

# Urteil vom 11. Juni 2013, II R 52/12

## Anwendung des § 16 Abs. 2 GrEStG bei Erwerbsvorgängen i.S. des § 1 Abs. 3 GrEStG

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 3 Nr 1, GrEStG § 16 Abs 2 Nr 1, GrEStG § 1 Abs 3 Nr 2, GrEStG § 8 Abs 2 S 1 Nr 3, BewG § 138 Abs 2, BewG § 138 Abs 3, BewG § 138 Abs 4, GrEStG § 1 Abs 2a

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 18. September 2012, Az: 3 K 362/10

## Leitsätze

1. § 16 Abs. 2 GrEStG ist auf einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 GrEStG anwendbar .
2. Der Steuertatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 GrEStG ist nicht (mehr) erfüllt, wenn durch einen Anteilsrückerwerb das von dieser Vorschrift vorausgesetzte Quantum von 95 % der Anteile der Gesellschaft unterschritten wird .

## Tatbestand

I.

- 1** An der grundbesitzenden G-GmbH, deren Stammkapital 25.000 € betrug, waren die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) zunächst mit einem Geschäftsanteil von 16.200 € (64,8 %), F mit einem Geschäftsanteil von 2.500 € (10 %) und die H-AG mit 6.300 € (25,2 %) beteiligt. Die Klägerin erwarb mit notariell beurkundetem Kauf- und Abtretungsvertrag vom 18. Dezember 2008 von der H-AG deren Geschäftsanteil und ferner von F einen Geschäftsanteil in Höhe von 1.250 € (5 %), so dass sie mit insgesamt 23.750 € (95 %) an der G-GmbH beteiligt war. Der Kaufpreis für den von F erworbenen Geschäftsanteil betrug 3.000 €. Der Notar zeigte den Kauf- und Abtretungsvertrag dem seinerzeit zuständigen Finanzamt H mit Schreiben vom 22. Dezember 2008 an.
- 2** Das Finanzamt H setzte gegen die Klägerin im Hinblick auf die in ihrer Person i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 des Grunderwerb-steuergesetzes (GrEStG) vereinigten 95 % der Anteile an der G-GmbH durch Bescheid vom 30. November 2009 Grunderwerbsteuer in Höhe von 20.825 € fest. Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin Einspruch ein. Im Verlauf des Einspruchsverfahrens vereinbarte die Klägerin mit F gemäß notariell beurkundetem Vertrag vom 10. Februar 2010 die Aufhebung des Kauf- und Abtretungsvertrags vom 18. Dezember 2008 sowie die Rückabtretung des Geschäftsanteils von 1.250 € an der G-GmbH. In dem-selben Vertrag verkaufte F einen Geschäftsanteil von 1.225 € zu einem Kaufpreis von 3.000 € an die Klägerin und trat diesen an die Klägerin ab. Der Kaufpreisanspruch der F wurde mit dem Anspruch der Klägerin auf Rückerstattung des Kaufpreises aus dem Kauf- und Abtretungsvertrag vom 18. Dezember 2008 vollumfänglich verrechnet.
- 3** In der Einspruchsentscheidung erklärte das Finanzamt H den Grunderwerbsteuerbescheid vom 30. November 2009 hinsichtlich der Frage, ob die Heranziehung der Grundbesitzwerte i.S. von § 138 des Bewertungsgesetzes (BewG) als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer verfassungsgemäß sei, gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und 4 der Abgabenordnung für vorläufig und wies im Übrigen den Einspruch als unbegründet zurück.
- 4** Die hiergegen erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung aus, dass der Aufhebungs- und Übertragungsvertrag vom 10. Februar 2010 zu einem Rückerwerb von 0,1 % auf 94,9 % der Anteile an der G-GmbH und damit zu einer nicht gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG tatbestandsmäßigen Anteilsvereinigung geführt habe. Es sei unschädlich, dass lediglich ein Teil der von F gemäß Vertrag vom 18. Dezember 2008 auf die Klägerin übertragenen Anteile auf F zurückübertragen worden sei. Die nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 18. April 2012 II R 51/11 (BFHE 236, 569) maßgebenden Rechtsgrundsätze für die Anwendung des § 16 Abs. 2 GrEStG auf Erwerbsvorgänge i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG seien auch auf Erwerbsvorgänge i.S. des § 1 Abs. 3 GrEStG anzuwenden. § 16 Abs. 2 GrEStG verlange keine vollständige

Rückgängigmachung des Rechtsgeschäfts, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile begründet habe.

- 5 Mit der Revision rügt der Beklagte und Revisionskläger (das nunmehr zuständige Finanzamt --FA--) die Verletzung des § 16 Abs. 2 GrEStG. Bei Erwerbsvorgängen nach § 1 Abs. 3 GrEStG führe ein Rückerwerb von Anteilen nur dann zur Anwendung des § 16 Abs. 2 GrEStG, wenn eine vollständige Rückübertragung der Anteile, deren Übergang die Steuerbarkeit aus § 1 Abs. 3 GrEStG ausgelöst habe, erfolge. Die im BFH-Urteil in BFHE 236, 569 für Erwerbsvorgänge i.S. des § 16 Abs. 2 GrEStG entwickelten Grundsätze seien auf den Steuertatbestand des § 1 Abs. 3 GrEStG wegen seiner von § 1 Abs. 2a GrEStG abweichenden Ausgestaltung des Steuertatbestands nicht übertragbar.
- 6 Das FA beantragt, die Klage unter Aufhebung der Vorentscheidung abzuweisen.
- 7 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend erkannt, dass die Festsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 16 Abs. 2 GrEStG aufzuheben war.
- 9 1. Nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG 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 allein vereinigt werden würden.
- 10 a) Die Steuerbarkeit wird nur durch den Erwerb des letzten Anteils ausgelöst. Dabei ist der Vorgang, der zum Erwerb dieses Anteils führt, zwar das die Steuer auslösende Moment. Gegenstand der Steuer ist jedoch nicht der Anteilserwerb als solcher, sondern die durch ihn begründete Zuordnung von mindestens 95 % der Anteile in einer Hand. Mit dem Anteilserwerb wird grunderwerbsteuerrechtlich derjenige, in dessen Hand sich die Anteile vereinigen, so behandelt, als habe er die Grundstücke von der Gesellschaft erworben, deren Anteile sich in seiner Hand vereinigen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 23. Mai 2012 II R 21/10, BFHE 237, 466, BStBl II 2012, 793; vom 2. April 2008 II R 53/06, BFHE 220, 550, BStBl II 2009, 544).
- 11 b) Im Streitfall war aufgrund des Kauf- und Abtretungsvertrags vom 18. Dezember 2008 durch Vereinigung von 95 % der Anteile an der G-GmbH in der Hand der Klägerin der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erfüllt.
- 12 2. Der Aufhebungs- und Übertragungsvertrag vom 10. Februar 2010 erfüllt die Anforderungen des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG, so dass die Festsetzung der Grunderwerbsteuer für die in der Hand der Klägerin eingetretene Anteilsvereinigung aufzuheben war.
- 13 a) Erwirbt der Veräußerer das Eigentum an dem veräußerten Grundstück zurück, so wird nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG auf Antrag sowohl für den Rückerwerb als auch für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang die Steuer nicht festgesetzt oder die Steuerfestsetzung aufgehoben, wenn der Rückerwerb innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuer für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang stattfindet. Diese Vorschrift betrifft über ihren Wortlaut hinaus auch Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 2, 2a und 3 GrEStG. Dies folgt aus § 16 Abs. 5 GrEStG, wonach § 16 Abs. 1 bis 4 GrEStG nicht gilt, wenn einer der in § 1 Abs. 2, 2a und 3 GrEStG bezeichneten Erwerbsvorgänge rückgängig gemacht wird, der nicht ordnungsgemäß angezeigt worden war. Diese Regelung setzt die grundsätzliche Anwendbarkeit der Begünstigungsvorschrift des § 16 GrEStG auch auf Tatbestände des § 1 Abs. 3 GrEStG voraus (BFH-Entscheidungen vom 2. März 2011 II R 64/08, BFH/NV 2011, 1009; vom 16. Januar 1980 II R 83/74, BFHE 130, 70, BStBl II 1980, 359; vom 16. Januar 1963 II 58/61, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1964, 241).
- 14 b) Der zwischen der Klägerin und F geschlossene Vertrag vom 10. Februar 2010, durch den zum einen der zwischen diesen Vertragsparteien geschlossene Kauf- und Abtretungsvertrag vom 18. Dezember 2008 aufgehoben und die Klägerin sodann einen Geschäftsanteil von 1.225 € an der G-GmbH von F erworben hat, genügt den Anforderungen eines Rückerwerbs i.S. des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG. Aufgrund des Vertrags vom 10. Februar 2010 hat sich die Beteiligung der Klägerin an der G-GmbH innerhalb von zwei Jahren seit Entstehung der Steuer aus § 1 Abs. 3 GrEStG

auf einen den tatbestandlichen Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG nicht genügenden Anteil von 94,9 % ermäßigt.

- 15** c) Der Anwendung des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG steht nicht entgegen, dass keine vollständige Rückabwicklung sämtlicher Anteilserwerbe, die gemäß Vertrag vom 18. Dezember 2008 zur Tatbestandsverwirklichung des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG geführt haben, erfolgt ist. Für die Anwendung des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG ist allein entscheidend, dass aufgrund des Vertrags vom 10. Februar 2010 weniger als 95 % der Anteile in der Hand der Klägerin vereinigt wurden und dass hinsichtlich des auf F zurückübertragenen Anteils von 0,1 % eine vollständige Rückübertragung erfolgt ist.
- 16** aa) Für die Anwendung des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG auf eine Anteilsvereinigung (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 GrEStG) gilt insoweit nichts anderes als für Erwerbsvorgänge i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG. Die Voraussetzungen des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG sind bei Erwerbsvorgängen nach § 1 Abs. 2a GrEStG bereits dann erfüllt, wenn aufgrund eines Anteilsrückerwerbs innerhalb von zwei Jahren seit Entstehung der Steuer für diesen Erwerbsvorgang die in § 1 Abs. 2a GrEStG bestimmte Grenze von 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen nicht mehr erreicht wird (BFH-Urteil in BFHE 236, 569). Eines Rückerwerbs sämtlicher Anteile, deren Übergang zur Verwirklichung des Steuertatbestands des § 1 Abs. 2a GrEStG beigetragen hat, bedarf es nicht.
- 17** bb) Diese auch für die Rückgängigmachung einer Anteilsvereinigung maßgebende Rechtslage folgt aus dem systematischen Zusammenhang zwischen § 16 GrEStG und den Steuertatbeständen des § 1 GrEStG. § 16 GrEStG ist eine am Besteuerungszweck orientierte gegenläufige Korrekturvorschrift zu § 1 GrEStG (BFH-Urteile vom 25. April 2007 II R 18/05, BFHE 217, 276, BStBl II 2007, 726; vom 19. März 2003 II R 12/01, BFHE 202, 383, BStBl II 2003, 770). Der Steuertatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG ist ausschließlich dann erfüllt, wenn 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen in einer Hand vereinigt werden. Wird daher durch Anteilsrückerwerb nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG eine nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 GrEStG steuerbare Anteilsvereinigung in der Weise beseitigt, dass das von dieser Vorschrift vorausgesetzte Quantum von 95 % der Anteile der Gesellschaft unterschritten wird, ist der Steuertatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 GrEStG nicht (mehr) erfüllt.
- 18** cc) Eine Einschränkung dieser Rechtsgrundsätze ergibt sich auch nicht aus den vom FA herausgestellten Besonderheiten des Steuertatbestands des § 1 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 GrEStG im Vergleich zu dem des § 1 Abs. 2a GrEStG.
- 19** Zwar fingiert § 1 Abs. 2a GrEStG --im Unterschied zum Steuertatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 GrEStG-- ein auf Übereignung des Grundstücks auf eine "neue" Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. Die Vorschrift erfasst damit nicht die geänderte Sachherrschaft über ein Grundstück in der Person neuer Gesellschafter, sondern die geänderte Zuordnung der Gesellschaftsgrundstücke auf der Gesellschaftsebene (BFH-Beschluss vom 11. September 2002 II B 113/02, BFHE 199, 32, BStBl II 2002, 777). Dieser rechtskonstruktive Unterschied zwischen beiden Steuertatbeständen findet seinen Ausdruck auch in den unterschiedlichen Regelungen über die Steuerschuldnerschaft (§ 13 Nr. 5 Buchst. a und b GrEStG einerseits und § 13 Nr. 6 GrEStG andererseits). Für die Anwendung des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG ist aber letztlich nur entscheidend, ob aufgrund eines Rückerwerbs von Anteilen das in § 1 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 GrEStG vorausgesetzte Quantum von 95 % der Anteile unterschritten wird und damit dieser Steuertatbestand nicht (mehr) erfüllt ist.
- 20** d) Im Streitfall ist hinsichtlich eines Anteils von 0,1 % an der G-GmbH eine vollständige Rückübertragung auf F erfolgt. Der Anwendung des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG steht nicht entgegen, dass der der Klägerin aus der Aufhebung des Anteilskaufvertrags vom 18. Dezember 2008 gegen F zustehende Anspruch auf Kaufpreiserstattung mit dem Kaufpreisanspruch der F aus dem Geschäftsanteilskauf- und -abtretungsvertrag vom 10. Februar 2010 verrechnet wurde. Die Gegenleistung für einen Anteilserwerb ist im Zusammenhang mit § 1 Abs. 3 GrEStG ohne Bedeutung, weil sich die Bemessungsgrundlage gemäß § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG ausschließlich nach den Werten i.S. des § 138 Abs. 2 bis 4 BewG bestimmt. Auch im Zusammenhang mit der Nichtfestsetzung der Steuer oder der Aufhebung der Steuerfestsetzung für einen dieser Vorschriften unterfallenden Erwerbsvorgang kommt es daher auf die Gegenleistung nicht an.
- 21** e) Ob und gegebenenfalls welche weiteren Voraussetzungen an einen den Anforderungen des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG genügenden Anteilsrückerwerb zu stellen sind, wenn im Zusammenhang mit einer Rückübertragung von Anteilen deren Weiterübertragung an Dritte erfolgt, kann offen bleiben. Im Streitfall ist eine solche Weiterübertragung nicht erfolgt.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)