertrages sind als Vertragspartner aufgeführt die H GmbH (H) als Verkäuferin zu 1., die R AG (R) als Verkäuferin zu 2. Als Käuferin ist die Klägerin bezeichnet. In der Vorbemerkung des Kaufvertrages wird unter 1. festgestellt, dass die H Geschäftsanteile im Gesamtnennbetrag von ... DM an der G GmbH halte, und der verbleibende Geschäftsanteil i. H. v. 100.000 DM von der R gehalten werde. Unter 3. der Vorbemerkung wird des weiteren festgestellt, dass die G GmbH an der GbR einen Anteil von 94 % halte und der verbleibende Anteil von 6 % von der H gehalten werde. Unter 9. der Vorbemerkung wird ausgeführt, die Verkäuferin zu 1. sei daran interessiert, ihre Geschäftsanteile an der G GmbH sowie die Beteiligung an der GbR an die Käuferin zu verkaufen, die an einem solchen Kauf interessiert sei. Auch die Verkäuferin zu 2. sei an einem Verkauf ihres Geschäftsanteils an die Käuferin interessiert. Unter 7. der Vorbemerkung wird festgestellt, dass die Käuferin eine nach dem Recht des ... , USA, errichtete Gesellschaft sei. Unter der Überschrift "Begriffsbestimmungen, Auslegung" ist unter 1.13. festgestellt, "Käuferin" sei die Klägerin, die P Corporation, F, T. Unter 2.1 des Kaufvertrages ist geregelt, dass die Käuferin von der Verkäuferin zu 1. und von der Verkäuferin zu 2. die zuvor bezeichneten Geschäftsanteile an der G GmbH bzw. der GbR kaufen werde. Unter 2.2 ist vereinbart, die Verkäuferin zu 1. verpflichte sich, die gekauften Geschäftsanteile "an die Käuferin oder an ein von der Käuferin bezeichnetes, mit der Käuferin verbundenes Unternehmen" abzutreten. Gleichzeitig verpflichtete sich die Käuferin, diese Abtretung anzunehmen bzw. die Annahme der Abtretung durch das von ihr bezeichnete Unternehmen herbeizuführen. Die Verkäuferin zu 2. ging hinsichtlich ihres Anteils an der G GmbH dieselbe Verpflichtung ein. Gemäß Vorbemerkung Nr. 40 bzw. 6.6 der Verkaufsvereinbarung (Seite 7 und 19) ist als Grundbesitz im Sinne dieses Vertrages der im unbeschränkten Eigentum der G GmbH bzw. der GbR stehende Grundbesitz definiert.

Nach 3.1 und 3.2 des Vertrages sollte der Basiskaufpreis von ... USD am sogenannten Closing Date - nach 15. der Begriffsbestimmungen i.V.m. 2.2.3. des Vertrages sollte dies die Abtretung der Geschäftsanteile an der G GmbH und der Beteiligung an der GbR an die Klägerin oder ein verbundenes Unternehmen sein - zu zahlen sein. 6

Nach 4.4.1. des Vertrages sollten die Vertragspartner berechtigt sein, vom Vertrag zurückzutreten, wenn das Closing nicht bis zum 30.09.2001 stattgefunden hätte. 7

Nach 4.4.5. sollte die Abtretung der Geschäftsanteile unter den aufschiebenden Bedingungen stehen, dass die Transaktion u.a. durch das Bundeskartellamt freigegeben wurde, dass andererseits der Basiskaufpreis auf ein benanntes Konto oder eine Bestätigung durch die Bank der Käuferin, dass eine unwiderrufliche Anweisung zur Überweisung des Basiskaufpreises erteilt worden sei, eingegangen war. 8

Am 31.05.2001 schlossen unter UR-Nr. ... des Notars B die A GmbH, künftig: P GmbH, -A- als Zessionar und die H als Zedent 1 sowie die R als Zedent 2 unter Bezugnahme auf den Kaufvertrag vom 26.04.2001 einen Übertragungs- und Abtretungsvertrag hinsichtlich der Geschäftsanteile der G GmbH. Auf Seite 3 des Vertrages ist ausgeführt: 9

"Die Parteien beabsichtigen nun, den Vertrag umzusetzen und den Übergang der Geschäftsanteile der G GmbH an den Zessionar, eine 100 %-ige Tochtergesellschaft der P Corporation, zu vollziehen". Dementsprechend traten laut diesem Vertrag die H und die R die bezeichneten Geschäftsanteile mit Wirkung zum 31.05.2001 an die A ab. Die A war ausweislich des Auszuges aus dem Handelsregister des Amtsgerichts E HRB ... am 22.05.2001 unter Bezugnahme auf den Gesellschaftsvertrag vom 16.05.2001 eingetragen worden. Unter derselben HR-Nummer wurde am 22.06.2001 die P GmbH (P GmbH) unter Bezugnahme auf den Gesellschaftsvertrag vom 16.05.2001 und einen 10

Gesellschafterbeschluss vom 28.05.2001 eingetragen.

Gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 10.02.2005 erhob die Klägerin Einspruch. Zur Begründung führte sie aus, sie habe durch den Vertrag vom 26.04.2001 nicht die Anteile an der G GmbH und dementsprechend auch nicht mittelbar den dieser Gesellschaft gehörenden Grundbesitz erworben. Bei dem Vertrag vom 26.04.2001 handele es sich vielmehr um einen Vertrag zugunsten Dritter, der P GmbH. Auf der Grundlage dieses Vertrages habe diese Gesellschaft, die heute 100 %-ige Gesellschafterin der G GmbH sei, die Geschäftsanteile der Gesellschaft unmittelbar als Begünstigte erworben. 11

Der Einspruch hatte keinen Erfolg. In seiner den Einspruch zurückweisenden Entscheidung vom 13.01.2001 führte der Beklagte aus, für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG sei allein maßgeblich, dass ein Verpflichtungsgeschäft gegeben sei, das den Anspruch auf Übertragung der Geschäftsanteile und somit mittelbar der Grundstücke begründe. Allerdings könne ein solches Verpflichtungsgeschäft auch zugunsten Dritter im Sinne des § 328 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) abgeschlossen werden, wobei der Umstand, dass der Dritte im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch unbekannt sei, unbeachtlich sei. Im Streitfalle handele es sich jedoch nicht um einen Vertrag im Sinne des § 328 BGB, sondern um einen sogenannten Oder-Kauf. Verkaufe jemand an den für die Käuferseite anwesenden oder einen neu zu benennenden Dritten und solle die Abtretung der Anteile an die Mittelsperson oder einen noch zu benennenden Dritten erfolgen, sei die Mittelsperson alleiniger Käufer. Dies gelte selbst dann, wenn die Mittelsperson Auftrag und Vollmacht des im Erwerbszeitpunkt praktisch feststehenden und später benannten Dritten gehabt habe. Benenne die Mittelsperson hernach den Dritten, liege darin die Abtretung des Übereignungsanspruches. 12

Die Klägerin sei im Vertrag vom 26.04.2001 als alleinige Käuferin bezeichnet. Trete der Wille, im fremden Namen zu handeln, nicht erkennbar hervor, so sei das Fehlen des Willens, im eigenen Namen zu handeln, unerheblich. Das Geschäft komme dann mit dem Vertreter selbst zustande. Gegen einen Vertrag zugunsten Dritter spreche neben dem Wortlaut auch, dass die P GmbH den Kaufpreis selbst gezahlt habe. Dies sei für einen Vertrag zugunsten Dritter unüblich, da dem Dritten bei einem Vertrag im Sinne des § 328 BGB ein Recht und keine Verpflichtung zugewendet werden solle. An der Beurteilung, dass im Streitfalle kein Vertrag zugunsten Dritter vorliege, ändere sich auch nichts dadurch, dass der Vertrag vom 26.04.2001 eine aufschiebende Bedingung enthalte. Dies habe nur die Konsequenz gehabt, dass die Steuerfestsetzung erst zu einem Zeitpunkt habe erfolgen können, in dem die Bedingung eingetreten war. Zivilrechtlich hätten sich jedoch beide Vertragspartner bereits am 26.04.2001 gebunden 13

Dagegen richtet sich die Klage. Zur Begründung führt die Klägerin aus, Grunderwerbsteuer sei ihr gegenüber nicht festzusetzen, da sie zwar von der H und der R deren gesamte Geschäftsanteile an der G GmbH gekauft habe, die beiden Verkäufer sich jedoch gleichzeitig verpflichtet hätten, die Geschäftsanteile an die Klägerin oder an eine von ihr benannte, mit ihr verbundene Gesellschaft abzutreten. Wie sich aus dem Annex 2.3 ergebe, sei der Entwurf einer Übertragungsvereinbarung dem Kaufvertrag angefügt gewesen, woraus sich ergebe, dass der Abtretungsempfänger eine deutsche Kapitalgesellschaft mit Handelsregisternummer sein sollte. Seitens der Klägerin sei von Anfang an geplant gewesen, dass die zu erwerbenden Anteile an der G GmbH in einer zu errichtenden H-Struktur von einer zu gründenden oder zu erwerbenden Gesellschaft gehalten werden sollten. Diese Pläne seien auch umgesetzt worden, was sich aus folgender Zeittafel ergebe. Im Januar/Februar 2001 seien die Pläne zur Aufsetzung einer H-Struktur mit einer neu zu gründenden H-Gesellschaft 14

entwickelt worden. Am 09.03.2001 habe die Klägerin die Rechtsanwaltskanzlei V bevollmächtigt, eine GmbH zu errichten oder Anteile an einer bestehenden GmbH zu erwerben. Am 26.04.2001 sei dann der Kaufvertrag über den Erwerb der Geschäftsanteile an der G GmbH abgeschlossen worden. Im Mai 2001 sei die A durch die Bevollmächtigten der Klägerin erworben worden. Alleingesellschafterin sei die Klägerin. Der Beschluss der Gesellschafterversammlung zur Änderung des Gesellschaftsvertrages der A zwecks Übernahme einer H-Funktion sei am 28.05.2001 gefasst worden. Für diese neue Funktion sei die spätere P GmbH mit finanziellen Mitteln zum Erwerb der Geschäftsanteile an der G GmbH durch die Muttergesellschaft und zur Gewährung eines ergänzenden Darlehens ausgestattet worden. Am 31.05.2001 sei durch die Gesellschafter der A die Namensänderung in P GmbH beschlossen und der Abtretungsvertrag zur Übertragung der Geschäftsanteile an der G GmbH zwischen den bisherigen Eigentümern und der P GmbH abgeschlossen worden.

Nach dem Willen der Vertragsparteien sei von vornherein ein einheitlicher Erwerbsvorgang zugunsten einer Tochtergesellschaft der Klägerin intendiert gewesen. Bereits in der Anmeldung des Zusammenschlussvorhabens beim Bundeskartellamt vom 04.05.2001 habe sich die Klägerin darauf festgelegt gehabt, die Geschäftsanteile über eine deutsche Tochtergesellschaft bzw. GmbH zu erwerben, die eigens zu diesem Zweck gegründet oder als Mantelgesellschaft erworben werden würde. Im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 26.04.2001 habe aber die P GmbH noch nicht existiert. Da jedoch an den zu erwerbenden Geschäftsanteilen auch andere Mitbewerber interessiert gewesen seien, habe umgehend eine vertragliche Bindung der Verkäuferseite erfolgen müssen. Nur aus diesem Grunde hätten die Verträge aus rein wirtschaftlichem Grund bereits zu einem Zeitpunkt abgeschlossen werden müssen, zu dem die spätere H-Gesellschaft noch gar nicht zur Verfügung gestanden habe. Aber auch eine noch nicht gegründete juristische Person könne Dritter im Sinne des § 328 BGB sein. Entscheidend sei lediglich, dass der Begünstigte bei Vertragsabschluss bestimmbar sei. 15

Im Grunderwerbsteuerrecht knüpfe die Besteuerung an Vorgänge an, die nach bürgerlichem Recht zu beurteilen seien. Daher seien auch Begriffe und inhaltliche Wertungen des Zivilrechts zu übernehmen. Dieser Grundsatz sei jedoch nicht starr und ausnahmslos anzuwenden. Vielmehr könne in die rechtliche Beurteilung der Vertragsgestaltung die wirtschaftliche Betrachtungsweise einfließen. Dies ergebe sich schon aus der gesetzlichen Normierung des § 1 Abs. 2 GrEStG. Ebenso verhalte es sich mit der Vorschrift des § 1 Abs. 3 GrEStG. Dementsprechend seien die in dem Zeitraum vom 26.04.2001 bis 31.05.2001 geschlossenen Verträge als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang anzusehen, da sie in einem engen zeitlichen Zusammenhang und aufgrund eines vorgefassten Planes geschlossen worden seien. Vom Steuerpflichtigen könne nicht verlangt werden, zivilrechtlich angreifbare Verträge und Vereinbarungen abzuschließen, nur um ein steuerlich wasserdichtes Vertragswerk zu erstellen. Verträge seien nicht nach ihrem buchstäblichen Wortlaut, sondern nach dem wirklichen Willen der Vertragspartner und im Übrigen so auszulegen, wie es gemäß § 157 BGB nach Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte erforderlich sei. Da die Grunderwerbsteuer eine Rechtsverkehrssteuer und keine Rechtsformsteuer sei, liege es nicht im Sinne des GrEStG, den Steuerpflichtigen über bloße Fehler des Ausdrucks im vertraglichen Regelwerk stolpern zu lassen. 16

Nach Ziffer 4.5 habe der Kaufvertrag und auch die Abtretung der Geschäftsanteile unter aufschiebenden Bedingungen gestanden, zum einen unter der Bedingung der Freigabe durch das Bundeskartellamt, das österreichische Kartellamt oder die europäische Kommission, zum anderen der Zahlung bzw. unwiderruflichen Zahlungsanweisung des Basiskaufpreises. Die - 17

letztlich allein erforderliche - Freigabe durch das Bundeskartellamt sei am 29.05.2001 erfolgt, die Bestätigung der Zahlungsanweisung am 31.05.2001, vor Beurkundung des notariellen Vertrages über die Abtretung der Gesellschaftsanteile. Der Vertrag vom 26.04.2001 sei erst mit Bedingungseintritt am 31.05.2001 wirksam geworden, zu einem Zeitpunkt, als die P GmbH als Abtretungsempfängerin bereits existent und den Vertragspartnern bekannt gewesen sei. Der am 31.05.2001 abgeschlossene Vertrag zur dinglichen Übertragung der Anteile auf die P GmbH sei erst vollzogen worden, nachdem der Eintritt der Bedingungen festgestellt worden sei.

Soweit sich der Beklagte darauf berufe, die Grunderwerbsteuer sei bereits durch Abschluss des Kaufvertrages vom 26.04.2001 nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG entstanden, sei zuzugestehen, dass durch diesen Vertrag ein Anspruch auf Übertragung von mehr als 95 % der Geschäftsanteile an der G GmbH habe begründet werden sollen. Da sich die Klägerin aber gegenüber den Vertragspartnern, der H und der R, bei Abschluss des Vertrages darauf festgelegt gehabt habe, dass eine Übertragung auf die von ihr eigens hierfür gegründete bzw. erworbene P GmbH erfolgen solle, habe bei Wirksamwerden der vertraglichen Verpflichtung am 31.05.2001 kein sogenanntes Oder-Geschäft vorgelegen. Die Klägerin sei bei Abschluss des Vertrages am 26.04.2001 nicht als Stellvertreterin des im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch nicht bekannten späteren Erwerbers der Anteile, also für die P GmbH aufgetreten. Der Vertrag sei vielmehr ein solcher zugunsten Dritter, der P GmbH, die hieraus alleine berechtigt worden sei, die Übertragung der Anteile zu verlangen. Bei einem echten Vertrag zugunsten Dritter sei Steuerschuldner der Grunderwerbsteuer nicht der Vertragspartner, sondern der Dritte, sobald er das zu seinen Gunsten abgeschlossene Rechtsgeschäft annehme, was nach Bedingungseintritt am 31.05.2001 geschehen sei.

Jedenfalls könne die Grunderwerbsteuer nur einmal entstehen. Der notarielle Kaufvertrag vom 26.04.2001 stelle das Verpflichtungsgeschäft zu der am 31.05.2001 erfolgten Übertragung dar. Aus diesem Grunde könne die am 31.05.2001 erfolgte Übertragung entgegen der Auffassung des Beklagten kein weiteres Mal Grunderwerbsteuer auslösen.

Die Klägerin beantragt,

den Grunderwerbsteuerbescheid vom 10.02.2005 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 13.01.2006 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

In Ergänzung seiner Begründung in der Einspruchsentscheidung führt er aus, der Vertrag vom 26.04.2001 sei dahingehend auszulegen, dass die Klägerin als im Vertrag bezeichnete Käuferin einen Anspruch auf Übereignung des Grundstücks erworben habe. Ein Vertrag zugunsten Dritter sei nicht anzunehmen. Die Abtretung erfüllungshalber an einen Dritten habe im Streitfall nur der Klägerin gedient und in ihrem Ermessen gelegen. Neben der Klägerin habe kein Dritter das Recht selbständig erworben, die Leistung zu fordern, was in § 328 Abs. 1 BGB vorgesehen sei. Soweit sich die Klägerin gegen eine doppelte Entstehung der Grunderwerbsteuer wende, sei dies nicht zutreffend. Die Abtretung der Anteile mit Vertrag vom 31.05.2001 an die P GmbH, welche nicht Gegenstand des Klageverfahrens sei, stelle ein neues Rechtsgeschäft dar, das der Grunderwerbsteuer unterliege. Eine doppelte Entstehung der Grunderwerbsteuer durch ein und dasselbe Rechtsgeschäft liege nicht vor.

Entscheidungsgründe

25

Die Klage ist unbegründet.	26
Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten.	27
Durch den Vertrag vom 26.04.2001 wurde der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG verwirklicht. Der Vertrag stellt einen Kaufvertrag im Sinne des § 433 BGB dar, wodurch die Klägerin von der H und der R mehr als 95 % - insgesamt 100 % - der Geschäftsanteile an der G GmbH kaufte und damit gemäß § 433 Abs. 1 BGB den schuldrechtlichen Anspruch auf Übertragung der gekauften Anteile erwarb. Da zum Vermögen der G GmbH bzw. zum Vermögen der GbR, an der jene zu 94 % beteiligt war und nach der Vereinbarung vom 26.04.2001 zu 100 % beteiligt werden sollte, inländische Grundstücke gehörten, ist ein Grunderwerbsteuerlicher Vorgang im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG gegeben.	28
Bemessungsgrundlage für die aufgrund dessen festzusetzende Grunderwerbsteuer ist der Wert der der G GmbH zuzurechnenden inländischen Grundstücke, der gemäß § 8 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG i.V.m. § 138 Abs.2 BewG durch bestandskräftige Bescheide mit insgesamt ... € festgestellt wurde.	29
Schuldnerin der auf dieser Grundlage gemäß § 11 Abs. 1 GrEStG zutreffend mit ... € festgesetzten Grunderwerbsteuer (... € x 3,5 %) ist die Klägerin, da sie als Käuferin der Anteile und Erwerberin des diesbezüglichen Übertragungsanspruches Vertragsteil im Sinne des § 13 Nr. 1 GrEStG war. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist nicht die P GmbH Steuerschuldnerin.	30
Maßgeblich für die hier in Streit stehende Grunderwerbsteuer ist nur der schuldrechtliche Vertrag über den Kauf der Anteile vom 26.04.2001, nicht dagegen der Vertrag vom 31.05.2001, durch den die am 26.04.2001 getroffenen Vereinbarungen dinglich umgesetzt wurden. Da für die Entstehung der Grunderwerbsteuer aufgrund § 1 Abs. 3 Nr.3 GrEStG alleine der schuldrechtliche Vertrag, durch den ein Übertragungsanspruch erworben wird, entscheidend ist, kommt es im hier anhängigen Klageverfahren auf die von den Beteiligten thematisierte Frage, ob auch der Vertrag vom 31.05.2001, wodurch letztlich die P GmbH Anteilsinhaberin geworden ist, der Grunderwerbsteuer unterliegt, nicht an.	31
Dass die Klägerin und nicht die P GmbH aufgrund des Vertrages vom 26.04.2001 Erwerberin des Anteilsübertragungsanspruches geworden war, ergibt sich aus dem Wortlaut des Vertrages vom 26.04.2001. Dieser ist eindeutig und bedarf keiner Auslegung.	32
In dem Vertrag ist die Klägerin als Käuferin genannt, nicht nur im Vorspann unter 1., sondern auch im als Kaufvertrag überschriebenen Teil des notariellen Vertrages unter 3., sowie in der Vorbemerkung zum Kaufvertrag unter 7., ebenso wie unter den Vorbemerkungen folgenden Abschnitt 1. "Begriffsbestimmungen, Auslegung", Punkt 13. Sollte aber nach dem Wortlaut des Vertrages die Klägerin Käuferin sein, so hatte sie gemäß § 433 Abs. 1 BGB Anspruch auf Leistung aus diesem Vertrag, das heißt, auf Erfüllung der von der H und der R versprochenen Anteilsübertragung. Als Käuferin war die Klägerin berechtigt, die Anteilsübertragung zu verlangen.	33
Die Klägerin ist bei Abschluss dieses Vertrages auch nicht gemäß § 164 Abs. 1 BGB als Vertreterin der P GmbH aufgetreten, mit der Konsequenz, dass hierdurch gemäß § 164 Abs. 2 BGB diese aus dem Vertrag vom 26.04.2001 berechtigt und verpflichtet worden wäre, also auch den Anspruch auf Übertragung der Anteile erworben hätte. Voraussetzung hierfür wäre gewesen ein erkennbares Auftreten der Klägerin in fremdem Namen einer zumindest	34

bestimmbaren Person. Die bloße Absicht, für einen anderen kaufen zu wollen, genügt nicht (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 11.05.1983 II R 33/82, n.v. Juris Dok. m.w.N.). Abgesehen davon, dass die Klägerin selbst verneint hat, dass sie in fremdem Namen habe auftreten wollen, lässt auch der Wortlaut des Vertrages eine entsprechende Feststellung nicht zu. An keiner Stelle des Vertrages wird ausgeführt, dass die Klägerin den Kaufvertrag für einen Dritten abschließen wollte. Vielmehr wird, wie bereits dargestellt, an mehreren Stellen des Vertrages detailliert beschrieben, dass die Klägerin als Käuferin auftritt, also mangels erkennbaren Hinweises auf eine zu vertretene Person im eigenen Namen und nicht als Vertreterin.

Entgegen der Auffassung der Klägerin stellt der Vertrag vom 26.04.2001 auch keinen Vertrag im Sinne des § 328 BGB dar. Selbst wenn er ein solcher wäre, führte dies nicht dazu, dass die P GmbH Steuerschuldnerin und damit der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid rechtswidrig wäre. Denn der Dritte im Sinne des § 328 BGB ist nicht Vertragsschließender, sondern erlangt aus dem Vertrag lediglich das Recht auf Einforderung der vereinbarten Leistung (vgl. nur Palandt, Kommentar zum BGB, 68. Auflage, § 328, Anm. 1c). Der Dritte ist damit nicht Vertragsbeteiligter, mithin nicht Steuerschuldner im Sinne des § 13 Nr. 1 GrEStG (Fischer in Boruttau, Kommentar zum GrEStG, 16. Auflage, § 1 Anm. 23; Pahlke in Pahlke/Franz, Kommentar zum GrEStG, 3. Auflage, § 1 Anm. 97,98). 35

Im Hinblick auf den zwischen den Beteiligten noch schwebenden Streit darüber, ob der Vertrag vom 31.05.2001 der Grunderwerbsteuer unterliegt, sieht sich das Gericht jedoch veranlasst, zur Auffassung der Klägerin dazu, ob ein Vertrag im Sinne des § 328 BGB vorliegt, Folgendes auszuführen: 36

Ein Vertrag im Sinne des § 328 BGB ist gegeben, wenn eine Leistung an einen Dritten mit der Wirkung bedungen wird, dass der Dritte das Recht erwirbt, die Leistung zu fordern. - Im Streitfall war, wie bereits ausgeführt, der Kaufvertrag vom 26.04.2001 so gestaltet, dass die Klägerin Käuferin der Geschäftsanteile war (Abschnitt 2.1 des Kaufvertrages) und damit gemäß § 433 Abs. 1 BGB das Recht erworben hatte, die von den Verkäufern versprochene Leistung, das heißt die Anteilsübertragung, zu fordern. Daneben sollte niemand die Übertragung fordern dürfen. Vielmehr wurde eindeutig geregelt, dass die Klägerin die Übertragung fordern können sollte, wobei es ihr überlassen blieb, ob sie Leistung an sich oder an einen Dritten, das heißt an ein von ihr zu benennendes Unternehmen fordern würde (Abschnitt 2.2 des Vertrages). Aus dem schuldrechtlichen Vertrag vom 26.04.2001 sollte daher nur die Klägerin berechtigt sein, unabhängig davon, in wessen Person sich die Erfüllung dieses Geschäfts auswirken sollte, das heißt, wer im Ergebnis hinsichtlich der nach dem Kaufvertrag vorzunehmenden Anteilsübertragung berechtigt sein sollte. 37

Eine Auslegung des Vertrages vom 26.04.2001 gemäß §§ 133, 157 BGB dahin, dass die P GmbH unmittelbar aus dem Vertrag vom 26.04.2001 berechtigt war, das heißt, den Anspruch auf Übertragung der verkauften Geschäftsanteile fordern durfte, kommt nicht in Betracht, da die Erklärenden mit ihren Worten genau den Sinn verbunden haben, wie es dem allgemeinen Sprachgebrauch entspricht (vgl. hierzu nur Beschluss des Bundesgerichtshofs -BGH- vom 09.04.1981 IV a ZB 6/80, BGHZ 80, 246 und Urteil des BGH vom 08.12.1982 IV a ZR, BGHZ 86, 41). Die Klägerin und ihre Vertragspartner, die H und die R, wollten unter Berücksichtigung der detaillierten Begriffsbestimmungen und Erläuterungen im Vertrag, dass die Klägerin als Käuferin auftrat, da zu diesem Zeitpunkt noch nicht feststand, welche Gesellschaft letztlich die Anteile halten sollte. Andererseits war geplant, dass letztlich nicht die Klägerin, sondern eine andere Gesellschaft Anteilseignerin werden sollte. Genau dies kommt jedoch in dem Vertrag vom 26.04.2001 zum Ausdruck. Die Klägerin schloss den 38

Kaufvertrag und erwarb hieraus den nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG maßgeblichen schuldrechtlichen Anspruch, die Übertragung der gekauften Anteile zu fordern, wobei es in ihre Entscheidungskompetenz fallen sollte, an wen das dingliche Geschäft, also die Übertragung der Anteile, ausgeführt werden sollte.

Die Tatsache, dass der Vertrag vom 26.04.2001 unter aufschiebenden Bedingungen abgeschlossen wurde, steht der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheides nicht entgegen. Denn der Vertrag wurde zivilrechtlich wirksam abgeschlossen, insbesondere wurde die hierzu erforderliche Einhaltung der notariellen Form im Sinne des § 15 Abs. 3 GmbHG erfüllt. Die somit wirksam vereinbarten aufschiebenden Bedingungen, die unter 4.5. des Vertrages aufgeführt waren, führten lediglich dazu, dass gemäß § 14 Nr. 1 GrEStG nicht bereits mit Abschluss des Vertrages am 26.04.2001 Grunderwerbsteuer entstand, sondern erst mit Eintritt der Bedingungen, das heißt am 31.05.2001, nachdem sowohl die Freigabe seitens des Bundeskartellamtes als auch die Bestätigung der unwiderruflichen Bankanweisung des Basiskaufpreises erfolgt war. Im Zeitpunkt des Ergehens des Grunderwerbsteuerbescheides am 10.02.2005 waren also die im Vertrag vereinbarten Bedingungen eingetreten und Grunderwerbsteuer entstanden, sodass deren Festsetzung nichts entgegen stand. 39

Daran ändert auch nichts der Umstand, dass im Zeitpunkt des Bedingungseintritts die P GmbH inzwischen existent war und damit für die Beteiligten des Vertrages vom 26.04.2001 bekannt war. Denn die P GmbH war, wie bereits ausgeführt, an dem die Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG auslösenden schuldrechtlichen Vertrag nicht beteiligt, was bis zum Eintritt der Bedingungen auch nicht geändert wurde. Vielmehr ist der am 26.04.2001 wirksam abgeschlossene Kaufvertrag, wie vereinbart, nach Bedingungseintritt am 31.05.2001 umgesetzt worden durch Abschluss des dinglichen Erfüllungsgeschäfts in Form der Abtretung der Anteile an die P GmbH. 40

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung. 41