

Urteil vom 22. September 2010, II R 36/09

Anwendung des § 3 Nr. 4 GrEStG bei Vertragsübernahme - Abgrenzung zwischen Kaufvertragsübernahme und Neuabschluss eines Kaufvertrages - Anforderungen an die Revisionsbegründung

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 1 Nr 1, GrEStG § 1 Abs 1 Nr 5, GrEStG § 1 Abs 1 Nr 7, GrEStG § 3 Nr 4, FGO § 120 Abs 3 Nr 2 Buchst a, GrEStG § 16 Abs 1 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 26. Mai 2009, Az: 3 K 101/08

Leitsätze

NV: Maßgebend für die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 4 GrEStG ist im Fall der Übernahme eines Grundstückskaufvertrages das Verhältnis zwischen dem ursprünglichen Käufer und dem neuen Käufer, im Falle der Aufhebung des ursprünglichen Kaufvertrages und des Neuabschlusses das Verhältnis zwischen dem Veräußerer und dem neuen Käufer .

Tatbestand

- 1** I. Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 11. September 2006 erwarb der Ehemann (E) der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) zum Kaufpreis von 250.000 € ein mit einem Einfamilienhaus bebautes Grundstück in Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte daraufhin gegen E Grunderwerbsteuer in Höhe von 8.750 € fest.
- 2** Durch notariell beurkundeten Vertrag vom 23. März 2007 hoben die Vertragsparteien den Kaufvertrag vom 11. September 2006 sowie die dazu erklärte Auflassung wieder auf. E bewilligte die Löschung der zu seinen Gunsten eingetragenen Auflassungsvormerkung. Die Vertragsaufhebung sowie die Löschungsbewilligung standen unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung der Klägerin als Eigentümerin des streitbefangenen Grundstücks im Grundbuch. Eine Rückzahlung des bereits von E entrichteten Kaufpreises sollte nicht erfolgen. In derselben Urkunde schlossen die Veräußerer mit der Klägerin vielmehr einen Kaufvertrag über das Grundstück. Der Kaufpreis von 250.000 € sollte als entrichtet gelten.
- 3** Das FA setzte gegen die Klägerin mit Bescheid vom 21. Mai 2007 Grunderwerbsteuer in Höhe von 8.750 € fest, nachdem es zuvor die von E beantragte Aufhebung der Grunderwerbsteuerfestsetzung für seinen Erwerb abgelehnt und den ursprünglichen Kaufvertrag nicht i.S. des § 16 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) als rückgängig gemacht angesehen hatte.
- 4** Einspruch und Klage, mit denen die Klägerin geltend machte, im Streitfall habe wirtschaftlich nur ein einziger Erwerbsvorgang stattgefunden, blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) führte aus, es entspreche dem Wesen der Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrssteuer, an die tatsächlich gewählte bürgerlich-rechtliche Gestaltung anzuknüpfen. Dabei bilde jeder Erwerbsvorgang einen in sich abgeschlossenen Steuerfall. Für die Frage, ob ein Rechtsvorgang der Besteuerung unterliege, sei es ohne Bedeutung, ob diesem in Bezug auf dasselbe Grundstück ein anderer Rechtsvorgang vorausgegangen sei, dieser der Grunderwerbsteuer unterliege oder mit grunderwerbsteuerrechtlicher Wirkung rückgängig gemacht worden sei. Entscheidend sei, dass der ursprüngliche Kaufvertrag zunächst aufgehoben und das Grundstück dann durch die Veräußerer an die Klägerin verkauft worden sei. Die Klägerin habe das Grundstück deshalb nicht i.S. des § 3 Nr. 4 GrEStG von E erworben.
- 5** Ihre Revision stützt die Klägerin auf die Verletzung des § 3 Nr. 4 GrEStG. Sie habe wirtschaftlich das streitbefangene Grundstück von E erworben, denn der notariell beurkundete Vertrag vom 23. März 2007 habe unmittelbar zwischen ihr und E Rechtsbeziehungen in Bezug auf die Kaufpreiszahlung, die Besitzverschaffung und die Gewährleistung begründet. Ihre mit dem Grundstückserwerb verbundenen Rechtspositionen habe sie deshalb im Wesentlichen von E erlangt. Es könne nicht von zwei voneinander losgelösten Erwerbsvorgängen gesprochen werden.

- 6 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung sowie den Grunderwerbsteuerbescheid vom 21. Mai 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. Februar 2008 aufzuheben.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise als unbegründet zurückzuweisen.
- 8 Die Revision sei bereits unzulässig, weil die Revisionsbegründung der Klägerin neben der Bezeichnung der verletzten Norm keine Auseinandersetzung mit den Gründen enthalte, auf die das FG sein Urteil gestützt habe. Jedenfalls lägen aber materiell die Voraussetzungen des § 3 Nr. 4 GrEStG nicht vor, weil die Klägerin das Grundstück nicht von E, sondern von den Veräußerern erworben habe.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision ist zulässig und begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung sowie des Grunderwerbsteuerbescheides vom 21. Mai 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. Februar 2008 (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Auffassung des FG haben die Vertragsparteien den Grundstückskaufvertrag vom 11. September 2006 nicht aufgehoben und einen zugunsten der Klägerin wirkenden neuen Kaufvertrag geschlossen, sondern die Klägerin hat den bestehenden Kaufvertrag von E übernommen. Durch die nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 bzw. 7 GrEStG steuerbare Vertragsübernahme hat die Klägerin das Grundstück steuerfrei nach § 3 Nr. 4 GrEStG von E, ihrem Ehemann, erworben.
- 10 1. Die Revisionsbegründung der Klägerin entspricht den Vorgaben des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO. Hierin werden die Revisionsgründe durch die bestimmte Bezeichnung der Umstände angegeben, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt. Der Sinn und Zweck des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO besteht darin, das Revisionsgericht zu entlasten und den Rechtsmittelführer zu zwingen, Inhalt, Umfang und Zweck des Revisionsangriffs von vornherein klarzustellen (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. April 2002 VII R 109/00, BFH/NV 2002, 1185, m.w.N.). Deshalb reicht die Bezeichnung der aus Sicht des Rechtsmittelführers verletzten Norm nicht aus, sondern muss sich dieser mit den tragenden Gründen des finanzgerichtlichen Urteils auseinandersetzen und darlegen, weshalb er diese für unrichtig hält (vgl. BFH-Beschluss vom 16. Oktober 1998 III R 7/98, BFH/NV 1999, 501; BFH-Urteil vom 16. März 2000 III R 21/99, BFHE 192, 169, 172, BStBl II 2000, 700). Anders als das FA meint, hat die Klägerin nicht nur den aus ihrer Sicht verletzten § 3 Nr. 4 GrEStG angegeben, sondern darüber hinaus --jedenfalls sinngemäß-- ausgeführt, dass bei der Anwendung dieser Norm und entgegen der Annahme des FG eine wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten sei.
- 11 2. Die Klägerin hat die zugunsten des E im Kaufvertrag vom 11. September 2006 begründeten Rechtspositionen durch den Vertrag vom 23. März 2007 übernommen und damit das Grundstück auf der Grundlage eines nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 bzw. Nr. 7 GrEStG steuerbaren Erwerbsvorgangs, aber steuerfrei nach § 3 Nr. 4 GrEStG von ihrem Ehemann erworben.
- 12 a) Der BFH hat mit Urteil vom 22. Januar 2003 II R 32/01 (BFHE 201, 541, BStBl II 2003, 526) entschieden, dass in dem Fall, dass die Partner eines Grundstückskaufvertrages vor dessen Vollzug mit einem Dritten vereinbaren, dass dieser an die Stelle des Käufers treten solle, entweder eine Vertragsübernahme durch den Dritten oder ein Neuabschluss des Kaufvertrages mit dem ursprünglichen Veräußerer vorliegen kann. Eine Vertragsübernahme liegt danach dann vor, wenn sich die Beteiligten im Wesentlichen auf einen Austausch der Käuferseite beschränken, während die Änderung des Grundstückskaufvertrages in weiteren Punkten, insbesondere mit Blick auf den Vertragsgegenstand und den Kaufpreis, einem Neuabschluss eines Grundstückskaufvertrages zwischen dem ursprünglichen Veräußerer und dem Dritten gleichkommen kann.
- 13 b) Neuabschluss und Vertragsübernahme unterscheiden sich dabei nicht darin, zwischen welchen Personen bei der Vertragsdurchführung zivilrechtlich der Eigentumswechsel an den Grundstücken stattfindet, weil sich der Eigentumsübergang in beiden Fällen rechtsnotwendig zwischen dem ursprünglichen Veräußerer als dem bisherigen Grundstückseigentümer und dem Dritten vollzieht. Beide Alternativen unterscheiden sich allerdings darin, zwischen welchen Personen der Grunderwerbsteuerrechtlich maßgebliche Rechtsträgerwechsel stattfindet. Dieser verläuft beim Neuabschluss vom ursprünglichen Veräußerer auf den Dritten, während die Vertragsübernahme einen (regelmäßig sogleich erfüllten) Anspruch auf Übertragung eines Übereignungsanspruchs bezüglich des Grundstücks begründet und damit Grunderwerbsteuerrechtlich zu einem Rechtsträgerwechsel gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 5 bzw. Nr. 7 GrEStG zwischen dem ursprünglichen Käufer und dem Dritten führt, der einen nochmaligen Grunderwerbsteuerrechtlich relevanten Rechtsträgerwechsel auf den Dritten --diesmal gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1

GrEStG-- ausschließt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 201, 541, BStBl II 2003, 526 in Abgrenzung zum Urteil vom 26. September 1990 II R 107/87, BFH/NV 1991, 482).

- 14** c) Maßgebend für die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 4 GrEStG ist im Fall der Vertragsübernahme das Verhältnis zwischen dem ursprünglichen Käufer und dem neuen Käufer, im Falle der Aufhebung des ursprünglichen Kaufvertrages und des Neuabschlusses das Verhältnis zwischen dem Veräußerer und dem neuen Käufer.
- 15** 3. Danach ergibt sich für den Streitfall, dass die Klägerin das Grundstück i.S. des § 3 Nr. 4 GrEStG steuerfrei von E erworben hat, weil sich der notarielle Vertrag vom 23. März 2007 bei verständiger Würdigung seines gesamten Inhalts als Vertragsübernahme darstellt. Es ist zwar einzuräumen, dass die Vertragsparteien eine "Vertragsaufhebung" und einen neuen "Kaufvertrag" vereinbart haben. Allerdings haben sie inhaltlich den Kaufvertrag vom 11. September 2006 nur dahingehend geändert, dass ein Austausch der Person des Käufers vorgenommen wurde. Kaufgegenstand und Kaufpreis sowie die rechtlichen Rahmenbedingungen blieben hingegen unverändert. Insbesondere sollte der ursprüngliche Kaufvertrag zum Gegenstand des Weiterveräußerungsvorgangs gemacht werden; "der Inhalt der anderen notariellen Niederschrift ... (solle) ... als in dieser Urkunde selbst enthalten" gelten und "Teil der heutigen Vereinbarung" werden. Darüber hinaus spricht für die Annahme einer Vertragsübernahme auch, dass die "Vertragsaufhebung" unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung der Klägerin als Eigentümerin im Grundbuch vereinbart wurde. Die zugunsten des E durch den Vertrag vom 11. September 2006 begründeten Rechtspositionen sollten danach nahtlos auf die Klägerin übergehen und nicht an die Veräußerer zurückfallen. Schließlich sollte auch der bereits von E entrichtete Kaufpreis auf die durch den Vertrag vom 23. März 2007 begründete Kaufpreisverpflichtung der Klägerin "angerechnet" werden.
- 16** 4. Da das FG von einem anderen Rechtsstandpunkt ausgegangen ist, war sein Urteil aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Da die Klägerin durch den notariellen Vertrag vom 23. März 2007 das Grundstück nach § 3 Nr. 4 GrEStG steuerfrei durch Vertragsübernahme von ihrem Ehemann erworben hat, war keine Grunderwerbsteuer festzusetzen. Der Grunderwerbsteuerbescheid vom 21. Mai 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. Februar 2008 war deshalb aufzuheben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de