FG München, Urteil v. 17.07.2023 – 4 K 1269/22

Titel:

Grunderwerbsteuer bei Rückgängigmachung des Erwerbsvorgangs

Normenketten:

GrEStG § 1 Abs. 3 Nr. 1
GrEStG § 16 Abs. 2 Nr. 1
GrEStG § 16 Abs. 5

Leitsätze:

1. § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG ist über den Wortlaut hinaus auch anwendbar, wenn auf einen steuerbaren Erwerb durch Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG ein Rückerwerb folgt, der zwar für sich nicht steuerbar ist, der aber bewirkt, dass das für die Steuerbarkeit der Anteilsvereinigung maßgebende Quantum von 95 % unterschritten wird. (redaktioneller Leitsatz)
2. Wird der Vertrag über die Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs, der zu einer – bestandskräftig der Grunderwerbsteuer unterworfenen – Anteilsvereinigung im Sinne von § 1 Abs. 3 GrEStG geführt hatte, seinerseits rückgängig gemacht, liegt darin keine Rückgängigmachung im Sinne von § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG, sondern ein (erneuter) Erwerbsvorgang. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Grunderwerbsteuer, Bescheid, Aufhebung, Einspruch, Ablehnung, Frist, Vertrag, Aktien, Steuerfestsetzung, Vergleich, Erwerb, Vereinigung, Beurteilung, Grunderwerbsteuerbescheid, Anteilsvereinigung, Rückgängigmachung, Rückerwerb, Steuerbarkeit, Erwerbsvorgang, Revision

Rechtsmittelinstanz:

BFH München, Urteil vom 07.05.2025 – II R 26/23

Fundstellen:

EFG 2024, 64
ErbStB 2024, 349
StEd 2023, 764
LSK 2023, 33081

Tatbestand

I.

1
Streitig ist, ob das beklagte Finanzamt (FA) den Antrag, die Grunderwerbsteuerfestsetzung gem. § 16 Abs. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) aufzuheben, zu Recht abgelehnt hat.

2
An der Y AG mit Sitz und Grundbesitz in München waren zunächst die Klägerin (eine GmbH) i.H.v. 94,9 % sowie die X GmbH i.H.v. 5,1 % beteiligt.

3
Die Klägerin als Erwerberin und die X GmbH als Veräußerin schlossen am 20.12.2011 einen Aktienkauf- und Abtretungsvertrag über 3.213 Aktien (= 5,1 %) der Y AG. Der Kaufpreis betrug 1.754.298 EUR. Durch den Kauf vereinigten sich in der Hand der Klägerin 100 % der Anteile an der Y AG. Die Anzeige des Erwerbsvorgangs ging am 31. Januar 2012 beim FA ein.

4
Mit Aktienrückkauf- und Rückabtretungsvertrag vom 10.10.2012 wurde der Aktienkauf- und Abtretungsvertrag vom 20.12.2011 rückabgewickelt, so dass die X GmbH wieder 3.213 Aktien (5,1 %) der Y AG hielt.

5

Mit Bescheid vom 8.4.2013 setzte das FA gegen die Klägerin für den gem. § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG steuerpflichtigen Erwerb mit Vertrag vom 20.12.2011 aus einer Bemessungsgrundlage i.H.v. 63.082.000 EUR Grunderwerbsteuer i.H.v. 2.207.870 EUR fest.

6
Den Antrag auf Aufhebung der für den Erwerb vom 20.12.2011 festgesetzten Grunderwerbsteuer gem. § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG lehnte das FA wegen der Nichteinhaltung der Anzeigefrist gem. § 16 Abs. 5 GrEStG ab. Der Grunderwerbsteuerbescheid ist bestandskräftig. Die Ablehnung des Antrags auf Aufhebung der Grunderwerbsteuer ist nicht mehr anfechtbar.

7
Mit Vertrag vom 8.4.2014 machten die Klägerin und die X GmbH den Aktienrückkauf- und Rückabtretungsvertrag vom 10.10.2012 mit sofortiger Wirkung rückgängig.

8
Mit Schreiben vom 14.4.2014 zeigte die Klägerin dem FA die Rückgängigmachung des Vertrags vom 10.10.2012 mit Vertrag vom 8.4.2014 an.

9
Mit Bescheid vom 27.5.2016 setzte das FA für den Erwerb mit Vertrag vom 8.4.2014 gegen die Klägerin aus einer Bemessungsgrundlage i.H.v. 63.082.000 EUR Grunderwerbsteuer i.H.v. 2.207.870 EUR fest.

10
Hiergegen legte die Klägerin mit Schreiben vom 15.6.2016 Einspruch ein. Der Bescheid sei gem. § 16 Abs. 2 GrEStG aufzuheben. Mit Vertrag vom 8.4.2014 sei der Erwerb vom 10.10.2012 innerhalb der Frist des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG rückabgewickelt worden.

11
Nachdem das zuständige Feststellungsfinanzamt den Grundbesitzwert für das Grundstück der Y AG mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 8.4.2014 i.H.v. 76.451.221 EUR festgestellt hatte, setzte das FA mit gem. § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geändertem Bescheid vom 4.1.2011 die Grunderwerbsteuer für den Erwerb der Klägerin mit Vertrag vom 8.4.2014 auf 2.675.792 EUR herauf.

12
Den Einspruch gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 27.5.2016 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 4.1.2019 wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 31.5.2022 als unbegründet zurück.

13
Zur Begründung der fristgerecht eingereichten Klage trägt die Klägerin u.a. Folgendes vor: Die Voraussetzungen des § 16 Abs. 2 GrEStG seien im Streitfall erfüllt. Der Erwerbsvorgang mit Vertrag vom 10.10.2012 (Ersterwerb der X GmbH) sei mit Vertrag vom 8.4.2014 rückabgewickelt worden. Der Bezug zum Vertrag vom 20.12.2011 sei in diesem Zusammenhang irrelevant. Nur weil der vorausgegangene Ersterwerb der X GmbH vorgelegen habe, habe es zu dessen Rückabwicklung mit Vertrag vom 8.4.2014 kommen können. Unstreitig sei durch die Vollziehung des Vertrages vom 08.04.2014 der ursprüngliche Zustand, der nach dem ersten Vertrag vom 20.12.2011 bestanden habe, wiederhergestellt worden. Wirtschaftlich habe sich an der Situation, wie sie nach dem Vertrag vom 20.12.2011 bestanden habe nichts geändert. Bei rein wirtschaftlicher Betrachtung sei die Erhebung der Grunderwerbsteuer auf den Vorgang vom 08.04.2014 eine Doppelerhebung, da der (fiktive) Übergang des im Eigentum der Y AG stehenden Grundbesitzes bereits im Rahmen des Aktienkauf- und Abtretungsvertrages vom 20.12.2011 besteuert worden sei. Im Streitfall sei es unbillig, denselben Vorgang doppelt zu erfassen und die Grunderwerbsteuer in doppelter Höhe zu festzusetzen. Durch § 1 Abs. 2 a GrEStG solle vermieden werden, dass Grundstücke zunächst in eine Gesellschaft eingebracht würden, um dann die Gesellschaftsanteile grunderwerbsteuerfrei übertragen zu können. Im vorliegenden Fall sei durch den streitgegenständlichen Vertrag vom 08.04.2014 wirtschaftlich gesehen nur der ursprüngliche Zustand vom 20.12.2011 wiederhergestellt worden. Ein Bedürfnis, diesen bereits besteuerten Vorgang nochmals zu besteuern bestünde nicht. Auch sei zur Wahrung des Zweckes des § 16 GrEStG, nämlich insbes. „verunglückte“ Grundstücksgeschäfte vor einer Belastung mit Grunderwerbsteuer zu bewahren, eine großzügige Auslegung geboten.

Die Klägerin beantragt,

den Grunderwerbsteuerbescheid vom 27.5.2016 in Gestalt des Grunderwerbsteueränderungsbescheides vom 4.1.2019 sowie in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31.5.2022 aufzuheben, hilfsweise die Revision zuzulassen.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

14
Zur Begründung führt das FA im Wesentlichen Folgendes aus: Der Bescheid sei rechtmäßig. Die Klägerin verkenne, dass bei der Beurteilung des Streitfalles auch der erste Erwerbsvorgang mit Vertrag vom 20.12.2011 zu berücksichtigen sei. Dieser Vertrag sei mit Aktienkauf- und -Rückabtretungsvertrag vom 10.10.2012 vollständig rückabgewickelt worden. Der Vertrag vom 10.10.2012 sei als Rückabwicklungsvertrag und nicht als Erwerbsvorgang zu werten. Der nachfolgende Vertrag vom 8.4.2014 führe zur erneuten Anteilsvereinigung in der Hand der Klägerin und löse einen grunderwerbsteuerbaren und -steuerpflichtigen Vorgang aus. Für die Nichtanwendung des § 16 Abs. 2 GrEStG im Streitfall spräche auch der Vergleich des Streitfalles mit dem hypothetischen Fall, in dem die Anzeige der ersten Anteilsvereinigung ordnungsgemäß erfolgt sei. In diesem Fall wäre die Besteuerung der ersten Anteilsvereinigung infolge der ersten Rückübertragung zweifellos nach § 16 GrEStG aufzuheben gewesen, da im Gegensatz zum Streitfall, die Aufhebung nicht nach § 16 Abs. 5 GrEStG gehindert wäre. Würde nun die Rückübertragung rückgängig gemacht und diese Rückübertragung ebenfalls gem. § 16 GrEStG von der Besteuerung ausgenommen, so würde dies zu dem Ergebnis führen, dass der gesamte Vorgang nicht mit Grunderwerbsteuer belastet wäre, obwohl im Ergebnis eine Anteilsvereinigung i.S.d. § 1 Abs. 3 GrEStG stattgefunden habe.

15
Wegen der weiteren Einzelheiten wird nach § 105 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Grunderwerbsteuerakte des FA sowie die Gerichtsakten nebst Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 17. Juli 2023 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

16
1. Die Klage ist unbegründet. Zu Recht hat das FA den Antrag der Klägerin, den streitgegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid gem. § 16 GrEStG aufzuheben, abgelehnt.

17
a) Zu Recht ist das FA davon ausgegangen, dass es durch den streitgegenständlichen Aktienrückkauf- und Rückabtretungsvertrag vom 8.4.2014 zu einer nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG steuerbaren und steuerpflichtigen Vereinigung von 100 % der Anteile an der Y AG in der Hand der Klägerin gekommen ist.

18
aa) Gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung unterliegt der Grunderwerbsteuer u.a. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile einer grundbesitzenden Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers vereinigt werden, soweit eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG nicht in Betracht kommt. Gegenstand der Besteuerung ist in diesem Fall nicht der Anteilserwerb als solcher, sondern die durch ihn begründete Zuordnung von mindestens 95 % der Anteile in einer Hand. Derjenige, in dessen Hand sich die Anteile vereinigen, wird so behandelt, als habe er die Grundstücke von der Gesellschaft erworben, deren Anteile sich in seiner Hand vereinigen (vgl. Meßbacher-Hönsch in Boruttau, 19. Auflage 2019, § 1 Rn. 942; Urteil des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 03.03.2015 II R 30/13, BStBl II 2015, 777 m.w.N.).

19
bb) Durch die Rückgängigmachung des Aktienrückkauf- und Rückabtretungsvertrages vom 10.10.2012 sind die von der GmbH gehaltenen 5,1 % der Anteile an der Y AG an die Klägerin zurückgefallen, die nunmehr wieder i.H.v. von 100 % an der Y AG beteiligt war.

20
b) Nach Ansicht des Senats sind die Voraussetzungen des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG im Streitfall nicht erfüllt.

21
aa) Erwirbt der Veräußerer das Eigentum an dem veräußerten Grundstück zurück, so wird auf Antrag sowohl für den Rückerwerb als auch für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang die Steuer nicht festgesetzt oder die Steuerfestsetzung aufgehoben, wenn u.a. der Rückerwerb innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuer für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang stattfindet (§ 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG). Wie sich mittelbar aus § 16 Abs. 5 GrEStG ergibt, ist die Vorschrift über ihren Wortlaut hinaus auch auf Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 2, 2a und 3 GrEStG anwendbar (BFH-Urteil vom 11.6.2013 II R 52/12, BStBl II 2013, 752). Die Vorschrift ist auch einschlägig, wenn auf einen steuerbaren Erwerb durch Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG ein Rückerwerb folgt, der zwar für sich nicht steuerbar ist, der aber bewirkt, dass das für die Steuerbarkeit der Anteilsvereinigung maßgebende Quantum von 95 % unterschritten wird (BFH-Urteil vom 11.6.2013 II R 52/12, BStBl II 2013, 752). Der umgekehrte Fall (fehlende Steuerbarkeit des ersten Erwerbs, Steuerbarkeit des Rückerwerbs) ist bisher nicht entschieden (BFH-Urteil vom 20.2.2019 II R 27/16, BStBl II 2019, 559).

22
bb) Nach Ansicht des Senats stellt der Erwerb von 5,1 % der Anteile an der Y AG mit Vertrag vom 10.10.2012 bereits keinen vorausgegangenen Erwerbsvorgang i.S.d. § 16 Abs. 2 GrEStG, sondern die Rückgängigmachung des Erwerbsvorgangs vom 20.12.2011 und damit einen Rückerwerb i.S.d. § 16 Abs. 2 GrEStG dar. Demzufolge handelt es sich bei der im Vertrag vom 8.4.2014 vorgenommenen Rückgängigmachung des Vertrages vom 10.10.2012, die dazu geführt hat, dass sich in der Hand der Klägerin wiederum 100 % der Anteile an der Y AG vereinen, um einen (erneuten) Erwerbsvorgang. Anders als die Klägerin meint, ist in die Betrachtung des Streitfalles auch der erste Erwerb der Klägerin im Vertrag vom 20.12.2011 mit einzubeziehen. Folgte man der Auffassung der Klägerin, so wäre, bei sonst gleichem Sachverhalt – jedoch die gem. §§ 18, 19 GrEStG fristgerechte Anzeige des Erwerbsvorgangs unterstellt – der gesamte Vorgang nicht mit Grunderwerbsteuer belastet, obwohl im Ergebnis eine gem. § 1 Abs. 3 GrEStG steuerpflichtige Vereinigung von 100 % der Anteile an der Y AG in der Hand der Klägerin stattgefunden hätte. Die Besteuerung des ersten Erwerbsvorgangs der Klägerin mit Vertrag vom 20.12.2011 wäre – dessen fristgerechte Anzeige vorausgesetzt – wegen der Rückgängigmachung dieses Erwerbsvorgangs mit Vertrag vom 10.10.2012 gem. § 16 Abs. 5 GrEStG aufzuheben. Würde man mit der Klägerin die Rückgängigmachung dieses Erwerbsvorgangs mit Vertrag vom 10.10.2012 zugleich als erneuten Erwerbsvorgang gem. § 16 Abs. 2 GrEStG werten, so wäre gem. § 16 Abs. 5 GrEStG die Steuer für den mit Abschluss des Aufhebungsvertrags vom 8.4.2014 verwirklichten Erwerbsvorgang der Klägerin ebenfalls aufzuheben. Insoweit unterscheidet sich der Streitfall auch von dem, dem Urteil des BFH vom 20.2.2019 II R 27/16 (BStBl II 2019, 1522) zugrundeliegenden Sachverhalt. Über die höchstrichterlich noch nicht entschiedene Rechtsfrage, ob § 16 Abs. 2 GrEStG auch in der Fallkonstellation der fehlenden Steuerbarkeit des ersten Erwerbs und der Steuerbarkeit des Rückerwerbs (BFH-Urteil vom 20.2.2019 II R 27/16, BStBl II 2019, 559) Anwendung findet, ist im Streitfall nicht zu entscheiden.

23
2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO

24
3. Die Revision wird zugelassen. Die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 FGO liegen vor.