
Datum: 28.10.2015
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 585/14
ECLI: ECLI:DE:FGK:2015:1028.5K585.14.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, II R 7/16

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Tatbestand:

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Voraussetzungen für eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer nach § 3 Nr. 2 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) vorliegen.

2

Die Schwester des Klägers, J, hatte nach dem Tod ihres Vaters B als Alleinerbin unter anderem eine Eigentumswohnung in M nebst Sondernutzungsrecht an der dazugehörigen Grundstücksfläche geerbt und wurde im Grundbuch als Eigentümerin eingetragen. Zu Gunsten seines Sohnes KI, des Klägers, ordnete der Erblasser u.a. folgendes Vermächtnis an:

3

„Ich vermache meinem Sohn, KI, ein Ankaufsrecht an meiner Eigentumswohnung im Haus M. Der Ankaufspreis entspricht dem Verkehrswert der Eigentumswohnung zum Zeitpunkt der Ausübung des Ankaufsrechts.“ Der Kläger übte das ihm vermachte Ankaufsrecht durch notariellen Vertrag vom ...01.2013, Ur.Nr. ..., aus und kaufte die Eigentumswohnung zum übereinstimmend im Vertrag festgesetzten aktuellen Verkehrswert von 45.000 €.

4

Unter Berücksichtigung dieses Vorganges setzte der Beklagte gegenüber dem Kläger mit Bescheid vom 04.12.2013 Grunderwerbsteuer i.H.v. 2.250 € fest.

5

Mit dem hiergegen gerichteten Einspruch machte der Kläger geltend, es handele sich vorliegend um einen Grundstückserwerb von Todes wegen, der gemäß § 3 Nr. 2 S.1 Alt. 1

6

GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit sei.

Der Einspruch wurde mit Entscheidung vom 10.02.2014 als unbegründet zurückgewiesen. Diesbezüglich führte der Beklagte aus, die Voraussetzungen für die Befreiung von der Grunderwerbsteuer lägen nicht vor. Bei dem zugewendeten Ankaufsrecht handele es sich um ein Kaufrechtsvermächtnis im Sinne des § 1939 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB). Durch Ausübung des Ankaufsrechtes habe der Kläger einen Anspruch auf Übereignung der Wohnung erhalten. Dieser Rechtsvorgang unterliege gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG als anderes Rechtsgeschäft der Grunderwerbsteuer.

7

Es bestehe auch keine Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 2 S. 1 Alt. 1 GrEStG, da das streitige Kaufrechtsvermächtnis keine Verfügung von Todes wegen im Sinne des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) sei. Grundsätzlich sei ein Kaufrechtsvermächtnis zwar einem Sachvermächtnis gleichzusetzen und es begründe wie dieses auch einen Erwerb von Todes wegen im Sinne des § 3 Nr. 2 S. 1 Alt. 1 GrEStG. Denn als Erwerb von Todes wegen im Sinne des ErbStG gelte gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG grundsätzlich auch der Erwerb durch Vermächtnis. Der wesentliche Unterschied zwischen Kaufrechtsvermächtnis und unmittelbarem Sachvermächtnis bestehe lediglich darin, dass der Anspruch auf Auflassung des Grundstücks erst nach Ausübung des Kaufrechts entstehe und nicht schon mit dem Anfall des Vermächtnisses. Allein diese zivilrechtliche Unterscheidung rechtfertige es aber nicht, das Kaufrechtsvermächtnis von der Steuerbefreiung auszunehmen (Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 21.07.1993 II R 118/90, BStBl II 1993, 765). Erwerbsgegenstand eines grundstücksbezogenen Kaufrechtsvermächtnisses sei die aufschiebend bedingte Forderung des Vermächtnisnehmers gemäß § 2174 BGB gegen den Beschwerten auf Übertragung des betroffenen Grundstücks. Damit sei der Rechtsgrund des Übereignungsanspruchs des mit einem Kaufrechtsvermächtnis Bedachten wie bei einem reinen Sachvermächtnis die Verfügung von Todes wegen (BFH-Urteil vom 08.10.2008 II R 15/07, BStBl II 2009, 245).

8

Vorliegend verhalte es sich jedoch anders, da das streitige Kaufrechtsvermächtnis keinen tatsächlichen Zuwendungscharakter habe, sondern nur instrumentale Bedeutung. Da der Kläger die Eigentumswohnung nur zum Verkehrswert habe erwerben können, habe er erbschaftsteuerlich keinen steuerbaren Vermögensvorteil im Sinne des § 1939 BGB erlangt. Zweck der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG sei es jedoch gerade, eine Doppelbesteuerung mit Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer zu verhindern. Wenn aber schon aufgrund des Erwerbsvorgangs zum Verkehrswert kein Vorteil beim Kläger vorliege und somit auch keine Erbschaftsteuer anfalle, widerspräche es dem Rechtsgedanken des § 3 Nr. 2 GrEStG, den Kläger von der Grunderwerbsteuer zu befreien.

9

Die hiergegen gerichtete Klage begründet der Kläger wie folgt:

10

Der streitige Erwerb sei gemäß § 3 Nr. 2 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit, da ein Erwerb von Todes wegen vorliege. Der BFH habe in seinem Urteil vom 21.07.1993 in BStBl II 1993, 765, entschieden, dass derjenige, der aufgrund eines Kaufrechtsvermächtnisses erwerbe, von der Grunderwerbsteuer befreit sei. Er habe dabei lediglich offen gelassen, ob dies auch dann gelte, wenn der Vermächtnisnehmer das Grundstück nur zum Verkehrswert erwerben könne.

11

Mit Urteil vom 13.08.2008 in BStBl II 2008, 982, habe der BFH wegen Erbschaftsteuer erkannt, dass Erwerbsgegenstand des grundstücksbezogenen Kaufrechtsvermächtnisses die aufschiebend bedingte Forderung des Vermächtnisnehmers gemäß § 2174 BGB gegen den Beschwerten auf Übertragung des betroffenen Grundstückes und nicht etwa ein

12

Gestaltungsrecht sei, wie der BFH bis dahin angenommen habe. Damit sei die genannte Entscheidung vom 21.07.1993 bestätigt worden. Rechtsgrund des Übereignungsanspruchs sei auch bei einem Kaufrechtsvermächtnis die Verfügung von Todes wegen, wie dies bei einem reinen Sachvermächtnis der Fall wäre. Konsequenterweise könne der Grundstückserwerb aufgrund der Ausübung eines grundstücksbezogenen Kaufrechtsvermächtnisses nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen. Dass bei einem Erwerb zum Verkehrswert Erbschaftssteuer nicht anfalle, stehe dem nicht entgegen. Denn dass eine Bereicherung nicht vorliege, habe mit dem Eingreifen des Befreiungstatbestandes nichts zu tun. Gemäß dem BFH-Urteil vom 08.10.2008 in BStBl II 2009, 245, sei ein grundstücksbezogenes Kaufrechtsvermächtnis völlig unabhängig von dem seitens des Vermächtnisnehmers zu zahlenden Kaufpreises von der Grunderwerbsteuer befreit. Diese Rechtsauffassung ergebe sich auch aus dem Gesetzestext.

Der Kläger beantragt, 13

den Grunderwerbsteuerbescheid vom 04.12.2013 und die hierzu ergangene 14
Einspruchsentscheidung vom 10.02.2014 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt, 15

die Klage abzuweisen. 16

Er verweist zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend wie folgt 17
vor: Dem vom Kläger angeführten BFH-Urteil vom 21.07.1993 liege ein anderer Sachverhalt
zu Grunde. In diesem Urteilsfall sei dem dortigen Kläger von Todes wegen das Recht
eingeräumt worden, ein bestimmtes zum Nachlass gehörendes Grundstück von den Erben zu
einem bestimmten, unter dem Verkehrswert liegenden, Preis zu erwerben. Daher sei die
Frage offen gelassen worden, ob die Befreiung auch dann eintrete, wenn das Vermächtnis
keinen Zuwendungscharakter habe.

Entscheidungsgründe: 18

Die Klage ist unbegründet. Der Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, dass die 19
Voraussetzungen für eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer nach § 3 Nr. 2 GrEStG nicht
vorliegen.

Gemäß § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG ist unter anderem der Grundstückserwerb von Todes wegen 20
im Sinne des ErbStG von der Besteuerung ausgenommen.

Der streitige Erwerb vom 24.01.2013 erfüllt die Voraussetzungen dieser Norm jedoch nicht. 21

Durch Vermächtnis nach § 2174 BGB wird eine Forderung gegen den Beschwerten auf 22
Leistung des vermachten Gegenstandes erworben. Dabei kann, wie vorliegend, Inhalt des
Vermächtnisses auch das Recht sein, ein bestimmtes zu einem Nachlass gehörendes
Grundstück von den Erben zu einem bestimmten Preis zu erwerben, sogenanntes
Kaufrechtsvermächtnis.

Das Vermächtnis verschafft dem Begünstigten gemäß § 1939 BGB einen Vermögensvorteil 23
in Form einer Forderung gegen den Erben. Nach der neuesten Rechtsprechung des BFH,
Urteil vom 13.08.2008 II R 7/07, BStBl II 2008, 982, ist Gegenstand des
Kaufrechtsvermächtnisses ein Gestaltungsrecht. Vermächtnisgegenstand ist der mit einer
Entgeltverpflichtung verbundene Sachleistungsanspruch. Der gemeine Wert des
Anspruchsgegenstandes bestimmt den Wert des Vermächtniserwerbs. Hiervon abzuziehen

ist für erbschaftsteuerliche Zwecke der zu zahlende Kaufpreis (Meincke, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz, § 3 Rdnr. 44, m.w.N.). Erbschaftsteuerrechtlich ist Erwerbsgegenstand eines Kaufrechtsvermöchtnisses die aufschiebend bedingte Forderung des Vermächtnisnehmers gemäß § 2174 BGB gegen den Beschwerten (BFH-Urteil vom 13.08.2008 II R 7/07, BStBl II 2008, 982; Meßbacher-Hönsch in Boruttau, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, § 3 Rdnr. 164).

Der Grundstückserwerb durch Kaufrechtsvermöchtnis ist grundsätzlich nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 3 Nr. 2 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit (BFH-Urteile vom 21.07.1993 II R 118/90, BStBl II 1993, 765 und vom 08.10.2008 II R 15/07, BStBl II 2009, 245). § 3 Nr. 2 GrEStG erfasst nicht nur die Fälle, in denen ein der Grunderwerbsteuer unterliegender Tatbestand bereits durch den Erwerb von Todes wegen selbst verwirklicht wird. Auch ein Grundstückserwerb, der durch Ausübung des vermachten Kaufrechts verwirklicht wird, erfolgt aufgrund des Vermächtnisses und damit von Todes wegen. Kauft der Vermächtnisnehmer das Nachlassgrundstück vom Erben zu einem mäßigen oder geringen Preis, ist der Erwerb in vollem Umfang nach § 3 Nr. 2 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit. 24

Anders ist es allerdings, wenn dem Bedachten nur das Recht vermacht ist, das Grundstück vom Erben (oder dem sonst Beschwerten) zum Verkehrswert zu kaufen. In einem derartigen Fall hat das Vermächtnis eines Kaufrechts keinen Zuwendungscharakter, sondern bloße instrumentale Bedeutung. Erbschaftsteuerrechtlich ist ein solcher Fall mangels Bereicherung des Bedachten nicht relevant und der entsprechende Erwerbsvorgang nicht nach § 3 Nr. 2 GrEStG grunderwerbsteuerfrei (vgl. hierzu Schlichting in Münchner Kommentar zum BGB, Vor § 2147 Rdnr. 5; Meßbacher-Hönsch in Boruttau, a.a.O., § 3 Rdnr. 165; Pahlke, Kommentar zum GrEStG, § 3 Rdnr. 80). Denn Normzweck des § 3 Nr. 2 GrEStG ist die Vermeidung einer Doppelbelastung eines Lebenssachverhaltes sowohl mit Erbschaftsteuer als auch Grunderwerbsteuer (BFH-Urteil vom 23.05.2012 II R 21/10, BStBl II 2012, 793, Rdnr. 16). Da im Streitfall unstreitig keine Erbschaftsteuer angefallen ist, besteht auch hier kein Anlass für eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG. 25

Da auch keine andere Befreiungsnorm in Betracht kommt, war die Klage abzuweisen. 26