

BFH: Grunderwerbsteuer bei Rückwerb

Ein Rückwerb nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG, der zu einer Nichtfestsetzung der Steuer führt, liegt auch dann vor, wenn zwar der Ersterwerb, nicht aber der Rückwerb steuerbar ist. Im umgekehrten – bislang vom BFH noch nicht entschiedenen – Fall, in dem zwar der Rückwerb, nicht aber der Ersterwerb steuerbar ist, kann § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG nur anwendbar sein, wenn zum Zeitpunkt des Ersterwerbs das Grundstück dem damaligen Veräußerer grunderwerbsteuerrechtlich zuzuordnen war. Dies gilt ungeachtet der Frage, ob es der Steuerbarkeit des Ersterwerbs bedarf.

Sachverhalt

Die Klägerin war alleinige Gesellschafterin der Y1 GmbH. Am 12.12.2005 wurden verschiedene notariell beurkundete Vereinbarungen geschlossen.

(1) Die Y2 GmbH verkaufte der Y1 GmbH einen bestimmten Geschäftsbereich, zu dem auch ein Grundstück gehörte. Der Vertragsvollzug stand unter der aufschiebenden Bedingung des folgenden Anteilsübertragungsvertrags:

(2) Die Y2 GmbH kaufte von der Klägerin einen Geschäftsanteil von 24,9 % an der Y1 GmbH.

(3) Es wurden beidseitige Optionsrechte für den Rückkauf des vorgenannten Geschäftsanteils an der Y1 GmbH durch die Klägerin vereinbart. Die Klägerin konnte die ihr zustehende "Call Option" jederzeit durch notariell beglaubigte Erklärung abgeben. In derselben Urkunde (3) erklärten die Parteien den Abschluss des Kaufvertrags über den Geschäftsanteil mit wirtschaftlicher Wirkung zum Optionsstichtag. Die Y2 GmbH erklärte die Abtretung unter der aufschiebenden Bedingung des Optionsclosingtages.

(4) Die Parteien schlossen den vorgesehenen Grundstückskaufvertrag (1) mit Auflassung und Festlegung des Kaufpreises.

(5) Am 02.01.2007 übte die Klägerin die Call Option aus und nahm die Abtretung an.

Das Finanzamt war der Auffassung, dass die Ausübung der Option ein Rechtsgeschäft nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG begründe (Vereinigung von 100 % der Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft unmittelbar in der Hand der Klägerin). Die Voraussetzungen des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG sah es als nicht gegeben an.

Entscheidung

Auch der BFH sieht mit der Ausübung des Optionsrechts am 02.01.2007 den grunderwerbsteuerbaren Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG (Anteilsvereinigung) als verwirklicht und mangels Anwendung von § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG steuerpflichtig an.

Gesetzliche Grundlage für einen Rückwerb

Erwirbt der Veräußerer das Eigentum an dem veräußerten Grundstück zurück, so wird auf Antrag sowohl für den Rückwerb als auch für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang die Steuer nicht festgesetzt oder die Steuerfestsetzung aufgehoben, wenn u.a. der Rückwerb innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuer für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang stattfindet (§ 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG).

Voraussetzungen nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG

Die Vorschrift des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG ist einschlägig, wenn auf einen steuerbaren Erwerb durch Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG ein Rückwerb 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 11.06.2013, II R 52/12).

Der hier vorliegende umgekehrte Fall (fehlende Steuerbarkeit des ersten Erwerbs (2), Steuerbarkeit des Rückerwerbs (5) ist bisher nicht entschieden. Voraussetzung ist hier nach Ansicht des BFH, dass bei dem vorausgegangenen Erwerbsvorgang (2), auf den sich die wirkliche oder vermeintliche Rückgängigmachung (5) bezieht, das betreffende Grundstück dem Veräußerer grunderwerbsteuerrechtlich zuzuordnen war, mithin wenigstens eine logische Sekunde vor dem Erwerbsvorgang in den grunderwerbsteuerlichen Zurechnungsbereich des Veräußerers gelangt ist. Fehlt es daran, so liegt kein Rückerwerb, sondern ein Ersterwerb vor, so der BFH.

Streitfall

So verhält es sich im Streitfall. Das Grundstück war der Y1 GmbH – und damit für Zwecke des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG der Klägerin – zum Zeitpunkt der Anteilsveräußerung (2) noch nicht zuzurechnen. Der Anspruch auf Übereignung wurde entweder zeitgleich oder danach, jedenfalls aber nicht davor begründet.

Es war offensichtlich eine Gleichzeitigkeit aller vertraglichen Vereinbarungen, damit auch des Anteilsübertragungsvertrags und des Vertrags über den Erwerb des Geschäftsbetriebs einschließlich des Grundstücks. Dafür sprechen aus Sicht des BFH die vielfältigen wechselseitigen Bedingungen und Verknüpfungen, die die Verträge enthalten. Damit fehlte es aber an der notwendigen Überführung des Grundstücks in den grunderwerbsteuerlichen Zurechnungsbereich der Klägerin vor (und nicht etwa mit) der Anteilsveräußerung.

Betroffene Norm

§ 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG

Streitjahr 2007

Vorinstanz

Finanzgericht Münster, Urteil vom 16.06.2016, 8 K 2656/13 GrE, EFG 2016, S. 1282

Fundstelle

BFH, Urteil vom 20.02.2019, [II R 27/16](#), lt. BMF-Schreiben vom [07.10.2019](#) zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 11.06.2013, II R 52/12, BStBl II 2013, S. 752

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts

therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.