
Datum: 17.02.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 3962/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0217.5K3962.08.00

Rechtskraft: II R 21/10

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Kläger auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Durch notariellen Vertrag vom 08.08.1997 übertrug H "zum Zwecke der Vorwegnahme und Erleichterung einer späteren Erbzuteilung" seinen Anteil an der Autohaus H GmbH in Höhe von 41 % des Stammkapitals ohne Gegenleistung auf seinen Sohn. Durch Gesellschafterbeschluss vom 28.12.1998 wurde die Autohaus H GmbH umbenannt in Autohaus H Besitzgesellschaft mbH (GmbH). Durch notariellen - hier in Streit stehenden - Vertrag vom 18.06.2008 übertrug H im Wege der vorweggenommenen Erbfolge seinen (verbleibenden) Geschäftsanteil an der GmbH in Höhe von 59% auf den Kläger, der durch die Übertragung zum alleinigen Gesellschafter der GmbH wurde. Unter Punkt II. des Vertrages war eine dauernde Last zugunsten des Veräußerers vereinbart. Danach verpflichtete sich der Kläger, auf Lebenszeit des Veräußerers diesem monatlich 4.000 € zu zahlen.

2

Der Beklagte sah durch die Anteilsübertragung vom 18.06.2008 die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) als erfüllt an. Dementsprechend setzte er durch Bescheid vom 11.09.2008 Grunderwerbsteuer i. H. v. 15.855,00 € fest, wobei er für die Grundstücke der GmbH in F, L Straße ... und P Straße ..., einen geschätzten Bedarfswert von 453.000 € (Einheitswerte x 48 bzw. 50 %) zugrunde legte. In den Erläuterungen zur Grunderwerbsteuerfestsetzung wies der Beklagte darauf hin, dass nach

3

der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs -BFH- (Urteile des BFH vom 31.03.1982 II R 92/81, BStBl II 1982, 424 und vom 08.06.1988 II R 143/86, BStBl II 1988, 785) personenbezogene Befreiungsvorschriften wie der § 3 Nr. 2 GrEStG nicht zur Anwendung kommen könnten, so dass der Umstand, dass dem Kläger der GmbH-Anteil vom Vater im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ohne Gegenleistung, also durch Schenkung übertragen worden sei, unerheblich sei. Der Grunderwerb gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG beruhe auf einer Fiktion und damit nicht auf einer Schenkung, so dass eine doppelte Besteuerung nicht gegeben sei.

Der dagegen gerichtete Einspruch des Klägers hatte keinen Erfolg und wurde durch Einspruchsentscheidung vom 30.10.2008 als unbegründet zurückgewiesen. 4

Gegen die Nichtanwendung des § 3 Nr.2 GrEStG richtet sich die Klage. 5

Während des Klageverfahrens änderte der Beklagte am 09.02.2009 den angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) auf 19.112 €, nachdem er für beide betroffenen Grundstücke (L Straße und P Straße) zunächst am 16.01.2009 bzw. 22.01.2009 Bescheide über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwertes auf den 18.06.2008 erlassen hatte, die dann durch Feststellungsbescheide vom 26.01.2009 gemäß § 129 AO hinsichtlich der Höhe des dem Kläger übertragenen (nicht mit dem übertragenen Gesellschaftsanteil identischen) Grundstücksanteils erneut geändert worden war (zunächst jeweils 59 %, später 48 bzw. 50 %). 6

Zur Begründung seiner Klage gegen die Grunderwerbsteuerfestsetzung führt der Kläger aus, der vorliegende Lebenssachverhalt sei nicht mit der Grunderwerbsteuer zu belasten, weil er einen Vorgang darstelle, der bereits durch das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz erfasst sei, so dass § 3 Nr. 2 GrEStG zur Anwendung komme. Der Finanzminister von Nordrhein-Westfalen habe unter Bezug auf die Rechtsprechung des BFH durch Urteile vom 13.09.2006 II R 37/05, BStBl II 2007, 59 und vom 12.10.2006 II R 79/05, BStBl II 2007, 409 seinen Erlass bezüglich der Anwendbarkeit des § 3 Nr. 2 GrEStG vom 20.05.2005 ersatzlos aufgehoben bzw. durch Erlass vom 19.11.2007 modifiziert. Danach sehe nunmehr auch die Finanzverwaltung bei Übertragungen von Personengesellschaftsanteilen mit Grundstücken im Betriebsvermögen keine Grunderwerbsteuerpflicht mehr, soweit diese Fälle unter das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz zu subsumieren seien. Einigkeit bestehe auch in den Fällen, in denen durch einen Rechtsvorgang 100% der Anteile an einer Kapitalgesellschaft durch Schenkung übergehen. Sowohl die Rechtsprechung als auch die Finanzverwaltung hätten in diesen Fällen die Grunderwerbsteuererhebung ausgeschlossen mit der Begründung, dass eine doppelte Belastung eines Lebenssachverhaltes mit Erbschaft- oder Schenkungsteuer und Grunderwerbsteuer nicht entstehen dürfe. In der Literatur werde die Auffassung vertreten, dass nicht nur die Fälle des § 1 Abs. 3 Nr. 3 und 4 GrEStG, sondern auch die der Nr.1 und 2 gemäß § 3 Nr. 2 GrEStG von der Grunderwerbsteuer freizustellen seien. Es könne nicht sein, dass die einheitliche Übertragung von Anteilen (*nach Nr.3 und 4*) an Kapitalgesellschaften mit Grundbesitz grunderwerbsteuerfrei sei, während eine sukzessive Anteilsübertragung zur Grunderwerbsteuerfestsetzung führe. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung handele es sich bei den Fällen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG, sofern die Anteilsübertragung im Wege der Schenkung erfolge, um denselben Lebenssachverhalt, unabhängig davon, dass der Grundstückserwerbsvorgang fingiert werde. 7

Im Übrigen sei zu erwarten, dass der BFH unter Berücksichtigung seiner Aussagen in den genannten Urteilen aus dem Jahre 2006 ebenfalls zu der Auffassung gelangen werde, dass in Fällen wie dem vorliegenden Grunderwerbsteuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 2 GrEStG zu 8

gewähren sei.

Zudem verweist der Kläger auf das Urteil des BFH vom 07.10.2009 II R 58/08 in BFH/NV 2010, 114, woraus sich ergebe, dass auch im Streitfalle eine teleologische Auslegung des § 3 Nr. 2 GrEStG zu erfolgen habe, das heißt Grundstücksschenkungen im Sinne des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes von der Grunderwerbsteuer freizustellen seien. Soweit der Beklagte das Urteil des BFH vom 02.04.2008 heranziehen wolle, um im Streitfalle, das heißt in einem Falle des § 1 Abs. 3 Nr.1 GrEStG, die Anwendung des § 3 Nr. 2 GrEStG zu verneinen, sei zu beachten, dass der BFH in diesem Urteil über einen anderen Sachverhalt und im Übrigen über die Anwendung der Befreiungsvorschrift des § 5 Abs. 2 GrEStG entschieden habe. Jedenfalls müsse der entgeltliche Teil des Übertragungsgeschäftes, die Vereinbarung der monatlichen Rentenzahlung, nach § 3 Nr. 6 GrEStG steuerfrei gestellt werden.

Der Kläger hat inzwischen den Schenkungssteuerbescheid vom 25.01.2010 über 47.745 € vorgelegt, woraus sich die Besteuerung des Erwerbs der Gesellschaftsbeteiligung ergibt.

Der Kläger beantragt,

die Festsetzung der Grunderwerbsteuer vom 11.09.2008 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 09.02.2009 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung aufzuheben.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er bleibt bei seiner bisher vertretenen Auffassung, dass dem Antrag des Klägers, Befreiung von der Grunderwerbsteuer gemäß § 3 Nr. 2 GrEStG zu gewähren, nicht stattgegeben werden könne. Denn nach höchstrichterlicher Rechtsprechung sei diese Vorschrift personenbezogen und daher auf Anteilsvereinigungen bzw. Anteilsübertragungen bei Kapitalgesellschaften i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG und § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG nicht anwendbar.

Selbst wenn das Gericht eine Steuerbefreiung gewähren wolle, müsse beachtet werden, dass die Anteilsübertragung nicht in vollem Umfange eine Schenkung sei, da sich der Kläger zur Zahlung von monatlich 4.000 € verpflichtet habe.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

Die Festsetzung der Grunderwerbsteuer, zuletzt geändert durch Bescheid vom 09.02.2009, ist rechtmäßig. Sie erfolgte zu Recht nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG, ohne Gewährung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG.

Unstreitig wurde durch den Vertrag vom 18.06.2008 der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erfüllt. Zum Vermögen der GmbH gehörten zu diesem Zeitpunkt die Grundstücke L Straße ... und P Straße ... in F. Durch den Vertrag vom 18.06.2008 erwarb der Kläger den Anspruch auf Übertragung von 59% der Anteile an der GmbH, wodurch in der Hand des Klägers, der bereits 41% der Anteile hielt, mindestens 95%, nämlich 100% der Anteile an der Gesellschaft vereinigt wurden.

Eine Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 2 GrEStG ist nicht zu gewähren.

Nach dieser Vorschrift ist von der Besteuerung ausgenommen der Erwerb eines Grundstücks von Todes wegen sowie eine Grundstücksschenkung unter Lebenden im Sinne des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes. Da die vorweggenommene Erbfolge eine Schenkung darstellt (Sack in Boruttau, Kommentar zum GrEStG, 16. Auflage, § 3, Anm. 109, 294), fällt auch ein so erfolgter Grundstückserwerb hierunter. 22

Im Streitfalle wurden dem Kläger von seinem Vater keine Grundstücke (der GmbH) übertragen, vielmehr 59% der Anteile an der GmbH, wodurch er, der Kläger, Alleingesellschafter der GmbH wurde. Der in diesem Falle zur Entstehung von Grunderwerbsteuer führende Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr.1 GrEStG fingiert nur den Erwerb eines Grundstücks (vgl. Fischer in Boruttau, a.a.O., § 1 Anm. 851; Hofmann, Kommentar zum GrEStG, 8. Auflage, § 1 Anm. 134, 175; Pahlke in Pahlke/Franz, 3. Auflage, § 1 Anm. 317). Der infolge des Erfüllungsgeschäfts zum Alleingesellschafter werdende Gesellschafter einer grundbesitzenden Gesellschaft wird nicht zivilrechtlicher Grundstückseigentümer, sondern nur so behandelt, als gehöre ihm nunmehr aufgrund der Anteilsübertragung das Grundstück (Fischer a.a.O., § 1 Anm. 851 m.w.N.). Aufgrund ihres Wortlautes findet dementsprechend mangels Grundstückserwerbs die Vorschrift des § 3 Nr. 2 GrEStG als personenbezogener Befreiungstatbestand im Streitfalle keine Anwendung. 23

Die Anwendung des § 3 Nr. 2 GrEStG kann im Streitfalle auch nicht im Wege einer Auslegung erfolgen. Hieran sieht sich der erkennende Senat unter Berücksichtigung der höchstrichterlichen Rechtsprechung und wohl herrschenden Meinung, die in Fällen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG keine entsprechende Auslegungsmöglichkeit sieht, gehindert. 24

So hat der BFH entschieden, dass § 3 Nr. 2 GrEStG keine Anwendung findet in Fällen, in denen Anteile an einer Kapitalgesellschaft *vereinigt* werden (Urteil des BFH vom 08.06.1998 II R 143/86, BStBl II 1988, 785). Begründet hat er dies im Falle der Entstehung von Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG damit, dass die Zuordnung von Gesellschaftsgrundstücken nur Folge des Erwerbs des letzten Anteils von Todes wegen oder der Schenkung unter Lebenden sei, nicht jedoch die Folge einer fingierten Grundstücksschenkung oder letztwilligen Zuwendung eines Grundstücks. 25

Die Finanzverwaltung hat nach Ergehen des Urteils des BFH vom 12.10.2006 II R 79/05, BStBl II 2007, 409 ihre ursprüngliche Rechtsauffassung, wonach § 3 Nr. 2 GrEStG in Fällen des § 1 Abs. 3 GrEStG generell nicht anzuwenden sei, dahingehend eingeschränkt, dass dies nur noch für die Tatbestände des § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG gelten soll und zwar unabhängig davon, ob es sich um Anteile einer Personen- oder Kapitalgesellschaft handelt. Allerdings begründet die Verwaltung die Unterscheidung zwischen den Tatbestandsalternativen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG zu denen des § 1 Abs. 3 Nr. 3 und 4 GrEStG lediglich mit dem "unterschiedlichen rechtstechnischen Anknüpfungspunkt" (vgl. VV NW FinMin 2005 05-20 S 4505-12-VA 2 vom 20.05.2005, GrESt-Kartei NW § 1 Abs.3 GrEStG, Karte 4 II, GrESt-Kartei ST § 1 GrEStG Karte 1 i.V.m. VV NW FinMin 2007 11-19 S 4505-3-VA 2, GrESt-Kartei NW § 1 Abs.2a GrEStG Karte 1), obwohl der BFH in seinem Urteil vom 12.10.2006 ausgeführt hat, dass - jedenfalls im entschiedenen Fall zu Änderungen im Bestand einer Personengesellschaft gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG - unterschiedliche rechtstechnische Anknüpfungspunkte einer auslegenden Anwendung des § 3 Nr. 2 GrEStG nicht entgegen stehen sollen. 26

In der Literatur wird übereinstimmend die Auffassung vertreten, § 3 Nr. 2 GrEStG greife bei Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG 27

nicht, da der fingierte Grundstückserwerb von der Gesellschaft und nicht durch Schenkung oder von Todes wegen erfolge bzw. weil Gegenstand der Besteuerung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG nicht der Anteilserwerb als solcher sei, sondern die durch ihn begründete Zuordnung der Grundstücke der Gesellschaft, deren Anteile sich in einer Hand vereinigen (vgl. Sack a.a.O., § 3 Anm. 53; Hofman a.a.O., § 1 Anm. 175; Franz in Pahlke/Franz a.a.O., § 3 Anm. 12, 13).

Während also die Anwendung des § 3 Nr. 2 GrEStG bei Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG übereinstimmend verneint wird, wird die Möglichkeit der Anwendung dieses Steuerbefreiungstatbestandes auf Tatbestände des § 1 Abs. 3 Nr. 3 und 4 GrEStG bejaht (Sack a.a.O., § 3 Anm. 54; Hofmann a.a.O., § 1 Anm. 175; Franz a.a.O., § 3 Anm. 14). Unabhängig von den diesbezüglichen Begründungen im Einzelnen führt dies dazu, dass eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG bei der Übertragung von Gesellschaftsanteilen, also bei nur fingiertem Grunderwerb, nur dann gewährt wird, wenn die Anteilsübertragung durch *einen* Rechtsvorgang erfolgt, während bei der nur *sukzessiven* Übertragung von Anteilen bei Erreichen von 95% der Anteile keine Grunderwerbsteuerbefreiung erfolgt. 28

Wenngleich der erkennende Senat diese Unterscheidung bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht für gerechtfertigt hält (wegen der Begründung wird auf den Aussetzungsbeschluss des Senats vom 19.12.2008 unter 5 V 3716/08 verwiesen), kann er dem Kläger die Steuerbefreiung nicht zusprechen. Denn abgesehen davon, dass eine wirtschaftliche Betrachtung im Bereich der Grunderwerbsteuer als Verkehrsteuer grundsätzlich unberücksichtigt bleibt (vgl. nur Fischer a.a.O., Vorb Anm. 171 m.w.N.), beruht die unterschiedliche Behandlung der Tatbestandsalternativen § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG einerseits und die des § 1 Abs. 3 Nr. 3 und 4 GrEStG andererseits allein auf den Auslegungsergebnissen, die abweichend vom Wortlaut des § 3 Nr. 2 GrEStG gefunden wurden. Eine Beseitigung dieser unterschiedlichen Behandlung wäre also nur durch weitere Auslegung des § 3 Nr. 2 GrEStG möglich, was nicht in den Kompetenzbereich des Gerichts fällt. Das Gericht hat Recht zu sprechen unter Anwendung normierten und durch höchstrichterliche Rechtsprechung geprägten Rechts, nicht jedoch, unter Überschreitung dessen, wirtschaftlich sinnvollen Überlegungen Raum zu verschaffen. 29

Daher ist auch der Hinweis des Klägers auf das Urteil des BFH vom 07.10.2010 unbeachtlich. Abgesehen davon, dass das zitierte Urteil zu § 5 Abs. 2 GrEStG bzw. dazu ergangen ist, ob die danach grundsätzlich zu gewährende Steuerbefreiung über § 5 Abs. 3 GrEStG versagt werden kann, geht es im Streitfalle um eine Steuerbefreiung, die für die Vereinigung von Kapitalgesellschaftsanteilen gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG nach § 3 Nr. 2 GrEStG gewährt werden soll, aber weder gesetzlich normiert ist, noch der derzeitigen höchstrichterlichen Rechtsprechung entspricht. 30

Soweit der Kläger hinsichtlich der vereinbarten monatlichen Rentenzahlungen Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 6 GrEStG begehrt, kann dem aus den gleichen Erwägungen wie zuvor zu § 3 Nr. 2 GrEStG ausgeführt, nicht entsprochen werden. Denn auch § 3 Nr. 6 GrEStG stellt seinem Wortlaut nach auf Grundstückserwerbe ab, sodass im Streitfalle eine Steuerbefreiung nur im Wege der Auslegung möglich wäre, der bei den Tatbeständen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG entgegen steht, weil danach nicht die Anteilsübertragung als solche, sondern die Zuordnung von 95% der Gesellschaftsanteile besteuert wird (vgl. Sack a.a.O., § 3 Anm. 53; Hofmann a.a.O., § 1 Anm. 175; Franz a.a.O., § 3 Anm. 12). 31

Die Klage konnte daher keinen Erfolg haben und musste abgewiesen werden. 32

Die Revision war dem Antrag des Klägers entsprechend gemäß § 115 Abs. 2 Nr.1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen. Dem BFH soll Gelegenheit gegeben werden zu prüfen, ob die Vorschrift des § 3 Nr. 2 GrEStG im Wege der Auslegung nicht nur in Fällen der einheitlichen, sondern auch denen der sukzessiven Anteilsübertragung anwendbar ist.

Das Gericht konnte seine Entscheidung im Anschluss an die mündliche Verhandlung treffen. 34
Gründe für eine Aussetzung des Verfahrens gemäß § 74 FGO waren nicht gegeben. Der Beschluss des BFH vom 27.05.2009 II R 64/08, BStBl II 2009, 856 stand dieser Entscheidung nicht entgegen. Denn nach der vom BFH zitierten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (Beschluss vom 07.11.2006 1 BvL 10/02, BStBl II 2007, 192), wonach § 19 des Erbschaftsteuergesetzes in der bis zum 31.12.2008 gültigen Gesetzesfassung unter Berücksichtigung der dabei zugrunde zu legenden Bewertungsvorschriften, unter anderem des § 146 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes für bebaute Grundstücke, verfassungswidrig war, gilt diese Rechtsprechung - sofern sie denn auf § 8 GrEStG uneingeschränkt übertragbar wäre - mit der Maßgabe, dass sie nicht auf Erwerbsvorgänge vor dem 01.01.2009 anwendbar ist, also auch nicht auf den im Streitfalle zu beurteilenden Vorgang vom 18.06.2008.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

35