

Urteil vom 05. September 2013, II R 16/12

Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs nach § 16 Abs. 1 GrEStG

BFH II. Senat

GrEStG § 16 Abs 1 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 01. März 2011, Az: 11 K 11060/07

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. Ist dem Ersterwerber das weitere Schicksal des Grundstücks gleichgültig, hindert die Benennung des Dritten als Ersatzkäufer nicht die Anwendung des § 16 GrEStG.
3. Ob die Benennung des Ersatzkäufers auf Verlangen des Verkäufers oder im eigenen (wirtschaftlichen) Interesse des Ersterwerbers erfolgt ist, ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller Tatsachen festzustellen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) nahm mit notarieller Urkunde vom 4. Oktober 2005 ein Angebot zum Erwerb zweier mit einem Lebensmittelmarkt zu bebauender Grundstücke zu einem Kaufpreis in Höhe von insgesamt 1.825.000 € an. Zuvor, am 23. September 2005, hatte die Verkäuferin einer noch zu gründenden, in Luxemburg ansässigen Tochtergesellschaft der Klägerin ein gleichlautendes Angebot unterbreitet.
- 2 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 2. Dezember 2005 hoben die Verkäuferin und die Klägerin den Grundstückskaufvertrag auf. In derselben Urkunde verkaufte die Verkäuferin dieselben Grundstücke zu demselben Kaufpreis an eine in Luxemburg ansässige Gesellschaft (Zweiterwerberin). Die Zweiterwerberin ist die Tochtergesellschaft einer ebenfalls in Luxemburg ansässigen Holding-Gesellschaft, an der verschiedene Investoren, u.a. der Gesellschafter-Geschäftsführer der Klägerin, beteiligt sind. Die Vertragsparteien vereinbarten die Übertragung einer von der Klägerin im Auftrag der Zweiterwerberin am 30. November 2005 geleisteten Anzahlung in Höhe von 194.000 € auf das Notaranderkonto des neuen Erwerbs. Das Grundstückseigentum war am 2. Dezember 2005 noch nicht auf die Klägerin übergegangen.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheid vom 3. April 2006 die Grunderwerbsteuer gegen die Klägerin ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 1.825.000 € auf 63.875 € fest. Dagegen legte die Klägerin mit der Begründung, der Kaufvertrag sei rückgängig gemacht worden und die Festsetzung daher nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) aufzuheben, Einspruch ein. Der Einspruch blieb erfolglos.
- 4 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit der Begründung ab, die Voraussetzungen, die die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) an die Anwendung des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG stelle, seien im Streitfall nicht erfüllt. Die Klägerin habe bei Aufhebung des alten und Abschluss des neuen Kaufvertrags in einer Urkunde ihre Rechtsposition aus dem ursprünglichen Erwerb im eigenen wirtschaftlichen Interesse verwertet. Sie habe einen Ersatzkäufer benennen müssen, um die mit der Nichterfüllung des Vertrags verbundenen wirtschaftlichen, finanziellen und sonstigen Folgen für ihr Unternehmen zu vermeiden. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1297 veröffentlicht.

- 5 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG. Die Zusammenfassung des Aufhebungsvertrags und des neuen Kaufvertrags in einer Urkunde stelle zwar ein gewichtiges Indiz für eine verbleibende Einflussmöglichkeit des Ersterwerbers dar. Dieses Indiz könne aber durch Zeugenaussagen entkräftet werden. Durch Vernehmung des für die Verkäuferin handelnden Geschäftsführers und des Notars könne nachgewiesen werden, dass sie, die Klägerin, kein Interesse an der Weiterveräußerung der Immobilien gehabt habe. Ihr Interesse habe aus finanziellen Gründen allein der Aufhebung des Vertrags gegolten. Die Verkäuferin habe der Aufhebung aber nur unter gleichzeitiger Benennung eines Ersatzkäufers zugestimmt.
- 6 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung sowie den Grunderwerbsteuerbescheid vom 2. Juni 2006 und die Einspruchsentscheidung vom 14. Februar 2007 aufzuheben.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat auf der Grundlage der von ihm getroffenen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) zu Unrecht angenommen, die Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG seien nicht erfüllt.
- 9 1. Nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG wird die Steuerfestsetzung auf Antrag u.a. dann 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.
- 10 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-Urteile 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).
- 11 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.).
- 12 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).
- 13 c) Die Anwendung des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ist 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. In diesem Fall sind die Interessen Dritter an der Weiterveräußerung unbeachtlich (BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 1486, Rz 25, m.w.N.).
- 14 Ist Ersterwerber eine Kapitalgesellschaft, so muss sie sich in diesem Zusammenhang die Interessen derjenigen Person(en) zurechnen lassen, die bei der Ausübung der Rechtsposition der Kapitalgesellschaft aus dem

ursprünglichen Kaufvertrag gehandelt hat/haben (BFH-Urteile in BFH/NV 2006, 1700, und vom 25. August 2010 II R 35/08, BFH/NV 2010, 2301, Rz 24). Der Kapitalgesellschaft zuzurechnen sind auch die (wirtschaftlichen) Interessen ihres Alleingeschafters, und zwar unabhängig davon, ob es sich hierbei um eine natürliche oder eine juristische Person handelt; denn der Alleingeschafter kann maßgeblichen Einfluss auf die Angelegenheiten der Kapitalgesellschaft nehmen (BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 2301, Rz 24).

- 15** Ist dem Ersterwerber das weitere Schicksal des Grundstücks indes gleichgültig, so hindert die Benennung des Dritten als Ersatzkäufer nicht die Anwendung des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG (BFH-Urteile vom 4. Dezember 1985 II R 171/84, BFHE 145, 448, BStBl II 1986, 271, und in BFH/NV 2011, 306). Das gilt insbesondere dann, wenn der Eigentümer des Grundstücks dieses auf jeden Fall verkaufen will und daher von dem Käufer die Benennung eines Ersatzkäufers verlangt (BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 306). Ob die Benennung des Ersatzkäufers auf Verlangen des Verkäufers oder im eigenen (wirtschaftlichen) Interesse des Ersterwerbers erfolgt ist, ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller Tatsachen festzustellen. Den Steuerschuldner trifft hier eine erhöhte Pflicht zur Mitwirkung an der Aufklärung des Sachverhalts; er trägt auch die Feststellungslast (objektive Beweislast) dafür, dass die tatsächlichen Voraussetzungen der von ihm begehrten Nichtfestsetzung der Steuer oder Aufhebung der Steuerfestsetzung nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG erfüllt sind (BFH-Beschluss vom 24. April 1985 II B 28/84, BFHE 143, 499, BStBl II 1985, 520, und in BFHE 145, 448, BStBl II 1986, 271).
- 16** 2. Das FG hat aus den von ihm getroffenen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) zu Unrecht geschlossen, die Klägerin habe durch die Benennung eines Ersatzkäufers ihre Rechtsposition aus dem ursprünglich geschlossenen Kaufvertrag zu eigenen wirtschaftlichen Zwecken verwertet. Das Ziel, den Kaufvertrag nicht erfüllen zu müssen, um die mit der Nichterfüllung des Vertrags verbundenen wirtschaftlichen, finanziellen und sonstigen Folgen für ihr Unternehmen zu vermeiden, begründet kein der Anwendbarkeit des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG entgegenstehendes eigenes (wirtschaftliches) Interesse der Klägerin an der Weiterveräußerung des Grundbesitzes (vgl. auch BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 306). Die Vorentscheidung war daher aufzuheben.
- 17** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat zu Unrecht noch nicht geprüft, ob die Klägerin oder ihr Gesellschafter-Geschäftsführer über das von ihr verfolgte Ziel hinaus, den Kaufvertrag nicht erfüllen zu müssen, ein eigenes (wirtschaftliches) Interesse daran hatte, dass die Verkäuferin die Grundstücke an die Zweiterwerberin (und nicht an einen beliebigen Dritten) weiterveräußerte. Der BFH kann dies nicht abschließend beurteilen, weil es an den dazu erforderlichen tatsächlichen Feststellungen des FG fehlt.
- 18** Bei der vom FG nachzuholenden Gesamtwürdigung aller Tatsachen wird einerseits zu berücksichtigen sein, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer der Klägerin an der Holding-Gesellschaft beteiligt war, deren Tochtergesellschaft die Zweiterwerberin war, und dass die Zweiterwerberin die Klägerin bereits vor Abschluss des Vertrags vom 2. Dezember 2005 mit der Leistung einer Anzahlung beauftragt hatte. Ferner wird zu beachten sein, dass die Klägerin und die Zweiterwerberin beim Abschluss der Verträge vom 2. Dezember 2005 durch denselben Bevollmächtigten vertreten wurden und die von vornherein bestehende Absicht, dass eine Luxemburger Gesellschaft die Grundstücke erwerben sollte, tatsächlich verwirklicht wurde.
- 19** Andererseits wird festzustellen sein, wie die Verhandlungen der Klägerin mit der Verkäuferin über die Rückgängigmachung des Kaufvertrags abgelaufen sind, insbesondere ob die Klägerin zunächst ernsthaft mit dem Wunsch nach einer Vertragsaufhebung ohne Stellung eines Ersatzkäufers an die Verkäuferin herangetreten ist und erst auf Verlangen der Verkäuferin einen Ersatzkäufer gesucht hat oder ob sie von sich aus die Zweiterwerberin als Ersatzkäuferin angeboten hat. Ferner wird in diesem Zusammenhang zu klären sein, ob der Aufhebungsvertrag und der Weiterveräußerungsvertrag vom 2. Dezember 2005 auf Betreiben der Klägerin oder der Verkäuferin in einer Urkunde zusammengefasst wurden.
- 20** Soweit es sich dabei um die Feststellung von Sachverhalten mit Auslandsbezug handelt, richten sich die Mitwirkungspflichten der Klägerin nach § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 der Abgabenordnung.
- 21** 4. Da die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen wurde, bedurfte es keiner Entscheidung über die von der Klägerin erhobenen Verfahrensrügen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de