Finanzgericht Düsseldorf, 11 K 2137/20 GE

Datum:	25.03.2021
Gericht:	Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper:	11. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	11 K 2137/20 GE
ECLI:	ECLI:DE:FGD:2021:0325.11K2137.20GE.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand: 1

Die Klägerin begehrt die Aufhebung einer gesonderten Feststellung zur Grunderwerbsteuer aus Billigkeitsgründen. 2

Die Klägerin ist nach einer Aufwärtsverschmelzung Rechtsnachfolgerin der 3

A - Holding GmbH (*A*- Holding) geworden. Die *A* - Holding gehörte zu *einer* im

Bereich tätigen *A* -Gruppe. 4

Die Großmuttergesellschaft war *eine englische Kapitalgesellschaft* mit Sitz *in X-Stadt (Großbritannien)* Deren *englische* Tochtergesellschaft *AB Group*… war zu 100 % an der *A* - Holding mit Sitz in *Y-Stadt (Deutschland)* beteiligt. Die *A* - Holding hielt *in* 2011 unter anderen folgende Beteiligungen: Sie war zu 94,9 % an der *C* - … Holding GmbH in *Z-Stadt* (*Deutschland)* beteiligt. Die *C* - Holding war ihrerseits an der grundbesitzenden *D* - … GmbH beteiligt. Die *A* - Holding hielt ferner eine Beteiligung i.H.v. 94,35 % an der *AE* - GmbH. Die *AE* - GmbH hielt ihrerseits Anteile an verschiedenen grundbesitzenden Kapitalgesellschaften. Zudem bestand eine Beteiligung der *A* - Holding i.H.v. 94,8 % an der grundbesitzenden *F* - GmbH. Die *A* - Holding GmbH war ferner Kommanditistin der *AH* - GmbH & Co. KG. Ihr Kapitalanteil lag bei 100 %. Komplementärin ohne Kapitalanteil der *AH* - GmbH & Co. KG war die *AJ* - GmbH. Deren alleinige Gesellschafterin war wiederum *die Großmuttergesellschaft.* Für weitere Einzelheiten zu den Beteiligungen und dem Gesellschafterbestand der *A* - 5

Holding *in* 2011 … nimmt der Senat auf das seitens der Klägerin übersandte Organigramm Bezug (Bl. 68 der Gerichtsakte – GA).

Im Rahmen einer konzerninternen Umstrukturierung wurde in der *A* -Gruppe die *englische AK* Holding KG… (heute ist dies die Klägerin *AK* - Holding ….KG…) als Landesholding etabliert. Gesellschafterin der *AK* - Holding sind die *AK* als Kommanditistin mit einem Kapitalanteil von 100 % und die *AL* als Komplementärin ohne Kapitalanteil. Beide Gesellschaften werden von der *AB* - Group gehalten. Zur Etablierung dieser Struktur übertrug die *AB* - Group ihre Anteile an der *A* - Holding auf die *AK* - Holding KG…. Für weitere Einzelheiten zu den Beteiligungen und dem Gesellschafterbestand der *A* - Holding nach dieser Umstrukturierung nimmt der Senat auf das seitens der Klägerin übersandte Organigramm Bezug (Bl. 69 GA). 6

Die Klägerin hielt die Übertragung der Anteile an der *A* - Holding nicht für grunderwerbsteuerbar. Sie gab dementsprechend keine Anzeige gemäß § 19 des Grunderwerb-steuergesetzes – GrEStG – gegenüber dem Beklagten ab. Da aus Sicht der Klägerin auch gefestigte Rechtsprechung und eine Verwaltungsauffassung zur fehlenden Grunderwerbsteuerbarkeit vorlag, sah sie auch davon ab, den Vorgang im Rahmen einer zur Ertragsteuer beantragten verbindlichen Auskunft mit abzufragen. 7

Hintergrund war, dass man nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes – BFH – seinerzeit davon ausging, dass keine Übertragung von 95 % der Anteile einer grundbesitzenden Gesellschaft im Sinne von § 1 Abs. 3 GrEStG vorlag. Dies ergab sich aus der damals geltenden dinglichen Betrachtungsweise in Bezug auf Personengesellschaften bei der Anwendung von § 1 Abs. 3 GrEStG. Der BFH stellte seinerzeit nicht darauf ab, dass die *A* - Holding über ihren Kapitalanteil i.H.v. 100 % an der *AH* - GmbH & Co. KG wirtschaftlich zu 100 % an den nachgeordneten grundbesitzenden Gesellschaften beteiligt war. Bei Personengesellschaften galt die gesellschaftsrechtliche Beteiligung an dieser, also die aus der Mitgliedschaft in der Personengesellschaft folgende gesamthänderische Mitberechtigung am Gesellschaftsvermögen als Beteiligung. Diese Beteiligung stand notwendig jedem Mitglied zu, auch den Gesellschaftern, die im Innenverhältnis nicht am Wert des Gesellschaftsvermögens beteiligt waren (BFH Urteil vom 08.08.2001 II R 66/98, Bundessteuerblatt – BStBl. – II 2002, 156; BFH Urteil vom 26.07.1995, BStBl. II 1995, 736). Die Anteile an der *AH* - GmbH & Co. KG konnten der *A* - Holding daher nicht zugerechnet werden, da sie nicht zugleich auch Gesellschafterin der *AJ* - GmbH war. *A* - Holding und die *AJ* - GmbH waren gemeinsam gesamthänderisch Mitberechtigte. 8

Diese Rechtsprechung gab der BFH (spätestens) im Jahr 2017 auf (BFH Urteil vom 27.09.2017 II R 41/15, BStBl. II 2018, 667). Danach stellte er bei einer zwischengeschalteten Personengesellschaft, die unmittelbar oder mittelbar über Grundbesitz verfügt, nicht mehr auf die sachenrechtliche Beteiligung, sondern – wie auch bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften – auf die Beteiligung am Gesellschaftskapital ab. 9

Daraufhin zeigte die Klägerin durch Schreiben vom 23.07.2018 den Vorgang vorsorglich dem Beklagten an. 10

Dieser erließ am 04.12.2018 einen Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer. 11

Die Klägerin legte hiergegen durch Schreiben vom 04.01.2019 Einspruch ein und beantragte zudem, den angefochtenen Bescheid aus Billigkeitsgründen nach § 163 der Abgabenordnung – AO – aufzuheben. 12

13

Der Beklagte lehnte den Antrag der Klägerin zur Aufhebung des Bescheides über die gesonderte Feststellung durch Bescheid vom 02.03.2020 ab. Den hiergegen gerichteten Einspruch wies er durch Entscheidung vom 29.07.2020 als unbegründet zurück.

Die Klägerin hat durch Schreiben vom 24.08.2020 Klage erhoben. 14

Zur Begründung trägt sie vor, dass ihr Vertrauen auf die seinerzeit bestehende Rechtslage schutzwürdig sei. Ein Vertrauenstatbestand habe sich aus der seinerzeit durch die Urteile des BFH gefestigten Rechtsprechung zur dinglichen Betrachtung von Personengesellschaftsbeteiligungen im Anwendungsbereich des § 1 Abs. 3 GrEStG ergeben (BFH Urteil vom 08.08.2001 II R 66/98, BStBl. II 2002, 156; BFH Urteil vom 26.07.1995, BStBl. II 1995, 736). Weitere Urteile zu dieser Thematik seien entbehrlich gewesen, da auch die Finanzverwaltung eine Vielzahl von Verwaltungsanweisungen erlassen habe, die auf dieser Rechtsprechung beruhten (gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 26.02.2003, BStBl. I 2003, 271; Verfügung der Oberfinanzdirektion – OFD – Münster vom 20.04.2005 Aktenzeichen S 3715-7-ST 23/24 – 35 – MS unter Z. II. 1.1.6; gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung des § 1 Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 GrEStG auf Organschaftsfälle vom 21.03.2007, BStBl. I 2007, 422; gleichlautende Ländererlasse vom 12.10.2007, BStBl. I 2007, 761 im Zusammenhang mit Treuhandgeschäften und Auftragserwerben bzw. Geschäftsbesorgungen und gleichlautende Ländererlasse vom 25.2.2010, BStBl. I 2010, 245). Mit diesen Verlautbarungen habe die Finanzverwaltung zu erkennen gegeben, dass sie die Übertragung der Gesellschaftsanteile im Streitfall nicht als grunderwerbsteuerbar betrachte. Hierauf habe die Klägerin im Rahmen der Übertragung auch vertraut. Auch im Schrifttum sei die Rechtslage unstreitig gewesen. Eine verbindliche Auskunft habe die Klägerin nicht beantragen können, da sie hierfür kein berechtigtes Interesse in Form einer hierfür grundsätzlich erforderlichen Rechtsunsicherheit hätte darlegen können. 15

In diese Reihe füge sich auch ein rechtskräftiges Urteil des FG Nürnberg zur Gewährung von Vertrauensschutz, bei der nach Disposition des Steuerpflichtigen eine rückwirkende, aber verfassungsrechtlich zulässige Gesetzesänderung eingetreten sei. Hier seien Dispositionen im Vertrauen auf eine zwischenzeitlich geltende Verwaltungsanweisung getroffen worden. Als gewichtiger Grund sei auch ein Nichtanwendungserlass gegenüber einem abweichenden BFH-Urteil gesehen worden (FG Nürnberg Urteil vom 8.4.2014 1 K 554/12, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2015, 5). 16

So habe auch die Finanzverwaltung ein Urteil des BFH zum Sonderfall einer „Einheits-KG“ aus dem Jahr 2014, in welchem erstmals eine Tendenz zur späteren Rechtsprechungsänderung erkennbar gewesen sei, mit einem Nichtanwendungserlass belegt (BFH Urteil vom 12.03.2014 II R 51/12, BStBl. II 2016, 356; Nichtanwendungserlass vom 09.12.2015, BStBl. I 2016, 477). 17

Die Ausführungen des BFH in seinem Urteil vom 27.9.2017 (II R 41/15, BStBl. II 2018, 667) zum fehlenden Vertrauensschutz seien nicht nachvollziehbar und beträfen auch nur den dort entschiedenen Einzelfall. Neben dem verfassungsrechtlich gebotenen Schutz des Vertrauens in eine klare Rechtslage spreche auch der gesetzgeberische Wille für die Annahme einer Unbilligkeit. Der Gesetzgeber habe durch die Schaffung des § 1 Abs. 3a GrEStG und dessen Anwendungsregelung in § 23 Abs. 11 GrEStG zum 07.06.2013 zum Ausdruck gebracht, dass er vor diesem Stichtag ebenfalls nicht davon ausging, dass Transaktionen - wie im Streitfall - Grunderwerbsteuer auslösen könnten. 18

19

Auch sofern der BFH an anderer Stelle ausgeführt habe, dass für die Gewährung von Vertrauensschutz neben einer jahrelangen gefestigten und von der Verwaltung veröffentlichen Rechtsprechung und darauf basierender Verwaltungspraxis ein „de facto“ Tätigwerden der Rechtsprechung ähnlich einem Normgeber notwendig sei, habe der BFH dadurch keine Mindestvoraussetzungen definieren wollen. Erforderlich sei vielmehr eine gebotene Vertrauensgrundlage deren Grundlage der BFH im entschiedenen Einzelfall trotz kontroverser Diskussion im Schrifttum bejaht habe (BFH Beschluss vom 17.12.2007 GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608).

Die Klägerin beantragt, 20

den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 02.03.2020 sowie der ablehnenden Einspruchsentscheidung vom 29.07.2020 zu verpflichten, den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 04.12.2018 aus Billigkeitsgründen gemäß § 163 Abgabenordnung ersatzlos aufzuheben, 21

hilfsweise, 22

die Revision zuzulassen. 23

Der Beklagte beantragt, 24

die Klage abzuweisen. 25

Er führt aus, dass der BFH in seinem Urteil vom 27.09.2017 (II R 41/15, BStBl. II 2018, 667) ausdrücklich darauf hingewiesen habe, dass kein Vertrauensschutz in eine langjährige, ständige Rechtsprechung zur Behandlung von Personengesellschaftsbeteiligungen im Anwendungsbereich von § 1 Abs. 3 GrEStG bestanden habe. Zudem lasse sich aus den von der Klägerin zitierten Verwaltungsanweisungen kein Vertrauenstatbestand ableiten, anderenfalls werde die Finanzverwaltung zum Normgeber, was mit dem Gewaltenteilungsprinzip nicht vereinbar sei. 26

Für weitere Einzelheiten zum Sach- und Streitstand nimmt der Senat auf das Protokoll zur mündlichen Verhandlung vom 25.3.2021, die Gerichtsakte und den beigezogenen Verwaltungsvorgang Bezug. 27

Entscheidungsgründe: 28

Die Klage ist unbegründet. 29

Der Ablehnungsbescheid vom 02.03.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.07.2020 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 101 S. 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –. Die Klägerin hat keinen Anspruch darauf, dass der Beklagte den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 04.12.2018 aufhebt. Auch eine Aufhebung des Ablehnungsbescheids unter Verpflichtung des Beklagten zur Neubescheidung des Klagebegehrens kommt nicht in Betracht, § 101 S. 2 FGO. 30

Ein Anspruch auf Erlass eines Aufhebungsbescheids aus Billigkeitsgründen ergibt sich nicht aus § 181 Abs. 1 S. 1 AO i.V.m. § 163 Abs. 1 S. 1 AO. Nach § 163 Abs. 1 S. 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, können bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Diese Vorschrift gilt gem. § 31

181 Abs. 1 S. 1 AO für gesonderte Feststellungen sinngemäß.

Die Entscheidung über einen Antrag auf Aufhebung des Bescheids über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 04.12.2018 aus Billigkeitsgründen ist eine Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung (§ 5 AO), bei der Inhalt und Grenzen des Ermessens durch den Begriff der Unbilligkeit bestimmt werden (vgl. z.B. BFH Beschluss vom 12.07.2017 VI R 36/15, BStBl. II 2017, 979 m.w.N.). Eine Rechtfertigung für eine Billigkeitsmaßnahme kann sich sowohl aus sachlichen als auch persönlichen, in der Person des Steuerpflichtigen liegenden Gründen ergeben. Eine Billigkeitsentscheidung darf die gesetzliche Regelung nicht unterlaufen (BVerfG Nichtannahmebeschluss vom 12.06.2018 1 BvR 33/18, zitiert nach juris). 32

Persönliche Gründe für eine Unbilligkeit aufgrund der wirtschaftlichen Situation der Klägerin sind weder ersichtlich noch vorgetragen. Auch die seitens der Klägerin geltend gemachte sachliche Unbilligkeit liegt nicht vor. 33

Sachlich unbillig ist die Festsetzung einer Steuer, wenn sie zwar äußerlich dem Gesetz entspricht, aber den Wertungen des Gesetzgebers im konkreten Fall derart zuwiderläuft, dass die Erhebung der Steuer als unbillig erscheint. So verhält es sich, wenn nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers anzunehmen ist, dass der Gesetzgeber die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage – wenn er sie als regelungsbedürftig erkannt hätte – im Sinne der beabsichtigten Billigkeitsmaßnahme entschieden hätte (BFH Urteil vom 22.10.2014 II R 4/14, BStBl. II 2015, 237). Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt keine Billigkeitsmaßnahme. 34

Im Streitfall entspricht die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 04.12.2018 – jedenfalls seit Änderung bzw. Klarstellung der BFH-Rechtsprechung (BFH Urteil vom 27.9.2017, II R 41/15, BStBl. II 2018, 667) – äußerlich dem Gesetz. In diesem Bescheid hat der Beklagte die Grunderwerbsteuerpflicht der Anteilsübertragung *in* 2011 festgestellt, da diese nach der Rechtsprechung des BFH den Tatbestand von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erfüllt. 35

Es liegen keine ausreichenden Anhaltspunkte dafür vor, dass der Gesetzgeber diese Rechtsfolge, wenn er sie als regelungsbedürftig erkannt hätte, im Sinne der begehrten Billigkeitsmaßnahme geregelt hätte. Sachliche Billigkeitsgründe hierfür ergeben sich weder aus Gründen des Vertrauensschutzes noch allgemein aus den Grundsätzen von Treu und Glauben. 36

Die Klägerin kann sich nicht auf Vertrauensschutz aufgrund einer zuvor geltenden ständigen Rechtsprechung berufen. 37

Ein dem Schutz vor einer verschärfenden Gesetzesänderung entsprechender oder jedenfalls angenäherter Vertrauensschutz ist jedenfalls dann erforderlich, wenn die Entscheidung des BFH von einer Jahrzehnte währenden höchstrichterlichen Rechtsprechung abweicht, diese Eingang in die Verwaltungsanweisungen gefunden hat und der BFH bei einem derartigen Rechtsfindungsprozess ähnlich einem Normgeber tätig geworden ist (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007 GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 unter D.IV.2.b). In diesen Fällen darf der Bürger auf die durch die höchstrichterliche Rechtsprechung konkretisierte Rechtslage und deren Bestand vertrauen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BStBl. II 2008, 608 unter D.IV.2.b). Bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen kann es aus Gründen des Vertrauensschutzes auch geboten sein, neue Rechtsprechungsgrundsätze des 38

BFH nur mit Wirkung für die Zukunft anzuwenden (vgl. BFH Urteil vom 11.7.2017 IX R 36/15, Sammlung der Entscheidungen des BFH – BFHE – 258, 427, Rn. 41 f.).

Im Streitfall liegen diese Voraussetzungen nicht vor. 39

Nach Auffassung des BFH ist das BFH Urteil in BFHE 195, 427, BStBl. II 2002, 156 zu einer anderen Rechtslage ergangen. Nach dem für das Streitjahr 1989 geltenden § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG a.F. sollte der Steuer u.a. ein Rechtsgeschäft unterliegen, das den Anspruch auf Übertragung mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung alle Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers vereinigt werden. Die Vorschrift stellte auf eine erforderliche Inhaberschaft von 100 % der Anteile der Gesellschaft ab; zudem fehlte das Tatbestandsmerkmal der mittelbaren Anteilsvereinigung. 40

Der Senat teilt die Auffassung des BFH zur abweichenden Rechtslage hinsichtlich des BFH-Urteils in BFHE 195, 427, BStBl. II 2002, 156. Es ging in den zitierten Entscheidungen um die Frage, wie das Merkmal von „Anteilen an einer Gesellschaft“ i.S.v. § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG zu verstehen ist. Dieses Merkmal enthält das Gesetz noch heute. Andererseits stellte sich nach Änderung von § 1 Abs. 3 GrEStG erneut die Frage, was ein „mittelbarer“ Anteil an einer Gesellschaft ist. Das GrEStG knüpft an das Zivilrecht an. Das Zivilrecht kennt den Begriff einer mittelbaren Beteiligung nicht. Insoweit konnte durch das BFH-Urteil in BFHE 195, 427, BStBl. II 2002, 156 nicht in „ständiger“ Rechtsprechung geklärt sein, wie das Merkmal einer „unmittelbaren oder mittelbaren Übertragung von Anteilen an einer Gesellschaft“ auszulegen ist. Der Steuerpflichtige konnte zur Beantwortung dieser Frage auch nicht zwingend darauf vertrauen, dass der BFH dies genauso wie in BFHE 195, 427, BStBl. II 2002, 156 beantworten würde. Auch wenn der BFH in diesem Fall zu einer mittelbaren Anteilsvereinigung entschieden hat, erging seine Entscheidung aufgrund eines abweichenden Gesetzeswortlauts. Auch der BFH hat in seinen Urteilen vom 12.03.2014 (II R 51/12, BStBl. II 2016, 356) und 27.9.2017 (II R 41/15, BStBl. II 2018, 667) zunächst nur für den Fall einer mittelbaren Beteiligung seine Rechtsprechung zur Auslegung des Anteils an einer Gesellschaft bei Personengesellschaftsbeteiligungen aufgegeben. Erst in seinem Urteil vom 27.05.2020 (II R 45/17, BFH/NV 2021, 257) hat er in einem obiter dictum ausgesprochen, dass es nahe liegt, diese Betrachtung auch bei unmittelbarer Beteiligung an einer Personengesellschaft anzuwenden. 41

Jedenfalls gibt es keine Jahrzehnte währende höchstrichterliche Rechtsprechung des BFH mit dem Inhalt, dass bei einer Personengesellschaft auch auf der Beteiligungsebene die gesamthänderische Mitberechtigung maßgeblich sein soll. Es gibt nur die zur alten Rechtslage ergangene Entscheidung zur mittelbaren Anteilsvereinigung bei einer zwischengeschalteten Personengesellschaft und zur unmittelbaren Zurechnung von Anteilen an dieser Personengesellschaft (vgl. BFH Urteil vom 8.8.2001 II R 66/98, BStBl. II 2002, 156) sowie die Entscheidung des BFH in Bezug auf eine unmittelbare Beteiligung an einer Personengesellschaft (BFH Urteil vom 26.7.1995 II R 68/92, BStBl. II 1995, 736). 42

Aus diesen Urteilen lässt sich nach Auffassung des Senats auch keine Tätigkeit des BFH als Ersatznormgeber ableiten. Der BFH hat in diesen Urteilen lediglich das Merkmal des „Anteils an einer Gesellschaft“ für Personengesellschaften definiert. Eine Tätigkeit als Ersatznormgeber lässt sich erst annehmen, wenn der BFH eigenständig Vorgaben zu Themen macht, die gesetzlich gar nicht oder völlig unzureichend geregelt sind (BFH Beschluss vom 17.12.2007 GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608). Dies traf auf die Frage zur Nutzbarkeit von Verlustvorträgen des Erblassers durch den Erben i.S.v. § 10d EStG zu. Die Beantwortung dieser Frage ergab sich nicht aus einer einfachen Gesetzesregelung. Der BFH konnte diese nur aus allgemeinen Erwägungen und Rechtsprinzipien ableiten. Deshalb war 43

es konsequent, bei einer Rechtsprechungsänderung in diesem Bereich – ähnlich wie bei einer Gesetzesänderung – Vertrauensschutz für Altfälle zu gewähren (BFH Beschluss vom 17.12.2007 GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608).

Die Klägerin hat hierzu ausgeführt, dass der BFH in der zitierten Entscheidung (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007 GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 unter D.IV.2.b) keine Mindestvoraussetzungen definiert habe. Erforderlich sei vielmehr eine ausreichende Vertrauensgrundlage im Einzelfall. Der Klägerin ist zuzugeben, dass die Gewährung von Vertrauensschutz stets eine Einzelfallentscheidung ist. Die Definition eines allgemeinen Mindeststandards ist deshalb nicht möglich. Die danach im Einzelfall erforderliche Vertrauensgrundlage aufgrund einer Rechtsprechungsänderung vermag der Senat im Streitfall dessen ungeachtet nicht zu erkennen. Der BFH hat vielmehr seine Auffassung zur Auslegung des Merkmals „unmittelbare oder mittelbare Übertragung von Anteilen an einer Gesellschaft“ in § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG geändert oder – je nach Sichtweise – fortentwickelt (BFH Urteil vom 12.03.2014 II R 51/12, BStBl. II 2016, 356; BFH Urteil vom 27.9.2017 II R 41/15, BStBl. II 2018, 667). Ein solcher „Normalfall“ einer Rechtsprechungsänderung vermag nach Auffassung des Senats für sich gesehen keinen Vertrauensschutz zu begründen. 44

Die Klägerin kann aus den Umständen des Einzelfalls auch im Übrigen keinen sachlichen Billigkeitsgrund aus Treu und Glauben im Zusammenhang mit einer früheren Verwaltungspraxis ableiten. 45

Die Verdrängung gesetzten Rechts durch den Grundsatz von Treu und Glauben kommt nur in besonders gelagerten Fällen in Betracht. Für diese ist es erforderlich, dass das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach allgemeinem Rechtsgefühl in einem so hohen Maß schutzwürdig ist, dass demgegenüber die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten (BFH Urteil vom 31.10.1990 I R 3/86, BStBl. II 1991, 610; BFH Urteil vom 5.2.1980 VII R 101/77, BFHE 130, 90). Die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben setzt nach der Rechtsprechung des BFH regelmäßig voraus, dass sich der Steuerpflichtige und die Verwaltungsbehörde als Partner eines konkreten Rechtsverhältnisses (§§ 33 ff. AO 1977) gegenüberstehen (BFH Urteil vom 31.10.1990 I R 3/86, BStBl. II 1991, 610; BFH Urteil vom 9.8.1989 I R 181/85, BStBl. II 1989, 990, 992; BFH Urteil vom 5.2.1980 VII R 101/77, BFHE 130, 90). Eine solche Vertrauenssituation kann grundsätzlich durch die Erteilung einer verbindlichen Zusage oder Auskunft geschaffen werden, nicht hingegen durch den Erlass allgemeiner Verwaltungsvorschriften (BFH Urteil vom 31.10.1990 I R 3/86, BStBl. II 1991, 610; BFH Urteil vom 11.10.1988 VIII R 419/83 BStBl. II 1989, 284, 288, zu 4 a; BFH Urteil vom 9.3.1988 I R 262/83, BStBl. II 1988, 592, 595, zu 1 f). 46

Derartige, für die Zwecke von Treu und Glauben unbeachtliche Verwaltungsvorschriften sind insbesondere die norminterpretierenden Verwaltungsanweisungen. Diese sollen die gleichmäßige Auslegung und Anwendung des Gesetzes durch die nachgeordneten Behörden sicherstellen. Sie erreichen keine Bindung aller Rechtsanwender wie durch eine Rechtsverordnung. Bei unzutreffender Gesetzesauslegung binden sie das Gericht nicht (BFH Urteil vom 31.10.1990 I R 3/86, BStBl. II 1991, 610; vgl. BFH Urteile vom 18.3.1987 II R 135/84, BFH/NV 1988, 393; vom 28.10.1980 VIII R 34/76, BStBl. II 1981, 161, 163 zu 2 c; BStBl. II 1975, 789, 790). Anderes gilt für ermessensleitende Verwaltungsvorschriften, in denen die Verwaltung sich in typischen Fallkonstellationen vorab auf die Ausübung ihres Ermessens festlegt (Englisch in Tipke/Lang Lehrbuch des Steuerrechts Rn. 5.35). 47

Nach diesen Kriterien liegt kein Ausnahmefall vor, in dem Gründe des Vertrauensschutzes eine gesetzmäßige Besteuerung verdrängen könnten. Die Klägerin und der Beklagte standen 48

sich *in* 2011 nicht in einem konkreten Rechtsverhältnis gegenüber. Der Beklagte hatte seinerzeit nicht durch konkretes Verwaltungshandeln, insbesondere nicht in Form einer verbindlichen Auskunft, zum Ausdruck gebracht, dass er die Anteilsübertragung als nicht grunderwerbsteuerbar betrachtet. Der Senat teilt die Auffassung der Klägerin nicht, dass sich für einen Antrag auf verbindlichen Auskunft keine hinreichende Rechtsunsicherheit hätte darlegen lassen. Die von der Klägerin zitierten Verwaltungsanweisungen enthalten zwar Aussagen zur Behandlung von Personengesellschaftsbeteiligungen, nicht aber zur konkret von der Klägerin vorgenommenen Gestaltung eines sog. „RETT-Blockers“. Da die Finanzverwaltung nach ihrer eigenen Auffassung insofern ggf. einen (nach Auffassung des Senats außerhalb des § 1 Abs. 3 GrEStG nicht möglichen) allgemeinen Gestaltungsmissbrauch gem. § 42 AO hätte einwenden können (so in dem dem Urteil vom 27.9.2017 zugrunde liegenden Fall, II R 41/15, BStBl. II 2018, 667), läge eine Rechtsunsicherheit auf der Hand. Das Gesetz selbst verlangt für die Beantragung einer verbindlichen Auskunft ohnehin keine Darlegung einer unsicheren Rechtslage. Auch wenn die Finanzverwaltung eine verbindliche Auskunft unter Hinweis auf die aus Sicht der Klägerin „eindeutige“ frühere Rechtslage abgelehnt hätte, hätte man aus Sicht des Senats an einen Vertrauenstatbestand denken können.

Allein aufgrund der von der Klägerin zitierten norminterpretierenden Verwaltungsvorschriften ergibt sich ein solcher jedoch nicht. Diese Verwaltungsvorschriften nehmen allgemein zur Definition des Anteils einer Gesellschaft i.S.v. § 1 Abs. 3 GrEStG für Personengesellschaften Stellung. Dies dient zur Sicherstellung eines einheitlichen Gesetzesvollzugs. Einen erhöhten Vertrauenstatbestand begründen diese Verwaltungsanweisungen deshalb nicht. Die zitierten Verwaltungsanweisungen zur Auslegung eines gesetzlichen Tatbestandsmerkmals können keine ermessensleitenden Verwaltungsanweisungen darstellen, da der Tatbestand des § 1 Abs. 3 GrEStG der Finanzverwaltung kein Ermessen einräumt. 49

Der Senat kann offen lassen, ob er die Ausführungen in dem vom FG Nürnberg entschiedenen Einzelfall teilt (FG Nürnberg Urteil vom 8.4.2014 1 K 554/12, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2015, 5). Die dort gewürdigten Umstände sind nicht vergleichbar. Seinerzeit war das Gesetz zulasten des Steuerpflichtigen nach dessen Disposition rückwirkend geändert worden. An einer rückwirkenden Gesetzesänderung fehlt es im Streitfall. 50

Der Senat kann deshalb auch offenlassen, ob der Gesetzgeber durch die Einführung von § 1 Abs. 3a GrEStG einen weitergehenden Vertrauenstatbestand schaffen konnte. Diese Gesetzesänderung war nicht Grundlage der Disposition durch die Klägerin. Die Anteilsübertragung *in* 2011 erfolgte zeitlich vor dem Gesetzgebungsvorhaben zu § 1 Abs. 3a GrEStG. Deshalb ist auch der Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung aus dem Jahr 2015 als Grundlage für einen Vertrauensschutz ungeeignet (Nichtanwendungserlass vom 09.12.2015, BStBl. I 2016, 477 zu dem Urteil des BFH vom 12.03.2014 II R 51/12, BStBl. II 2016, 356;). 51

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 52

Die Revision war gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen. Es ist gerichtsbekannt, dass es zahlreiche ähnlich gelagerte Fälle gibt, in denen die Steuerpflichtigen aufgrund der früheren BFH-Rechtsprechung und der Erlasslage bis einschließlich des Jahres 2007 bzw. 2010 sog. RETT-Blocker-Strukturen genutzt haben. Die Frage, ob in diesen Fällen Billigkeitsmaßnahmen in Betracht kommen, ist von allgemeinem Interesse. 53

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE