
Datum: 18.12.2013
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 4091/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2013:1218.5K4091.08.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, II R 54/14

Tenor:

Der Grunderwerbsteuerbescheid vom 29.06.2006, geändert durch Bescheid vom 02.11.2006, sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 29.10.2008 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 der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

1

Die Klägerin ist als Kommanditistin zu 100 % am Vermögen der A Immobilien GmbH & Co. D 2 Objekt D1 KG (im folgenden A KG) beteiligt. Komplementärin der A KG ohne vermögensmäßigen Anteil ist die A Management GmbH, deren Anteile ebenfalls von der Klägerin gehalten werden. Im Eigentum der A KG befand sich das bebaute Grundstück in D1, welches in 1996 von der Klägerin auf die A KG grunderwerbsteuerfrei übertragen worden ist.

2

Streitig zwischen den Beteiligten ist die grunderwerbsteuerliche Würdigung der Errichtung eines sogenannten Contractual Trust Arrangement (CTA). Zweck eines CTA ist die insolvenz feste Auslagerung von Pensionsverpflichtungen unter Berücksichtigung eines Deckungsvermögens (sogenannte plan – assets).

3

4

Die Klägerin schloss zur Auslagerung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen eines CTA am 19.12.2005 mit dem A Pension Trust e.V. (im folgenden A Trust) einen Sicherungstreuhandvertrag. Gemäß § 2 und 3 des Sicherungstreuhandvertrages verpflichtete sich die Klägerin als Treugeberin gegenüber dem A Trust zur Übertragung von Treuhandvermögen, das der Sicherung der Leistungsverpflichtungen der Klägerin aus der betrieblichen Altersversorgung dienen sollte. Gemäß § 4 Abs. 1 des Treuhandvertrages sollte die Verwaltung und Verwendung des Treuhandvermögens u.a. nach Maßgabe der von der Treugeberin hierzu erlassenen Richtlinien im Interesse der Begünstigten erfolgen. Der A Trust als Treuhänder war gemäß § 4 Abs. 3 des Treuhandvertrages nach Maßgabe der Richtlinien der Treugeberin sowie nach näherer Maßgabe des § 5 verpflichtet, das Treuhandvermögen zur Erfüllung der für die Begünstigten gegenüber der Treugeberin bestehenden Leistungsrechte zu verwenden. Bis zum Eintritt des Sicherungsfalls, somit bis zu einer etwaigen Nichtleistung der Klägerin auf ihre Versorgungsverpflichtungen aus der betrieblichen Altersversorgung, sollten die Erträge aus dem übertragenen Immobilienvermögen der Klägerin zukommen. Nach Eintritt des Sicherungsfalls sollte dagegen der A Trust als Treuhänder die Versorgungsleistungen unmittelbar an die Begünstigten erbringen. Die Begünstigten erwarben mit Abschluss des Treuhandvertrages einen entsprechenden Anspruch gegen den A Trust, der mit Eintritt des Sicherungsfalles fällig wird und durch das übertragene Treuhandvermögen gesichert ist (§ 5 Abs. 1 des Treuhandvertrages). Für den Fall der Übertragung von Immobilienvermögen sollten die Lasten des Eigentums bei der Treugeberin verbleiben (§ 6 Abs. 1 des Treuhandvertrages). Eine Rückübertragung des Treuhandvermögens an den Treugeber sollte nur unter folgenden Voraussetzungen zulässig sein: Bei Beendigung oder Kündigung des Treuhandvertrages wird das gesamte Treuhandvermögen vom A Trust auf einen anderen Treuhänder übertragen. Auf die Klägerin als Treugeberin darf es erst nach Erfüllung sämtlicher Versorgungsverpflichtungen übertragen werden (§ 9 Abs. 2, 10 Abs. 2 des Treuhandvertrages). Gemäß § 2 der Satzung des A Trust ist dessen alleiniger Zweck, das Treuhandvermögen zu verwalten und zur Sicherung bzw. Erfüllung von Verbindlichkeiten aus betrieblichen Versorgungsrechten zu verwenden, die für die Mitarbeiter der Klägerin bzw. ehemalige Mitarbeiter aufgrund entsprechender Regelungen zur Altersversorgung bestehen.

Am 28.12.2005 schlossen die Klägerin, der A Trust und die A KG einen notariellen Vertrag, UR-Nr. 1, in dem unter Bezugnahme auf den obigen Treuhandvertrag u.a. auch die Auflassung für das Objekt D1 zugunsten des A Trust erklärt wurde. Besitz, Nutzen und Lasten sowie Gefahren sollten am 31.12.2005 auf den A Trust übergehen. Der Grundbesitz selber wird weiterhin in der Steuerbilanz der A KG ausgewiesen. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Vertragsurkunde nebst Anlagen verwiesen.

5

Unter Bezugnahme auf den Vertrag vom 28.12.2005 setzte der Beklagte mit dem hier streitigen Grunderwerbsteuerbescheid vom 29.06.2006 gegenüber der Klägerin nach § 1 Abs. 2 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) wegen Übertragung der Verwertungsbefugnis Grunderwerbsteuer in Höhe von 49.818,00 € fest, wobei die Grunderwerbsteuer zunächst auf Basis der Einheitswerte ermittelt wurde. Nachdem die Bedarfswerte ermittelt und dem Beklagten mitgeteilt worden waren, erging am 02.11.2006 ein entsprechender Änderungsbescheid, mit dem die Grunderwerbsteuer auf 40.427,00 € vermindert wurde.

6

Darüber hinaus ergingen ebenfalls am 29.06.2006 bzw. 02.11.2006 Grunderwerbsteuerbescheide gegenüber dem A Trust wegen der Grundstücksübertragung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG. Der A Trust hat seinen hiergegen gerichteten Einspruch am 18.12.2006 zurückgenommen.

7

Der von der Klägerin eingelegte Einspruch, den sie im Wesentlichen damit begründete, die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 GrEStG lägen nicht vor, zumindest sei jedoch die Steuer nach § 1 Abs. 6 GrEStG nicht zu erheben, wurde mit Entscheidung des Beklagten vom 21.10.2008 als unbegründet zurückgewiesen. Diesbezüglich führte der Beklagte wie folgt aus:

Die Deckungsmasse von Pensionsverpflichtungen lasse sich im Rahmen einer CTA, wie vorliegend, aus dem verpflichteten Unternehmen ausgliedern. Die Umsetzung eines CTA erfolge über eine doppelseitige Treuhandkonstruktion. Dabei würden von den Trägerunternehmen Vermögenswerte auf den Treuhänder übertragen, der mit der Anlagenverwaltung des Vermögens beauftragt werde. Der Treuhänder übernehme dabei sowohl gegenüber dem Trägerunternehmen als auch dessen versorgungsberechtigten Arbeitnehmern eine Verwaltungs- und Sicherungstreuhand. Die Sicherungstreuhand zeichne sich dadurch aus, dass die Arbeitnehmer als Begünstigte ab Eintritt des Sicherungsfalls, der Insolvenz des Trägerunternehmens, einen eigenen Anspruch gegen den Treuhänder hätten. Der zwischen dem Trägerunternehmen und dem Treuhänder abgeschlossene Vertrag sei insoweit ein Vertrag zugunsten Dritter im Sinne des § 328 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB). Der vorliegend zu beurteilende Verwaltungstreuhandvertrag regele eine uneigennützige Treuhand. Bei einer uneigennützigen Treuhand liege der Übereignung des Grundstücks regelmäßig kein Übereignungsanspruch des Treuhänders zugrunde. Die Grunderwerbsteuerpflicht folge daher bei Übereignung des Grundstücks aus § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG. Dem Treugeber stehe gegenüber dem Treuhänder ein Rückübertragungsanspruch nach § 667 BGB zu. Die Entstehung des Rückgewähranspruchs löse noch keine Grunderwerbsteuer aus. Denn im Rahmen der Übertragung verbleibe der Herausgabeanspruch dem Treugeber als Ergebnis seiner vormaligen Eigentümerstellung. Eine andere Beurteilung ergebe sich aber zwangsläufig, wenn das Grundstück, wie vorliegend, nicht dem Treugeber selbst gehöre, sondern einer von ihm beherrschten Gesellschaft. Die beherrschende Stellung in einer Gesellschaft könne nicht gleichgestellt werden mit der Eigentümerstellung am Grundstück. Vorliegend sei Eigentümer der Grundstücke die A KG, unabhängig davon, ob die Klägerin zu 100 % an der A KG beteiligt sei. Zudem werde die A KG grunderwerbsteuerrechtlich als selbständiger Rechtsträger angesehen mit der Folge, dass die Alleingesellschafterstellung bzw. die hierdurch bedingte Zugehörigkeit zu einem Konzern, die Eigenständigkeit der Personengesellschaft im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes nicht berühre. Der selbständigen Rechtsträgereigenschaft folge grunderwerbsteuerrechtlich die Stellung aller Personengesellschaften als Steuerschuldner in ihrer Eigenschaft als Vertragsteil gemäß § 13 Nr. 1 GrEStG. Insofern erfolge auch die Übertragung des Grundstücks von der A KG auf den A Trust (§ 5 Nr. 1 der Auflassungserklärung). Durch den Treuhandvertrag erhalte jedoch die Klägerin als Treugeberin zugleich vom A Trust als Treuhänderin die Verwertungsbefugnis nach § 1 Abs. 2 GrEStG (Tz. 3.1 des Erlasses des Finanzministeriums NRW vom 25.05.1984 S 4500-11-VA 2, GrESt-Kartei NW, § 1 Abs. 2, Karte 1). Ob dem Vorgang ein Auftragserwerb zugrunde liege oder lediglich eine Verpflichtung des Treugebers gegenüber dem Treuhänder zur Übertragung eines Grundstücks, sei für die Beurteilung unerheblich. Entscheidend sei vielmehr, dass aufgrund der Vereinbarung zwischen der Klägerin und der A KG die Verwertungsmöglichkeit bei der Klägerin gegeben sei. Die Steuerpflicht aus § 1 Abs. 2 GrEStG entstehe, wenn es der Erwerb des Grundstücks durch den Treuhänder dem Treugeber ermögliche, das Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Für die rechtlich gesicherte Verwertungsmacht genüge es, dass dem Treuhänder selbst im Verhältnis zum Treugeber die Rechtsmacht, über das Grundstück zu verfügen, fehle. Die Geltendmachung des Übereignungsanspruchs durch den Treugeber sei nicht erforderlich. Entscheidend sei, dass der Treuhänder bei angenommener Vertragstreue nur mit Zustimmung des Treugebers

über das Grundstück verfügen könne und an einer Verwertung auf eigene Rechnung gehindert sei. Dies sei vorliegend, wie sich aus §§ 4 - 6 des Treuhandvertrages ergebe, eindeutig der Fall. Entsprechend habe sich die Klägerin auch in ihrem Schreiben vom 23.05.2006 geäußert.

Zwar könne im Hinblick auf die Übertragung des Grundstückes von der Klägerin auf die A KG 10
im Jahre 1996 von einer Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 GrEStG ausgegangen werden,
so dass sich durch das streitige Treuhandgeschäft eine nochmalige Zurechnung des
Grundstücks auf die Klägerin im Rahmen des § 1 Abs. 2 GrEStG ergebe. Vom Grundsatz her
wäre somit der § 1 Abs. 6 GrEStG anwendbar, da der Steuertatbestand des § 1 Abs. 2
GrEStG dem des 1 Abs. 3 GrEStG nachfolge. Weitere Voraussetzung sei jedoch, dass die
Steuer für den zuerst erfüllten Tatbestand erhoben worden sei. Dies sei, wie auch die
Klägerin bestätigt habe, nicht der Fall gewesen.

Mit ihrer hiergegen gerichteten Klage trägt die Klägerin wie folgt vor: 11

Die Klage betreffe ausschließlich die Frage, ob die Klägerin aufgrund des zwischen ihr und 12
dem A Trust bestehenden Treuhandvertrages die Verwertungsbefugnis am streitigen
Grundbesitz des A Trust erworben habe und dadurch der Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG
erfüllt sei. Entgegen der Ansicht des Beklagten habe der A Trust nicht die
Verwertungsbefugnis am Grundbesitz auf die Klägerin übertragen. Die Annahme des
Beklagten, der A Trust habe als Treuhänder der Klägerin als Treugeberin die
Verwertungsbefugnis am streitigen Grundbesitz eingeräumt, werde in keiner Weise den
rechtlichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten gerecht. Die Errichtung einer CTA - Struktur
sei nicht vergleichbar mit einem typischen Grundstückserwerb durch einen Treuhänder von
einem Dritten. Die Auffassung des Beklagten habe zur Folge, dass die Errichtung einer CTA -
Struktur zur Sicherung von Anwartschaften aus einer betrieblichen Altersversorgung stets
zweimal zum Anfall von Grunderwerbsteuer führe.

Der Erwerb der wirtschaftlichen Verwertungsbefugnis der Klägerin i.S. des § 1 Abs. 2 GrEStG 13
setze voraus, dass der Berechtigte nicht nur besitz - und nutzungsberechtigt, sondern auch
an der Substanz des Grundbesitzes in dem Sinne beteiligt sei, dass er an der gesamten
Substanz teilhaben solle. Da der Sinn des § 1 Abs. 2 GrEStG darin bestehe,
formalrechtlichen Rechtsträgerwechseln in wirtschaftlicher Hinsicht vergleichbare
Sachverhalte ebenfalls der Besteuerung zu unterwerfen, sei bei der Anwendung dieser Norm
in besonderem Maß eine wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten. Hinter der Beurteilung
des Beklagten bestehe die Überlegung, die Verwertungsbefugnis sei vom A Trust auf die
Klägerin übertragen worden, da der A Trust die Grundstücke als Treuhänder der Klägerin von
der A KG erworben habe. Der Beklagte stufe den Sachverhalt offensichtlich als einen Fall der
Fallgruppe „Treuhänder erwirbt ein Grundstück im Auftrag des Treugebers von einem Dritten“
ein (vgl. hierzu Erlass des Finanzministeriums NRW, ersetzt durch Ländererlass vom
12.10.2007, BStBl I 2007, 761, Tz. 3). Der Beklagte verkenne bei seiner formalen
Betrachtungsweise sowohl die rechtlichen Voraussetzungen als auch die tatsächlichen
Gegebenheiten des vorliegenden Sachverhalts. Zumindest mittelbar habe der Klägerin stets
und unverändert die Verwertungsbefugnis am Grundbesitz zugestanden.

Bei einem CTA bestehe die Besonderheit, dass der Treugeber zur Erreichung der 14
Insolvenzfestigkeit des Planvermögens im Fall der Kündigung oder sonstigen Beendigung
des Treuhandverhältnisses Herausgabe nicht an sich, sondern nur an einen anderen
Treugeber verlangen könne, wie sich auch aus §§ 9 und 10 Abs. 3 des
Sicherungstreuhandvertrags ergebe. Im Fall eines Auftragserwerbs durch einen Treuhänder
erwerbe dagegen der Treuhänder als Auftraggeber des ihm zustehenden Anspruchs auf

Herausgabe des Erlangten (§ 667, 675 BGB) die Rechtsmacht, das Grundstück an sich zu ziehen oder es bei entsprechender Ausstattung des Auftrags für seine Rechnung durch den Beauftragten zu verwerten. Im vorliegenden Fall sei der Anspruch auf Herausgabe des Grundbesitzes jedoch deutlich eingeschränkt. Eine Rückübertragungspflicht auf die Klägerin als Treugeberin bestehe nur, soweit Vermögen wegen Überdeckung zur Bedienung der Versorgungsverpflichtungen nicht mehr benötigt werde (§ 5 Abs. 1 des Sicherungstreuhandvertrages), wenn bereits sämtliche Versorgungsverpflichtungen erfüllt sein sollten (§ 9 Abs. 2 des Sicherungstreuhandvertrages). Im Normalfall sei aufgrund der bestehenden Versorgungsverpflichtungen eine Rückübertragung des Vermögens auf den Treugeber aber ausgeschlossen. Das begründete Treuhandverhältnis erfülle damit nicht die Voraussetzungen, die von der Rechtsprechung an den Übergang der Verwertungsbefugnis auf den Treugeber im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG gestellt würden. Die Klägerin habe sich vorliegend lediglich ihre bereits ohnehin bestehende mittelbare Verwertungsbefugnis zurückbehalten. Der Erlassregelung liege der Sachverhalt zugrunde, dass ein Treugeber durch Einschaltung eines Treuhänders ein Grundstück von einem Dritten erwerbe. Bei wirtschaftlicher Betrachtung liege in einem solchen Fall eigentlich ein Erwerb durch den Treugeber vor. Die Finanzverwaltung gehe deshalb davon aus, dass der Treuhänder dem Treugeber die Verwertungsbefugnis im Zeitpunkt des Erwerbs beschaffe, so dass ein zweiter Erwerbsstatbestand neben dem originären Grundstückserwerb durch den Treuhänder selbst vorliege. Der vorliegende Sachverhalt sei damit aber nicht vergleichbar. Der A Trust habe die Grundstücke nicht im Auftrag der Klägerin von einem Dritten erworben. Die Grundstücke seien vielmehr von der A KG im Auftrag der Klägerin übertragen worden, um eine Übertragungsverbindlichkeit der Klägerin aus dem Sicherungstreuhandvertrag vom 19.12.2005 zu erfüllen. Welcher Natur diese Vermögensgegenstände sein sollten, werde im Treuhandvertrag weder konkretisiert, noch bestehe ein Anspruch des A Trust gegenüber der Klägerin auf Übereignung bestimmter Vermögensgegenstände. Deshalb sei für die Übertragung des Grundbesitzes die Willensbildung der Klägerin entscheidend gewesen. Zum Zeitpunkt der Auflassung habe der Sicherungstreuhandvertrag schon bestanden und die Auflassung sei in Erfüllung des Sicherungstreuhandvertrages erfolgt. Die A KG habe einzig und allein eine Übertragungsverbindlichkeit ihres Gesellschafters, der Klägerin, erfüllt, die diese im Rahmen einer CTA - Struktur begründet habe. Zu den Aufgaben des A Trust als Treuhänder habe entgegen der Auffassung des Beklagten nach dem Treuhandvertrag die Geschäftsbesorgung bezüglich eines Grundstücks nicht gehört. Insbesondere sei der A Trust zu keinem Zeitpunkt verpflichtet gewesen, für die Klägerin Eigentum an Grundstücken für einen Dritten zu erwerben. Vielmehr habe es der Klägerin freigestanden, welche Gegenstände zur Erfüllung ihrer Verpflichtung aus dem Treuhandvertrag übertragen würden. Dass diese Verpflichtung durch die Auflassung der hier streitigen Grundstücke erfüllt worden sei, beruhe daher nicht auf der Treuhandabrede, sondern auf der im Innenverhältnis getroffenen Vereinbarung, die aus der Gesellschafterstellung der Klägerin bei der A KG resultiere. Da vorliegend zwischen dem Treugeber, der Klägerin, und dem Veräußerer, der A KG, eine gesellschaftsrechtliche Verknüpfung bestehe, seien Treugeber und Veräußerer gerade keine fremden Dritten. Der Treuhänderlass gehe offensichtlich davon aus, dass der Auftraggeber (bzw. Treugeber) vor der Transaktion keine wirtschaftliche Zugriffsmöglichkeit auf die Immobilie gehabt habe. Wegen der Gesamthandsberechtigung habe jedoch aufgrund originären Rechts bereits eine zumindest mittelbare Verwertungsbefugnis für die Klägerin als Treugeberin bestanden. Denn die Klägerin sei von Anfang an zu 100 % am Vermögen der A KG beteiligt gewesen und habe wirtschaftlichen Zugriff auf die Immobilie gehabt. Diese Verwertungsbefugnis sei im Jahre 1996 nach § 6 Abs. 2 GrEStG steuerfrei auf die Klägerin übertragen worden. Sofern eine Verwertungsbefugnis am Grundbesitz bei der Klägerin bestehe, könne die Klägerin die Verwertungsbefugnis nur von der A KG erlangt haben, wobei die Klägerin als zu 100 % am Vermögen der A KG beteiligte Kommanditistin ohnehin bereits

vorher wirtschaftlich Verfügungsberechtigt gewesen sei. Die Vermögensübertragungen von der Klägerin auf den A Trust hätten allein der Absicherung von Leistungsverpflichtungen aus der betrieblichen Altersvorsorge gedient (vgl. hierzu BMF - Schreiben vom 15.06.2009 IV C 1-S2000/07/0009, II 3). Entgegen der Ansicht des Beklagten sei der Grundbesitz der Klägerin auch ununterbrochen zuzurechnen. Die Zurechnung nach § 1 Abs. 3 GrEStG sei nicht mit der Veräußerung des Grundbesitzes durch die A KG unterbrochen und erst durch den Erwerb des Treuhänders, den A Trust, wiederhergestellt worden. Die Klägerin als Treugeberin habe vorliegend bereits von Anfang an als Alleingesellschafterin des Veräußerers A KG einen wirtschaftlichen Zugriff auf die streitigen Immobilien gehabt. Da der Klägerin ununterbrochen die Verwertungsbefugnis am Grundbesitz zugestanden habe, könne im Zuge der Errichtung der CTA - Struktur keine grunderwerbsteuerbare Übertragung der Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG von dem A Trust auf die Klägerin erfolgt sein. Dem Treuhänderlass liege hingegen ein Sachverhalt zugrunde, bei dem der Treugeber durch den Treuhänder die Verwertungsbefugnis am Grundbesitz erlangt habe.

Dieser Beurteilung stehe nicht entgegen, dass die Klägerin den Grundbesitz nur mittelbar über die Beteiligung an der A KG gehalten habe. Eine Identität der Rechtsträger im grunderwerbsteuerlichen Sinne sei nicht erforderlich. 15

Selbst wenn man davon ausgehe, dass zwei steuerbare Erwerbsvorgänge vorlägen und der streitige Erwerbsvorgang ebenfalls steuerbar gewesen sei, dürfe im Ergebnis nur einmal Grunderwerbsteuer festgesetzt werden. Eine doppelte Festsetzung von Grunderwerbsteuer werde durch § 1 Abs. 6 GrEStG vermieden. Diese Norm werde im Einzelfall über den Wortlaut hinaus angewendet (Pahlke in Pahlke/Franz, a.a.O., § 1 Rz. 373). Voraussetzung für die Anwendung des § 1 Abs. 6 sei grundsätzlich, dass auf der Erwerberseite dieselben Personen beteiligt seien (Erwerberidentität). Allerdings bedeute das Erfordernis der Erwerberidentität entgegen der Ansicht des Beklagten nach der Rechtsprechung nicht, dass der jeweilige Erwerber zwingend ein und derselbe grunderwerbsteuerliche Rechtsträger sein müsse. Die Auslegung des Begriffs der Erwerberidentität müsse unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck der Vorschrift zu erfolgen. Die Norm wolle verhindern, dass im Fall, in dem ein Steuertatbestand zwar formell zweimal (hier durch 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG und 1 Abs. 2 GrEStG), dem materiellen Grund nach jedoch nur einmal erfüllt sei, eine Doppelbesteuerung erfolge. Der materielle Grund des gesamten wirtschaftlichen Sachverhaltes sei die Errichtung des A Trust durch die Klägerin. Die Ausstattung des A Trust mit Vermögensmitteln, vorliegend in Form von Grundstücken, sei als abgekürzte Übertragung erfolgt, indem die Klägerin als alleinige Kommanditistin der A KG die Übertragung des Grundbesitzes auf den A Trust veranlasst habe. Der materiell als Einheit anzusehende Vorgang sei, selbst wenn man wie der Beklagte davon ausgehe, dass zwei steuerbare Erwerbsvorgänge vorliegen, nach dem Gesetzeszweck des § 1 Abs. 6 GrEStG nur einmal der Besteuerung zu unterwerfen. 16

Die Klägerin beantragt, 17

den Grunderwerbsteuerbescheid vom 29.06.2006, geändert durch Bescheid vom 02.11.2006, 18
sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 29.10.2008 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt, 19

die Klage abzuweisen, hilfsweise Zulassung der Revision. 20

Er verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend wie folgt vor: 21

Aus dem Sicherungstreuhandvertrag ergebe sich das Vorliegen eines Auftragsverhältnisses. Der Sicherungstreuhandvertrag stelle die Grundlage für die Übertragung des streitigen Grundstücks dar, unabhängig davon, dass das Grundstück nicht explizit aufgeführt worden sei. Entscheidend sei, dass der A Trust als Treuhänder erst auf der Grundlage dieses Vertrages habe tätig werden können und tätig geworden sei. Die Verpflichtung des Treugebers aus § 3 des Treuhandvertrages, Vermögensgegenstände zum Zweck der Sicherung der bestehenden betrieblichen Leistungsverpflichtungen zu übertragen, stelle gleichzeitig auch eine Verpflichtung des Treuhänders dar, diese Vermögensgegenstände zu erwerben. Deshalb erfolge der Erwerb auf der Grundlage dieser Verpflichtungen im Rahmen eines Auftragsverhältnisses. Hiervon gehe auch offensichtlich der Treuhandvertrag selbst aus, denn in § 6 werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Regelungen der §§ 662 ff. BGB (Auftrag und Geschäftsbesorgungsvertrag) Anwendung finden. In diesem Zusammenhang könne es keine Rolle spielen, ob der Auftrag dahin laute, ein Grundstück von einem Dritten oder vom Treugeber selbst zu erwerben. Es könne auch nicht davon ausgegangen werden, dass die wirtschaftliche Verwertungsbefugnis ununterbrochen bei der Klägerin gelegen habe. Das Grundstück sei der Klägerin vor der Veräußerung nicht im Rahmen des § 1 Abs. 2 GrEStG, sondern im Rahmen des § 2 Abs. 3 GrEStG zuzurechnen gewesen, wobei diese Zurechnung grunderwerbsteuerlich irrelevant geblieben sei, da kein Zusammenhang mit einem Anteilserwerb vorgelegen habe. Mit Grundstücksveräußerung durch die A KG sei die Zurechnung jedoch entfallen und erst wieder durch den Erwerb des A Trust hergestellt worden und zwar diesmal auf Grundlage des § 1 Abs. 2 GrEStG. Insofern sei eine ununterbrochene wirtschaftliche Verwertungsbefugnis der Klägerin nicht gegeben mit der Folge, dass diese neu begründet worden sei.

Entscheidungsgründe:

23

I.

24

Die Klage ist begründet.

25

Der streitige Grunderwerbsteuerbescheid ist rechtswidrig. Der Beklagte ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass aus dem Vertrag vom 28.12.2005 neben der Grunderwerbsteuer für die Auflassung des streitigen Grundbesitzes nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG auch Grunderwerbsteuer für eine gleichzeitige Übertragung der Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG festzusetzen ist. Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 GrEStG liegen nicht vor.

26

Nach § 1 Abs. 2 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer auch solche Rechtsvorgänge, die vom Wechsel im Eigentum abgesehen den in § 1 Abs. 1 GrEStG beschriebenen Erwerbsvorgängen so nahe kommen, dass sie es dem Erwerber ermöglichen, sich den Wert des Grundstücks für eigene Rechnung nutzbar zu machen (BFH-Urteile vom 03.05.1973 II R 37/68, BStBl II 1973, 709; vom 27.07.1994 II R 67/91, BFH/NV 1995, 269; vom 01.03.2000 II R 53/98, BStBl II 2000, 357 und vom 24.04.2013 II R 32/11, BStBl II 2013, 962), d.h. einem anderen ohne Begründung eines Übereignungsanspruchs eine eigentümerähnliche Rechtsposition am Grundstück verschaffen. Erfasst werden solche Fälle, in denen die Einwirkungsmöglichkeiten dem rechtlichen Eigentum nahekommen und über die Befugnisse eines Mieters und Pächters hinausgehen (vgl. BFH-Urteil vom 29.07.1998 II R 71/96, BStBl II 1999, 796). Das sind Fälle, in denen dem Erwerber Aufwendungen, Verluste und Wertminderungen zur Last fallen und ihm Erträge, Wertsteigerungen und Verwertungserlöse zu gute kommen. Zweck des § 1 Abs. 2 GrEStG ist die Erfassung solcher Grundstücksgeschäfte, mit denen der Wert des Grundstücks für eigene Rechnung nutzbar gemacht werden kann und die - in Bezug auf die Herrschaft über ein Grundstück - den in § 1

27

Abs. 1 GrEStG beschriebenen Tatbeständen nahe kommen (Pahlke in Pahlke/Franz, Grunderwerbsteuergesetz, § 1 Rz. 235). Der Rechtsvorgang, auf dem diese sog. Verwertungsbefugnis beruht, kann sowohl privatrechtlicher als auch öffentlich-rechtlicher Natur sein (vgl. Fischer in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 17. Aufl., § 1 Rz. 645; BFH-Urteil in BStBl II 2013, 962).

Dementsprechend fällt beim sogenannten Auftragserwerb Grunderwerbsteuer sowohl für den Erwerb durch den Beauftragten als auch für den Erwerb der Verwertungsbefugnis durch den Auftraggeber an, da die Rechtsmacht, vom Beauftragten die Auflassung des Grundstücks zu verlangen oder es auf andere Art auf eigene Rechnung zu verwerten, die Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG begründet (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 26.07.2000 II R 33/98, BFH/NV 2001, 206). 28

Der vorliegende Sachverhalt ist jedoch mit einem üblichen Auftragserwerb nicht zu vergleichen. Das begründete Treuhandverhältnis erfüllt nicht die Voraussetzungen, die für die Annahme des Übergangs der Verwertungsbefugnis auf den Treugeber im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG gegeben sein müssen. 29

Bei der Beurteilung ist zu berücksichtigen, dass die Klägerin als Treugeberin wegen der bei einem CTA notwendigen Insolvenzfestigkeit des Treuhandvermögens bei Kündigung oder sonstigen Beendigung des Treuhandverhältnisses Herausgabe des streitigen Grundbesitzes nicht an sich selbst, sondern nur an einen anderen Treugeber verlangen kann, wie sich aus §§ 9 und 10 Abs. 3 des Treuhandvertrags ergibt. Im Fall eines Auftragserwerbs erwirbt hingegen der Treugeber als Auftraggeber wegen des ihm zustehenden Anspruchs auf Herausgabe des Erlangten (§ 667, 675 BGB) die Rechtsmacht, die Herausgabe des Grundstück an sich selbst zu verlangen bzw. für seine Rechnung zu verwerten. Zudem besteht vorliegend eine Rückübertragungspflicht auf die Klägerin als Treugeberin nur für den Fall, dass Vermögen wegen Überdeckung zur Bedienung der Versorgungsverpflichtungen nicht mehr benötigt wird (§ 5 Abs. 1 des Treuhandvertrages) oder wenn bereits sämtliche Versorgungsverpflichtungen erfüllt wären (§ 9 Abs. 2 des Treuhandvertrages). Im Normalfall ist daher aufgrund der bestehenden Versorgungsverpflichtungen eine Rückübertragung des Vermögens auf den Treugeber wohl ausgeschlossen. Zu berücksichtigen ist auch, dass im Treuhandvertrag nicht konkret vereinbart wurde, welche Vermögensgegenstände als Treuhandvermögen übertragen werden sollten. Deshalb hatte der A Trust gegenüber der Klägerin auch keinen Anspruch auf Übereignung bestimmter Vermögensgegenstände. Die diesbezügliche Wahl und damit letztlich die Übertragung des streitigen Grundbesitzes war allein vom Willen der Klägerin abhängig. Die Klägerin konnte frei entscheiden, welche Gegenstände zur Erfüllung ihrer Verpflichtung aus dem Treuhandvertrag sie übertrug. Dass die Verpflichtung durch die Auflassung der hier streitigen Grundstücke erfüllt wurde, beruht daher nicht auf der Treuhandabrede, sondern auf der im Innenverhältnis zur A KG getroffenen Übertragung, die aus der Gesellschafterstellung der Klägerin bei der A KG resultierte. Zum Zeitpunkt der Auflassung bestand schon der Sicherungstreuhandvertrag, und die Auflassung erfolgte lediglich in Erfüllung der Übertragungsverbindlichkeit des Gesellschafters der A KG, der Klägerin, die diese im Zusammenhang mit dem CTA im Treuhandvertrag vom 19.12.2005 eingegangen war. Daraus folgt jedoch, dass der A Trust, anders als bei einem Auftragserwerb, den streitigen Grundbesitz weder im Auftrag der Klägerin von einem Dritten erworben hat noch dazu verpflichtet war, für die Klägerin Eigentum an Grundstücken zu erwerben. 30

Ferner ist zu berücksichtigen, dass die Klägerin als Treugeberin und die A KG als Veräußerin aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verknüpfung zwischen ihr und der A KG keine fremden 31

Dritten waren. Insofern ist von entscheidender Bedeutung, dass wegen der Gesamthandsberechtigung aufgrund originären Rechts bereits eine zumindest mittelbare Verwertungsbefugnis an dem streitigen Grundbesitz für die Klägerin bestanden hat. Denn die Klägerin war von Anfang an zu 100 % am Vermögen der A KG beteiligt, hatte wirtschaftlichen Zugriff auf den streitigen Grundbesitz und war bereits vor Abschluss der streitigen Vereinbarungen wirtschaftlich Verfügungsberechtigt. Bestätigt wird dies durch den Umstand, dass die Klägerin die A KG zur Übertragung des Grundbesitzes ohne weiteres verpflichten konnte, um so ihre Verpflichtung aus dem Treuhandvertrag mit dem A Trust vom 19.12.2005 zu erfüllen. Dies zeigt deutlich, dass die Klägerin bereits vor Abschluss der hier streitigen Vereinbarungen aufgrund ihrer Stellung als Alleingesellschafterin die rechtliche Möglichkeit hatte, ihren Willen bei der A KG in grunderwerbsteuerrechtlich erheblicher Weise durchzusetzen. Diese rechtliche Position hatte die Klägerin über ihre 100%ige Beteiligung an der A KG und nicht vom A Trust erlangt. Da der Klägerin die Verwertungsbefugnis am streitigen Grundbesitz schon vor Abschluss des Vertrages vom 28.12.2005 zugestanden hat, konnte eine grunderwerbsteuerbare Übertragung der Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG - ein Rechtsträgerwechsel in Bezug auf den Grundbesitz - vom A Trust auf die Klägerin nicht mehr erfolgen.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

32

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

33