Urteil vom 25. April 2023, II R 38/20

Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs bei einer Kapitalgesellschaft

ECLI:DE:BFH:2023:U.250423.IIR38.20.0

BFH II. Senat

GrEStG § 16 Abs 1 Nr 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 22. Oktober 2020, Az: 5 K 35/20

Leitsätze

1. Die tatsächliche und vollständige Rückgängigmachung im Sinne des § 16 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) setzt grundsätzlich die Löschung einer zugunsten des Ersterwerbers eingetragenen Auflassungsvormerkung voraus.

2. Die Anwendung des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ist allerdings nur dann ausgeschlossen, wenn der Ersterwerber bei der Rückgängigmachung des Grundstückserwerbs den aufgrund der Auflassungsvormerkung bestehenden Anschein einer Rechtsposition in seinem eigenen (wirtschaftlichen) Interesse verwertet hat.

3. Ist die Ersterwerberin eine Kapitalgesellschaft, muss sie sich die Interessen ihrer Gesellschafter beziehungsweise Geschäftsführer zurechnen lassen.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 22.10.2020 - 5 K 35/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) --eine GmbH-- wurde durch notariell beurkundeten Vertrag vom 05.07.2016 gegründet. Die beiden zu gleichen Teilen beteiligten Gesellschafter waren die F-GmbH und die E-GmbH. Gesellschafter der F-GmbH waren zu gleichen Teilen die Herren H und I. Gesellschafter der E-GmbH war Herr G. Dieser war ab Januar 2017 mittelbar über eine GmbH & Co. KG als deren alleiniger Kommanditist und Gesellschafter der Komplementär-GmbH an der E-GmbH beteiligt. Zu alleinvertretungsberechtigten und von den Beschränkungen des § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuchs befreiten Geschäftsführern der Klägerin waren die Herren G und H bestellt.

2 Die Klägerin erwarb als GmbH in Gründung mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 05.07.2016 Grundbesitz zu einem Kaufpreis in Höhe von 6.330.000 €. Zugunsten der Klägerin wurde eine Auflassungsvormerkung bewilligt und im Grundbuch am 15.07.2016 eingetragen. Mit Bescheid vom 25.08.2016 setzte das damals zuständige Finanzamt gegen die Klägerin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung Grunderwerbsteuer in Höhe von 379.800 € (6.330.000 € x 6 %) fest.

3 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 09.05.2017 schloss die Klägerin --vertreten durch ihre einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführer G und H-- mit der Verkäuferin auf ihre Kosten einen Vertrag über die Aufhebung des Grundstückskaufvertrags vom 05.07.2016. Unter § 2 des Aufhebungsvertrags wurde die seinerzeit erklärte Auflassung aufgehoben und die Verkäuferin verpflichtet, den bereits gezahlten Kaufpreis an die Klägerin zurückzuzahlen. Unter § 3 des Aufhebungsvertrags beantragten die Vertragsbeteiligten mit der Bewilligung der

Klägerin die Löschung der Auflassungsvormerkung. Unter § 6 des Aufhebungsvertrags wurde die Notarin beauftragt, den Aufhebungsvertrag dem Grundbuchamt und dem Finanzamt erst vorzulegen, sobald ihr die Rückzahlung des Kaufpreises an die Klägerin nachgewiesen worden sei. Eine Rückzahlung des Kaufpreises erfolgte trotz Anmahnungen der Klägerin nicht.

4 Mit notariell beurkundeten Kaufverträgen vom 29.06.2017 wurden die ursprünglich von der Klägerin erworbenen Grundstücke durch die Herren G und H von der ehemaligen Verkäuferin erworben. Der Kaufpreis betrug insgesamt 6.330.000 € und wurde seitens der Neuerwerber durch Zahlung unmittelbar an die Klägerin erbracht. Hinsichtlich dieser Grundstückserwerbe erfolgten --nicht streitgegenständliche-- Grunderwerbsteuerfestsetzungen.

5 Mit Schreiben vom 15.01.2018 wurde die Löschung der zugunsten der Klägerin eingetragenen Auflassungsvormerkung beim Grundbuchamt durch die Notarin beantragt. Die Löschung der Auflassungsvormerkung im Grundbuch erfolgte am 18.06.2018.

6 Am 09.06.2017 beantragte die Klägerin beim seinerzeit zuständigen Finanzamt die Aufhebung der Grunderwerbsteuerfestsetzung vom 25.08.2016 nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG). Mit Bescheid vom 15.11.2018 lehnte der nunmehr zuständige Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) die Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheids vom 25.08.2016 ab.

7 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren (Einspruchsentscheidung vom 09.12.2019) wies das Finanzgericht (FG) die Klage als unbegründet zurück. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 393 veröffentlicht.

8 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin. Sie vertritt die Auffassung, die Voraussetzungen für eine Aufhebung der Grunderwerbsteuerfestsetzung vom 25.08.2016 nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG lägen vor, da der Erwerbsvorgang binnen zwei Jahren rückgängig gemacht worden sei. Grund für die Rückgängigmachung sei unter anderem gewesen, dass die Klägerin nicht in der Lage gewesen sei, die für die intendierte Projektentwicklung nötige Finanzierung über Fremdkapital oder Eigenkapital durch die Gesellschafter aufzubringen.

9 Die Verkäuferin habe mit Abschluss des Aufhebungsvertrags vom 09.05.2017 wieder uneingeschränkt über ihre Grundstücke verfügen können. Sie sei in der Lage gewesen, bei Rückzahlung des Kaufpreises Zug um Zug gegebenenfalls im Wege eines abgekürzten Zahlungsweges die Löschung der Auflassungsvormerkung zu erreichen. Die Auflassungsvormerkung selbst habe keine Rechtswirkungen mehr entfaltet und der Klägerin keine verwertbare Rechtsposition vermittelt. Das Grundbuch sei ab Erteilung der Löschungsbewilligung unrichtig geworden. Die Verkäuferin hätte es jederzeit berichtigen lassen können, eine Mitwirkung der Klägerin sei dafür nicht erforderlich gewesen. Zudem habe die Klägerin weder tatsächlich an den Zweitverträgen mitgewirkt, noch daran mitwirken müssen.

10 Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und das FA unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 15.11.2018 und der Einspruchsentscheidung vom 09.12.2019 zu verpflichten, den Grunderwerbsteuerbescheid vom 25.08.2016 aufzuheben.

11 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für eine Aufhebung der Grunderwerbsteuerfestsetzung für den Grundstückserwerb vom 05.07.2016 nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG im Streitfall nicht erfüllt sind.

13 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.

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 (ständige Rechtsprechung, vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 05.09.2013 - II R 9/12, BFHE 242, 177, BStBl II 2014, 588, Rz 11 und vom 19.09.2018 - II R 10/16, BFHE 262, 465, BStBl II 2019, 176, Rz 14).

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 war (vgl. BFH-Urteile vom 05.09.2013 - II R 9/12, BFHE 242, 177, BStBl II 2014, 588, Rz 12 und vom 19.09.2018 - II R 10/16, BFHE 262, 465, BStBl II 2019, 176, Rz 15).

16 2. Die tatsächliche und vollständige Rückgängigmachung im Sinne des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG setzt grundsätzlich die Löschung einer zugunsten des Ersterwerbers eingetragenen Auflassungsvormerkung voraus.

17 a) Die Auflassungsvormerkung beeinträchtigt die Verkehrsfähigkeit eines Grundstücks unabhängig vom Fortbestand des zivilrechtlichen Übereignungsanspruchs (BFH-Urteil vom 01.07.2008 - II R 36/07, BFHE 220, 555, BStBl II 2008, 882, unter II.1.). Die Beeinträchtigung der Verkehrsfähigkeit entfällt erst dann, wenn der Erwerber des Grundstücks dem Veräußerer eine Löschungsbewilligung in grundbuchrechtlich gebotener Form erteilt hat und der Veräußerer im Verhältnis zum Erwerber darüber frei und ohne Einflussnahme seitens des Erwerbers verfügen kann (vgl. BFH-Urteil vom 01.07.2008 - II R 36/07, BFHE 220, 555, BStBl II 2008, 882, unter II.1.). Bis dahin geht von der eingetragenen Auflassungsvormerkung ein Rechtsschein aus, der dem Erwerber ermöglicht, auf die Weiterveräußerung Einfluss zu nehmen.

18 b) Ist die Löschungsbewilligung nach § 19 der Grundbuchordnung (GBO) zwar erteilt, der Antrag auf Löschung nach § 13 GBO jedoch --wie im Rechtsverkehr üblich-- schuldrechtlich noch von der Rückzahlung des ursprünglich gezahlten Kaufpreises abhängig, kann der ursprüngliche Veräußerer im Verhältnis zum Erwerber noch nicht frei über das Grundstück verfügen. Üblicherweise wird dies im Rechtsverkehr dadurch bewirkt, dass der Notar von beiden Vertragsparteien beauftragt wird, die Löschungsbewilligung für die Auflassungsvormerkung dem Grundbuchamt erst dann vorzulegen, wenn der Kaufpreis zurückgezahlt wurde. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, ob der Veräußerer das nach Erteilung der Löschungsbewilligung für die Auflassungsvormerkung unrichtige Grundbuch unter Missachtung dieser schuldrechtlichen Absprache berichtigen lassen könnte. Solange er dazu im Innenverhältnis nicht berechtigt ist und die Auflassungsvormerkung auch tatsächlich nicht löschen lässt, hat er seine ursprüngliche Rechtsposition noch nicht wiedererlangt. Umgekehrt kann der Erwerber, solange die Auflassungsvormerkung im Innenverhältnis schuldrechtlich zu Recht besteht und noch eingetragen ist, weiter Einfluss auf die Weiterveräußerung nehmen.

19 3. Die Anwendung des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ist allerdings nur dann ausgeschlossen, wenn der Ersterwerber nach der Rückgängigmachung des Erwerbsvorgangs die verbliebene Rechtsposition oder den Anschein der Rechtsposition auch in seinem eigenen (wirtschaftlichen) Interesse verwertet hat (vgl. BFH-Urteile vom 05.09.2013 - II R 9/12, BFHE 242, 177, BStBl II 2014, 588, Rz 14 und vom 19.09.2018 - II R 10/16, BFHE 262, 465, BStBl II 2019, 176, Rz 17).

20 a) Übt der Ersterwerber bei der erneuten Veräußerung eine ihm aus dem Erwerbsvorgang verbliebene Rechtsposition oder deren Anschein tatsächlich nicht aus (so z.B. bei der Benennung eines Ersatzkäufers allein aufgrund des Verlangens des Verkäufers, vgl. BFH-Urteil vom 06.10.2010 - II R 31/09) oder handelt der Ersterwerber insoweit im ausschließlichen Interesse eines Dritten, steht dies einer Rückgängigmachung nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG nicht entgegen. Handelt der Ersterwerber dagegen zumindest auch im eigenen Interesse, sind die Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG nicht erfüllt (vgl. BFH-Urteil vom 06.10.2010 - II R 31/09).

21 b) Eine Kapitalgesellschaft als Ersterwerberin muss sich dabei die Interessen der für sie handelnden Personen zurechnen lassen. Dies gilt nicht nur für das Handeln eines Alleingesellschafters (vgl. zur Zurechnung der Interessen des Alleingesellschafters BFH-Urteil vom 25.08.2010 - II R 35/08). Eine Verwertung im eigenen wirtschaftlichen Interesse liegt auch dann vor, wenn die Aufhebung des ursprünglichen Erwerbsvorgangs im Interesse des Geschäftsführers der Kapitalgesellschaft erfolgt (vgl. BFH-Urteil vom 21.02.2006 - II R 60/04, BFH/NV 2006, 1700).

22 c) Ob ein Ersterwerber die ihm verbliebene Rechtsposition oder deren Anschein auch im eigenen (wirtschaftlichen) Interesse verwertet hat, ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller Tatsachen festzustellen.

23 4. Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen ist das FG im Streitfall zutreffend davon ausgegangen, dass die Klägerin trotz Aufhebung des ursprünglichen Kaufvertrags und Erteilung der Löschungsbewilligung für die eingetragene Auflassungsvormerkung Einfluss auf die Weiterveräußerung nehmen konnte und diese Einflussmöglichkeit auch in ihrem eigenen (wirtschaftlichen) Interesse verwertet hat. Diese tatsächliche Würdigung ist möglich, verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze und bindet daher den Senat im Revisionsverfahren (§ 118 Abs. 2 FGO; vgl. BFH-Urteil vom 20.10.2021 - XI R 19/20, Rz 41).

24 a) Im Zeitpunkt des Erwerbs der Grundstücke durch die Herren G und H am 29.06.2017 war zugunsten der Klägerin noch die Auflassungsvormerkung aus dem ursprünglichen Kaufvertrag im Grundbuch eingetragen. Sie vermittelte zumindest den Rechtsschein, dass der Klägerin weiterhin ein Übereignungsanspruch zustand. Damit konnte die Klägerin Einfluss auf die Weiterveräußerung nehmen. Die bereits erteilte Löschungsbewilligung steht --entgegen der Auffassung der Klägerin-- dem nicht entgegen, denn die Veräußerin durfte im Verhältnis zur Klägerin bis zur Rückzahlung des Kaufpreises davon keinen Gebrauch machen. Die Rückzahlung des Kaufpreises an die Klägerin war zum Zeitpunkt des Erwerbs des Grundstücks durch G und H jedoch noch nicht erfolgt. Sie wurde erst nach dem Abschluss des Kaufvertrags vom 29.06.2017 von den Neuwerbern G und H im abgekürzten Zahlungsweg durch die Zahlung des Kaufpreises an die Klägerin erbracht. Erst zu diesem Zeitpunkt waren die schuldrechtlichen Voraussetzungen für die Löschung der Auflassungsvormerkung erfüllt.

25 b) Die Klägerin hat den Anschein der ihr verbliebenen Rechtsposition aufgrund der noch nicht gelöschten Auflassungsvormerkung auch im eigenen wirtschaftlichen Interesse verwertet. Das FG ist rechtsfehlerfrei zu dem Ergebnis gelangt, dass die Veräußerung der Grundstücke an die Geschäftsführer und mittelbaren Gesellschafter der Klägerin letztlich der Verwirklichung des von der Klägerin betriebenen Bauprojekts diente. Diesbezüglich muss sich die Klägerin als Kapitalgesellschaft das Handeln ihrer Geschäftsführer zurechnen lassen.

26 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de