

letzte Aktualisierung: 22.2.2019

BFH, Urt. v. 19.9.2018 – II R 10/16

GrEStG § 16

Anwendbarkeit des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG bei Rückabwicklung des Kaufvertrags

1. Die Anwendung des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ist ausgeschlossen, wenn der Ersterwerber eine ihm verbliebene Rechtsposition aus dem ursprünglichen Kaufvertrag in seinem eigenen (wirtschaftlichen) Interesse verwertet hat.
2. Der Erwerber verwertet seine Rechtsposition aus dem ursprünglichen Kaufvertrag, wenn er durch seine Unterschrift unter den Vertrag über die Aufhebung des Grundstückskaufvertrags mit einer grundbesitzenden Gesellschaft bestimmen kann, wer die Anteile an dieser Gesellschaft erwerben darf. Der Anteilserwerb selbst muss nicht steuerbar sein.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 19.9.2018, II R 10/16
ECLI:DE:BFH:2018:U.190918.IIR10.16.0

Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs

Leitsätze

1. Die Anwendung des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ist ausgeschlossen, wenn der Ersterwerber eine ihm verbliebene Rechtsposition aus dem ursprünglichen Kaufvertrag in seinem eigenen (wirtschaftlichen) Interesse verwertet hat.
2. Der Erwerber verwertet seine Rechtsposition aus dem ursprünglichen Kaufvertrag, wenn er durch seine Unterschrift unter den Vertrag über die Aufhebung des Grundstückskaufvertrags mit einer grundbesitzenden Gesellschaft bestimmen kann, wer die Anteile an dieser Gesellschaft erwerben darf. Der Anteilserwerb selbst muss nicht steuerbar sein.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 1. Februar 2016 3 K 130/15 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1. Die A-GmbH war Mieterin eines Grundstücks, das sie an ein Logistikunternehmen untervermietete. Die A-GmbH errichtete auf dem Grundstück ein Gebäude. Sie war verpflichtet, dieses Gebäude bei Beendigung des Mietvertrags zu beseitigen.
2. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Kapitalgesellschaft niederländischen Rechts, deren Anteile zu 100 % von einer niederländischen Holding-BV gehalten werden. Diese ist wiederum eine 100 %ige Tochter einer Holding S.à.r.l. Die S.à.r.l. gehört ihrerseits zu 100 % einem Fonds, an dem drei weitere Konzerngesellschaften sowie mehrheitlich außenstehende Anleger beteiligt sind. Eine der beteiligten Gesellschaften ist zu 87,04 % unmittelbar und zu 10,88 % mittelbar über eine 100 %ige Tochtergesellschaft an einer weiteren Gesellschaft, der Y-BV, beteiligt.
3. Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 29. August 2013 erwarb die Klägerin von der A-GmbH das Eigentum an dem Gebäude auf fremdem Boden sowie von einer Kommanditgesellschaft diverse auf dem Grundstück befindliche Betriebsvorrichtungen (im Wesentlichen Gleisanlagen). Nach § 8 Ziff. 7 des Kaufvertrags sollte die Klägerin vorbehaltlich der Zustimmung der Grundstückseigentümerin anstelle der A-GmbH in den bestehenden Mietvertrag eintreten. Für den Fall, dass die Grundstückseigentümerin die Zustimmung zur Übertragung des mit der A-GmbH geschlossenen Mietvertrags auf die Klägerin nicht erteilen und die Laufzeit des Mietvertrags nicht verlängern würde, vereinbarten die Vertragsparteien ein Rücktrittsrecht bis zum 15. Dezember 2013.
4. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte für den Erwerb des Gebäudes auf fremdem Boden mit Bescheid vom 14. Oktober 2013 Grunderwerbsteuer fest.
5. In der Folgezeit lehnte die Grundstückseigentümerin die Verlängerung der Laufzeit des Mietvertrags zu unveränderten Konditionen ab und forderte als Voraussetzung für die Zustimmung zur Vertragsübernahme eine höhere Miete. Durch Vereinbarung vom 13. Dezember 2013 verlängerten die Klägerin und die A-GmbH die Frist für die Ausübung des Rücktrittsrechts vom Kaufvertrag bis zum 23. Dezember 2013.
6. Mit notariell beurkundeter Vereinbarung vom 17. Dezember 2013 hoben die A-GmbH und die Klägerin den Kaufvertrag auf. In derselben Urkunde veräußerten die Gesellschafter der A-GmbH 94 % der Geschäftsanteile an die Holding-BV, die Muttergesellschaft der Klägerin, und 6 % an die Y-BV. Der Kaufvertrag über die Betriebsvorrichtungen wurde in derselben Urkunde ebenfalls zunächst aufgehoben und zu einem etwas geringeren Kaufpreis erneut abgeschlossen. Die Klägerin vermietete die Betriebsvorrichtungen anschließend an die A-GmbH, die diese an das Logistikunternehmen weitervermietete.
7. Am 27. Januar 2014 beantragte die Klägerin beim FA die Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheids vom 14. Oktober 2013. Das FA lehnte die Aufhebung durch Bescheid vom 10. Februar 2014 ab.

- 8 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte Erfolg. Nach Ansicht des Finanzgerichts (FG) wurde der ursprüngliche Kaufvertrag über das Gebäude auf fremdem Boden gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) rückgängig gemacht. Die Klägerin habe ihre Rechtsposition nicht im Sinne der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu den Weiterveräußerungsfällen "verwertet". Weder sei es zu einer Weiterveräußerung des Gebäudes gekommen noch sei der Verkauf der Anteile an der A-GmbH einer Weiterveräußerung des Gebäudes gleichzustellen. Bei einer Übertragung von weniger als 95 % der Anteile an der grundbesitzenden Kapitalgesellschaft liege ungeachtet der gesellschaftsrechtlichen Möglichkeit eines Gesellschafters, auf das weitere Schicksal des Grundstücks Einfluss zu nehmen, keine grunderwerbsteuerrechtlich relevante Verwertung der Rechtsposition vor. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 743 veröffentlicht.
- 9 Dagegen richtet sich die Revision des FA. Werde im Zusammenhang mit der Aufhebung eines Kaufvertrags über ein Grundstück dieses weiterveräußert, sei für die Anwendung des § 16 Abs. 1 GrEStG nach der Rechtsprechung des BFH entscheidend, ob für den früheren Erwerber trotz der Vertragsaufhebung die Möglichkeit der Verwertung einer aus dem "rückgängig gemachten" Erwerbsvorgang herzuleitenden Rechtsposition verblieben und der Verkäufer demzufolge nicht aus seinen Bindungen entlassen worden sei. Nutze der Ersterwerber die Rechtsposition im eigenen wirtschaftlichen Interesse im Zusammenhang mit einer Weiterveräußerung des Grundstücks oder um zu bestimmen, wer die Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft, der Veräußerin, erwerben dürfe, sei § 16 Abs. 1 GrEStG nicht anwendbar. Dabei sei nicht relevant, ob durch den zweiten Rechtsvorgang ein weiterer grunderwerbsteuerbarer Tatbestand verwirklicht werde.

- 10 Das FA beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Voraussetzungen für eine Rückgängigmachung des Erwerbsvorgangs nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG sind nicht erfüllt.
- 13 1. Wird ein Erwerbsvorgang rückgängig gemacht, bevor das Eigentum am Grundstück auf den Erwerber übergegangen ist, so wird auf Antrag die Steuer nicht festgesetzt oder die Steuerfestsetzung aufgehoben, wenn die Rückgängigmachung durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechts oder eines Wiederkaufsrechts innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuer stattfindet (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG).
- 14 a) "Rückgängig gemacht" ist ein Erwerbsvorgang, wenn über die zivilrechtliche Aufhebung des den Steuertatbestand erfüllenden Rechtsgeschäfts hinaus die Vertragspartner sich derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen haben, dass die Möglichkeit zur Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt (BFH-Urteil vom 5. September 2013 II R 9/12, BFHE 242, 177, BStBl II 2014, 588, Rz 11, m.w.N.).
- 15 b) Wird im Zusammenhang mit der Aufhebung eines Kaufvertrags über ein Grundstück dieses weiterveräußert, ist für die Anwendung des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG entscheidend, ob für den früheren Erwerber trotz der Vertragsaufhebung die Möglichkeit der Verwertung einer aus dem "rückgängig gemachten" Erwerbsvorgang herzuleitenden Rechtsposition verblieben und der Verkäufer demzufolge nicht aus seinen Bindungen entlassen war (BFH-Urteil in BFHE 242, 177, BStBl II 2014, 588, Rz 12).
- 16 c) Dem früheren Erwerber verbleibt die Möglichkeit der Verwertung einer aus dem "rückgängig gemachten" Erwerbsvorgang herzuleitenden Rechtsposition jedenfalls dann, wenn z.B. der Aufhebungs- und der Weiterveräußerungsvertrag in einer einzigen Urkunde zusammengefasst sind (BFH-Urteil in BFHE 242, 177, BStBl II 2014, 588, Rz 13). In diesem Fall hat er die rechtliche Möglichkeit, die Aufhebung des ursprünglichen Kaufvertrags zum anschließenden Erwerb des Grundstücks durch eine von ihm ausgewählte dritte Person zu nutzen. Denn der Veräußerer wird aus seiner Übereignungsverpflichtung gegenüber dem früheren Erwerber erst mit der Unterzeichnung des Vertrags durch alle Vertragsbeteiligten und damit erst in dem Augenblick entlassen, in dem er bereits wieder hinsichtlich der Übereignung des Grundstücks an den Zweiterwerber gebunden ist (BFH-Urteil in BFHE 242, 177, BStBl II 2014, 588, Rz 13).
- 17 d) Die Anwendung des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ist in einem solchen Fall jedoch nur dann ausgeschlossen, wenn der Ersterwerber eine ihm verbliebene Rechtsposition auch in seinem eigenen (wirtschaftlichen) Interesse verwertet hat. Eine Verwertung in diesem Sinne liegt vor, wenn die Einflussnahme des Ersterwerbers auf die Weiterveräußerung Ausfluss der ihm verbliebenen Rechtsposition ist (BFH-Urteil in BFHE 242, 177, BStBl II 2014, 588, Rz 14).

- 18 e) Dieselben Grundsätze wie bei der Weiterveräußerung gelten, wenn die Verkäuferin eine Gesellschaft ist, der Kaufvertrag rückgängig gemacht wird und in derselben Urkunde die Anteile an der Gesellschaft auf den Ersterwerber oder einen bzw. mehrere von diesem bestimmte Dritte übertragen werden.
- 19 In diesem Fall behält der Ersterwerber --wirtschaftlich gesehen-- den durch den ursprünglichen Kaufvertrag begründeten Zugriff auf das Grundstück, obwohl dieses nach der Rückgängigmachung des Kaufvertrags zivilrechtlich bei der Gesellschaft verbleibt. Erfolgen die Rückgängigmachung des Kaufvertrags und die anschließende Übertragung der Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft in einer Urkunde, nutzt der Ersterwerber seine Rechtsposition aus dem ursprünglichen Kaufvertrag, um zu bestimmen, wer die Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft erwerben darf. Stellt er damit sicher, dass er selbst oder ein von ihm bestimmter Dritter die Anteile erwerben kann, liegt darin eine die Anwendung des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ausschließende Verwertung der Rechtsposition aus dem ursprünglichen Kaufvertrag im eigenen wirtschaftlichen Interesse (BFH-Urteil in BFHE 242, 177, BStBl II 2014, 588, Rz 15). Entsprechendes gilt, wenn die Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft durch mehrere vom Ersterwerber des Grundstücks bestimmte Dritte erworben werden.
- 20 f) Der Erwerber verwertet seine Rechtsposition aus dem ursprünglichen Kaufvertrag nicht nur dann zu eigenen wirtschaftlichen Zwecken, wenn er Einfluss auf den späteren Weiterverkauf des Grundstücks ausübt. Es reicht vielmehr aus, wenn er durch seine Unterschrift unter den Vertrag über die Aufhebung des Grundstückskaufvertrags mit einer grundbesitzenden Gesellschaft bestimmen kann, wer die Anteile an dieser Gesellschaft erwerben darf. Entscheidend ist, ob der Erwerber sich oder einem oder mehreren Dritten einen maßgeblichen Einfluss auf die grundbesitzende Gesellschaft verschafft. Dies kann auch dann der Fall sein, wenn der Anteilserwerb nicht zu einem (weiteren) grunderwerbsteuerbaren Vorgang führt.
- 21 g) Die vorstehende Auffassung steht nicht im Widerspruch zu der vom FG zitierten Rechtsprechung, wonach eine nach § 1 Abs. 3 GrEStG steuerbare Anteilsvereinigung nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG in der Weise rückgängig gemacht werden kann, dass das Quantum von 95 % der Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft nach dem Rückeroberung unterschritten wird, und zwar auch dann, wenn nicht sämtliche zunächst übertragenen Anteile zurück übertragen wurden (vgl. BFH-Urteil vom 11. Juni 2013 II R 52/12, BFHE 241, 419, BStBl II 2013, 752, und für den Fall des § 1 Abs. 2a GrEStG BFH-Urteil vom 18. April 2012 II R 51/11, BFHE 236, 569, BStBl II 2013, 830). Auch in einem solchen Fall ist stets zu prüfen, ob die Voraussetzungen an einen den Anforderungen des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG genügenden, rechtlich und tatsächlich vollständigen Rückeroberung erfüllt sind, wenn die zurückübertragenen Anteile an Dritte weitergegeben werden (mangels Entscheidungserheblichkeit offen gelassen im BFH-Urteil in BFHE 241, 419, BStBl II 2013, 752, Rz 21).
- 22 2. Da das FG von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG sind nicht erfüllt. Es fehlt an einer tatsächlichen Rückgängigmachung des steuerbaren Erwerbsvorgangs.
- 23 Die Vertragsparteien haben den Kaufvertrag vom 29. August 2013 mit notariell beurkundetem Vertrag vom 17. Dezember 2013 rückwirkend aufgehoben. Zugleich haben die Muttergesellschaft der Klägerin zu 94 % und die im Konzern eingebundene Y-BV zu 6 % die Anteile an der A-GmbH erworben. Dabei hat die Klägerin ihre Rechtsposition aus dem Kaufvertrag dahingehend verwertet, dass sie mit ihrer Unterschrift unter den Vertrag den Erwerb von 100 % der Anteile durch die mit ihr im Konzern verbundenen Gesellschaften sicherstellte. Ihr Interesse ging nicht allein dahin, sich vom Vertrag vollständig zu lösen. Sie wollte das Gebäude auf fremdem Boden wirtschaftlich für ihre Muttergesellschaft sichern, und hat zugleich die auf dem Grundstück befindlichen Betriebsvorrichtungen erworben. Damit war sichergestellt, dass die Betriebsvorrichtungen weiter zusammen mit dem Gebäude an das Logistikunternehmen vermietet werden konnten. Unerheblich ist im Zusammenhang mit der Aufhebung des Kaufvertrags über das Gebäude auf fremdem Boden, dass der Erwerb der Anteile an der A-GmbH nicht zu einem grunderwerbsteuerbaren Erwerbsvorgang geführt hat.
- 24 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.