
Datum: 11.12.2018
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 721/17
ECLI: ECLI:DE:FGK:2018:1211.5K721.17.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, II B 28/19

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Tatbestand:

1

Die Beteiligten streiten über die Grunderwerbsteuerliche Behandlung des Erwerbs eines Anteils an einer Erbengemeinschaft.

2

Der Kläger erwarb mit Anteilskaufvertrag vom 2016, UR.Nr. x/2016 von Herrn Z einen Anteil von einem Viertel am Nachlass der verstorbenen Frau Z1. Die Erblasserin war am 1954 verstorben, und Erben waren vier Kinder zu gleichen Teilen, so dass ursprünglich vier Erbanteile zu je 25 % bestanden haben. Der vom Kläger erworbene Erbanteil wurde zuvor mehrmals weitervererbt und in 2015 von einem Miterben durch Ausübung des gesetzlichen Vorkaufsrechts erworben. Dieser erworbene Erbanteil ist dann an den Kläger durch den hier streitigen Vertrag veräußert worden. Zum Vermögen der Erbengemeinschaft gehört das Grundstück A-Straße ... in R, für das eine Auseinandersetzung bisher nicht erfolgt ist. Der vereinbarte Kaufpreis betrug ... € und der Kläger sollte als Erwerber die Grunderwerbsteuer tragen.

3

Mit Bescheid vom 25.07.2016 setzte der Beklagte für diesen Vorgang Grunderwerbsteuer in Höhe von ... € fest. Der hiergegen gerichtete Einspruch wurde mit Entscheidung vom 14.02.2017 als unbegründet zurückgewiesen.

4

Seine hiergegen gerichtete Klage begründet der Kläger wie folgt:

5

6

Der Beklagte beurteile den streitigen Anteilserwerb zu Unrecht als steuerbar und steuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG). Vielmehr sei für diesen Rechtsvorgang § 1 Abs. 2a GrEStG analog anzuwenden. Eine Steuerbarkeit ergebe sich dann nur, wenn innerhalb von fünf Jahren mindestens 95 % der Erbanteile auf neue Beteiligte übergegangen seien. Da der Kläger jedoch nur 25 % der Anteile an der Erbengemeinschaft erworben habe, sei eine Steuerbarkeit nicht gegeben.

Der analogen Anwendung stehe das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 17.07.1975 II R 141/74, BFHE 117, 270; BStBl II 1976, 159, nicht entgegen. Die dort relevante Vorschrift des § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG setze voraus, dass das zivilrechtliche Eigentum an einem Grundstück auf einen anderen Rechtsträger übergehe, was in dem dem BFH-Urteil zugrundeliegenden Sachverhalt der Fall gewesen sei. Der amtliche Leitsatz des Urteils besage, dass die Erbanteilsübertragung nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG steuerpflichtig sei, da ein zum Nachlass gehörendes Grundstück den Rechtsträger gewechselt habe. Der in diesem Urteil zum Ausdruck kommende Grundgedanke, dass auch der Übergang von Erbanteilen zu einem Rechtsträgerwechsel an einem im Vermögen der Erbengemeinschaft enthaltenen Grundstück führen könne, entspreche dem Grundgedanken des im Rahmen des Jahressteuergesetzes 1997 eingeführten Ergänzungstatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG. Diese Vorschrift fingiere den Rechtsträgerwechsel in der Weise, dass der Übergang des Grundstücks von einer Personengesellschaft auf eine andere Personengesellschaft erfolge, die durch den (fast) vollständigen Gesellschafterwechsel fiktiv neu entstanden sei. Eine neue Personengesellschaft liege nach dem Gesetz dann vor, wenn innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren mindestens 95 % der Anteile mittelbar oder unmittelbar auf neue Gesellschafter übergehen. Insgesamt werde damit sowohl durch das obige BFH-Urteil als auch die nachfolgende Vorschrift des § 1 Abs. 2a GrEStG ein Eigentumsübergang am Grundstück fingiert, um einen wirtschaftlich vorliegenden Rechtsträgerwechsel im Rahmen der Grunderwerbsteuer zu erfassen. Da im Jahr 1975 keine mit § 1 Abs. 2a GrEStG vergleichbare Vorschrift bestanden habe, sei die Erfassung des Rechtsträgerwechsels und die daraus resultierende Steuerbarkeit über § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG in obigem BFH-Urteil nachvollziehbar und nicht zu beanstanden.

Falsch sei jedoch die aus dem Urteil resultierende verallgemeinernde Aussage zur Steuerbarkeit jedweder Erbanteilserwerbe, sofern ein Grundstück zum Vermögen der Erbengemeinschaft gehöre. Dies zeige sich bei der Anwendung der verallgemeinernden Aussage auf den streitigen Sachverhalt, der in entscheidungserheblicher Weise vom Sachverhalt des BFH-Urteils abweiche, da vorliegend lediglich 25 % der gesamten Erbanteile und nicht die gesamten Erbanteile übertragen seien und die Erben bzw. Erbes- erben an der Erbengemeinschaft beteiligt geblieben seien. Zudem habe der Verkäufer nur einen zuvor aufgrund seines gesetzlichen Vorkaufsrechts erworbenen Erbanteil übertragen und den seit 1954 gehaltenen weiteren originären Erbanteil behalten. Die Erbengemeinschaft bestehe seit 64 Jahren und eine Auseinandersetzung sei derzeit nicht zu erwarten. Aus wirtschaftlicher Sicht habe ein Rechtsträgerwechsel daher nicht stattgefunden. Dies resultiere insbesondere aus dem sachenrechtlichen Status des Gesamthandsvermögens bei der Erbengemeinschaft. Diese komme zum einen durch die gesamthänderische Bindung, die auch bei einer Anteilsübertragung auf einen Nichterben fortbestehe, und zum anderen durch das fehlende Bruchteilseigentum der Gesellschafter bzw. der Erbteilsinhaber zum Ausdruck. Die Anwendung des vom BFH in einem Verfahren mit erheblich abweichendem Sachverhalt gefestigten Rechtssatzes sei daher abzulehnen.

Vielmehr führe nur die analoge Anwendung des für Personengesellschaften geschaffenen § 1 Abs. 2a GrEStG zu einem sachgerechten Ergebnis. Die Voraussetzungen für eine solche

analoge Anwendung seien auch erfüllt.

Denn es liege eine planwidrige Regelungslücke vor. § 1 Abs. 2a GrEStG erstrecke sich ausweislich des Gesetzestextes lediglich auf Personengesellschaften und sei damit grundsätzlich nicht auf Erbengemeinschaften anzuwenden. Es sei jedoch die Entstehungsgeschichte der Vorschrift zu beachten. Da die Übertragung eines Anteils an einer Personengesellschaft nicht nach § 1 Abs. 1 GrEStG steuerbar gewesen sei, sei die Grunderwerbsteuer in der Vergangenheit durch Zwischenschaltung einer Personengesellschaft beim Eigentumswechsel häufig umgangen worden. Sofern ein Grundstück zum Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft gehört habe, habe die Übertragung der Anteile an der Personengesellschaft und somit die Übertragung des Grundstückes auf einen neuen Rechtsträger erfolgen können, ohne Grunderwerbsteuer auszulösen. Allein § 42 Abgabenordnung (AO) habe eine mögliche gesetzliche Grundlage für eine Festsetzung von Grunderwerbsteuer gebildet, jedoch als Nachweis einer Umgehungsabsicht bedurft. Der Gesetzesbegründung sei zu entnehmen, dass § 1 Abs. 2a GrEStG geschaffen worden sei, um diese Gestaltungen zu verhindern. Da zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des § 1 Abs. 2a GrEStG die Übertragung eines Erbanteils unabhängig vom Umfang des Anteils nach ständiger BFH-Rechtsprechung der Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG unterlegen habe, habe der Gesetzgeber die Erbengemeinschaft als potentiellen Anwendungsfall des neuen § 1 Abs. 2a GrEStG schlicht übersehen. Da der Rechtsprechung zum Erbanteilserwerb als auch der Formulierung des Ersatztatbestandes in § 1 Abs. 2a GrEStG derselbe Gedanke zugrunde liege, sei die Einbeziehung der Erbengemeinschaft in den Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2a GrEStG geboten, da insoweit eine ungeplante Regelungslücke vorliege.

10

Es bestehe auch eine vergleichbare Interessenlage. Zwar bestünden ohne Zweifel Unterschiede zwischen der Personengesellschaft und der Erbengemeinschaft. Allerdings gebe es auch große Übereinstimmungen vor allem in den sachenrechtlichen Zuordnungs- und Verfügungsregelungen. Insbesondere die für die Grunderwerbsteuer relevanten Regelungen seien als identisch einzustufen. So erfolge ein Rechtsträgerwechsel in Gestalt des Übergangs zivilrechtlichen Eigentums bei einem Erbanteilserwerb ebenso wie beim Erwerb eines Anteils an einer Personengesellschaft nicht. Nur mithilfe des § 1 Abs. 2a GrEStG könne somit dort Grunderwerbsteuer entstehen, wo zwar kein Rechtsträgerwechsel stattfinde, aber wirtschaftlich das Eigentum an einem Grundstück vollständig oder nahezu vollständig übergehe. Dieses Ergebnis entspreche auch der Anordnung der Steuerbarkeit des Erwerbs sämtlicher Erbanteile im Fall des obigen BFH-Urteils II R 141/74. § 1 Abs. 2a GrEStG sei demgemäß auch beim Erwerb von Erbanteilen geeignet, dort Grunderwerbsteuer auszulösen, wo wegen eines vollständigen oder nahezu vollständigen (95 %) Rechtsträgerwechsels das Bedürfnis einer Entstehung von Grunderwerbsteuer bestehe. Der dem BFH-Urteil II R 141/74 zu Grunde liegende Sachverhalt hätte nach aktueller Rechtslage und Erweiterung der Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG auf Erbengemeinschaften ebenfalls zur Steuerbarkeit geführt, da dort innerhalb der Fünfjahresfrist mehr als 95 % der Anteile auf neue Beteiligte übertragen worden seien.

11

Zudem sei anzunehmen, dass auch der BFH, sofern die Regelung des § 1 Abs. 2a GrEStG zum damaligen Zeitpunkt bestanden hätte, den Rechtsträgerwechsel durch analoge Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG und nicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG für steuerbar erklärt hätte.

12

Die analoge Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG sei auch verfassungsrechtlich geboten. Denn der Ausschluss der Erbengemeinschaft aus dem Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2a

13

GrEStG verstoße gegen den allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG). Im Rahmen des Gleichheitsgrundsatzes würden verschiedene Personengruppen miteinander verglichen, wobei nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes (BVerfG) die gleiche Behandlung von wesentlich Gleichem maßgeblich sei. Als selbständiger Rechtsträger im Sinne des Grunderwerb-steuergesetzes seien auch einige Gesamthandsgemeinschaften zu behandeln. Der Beteiligte an einer Gesamthand könne grundsätzlich über das im Gesamthandsvermögen enthaltene Grundstück nicht verfügen. Das Grundstück könne dem Einzelnen daher nicht dinglich zugeordnet werden. Bei einem Wechsel im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft liege folgerichtig kein Rechtsträgerwechsel im Sinne des § 1 Abs. 1 GrEStG vor. Auch bei der Erbengemeinschaft unterlägen die Vermögensgegenstände des Nachlasses prinzipiell der gesamthänderischen Bindung und ein Beteiligter der Erbengemeinschaft könne über die einzelnen Vermögensgegenstände ebenfalls nicht verfügen. Die sachenrechtliche Eigenschaft des Nachlasses als gesamthänderisch gebundenes, nicht separat verfügbares Sondervermögen bei der Erbengemeinschaft sei mit der der Personengesellschaft identisch. Komme es zu einer Übertragung eines Erbanteils, bleibe die Gesamthandseigenschaft bestehen. Wie bei der Übertragung eines Anteils an einer Personengesellschaft könne der Erwerber über die einzelnen Vermögensgegenstände nicht verfügen. Der Erwerber trete vielmehr im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in die gesamthänderische Stellung des Erben oder des Erbeserben ein. Eine Änderung der dinglich rechtlichen Zuordnung finde ebenso wie bei anderen Gesamthandsgemeinschaften nicht statt. Mit den im Grundsatzurteil des BFH II R 141/74 aufgeführten Gründen zur unterschiedlichen Behandlung von Personengesellschaften und Erbengemeinschaften sei der BFH von der bisherigen Rechtsprechung abgewichen. Die verallgemeinernde Aussage für alle Anteilserwerbe habe die Vorsitzende Richterin am BFH a.D. Suse Martin bereits im Jahr 1985 in DB 1985, 2169 kritisiert. Unter Berücksichtigung dieser Ausführungen, denen sich der Kläger anschließe, seien die Erwerber von Personengesellschaftsanteilen und die Erwerber von Anteilen an Erbengemeinschaften als Personengruppen vergleichbar. Diese seien zwar nicht als vollkommen identisch anzusehen, was jedoch nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG auch nicht erforderlich sei.

Der Gleichheitsgrundsatz werde im Steuerrecht insbesondere durch das Folgerichtigkeitsgebot ausgestaltet. Die Ungleichbehandlung liege hier zum einen darin begründet, dass eine Personengesellschaft bei einem vergleichbaren Sachverhalt nach § 1 Abs. 2a GrEStG keine Steuern zahlen müsse. Sie komme aber auch unter Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots zum Ausdruck. Die ursprünglich getroffene Belastungsentscheidung des Gesetzgebers liege in der Besteuerung des Erwerbs der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Grundstück bzw. des Rechtsträgerwechsels. Die Besteuerung eines Erbanteilserwerbs unabhängig vom Anteil an der Erbengemeinschaft stehe damit im Widerspruch, da der Erwerber durch den Erwerb eines Anteils von lediglich 25 % nur am Gesamthandsvermögen beteiligt werde und nicht als wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks anzusehen sei. Ein Rechtsträgerwechsel liege damit sowohl bei Betrachtung des zivilrechtlichen als auch des wirtschaftlichen Eigentums nicht vor. Damit werde die einmal getroffene Belastungsentscheidung nicht folgerichtig ausgestaltet.

Ein ausreichender Rechtfertigungsgrund für diese Ungleichbehandlung sei nicht erkennbar. Der Ausschluss der Erbengemeinschaft aus dem Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2a GrEStG diene keinem bestimmten Lenkungsziel des Gesetzgebers. Auch eine Vereinfachung sei nicht erkennbar, da die Nennung der Erbengemeinschaft in der Vorschrift des § 1 Abs. 2a GrEStG für den Gesetzgeber unproblematisch möglich gewesen wäre.

14

15

16

Im Erwerb eines Erbanteils sei auch kein Missbrauch zu erkennen, da die Erbengemeinschaft nicht durch Vertrag willentlich geschaffen werden könne, sondern kraft Gesetzes entstehe.

Darüber hinaus würde die Ungleichbehandlung auch nicht dem Willkürverbot standhalten. Der Erwerb eines Erbanteils könne vom Gesetzgeber problemlos in den Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2a GrEStG einbezogen werden. Es könne sogar angenommen werden, dass die Ungleichbehandlung nicht vom Gesetzgeber beabsichtigt, sondern lediglich aus dem bereits erläuterten zur Einführung der Regelung nicht bestehenden Handlungserfordernis resultiere. Damit sei eine willkürliche Ungleichbehandlung anzunehmen. 17

Insgesamt liege damit eine Ungleichbehandlung von wesentlich gleichen Personengruppen ohne sich aus der Sache ergebende Rechtfertigung vor. Der Ausschluss der Erbengemeinschaft aus dem Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2a GrEStG stelle damit einen nach Art. 3 Abs. 1 GG verfassungswidrigen Rechtszustand dar. Die Regelung des Art. 3 Abs. 1 GG sei nicht nur durch den Gesetzgeber, sondern insbesondere auch von den Finanzbehörden und Finanzgerichten zu beachten, da die Rechtsanwendung für die Einhaltung des Gleichheitsgrundsatzes entscheidend sei. Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG könne die Verfassungswidrigkeit einer Vorschrift durch eine verfassungskonforme Auslegung umgangen werden, die jedem Gericht obliege. Im vorliegenden Fall könne eine verfassungskonforme Auslegung dadurch erfolgen, dass die verfassungswidrige Lücke in § 1 Abs. 2a GrEStG durch analoge Anwendung der Vorschrift auf den Erwerb eines Erbanteils geschlossen werde. Die verfassungsrechtlich gebotene Belastungsgleichheit und grunderwerbsteuerliche Gleichstellung des Erwerbers eines Anteils an einer Personengesellschaft mit dem Erwerber eines Erbanteils werde damit erreicht und es liege ein verfassungskonformes Auslegungsergebnis vor. 18

Der Kläger beantragt, 19

den Grunderwerbsteuerbescheid vom 25.07.2016 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 14.02.2017 aufzuheben, hilfsweise die Revision zuzulassen. 20

Der Beklagte beantragt, 21

die Klage abzuweisen. 22

Er trägt zur Begründung wie folgt vor: 23

Der BFH habe mit dem Urteil vom 17.07.1975 II R 141/74, a.a.O., entschieden, dass die Übertragung eines Erbteils, wenn zum Nachlass ein Grundstück gehöre, als Übergang des Eigentums gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliege und dies mit Beschluss vom 04.02.2004 II B 147/02, BFH/NV 2004, 813, bestätigt. Diese rechtliche Beurteilung weiche zwar von dem für Gesamthandsgemeinschaften allgemein geltenden Grundsatz ab, dass der Wechsel im Personenstand als solcher grundsätzlich keine Grunderwerbsteuer auslöse. Diese Abweichung ergebe sich jedoch aus der rechtlichen Struktur der Erbengemeinschaft. Diese Entscheidung stehe der Argumentation des Klägers entgegen. Dieser sei der Ansicht, der im Urteil enthaltene Rechtssatz sei nicht maßgeblich, da der dort entschiedene Sachverhalt vom vorliegenden abweiche, da im Ergebnis 100 % der Anteile auf den dortigen Kläger und seine Ehefrau übergegangen seien. Dieser Umstand sei für die Entscheidung jedoch unerheblich gewesen. Denn „mit der Übertragung eines jeden Anteils am Nachlass eines der Erben des Z wurde der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG verwirklicht.“ Abgestellt worden sei somit nicht auf die Übertragung sämtlicher Erbanteile, sondern auf jeden einzelnen. Besteuert worden sei „die Veränderung in der 24

eigentumsmäßigen Zuordnung des zum Nachlass des Z gehörenden Grundstücks gegenüber den Personen, die gesamthänderisch Eigentümer dieses Grundstücks waren.“	
Bereits die Übertragung nur eines Erbanteils und die damit notwendig verbundene Übertragung der entsprechenden unselbständigen gleichartigen Rechtsteile hinsichtlich aller Nachlassgegenstände führe zur Veränderung in der eigentumsmäßigen Zuordnung der Nachlassgegenstände einschließlich des Grundstücks.	25
Hieraus lasse sich nicht entnehmen, dass ausschlaggebend sein solle, zu welchen Verhältnissen diese teilweise Neuordnung erfolge.	26
Diese BFH-Rechtsprechung sei auch nach Einführung des § 1 Abs. 2a GrEStG 1997 unter anderem durch das BFH-Urteil vom 09.07.2014 II R 50/12, BStBl II 2015, 399, wiederholt und bestätigt worden. Im Urteil der dortigen Kläger seien zudem weniger als 95 % der Erbanteile erworben und dennoch sei von einem gesetzlichen Eigentumsübergang nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG ausgegangen worden.	27
Von der Steuerbarkeit des Anteilskaufs nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG werde darüber hinaus in der gängigen Fachliteratur mit Verweis auf diese Rechtsprechung ausgegangen. Eine analoge Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG scheide daher bereits mangels Regelungslücke aus.	28
Zudem sei eine Erbengemeinschaft eben nicht gleichzusetzen mit Personengesellschaften.	29
Unstreitig sei die Erbengemeinschaft selbständiger Rechtsträger im Sinne des Grunderwerbsteuerrechtes. Als solcher könne sie in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit auch Erwerberin im Sinn des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG sein.	30
Anders als eine Personengesellschaft entstehe eine Erbengemeinschaft allein dadurch, dass den Erben gesamthänderisch gebundenes Vermögen zufalle (§§ 2021, 2033 des Bürgerlichen Gesetzbuchs - BGB -). Die Erben seien jedoch nicht Gesellschafter, sondern gesamthänderische Gemeinschaftler mit unveränderlich festgelegten Anteilen. Das Gesamtverhältnis der Erben sei ausschließlich durch die Gesamthandsbindung des Vermögens bestimmt.	31
Die Zahl der an einer Personengesellschaft Beteiligten könne sich dadurch vergrößern oder verringern, dass ein Gesellschafter hinzutrete oder ausscheide. Bei einer Erbengemeinschaft könne sich die Zahl der Gesamthänder dadurch verringern, dass ein Erbteilsinhaber seinen - fortbestehenden - Erbteil an einen anderen Erbteilsinhaber abtrete, die Anteile verschmelzen jedoch nicht. Ein Wechsel im Personenkreis könne sich auch dadurch vollziehen, dass an die Stelle des einen Gesamthänders ein anderer trete, z.B. wie im Streitfall durch einen Erbteilskauf. Die Anzahl der Anteile verändere sich jedoch bis zur Erbauseinandersetzung nicht.	32
Während bei einer Personengesellschaft die Anteile der einzelnen Gesellschafter variabel seien oder sein könnten, lägen sie bei einer Erbengemeinschaft unbeschadet der §§ 1943 ff., 1923 Abs. 2 und 2043 BGB im Erbfall ein für alle Mal fest (§§ 1942 Abs. 1, 2033 Abs. 1, 1924 ff., 1931 und 1941 BGB). Der bürgerlich-rechtliche Auseinandersetzungsanteil ergebe sich aus den Erbteilen (§ 2014 BGB) unter Berücksichtigung von eventuellen Ausgleichsverpflichtungen (§§ 2050 ff. BGB). Eine davon abweichende Auseinandersetzungsquote könne nicht vereinbart werden. Andere Auseinandersetzungsanteile könnten nur durch Verfügungen über den Erbteil herbeigeführt	33

werden.

Vereinbarungen über eine nach Maßgabe künftiger Verhältnisse veränderliche Auseinandersetzungsquote veränderten nicht die dinglichen Rechtsverhältnisse, sondern hätten nur schuldrechtliche Wirkung. Dies sei einer der Gründe, weshalb zwar ein Gesellschafterwechsel oder Anteilsänderungen bei einer Personengesellschaft nicht der Grunderwerbsteuer unterlägen, wohl aber gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG die Änderung der Eigentumsverhältnisse durch Abtretung bzw. Übertragung eines Erbteils. 34

Hinzu komme, dass eine Erbengemeinschaft keine Gesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG sei (§ 1 Abs. 4 GrEStG). 35

Es sei dem Miterben mangels personenrechtlicher Bindung (anders nach § 719 Abs. 1 BGB) gestattet, über seinen Erbteil zu verfügen (§ 2033 BGB), lediglich beschränkt durch das Vorkaufsrecht der anderen. Die vermögensrechtliche Beteiligung an dem Nachlass sei demnach nicht an die Erbenstellung gebunden, so dass die Gesamthand der Erbengemeinschaft nicht notwendig stets die der Miterben sei (§§ 1922, 1942, 2032 BGB). Erst die Erbteile vermittelten die dingliche Berechtigung an zum Nachlass gehörenden Grundstücken. Der Anknüpfungspunkt für die eigentumsmäßige Zuordnung unterscheide sich demnach von dem der Gesellschafterstellung und sei zudem der relativ freien Verfügung zugänglich. Die gesamthänderische Bindung sei demnach nicht gleichzusetzen mit der einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Gleichzeitig handele es sich hier um einen für die Grunderwerbsteuerliche Betrachtung wesentlichen Unterschied. Wie bei einer Bruchteilsgemeinschaft erlösche die Gesamthand, wenn sich die Inhaberschaft aller Erbteile in derselben Hand oder in denselben Händen zu gleichen Bruchteilen vereinige. Grundsätzlich sei eine Erbengemeinschaft, anders als die aktiv zu einem gemeinsamen Zweck gegründete Gesellschaft bürgerlichen Rechts auf Erbauseinandersetzung, also Beendigung, gerichtet. Dass im vorliegenden Einzelfall dieses Ziel erst langfristig erreicht werden solle, stehe der auf strukturellen Kriterien beruhenden Beurteilung der Erbengemeinschaft als mit der Personengesellschaft grundsätzlich in Grunderwerbsteuerlicher Sicht unvergleichbar nicht entgegen. Schon deshalb komme eine Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG nicht in Betracht. 36

Entscheidungsgründe: 37

Die Klage ist nicht begründet. Der Beklagte hat den Erwerb des Anteils an der Erbengemeinschaft zu Recht nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 EStG besteuert. 38

1. Der Erwerb des Anteils an der Erbengemeinschaft durch den Kläger führte zu einem kraft Gesetzes eintretenden Eigentumsübergang an den zu dem Nachlass gehörenden Grundstücken i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG (vgl. BFH-Urteile vom 17.07. 1975 II R 141/74, BFHE 117, 270, BStBl II 1976, 159, vom 27.03.1991 II R 82/87, BFHE 164, 473, BStBl II 1991, 731 und vom 09.07.2014 II R 50/12, BFHE 246, 222, BStBl II 2015, 399, sowie BFH-Beschluss vom 04.02.2004 II B 147/02, BFH/NV 2004, 813). 39

Die Übertragung eines Erbteils bewirkt eine Veränderung der eigentumsmäßigen Zuordnung der zum Nachlass gehörenden Grundstücke, ist aber keine Verfügung über die Grundstücke selbst (BFH-Urteile in BFHE 117, 270, BStBl II 1976, 159 und in BFHE 246, 222, BStBl II 2015, 399). Der Anteilserwerb vollzieht sich mit Abtretung der Erbteile ohne Auflassung und Eintragung im Grundbuch (vgl. Palandt/Weidlich, Bürgerliches Gesetzbuch, § 2033 Rz 13; Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 6. Auflage § 1 Rz 180; Fischer in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 18. Auflage, § 1 Rz 566). Die Eintragung der Eigentumsänderung 40

in das Grundbuch ist als bloße Grundbuchberichtigung (§ 894 BGB, § 22 der Grundbuchordnung) für den Eigentumsübergang ohne Belang (BFH-Urteil in BFHE 246, 222, BStBl II 2015, 399).

Wie sich aus der oben zitierten Rechtsprechung ergibt, hat der BFH diese Rechtsprechung auch nach Einführung des § 1 Abs. 2a GrEStG im Jahre 1997 bestätigt. Insbesondere das Verfahren II R 50/12 betraf einen Fall, in welchem lediglich 87,76 % der Anteile erworben worden waren und somit § 1 Abs. 2a GrEStG keine Anwendung finden konnte. 41

2. Unter diesen Umständen sieht das Gericht auch nach Einführung des § 1 Abs. 2a GrEStG im Jahr 1997 keine Veranlassung für eine andere Beurteilung. Insbesondere kommt die vom Kläger begehrte analoge Anwendung des für Personengesellschaften geltenden § 1 Abs. 2a GrEStG auf den Fall des Erwerbs eines Anteils an einer Erbengemeinschaft nicht in Betracht. 42

Die analoge Anwendung einer Rechtsnorm setzt eine Gesetzeslücke im Sinne einer planwidrigen Unvollständigkeit voraus. Eine solche Lücke liegt vor, wenn eine Regelung gemessen an ihrem Zweck unvollständig, d.h. ergänzungsbedürftig ist und wenn ihre Ergänzung nicht einer vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht. Davon zu unterscheiden ist ein sog. rechtspolitischer Fehler, der vorliegt, wenn sich eine gesetzliche Regelung zwar als rechtspolitisch verbesserungsbedürftig, aber - gemessen an dem mit ihr verfolgten Zweck - nicht als planwidrig unvollständig und ergänzungsbedürftig erweist (BFH-Urteile vom 12.12.2002 III R 33/01, BFHE 201, 379, BStBl II 2003, 322 und vom 14.02.2007 II R 66/05, BFHE 217, 176, BStBl II 2007, 621, jeweils m.w.N.). Werden Lücken durch Analogie geschlossen, so kann das im Einzelfall auch eine steuermindernde Wirkung haben. Ergibt sich einwandfrei, dass eine Lücke im Gesetz vorliegt, und ist aus dem Gesetzeswortlaut oder aus den Gesetzesmaterialien eindeutig zu entnehmen, dass es Rechtsprinzipien gibt, nach denen diese Lücke zu schließen ist, so ist eine Lückenfüllung möglich. Entscheidender Anknüpfungspunkt für einen etwaigen Vertrauensschutz kann nicht der "Wortsinn" eines Gesetzes, sondern nur der im Gesetz zum Ausdruck gekommene Sinnzusammenhang - der gesetzgeberische Plan - sein. 43

Diese Voraussetzungen für eine entsprechende Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG auf den Fall der Übertragung eines Anteils an einer Erbengemeinschaft sind nicht erfüllt. 44

Es fehlt bereits an einer Gesetzeslücke. Es lässt sich nicht feststellen, dass die Regelung des § 1 Abs. 2a GrEStG gemessen an ihrem Zweck unvollständig ist. 45

Die Erbengemeinschaft ist keine Gesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 3 (§ 1 Abs. 4 GrEStG, Pahlke, a.a.O., § 1 Rz. 48). Es gibt auch keine Anhaltspunkte, dass der Gesetzgeber die Erwähnung der Erbengemeinschaften bei Schaffung des § 1 Abs. 2a GrEStG übersehen haben sollte. Die Verwendung des Ausdrucks "Personengesellschaften" im § 1 Abs. 2a GrEStG spricht vielmehr eindeutig dafür, dass § 1 Abs. 2a GrEStG nur diese Gesellschaften und nicht sämtliche Gesamthandsgemeinschaften erfassen wollte. 46

Diese gegenüber den Personengesellschaften unterschiedliche Behandlung ist sachlich gerechtfertigt, da sich die Personengesellschaften und die Erbengemeinschaften in ihrer rechtlichen Struktur erheblich voneinander unterscheiden (BFH-Urteil vom 17.07.1975 II R 141/74, BFHE 117, 270, BStBl II 1976, 159). Auf die Erbengemeinschaft finden vielfach die für die Bruchteilsgemeinschaft geltenden Vorschriften Anwendung (vgl. § 2038 Abs. 2, § 2044 Abs. 1 Satz 2 BGB). Zwar kann der Erbanteilsinhaber ebenso wenig wie der Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts über seinen Anteil an den einzelnen 47

Nachlassgegenständen verfügen (vgl. § 719 Abs. 1, § 2033 Abs. 2 BGB). Er kann aber über seinen Erbanteil und damit mittelbar über seine Anteile an allen Nachlassgegenständen verfügen (§ 2033 Abs. 1 BGB). Demgegenüber untersagt § 719 Abs. 1 BGB die Verfügung des Gesellschafters einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts über seinen Anteil am Gesellschaftsvermögen. Mag der Gesellschaftsvertrag eine hiervon abweichende Regelung enthalten können, so besteht doch der entscheidende Unterschied darin, dass der Erbanteil seiner inneren Struktur nach übertragbar ist und dass ähnliche Ergebnisse bei der Personengesellschaft nur durch besondere Abmachungen erreicht werden können, denen alle Gesellschafter zustimmen müssen. Danach ist der Typus der Erbengemeinschaft ein anderer als der der Personengesellschaft. Dies zeigt sich auch darin, dass zivilrechtlich keine Identität zwischen einer Erbengemeinschaft und einer aus den Erben gebildeten Personengesellschaft besteht, die die Geschäfte des Erblassers fortsetzen soll. Im Gegensatz zur Personengesellschaft entsteht die Erbengemeinschaft allein dadurch, dass den Erben gesamthänderisch gebundenes Vermögen zufällt (§§ 2021, 2033 BGB). Die Erben sind jedoch nicht Gesellschafter, sondern gesamthänderische Gemeinschaftler mit unveränderlich festgelegten Anteilen. Während bei einer Personengesellschaft die Anteile der einzelnen Gesellschafter variabel sind oder sein können, liegen sie bei einer Erbengemeinschaft unbeschadet der §§ 1943 ff., 1923 Abs. 2 und 2043 BGB im Erbfall ein für alle Mal fest (§§ 1942 Abs. 1, 2033 Abs. 1, 1924 ff., 1931 und 1941 BGB). Der bürgerlich-rechtliche Auseinandersetzungsanteil ergibt sich aus den Erbteilen (§ 2014 BGB) unter Berücksichtigung von eventuellen Ausgleichsverpflichtungen (§§ 2050 ff. BGB). Eine davon abweichende Auseinandersetzungsquote kann hingegen nicht vereinbart werden; andere Auseinandersetzungsanteile können nur durch Verfügungen über den Erbteil herbeigeführt werden.

Vereinbarungen über eine nach Maßgabe künftiger Verhältnisse veränderliche Auseinandersetzungsquote verändern nicht die dinglichen Rechtsverhältnisse, sondern haben nur schuldrechtliche Wirkung. 48

Erst die Erbteile vermitteln die dingliche Berechtigung an zum Nachlass gehörenden Grundstücken. Der Anknüpfungspunkt für die eigentumsmäßige Zuordnung unterscheidet sich demnach von dem der Gesellschafterstellung und ist auch der relativ freien Verfügung zugänglich. Die gesamthänderische Bindung ist demnach nicht gleichzusetzen mit der einer Personengesellschaft. Zudem ist eine Erbengemeinschaft grundsätzlich, anders als die aktiv zu einem gemeinsamen Zweck gegründete GbR, auf Erbauseinandersetzung, also Beendigung, gerichtet. 49

Die dargestellten Unterschiede verbieten es, die Erbengemeinschaft, die im § 1 Abs. 2a GrEStG nicht erwähnt wird, der Personengesellschaft grunderwerbsteuerrechtlich gleichzustellen. Vom Wortlaut des § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG ausgehend unterliegt der Eigentümerwechsel infolge Erbanteilsübertragung vielmehr der Grunderwerbsteuer. 50

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 51

Die Revision war nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht vorliegen. Das Gericht folgt in seiner Entscheidung der bisherigen Rechtsprechung des BFH und in Anbetracht der seit Jahrzehnten geübten Rechtspraxis ist eine grundsätzliche Bedeutung ebenfalls nicht gegeben. 52

