
Datum: 30.11.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 1542/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:1130.5K1542.09.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, II B 5/12

Tenor:

Der Grunderwerbsteuerbescheid vom 21.02.2007 in Gestalt der Änderungsbescheide vom 04.03.2008 und vom 06.10.2011 und die Einspruchsentscheidung vom 10.06.2009 werden aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht zuvor der Kläger Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

1

An der Grundbesitz haltenden T GmbH (T GmbH) waren die Gesellschafter G mit 52,6 %, Q mit 7,4 % und H mit 14,8 % beteiligt. Die restlichen Anteile in Höhe von 25,2 % wurden von der T GmbH selbst gehalten.

2

Mit notariellem Vertrag vom 30.09.2004 veräußerten die Gesellschafter G, Q und H ihre Anteile an die K & PgGmbH (KPgGmbH) zu 67,4 % und an den Kläger (M e. V.) zu 7,4 %. Dieser Vorgang wurde mit Schreiben vom 12.10.2004 dem Beklagten angezeigt. An der KPgGmbH waren der Kläger zu 90 % und die W gGmbH (WgGmbH) zu 10 % beteiligt. An der WgGmbH wiederum war zu 100 % die KPgGmbH beteiligt. Wegen der grafischen Darstellung der Beteiligungsverhältnisse „vorher“ und „nachher“ wird auf die Anlage zur

3

Einspruchsentscheidung verwiesen.

Die T GmbH war zum Zeitpunkt des Abschlusses des notariellen Vertrages vom 30.09.2004 Eigentümer folgenden Grundbesitzes:

C-Straße ..., B	Feststellungsbescheid vom 21.11.2007	Einheitswert 6.072.000,- Euro
D-Straße ..., B	Feststellungsbescheid vom 21.11.2007	Einheitswert 1.148.000,- Euro
E-Straße ..., B	Feststellungsbescheid vom 21.11.2007	Einheitswert 1.633.000,- Euro
F-Straße ..., B	Feststellungsbescheid vom 07.02.2008	Einheitswert 432.000,- Euro.

Im Anschluss an eine Betriebsprüfung bei der T GmbH (vgl. Bericht des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung B vom 10.04.2007) vertrat der Beklagte die Auffassung, es liege ein grunderwerbsteuerlich relevanter Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) vor. Nach Mitteilung der gesondert festgestellten Grundbesitzwerte auf den 15.09.2004 (Übernahmestichtag) für den zuvor aufgeführten Grundbesitz setzte der Beklagte aus dem Erwerbsvorgang gegen den Kläger mit Bescheid vom 21.02.2007 Grunderwerbsteuer in Höhe von 314.356 EUR fest. Aufgrund Änderung der Bedarfswerte änderte der Beklagte mit Bescheid vom 04.03.2008 auf der Grundlage des § 175 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) die Grunderwerbsteuerfestsetzung und setzte die Grunderwerbsteuer auf nunmehr 324.875 EUR fest.

Mit dem Einspruch vom 09.03.2007 machte der Kläger geltend, dass eigene Geschäftsanteile der Gesellschaft bei der Berechnung einer statuarischen oder gesetzlichen Quote des Stammkapitals nicht mitzurechnen seien. Diese zivilrechtlichen Rechtsgrundsätze würden auch für die Grunderwerbsteuer gelten. Maßgebend sei hierfür, dass die Gesellschaft begrifflich nicht ihr eigener Gesellschafter sein könne. Denn sie sei nicht eine von ihr selbst verschiedene Person. Insofern blieben die eigenen Anteile der T GmbH auch bei der Berechnung der Beteiligungsanteile im Grunderwerbsteuerrecht unberücksichtigt. Würde man die Beteiligungsverhältnisse durchrechnen, wäre der Kläger mit 90,98 % bzw. 90,74 % an der T GmbH beteiligt, nämlich entweder mit 9,8 % oder 7,4 % unmittelbar und mit 83,34 % (90 % von 92,6 %) oder 81,18 % (90 % von 90,2 %) mittelbar. Soweit auch die Beteiligung der WgGmbH an der KPgGmbH berücksichtigt worden sei, sei dies schon rechnerisch fragwürdig, da die Beteiligung der KPgGmbH an der T GmbH zumindest teilweise doppelt erfasst würde. Eine solche rechnerische Betrachtungsweise sei grundsätzlich unzulässig. Bei der Berechnung der Höhe der unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung sei auf das einzelne Beteiligungsverhältnis abzustellen. Insoweit werde auf den koordinierten Ländererlass von 02.12.1999 (VV BW FinMin 2000-02-14 3-S 4500/43) hingewiesen. Danach seien mittelbare Beteiligungen dem Gesellschafter nur dann zuzurechnen, wenn dieser die Gesellschaft beherrsche. An diesem Grundgedanken habe sich auch durch das Herabsetzen der 100 %-Grenze auf die 95 %-Grenze und die Aufnahme der mittelbaren Anteilsvereinigung als Tatbestandsmerkmal des § 1 Abs. 3 GrEStG durch Art. 15 des Steuerentlastungsgesetzes (StEntlG) 1999/2000/2002 nichts geändert. Demzufolge seien bei Anwendung des § 1 Abs. 3 GrEStG nur solche Beteiligungen zu berücksichtigen, die zu mindestens 95 % gehalten würden. Somit liege ein grunderwerbsteuerlich relevantes Beteiligungsverhältnis weder zwischen dem Kläger und der KPgGmbH noch zwischen der KPgGmbH und der T GmbH vor mit der Folge, dass ein grunderwerbsteuerbarer Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG nicht gegeben sei.

Mit Einspruchsentscheidung vom 10.06.2009 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG werde der Steuertatbestand unter anderem erfüllt, wenn durch ein Rechtsgeschäft unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile der Grundbesitzgesellschaft in der Hand eines Erwerbers vereinigt würden. Hierbei blieben jedoch eigene Anteile der Gesellschaft außer Betracht. Zwar sei zivilrechtlich das Halten eigener Anteile durch eine GmbH möglich. Dies ändere jedoch nichts daran, dass die Gesellschaft begrifflich keine von ihr selbst verschiedene Person sein könne. Eine Vereinigung aller Anteile in einer Hand im Sinne von § 1 Abs. 3 GrEStG liege nicht nur dann vor, wenn der Anteilserwerber die Anteile einer Gesellschaft mit Grundbesitz selbst unmittelbar halte, sondern auch dann, wenn es sich bei der Beteiligung des Anteilserwerbers um eine nur mittelbare, d. h. über eine andere Gesellschaft vermittelte, handele, an der dieser zu 100 % bzw. zu mindestens 95 % beteiligt sei. Vorliegend sei der Kläger zwar nur zu 90 % an der KPgGmbH beteiligt, was grundsätzlich einer Zurechnung der Anteile der KPgGmbH an der T GmbH entgegenstehen würde. Im Hinblick darauf, dass die KPgGmbH jedoch zu 100 % an der WgGmbH beteiligt sei und ihr somit deren Anteile zuzurechnen seien, seien diese wie eigene Anteile zu beurteilen mit der Folge, dass sie nicht zu berücksichtigen seien. Hieraus folge, dass die Beteiligung von 90 % so zu behandeln sei, als ob eine 100 %ige Beteiligung des Klägers vorliegen würde. Insofern seien dem Kläger die Anteile der KPgGmbH an der T GmbH zuzurechnen mit der Folge, dass in Bezug auf die T GmbH eine unmittelbare bzw. mittelbare Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG in der Person des Klägers vorliegen würde.

8

Mit der vorliegenden Klage verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. Er hält daran fest, dass ein steuerbarer Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 GrEStG nicht vorliege, weil durch den Anteilskauf vom 30.09.2004 keine Vereinigung von zumindest 95 % der Anteile auf ihn, den Kläger, stattgefunden habe. Es werde nicht in Abrede gestellt, dass unmittelbare und mittelbare Beteiligungsquote keine sich ausschließenden Tatbestände bildeten. Allerdings seien nur solche mittelbaren Beteiligungen zu berücksichtigen, die zu mindestens 95 % gehalten würden. Danach liege vorliegend ein grunderwerbsteuerlich relevantes Beteiligungsverhältnis weder zwischen ihm, dem Kläger, und der KPgGmbH noch zwischen der KPgGmbH und der T GmbH vor. Denn die maßgebende Grenze von 95 % werde in beiden Fällen nicht erreicht. Entgegen der Auffassung des Beklagten könne die Beteiligung der WgGmbH an der KPgGmbH nicht wie eine eigene Beteiligung der KPgGmbH gewertet werden. Die Rechtsprechung begründe ihre Auffassung zur Nichtberücksichtigung eigener Anteile damit, dass eine Gesellschaft begrifflich nicht ihr eigener Gesellschafter sein könne, da sie nicht eine von ihr selbst verschiedene Person sei. Gerade dieser Fall sei vorliegend aber nicht gegeben. Denn die WgGmbH sei eine von der KPgGmbH verschiedene juristische Person, die eigene Geschäftszwecke verfolge und über eigene Organe und eine eigene Willensbildung verfüge. Die vom Beklagten vorgenommene analoge Anwendung der dargestellten Rechtsgrundsätze verstoße damit gegen Sinn und Zweck der Rechtsprechung und berücksichtige ferner nicht, dass die Rechtsprechung diese Konstellation als Ausnahmefall verstanden wissen wolle.

9

Mit Schreiben vom 19.09.2011 ist der Beklagte gebeten worden, den angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid im Hinblick auf die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG i. V. m. § 138 des Bewertungsgesetzes für vorläufig zu erklären. Der Anregung des Gerichts folgend hat der Beklagte am 06.10.2011 einen entsprechend geänderten Grunderwerbsteuerbescheid erlassen.

10

Der Kläger beantragt,

11

den Grunderwerbsteuerbescheid vom 21.02.2007 in Gestalt der Änderungsbescheide vom 04.03.2008 und 06.10.2011 sowie die Einspruchsentscheidung vom 10.06.2009 aufzuheben.	12
Der Beklagte beantragt,	13
die Klage abzuweisen;	14
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	15
Zur Begründung verweist er vollinhaltlich auf seine Ausführungen in der angefochtenen Einspruchsentscheidung. Soweit die WgGmbH 10 % der Anteile an der KPgGmbH halte, seien diese wie eigene Anteile der KPgGmbH zu behandeln. Hieraus ergebe sich, dass der Kläger zu 100 % an der KPgGmbH beteiligt sei und mithin die Voraussetzungen einer Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 GrEStG vorliegen würden.	16
<u>Entscheidungsgründe</u>	17
Die Klage ist begründet. Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten. Entgegen der Auffassung des Beklagten liegt im Streitfall keine steuerbare Anteilsübertragung im Sinne von § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG vor. Die erforderliche Beteiligungsquote von 95 % ist nicht erreicht.	18
Gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG unterliegt ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 % der Anteile an einer Gesellschaft begründet, der Grunderwerbsteuer, wenn zum Vermögen der Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört, soweit eine Besteuerung nach Abs. 2a der Vorschrift nicht in Betracht kommt.	19
Die Vorschrift erfasst dabei nicht den Erwerb der Anteile einer Gesellschaft als solcher, sondern die durch ihn begründete eigenständige Zuordnung der der Gesellschaft gehörenden Grundstücke. Bei den in § 1 Abs. 3 Nrn. 3 und 4 GrEStG geregelten Ersatztatbeständen fingiert das Gesetz zivilrechtlich nicht vorhandene grundstücksbezogene Erwerbsvorgänge. Sie behandeln den Erwerber der Anteile so, als habe er die zum Vermögen der Gesellschaft gehörenden Grundstücke erworben (vgl. BK-Urteile vom 02.04.2008 II R 53/06, BStBl II 2009, 544 und vom 05.11.2002 II R 23/00, BFH/NV 2003, 505). Eine steuerbare Anteilsübertragung im Sinne von § 1 Abs. 3 Nr. 3 und Nr. 4 GrEStG liegt nicht nur dann vor, wenn der Anteilserwerber die Anteile der Gesellschaft mit Grundbesitz selbst unmittelbar erwirbt, sondern auch dann, wenn es sich bei der Beteiligung des Anteilserwerbers um eine nur mittelbare, d. h. über eine andere Gesellschaft vermittelte handelt. Dies hat der Gesetzgeber mit der Einfügung der Worte „unmittelbar oder mittelbar“ durch Art. 15 Nr. 1 b StEntlG 1999/2000/2002 für Erwerbe ab 01.01.2000 klargestellt (vgl. BFH-Urteil vom 09.04.2008 II R 39/06, BFH/NV 2008, 1529). Nach Absenkung der Beteiligungsquote von 100 % auf 95 % ebenfalls mit StEntlG 1999/2000/2002 ist es bei einer mittelbaren Beteiligung erforderlich, aber auch ausreichend, wenn die Beteiligungsquote von 95 % auf jeder Stufe erreicht wird (vgl. BFH-Urteil vom 25.08.2010 II R 65/08, BStBl II 2011, 225). Der Anteilserwerber erwirbt in diesem Fall mindestens 95 % der Anteile an einer Gesellschaft, der das Grundstück der grundbesitzgehörenden Gesellschaft zugerechnet wird und das ihr damit „gehört“. Nach der Absenkung der Mindestbeteiligungsquote auf 95 % geht der Gesetzgeber 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 %ige Beteiligungen vorhanden sind – bei der grundbesitzenden Gesellschaft durchzusetzen.	20

Bei der Ermittlung der Beteiligungsquote bleiben allerdings Anteile im Besitz der Gesellschaft selbst außer Betracht. Zivilrechtlich ist das Halten eigener Anteile durch eine GmbH zwar möglich; dies ändert jedoch nichts daran, dass die Gesellschaft begrifflich keine von ihr selbst verschiedene Person sein kann. Der Erwerber beherrscht in diesen Fällen das Vermögen der Gesellschaft in gleicher Weise, wie wenn der Gesellschaft selbst keine Anteile zustünden. Für die Grunderwerbsteuerrechtliche Betrachtung nach § 1 Abs. 3 GrEStG werden daher die im Besitz der Gesellschaft selbst befindlichen Anteile nach ständiger BFH-Rechtsprechung nicht berücksichtigt (vgl. BFH-Urteile vom 27.01.1955 II 189/53, BStBl III 1954, 83; vom 16.03.1966 II 26/63, BStBl III 1966, 254 und vom 16.01.2002 II R 52/00, BFH/NV 2002, 1053).

Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen, die sich der erkennende Senat zu Eigen macht, sind vorliegend die Voraussetzungen einer Anteilsübertragung im Sinne von § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG nicht erfüllt. Durch den notariellen Vertrag vom 30.09.2004 hat der Kläger entgegen der Auffassung des Beklagten nicht mindestens 95 % der Anteile an der T GmbH erworben. Insoweit ist zwischen den Beteiligten nicht weiter streitig, dass für die Ermittlung der maßgeblichen Beteiligungsquote die von der T GmbH selbst gehaltenen Anteile von 25,2 % bei der Ermittlung der Beteiligungsquote nach der vorgenannten BFH-Rechtsprechung außer Betracht zu bleiben haben. Mithin hat der Kläger durch den notariellen Vertrag vom 30.09.2004 unmittelbar 9,89 % der Anteile an der T GmbH erworben, nämlich 7,4 % von 74,8 %. Des Weiteren hat er mit dem Erwerb der Anteile durch die KPgGmbH eine mittelbare Beteiligung an der T GmbH von 90,1 % erworben, nämlich 67,4 % von 74,8 %. Die maßgebliche Beteiligungsquote von mindestens 95 % auf jeder Beteiligungsstufe wäre unter diesen Umständen nur dann erreicht, wenn der Kläger zumindest mit 95 % an der KPgGmbH beteiligt wäre. Dies ist vorliegend jedoch nicht der Fall. Denn der Kläger hält (nominell) nur 90 % der Anteile an der KPgGmbH.

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem Umstand, dass die KPgGmbH 100 % der Anteile an der WgGmbH hält, die ihrerseits wieder 10 % der Anteile an der KPgGmbH hält. Das Halten der 10 %igen Beteiligung der WgGmbH an der KPgGmbH kann nicht mit der Fallgestaltung „eigener“ Anteile einer Gesellschaft gleichgesetzt werden.

Zwar handelt es sich bei der WgGmbH im Verhältnis zur KPgGmbH um eine 100 %ige Tochtergesellschaft. Das ändert jedoch nichts daran, dass es sich bei der WgGmbH um eine juristisch und wirtschaftlich selbständige GmbH handelt. Dementsprechend weist der Kläger zutreffend darauf hin, dass die WgGmbH eigene Geschäftszwecke verfolge und über eigene Organe und eine eigene Willensbildung verfüge. Das Handeln einer juristisch selbständigen GmbH kann mithin nicht der Muttergesellschaft zugerechnet werden. Auch sind die Anteile nicht wie eigene Anteile wertlos in der Hand der Kapitalgesellschaft. Ebenso wenig ist die Einziehung der 10 %igen Anteile seitens der Muttergesellschaft ohne aktive Mitwirkung der Tochtergesellschaft möglich. Mithin kann die 10 %ige Beteiligung der WgGmbH an der KPgGmbH nicht mit den „eigenen“ Anteilen an einer Gesellschaft gleichgesetzt werden. Vielmehr handelt es sich um eine wechselseitige Beteiligung. Hier ist es nicht möglich, aufgrund wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Rechtsqualität der Anteile zu negieren (vgl. *Fischer* in *Boruttau*, GrEStG-Kommentar, 17. Aufl., § 1 Rz. 947). § 1 Abs. 3 GrEStG erfasst nicht alle Fälle der Herrschaft über eine Gesellschaft, sondern knüpft die Beherrschung an enge tatbestandliche Voraussetzungen. Im Übrigen kann nicht unberücksichtigt bleiben, dass es sich bei der steuerlichen Behandlung eigener Anteile im Vermögen einer Gesellschaft im Rahmen des § 1 Abs. 3 GrEStG durch die BFH-Rechtsprechung um eine Ausnahmeregelung handelt, die nicht weiter zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgedehnt werden kann.

Ist der Kläger damit nicht mittelbar zu mindestens 95 % an der KPgGmbH beteiligt, scheidet das Vorliegen einer Anteilsübertragung im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG aus. Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung waren deshalb gemäß § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO aufzuheben.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

26

Die Revision war nicht zuzulassen. Die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor.

27