

**Titel:**

**Kaufpreisminderung im Grunderwerbsteuerrecht**

**Normenketten:**

AO § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2

GrEStG § 16 Abs. 3 Nr. 1

**Leitsätze:**

**Kaufpreisminderung im Grunderwerbsteuerrecht kein steuerlich rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO**

1. § 16 GrEStG ist keine Steuerbefreiungs-, sondern eine "sonst gesetzlich zugelassene" besondere Korrekturvorschrift i. S. d. § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2d AO über Aufhebung oder Änderung einer Grunderwerbsteuerfestsetzung. § 16 GrEStG lässt mithin die Anwendbarkeit der allgemeinen Korrekturvorschriften der §§ 172 ff. AO auf die Grunderwerbsteuer unberührt. (redaktioneller Leitsatz)

2. Die nachträgliche Aufhebung von Grunderwerbsteuerbescheiden nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO setzt voraus, dass das grunderwerbsteuerrechtliche Rechtsgeschäft von Anfang an unwirksam war oder nachträglich durch Anfechtung unwirksam geworden ist. (redaktioneller Leitsatz)

3. Die Ausübung von vertraglichen oder gesetzlichen Gestaltungsrechten (Rücktritt oder Wandlung) stellt hingegen kein Ereignis mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit dar; ebenso ist kein Fall des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO gegeben, wenn die Gegenleistung durch den Abschluss einer Vergleichsvereinbarung innerhalb von zwei Jahren nach Kaufvertragsschluss herabgesetzt wird. Wird der Kaufpreis innerhalb von zwei Jahren nach der Steuerentstehung herabgesetzt, ist die Korrektur des Grunderwerbsteuerbescheides vielmehr nur gem. § 16 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG möglich. (redaktioneller Leitsatz)

**Schlagworte:**

Steuerbescheid, Grunderwerbsteuer

**Rechtsmittelinstanzen:**

BFH München, Urteil vom 22.07.2020 – II R 15/18

BFH München vom -- – II R 15/18

**Weiterführende Hinweise:**

„Revision zugelassen“

**Fundstellen:**

StEd 2018, 502

EFG 2018, 1461

ErbStB 2018, 329

BeckRS 2018, 11946

LSK 2018, 11946

**Tenor**

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision wird zugelassen.

**Tatbestand**

I.

1

Die Beteiligten streiten, ob die Voraussetzungen für die Änderung eines Grunderwerbsteuerbescheides gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) im Streitfall vorliegen.

## 2

Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 7. August 2007 erwarb die Klägerin Grundvermögen in A zum Kaufpreis von 49.547.500 €. Der Kaufpreis war am 31. August 2007 in voller Höhe zur Zahlung fällig. Die Klägerin war verpflichtet, einen Kaufpreisteil i.H.v. 2.160.000 € auf ein Notartreuhandkonto als Einbehalt für den in die Wertkalkulation einbezogenen, aber noch nicht abgeschlossenen Mietvertrag Meier zu bezahlen. Dieser Kaufpreisteil sollte erst dann an den Verkäufer ausbezahlt werden, wenn der Verkäufer der Klägerin den Abschluss eines Mietvertrages mit der Firma Meier oder mit einem Dritten über eine Mindestlaufzeit von 10 Jahren zu einer Mindestnettojahresmiete von insgesamt 216.000 € vermittelt hätte. Einen Kaufpreisteil i.H.v. 360.000 € hatte die Klägerin auf ein Notartreuhandkonto als Einbehalt für den in die Wertkalkulation einbezogenen, aber nicht überzuleitenden Mietvertrag Müller zu bezahlen. Dieser Kaufpreisanteil sollte erst dann an den Verkäufer ausbezahlt werden, wenn der Verkäufer der Klägerin den Abschluss von Mietverträgen mit einer Mindestlaufzeit von fünf Jahren zu einer Mindestnettojahresmiete von insgesamt 72.000 € vermittelt hätte. Einen weiteren Kaufpreisteil i.H.v. 1.093.500 € hatte die Klägerin auf ein Notartreuhandkonto als Einbehalt für Nebenkosten zu bezahlen, welcher einem Nebenkostenvolumen von 437.400 € p.a. über eine Laufzeit von 2,5 Jahren entsprach. Dieser Kaufpreisteil sollte ab Besitzübergang unter bestimmten Voraussetzungen in monatlichen Raten von 36.450 € an die Klägerin ausbezahlt werden. Nach Ablauf von 2,5 Jahren hatte der Notar den auf dem Notaranderkonto verbleibenden Restbetrag an den Verkäufer auszuzahlen.

## 3

Ferner verpflichtete sich die Klägerin, die aufgrund des vom Grundstücksverkäufer mit einem Dritten abgeschlossenen Vorerwerbvertrages anfallende Grunderwerbsteuer i.H.v. 1.452.500 € zu bezahlen, sowie die dem Verkäufer im Zusammenhang mit der Erstellung von Due-Diligence-Berichten entstehenden Kosten anteilig zu erstatten.

## 4

Mit Bescheid vom 11. September 2007 setzte das beklagte Finanzamt (FA) die Grunderwerbsteuer gegen die Klägerin mit 3,5% aus einer Gegenleistung von 51.000.000 € (Kaufpreis 49.547.500 € zzgl. Grunderwerbsteuer Vorerwerb 1.453.500 €) auf 1.785.000 € fest. Der Bescheid erging gem. § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

## 5

Nachdem die Klägerin dem FA mit Schreiben vom 25. Oktober 2007 mitgeteilt hatte, dass sie dem Verkäufer die Kosten der Due-Diligence mit einem Betrag von 84.795,39 € erstatten werde, setzte das FA mit gem. § 164 Abs. 2 AO geändertem Bescheid vom 15. November 2007 die Grunderwerbsteuer auf 1.787.967 € (3,5% der Gegenleistung von nunmehr 51.084.795 €) herauf. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben.

## 6

Mit Schreiben vom 13. September 2012 beantragte die Klägerin eine Änderung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 25. Oktober 2007 gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Zur Begründung trug sie vor, der Grundstückskaufpreis sei nachträglich gemindert worden. Verkäufer und Klägerin hätten im Rahmen der Vertragsverhandlungen vereinbart, dass der Verkäufer nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages weitere Grundstücksteile vermieten bzw. die Laufzeit von kurzfristig auslaufenden Mietverträgen verlängern oder neue Mietverträge abschließen sollte. Zur Absicherung der Klägerin sei deshalb ein Teilbetrag i.H.v. insgesamt 3.613.500 € auf ein Notaranderkonto überwiesen worden, um den, sollte es dem Verkäufer nicht gelingen, die vorgenannten Mietverträge abzuschließen, der Kaufpreis reduziert werden sollte. Nachdem es dem Verkäufer in der Folgezeit nur in geringem Umfang gelungen sei, weitere Mietverträge abzuschließen, habe es nachfolgend zwischen dem Verkäufer und der Klägerin Streitigkeiten hinsichtlich der Voraussetzungen der Auskehrung des hinterlegten Kaufpreises gegeben. Am 24. Februar 2009 sei ein notariell beurkundeter Vergleich geschlossen worden. Danach seien im Februar 2009 insgesamt 2.113.499,72 € des auf dem Notaranderkonto hinterlegten Kaufpreises an die Klägerin zurückbezahlt worden. Diese Kaufpreisminderung i.H.v. 2.113.499,72 € sei gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO als rückwirkendes Ereignis steuermindernd zu berücksichtigen.

## 7

Mit Verwaltungsakt vom 11. Oktober 2012 lehnte das FA den Antrag der Klägerin auf Änderung des Grunderwerbsteuerbescheides gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ab. Erfolge die Minderung des

Kaufpreises - wie im Streitfall - aufgrund eines vertraglich vereinbarten Minderungsrechts, so stelle dies kein rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar, denn die nachträgliche Änderung des Kaufpreises aufgrund des am 24. Februar 2009 abgeschlossenen Vergleichs lasse den ursprünglich entstandenen Steueranspruch unberührt. In diesem Fall komme nur eine Änderung des Grunderwerbsteuerbescheides gem. § 16 Abs. 3 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) in Betracht. Ein Antrag auf Änderung des Steuerbescheides nach § 16 GrEStG müsse jedoch innerhalb der Festsetzungsfrist gestellt werden, da die Änderung einer Steuerfestsetzung nach Ablauf der Festsetzungsfrist nicht mehr zulässig sei (§ 169 AO). Im Streitfall habe die Festsetzungsfrist gem. § 170 Abs. 1 AO mit Ablauf des Jahres 2007 zu laufen begonnen. Gem. § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO betrage die Festsetzungsfrist vier Jahre, habe also mit Ablauf des Jahres 2011 geendet. Die Vorschrift des § 16 Abs. 4 GrEStG führe im Streitfall nicht zu einer Hemmung der Frist, da die Kaufpreisminderung bereits im Jahre 2009, also innerhalb der Festsetzungsfrist verwirklicht worden sei. Die Klägerin habe den Antrag auf Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides aber erst im Jahr 2012 und damit verspätet gestellt.

## 8

Am 29. Oktober 2012 legte die Klägerin gegen die Ablehnung ihres Antrags auf Änderung des Grunderwerbsteuerbescheides Einspruch ein. Sie stimmte der Auffassung der Beklagten zu, dass der gem. § 16 Abs. 1 Satz 1 GrEStG erforderliche Antrag auf Änderung der Grunderwerbsteuerfestsetzung gem. § 16 Abs. 3 GrEStG nur innerhalb der Festsetzungsfrist bis Ende des Jahres 2011 hätte gestellt werden können. Am Antrag auf Änderung des Grunderwerbsteuerbescheides gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO hielt sie jedoch fest.

## 9

Mit Einspruchsentscheidung vom 16. April 2013 wies das FA den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück.

## 10

Zur Begründung der Klage vom 17. Mai 2013 trägt die Klägerin im Wesentlichen vor, die Vereinbarung vom 24. Februar 2009 stelle ein rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar. Die Vergleichsvereinbarung vom 24. Februar 2009 sei ein sachverhaltsänderndes Ereignis. Erst am 24. Februar 2009 habe festgestanden, dass die vom Verkäufer garantierten Mieteinnahmen nicht erzielt werden konnten und daher Teile des Kaufpreises zurückzuzahlen waren. Die endgültige Höhe des Kaufpreises sei daher erst mit der Vereinbarung vom 24. Februar 2009 bestimmt worden. Damit sei der Kaufpreis als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer für die Vergangenheit geändert worden. Die Klägerin verweist auf das Urteil des Bundesfinanzhofs –BFH vom 6. März 2007 IX R 51/04 (BFH/NV 2007, 1456).

## 11

Die Klägerin beantragt,

unter Aufhebung des Verwaltungsaktes vom 11. Oktober 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. April 2013 das FA zu verpflichten, die Grunderwerbsteuer auf 1.713.995 € herabzusetzen.

## 12

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

## 13

Das FA ist der Ansicht, es habe den Antrag auf Änderung des Grunderwerbsteuerbescheides gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu Recht abgelehnt. Die von der Klägerin angeführte BFH-Entscheidung sei nicht einschlägig. Diese sei zur Einkommensteuer ergangen. Im Streitfall bestimme sich die Beurteilung des rückwirkenden Ereignisses aber allein nach dem Grunderwerbsteuerrecht. Die im Vergleich vom 24. Februar 2009 vereinbarte Kaufpreisminderung stelle kein Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar, welches im Streitfall steuerliche Wirkung für die Vergangenheit habe, da sich mit Abschluss der Vergleichsvereinbarung der in der Kaufurkunde wirksam vereinbarte und verwirklichte Sachverhalt nicht rückwirkend geändert habe. Vielmehr hätten die Vertragsparteien mit dem Vergleichsabschluss von ihrem Gestaltungsrecht Gebrauch gemacht, die entsprechende Vereinbarung sei erst mit Unterzeichnung wirksam geworden und entfalte lediglich für die Zukunft Wirkung.

## 14

Wegen der weiteren Einzelheiten wird gem. § 105 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Grunderwerbsteuer- bzw. Rechtsbehelfsakte des FA, die Gerichtsakte sowie die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 11. April 2018 Bezug genommen.

## **Entscheidungsgründe**

II.

**15**

1. Die Klage ist unbegründet.

**16**

Zu Recht hat das FA die Änderung des Grunderwerbsteuerbescheides abgelehnt. Die Klägerin kann sich nicht mit Erfolg auf das Vorliegen der Voraussetzungen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO berufen.

**17**

a) Wird die Gegenleistung für das Grundstück innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuer herabgesetzt, so wird die Steuer gem. § 16 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG auf Antrag entsprechend niedriger festgesetzt. Der gem. § 16 GrEStG erforderliche Antrag ist innerhalb der Festsetzungsfrist zu stellen. Ein nach Ablauf der Festsetzungsfrist gestellter Antrag ist unzulässig.

**18**

Gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist ein Steuerbescheid zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis). Zu den rückwirkenden Ereignissen zählen alle rechtlich bedeutsamen Vorgänge, aber auch tatsächliche Lebensvorgänge, die steuerlich - ungeachtet der zivilrechtlichen Wirkungen - in der Weise Rückwirkung entfalten, dass nunmehr der veränderte anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Ob einer nachträglichen Änderung des Sachverhalts rückwirkende steuerliche Bedeutung zukommt, bestimmt sich allein nach dem jeweils einschlägigen materiellen Recht (BFH-Beschluss vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BStBl II 1993, 897; BFH-Urteile vom 13. September 2000 X R 148/97, BStBl II 2001, 641 und vom 10. Dezember 2008 II R 55/07, BStBl II 2009, 473). In den Fällen des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Ereignis eintritt.

**19**

§ 16 GrEStG ist keine Steuerbefreiungs-, sondern eine „sonst gesetzlich zugelassene“ besondere Korrekturvorschrift i.S.d. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2d AO über Aufhebung oder Änderung einer Grunderwerbsteuerfestsetzung. § 16 GrEStG lässt mithin die Anwendbarkeit der allgemeinen Korrekturvorschriften der §§ 172 ff AO auf die GrESt unberührt (vgl. Loose in Boruttau, GrEStG, 18. Auflage, § 16 Rz. 12). Das Nebeneinander des § 16 GrEStG und der §§ 172 AO ist deshalb bedeutsam, weil § 16 GrEStG nicht auf alle fehlgeschlagenen Erwerbsvorgänge Anwendung finden kann. So fehlt es an dem von § 16 GrEStG tatbestandlich vorausgesetzten Erwerbsvorgang, wenn ein Rechtsgeschäft kraft wirksamer Anfechtung als von Anfang an nichtig anzusehen ist. In diesem Fall bestimmen sich die Rechtsfolgen im Hinblick auf die Änderung der GrESt nicht nach § 16 GrEStG, sondern ausschließlich nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

**20**

b) Der Abschluss des notariell beurkundeten Vergleichs vom 24. Februar 2009, aufgrund dessen 2.114.499,72 € des Kaufpreises an die Klägerin zurückgezahlt worden sind, stellt im Streitfall kein Ereignis mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar.

**21**

Wird die Gegenleistung - wie im Streitfall - durch den Abschluss einer Vergleichsvereinbarung innerhalb von zwei Jahren nach Kaufvertragsschluss herabgesetzt, so stellt diese Vereinbarung nach Ansicht des Senats kein steuerlich rückwirkendes Ereignis i.S.d. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar. So setzt die nachträgliche Aufhebung von Grunderwerbsteuerbescheiden nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO voraus, dass das Grunderwerbsteuerrechtliche Rechtsgeschäft von Anfang an unwirksam war oder nachträglich durch Anfechtung unwirksam geworden ist (Loose in Tipke/Kruse, SO/FGO, § 175 AO Rz. 35 am Ende). Die Ausübung von vertraglichen oder gesetzlichen Gestaltungsrechten (Rücktritt oder Wandlung) stellt hingegen kein Ereignis mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit dar (vgl. Loose in Tipke/Kruse, SO/FGO, § 175 AO Rz 35 am Ende, Loose in Boruttau, GrEStG, 18. Auflage, § 16 Rz. 13; Sächs FG 8 K

1441/08, UVR 2010, 263). Nichts anderes kann nach Ansicht des Senats gelten, wenn - wie im Streitfall - die nachträgliche Änderung des Grunderwerbsteuerbescheides nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO wegen einer Kaufpreisminderung begehrt wird. Auch in diesem Fall ist nach Ansicht des Senats eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO nicht möglich, denn auch die Ausübung des Gestaltungsrechts der Minderung ist kein Ereignis, das auf den Zeitpunkt des Grundstückserwerbs zurückwirkt (vgl. hierzu auch BFH-Beschluss vom 22. Juli 1987 II B 45/87, BFH/NV 1988, 783). Zwar ist im Streitfall der Grundstückskaufpreis mit Abschluss der Vergleichsvereinbarung im Ergebnis um 2.113.499,72 € gemindert worden, jedoch entfaltet diese Vereinbarung ihre Wirkung lediglich für die Zukunft. Wird der Kaufpreis innerhalb von zwei Jahren nach der Steuerentstehung herabgesetzt, ist die Korrektur des Grunderwerbsteuerbescheides vielmehr nur gem. § 16 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG möglich. Die Änderung des Grunderwerbsteuerbescheides gem. § 16 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG, dessen Voraussetzungen hier unstrittig erfüllt waren, ist im Streitfall jedoch daran gescheitert, dass es die Klägerin versäumt hat, den nach § 16 GrEStG erforderlichen Antrag auf Herabsetzung der Grunderwerbsteuer innerhalb der Festsetzungsfrist zu stellen.

## **22**

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

## **23**

3. Die Revision wird zugelassen, weil zu der Frage, ob die Herabsetzung des Kaufpreises innerhalb der Zweijahresfrist des § 16 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO darstellt, bislang keine bundesgerichtliche Rechtsprechung besteht (§ 115 Abs. 1 und 2 Nr. 1 und 2 FGO).