FG Nürnberg, Urteil v. 28.04.2020 – 4 K 1791/18

Titel:

Grunderwerbsteuer bei Eigentumswohnung

Normenketten:

GrEStG § 3 Nr. 5, § 16 Abs. 2 Nr. 3
BGB § 428, § 749, § 883
FGO § 79a Abs. 3 u. Abs. 4

Leitsätze:

1. Die Unmittelbarkeit des Grundstückrückerwerbs liegt auch dann vor, wenn das Grundstück vom Gesamtrechtsnachfolger des Erwerbers zurückerworben wird.
2. Eine Identität des veräußerten mit dem zurückerworbenen Grundstück liegt auch dann vor, wenn nur ein Miteigentumsanteil des ursprünglich übertragenen Grundstücks zurückerworben wird.
3. Eine Grundstücksrückerwerb, der zwar zeitlich nach einer Ehescheidung erfolgt, aber auf ein Rückübertragungsrecht nach dem Tod eines Kindes beruht, hat keinen zwingenden familienrechtlichen Hintergrund mehr und ist daher nicht von der Grunderwerbsteuer befreit.

Schlagwort:

Grunderwerbsteuer

Fundstellen:

StEd 2020, 465
EFG 2020, 1153
UVR 2020, 237
BeckRS 2020, 12112
DStRE 2020, 1256
LSK 2020, 12112
ZEV 2020, 587

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.

2. Die Kosten des Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

1
Die Beteiligten streiten über die Grunderwerbsteuerbefreiung eines Erwerbsvorgangs gemäß § 3 Nr. 5 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) sowie gemäß § 16 GrEStG.

2
Der Kläger und seine ehemalige Ehefrau waren jeweils zur Hälfte Miteigentümer der beiden Eigentumswohnungen in der Str. 48, X.-Stadt (eingetragen im Grundbuch des Amtsgerichts X.-Stadt) und in der Str. 52 (eingetragen im Grundbuch des Amtsgerichts Y.-Stadt, Gemarkung Y.-Stadt, Blatt 29.145, FlNr. 1004/15 und Blatt 29.159, FlNr. 1004/15).

3
Mit notarieller Urkunde vom 17.12.2003 (URNr …/2003 des Notars) übereigneten die ehemaligen Ehegatten A. jeweils ihre Miteigentumsanteile an den beiden Eigentumswohnungen schenkweise an ihren Sohn, Herrn M. A. zum Alleineigentum. Als Gegenleistung für die Schenkungen räumte Herr M. A. seinen Eltern als Gesamtberechtigte nach § 428 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) ein lebenslanges Nießbrauchsrecht je am überlassenen Vertragsgegenstand ein. Weiterhin wurde dem Kläger und seiner ehemaligen Ehefrau unter III. Gegenleistung, Nr. 2 Rückerwerbsrecht das Recht eingeräumt, den „heutigen Vertragsgegenstand jeweils zu erwerben bzw. zurück zu erwerben, wenn a) (…) oder b) der Erwerber vor den Berechtigten bzw.

dem Längerlebenden von ihnen versterben sollte.“ Das Erwerbsrecht konnte nur innerhalb eines Jahres nach Kenntnis der Berechtigten vom Eintritt des Umstandes ausgeübt werden, der es auslöst. Nach dem Ableben des Erstversterbenden der Berechtigten stand das Recht dem Überlebenden allein und ungeschmälert zu. Die Beteiligten des Notarvertrages wurden darauf hingewiesen, dass der Rückfall an den Berechtigten nicht automatisch erfolgt, sondern dass die Erklärung über die Ausübung erfolgen und dass nach Ausübung noch die Auflassung erklärt werden muss. Zur Sicherung dieses bedingten Rückerwerbsrechtes bestellte der Erwerber am Vertragsgegenstand zugunsten seiner Eltern - als Gesamtberechtigte gemäß § 428 BGB - je eine Auflassungsvormerkung nach § 883 BGB und bewilligte die Eintragung im Grundbuch.

4
Herr M. A. wurde am 16.01.2004 als Eigentümer der Wohnung in Y.-Stadt und am 12.05.2004 als Eigentümer der Wohnung in X.-Stadt ins Grundbuch eingetragen. Die jeweils eingeräumten Nießbrauchsrechte sowie bedingten Rückauflassungsvormerkungen wurden ebenfalls eingetragen.

5
Mit notarieller Urkunde vom 14.02.2013 (URNr. …/2013 des Notars) bewilligten die ehemaligen Ehegatten eine Teillöschung der Nießbrauchsrechte wie folgt: Der Kläger bewilligte die Löschung des zu seinen Gunsten im Grundbuch des Amtsgerichts X.-Stadt für 1 Blatt eingetragenen Nießbrauchsrechts und seine ehemalige Ehefrau bewilligte die Löschung des zu ihren Gunsten im Grundbuch des Amtsgerichts Y.-Stadt für Y.-Stadt Blatt sowie Blatt eingetragenen Nießbrauchsrechts. Das hatte zur Folge, dass der Kläger das alleinige Nießbrauchsrecht an der Eigentumswohnung in Y.-Stadt und seine ehemalige Ehefrau das alleinige Nießbrauchsrecht an der Eigentumswohnung in X.-Stadt besaß. In dieser Urkunde erklärten die ehemaligen Ehegatten unter II. Teillöschung der Nießbrauchsrechte klarstellend, „dass die jeweiligen Rückauflassungsvormerkungen - Anspruch bedingt - unverändert bestehen bleiben sollen.“

6
Der Kläger bewohnte im Jahr 2013 und bewohnt auch noch heute die Eigentumswohnung in Y.-Stadt, seine ehemalige Ehefrau bewohnte die Eigentumswohnung in X.-Stadt. Sie vermietet ab dem Jahr 2013 die Eigentumswohnung in X.-Stadt nach ihrem Umzug in das Seniorenheim.

7
Die Eheleute wurden mit Beschluss des Amtsgerichts X.-Stadt vom 09.12.2013 geschieden (Az. /12). In der zu Protokoll des Amtsgerichts X.-Stadt erklärten Scheidungsvereinbarung der beiden anwaltlich vertretenen Ehegatten gaben diese an, dass die zwischen ihnen bereits durchgeführte Vermögensteilung so wie durchgeführt bestehen bleiben soll. Mit Ausnahme der beiden Lebensversicherungen sei die güterrechtliche Vermögensauseinandersetzung zwischen den Eheleuten erfüllt und erledigt. Mit dieser Vereinbarung seien alle gegenseitigen Ansprüche der Ehegatten, gleichgültig aus welchem Rechtsgrund, erledigt. Nicht erfasst wurde von der Abgeltungsklausel ausdrücklich die Kontoauflösung in der Schweiz und Einkommensteuererstattungen im Inland durch das Finanzamt.

8
Am 22.04.2017 verstarb Herr M A. Durch letztwillige Verfügung vom 09.04.2017 setzte er seinen Lebensgefährten, Herrn Q, zum Alleinerben der beiden Eigentumswohnungen ein.

9
Der Kläger und seine ehemalige Ehefrau machten mit Schreiben ihrer Rechtsanwälte vom 20.03.2018 und 21.03.2018 von ihrem vertraglichen Rückerwerbsrecht der beiden Eigentumswohnungen Gebrauch und forderten Herrn Q auf, seine Bereitschaft zur Rückübertragung der beiden Eigentumswohnungen zu erklären.

10
Herr Q erklärte sich mit der Eigentumsübertragung einverstanden. Mit notarieller Urkunde vom 10.07.2018 (URNr. …/2018 der Notarin) stimmten die ehemaligen Ehegatten der „jeweiligen Übertragung des vorstehend näher bezeichneten Grundbesitzes [gemeint: beide Eigentumswohnungen] an den jeweils anderen Erwerber zum Alleineigentum ausdrücklich zu.“ In dieser Urkunde übertrug Herr Q sodann das Sondereigentum an der Wohnung Str. 48, X.-Stadt (eingetragen im Grundbuch des Amtsgerichts X.-Stadt, Gemarkung 1, Blatt) an die ehemalige Ehefrau des Klägers zum Alleineigentum und das Sondereigentum

an der Wohnung Str. 52 (eingetragen im Grundbuch des Amtsgerichts Y.-Stadt, Gemarkung Y.-Stadt, Blatt) an den Kläger zum Alleineigentum.

11
Das Finanzamt sah in der Übertragung vom 10.07.2018 eine wechselseitige Übertragung der hälftigen Miteigentumsanteile an den Eigentumswohnungen unter den geschiedenen Ehegatten und erfasste diese grunderwerbsteuerrechtlich als Tausch, da die Rückübertragung so gestaltet worden sei, dass jeder der geschiedenen Ehegatten im gleichen Zug Alleineigentümer der jeweiligen Eigentumswohnungen wurde.

12
Die Eigentumswohnungen wurden laut Mitteilung der Notarin vom 09.08.2018 jeweils mit einem Verkehrswert von 300.000 € angesetzt.

13
Mit Bescheid vom 11.09.2018 setzte das Finanzamt aus einer Bemessungsgrundlage von 150.000 € (Wert des hälftigen Miteigentumsanteils) Grunderwerbsteuer in Höhe von 5.250 € gegenüber dem Kläger fest. Im Erläuterungstext gab das Finanzamt an, den Erwerbsvorgang der Übertragung des hälftigen Miteigentumsanteils an der Wohnung in Y.-Stadt als Tausch zu qualifizieren.

14
Hiergegen legte der Kläger mit Schreiben seines Prozessbevollmächtigten vom 18.09.2018 Einspruch ein und trug zur Begründung vor, das Tauschgeschäft sei in Vollziehung der Scheidungsvereinbarung erfolgt und damit nach § 3 Nr. 5 GrEStG grunderwerbsteuerfrei. Die abschließende Vermögensauseinandersetzung sei erst nach Ableben des Sohnes und nach Ausübung des vertraglichen Rückerwerbsrechts möglich gewesen. Die Eigentumsaufteilung folge dem während der Ehezeit vereinbarten Nutzungsverhältnissen, sodass es sich bei dem Rückerwerb verbunden mit dem Tausch lediglich um eine Anpassung der Eigentumsverhältnisse an das Nutzungsrecht und somit lediglich um eine Fortsetzung der bereits während der Ehezeit getroffenen Absprachen handele. Die Entstehung einer Bruchteilsgemeinschaft bei Rückerwerb habe vermieden werden sollen. Er beantragte, den Bescheid wegen Steuerfreiheit des Erwerbsvorgangs ersatzlos aufzuheben.

15
Das Einspruchsverfahren verlief erfolglos; mit Einspruchsentscheidung vom 22.11.2018 wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen.

16
Das Finanzamt führte zur Begründung aus, der mit notariellem Vertrag vom 10.07.2018 vollzogene Tausch der Miteigentumsanteile unterliege der Grunderwerbsteuerpflicht und werde nicht von einem Befreiungstatbestand nach § 3 GrEStG oder von der Vorschrift des § 16 GrEStG erfasst. Der Befreiungstatbestand des § 3 Nr. 5 GrEStG scheitere im Streitfall zum einen daran, dass der Kläger seinem Sohn ursprünglich kein Alleineigentum an der streitgegenständlichen Eigentumswohnung in Y.-Stadt übertragen habe, sondern lediglich seinen hälftigen Miteigentumsanteil. Von einer Rückübertragung könne daher nicht die Rede sein. Vielmehr handele es sich um die erstmalige Übertragung des Alleineigentums an der Wohnung. Zum anderen sei dies nicht mehr im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung erfolgt, da zu diesem Zeitpunkt Eigentümer der Wohnung der später verstorbene Sohn gewesen sei. Auch aus der Scheidungsvereinbarung vom 09.12.2013, nach der alle gegenseitigen Ansprüche der Eheleute, gleichgültig aus welchem Rechtsgrund, mit dieser Vereinbarung abgegolten sein sollten, ergebe sich nichts anderes, da der Anspruch auf Übereignung kein wechselseitiger Anspruch sei.

17
Eine Aufhebung der Steuerfestsetzung nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG scheide aus, da das Eigentum an der Wohnung in X.-Stadt (Gegenleistung im Rahmen des Tausches) zum Zeitpunkt der Rückübertragung bereits auf den Erwerber, Herrn M. A., übergegangen war. Zudem werde die Zwei-Jahres-Frist überschritten, da der ursprüngliche Erwerb am 16.01.2004 stattgefunden habe und die Rückgängigmachung erst im Jahr 2018 durch Herrn Q. Eine Aufhebung nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG scheide ebenfalls aus. Der Kläger habe das Eigentum an der Wohnung in X.-Stadt nicht von Herrn Q zurückerworben. Vielmehr habe der Kläger und seine ehemalige Ehefrau vereinbart, dass das streitgegenständliche Grundstück seiner ehemaligen Ehefrau übereignet werden solle. Der Kläger habe kein Eigentum an dem streitgegenständlichen Grundstück erworben.

18
Der Prozessbevollmächtigte hat für den Kläger Klage erhoben und zur Begründung im Wesentlichen vorgetragen:

19
Die Rückübertragung der beiden Eigentumswohnungen auf den Kläger und seine ehemalige Ehefrau als Miteigentümer je zur Hälfte habe weder rechtlich noch wirtschaftlich einen Sinn ergeben, nachdem die Eheleute inzwischen rechtskräftig geschieden worden seien. Bei der Vermögensauseinandersetzung zwischen den Ehegatten anlässlich der Scheidung sei vereinbart worden, dass die Eigentumswohnung in Y.-Stadt alleine dem Ehemann (Kläger) und die Eigentumswohnung in X.-Stadt alleine der Ehefrau zustehen solle. Da der Sohn M. bei Abschluss der betreffenden Scheidungsvereinbarung noch gelebt habe, hätten anlässlich der Scheidung der Eltern jedoch nicht die Eigentumsverhältnisse, sondern nur die Nutzungsverhältnisse durch Übertragung des alleinigen Nießbrauchsrechts entsprechend geändert werden können. Sinn und Zweck der zwischen den Eheleuten A anlässlich der Scheidung getroffenen schriftlichen und mündlichen Vereinbarungen sei jedoch eine abschließende Vermögensauseinandersetzung gemäß §§ 749 ff. BGB gewesen, soweit dies damals eben rechtlich möglich gewesen sei. Für zivilrechtliche Vermögensauseinandersetzungen bzgl. Immobilien anlässlich der Scheidung gelte die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 4, 5 GrEStG, und zwar ohne zeitliche Beschränkung. Im vorliegenden Fall habe die endgültige Vermögensauseinandersetzung zwischen den geschiedenen Ehegatten durch Herstellung der beabsichtigten Eigentumsverhältnisse erst nach dem Ableben des Sohnes M. erfolgen können. Die damals getroffene Scheidungsvereinbarung habe insofern einer Vertragsanpassung bedurft, worauf jeder der geschiedenen Ehegatten gemäß § 313 BGB einen einklagbaren Rechtsanspruch gehabt habe. Wären die geschiedenen Ehegatten A. zunächst als Miteigentümer je zur Hälfte in das Grundbuch eingetragen worden und wäre das Bruchteilseigentum sodann gemäß §§ 749 ff. BGB auseinandergesetzt worden, wäre der erste Vorgang aufgrund § 16 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG und der zweite Vorgang trotz der relativ großen Zeitspanne gemäß § 3 Nr. 5 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit gewesen, da eine abschließende Vermögensauseinandersetzung zu einem früheren Zeitpunkt den Ehegatten nicht möglich gewesen sei. Im Gegensatz zu § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG siehe § 16 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG eine zeitliche Begrenzung von zwei Jahren nicht vor. Es könne den geschieden Ehegatten A jedoch nicht zum Nachteil gereichen, wenn sie aus Kostenersparnisgründen die Rückgängigmachung des Vertrages und die Vermögensauseinandersetzung nicht in zwei Schritten, sondern zusammengefasst in einer einzigen notariellen Urkunde vorgenommen hätten.

20
Der Kläger beantragt, den Grunderwerbsteuerbescheid vom 11.09.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.11.2018 aufzuheben. Für den Fall des Unterliegens beantragt er die Zulassung der Revision.

21
Das Finanzamt beantragt, die Klage abzuweisen, und verweist hierzu auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung.

22
Die Beteiligten haben sich mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung nach § 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) sowie mit einer Entscheidung durch den zum Berichterstatter bestellten Richter anstelle des Senats gemäß § 79a Abs. 3 und 4 FGO einverstanden erklärt.

23
Hinsichtlich des weiteren Vorbringens wird auf die Schriftsätze der Beteiligten und den vorliegenden Akteninhalt verwiesen.

Entscheidungsgründe

24
Die Klage hat keinen Erfolg.

25
Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid vom 11.09.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.11.2018 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO). Zutreffend

ist das Finanzamt davon ausgegangen, dass der Erwerb des (Allein-)Eigentums an der Wohnung sowie des dazugehörigen Tiefgaragenstellplatzes in der -Str. 52 in Y.-Stadt durch den Kläger zur Hälfte der Grunderwerbsteuer unterliegt.

26
Der Erwerb von 50,60/1.000 Miteigentumsanteile an dem Grundstück FlNr. Str. 52, eingetragen im Grundbuch des Amtsgerichts Y.-Stadt für die Gemarkung Y.-Stadt verbunden mit dem Sondereigentum an der Wohnung Nr. 6 sowie der Erwerb von 3/1.000 Miteigentumsanteile an dem Grundstück FlNr. -Str. 52, eingetragen im Grundbuch des Amtsgerichts Y.-Stadt für die Gemarkung Y.-Stadt verbunden mit dem Sondereigentum an dem PKW-Tiefgaragenstellplatz Nr. 20 durch notarielle Auflassung vom 10.07.2018 ist nach § 16 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG zu 50% steuerfrei, da der Kläger damit insoweit seinen mit Vertrag vom 17.12.2003 übertragenen (veräußerten) hälftigen Miteigentumsanteil an den Miteigentumsanteilen der Fl.Nr. wieder zurück erwirbt.

27
Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das sich auf ein inländisches Grundstück bezieht und den Anspruch auf Übereignung begründet. Der Erwerbsvorgang vom 10.07.2018 unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer, da mit ihm der Anspruch des Klägers auf Übertragung des Eigentums an der Wohnung einschließlich dazugehörigem Tiefgaragenstellplatz in Y.-Stadt begründet wird.

28
Erwirbt der Veräußerer das Eigentum an dem veräußerten Grundstück zurück, wird gemäß § 16 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG auf Antrag sowohl für den Rückerwerb als auch für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang die Steuer nicht festgesetzt oder die Steuerfestsetzung aufgehoben, wenn das Rechtsgeschäft aufgrund eines Rechtsanspruchs wegen Nichterfüllung einer Vertragsbedingung rückgängig gemacht wird.

29
Nach § 16 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG ist der Rückerwerb des Eigentums am Grundstück ohne zeitliche Begrenzung begünstigt. Voraussetzung ist, dass einer der Vertragsbeteiligten auf Grund nachträglich eingetretener Umstände ein einseitig durchsetzbares Recht auf Rückerwerb des Eigentums am Grundstück erhält (vgl. Loose in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 19. Aufl., § 16 Rz. 177 ff.). Weiterhin liegt ein Rückerwerb im Sinne des § 16 Abs. 2 GrEStG nur dann vor, wenn er zwischen denselben Personen stattfindet, die das vorangegangene Rechtsgeschäft abgeschlossen haben. Es muss sich also stets um einen unmittelbaren Rückerwerb handeln. § 16 Abs. 2 GrEStG ist aber auch dann anwendbar, wenn in der Zwischenzeit entweder der Veräußerer oder der Erwerber verstorben ist und an die Stelle des Verstorbenen seine Erben „als allgemeine Rechtsnachfolger“ getreten sind (vgl. Loose in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz 19. Aufl., § 16 Rz. 203). Schließlich muss das Eigentum „an dem veräußerten“ Grundstück zurückübertragen werden. Veräußertes und zurückerworbenes Grundstück müssen also identisch sein. Wird nur eine Teilfläche zurückerworben, weil etwa zwischenzeitlich eine Teilfläche weiterveräußert worden ist, hindert dies die Anwendung des § 16 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG bezüglich der Steuer auf den Rückerwerb nicht (vgl. BFH-Urteil vom 27.04.2005 II R 4/04, BFH/NV 2005, 1629).

30
Davon ausgehend ist der Erwerb des Eigentums an der Wohnung in Y.-Stadt einschließlich Tiefgaragenstellplatz durch den Kläger mit notarieller Auflassung vom 10.07.2018 in Höhe von 50% gemäß § 16 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG steuerfrei, da es sich insoweit um den Rückerwerb seines mit Vertrag vom 17.12.2003 übertragenen hälftigen Miteigentumsanteils an dieser Wohnung handelt.

31
Nach dem notariellen Überlassungsvertrag vom 17.12.2003 hatte der Kläger das Recht, 50,60/1.000 Miteigentumsanteile an dem Grundstück FlNr. -Str. 52, Y.-Stadt sowie 3/1.000 Miteigentumsanteile an dem Grundstück FlNr. -Str. 52, Y.-Stadt verbunden mit dem Sondereigentum an dem PKW-Tiefgaragenstellplatz Nr. 20 zurück zu erwerben, wenn der Erwerber (Sohn M A) vor den Berechtigten bzw. Längerlebenden von ihnen versterben sollte (vgl. III. Gegenleistung, 2. Rückerwerbsrecht des Vertrages). Das Erwerbsrecht musste innerhalb eines Jahres nach Kenntnis der Berechtigten vom Eintritt des Umstandes ausgeübt werden, der es auslöst. Das Rückerwerbsrecht wurde des Weiteren durch eine bedingte Auflassungsvormerkung gesichert.

32
Der Sohn der Kläger, M A, wurde am 16.01.2004 als Eigentümer der Wohnung in Y.-Stadt ins Grundbuch eingetragen. Mit dem Tod des Erwerbers am 22.04.2017 entstand auf Grund nachträglich eintretender Umstände das Rückerwerbsrecht des Klägers und seiner ehemaligen Ehefrau, da beide im Zeitpunkt des Todes des Sohnes noch lebten. Beide machten mit Schreiben ihrer Rechtsanwälte vom 20.03.2018 und 21.03.2018 von ihrem vertraglichen Rückerwerbsrecht Gebrauch und forderten Herrn Q als Gesamtrechtsnachfolger des Erwerbers (Sohn M A) auf, seine Bereitschaft zur Rückübertragung der beiden Eigentumswohnungen an die Eltern des Erblassers zu erklären. Damit entstand für den Kläger aufgrund nachträglich eingetretener Umstände ein durchsetzbares Recht auf Rückerwerb des Eigentums an der Eigentumswohnung in Y.-Stadt im Sinne von § 16 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG.

33
Der Unmittelbarkeit des Rückerwerbs steht nicht entgegen, dass der Kläger von Herrn Q als Gesamtrechtsnachfolger des Erwerbers das Eigentum am Grundstück zurückerworben hat (vgl. Loose in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz 19. Aufl., § 16 GrEStG Rz. 203).

34
Schließlich ist auch von einer Identität des veräußerten und zurückerworbenen Grundstücks auszugehen. Der Bundesfinanzhof hat es in diesem Zusammenhang als ausreichend angesehen, dass nur eine Teilfläche des ursprünglich übertragenen Grundstücks zurückerworben wird, weil trotz zwischenzeitlicher Weiterveräußerung einer Teilfläche dasselbe Grundstück im Sinne des bürgerlichen Rechts zurückübereignet wurde (vgl. BFH-Urteil vom 27.04.2005 II R 4/04, BFH/NV 2005, 1629). Nach Auffassung des Bundesfinanzhofes steht auch die Errichtung von Aufbauten auf dem Grundstück der Anwendung des § 16 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG nicht entgegen (vgl. BFH-Beschluss vom 19.02.2014 II B 106/13, BFH/NV 2014, 901). Hingegen wurde die Identität des veräußerten und zurückerworbenen Grundstücks verneint, wenn der Veräußerer nach der Übertragung des Eigentums an einem Grundstück stattdessen Wohnungs- und Teileigentum an dem vom Erwerber in Wohnungs- und Teileigentum nach der Übertragung aufgeteilten Grundstücks erwirbt, da es sich hierbei nicht um dasselbe Grundstück mehr handelt (vgl. BFH-Beschluss vom 19.02.2014 II B 106/13, BFH/NV 2014, 901).

35
Im Streitfall hat der Kläger seinen hälftigen Miteigentumsanteil an den 50,60/1.000 Miteigentumsanteilen an dem Grundstück FlNr. -Str. 52 Y.-Stadt sowie seinen hälftigen Miteigentumsanteil an den 3/1.000 Miteigentumsanteilen an dem Grundstück FlNr. -Str. 52, Y.-Stadt mit notariellen Überlassungsvertrag vom 17.12.2003 übertragen und 50,60/1.000 Miteigentumsanteile an dem Grundstück FlNr. -Str. 52 Y.-Stadt sowie 3/1.000 Miteigentumsanteile an dem Grundstück FlNr. -Str. 52 Y.-Stadt zurückübertragen bekommen. Mit dem Rückerwerb von 100% der Miteigentumsanteile an der Wohnung in Y.-Stadt hat der Kläger jedoch keinen neuen Gegenstand, d.h. kein eigenständiges neues Grundstück im Sinne des bürgerlichen Rechts erworben, sondern in Höhe von 50% seine ursprünglich auf den Sohn übertragenen Miteigentumsanteile wiedererlangt, d.h. seine ursprünglich ideell geteilte Herrschaftsmacht. Denn in diesem Sinne - nämlich im Sinne von „Eigentum am Grundstück“ - steht dem Grundstück das „Miteigentum am Grundstück“ gleich (vgl. Viskorf in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 19.Aufl., § 2 GrEStG Rz. 12). In Höhe von 50% ist von einer Identität des veräußerten und zurückerworbenen Grundstücks im Sinne von § 16 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG daher auszugehen.

36
Dem Schreiben vom 18.09.2018 ist im Wege der Auslegung der Antrag auf Steuerfreistellung zu entnehmen, so dass die Voraussetzungen des § 16 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG erfüllt sind.

37
Soweit der Kläger weitere Miteigentumsanteile in Höhe von 50% an den 50,60/1.000 Miteigentumsanteilen sowie weitere 50% an den 3/1.000 Miteigentumsanteilen an dem Grundstück FlNr. -Str. 52 Y.-Stadt durch notarielle Auflassung vom 10.07.2018 erworben hat, die ursprünglich von seiner ehemaligen Ehefrau auf den Sohn übertragenen worden waren, ist der Erwerb nicht steuerfrei.

38
Nach § 3 Nr. 5 GrEStG ist der Grundstückserwerb durch den früheren Ehegatten des Veräußerers im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung von der Besteuerung ausgenommen. Dieser Tatbestand ist vorliegend nicht erfüllt, denn der Kläger als Erwerber und Herr Q. als Veräußerer sind

vor dem Erwerb durch den Kläger nicht miteinander verheiratet gewesen. Von seiner ehemaligen Ehefrau hat der Kläger nach dem Tod des Sohnes keine Miteigentumsanteile unmittelbar erworben, da diese zivilrechtlich kein Miteigentum an der Wohnung in Y.-Stadt mehr erlangt hat. Mit notariellem Vertrag vom 10.07.2018 wurde das Eigentum an der Wohnung von Herrn Q. direkt auf den Kläger übertragen.

39
Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes kann sich zwar aus der Zusammenschau (sog. interpolierende Betrachtungsweise) zweier Befreiungsvorschriften eine Steuerbefreiung ergeben, die im Wortlaut der Einzelvorschriften, je für sich allein betrachtet, nicht zum Ausdruck kommt (vgl. BFH-Urteile vom 28.04.1970 II 109/65, BFHE 99, 250, BStBl II 1970, 600 und vom 23.03.2011 II R 33/09, BFHE 233, 453, BStBl II 2011, 980, sowie Meßbacher-Hönsch in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 19. Aufl., § 3 Rz 399). Voraussetzung dafür ist jedoch, dass der tatsächlich verwirklichte Grundstückserwerb im Grunde als abgekürzter Weg anzusehen ist und die nicht verwirklichten Zwischenerwerbe für sich genommen steuerfrei sind.

40
Nach diesen Grundsätzen liegen im Streitfall die Voraussetzungen für die Gewährung einer Steuerbefreiung in Höhe von weiteren 50% aufgrund einer Interpolation des § 16 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG und des § 3 Nr. 5 GrEStG nicht vor. Zwar wäre der nicht verwirklichte Zwischenerwerb (Rückerwerb des hälftigen Miteigentumsanteils an der Wohnung in Y.-Stadt durch die ehemalige Ehefrau des Klägers) nach § 16 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG steuerfrei gewesen, allerdings stellt sich die Übertragung des hälftigen Miteigentumsanteils auf den Kläger nicht mehr als vermögensrechtliche Auseinandersetzung nach der Scheidung gemäß § 3 Nr. 5 GrEStG dar. D.h., der Erwerb des hälftigen Miteigentumsanteils an der Eigentumswohnung in Y.-Stadt durch den anderen früheren Ehegatten wäre auch bei einem tatsächlich verwirklichten Zwischenerwerb nicht nach § 3 Nr. 5 GrEStG von der Besteuerung ausgenommen gewesen.

41
Nach dieser Vorschrift ist der Grundstückserwerb durch den früheren Ehegatten des Veräußerers im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung von der Besteuerung ausgenommen. Hierzu hat der Bundesfinanzhof im Urteil vom 23.03.2011 II R 33/09, BFHE 233, 453, BStBl II 2011, 980, unter Hinweis auf die Gesetzesmaterialien (Bundestags-Drucksache-BTDrucks- 9/251, 189) dargelegt, dass § 3 Nr. 5 GrEStG in sachlicher Hinsicht alle Erwerbe aus Anlass der Ehescheidung von der Steuer befreit. Begünstigt ist jede Vermögensauseinandersetzung, die ihre Ursache in der Scheidung hat. Die Vermögensauseinandersetzung erstreckt sich dabei auf die Regelung sämtlicher vermögensrechtlicher Beziehungen der geschiedenen Ehegatten und damit auch auf die Auseinandersetzung von Bruchteilsgemeinschaften der Ehegatten. Eine zeitliche Beschränkung ist in § 3 Nr. 5 GrEStG für die Durchführung der Vermögensauseinandersetzung nicht vorgesehen. Ein langer Zeitraum zwischen Scheidung und Grundstücksübertragung kann jedoch darauf hindeuten, dass eine scheidungsbedingte Vermögensauseinandersetzung nicht mehr vorlag (vgl. BFH-Urteil vom 22.03.2011 II R 33/09, BFHE 233/453, BStBl II 2011, 980). Ein Zusammenhang mit der scheidungsbedingten Vermögensauseinandersetzung endet dort, wo sich die geschiedenen Ehegatten wie fremde Dritte gegenübertreten, um einen Erwerb zu tätigen (vgl. Meßbacher-Hönsch in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz 19. Aufl. § 3 Rz. 394).

42
Die bei einem unterstellten Zwischenerwerb vorgenommene Übertragung des hälftigen Miteigentumsanteils der ehemaligen Ehefrau auf den Kläger mit Vertrag vom 10.07.2018, d.h. rund 4,5 Jahre nach erfolgter Ehescheidung, spricht wegen einer fehlenden gesetzlichen Befristung der Vermögensauseinandersetzung zunächst nicht gegen das Vorliegen des Befreiungstatbestandes.

43
Im Streitfall haben der Kläger und seine ehemalige Ehefrau die Eigentumswohnungen in X.-Stadt und Y.-Stadt während der Ehe jeweils in hälftigem Miteigentum erworben. Hinsichtlich der Nutzung der Eigentumswohnungen erfolgte zwischen dem Kläger und seiner ehemaligen Ehefrau anlässlich der Scheidung eine Vermögensauseinandersetzung dergestalt, dass der Kläger das ungeteilte Nießbrauchsrecht an der Wohnung in Y.-Stadt und die ehemalige Ehefrau des ungeteilte Nießbrauchsrecht an der Wohnung in X.-Stadt erhielt. Eine weitere Vermögensauseinandersetzung im Sinne einer endgültigen Zuordnung des Eigentums an den beiden Wohnungen sollte ausweislich des Notarvertrages

vom 14.02.2013 nicht erfolgen. Weder während der Zeit des Getrenntlebens der früheren Ehegatten noch im Scheidungsverfahren wurde eine verbindliche Regelung hinsichtlich der Auseinandersetzung einer ggf. wieder entstehenden Miteigentumsgemeinschaft an den beiden Eigentumswohnungen getroffen. Die früheren Ehegatten haben demnach gerade keine Auseinandersetzung hinsichtlich der bedingten Rückerwerbsrechte und der Auflassungsvormerkungen als Gesamtberechtigte getroffen. Es liegt zwar nahe, dass die früheren Ehegatten im Jahr 2013 anlässlich der Scheidung davon ausgingen, dass eine Vermögensauseinandersetzung im Rahmen einer ggf. wieder entstehenden Miteigentumsgemeinschaft aufgrund der Altersunterschiede (Eltern - Kind) nicht notwendig werden würde, allerdings stand nach dem notariellen Vertrag vom 17.12.2003 das Rückerwerbsrecht hinsichtlich beider Wohnungen nach dem Ableben eines der früheren Ehegatten dem Überlebenden allein und ungeschmälert zu. Bei einer wohnungsbezogenen Aufteilung der Erwerbsrechte und Änderung der Rückauflassungsvormerkungen parallel zur Änderung des Nießbrauchsrechts hätte im Falle des Ablebens eines der früheren Ehegatten dem Überlebenden nicht mehr das Recht auf Rückerwerb auch dessen Eigentumswohnung zugestanden. Daher war es zivilrechtlich bedeutsam, die Erwerbsrechte und Auflassungsvormerkungen anlässlich der Scheidung und auch danach zunächst nicht zu ändern.

44
Entscheidend für eine Versagung der begehrten Steuerbefreiung ist nach Ansicht des erkennenden Richters weiterhin die mangelnde Kausalität zwischen Ehescheidung und Eigentumsübertragung auf den Kläger. Der erkennende Richter folgt insoweit dem Bundesfinanzhof, der entscheidend auf die „Ursächlichkeit“ der Scheidung für die Vermögensauseinandersetzung abstellt. Dabei ist aber zur Vermeidung einer vom Gesetzgeber nicht gewollten Ausweitung der Befreiungsvorschrift auf sämtliche Vermögensauseinandersetzungen mit Grundstücken nach einer Ehescheidung darauf abzustellen, dass diese Auseinandersetzung durch die Scheidung „notwendig“ geworden ist (so die Gesetzesbegründung in BTDrucks. 9/251 a.a.O; vgl. hierzu auch FG Hessen, Urteil vom 10.05.2012, 5 K 2338/08, EFG 2012, 1874).

45
Damit sind Vermögensauseinandersetzungen, die zwar zeitlich nach einer Ehescheidung erfolgen, jedoch auf keinem zwingenden familienrechtlichen Hintergrund beruhen, nicht von der Grunderwerbsteuer befreit (vgl. Meßbacher-Hönsch, Grunderwerbsteuergesetz, 19. Aufl. 2019, § 3 Rz. 390 ff.).

46
Im Streitfall war Anlass für die Vermögensübertragung auf den Kläger im Jahr 2018 nicht mehr die Ehescheidung aus dem Jahr 2013, sondern der Tod des Sohnes im Jahr 2017. Erst durch den Tod trat die Bedingung für die Ausübung des Rückübertragungsrechts hinsichtlich des Eigentums an den beiden Wohnungen ein, wurde damit also die Auseinandersetzung zwischen den Ehegatten überhaupt erst „notwendig“. Das ohne vorherigen Tod des Sohnes keine Vermögensauseinandersetzung zwischen den früheren Ehegatten mehr notwendig geworden wäre, belegen die Annahmen der Ehegatten bei Scheidung sowie die in diesem Zusammenhang getroffenen Regelungen.

47
Mit Übertragung der jeweiligen Miteigentumsanteile an den Eigentumswohnungen auf den Sohn (Vertrag vom 17.12.2003) wurde eine einvernehmliche Regelung zwischen den früheren Ehegatten in Bezug auf das Eigentum getroffen. Der Sohn wurde am 16.01.2004 als Eigentümer der Wohnung in Y.-Stadt und am 12.05.2004 als Eigentümer der Wohnung in X.-Stadt ins Grundbuch eingetragen. Anlässlich der Scheidung war daher hinsichtlich der vormals bestehenden Bruchteilsgemeinschaften keine vermögensrechtliche Auseinandersetzung notwendig geworden, da die jeweiligen Bruchteilsgemeinschaften durch Erwerb aller Anteile durch den Sohn beendet wurden (vgl. § 747 Satz 1 BGB). Notwendig geworden war mit Scheidung lediglich eine Anpassung der Nutzungsrechte an den Eigentumswohnungen, was mit Vertrag vom 14.02.2013 erfolgt ist. Die früheren Ehegatten haben sich in diesem Vertrag das ungeschmälerte Recht auf Rückübertragung des Eigentums an beiden Wohnungen bewusst über den Zeitpunkt der Scheidung hinaus bis zum Eintritt der Bedingung (Tod des Erwerbers oder Veräußerung der Eigentumswohnungen durch den Erwerber) jeweils gesichert. Hinsichtlich der nach dem Tod des Sohnes notwendig gewordenen Auseinandersetzung der ungeteilten Rückerwerbsrechte stehen sich die früheren Ehegatten vorliegend wie fremde Dritte gegenüber.

48

Zwar wurde im Vertrag vom 17.12.2003 zugunsten beider Ehegatten eine bedingte Auflassungsvormerkung an den Eigentumswohnungen in Y.-Stadt und X.-Stadt als Gesamtberechtigte gemäß § 428 BGB bestellt und damit während der bestehenden Ehe der Grund (ungeteilter Rückerwerbsanspruch und ungeteilte Auflassungsvormerkungen beider Ehegatten an beiden Eigentumswohnungen) für die nach dem Tod des Sohnes notwendig gewordene Vermögensauseinandersetzung gesetzt. Wie bereits erwähnt, wurde die vorliegende Auseinandersetzung jedoch erst mit dem Tod des Sohnes und nicht anlässlich der Scheidung „notwendig“.

49
Neben dem bereits erwähnten Bestehenlassen der Rückauflassungsvormerkungen im Vertrag vom 14.02.2013 spricht auch die Abgeltungsklausel in der Scheidungsvereinbarung vom 09.12.2013 dafür, dass es sich um keine Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung mehr handelt. Nach der Scheidungsvereinbarung sollten alle gegenseitigen Ansprüche der Ehegatten anlässlich der Scheidung, gleichgültig aus welchem Rechtsgrund, erledigt sein. Die im Juli 2018 vorgenommene Übertragung beruht auch vor diesem Hintergrund (abschließende Regelung anlässlich der Scheidung) nicht mehr auf der Scheidungsvereinbarung.

50
Das Verschieben einer Vermögensauseinandersetzung aus sonstigen, nicht die eigentlichen (früheren) ehelichen Beziehungen der Miteigentümer betreffenden Gründen - hier die Sicherung des ungeschmälerten Rückerwerbsrechts hinsichtlich beider Wohnungen nach dem Ableben eines der früheren Ehegatten für den Überlebenden allein -, rechtfertigt nach Ansicht des erkennenden Richters nicht eine steuerliche Begünstigung des Erwerbs durch den Kläger nach § 3 Nr. 5 GrEStG.

51
Hinsichtlich der vom Finanzamt im Grunderwerbsteuerbescheid vom 11.09.2018 angesetzten Bemessungsgrundlage wurden Einwendungen weder vorgetragen noch sind Anhaltspunkte hierfür ersichtlich. Die Eigentumswohnungen wurden laut Mitteilung der Notarin Dr. S. vom 09.08.2018 jeweils mit einem Verkehrswert von 300.000 € angesetzt. Dieser Wert ist zwischen den Beteiligten unstreitig.

52
Die Kostenentscheidung folgt aus §§ 143 Abs. 1, 135 Abs. 1 FGO.

53
Die Revision war nicht zuzulassen; es liegt keiner der Revisionszulassungsgründe des § 115 Abs. 2 Nrn. 1 - 3 FGO vor. Der erkennende Richter folgt bei der für die Auslegung des Befreiungstatbestandes des § 3 Nr. 5 GrEStG notwendigen Würdigung der Umstände des Einzelfalls der höchstrichterlichen Rechtsprechung.