

#### **Aus den Gründen:**

Die Revision ist nicht begründet. Die teilweise Aufhebung des Erbbaurechts bzw. der vertragliche Verzicht auf das-selbe unterlag der Grunderwerbsteuer.

1) Nach § 1 Abs. 1 GrEStG unterliegen die in der Vorschrift genannten, auf die Übertragung des Eigentums an einem inländischen Grundstück gerichteten oder diese Übertragung herbeiführenden Rechtsvorgänge der Grunderwerbsteuer. Den Grundstücken stehen Erbbaurechte gleich (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG). Demzufolge unterliegt der Grunderwerbsteuerer nicht nur der Vertrag, der gegen einen Erbbauberechtigten den Anspruch auf Übertragung seines Erbbaurechts begründet, sondern auch ein Vertrag, der gegen den Eigentümer eines inländischen Grundstücks den Anspruch auf Bestellung eines Erbbaurechts an diesem begründet. In den Urteilen vom 28. November 1967 (BFHE 91, 191, BStBI II 1968, 223) und vom 9. August 1978 (BFHE 126, 71, BStBI II 1978, 678) hat der Senat begründet, warum diese Auslegung des § 1 Abs. 1 und des § 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG Rechtmässig ist. Die abweichende frühere Praxis konnte wegen ihres inneren Widerspruchs nicht aufrechterhalten bleiben (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes; BFH-Urteil vom 31. März 1976 MittBay-Not 1976, 150).

Wie im Urteil BFHE 126, 71, BStBI II 1978, 678, dargelegt, erfordert § 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG ein sinngemäß entsprechendes Verständnis des Wortlauts des § 1 Abs. 1 GrEStG für Erbbaurechte. Die sinngemäß entsprechende Anwendung des § 1 Abs. 1 GrEStG ist aber nicht nur bei der Begründung von Erbbaurechten, sondern auch geboten, wenn Erbbaurechte vertraglich aufgehoben werden bzw. wenn auf sie vertraglich verzichtet wird. Von den in § 1 Abs. 1 GrEStG aufgeführten Rechtsvorgängen, an deren Verwirklichung das Gesetz die Entstehung der Steuer knüpft, entspricht, wie im Urteil BFHE 118, 480, BStBI II 1976, 470, dargetan ist, derjenige der Nr. 2 sinngemäß einer vertragsmäßigen Aufhebung des Erbbaurechts. Sofern jedoch unklar bleibt, ob eine vertragsmäßige Aufhebung vereinbart worden ist, kann auf eine entsprechende Anwendung des § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG zurückgegriffen werden, sobald das Erbbaurecht im Erbbaugrundbuch gelöscht ist.

Diese Erstreckung der entsprechenden Anwendung des § 1 Abs. 1 GrEStG auf die Fälle der Aufhebung oder des vertraglich vereinbarten Verzichts von Erbbaurechten ist deshalb geboten, weil der Grundstückseigentümer dadurch – wie bei der Übertragung des Erbbaurechts nach Entstehung des Heimfallanspruchs – die volle rechtliche Macht über das Grundstück zurücklangt (BFHE 118, 480, 481, BStBI II 1976, 470). Zu Unrecht meint der Kläger, es liege in der entsprechenden Anwendung des § 1 Abs. 1 GrEStG auf die vertragliche Aufhebung bzw. den vertraglichen Verzicht in bezug auf ein Erbbaurecht eine unzulässige steuerbegründende Analogie; denn jede vom Gesetz angeordnete, sinngemäß entsprechende Anwendung einer Norm auf Lebenssachverhalte, die teilweise von den unmittelbar unter die Vorschrift fallenden Lebenssachverhalten abweichen, ihnen aber in bestimmter, vom Gesetz für maßgeblich erachteter Beziehung gleichstehen, macht es erforderlich, die der gesetzlichen Wertung nach unmaßgeblichen Abweichungen bei der sinngemäßen Anwendung zu vernachlässigen. Zufolge der in § 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG ausgesprochenen Gleichstellung von Erbbaurechten mit Grundstücken gilt das Erbbaurecht in den einschlägigen Beziehungen des Grunderwerbsteuerrechts nicht in erster Linie als Belastung des Grundstücks (§ 1 Abs. 1 ErbbauVO), sondern als ein dem Eigen-

tum am Grundstück gleiches Recht (§§ 11, 14 ErbbauVO). Der für die entsprechende Anwendung des § 1 Abs. 1 GrEStG entscheidende Gesichtspunkt ist also nicht, daß das Erbbaurecht „an dem Grundstück“ besteht, sondern daß das Erbbaurecht als ein dem Eigentum am Grundstück „gleiches“ Recht neben diesem steht. Jedes Rechtsgeschäft, das die aus dem Erbbaurecht fließenden Befugnisse einem anderen zu verschaffen bestimmt ist oder ihm verschafft, ist demgemäß in die entsprechende Anwendung des § 1 Abs. 1 GrEStG einzubeziehen (vgl. BFHE 126, 71, 73, BStBI II 1978, 678).

2) Das FG hat somit zu Recht die einvernehmliche Aufhebung des Erbbaurechts durch den Erbbauberechtigten und den Grundstückseigentümer durch den Vertrag vom 12. Juni 1973 bzw. den darin vereinbarten Verzicht des Erbbauberechtigten auf einen Teil des Erbbaurechts als einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorgang beurteilt.

#### **25. GrEStG 1940 § 1 Abs. 1 Nr. 6, 7, Abs. 2, § 11 Abs. 2 Nr. 1 § 15 Nr. 1 (Ausübung eines Wiederkaufsrechtes und Grunderwerbsteuer)**

Hat jemand unter Vereinbarung eines Wiederkaufsrechtes für den Fall der Weiterveräußerung ein Grundstück erworben und verkauft er das Grundstück unter Verzicht des Wiederkaufsberechtigten gegen Zahlung einer Entschädigung an den Wiederkaufsberechtigten in Höhe des gegenüber dem seinerzeit vereinbarten Wiederkaufspreis erzielten Mehrerlöses, so liegt hierin keine zusätzliche Gegenleistung für den seinerzeitigen Erwerb des Grundstückes durch den Wiederkaufsverpflichteten.

BFH, Urteil vom 12. 12. 1979 – II R 15/76 – BStBI. 80 II 162

#### **Aus dem Tatbestand:**

Die Klägerin kaufte durch notariell beurkundeten Vertrag vom 15. Juli 1965 ein Grundstück zu einem Kaufpreis von 35,- DM je qm. Im Kaufvertrag räumte die Klägerin dem Verkäufer (B.) ein durch Auflassungsvormerkung zu sicherndes Wiederkaufsrecht zum Schätzwert, höchstens zum seinerzeitigen Kaufpreis von 35,- DM je qm für die Fälle der nicht fristgemäßen Bebauung und der Weiterveräußerung des Grundstücks innerhalb einer bestimmten Frist ein.

Als sich herausstellte, daß die Klägerin für das erworbene Grundstück keine Verwendung mehr haben würde, beschloß sie 1967, das Grundstück zu verkaufen. B., dem die Klägerin das Grundstück anbot, zeigte kein Interesse, sein Wiederkaufsrecht auszuüben und das Grundstück zu kaufen. Er war jedoch bereit, einer Weiterveräußerung des Grundstücks zuzustimmen, wenn ein über dem seinerzeitigen Erwerbspreis von 35,- DM je qm hinausgehender Veräußerungserlös an ihn abgeführt werde und der weitere Käufer zur erneuten Vereinbarung eines Wiederkaufsrechts bereit sei.

Die Klägerin verkaufte das Grundstück schließlich am 1. November 1972 auf der Grundlage von 66,65 DM je qm. Von dem Verkaufserlös wurden 31,65 DM je qm an B. abgeführt und für diesen nunmehr ein Wiederkaufsrecht zum Höchstpreis von 66,65 DM je qm eingetragen.

Der Beklagte (das Finanzamt) behandelte die Zahlung der 31,65 DM je qm als zusätzliche nachträgliche Gegenleistung für den Erwerb des Grundstückes durch die Klägerin im Jahre 1965 und setzte durch Ergänzungsbescheid vom 20. Februar 1973 für den Grundstückserwerb vom 15. Juli 1965 eine weitere Grunderwerbsteuer gegen die Klägerin fest.

Der nach erfolglosem Einspruch erhobenen, auf Aufhebung der Einspruchentscheidung und des angefochtenen Steuerbescheides gerichteten Klage gab das Finanzgericht statt.

Das FA hat Revision eingelegt und die Aufhebung des angefochtenen Urteils und die Abweisung der Klage beantragt.

#### **Aus den Gründen:**

Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen.

Die vereinbarte Abführung der 31,65 DM je qm durch die Klägerin an B. anlässlich des Verkaufes der Grundstücke am 1. November 1972 ist keine zusätzliche Gegenleistung für den Erwerb des Grundstückes durch die Klägerin im Sinne des § 11 Abs. 2 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) 1940. Es besteht kein rechtlicher Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb im Jahre 1965. Die 31,65 DM je qm sind vielmehr gezahlt worden, weil B. anlässlich des Verkaufes des mit der Auflassungsvormerkung zugunsten des B. belasteten Grundstückes sein Wiederkaufsrecht nicht ausübt.

Gemäß § 11 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG 1940 gehören zur Gegenleistung auch Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt. Wie der Regierungsbegründung zu entnehmen ist (vgl. RStBl. 1940, 387, 408), war es der Sinn der 1940 neu in das Grunderwerbsteuerrecht eingeführten Regelung, die volle Gegenleistung für einen Erwerbsvorgang steuerlich zu erfassen. Daraus folgt, daß eine Leistung mit dem seinerzeitigen Erwerb in einem rechtlichen Zusammenhang stehen muß, soll sie eine zusätzliche Gegenleistung für diesen Erwerbsvorgang sein. Dies wäre z. B. dann der Fall, wenn über die Rechtswirksamkeit des seinerzeitigen Kaufvertrages Streit entstanden wäre, der gegen Zahlung einer zusätzlichen Gegenleistung vergleichsweise beigelegt worden wäre (vgl. z. B. den Fall des Urteils des Reichsfinanzhofs vom 20. März 1923, RFHE 12, 32, der allerdings nach dem damals geltenden Grunderwerbsteuerrecht noch anders entschieden worden ist). Dies gilt jedoch dann nicht, wenn der seinerzeitige Kaufvertrag abgewickelt, gleichzeitig jedoch ein Wiederkaufsrecht im Sinne des § 497 BGB vereinbart worden ist, für dessen Nichtausübung aufgrund einer späteren Vereinbarung eine Entschädigung gezahlt wird.

Die Begründung des Wiederkaufsrechtes enthält einen auf-

schiebend bedingten Kaufvertrag (vgl. BGHZ 29, 107, 110; 38, 369, 371).

Der bedingte Anspruch auf Rückübereignung wird bereits mit Abschluß der Vereinbarung des Wiederkaufsrechtes begründet. Treten die Voraussetzungen für die Ausübung des Wiederkaufsrechtes ein und erhält der Berechtigte eine Entschädigung für die Nichtausübung des Wiederkaufsrechtes, so hängt die Entschädigung allein mit der Nichtausübung des Wiederkaufsrechtes, nicht jedoch mit dem seinerzeitigen Kauf des Grundstückes zusammen. Eine zusätzliche Gegenleistung im Sinne des § 11 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG 1940 liegt in derartigen Fällen nicht vor. Deshalb ist auch im vorliegenden Fall eine zusätzliche Gegenleistung nicht anzunehmen.

Der angefochtene Steuerbescheid kann auch nicht mit der Begründung aufrechterhalten werden, daß die Klägerin 1972 durch die Nichtausübung des Wiederkaufsrechtes seitens des B. im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG 1940 die volle Verwertungsmöglichkeit über das Grundstück erlangt habe. Abgesehen von der Frage, ob ein nachträgliches Auswechseln der Gründe im vorliegenden Fall überhaupt zulässig wäre, ist bereits die Verwirklichung des Tatbestandes des § 1 Abs. 2 GrEStG 1940 zu verneinen. Da die Klägerin sich verpflichtete, den gesamten Mehrerlös gegenüber dem seinerzeitigen Kaufpreis als Entschädigung zu zahlen, ist ihr nicht die Möglichkeit eingeräumt worden, das Grundstück für sich zu verwerten.

Der angefochtene Steuerbescheid könnte auch dann nicht aufrechterhalten werden, wenn man annehmen wollte, B. habe sein Wiederkaufsrecht letztlich dadurch realisiert, daß er sich mit einer Veräußerung des Grundstückes durch die Klägerin unter Abführung des Mehrerlöses einverstanden erklärt habe. Soweit hierin die Verwirklichung des Tatbestandes des § 1 Abs. 1 Nrn. 6, 7 GrEStG 1940 (ggf. in entsprechender Anwendung) gesehen werden könnte, wäre jedenfalls die Klägerin nicht Steuerschuldnerin geworden (vgl. hierzu das Urteil des Senates vom 10. Juli 1974 (BFHE 113, 313, BStBl II 1974, 772).

## IV.

### **Hinweise für die Praxis**

#### **1. Gesellschaftsteuer;**

**hier: Ermäßigter Steuersatz nach § 9 Abs. 2 Nr. 3 KVStG bei der Übertragung aller Kommanditanteile auf die Komplementärin einer GmbH & Co. KG**

Schreiben des Bayer. Staatsministeriums der Finanzen vom 14. 1. 1980 — Az.: 37 — S 5105 — 8/19 — 87 236/79 — an die Oberfinanzdirektionen

Die Steuerbefreiung nach § 7 Abs. 3 Nr. 1 KVStG umfaßt nur die nach den handelsrechtlichen Vorschriften zulässigen Umwandlungen, nicht aber auch andere Formen der Umorganisation einer Kapitalgesellschaft i. S. des Kapitalverkehrsteuergesetzes. Wird eine GmbH & Co. KG in der Weise auf die bisherige Komplementär-GmbH „umgewandelt“, daß die Kommanditisten ihre Kommanditanteile auf die persönlich haftende GmbH gegen Gewährung von GmbH-Anteilen übertragen, so kommt eine Steuerbefreiung nach § 7 Abs. 3 Nr. 1 KVStG daher nicht in Betracht.

Hierzu ist gefragt worden, ob in diesen Fällen der ermäßigte

Steuersatz nach § 9 Abs. 2 Nr. 3 KVStG anzuwenden sei. Nach dieser Vorschrift ermäßigt sich die Steuer unter bestimmten weiteren Voraussetzungen beim Erwerb von Gesellschaftsrechten, wenn und soweit auf die Kapitalgesellschaft als Gegenleistung das gesamte Vermögen, ein Betrieb oder ein Teilbetrieb einer anderen Kapitalgesellschaft übertragen wird.

Mitunternehmeranteile sind in der Ermäßigungs vorschrift nicht aufgeführt; auch die Übertragung aller Anteile an einer Kapitalgesellschaft liegt nicht vor, weil die Anteile nicht von einer Person eingebrochen werden, sondern jeder Kommanditist seinen Kommanditanteil einbringt. Unter der Voraussetzung, daß die Komplementärin vermögensmäßig an der KG nicht beteiligt ist, entspricht es jedoch dem Sinn der Regelung, die Vergünstigung des § 9 Abs. 2 Nr. 3 KVStG zu gewähren, denn die neuen GmbH-Anteile repräsentieren das gesamte Vermögen der bisherigen KG, das mit der gleichzeitigen Übertragung aller Kommanditanteile auf die GmbH übergeht.