

BFH v. 07.05.2025 - II R 16/23, BStBl. II 2025, 999

Steuerbefreiung nach § 16 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG bei fehlender Steuerbarkeit des vorausgegangenen Erwerbs

22.06.2026

Leitsatz

Der Anwendung des § 16 Abs. 2 Nr. 3 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) auf eine nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder 2 GrEStG steuerbare Anteilsvereinigung steht nicht entgegen, dass der vorausgegangene Erwerb der Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft nicht steuerbar war.

Sachverhalt

Der Kläger war Alleingesellschafter einer grundbesitzenden GmbH. Mit notariellem Vertrag vom 14.06.2016 übertrug er 49 % seiner Anteile unentgeltlich an seinen Sohn. Die Abtretung erfolgte sofort, stand jedoch unter der auflösenden Bedingung, dass der Kläger ein vertraglich vereinbartes Rückforderungsrecht ausübt. Dieses Rückforderungsrecht konnte er unter anderem dann geltend machen, wenn der Sohn zu Lebzeiten des Klägers ohne eigene Abkömmlinge verstirbt. Für den Fall der Ausübung des Widerrufsrechts sah der Vertrag vor, dass die Schenkung als auflösend bedingt gilt und der Beschenkte wie ein Nießbraucher zu behandeln ist, wobei ihm bestimmte Aufwendungen zu erstatten sind. Ergänzend sollten die gesetzlichen Vorschriften über den Rücktritt (§ 346 ff. BGB) gelten.

Der Sohn verstarb 2018 unverheiratet und kinderlos, ohne ein Testament zu hinterlassen. Erben wurden seine Eltern, also auch der Kläger. Dieser erklärte am 28.11.2018 schriftlich den Widerruf der Schenkung gegenüber seiner Ehefrau, die das Schreiben am 06.12.2018 erhielt. Der Grundstücksbestand der GmbH war unverändert.

Nach einer Außenprüfung bei der GmbH setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 28.05.2020 Grunderwerbsteuer gegen den Kläger fest. Es wertete den Widerruf als Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG, die mit Zugang des Widerrufsschreibens verwirklicht worden sei. Die Bemessungsgrundlage wurde geschätzt.

Die Klage des Steuerpflichtigen hatte Erfolg. Das Finanzgericht sah zwar eine steuerbare Anteilsvereinigung als gegeben an, bejahte jedoch die Anwendung des § 16 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG, wonach die Steuer nicht festzusetzen sei, wenn der Erwerbsvorgang rückgängig gemacht wird. § 16 Abs. 5 GrEStG stehe dem nicht entgegen. Auf die Frage, ob das Finanzamt einen falschen Zeitpunkt der Anteilsvereinigung zugrunde gelegt hatte, kam es nach Auffassung des FG nicht entscheidend an.

Das Finanzamt legte Revision ein. Es vertritt die Auffassung, § 16 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG sei nicht anwendbar, da kein Grunderwerbsteuerbarer Ersterwerb rückgängig gemacht wurde. Eine analoge Anwendung sei mangels vergleichbarer Interessenlage ausgeschlossen, da sich die Rückabwicklung eines nicht steuerbaren Vorgangs grundlegend von der eines steuerbaren unterscheidet. Zudem würde selbst eine grundsätzliche Anwendbarkeit an § 16 Abs. 5 GrEStG scheitern, dessen Zweck die Verhinderung von Steuerumgehungsgestaltungen sei.

Das Finanzamt beantragt daher, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen. Der Kläger begehrt die Zurückweisung der Revision.

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Dr. Pascal Salomon

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

Entscheidung

Der BFH hat die Revision des Finanzamts als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzgericht habe zutreffend entschieden, dass die für den Widerruf der Schenkung ausgelöste Anteilsvereinigung zwar grundsätzlich nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 GrEStG steuerbar ist, die Steuer aber nach § 16 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG nicht festzusetzen ist. § 16 Abs. 5 GrEStG steht dem nicht entgegen. Daher komme es auch nicht darauf an, ob als maßgeblicher Zeitpunkt der 28.11.2018 oder der 06.12.2018 anzusehen ist.

Zunächst stellte der BFH klar, dass der Widerruf der Schenkung zur (Wieder-)Vereinigung aller Anteile an der GmbH in der Hand des Klägers führte. Damit wurde der Tatbestand der Anteilsvereinigung erfüllt, der nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG (bei schuldrechtlicher Rückübertragungsverpflichtung) oder nach Nr. 2 GrEStG (bei auflösend bedingter Abtretung) der Grunderwerbsteuer unterliegt. Ein Widerruf könne als einseitiges Rechtsgeschäft i.S.d. § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG zu werten sein, wenn das Widerrufsrecht vertraglich vereinbart wurde, wie hier in dem notariellen Schenkungsvertrag von 2016.

Die Steuer sei jedoch nach § 16 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG nicht festzusetzen. Die Vorschrift begünstige auch Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 3 GrEStG, was sich aus dem systematischen Zusammenhang mit § 16 Abs. 5 GrEStG ergebe. Es spiele keine Rolle, ob der Widerruf rechtlich als Rückübertragungsanspruch oder als Eintritt einer auflösenden Bedingung einzuordnen sei – in beiden Fällen greife § 16 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG.

Entgegen der Auffassung des Finanzamts sei es nicht erforderlich, dass der Ersterwerb steuerbar gewesen sei. Sinn und Zweck der Norm sei es, den früheren Zustand steuerlich wiederherzustellen und so eine Doppelbelastung zu vermeiden. Wäre eine Nichtfestsetzung nur möglich, wenn der Ersterwerb steuerbar war, würde dieser Zweck verfehlt.

Schließlich stehe § 16 Abs. 5 GrEStG der Anwendung nicht entgegen. Die Vorschrift greife nur, wenn ein anzeigepflichtiger Erwerbsvorgang nicht ordnungsgemäß angezeigt wurde. Da die schenkweise Anteilsübertragung mangels Steuerbarkeit keiner Anzeige bedurfte, fehle es an einem Ausschlussstatbestand. Auch die unterlassene Anzeige des Rückerwerbs hindere die Anwendung der Begünstigung nicht, da zwar die Anzeige- und Mitwirkungspflichten bestünden, ein Missbrauch der Vorschrift aber nicht vorliege.

Damit bestätigte der BFH die Entscheidung des Finanzgerichts: Der Widerruf der Schenkung führte zwar zu einer steuerbaren Anteilsvereinigung, die Grunderwerbsteuer ist aber aufgrund des Anspruchs aus § 16 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG nicht festzusetzen.

Praxishinweis

Die Entscheidung stellt klar, dass die Vorschrift des § 16 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG auch dann eingreift, wenn der vorausgegangene Erwerb der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft nicht steuerbar war. Für die Praxis bedeutet dies, dass bei der Rückgängigmachung oder Korrektur von steuerbaren Anteilsvereinigungen keine Einschränkung daraus folgt, dass die Vortransaktion außerhalb des Anwendungsbereichs der Grunderwerbsteuer lag. Entscheidend ist allein, dass der aktuelle Vorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 GrEStG steuerbar ist.

Für die Beratung eröffnet dies Gestaltungssicherheit: Rückabwicklungen und Anpassungen können auch dann unter den Anwendungsbereich des § 16 GrEStG fallen, wenn die vorangegangenen Erwerbsvorgänge steuerlich neutral waren. Damit wird verhindert, dass steuerliche Belastungen allein aufgrund der fehlenden Steuerbarkeit eines früheren Schritts bestehen bleiben.