Urteil vom 05. September 2013, II R 9/12

Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs nach § 16 Abs. 1 GrEStG

BFH II. Senat

GrEStG § 16 Abs 1 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 23. Januar 2012, Az: 11 K 11002/08

Leitsätze

1. Werden die Aufhebung des ursprünglichen Kaufvertrags und die Weiterveräußerung des Grundstücks in einer einzigen Vertragsurkunde zusammengefasst, hat der Ersterwerber die Möglichkeit, die Aufhebung des ursprünglichen Kaufvertrags zum anschließenden Erwerb des Grundstücks durch eine von ihm ausgewählte dritte Person zu nutzen.

2. Dieselben Grundsätze gelten, wenn die Verkäuferin eine Gesellschaft ist, der Kaufvertrag aufgehoben wird und in derselben Urkunde die Anteile an der Gesellschaft auf den Ersterwerber oder einen von diesem bestimmten Dritten übertragen werden.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, wurde zusammen mit ihrer Schwestergesellschaft am 30. Oktober 2006 errichtet. An dem Stammkapital der Klägerin und der Schwestergesellschaft sind die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer jeweils zur Hälfte beteiligt.

2 Die Klägerin erwarb mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 30. Oktober 2006 von einer GbR ein mit einem Mietwohnhaus bebautes Grundstück zu einem Kaufpreis in Höhe von 1.800.000 €. Das Grundstück war der einzige Vermögensgegenstand der GbR.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Grunderwerbsteuer mit Bescheid vom 27. November 2006 auf 63.000 € fest.

4 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 13. Dezember 2006 hoben die Vertragsparteien den Grundstückskaufvertrag vom 30. Oktober 2006 rückwirkend auf. In derselben Urkunde veräußerten die Gesellschafter der GbR ihre Gesellschaftsanteile an die Klägerin und deren Schwestergesellschaft. Als Kaufpreis für die Übertragung der Gesellschaftsanteile vereinbarten die Vertragsparteien einen Gesamtkaufpreis in Höhe von 1.800.000 €. Im Zeitpunkt der Beurkundung war die Umschreibung im Grundbuch aufgrund der Auflassung vom 30. Oktober 2006 noch nicht erfolgt.

5 Den Antrag der Klägerin, den Grunderwerbsteuerbescheid vom 27. November 2006 nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) aufzuheben, lehnte das FA am 20. März 2007 ab. Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit der Begründung ab, der ursprüngliche Erwerbsvorgang sei nicht vollständig rückgängig gemacht worden. Die Übertragung der Gesellschaftsanteile stelle sich im Ergebnis als Übertragung des Grundstücks dar. Auf diese Weiterveräußerung habe die Klägerin Einfluss genommen und damit ihre aus dem Ersterwerb verbliebene Rechtsposition im eigenen wirtschaftlichen Interesse verwertet. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1296 veröffentlicht.

6 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin. Sie rügt die Verletzung des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG. Ihrer Ansicht nach habe die GbR nach Aufhebung des Kaufvertrags wieder frei über das Grundstück verfügen können. Es habe kein Austausch der Beteiligten auf der Käuferseite stattgefunden. Nicht das Grundstück, sondern nur die Gesellschaftsanteile an der GbR seien übertragen worden.

7 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und das FA unter Aufhebung der ablehnenden Verfügung vom 20. März 2007 und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 11. Dezember 2007 zu verpflichten, den Bescheid über Grunderwerbsteuer vom 27. November 2006 aufzuheben.

8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zutreffend hat das FG einen Anspruch der Klägerin auf Aufhebung des Bescheids aus § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG verneint.

10 1. Nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG wird eine Steuerfestsetzung auf Antrag aufgehoben, wenn ein Erwerbsvorgang vor dem Übergang des Eigentums am Grundstück auf den Erwerber durch Vereinbarung der Vertragspartner innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuer rückgängig gemacht wird.

11 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 (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. März 2003 II R 12/01, BFHE 202, 383, BStBl II 2003, 770; vom 21. Februar 2006 II R 60/04, BFH/NV 2006, 1700; vom 25. April 2007 II R 18/05, BFHE 217, 276, BStBl II 2007, 726; vom 14. November 2007 II R 1/06, BFH/NV 2008, 403; vom 6. Oktober 2010 II R 31/09, BFH/NV 2011, 306, und vom 28. März 2012 II R 42/11, BFH/NV 2012, 1486, Rz 22).

12 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 BFH/NV 2012, 1486, Rz 23, m.w.N.).

13 Dem früheren Erwerber verbleibt die Möglichkeit der Verwertung einer aus dem "rückgängig gemachten" Erwerbsvorgang herzuleitenden Rechtsposition jedenfalls dann, wenn der Aufhebungs- und der Weiterveräußerungsvertrag in einer einzigen Urkunde zusammengefasst sind (BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 1486, Rz 24). 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 BFH/NV 2012, 1486, Rz 24).

14 c) 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 (BFH-Urteile in BFHE 202, 383, BStBl II 2003, 770; in BFH/NV 2006, 1700, und vom 25. August 2010 II R 35/08, BFH/NV 2010, 2301). Eine Verwertung in diesem Sinne liegt vor, wenn die Einflussnahme des Ersterwerbers auf die Weiterveräußerung Ausfluss der ihm verbliebenen Rechtsposition ist (BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 2301).

15 d) 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 von diesem bestimmten Dritten übertragen werden. 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.

16 2. Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG einen Anspruch der Klägerin auf Aufhebung der Steuerfestsetzung für den Erwerbsvorgang vom 30. Oktober 2006 gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG zutreffend verneint.

17 Die Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG sind nicht erfüllt. Die Vertragsparteien haben mit notariell beurkundetem Vertrag vom 13. Dezember 2006 den Grundstückskaufvertrag vom 30. Oktober 2006 rückwirkend aufgehoben und zugleich die Anteile an der GbR auf die Klägerin und deren Schwestergesellschaft übertragen. Dabei hat die Klägerin ihre Rechtsposition aus dem Kaufvertrag dahingehend verwertet, dass sie mit ihrer Unterschrift unter den Vertrag den Erwerb der Anteile an der grundbesitzenden Personengesellschaft durch sie selbst und ihre Schwestergesellschaft sicherstellte. Ihr Interesse ging nicht allein dahin, sich vom Vertrag vollständig zu lösen. Vielmehr hat sie über die Beteiligung an der GbR ihren mittelbaren Einfluss auf das Grundstück behalten. Um sich das Grundstück wirtschaftlich über die Beteiligung am Gesamthandsvermögen zuzueignen, hat die Klägerin ihre ursprüngliche Rechtsposition aus dem Kaufvertrag verwertet. Das steht einer Rückgängigmachung des Erwerbsvorgangs i.S. des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG entgegen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de