Urteil vom 25. August 2020, II R 30/18

Grunderwerbsteuerbefreiung und Schenkungsauflage - Grenzen der Steuerbefreiung durch Zusammenschau

ECLI:DE:BFH:2020:U.250820.IIR30.18.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 1 Nr 1, GrEStG § 1 Abs 2a, GrEStG § 3 Nr 2 S 1, GrEStG § 3 Nr 3, GrEStG § 3 Nr 6 S 1, GrEStG § 5 Abs 2, GrEStG § 6, AO § 42, AO § 128 Abs 1, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 2, AO § 129, AO § 172 Abs 1 S 1 Nr 2, BGB § 1589, BGB §§ 783ff

vorgehend FG Hamburg, 02. Juli 2018, Az: 3 K 198/17

Leitsätze

1. Wendet ein Schenker ein Grundstück zunächst einem Erstbeschenkten zu, mit der Auflage, das Grundstück an einen Dritten zu übertragen, sind beide Rechtsgeschäfte schenkungsteuerrechtlich selbständig zu beurteilen.

2. Die Zusammenschau von Befreiungsvorschriften auf Grundlage fiktiver Gestaltungen findet nicht statt.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 03.07.2018 - 3 K 198/17 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Eheleute B und C waren alleinige Kommanditisten der A-KG mit einer Kommanditeinlage von insgesamt 500.000 €. Komplementärin ohne Beteiligung am Gesellschaftsvermögen war die A-GmbH. Im Eigentum der A-KG standen insgesamt 13 Grundstücke.

2 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 18.11.2008 schenkten B und C u. a. die Kommanditanteile an der A-KG und die Geschäftsanteile an der A-GmbH im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ihren Söhnen D und E. D erhielt eine Kommanditeinlage von 283.000 €, E von 217.000 €. D und E verpflichteten sich wechselseitig und gegenüber ihren Eltern, sich zeitnah nach der Schenkung in der Weise auseinanderzusetzen, dass fünf Grundstücke der A-KG in eine GmbH & Co. KG unter der Firma F-KG eingebracht werden, deren alleiniger Kommanditist D sein sollte, die übrigen acht Grundstücke (sieben wirtschaftliche Einheiten) in eine GmbH & Co. KG unter der Firma G-KG, deren alleiniger Kommanditist E sein sollte. D und E bestellten C ein lebenslängliches, unentgeltliches Nießbrauchrecht an den geschenkten Kommanditanteilen. Gegenüber B verpflichteten sie sich zur Zahlung lebenslänglicher Leibrenten. C verstarb am 09.12.2008 und wurde durch B, D und E in Erbengemeinschaft beerbt. Im Jahr 2009 wurde die A-KG umfirmiert in F-KG.

3 Durch notariell beurkundete Verträge vom 03.07.2012 setzten sich D und E auseinander. D übertrug seinen Kommanditanteil an der F-KG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die 2011 gegründete D-KG, deren alleiniger Kommanditist er wurde. E übertrug seinen Kommanditanteil an der F-KG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die ebenfalls 2011 gegründete Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), deren alleiniger Kommanditist er wurde. An der F-KG waren somit die D-KG mit 56,6 % und die Klägerin mit 43,4 % beteiligt. In einer darauf folgenden Urkunde beendeten die D-KG und die Klägerin die F-KG und schlossen einen

"Auseinandersetzungs- und Einbringungsvertrag", um die Abwicklung im Wege der Realteilung vorzunehmen. Die im Gesellschaftsvermögen der F-KG befindlichen Grundstücke wurden entsprechend den Beteiligungsverhältnissen auf die D-KG und die Klägerin übertragen. Die Klägerin erhielt die sieben wirtschaftlichen Einheiten, die nach dem Schenkungsvertrag vom 18.11.2008 für die Gesellschaft des E vorgesehen waren.

4 Nach gesonderter Feststellung der Grundbesitzwerte der auf die Klägerin übertragenen wirtschaftlichen Einheiten setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) mit Bescheid vom 19.02.2013 gegenüber der Klägerin Grunderwerbsteuer fest. In der Anlage zum Bescheid waren die von der D-KG erworbenen wirtschaftlichen Einheiten aufgeführt. Am 18.03.2013 erließ das FA gegenüber der Klägerin unter Berufung auf § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) einen Änderungsbescheid, in dem es die sieben für die Gesellschaft des E vorgesehenen wirtschaftlichen Einheiten erfasste und von einer anteiligen Steuerbefreiung in Höhe von 43,4 % gemäß § 6 Abs. 3 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) ausging.

5 Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos. Das FA stützte den Änderungsbescheid nunmehr auf § 129 AO. Die Übertragung der Anteile an der A-KG auf D und E im Jahr 2008 sei nach § 1 Abs. 2a GrEStG grunderwerbsteuerbar, aber als Schenkung gemäß § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG steuerfrei. Die nach § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG steuerbaren Auflagen (Nießbrauch und Leibrente) seien nach § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG steuerfrei. Die Umfirmierung der A-KG in F-KG im Jahre 2009 sei nicht grunderwerbsteuerbar. Die Anteilsübertragungen vom 03.07.2012 seien nach § 1 Abs. 2a GrEStG steuerbar, aber nach § 6 Abs. 3 GrEStG steuerfrei. Jedoch sei die anschließende Übertragung der Grundstücke auf die Klägerin nur in Höhe ihrer Beteiligung an der F-KG von 43,4 % steuerbefreit nach § 6 Abs. 3 GrEStG. Es liege weder eine Schenkung nach § 3 Nr. 2 GrEStG noch eine Nachlassteilung nach § 3 Nr. 3 GrEStG vor noch könne § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG mangels Verwandtschaftsverhältnisses zwischen den beteiligten Rechtsträgern angewandt werden. Eine Befreiung ergebe sich auch nicht aus interpolierender Betrachtung. Der tatsächlich verwirklichte Grundstückserwerb sei kein abgekürzter, sondern ein verlängerter Weg. An die Nichterfüllung der Auflage seien keinerlei ernstliche Folgen geknüpft gewesen. Tatsächlich hätten D und E, statt die Auflage direkt zu erfüllen, eine Auseinandersetzung unter ertragsteuerlichen Aspekten gewählt, und dies auch nicht zeitnah.

6 Mit der Klage rügte die Klägerin in formeller Hinsicht die fehlerhafte Bekanntgabe des Bescheides vom 19.02.2013 und die inhaltliche Unbestimmtheit der angefochtenen Bescheide und berief sich in materiell-rechtlicher Hinsicht u.a. auf eine Interpolationsmöglichkeit.

7 Das Finanzgericht (FG) hat der Klage stattgegeben. Zwar sei der Bescheid vom 19.02.2013 zumindest rechtswidrig und auch der Änderung nicht zugänglich, der Bescheid vom 18.03.2013 aber in einen formell ordnungsgemäßen Erstbescheid umzudeuten. Letzterer sei jedoch materiell rechtswidrig, da der Erwerbsvorgang grunderwerbsteuerbar, aber insgesamt steuerfrei sei. Der nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steuerbare Realteilungsvertrag vom 03.07.2012 sei gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG hinsichtlich des der Beteiligung der Klägerin an der F-KG entsprechenden Anteils (43,4 %) wegen teleologischer Reduktion des § 6 Abs. 4 GrEStG und darüber hinaus nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG steuerfrei. Hinsichtlich der dem D bzw. der D-KG zustehenden gesamthänderischen Mitberechtigung an den Grundstücken liege eine Schenkung von B und C an E vor. Nach der grunderwerbsteuerrechtlich irrelevanten Übertragung der Gesellschaftsanteile an der F-KG von E auf die Klägerin habe die Übertragung der Grundstücke die Auflage i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) aus dem Schenkungsvertrag vom 18.11.2008 erfüllt. An dem Erwerbsvorgang seien zwar nicht die Schenker B und C beteiligt gewesen. Dies könne jedoch durch eine interpolierende Betrachtung unter dem Gesichtspunkt des abgekürzten Leistungswegs ersetzt werden. Somit wäre eine Übertragung der Grundstücke von der A-KG (später F-KG) auf B und C bzw. die Erbengemeinschaft nach C nach § 3 Nr. 6 Satz 1 und Nr. 2 Satz 1 GrEStG und § 6 Abs. 1 Satz 1 GrEStG, die anschließende Übertragung der Grundstücke durch B und C bzw. die Erbengemeinschaft auf die Klägerin nach § 3 Nr. 2 Satz 1 und § 3 Nr. 6 Satz 1 i.V.m. § 5 Abs. 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit gewesen. § 42 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 AO stehe dem nicht entgegen, da wegen der schweren Erkrankung des C die Sache eilbedürftig und die Klägerin noch gar nicht existent gewesen sei. Die ertragsteuerlich motivierte Gestaltung sei nicht missbräuchlich.

8 Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 1736 veröffentlicht.

9 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung von § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG sowie § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG. Es fehle an einer Schenkung. Die Übertragung der Grundstücke habe wegen der vorgeschalteten Übertragung der Gesellschaftsanteile an der F-KG die Auflage aus dem Vertrag vom 18.11.2008 nicht mehr erfüllt. Eine interpolierende Betrachtung finde mangels abgekürzten Leistungswegs nicht statt. D und E hätten die Auflage nicht

wie vorgesehen umgesetzt. Der gedankliche Umweg über die Eltern sei wegen des Todes des C nicht mehr vollziehbar.

10 Das FA beantragt sinngemäß,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

11 Die Klägerin hat keinen ausdrücklichen Antrag gestellt. Sie begehrt jedoch, die Revision zurückzuweisen. Das FG-Urteil sei schon deshalb im Ergebnis zutreffend, weil die Umdeutung des Bescheides vom 19.02.2013 wegen des falschen Inhaltsadressaten unzulässig sei. Auch in der Sache habe der abgekürzte Leistungsweg keinen nicht vorgesehenen Vorteil eröffnet, so dass die Interpolation zulässig sei. Die Durchführung der Auseinandersetzung stelle keine erhebliche Abweichung vom Willen der Schenker dar, da sie das beabsichtigte Ergebnis, die Überführung der Vermögensteile in die zwei eigenständigen GmbH & Co. KGs, erreicht habe.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist begründet. Der Senat entscheidet in der Sache selbst und weist die Klage ab (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der angefochtene Bescheid vom 18.03.2013, über den das FG entschieden hat, ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten.

13 1. Der Bescheid ist nach Maßgabe der durch das FG vorgenommenen Umdeutung nach § 128 Abs. 1 AO formell ordnungsgemäß. Die Voraussetzungen dieser Vorschrift liegen vor, was auch die Klägerin nicht bestreitet. Ihre Einwände beruhen auf der Annahme, das FG habe den Bescheid vom 19.02.2013 umgedeutet. Tatsächlich hat das FG aber den nachfolgenden Bescheid vom 18.03.2013 umgedeutet. Das ergibt sich sowohl aus der Datumsangabe als auch aus der ausdrücklichen Aussage, der Bescheid werde in einen Erstbescheid umgedeutet. Diese Aussage kann nur auf denjenigen Bescheid bezogen sein, der nicht selbst Erstbescheid ist. Der Bescheid vom 18.03.2013 wies den zutreffenden Inhaltsadressaten auf.

14 2. Der Bescheid ist auch materiell-rechtlich rechtmäßig. Die Übertragung der Grundstücke von der F-KG auf die Klägerin durch den Vertrag vom 03.07.2012 ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steuerbar. Steuerfrei ist sie allein hinsichtlich eines Anteils von 43,4 % nach § 6 Abs. 3 i.V.m. § 6 Abs. 1 GrEStG. Hinsichtlich des verbleibenden und allein noch streitigen Anteils von 56,6 % ist der Vorgang steuerpflichtig. Ein Befreiungstatbestand greift nicht ein.

15 a) Nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG sind von der Besteuerung ausgenommen u.a. Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes. Ziel und Zweck der Vorschrift ist es, die Doppelbelastung eines Lebenssachverhalts mit Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Grunderwerbsteuer zu vermeiden (ständige Rechtsprechung, vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.01.2019 - II R 7/16, BFHE 263, 465, BStBl II 2019, 617, Rz 22, m.w.N.). Ob eine Schenkung vorliegt, ist nach der jeweils geltenden Fassung des § 7 ErbStG zu beurteilen (dynamische Verweisung, vgl. Meßbacher-Hönsch in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 19. Aufl., § 3 Rz 98). Es handelt sich um einen abschließenden Katalog (Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 6. Aufl., § 3 Rz 139).

16 aa) Als Schenkung unter Lebenden gilt u.a. nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird, ferner nach § 7 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, was infolge Vollziehung einer von dem Schenker angeordneten Auflage oder infolge Erfüllung einer einem Rechtsgeschäft unter Lebenden beigefügten Bedingung ohne entsprechende Gegenleistung erlangt wird, es sei denn, dass eine einheitliche Zweckzuwendung vorliegt.

17 bb) Die Schenkung unter Auflage nach § 525 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) gehört zu den Schenkungen nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 ErbStG. Ist Begünstigter der Auflage ein Dritter, so bleibt der ursprüngliche Schenker alleiniger Schenker. Das gilt ohne Weiteres gegenüber dem unmittelbar Beschenkten (Erstbeschenkten). Es gilt aber auch hinsichtlich des Gegenstandes der Auflage gegenüber dem davon begünstigten Dritten (Zweitbeschenkten). Führt nach einer solchen Schenkung der Erstbeschenkte die ihm auferlegte --und aus dem ihm Zugewendeten zu erbringende-- Leistung durch Zuwendung an den Zweitbeschenkten aus, so ist Schenker der Zuwendung an den Zweitbeschenkten nicht der Erstbeschenkte, sondern der ursprüngliche Schenker (vgl. BFH-Urteile vom 17.02.1993 - II R 72/90, BFHE 171, 316, BStBl II 1993, 523; vom 16.12.2015 - II R 49/14, BFHE 251, 513, BStBl II 2016, 292, Rz 11, sowie vom 07.11.2018 - II R 38/15, BFHE 263, 459, BStBl II 2019, 325, Rz 17). Die in der

Auflagenbegünstigung liegende Schenkung ist bei dem Zweitbeschenkten nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG oder § 7 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG steuerbar (vgl. BFH-Urteil vom 11.06.2008 - II R 60/06, BFH/NV 2008, 2026, m.w.N.).

18 cc) § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG ist im Falle einer solchen Schenkung unter Auflage zugunsten eines Dritten hinsichtlich des Gegenstandes der Auflage nicht anwendbar. § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG setzt voraus, dass sich der Grundstückserwerb zwischen Schenker und Bedachtem vollzieht (BFH-Urteil in BFHE 263, 459, BStBl II 2019, 325, Rz 17, m.w.N.). Das ist bei der Vollziehung einer Schenkungsauflage ausgeschlossen. Der grunderwerbsteuerrechtliche Erwerb vollzieht sich zwischen dem Erstbeschenkten und dem Zweitbeschenkten. Die Schenkung vollzieht sich zwischen dem ursprünglichen Schenker und dem Zweitbeschenkten. Der Erstbeschenkte und der ursprüngliche Schenker sind definitionsgemäß nie identisch.

19 b) Nach § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG ist von der Besteuerung ausgenommen u.a. der Erwerb eines Grundstücks durch Personen, die mit dem Veräußerer in gerader Linie verwandt sind.

20 aa) Gemäß § 1589 Abs. 1 Satz 1 BGB sind Personen, deren eine von der anderen abstammt, in gerader Linie verwandt, während gemäß § 1589 Abs. 1 Satz 2 BGB Personen, die nicht in gerader Linie verwandt sind, aber von derselben dritten Person abstammen, in der Seitenlinie verwandt sind. Eltern und Kinder sind in gerader Linie, Geschwister lediglich in der Seitenlinie verwandt.

21 bb) § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG ist auch anwendbar, wenn an dem Grundstücksübertragungsgeschäft Personengesellschaften beteiligt sind, die die Voraussetzungen, die an die Verwandtschaft anknüpfen, als nicht natürliche Personen unmittelbar nicht erfüllen können. Den Personengesellschaften als Gesamthandsgemeinschaften, zu denen auch die KG gehört, können im Rahmen der Befreiungstatbestände im Umfang der Beteiligung die persönlichen Eigenschaften der jeweiligen Gesellschafter zugerechnet werden. Das wird aus dem Rechtsgedanken des § 5 Abs. 2 GrEStG abgeleitet (unter der früheren zivilrechtlichen Beurteilung der Gesamthand BFH-Urteile vom 25.02.1969 - II 142/63, BFHE 95, 292, BStBl II 1969, 400, und vom 21.11.1979 - II R 96/76, BFHE 129, 400, BStBl II 1980, 217; aus jüngerer Zeit unter ausdrücklicher Berufung auf § 5 Abs. 2 GrEStG BFH-Urteil vom 20.12.2011 - II R 42/10, BFH/NV 2012, 1177, Rz 13 bis 15).

22 c) Wenn die Leistungsbeziehung in der Grunderwerbsteuer für sich genommen keinen Befreiungstatbestand erfüllt, so kann gleichwohl die Zusammenschau mehrerer Befreiungsvorschriften oder die mehrfache Anwendung derselben Befreiungsvorschrift eine Steuerbefreiung im Wege der Zusammenschau eröffnen, die im Wortlaut der Einzelvorschriften, je für sich allein betrachtet, nicht zum Ausdruck kommt.

23 aa) Die Zusammenschau darf nur an einen real verwirklichten, nicht aber an einen fiktiven Sachverhalt anknüpfen. Sie darf auch nicht zu einer Erweiterung des Anwendungsbereichs einer Befreiungsvorschrift über ihren Zweck hinaus führen. Fälle des Gestaltungsmissbrauchs i.S. des § 42 AO sind ausgeschlossen (BFH-Urteile vom 28.04.1970 - II 109/65, BFHE 99, 250, BStBl II 1970, 600; in BFHE 251, 513, BStBl II 2016, 292, Rz 9, m.w.N., und in BFHE 263, 459, BStBl II 2019, 325, Rz 19).

24 bb) Die Zusammenschau kommt insbesondere dann in Betracht, wenn sich der tatsächlich verwirklichte Grundstückserwerb als abgekürzter Leistungsweg darstellt und die unterbliebenen Zwischenerwerbe, wenn sie durchgeführt worden wären, ebenfalls steuerfrei wären. Im abgekürzten Leistungsweg hat die tatsächliche Ausführung der Leistung für sich genommen keinen Rechtsgrund. Sie kürzt lediglich den mehraktigen Leistungsweg ab, der den schuldrechtlichen Grundverhältnissen entspräche. Modell des abgekürzten Leistungswegs ist das Dreiecksverhältnis der Anweisung (§§ 783 ff. BGB), in dem der Anweisende den Angewiesenen anweist, eine Leistung nicht an ihn, den Anweisenden, sondern an einen Dritten, den Anweisungsempfänger zu erbringen. Es bestehen Rechtsbeziehungen einerseits zwischen dem Anweisenden und dem Angewiesenen im sog. Deckungsverhältnis (§ 787 BGB; dazu Palandt/Sprau, Bürgerliches Gesetzbuch, 79. Aufl., § 783 Rz 6, § 787 Rz 1), andererseits zwischen dem Anweisenden und dem Anweisungsempfänger im sog. Valutaverhältnis (§ 788 BGB; dazu Palandt/Sprau, a.a.O., § 783 Rz 5, § 788 Rz 1). Im Verhältnis zwischen dem Angewiesenen und dem Anweisungsempfänger wird zwar die Leistung tatsächlich erbracht, jedoch besteht kein Grundverhältnis (Palandt/Sprau, a.a.O., § 783 Rz 8), d.h. kein eigener Rechtsgrund.

25 cc) Die Schenkung unter Auflage zugunsten eines Dritten enthält hinsichtlich der Auflage einen abgekürzten Leistungsweg. Die Auflage kann jede Leistung zum Gegenstand haben (Palandt/Weidenkaff, a.a.O., § 525 Rz 1). Ist diese ein grunderwerbsteuerbares Rechtsgeschäft, kann eine solche Schenkung die Zusammenschau von grunderwerbsteuerrechtlichen Befreiungsvorschriften eröffnen.

26 dd) Ein abgekürzter Leistungsweg, der der Zusammenschau zugänglich wäre, liegt jedoch nicht vor, wenn der Gegenstand einer solchen Schenkungsauflage bereits ganz oder teilweise Gegenstand der Zuwendung des ursprünglichen Schenkers an den Erstbeschenkten war. In diesem Falle hätte der Schenker den Gegenstand der Auflage auch unmittelbar dem Zweitbeschenkten zuwenden können. Es stellt keine Abkürzung, sondern eine Verlängerung des Leistungswegs dar, wenn der Schenker dasjenige, was er im Ergebnis dem Zweitbeschenkten zuwenden will, dem Erstbeschenkten mit der Auflage zuwendet, es an den Zweitbeschenkten weiterzureichen, statt eine unmittelbare Zuwendung an den Zweitbeschenkten zu bewirken. Hinsichtlich der Leistungsbeziehungen verhält sich eine solche Gestaltung gerade invers zu der Rechtsfigur des abgekürzten Leistungswegs. Unerheblich ist, ob es anderweitige --auch beachtliche-- Gründe gab, den Umweg der Schenkung unter Auflage zu wählen, denn diese können nicht zu einer Besteuerung führen, wie sie stattfände, wenn dieser Weg nicht gewählt worden wäre. Wie eine unmittelbare Zuwendung des ursprünglichen Schenkers an den Zweitbeschenkten zu behandeln gewesen wäre, ist ebenfalls unerheblich, da dieser fiktive Sachverhalt nicht Gegenstand der Besteuerung ist.

27 Aus einer derartigen Konstellation wird auch nicht deshalb ein abgekürzter Leistungsweg, weil die Durchführung der Auflage dadurch ersetzt werden könnte, dass der Erstbeschenkte dasjenige, was Gegenstand der Auflage ist, zunächst dem Schenker zurückschenkt, damit dieser es anschließend dem Zweitbeschenkten zuwenden kann. Dies wäre keine Zusammenschau, sondern eine künstliche Aufspaltung eines Vorgangs, die die vorgängige Schenkung des Schenkers an den Erstbeschenkten einschließlich des Gegenstandes der Auflage ausblendet und dadurch die Ausführung der Auflage durch einen nicht gewollten Leistungsweg ersetzt. Dem entsprechend hat der BFH in seinem Urteil vom 22.02.2017 - II R 52/14 (BFHE 257, 363, BStBl II 2017, 653) in einer ähnlichen Konstellation die Frage einer Steuerbefreiung kraft Zusammenschau nicht in Erwägung gezogen.

28 3. Die Vorentscheidung ist aufzuheben, da das FG von anderen Grundsätzen ausgegangen ist und sich die Entscheidung auch nicht im Ergebnis als richtig erweist. Der angefochtene Bescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Erwerb durch Realteilung vom 03.07.2012 ist hinsichtlich des noch streitigen Anteils von 56,6 % nicht von der Grunderwerbsteuer befreit.

29 a) § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG wäre auch dann nicht anwendbar, wenn trotz der Abweichungen in der Durchführung die Auseinandersetzung noch als Erfüllung der Auflage aus dem Schenkungsvertrag vom 18.11.2008 anzusehen wäre. Der Grundstückserwerb hat sich nicht zwischen Schenker und Bedachtem vollzogen, da Schenker nur B und C wären, die aber nicht an dem Grundstücksübertragungsgeschäft beteiligt sind.

30 b) Die Anwendung von § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG ist ebenfalls nicht möglich. Die hinter der F-KG und der Klägerin stehenden natürlichen Personen, D und E, sind Geschwister und als solche lediglich in der Seitenlinie verwandt.

31 c) Der Vorgang ist schließlich nicht aufgrund einer doppelten Anwendung des § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG im Wege der Zusammenschau steuerbefreit. Zwar wäre auch in diesem Zusammenhang auf die hinter der F-KG und der Klägerin stehenden natürlichen Personen D und E abzustellen und sind beide mit B und C in gerader Linie verwandt, so dass die Zusammenschau eines ersten --angenommenen-- Erwerbsvorgangs zwischen der F-KG und B und C mit einem zweiten --angenommenen-- Erwerbsvorgang zwischen B und C und der Klägerin grundsätzlich denkbar wäre. Es liegt jedoch insbesondere kein abgekürzter Leistungsweg vor. Wenn die Auseinandersetzung überhaupt die Auflage aus dem Schenkungsvertrag vom 18.11.2008 erfüllt haben sollte --was auch an dieser Stelle offenbleiben kann--, hat sie keinen Leistungsweg abgekürzt, sondern verlängert. Der Weg über die Auflage war angesichts der Möglichkeiten, etwa der Umwandlung, nicht erforderlich. Die beiden angenommenen Erwerbsvorgänge stellen vielmehr einen fiktiven Sachverhalt dar. Die gedankliche Ersetzung der durchgeführten Realteilung durch die dargestellte zweiaktige Übertragung der Grundstücke über B und C spiegelt nicht die tatsächlich gewollten Leistungsbeziehungen, sondern wäre im Verhältnis zu dem tatsächlich Gewollten ein allein aus steuerrechtlicher Motivation heraus konstruierter Umweg.

32 d) Es kann deshalb offenbleiben, wie mit der seitens des FA thematisierten Problematik umzugehen wäre, dass zum Zeitpunkt des steuerbaren Erwerbs am 03.07.2012 C als Beteiligter eines solchen Leistungswegs nicht mehr am Leben war und zu der Erbengemeinschaft nach C auch D gehörte. Der Umweg über B und C war nicht mehr möglich. Ein Umweg über B und die Erbengemeinschaft nach C hätte in Ansehung von D schon den Tatbestand des § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG nicht erfüllt.

33 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

34 5. Der Senat entscheidet nach § 121 Satz 1 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de