
Datum: 26.03.2014
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 235/11
ECLI: ECLI:DE:FGK:2014:0326.5K235.11.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, II R 26/14

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Z Y Bank B.V. (Y Bank) hielt ursprünglich 100 % der Anteile an der ZYX N.V., die ihrerseits 100 % der Anteile an verschiedenen niederländischen Kapitalgesellschaften in der Rechtsform der B.V. hielt. Die B.V. waren Eigentümer von umfangreichem, in Deutschland belegenen Grundbesitz.

2

Mit schriftlichem Vertrag vom09.2006 verkaufte die Y Bank ihre sämtlichen Anteile an der WX N.V. (seinerzeit firmierend unter ZYX N.V.) an die W B.A. (W Bank) zum Kaufpreis von 845 Mio. €. Der Anteilskaufvertrag stand unter verschiedenen Bedingungen, unter anderem der Erteilung der Genehmigung durch die Niederländische Zentralbank. Ferner sah der Anteilskaufvertrag zu Gunsten der W Bank unter Ziffer 20.3 das Recht vor, vor dem Vollzug des Vertrages eine Gesellschaft ihrer Unternehmensgruppe als Käuferin zu benennen. Für diesen Fall hatte sie sich verpflichtet, die Erfüllung des Anteilskaufvertrages durch die benannte Konzerngesellschaft zu garantieren.

3

Nach Erfüllung der unter Ziffer 5 des Anteilskaufvertrages aufgeführten Bedingungen und noch vor Vollzug der Transaktion benannte die W Bank die Klägerin als Käuferin. Zur Umsetzung des ausgeübten Benennungsrechts schlossen die Y Bank, die W Bank und die Klägerin am12.2006 eine Änderungsvereinbarung. In dieser Änderungsvereinbarung

4

wurde noch einmal ausdrücklich festgehalten, dass die W Bank als Käuferin des Anteilskaufvertrages vom09.2006 die Klägerin benannt habe und dementsprechend der Anteilskaufvertrag anzupassen sei. Als Stichtag für die Anteilsübertragung wurde der12.2006 bestimmt. Mit notariellem Vertrag vom12.2006 wurden sodann die Anteile der Y Bank an der WX N.V. auf die Klägerin übertragen.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Vereinbarungen im Anteilskaufvertrag vom09.2006, in der Änderungsvereinbarung vom12.2006 und der Anteilsübertragungsurkunde vom12.2006 verwiesen. 5

Mit Schreiben vom 07.02.2007 wurde die Anteilsübertragung dem Finanzamt T angezeigt. In der Anzeige wurde darauf hingewiesen, dass die WX N.V. 100 % der Anteile an der U Investments ... B.V. halte, die über inländischen Grundbesitz in T und R verfüge. Der wertvollste Teil des Grundbesitzes war im Bezirk des Beklagten belegen. 6

Der Beklagte sah in der erfolgten Anteilsübertragung vom12.2006 eine Vereinigung der Anteile an der WX N.V. im Sinne des § 1 Abs. 3 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) in der Hand der Klägerin. Dementsprechend erließ er am 20.11.2007 unter Bezugnahme auf den Anteilsübertragungsvertrag vom12.2006 einen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer gegenüber der Klägerin. Als Veräußerer wurde in diesem Bescheid die Y Bank genannt. (Ebenfalls am 20.11.2007 erging gegenüber der W Bank als Erwerberin ein Feststellungsbescheid unter Bezugnahme auf den Anteilskaufvertrag vom09.2006.) 7

Gegen den Feststellungsbescheid vom 20.11.2007 wendete sich die Klägerin mit dem Einspruch vom 13.12.2007 und machte geltend, der Anteilskaufvertrag vom09.2006 habe nur zu einem Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG geführt, und zwar in der Hand der W Bank. Durch die Benennung der Klägerin als Erwerberin sei kein weiterer Übereignungsanspruchs begründet worden. Vielmehr sei der bereits bestehende Übertragungsanspruch lediglich auf einen neuen Käufer übertragen worden. 8

Im Verlauf des Einspruchsverfahrens ergab sich, dass von der Veräußerung der Anteile nicht nur die in der Anzeige vom 07.02.2007 bezeichneten Grundstücke im Bezirk der Finanzämter T und R betroffen waren, sondern weitere Grundstücke im gesamten Bundesgebiet. Nach entsprechendem („Verböserungs-“) Hinweis änderte der Beklagte mit der Einspruchsentscheidung vom 21.12.2010 den angefochtenen Feststellungsbescheid, indem er alle von dem Erwerbsvorgang betroffenen Grundstücke in die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 17 GrEStG einbezog. Wegen der weiteren Einzelheiten wird insoweit auf die Anlage zur Einspruchsentscheidung Bezug genommen. Als Veräußerer wurde in der Einspruchsentscheidung im Gegensatz zum angefochtenen Bescheid vom 20.11.2007 die W Bank bestimmt. In der Sache wies der Beklagte den Einspruch zurück. Durch den Vertrag vom12.2006 sei eine Anteilsvereinigung in der Hand der Klägerin nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG verwirklicht worden. Bei der Benennung der Klägerin als Erwerberin und den in diesem Zusammenhang erfolgten Vereinbarungen handele es sich um eine Vertragsübernahme im Rahmen eines dreiseitigen Vertrages. Durch eine Vertragsübernahme folge der Zweiterwerber in die gesamte vertragliche Rechtsstellung des Ersterwerbers nach. Dementsprechend habe im Streitfall die Klägerin vom Ersterwerber, der W Bank, den Übereignungsanspruch erworben. 9

Gegen die Einspruchsentscheidung wendet sich die Klägerin mit der vorliegenden Klage, die sie im Wesentlichen wie folgt begründet: Der Beklagte habe zu Unrecht ihr, der Klägerin gegenüber, einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der 10

Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer erlassen. Denn durch die Änderungsvereinbarung vom12.2006 sei kein steuerbarer Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 oder Nr. 4 GrEStG verwirklicht worden. Der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG sei bereits mit Abschluss des Anteilskaufvertrages vom09.2006 verwirklicht worden, da hierdurch ein Anspruch auf Übertragung der Anteile an der WX N.V. begründet worden sei. Erwerber im Rahmen dieses Erwerbsvorgangs sei die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am09.2006 als Käuferin aufgetretene W Bank und nicht sie, die Klägerin. Ihr gegenüber sei dementsprechend auch im Hinblick auf den Anteilskaufvertrag vom09.2006 kein Bescheid ergangen. Die Änderungsvereinbarung vom12.2006 habe zu keinem weiteren steuerbaren Vorgang im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG geführt. Die Benennung bzw. der Beitritt zu einem bereits abgeschlossenen Vertrag sei kein Rechtsgeschäft, das einen Anspruch auf Übertragung der Anteile begründet habe. Dieser Anspruch sei nicht erneut für sie, die Klägerin, begründet worden. Vielmehr sei der bereits begründete Anspruch der W Bank gegen die Y Bank durch Abtretung an sie, die Klägerin, weiter übertragen worden. Im Übrigen habe sie, die Klägerin, infolge der Vertragsübernahme keinen Anspruch auf Übertragung der Anteile gegen die in der Einspruchsentscheidung als Veräußerer bestimmte W Bank erhalten, sondern einen Anspruch gegen die Y Bank. Ebenso wenig habe die Benennung bzw. die Vertragsübernahme zu einem Übergang der Anteile im Sinne von § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG geführt. Durch den Vertragseintritt vom12.2006 sei lediglich der bestehende Anspruch auf Übertragung der Anteile gegenüber der Y Bank aus dem bereits abgeschlossenen Anteilskaufvertrag vom09.2006 von der W Bank auf sie, die Klägerin, übertragen worden. Die dingliche Übertragung der Anteile von der Y Bank auf sie, die Klägerin, mit Abtretungsurkunde vom12.2006 sei ebenfalls nicht gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG steuerbar, da der Übertragung ein Rechtsgeschäft im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG vorangegangen sei. Denn die Übertragung der Anteile durch die Y Bank auf sie, die Klägerin, sei in Erfüllung des von ihr, der Klägerin, als Käuferin übernommenen Anteilskaufvertrages vom 01.09.2006 erfolgt. § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG sei auch dann nicht einschlägig, wenn die Übertragung in Erfüllung eines Kaufvertrages an eine andere Partei als die ursprüngliche Kaufvertragspartei erfolge. Im Übrigen seien ihr die Anteile von der Y Bank und nicht – wie im Bescheid ausgeführt – von der W Bank als Veräußerer übertragen worden. Schließlich liege auch kein steuerbarer Erwerbsvorgang im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 5 - 7 GrEStG vor. Die Regelungen in § 1 Abs. 1 Nr. 5 - 7 GrEStG, die die Verpflichtung zur Abtretung bzw. die Abtretung von Rechten aus einem Grundstückskaufvertrag (sog. Zwischengeschäfte) erfassten, seien vorliegend nicht einschlägig, da sich diese Regelungen ausschließlich auf Grundstücke, nicht jedoch auf Anteile an Gesellschaften mit Grundbesitz beziehen würden. Entsprechende Regelungen für Zwischengeschäfte über Anteile seien weder in § 1 Abs. 3 GrEStG noch an anderer Stelle im GrEStG geregelt. Ebenso wenig komme eine analoge Anwendung der Regelungen in § 1 Abs. 3 Nr. 3 oder Nr. 4 GrEStG in Betracht. Es fehle an der erforderlichen Lücke. Den hier streitgegenständlichen Fall der Abtretung eines Übertragungsanspruchs in Bezug auf Anteile an einer Kapitalgesellschaft habe der Gesetzgeber bewusst nicht geregelt. Das GrEStG erfasse neben dem unmittelbaren Transfer von Grundstücken auch Ersatzhandlungen und vorbereitende Maßnahmen (Verpflichtungsgeschäfte), aber bei weitem nicht alle denkbaren Rechtsgeschäfte im Zusammenhang mit der (wirtschaftlichen) Übertragung von Grundstücken. Selbst wenn man vom Vorliegen einer planwidrigen Gesetzeslücke ausgehen würde, fehle es an den weiteren Voraussetzungen für eine Analogie. Der vorliegende Streitfall sei nicht mit den Fällen der Vertragsübernahme bei Grundstücksveräußerungen vergleichbar. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) werde in Fällen der Vertragsübernahme der Grundstücksübertragungsanspruch nicht originär, sondern derivativ erworben. Ein solcher derivativer Erwerb schließe einen steuerbaren Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG aus. Der Vorgang der Vertragsübernahme sei vielmehr nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 - 7 GrEStG

steuerbar. Da eine § 1 Abs. 1 Nr. 5 - 7 GrEStG entsprechende Regelung in § 1 Abs. 3 GrEStG (Anteilsgeschäfte) nicht enthalten sei, würde die entsprechende Anwendung der Grundsätze des BFH auch nicht zu einem gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG steuerbaren Vorgang führen.

Die Klägerin beantragt, 11

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 20.11.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21.12.2010 aufzuheben; im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 12

Der Beklagte beantragt, 13

die Klage abzuweisen. 14

Der Beklagte verweist auf seine Ausführungen in der angefochtenen Einspruchsentscheidung und führt ergänzend Folgendes aus: Zivilrechtlich handele es sich bei der Änderungsvereinbarung vom12.2006 um eine Vertragsübernahme. Das gesamte Schuldverhältnis sei im Rahmen eines dreiseitigen Vertrages auf die Klägerin übertragen worden. Infolge der Vertragsübernahme durch die Klägerin sei die W Bank an dem Erfüllungsgeschäft nicht mehr beteiligt gewesen. Grunderwerbsteuerrechtlich vollziehe sich der Rechtsträgerwechsel bei einer Vertragsübernahme im Rahmen eines Grundstücksgeschäfts zwischen dem Ersterwerber und dem Zweiterwerber. Ein Rechtsträgerwechsel vom Verkäufer auf den Zweiterwerber nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG sei ausgeschlossen. Wende man diese Überlegungen auf den Streitfall entsprechend an, so sei der Erwerbsvorgang zwischen der W Bank und der Klägerin nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG zu besteuern. § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG erfasse nach seinem Wortlaut in der Person des Zweiterwerbers sowohl den originären als auch den derivativen Erwerb. Gehe man dagegen davon aus, dass § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG nur den originären Erwerb besteuere, so komme zwangsläufig der Auffangtatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG zur Anwendung. Bezogen auf die Klägerin sei kein schuldrechtliches Geschäft vorausgegangen. An dem Vertrag vom09.2006 sei die Klägerin nicht beteiligt gewesen. 15

Die Klägerin hat die in englischer Sprache verfassten Verträge in den wesentlichen Teilen durch einen Rechtsanwalt der prozessbevollmächtigten Gesellschaft, einem öffentlich bestellten und beeidigten Urkundenübersetzer für die englische Sprache in Baden-Württemberg, übersetzen lassen. Der Beklagte hat hiergegen keine Einwände erhoben. 16

Entscheidungsgründe 17

Die Klage ist unbegründet. Der angefochtene Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer ist nicht zu beanstanden. Zutreffend hat der Beklagte einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 GrEStG bejaht. 18

Der Beklagte hat formell ordnungsgemäß einen Feststellungsbescheid nach § 17 GrEStG erlassen. Gemäß § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG werden die Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer in den Fällen des § 1 Abs. 3 GrEStG gesondert festgestellt, wenn mehrere Grundstücke in Bezirken verschiedener Finanzämter betroffen sind. Zuständig ist das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung der Gesellschaft befindet. Befindet sich die Geschäftsleitung – wie vorliegend bei der Klägerin – nicht im Geltungsbereich des Gesetzes, so stellt das nach § 17 Abs. 2 GrEStG zuständige Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen gesondert fest (§ 17 Abs. 3 Satz 2 GrEStG). Danach ist zuständig 19

das Finanzamt, in dessen Bezirk sich das wertvollste Grundstück befindet. Für die Durchführung der Besteuerung war damit im Streitfall das beklagte Finanzamt zuständig. Denn in dessen Bezirk befinden sich die wertvollsten Grundstücke. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht weiter streitig.

Gegenstand der gesonderten Feststellung nach § 17 GrEStG ist die Entscheidung über die Steuerpflicht des Erwerbsvorgangs, über die als Steuerschuldner in Betracht kommenden Personen sowie die vom Erwerbsvorgang betroffenen Grundstücke. Die Bedarfswerte sind nach der Regelung des § 17 Abs. 3a GrEStG für alle nach dem 31.12.2001 verwirklichten Erwerbsvorgänge nicht mehr in die gesonderte Feststellung aufzunehmen. 20

Im Streitfall ist der Beklagte zutreffend von einem steuerbaren Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 GrEStG ausgegangen. Allerdings liegen nicht die Voraussetzungen der Nr. 3 der Vorschrift, sondern der Nr. 4 der Vorschrift vor. 21

Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegt der Steuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft begründet. Unter den gleichen Voraussetzungen unterliegt der Steuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG der Übergang unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft auf einen anderen, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG vorausgegangen ist. 22

Besteuerungsgegenstand ist im Streitfall alleine der Vorgang vom12.2006 und nicht der Anteilskaufvertrag vom09.2006. Dies ergibt sich zwingend aus dem angefochtenen Feststellungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung. Denn dort wird alleine auf den Erwerbsvorgang vom12.2006 abgestellt. 23

Zutreffend geht der Beklagte davon aus, dass die streitige Anteilsübertragung aufgrund der am gleichen Tage beschlossenen Vertragsübernahme erfolgt ist. 24

Bei der Benennung der Klägerin als Käuferin in Ausübung des unter Ziffer 20.3 des Anteilskaufvertrages vereinbarten Benennungsrechts handelt es sich zivilrechtlich um eine Vertragsübernahme (vgl. zu den Voraussetzungen Palandt/Grüneberg, Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 73. Aufl., § 398 BGB Rz. 42). Die Klägerin ist in die gesamte vertragliche Rechtsposition der Y Bank als Ersterwerberin eingetreten. Es ist lediglich zu einem Subjektwechsel gekommen. Im Übrigen sind die Vertragsbedingungen des Anteilskaufvertrages vom09.2006 nicht geändert worden. Alle Beteiligten haben der Vertragsübernahme zugestimmt. Dies wird dadurch deutlich, dass an der Änderungsvereinbarung vom12.2006 die Y Bank, die W Bank und auch die Klägerin beteiligt gewesen sind. Auch wenn sich zivilrechtlich bei einer Vertragsübernahme der Eigentumserwerb zwingend zwischen dem ursprünglichen Veräußerer und dem Dritten vollzieht, findet der grunderwerbsteuerrechtlich maßgebliche Rechtsträgerwechsel – bei einer Grundstücksveräußerung – zwischen dem ursprünglichen Erwerber und dem Dritten statt (vgl. BFH-Urteil vom 20.01.2002 II R 32/01, BStBl II 2003, 526). Erwerbstatbestand ist hier § 1 Abs. 1 Nr. 5 bzw. Nr. 7 GrEStG. Es handelt sich um einen derivativen Erwerb des Dritten. Dies ist zwischenzeitlich gefestigte BFH-Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 22.09.2010 II R 36/09, BFH/NV 2011, 304), die auch vom steuerrechtlichen Schrifttum geteilt wird (vgl. Fischer in Boruttau, GrEStG-Kommentar, 17. Aufl., § 1 Rz. 397 und Pahlke in Pahlke/Franz, GrEStG-Kommentar, 4. Aufl., § 1 Rz. 100). 25

Überträgt man diese Überlegungen auf den hier vorliegenden Fall des Anteilserwerbs, so scheidet – worauf die Klägerin zutreffend hinweist – als Anspruchsgrundlage § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG aus. Denn diese Vorschrift erfasst nach Auffassung des erkennenden Senats nur die (erstmalige) Begründung eines Anspruchs auf Übertragung von mindestens 95 % der Anteile an einer Gesellschaft, nicht hingegen die Übertragung eines bereits bestehenden Übertragungsanspruchs. Dass § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG entgegen dem klaren Wortlaut auch die Übertragung eines bereits bestehenden Anspruchs auf Übertragung von Gesellschaftsanteilen umfassen soll, dafür sind keine Gründe ersichtlich. Dem Gesetzgeber war die Problematik bekannt. Dies ergibt sich aus der steuerlichen Erfassung der Zwischengeschäfte in § 1 Abs. 1 Nr. 5 – Nr. 7 GrEStG. Wenn er für die Fälle der Anteilsübertragung und Anteilsvereinigung auf eine vergleichbare Regelung der Besteuerung von Zwischengeschäften verzichtet hat, kann diese Entscheidung nicht durch Auslegung oder Analogie korrigiert werden.

Einschlägig ist im Streitfall entgegen der Auffassung der Klägerin jedoch der Erwerbstatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG. Denn mit der Übertragungsurkunde vom12.2006 sind die Anteile an der WX N.V. von der Y Bank auf die Klägerin übertragen worden. Dem kann die Klägerin nicht mit Erfolg entgegenhalten, die Anwendung des § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG scheitere im Streitfall daran, dass der Übertragung ein schuldrechtliches Geschäft im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG vorausgegangen sei. Zwar trifft es zu, dass die Anteilsübertragung vom12.2006 ohne den Anteilskaufvertrag vom09.2006 nicht zustande gekommen wäre. An dem Anteilskaufvertrag vom09.2006 war die Klägerin jedoch schuldrechtlich nicht beteiligt. Ein nur mit einem Dritten vorausgegangenes schuldrechtliches Rechtsgeschäft kann insoweit nicht genügen. Da vorliegend kein Neuabschluss, sondern eine Vertragsübernahme erfolgt ist, kann auch die Änderungsvereinbarung vom12.2006 nicht als vorausgegangenes schuldrechtliches Rechtsgeschäft gewertet werden. Denn die Vertragsübernahme ist (Rechts?)Nachfolge in die gesamte Rechtsstellung einer Vertragspartei durch Übertragung des ganzen Schuldverhältnisses.

27

Dass der Beklagte mit der Einspruchsentscheidung die W Bank und nicht die Y Bank als Veräußerer bezeichnet hat, macht den angefochtenen Feststellungsbescheid nicht rechtswidrig. Bei der fehlerhaften Bezeichnung des Veräußerers handelt es sich um einen bloßen Begründungsmangel und nicht um einen Bestimmtheitsmangel im Sinne des § 119 Abs. 1 der Abgabenordnung. Für die inhaltliche Bestimmtheit des streitigen Feststellungsbescheids muss lediglich feststehen, welcher Sachverhalt (Erwerbsvorgang) besteuert werden sollte. Der Erwerbsvorgang ist vorliegend jedoch durch die Bezugnahme auf den Anteilsübertragungsvertrag vom12.2006 eindeutig bestimmt (vgl. BFH-Urteil vom 17.09.1986 II R 62/84, BFH/NV 1987, 738).

28

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

29

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. Die dem Streitfall zugrunde liegende Rechtsfrage, ob § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG auch die Fälle des derivativen Erwerbs erfasst, ist höchstrichterlich nicht geklärt.

30