Urteil vom 25. April 2023, II R 19/20

Leistungen Dritter als grunderwerbsteuerrechtliche Gegenleistung

ECLI:DE:BFH:2023:U.250423.IIR19.20.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 1 Nr 1, GrEStG § 1 Abs 3, GrEStG § 8 Abs 1, GrEStG § 8 Abs 2 S 1 Nr 1, GrEStG § 9 Abs 1 Nr 1, GrEStG § 9 Abs 2 Nr 4, BGB § 133, BGB § 157

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 17. Juni 2020, Az: 5 K 2191/15

Leitsätze

1. Zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer gehören bei der Veräußerung eines Grundstücks an eine Gesellschaft nach § 9 Abs. 2 Nr. 4 des Grunderwerbsteuergesetzes auch Leistungen eines Dritten an den Grundstücksveräußerer für den Erwerb von Anteilen an der künftig grundbesitzenden Gesellschaft, wenn der Hauptzweck dieser Leistungen darin besteht, den Grundstücksveräußerer zur Übertragung des Grundstücks an die Gesellschaft zu veranlassen.

2. Es liegt grunderwerbsteuerrechtlich keine Doppelbesteuerung vor, da es sich bei dem Grundstücks- und Anteilserwerb um verschiedene Erwerbsvorgänge handelt.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 17.06.2020 - 5 K 2191/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) firmierte im Streitjahr 2014 als GmbH. Die A-GmbH erwarb mit Vertrag vom 22.12.2014 alle Anteile der Klägerin. Mit Vertrag ebenfalls vom 22.12.2014 (Übertragungsvertrag) übertrug die A-GmbH das Eigentum an der Gewerbeimmobilie (Objekt B) an die Klägerin. Die Vertragsparteien gingen übereinstimmend von einem Grundstückswert in Höhe von 42.200.000 € aus (vgl. Präambel Buchst. A des Übertragungsvertrags). Für die Übertragung stand der A-GmbH gegenüber der Klägerin ein Zahlungsanspruch in Höhe von 6.330.000 € zu, der sofort fällig war (vgl. Präambel Buchst. C und Ziff. 7.1 des Übertragungsvertrags). Die A-GmbH stundete den fälligen Zahlungsanspruch als verzinsliches Darlehen nach Maßgabe eines Gesellschafterdarlehensvertrags (vgl. Ziff. 8 des Übertragungsvertrags). In Höhe von 35.870.000 €, was dem Differenzbetrag zwischen dem Grundstückswert und dem vereinbarten Zahlungsanspruch entsprach, erfolgte die Übertragung als freiwillige Zuzahlung in die freie Kapitalrücklage der Klägerin (vgl. Präambel Buchst. D und Ziff. 7.2 des Übertragungsvertrags).

2 Dem Übertragungsvertrag vorangegangen war am 08.12.2014 der Abschluss eines Anteilskauf- und Übertragungsvertrags (Anteilskaufvertrag) in Bezug auf die Anteile der Klägerin zwischen der A-GmbH als Verkäuferin sowie der C-AG und der D-GmbH jeweils als Käuferinnen. Die Käuferinnen beabsichtigten, das Objekt B zu erwerben (Ziff. 1 des Anteilskaufvertrags). Die Vertragsbeteiligten gingen von einem Grundstückswert in Höhe von 42.200.000 € aus (Ziff. 4.1 des Anteilskaufvertrags). Sie vereinbarten, dass die A-GmbH an die C-AG 94,9 % der noch zu erwerbenden Anteile an der Klägerin für einen Kaufpreis von 34.064.355 € verkauft und abtritt. Im Hinblick

auf die verbleibenden 5,1 % der Anteile an der Klägerin vereinbarte die A-GmbH mit der D-GmbH die Abtretung für einen Kaufpreis von 1.830.645 €. Die Abtretung der Gesellschaftsanteile sollte aufschiebend bedingt sein durch die Zahlung des Kaufpreises und den Eintritt der Vollzugsbedingungen (Ziff. 2 i.V.m. Ziff. 5, 7, 8 des Anteilskaufvertrags). Diese Vereinbarungen verlangten unter anderem, dass die Klägerin als Eigentümerin des Objekts B im Grundbuch eingetragen war oder zumindest der Notar bestätige, dass die Eintragung beantragt war und dieser keine Hindernisse entgegenstanden. Darüber hinaus veräußerte die A-GmbH der C-AG ihren Rückzahlungsanspruch aus dem noch zu gewährenden Gesellschafterdarlehen an die Klägerin in Höhe von 6.330.000 €. Nach Ziff. 3 des Anteilskaufvertrags erfolgte die Umstrukturierung auf Wunsch der C-AG und der D-GmbH. Dafür hatten die C-AG und die D-GmbH einen "Umstrukturierungsbeitrag" zur Deckung der anfallenden Grunderwerbsteuer und anderer Kosten zu erbringen (Ziff. 5.2 des Anteilskaufvertrags). Sofern der Anteilskaufvertrag nicht vollzogen oder rückabgewickelt würde, verpflichtete sich die A-GmbH, die Grundstücksübertragung rückabzuwickeln und entsprechende Anträge auf Aufhebung der Grunderwerbsteuerfestsetzung zu stellen. Ein nicht verbrauchter Umstrukturierungsbeitrag sollte erstattet werden (Ziff. 3 des Anteilskaufvertrags).

3 In der Präambel Buchst. E des Übertragungsvertrags des Objekts B auf die Klägerin wurde auf den Abschluss des Anteilskaufvertrags am 08.12.2014 hingewiesen und zusätzlich angeführt, dass die Anteile an einem im Anteilskaufvertrag näher bestimmten Vollzugstag übergehen sollten.

4 Mit Bescheid vom 20.04.2015 setzte das damals zuständige Finanzamt gegen die Klägerin für den Erwerb des Objekts B von der A-GmbH vom 22.12.2014 Grunderwerbsteuer in Höhe von 2.532.000 € fest. In den Erläuterungen zum Bescheid wurde ausgeführt, dass neben dem Kaufpreis in Höhe von 6.330.000 € ein Betrag in Höhe von 35.870.000 € als Gegenleistung zu berücksichtigen sei, weil es sich dabei um eine Leistung der C-AG und D-GmbH im Sinne des § 9 Abs. 2 Nr. 4 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) handele.

5 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren (Einspruchsentscheidung vom 10.11.2015) wies das Finanzgericht (FG) die Klage gegen den mittlerweile zuständig gewordenen Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) als unbegründet zurück. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1435 veröffentlicht.

6 Mit ihrer Revision macht die Klägerin eine Verletzung von § 9 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG geltend. Die C-AG und die D-GmbH hätten mit der Zahlung des Anteilskaufpreises ausschließlich den Erwerb der Anteile an der Klägerin, nicht hingegen die Übertragung des Objekts B auf die Klägerin bezweckt.

7 In Bezug auf den Verkauf des Objekts B an die Klägerin sei es grunderwerbsteuerrechtlich nicht notwendig gewesen, dass der Kaufpreis dem vollen Wert des Grundstücks entsprochen habe. Der Gesetzgeber habe die Übertragung eines Grundstücks zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis nicht unterbunden. Der niedrigere Kaufpreis werde durch die mittels Grundstückseinbringung und Dotation in die Kapitalrücklage der Klägerin erfolgte Werterhöhung der Anteile ausgeglichen, die der Verkäuferin des Grundstücks, der A-GmbH, als Anteilseignerin der Klägerin zu Gute gekommen sei. Zwar sei der Zweck der Transaktionen gewesen, dass die C-AG und die D-GmbH die Anteile der Klägerin erwerben würden. Die Kaufpreiszahlung für das Grundstück sei aber vor dem Zeitpunkt der Kaufpreiszahlung für die Anteile erfolgt; es habe keine Sicherheit gegeben, dass das Grundstück nur dann übertragen würde, wenn auch die Anteile übertragen würden.

8 Die Auslegung der beiden Verträge durch das FG entspreche weder dem objektiven Geschehen noch dem subjektiven Willen der Klägerin. Aus den beiden Verträgen ergäben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass das Grundstück zu dem Zweck übertragen worden sei, später eine Übertragung der Anteile der Klägerin durchzuführen. Die Klägerin habe zwar grundbesitzend sein sollen. An einer finalen Verknüpfung zwischen der Grundstücksübertragung und dem Anteilserwerb habe es aber gefehlt. Ein Interesse an der Grundstücksübertragung auf die Klägerin habe nur mittelbar und insoweit bestanden, als dass die Klägerin in Bezug auf den Verkauf ihrer Anteile eine grundbesitzende Gesellschaft sein sollte. Der Vollzug des Übertragungsvertrags in Bezug auf das Objekt B habe auch ohne die Zahlung des Anteilskaufpreises erfolgen sollen.

9 Die Rückabwicklungspflicht der Grundstücksübertragung einschließlich des Antrags auf Aufhebung der Grunderwerbsteuerfestsetzung für den Fall eines Scheiterns des Anteilskaufvertrags habe nur in Zusammenhang mit dem Umstrukturierungsbeitrag gestanden. Würden die Anteilskaufpreise als Gegenleistung für die Übertragung des Grundstücks auf die Klägerin angesehen, würden sie im Ergebnis doppelt der Grunderwerbsteuer unterliegen, falls die Anteilsübertragung grunderwerbsteuerbar wäre. Die Grundstücksübertragung und der Anteilskauf seien zivilrechtlich eigenständige Rechtsvorgänge. Hieran ändere auch die zeitliche Abfolge der Vertragsschlüsse nichts.

10 Die Voraussetzungen für eine Bemessung der Steuer nach dem Grundbesitzwert (§ 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 2 GrEStG) lägen ebenfalls nicht vor. Der vereinbarte Kaufpreis stelle eine Gegenleistung dar, auch wenn er deutlich unter dem Verkehrswert des Objekts B liege. Es sei kein derartiges Missverhältnis gegeben, dass von einem lediglich symbolischen Kaufpreis auszugehen sei.

11 Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung sowie die Einspruchsentscheidung vom 10.11.2015 aufzuheben und den Grunderwerbsteuerbescheid vom 20.04.2015 dahingehend zu ändern, dass die Grunderwerbsteuer auf 379.800 € festgesetzt wird.

12 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Entscheidung des FG, dass auch der von der C-AG und D-GmbH an die A-GmbH gezahlte Betrag in Höhe von 35.870.000 € gemäß § 9 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG eine Gegenleistung für die Übertragung des Objekts B von der A-GmbH auf die Klägerin darstellt, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

14 1. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer unter anderem ein Kaufvertrag, der den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstücks begründet. Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG die Gegenleistung für das Grundstück.

15 a) Bei einem Grundstückskauf gilt nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG als Gegenleistung der Kaufpreis. Zum Kaufpreis gehört alles, was der Käufer vereinbarungsgemäß an den Verkäufer leisten muss, um den Kaufgegenstand zu erhalten (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10.05.2017 - II R 16/14, BFHE 258, 92, BStBl II 2017, 964, Rz 9). Auch ein im Verhältnis zum Grundstückswert niedriger Kaufpreis kann als Gegenleistung nach § 8 Abs. 1 GrEStG anzusehen sein. Von einem rein "symbolischen" Kaufpreis, bei dem § 8 Abs. 1 GrEStG nicht herangezogen wird, sondern sich die Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 GrEStG bestimmt, kann nur gesprochen werden, wenn der vereinbarte Kaufpreis in einem krassen Missverhältnis zu dem Grundstückswert steht (vgl. BFH-Urteil vom 07.12.1994 - II R 9/92, BFHE 176, 456, BStBl II 1995, 268, unter II.1.b). Ein rein symbolischer Kaufpreis ist nicht anzunehmen, wenn besondere Umstände vorliegen, aus denen sich die Ernsthaftigkeit der Kaufpreisvereinbarung ergibt (vgl. BFH-Beschluss vom 02.11.2010 - II B 61/10, Rz 8).

16 b) Gemäß § 9 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG gehören zur Gegenleistung auch Leistungen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstücks dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überlässt. Die Leistung des Dritten muss demnach in ihrem Hauptzweck darauf gerichtet sein, dass der Verkäufer das Grundstück dem Erwerber überlässt (BFH-Urteil vom 18.09.1985 - II R 168/82, BFH/NV 1986, 698, unter 2.). Der finale Bezug ist weder aus der Sicht des Veräußerers als Leistungsempfänger noch aus der Sicht des Erwerbers zu beurteilen. Die Zweckrichtung einer Leistung ist vielmehr aus der Sicht des Leistenden (das heißt eines Dritten) zu bestimmen. Das Interesse, das der Dritte mit seiner auf Überlassung des Grundstücks an den Erwerber gerichteten Leistung verfolgt, muss nicht in der Förderung (gleichgerichteter) Interessen des Erwerbers bestehen, sondern kann ausschließlich auf die eigene Person bezogen sein (BFH-Beschluss vom 22.10.2003 - II B 158/02, BFH/NV 2004, 228, unter II.1.).

17 c) Für die Bestimmung der Gegenleistung ist nicht maßgebend, was die Vertragschließenden als Gegenleistung für das Grundstück bezeichnen, sondern zu welchen Leistungen sie sich tatsächlich verpflichtet haben. Die Auslegung von Verträgen und Willenserklärungen gehört zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, das heißt jedenfalls möglich ist. Das Revisionsgericht prüft, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet und die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (vgl. BFH-Urteil vom 05.12.2019 - II R 37/18, BFHE 267, 524, BStBl II 2020, 236, Rz 15).

18 2. Nach diesen Maßstäben hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass als

Gegenleistung für die Übertragung des Objekts B an die Klägerin neben dem im Übertragungsvertrag vom 22.12.2014 vereinbarten Zahlungsanspruch in Höhe von 6.330.000 € gemäß § 9 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG der von der C-AG und der D-GmbH an die A-GmbH gezahlte Betrag in Höhe von zumindest 35.870.000 € in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuerfestsetzung einzubeziehen ist. Das FG ist bei der Auslegung des Anteilskaufvertrags und des Übertragungsvertrags zu dem Schluss gelangt, dass Hauptzweck sämtlicher Leistungen der C-AG und der D-GmbH an die A-GmbH gewesen sei, die A-GmbH zu veranlassen, das Eigentum am Objekt B auf die Klägerin zu übertragen. Diese Auslegung ist möglich. Sie verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze und bindet daher den BFH nach § 118 Abs. 2 FGO. Die Klägerin hat keine durchgreifenden Gründe vorgebracht, die eine andere Würdigung im Streitfall als zwingend erscheinen lassen.

19 a) Wie das FG zutreffend ausführt, ergibt sich bereits aus Ziff. 1 des Anteilskaufvertrags, dass die C-AG und die D-GmbH ein Immobilienportfolio erwerben wollten, zu dem unter anderem das Objekt B gehörte. Schon im Anteilskaufvertrag hatten die Vertragsparteien den Grundstückswert für das Objekt B mit 42.200.000 € festgelegt. In der Präambel Buchst. E des Übertragungsvertrags wurde dann auch auf den Abschluss des Anteilskaufvertrags am 08.12.2014 hingewiesen. Dem Vorbringen der Klägerin, mit der Zahlung des Anteilskaufpreises hätten die C-AG und die D-GmbH lediglich den Erwerb der Anteile der grundbesitzenden A-GmbH an der Klägerin und nicht die Übertragung des Grundstücks auf die Klägerin bezweckt, ist entgegenzuhalten, dass die Klägerin zum Zeitpunkt des Abschlusses des Anteilskaufvertrags noch nicht grundbesitzend war und die C-AG sowie die D-GmbH deshalb sehr wohl das Anliegen hatten, dass die Klägerin das Objekt B übertragen erhält.

20 b) Auch die Würdigung des FG, der Hauptzweck der Zahlung der C-AG und der D-GmbH an die A-GmbH für die Anteile an der Klägerin sei in der Übertragung des Objekts B auf die Klägerin zu sehen, verstößt bei der Zusammenschau des Anteilskaufvertrags und des Übertragungsvertrags nicht gegen Denkgesetze, sondern ist vertretbar. Sie wird --entgegen der Ansicht der Klägerin-- zudem von dem Argument getragen, dass für den Fall des Scheiterns des Anteilskaufvertrags eine Pflicht zur Rückabwicklung der Grundstücksübertragung einschließlich eines Antrags auf Aufhebung der Grunderwerbsteuerfestsetzung bestanden hat. Die Verpflichtung der Vertragsparteien zur Zahlung des Umstrukturierungsbeitrags, der insbesondere auch die durch die Übertragung des Grundstücks auf die Klägerin anfallende Grunderwerbsteuer abdecken sollte, ist ein weiteres Indiz für das durchschlagende Interesse der C-AG und der D-GmbH an der Übertragung des Grundstücks auf die Klägerin.

21 c) Nicht entscheidungserheblich ist entgegen der Auffassung der Klägerin, dass als Gegenleistung für einen Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 1 GrEStG auch ein ernsthaft vereinbarter Kaufpreis anerkannt werden kann, der unter dem Verkehrswert des übertragenen Grundstücks liegt (vgl. auch BFH-Beschluss vom 26.02.2003 - II B 54/02, BFHE 201, 326, BStBl II 2003, 483, im Tatbestand und unter II.1. der Entscheidungsgründe). In der zu der Frage eines symbolischen Kaufpreises ergangenen BFH-Rechtsprechung (vgl. unter II.1.a) geht es um die Frage, ob ein vereinbarter Kaufpreis Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nach § 8 Abs. 1 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG sein kann. Das betrifft hier den Zahlungsanspruch zwischen der A-GmbH und der Klägerin in Höhe von 6.330.000 €. Dessen Anerkennung als Gegenleistung ist aber unstreitig. Streitig ist lediglich die Frage, ob Zahlungen Dritter --der C-AG und der D-GmbH-- nach § 9 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG zur Gegenleistung gehören. Dabei kommt es jedoch nicht auf das Verhältnis der Höhe der Zahlungen zu dem Wert des Grundstücks, sondern darauf an, zu welchem Zweck die Dritten die Leistung erbringen.

22 d) Die Würdigung des FG missachtet auch nicht die zivilrechtliche Selbständigkeit des Anteilskaufvertrags und des Übertragungsvertrags. Die in die Bemessungsgrundlage für die Übertragung eines Grundstücks einzubeziehende Leistung eines Dritten nach § 9 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG muss sich nicht aus dem Übertragungsvertrag selbst, sondern kann sich --wie im Streitfall-- auch aus einer anderen vertraglichen Vereinbarung --hier dem Anteilskaufvertrag-- ergeben. Die zeitliche Abfolge der Vertragsschlüsse --zunächst der Anteilskaufvertrag und im Anschluss der Übertragungsvertrag-- ist --entgegen der Auffassung der Klägerin-- ein weiteres Indiz für die Richtigkeit der finanzgerichtlichen Auslegung.

23 e) Anders als die Klägerin meint, kommt es nicht darauf an, dass die A-GmbH aufgrund ihrer kontinuierlichen Beteiligung an der Klägerin das Objekt B nur für eine Gegenleistung in Höhe von 15 % seines Verkehrswerts übertragen habe. Dies würde lediglich ein Motiv der A-GmbH als Verkäuferin darstellen. Im Rahmen der Bestimmung der Gegenleistung nach § 9 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG kommt es aber nicht auf die Motivation der Verkäuferin, sondern nur auf die der C-AG und der D-GmbH als Dritte an.

24 f) Es liegt entgegen dem Vorbringen der Klägerin auch keine unzulässige Doppelbesteuerung vor. Die Besteuerung der Übertragung des Grundstücks (Objekt B) von der A-GmbH auf die Klägerin nach § 1 Abs. 1 GrEStG und die

Übertragung der Anteile an der Klägerin von der A-GmbH auf die D-GmbH und C-AG nach § 1 Abs. 3 GrEStG --wenn der Anteilserwerb steuerbar wäre-- stehen eigenständig nebeneinander, sodass die jeweiligen Gegenleistungen im Sinne des § 8 GrEStG gesondert zu ermitteln wären.

25 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de