
Datum: 16.12.2009
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 1745/07 GE
ECLI: ECLI:DE:FGD:2009:1216.7K1745.07GE.00

Tenor:

Der Beklagte wird verpflichtet, den Grunderwerbsteuerbescheid vom 26. 1. 2004 dahingehend zu ändern, dass die Grunderwerbsteuer auf xx € herabgesetzt wird.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren war notwendig.

Die Revision wird zugelassen

Tatbestand:

1

Die Klägerin erwarb mit notariell beurkundetem Vertrag des Notars () vom 9.10.2002 von der A AG eine noch zu vermessende Teilfläche von ca. xx qm des Grundbesitzes in B, zum Kaufpreis von xx € zuz. USt auf den Nettokaufpreis und die hälftige Grunderwerbsteuer (§ 3 des Vertrages). Nach § 4 des Vertrages sollte die erste Rate von xx € nach Beurkundung, die zweite Kaufpreisrate in Höhe von € xx zwei Wochen nach Eintritt der Planreife fällig sein, ausgehend von einer möglichen Ausnutzung der Liegenschaft mit xx qm Bruttogeschoßfläche Einzelhandelsfläche incl. Flächen für konsumnahe Dienstleistungen, Gastronomie und Gesundheitsbedarf. Die zweite Rate sollte auch in vollem Umfang fällig sein, wenn die zugrunde gelegte Bruttogeschoßfläche nur unwesentlich, bis 5 % () unterschritten würde. Bei Nichterreichen des Planungsstandes oder Baurechts vergleichbarer Qualität zu unterschiedlich gestaffelten Terminen sieht der Vertrag ein zeitlich gestuftes Wiederkaufsrecht des Verkäufers vor. Ferner soll sich der Kaufpreis auf die Höhe der ersten Rate reduzieren, wenn der Verkäufer sein Wiederkaufsrecht endgültig nicht bis zu einem dort genannten Datum (30. 6. 2008) ausübt. Nach § 7 wird der Kaufgegenstand verkauft „wie er steht und liegt“; die Rechte des Käufers wegen Sach- und Rechtsmängeln werden

2

ausgeschlossen, soweit nicht vertraglich anderes bestimmt ist. Eine bestimmte Größe, Güte oder sonstige Beschaffenheit ist nicht vereinbart, insbesondere nicht bezüglich Art und Umfang der Nutzung, Ertrag, Bebaubarkeit und Verwertbarkeit.

Der Bebauungsplan sieht eine Einzelhandelsfläche von maximal xx qm vor. 3

Der Beklagte setzte mit Bescheid vom 26.5.2003 Grunderwerbsteuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 AO fest. Als Wert der steuerlichen Gegenleistung setzte er den vereinbarten Kaufpreis von € xx und die hierauf entfallenden € xx Umsatzsteuer an; dies ergab eine Bemessungsgrundlage von € xx und eine Grunderwerbsteuer von € xx. 4

In der Nachtragsurkunde vom 9.12.2003 erklärten die Vertragsparteien, der Verkäufer habe entgegen der ursprünglichen beurkundeten Vereinbarung nicht von der Möglichkeit einer Option nach § 9 UStG Gebrauch gemacht. Der Kaufpreis wurde daher um € xx erhöht. Die Klägerin beantragte mit Schreiben vom 20.1.2004 eine Änderung des Grunderwerbsteuerbescheides. Da der Verkäufer von der Option nicht Gebrauch gemacht habe, sei Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer allein der vereinbarte Kaufpreis von € xx, die Grunderwerbsteuer betrage € xx. Der Beklagte änderte die Grunderwerbsteuerfestsetzung mit Bescheid vom 26.1.2004 entsprechend. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen. 5

In einer weiteren Urkunde, vom 26.9.2006, ließen die Vertragsparteien eine Herabsetzung des Kaufpreises auf € xx beurkunden. Die Vereinbarung enthielt folgende Vorbemerkung: 6

„Gemäß § 4 Ziff. 1 der Urkunde UR-Nr. () war es eine Voraussetzung für die Fälligkeit der zweiten und letzten Kaufpreisrate i. H. v. xx Euro, dass im aufzustellenden Bebauungsplan eine Einzelhandelsfläche inkl. Flächen für konsumnahe Dienstleistungen, Gastronomie und Gesundheitsbedarf in Höhe einer BGF von xx qm ausgewiesen würde. Die Parteien vertraten unterschiedliche Auffassungen darüber, ob durch den nunmehr tatsächlich aufgestellten Bebauungsplan diese Fälligkeitsvoraussetzung eingetreten ist. Zur Beilegung der Meinungsverschiedenheiten über den Eintritt der Kaufpreisfälligkeit und angesichts der seit Vertragsschluss geänderten Rahmenbedingungen sind die Beteiligten übereingekommen, den Kaufpreis nach unten anzupassen...“ 7

Mit Schreiben vom 20. Juli 2006 beantragte die Klägerin eine Änderung des Bescheides nach § 164 Abs. 2 AO. Bemessungsgrundlage sollte der reduzierte Kaufpreis sein, die Grundsteuer sollte somit um € xx auf € xx herabgesetzt werden. Der Beklagte lehnte den Antrag mit Bescheid vom 26.2.2007 (Bl. 16) ab. Die Herabsetzung des Kaufpreises komme nur nach §16 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG in Betracht. Sei die Kaufpreisreduzierung, wie hier, nachträglich auf freiwilliger Basis erfolgt, könne keine Änderung vorgenommen werden, da die in diesem Fall einzuhaltende Zweijahresfrist überschritten sei. Sie könne nur noch erfolgen, wenn die Voraussetzungen des § 437 BGB vorlägen, was nicht erkennbar sei. Eine Änderung nach § 164 AO komme nicht in Betracht, weil die Kaufpreisminderung den ursprünglich entstandenen Kaufpreisanspruch unberührt lasse. 8

Den hiergegen gerichteten Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung (Bl 18) vom 10.4.2007 als unbegründet zurück. § 164 Abs. 2 AO sei nicht anwendbar. Die Kaufpreisminderung sei ausschließlich nach § 16 Abs. 3 GrEStG zu berücksichtigen, wobei im Streitfall die Anwendung dieser Vorschrift wegen Überschreitens der Zwei-Jahres-Frist ausscheide. 9

Die Klägerin hat am 11.5.2007 Klage erhoben. 10

Sie trägt vor, die begehrte Änderung der Grunderwerbsteuerfestsetzung könne nach	11
§ 164 Abs. 2 AO erfolgen. Der Anwendung dieser Vorschrift stehe § 16 Abs. 3 GrEStG nicht entgegen. Die erstgenannte Vorschrift gelte für alle Steuerbescheide und sei neben § 16 Abs. 3 GrEStG anwendbar. Bei § 16 GrEStG handele es sich um einen eigenständigen, gegenläufigen Anspruch aus dem Steuerverhältnis. Aus dieser Eigenständigkeit folge, dass sämtliche Änderungsnormen neben dieser Vorschrift anwendbar seien. Zutreffend sei, dass Leistungsstörungen, Aufhebungen oder Ähnliches die einmal entstandene Steuer unberührt ließen und eine Korrektur der Steuerfestsetzung regelmäßig in Form eines Steuererstattungsanspruchs nach § 16 Abs. 3 GrEStG erfolge. Es handele sich dennoch nicht um eine die allgemeinen Änderungsvorschriften verdrängende Spezialvorschrift. Systematisch ergebe sich dies daraus, dass die genannte Norm einen eigenen Steuererstattungsanspruch begründe, wohingegen die Änderungsvorschriften der AO den ursprünglichen Bescheid selbst änderten. Der Vorbehalt der Nachprüfung halte den Bescheid umfassend offen, er lasse ein Änderung ohne jegliche Einschränkung zu, sowohl bei sachlicher wie rechtlicher Änderung des Sachverhalts. Aus den Regeln in § 4 des Vertrages ergebe sich, dass bei Abschluss des Vertrages Zweifel in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht über den Umfang der Gegenleistung bestanden. Zwischen den Vertragsparteien habe Uneinigkeit bezüglich der Fälligkeitsvoraussetzungen der zweiten Rate – Ausweis einer entsprechenden Einzelhandelsfläche im Bebauungsplan – bestanden. Zur Beilegung des Dissenses sei die Nachtragsvereinbarung getroffen worden.	12
Materiell-rechtlich sei als Gegenleistung nach §§ 8 Abs. 1, 9 Abs.1 Nr. 1 GrEStG der Kaufpreis anzusetzen, der durch die Nachtragsvereinbarung vom 14. 7. 2006 auf € xx herabgesetzt worden sei.	13
Die Klägerin beantragt sinngemäß,	14
den Beklagten zu verpflichten, den Grunderwerbsteuerbescheid vom 26. 1. 2004 dahingehend zu ändern, dass die Grunderwerbsteuer auf xx € herabgesetzt wird.	15
Der Beklagte beantragt,	16
die Klage abzuweisen,	17
hilfsweise Revisionszulassung.	18
Er trägt vor, die in der Nachtragsurkunde vom 26.2.2006 vereinbarte Kaufpreisreduzierung beruhe, was auch von der Klägerin nicht bestritten werde, auf Leistungsstörungen. Die auf Grund von Leistungsstörungen erfolgten Änderungen ließen jedoch die einmal entstandene Steuer unberührt. Im Streitfalle hätte die Kaufpreisreduzierung nur unter den Voraussetzungen des § 16 GrEStG erfolgen können, wobei die materielle Rechtmäßigkeit des einmal entstandenen Steueranspruches unberührt geblieben wäre.	19
Der Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 AO erstrecke sich allein auf die steuerlichen Verhältnisse im Zeitpunkt der Auslösung des Steuertatbestandes. Hier sei der Bescheid umfassend offen, z.B. für neue Erkenntnisse zum Sachverhalt, für Rechtsänderungen usw. Die Vorschrift sei dagegen nicht mehr anwendbar, wenn neue steuerliche Tatbestände begründet würden.	20
Die Klägerin hat am 17. 2. 2009 beim Beklagten beantragt, den Bescheid nach § 16 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG zu ändern, der Beklagte hat die Entscheidung über diesen Antrag	21

zurückgestellt bis zu einer Entscheidung in der Hauptsache.

Entscheidungsgründe:

22

Die Klage ist begründet. Die Ablehnung des Antrags auf Herabsetzung der Grunderwerbsteuer durch den Beklagten ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten. Der Beklagte ist nach § 164 Abs. 2 AO und nach § 16 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG zur Änderung des Bescheides vom 26. 1. 2004 dahingehend verpflichtet, dass die Grunderwerbsteuer auf xx € herabgesetzt wird.

23

Nach § 164 Abs. 2 AO kann ein Bescheid, der unter Vorbehalt der Nachprüfung steht, jederzeit, solange der Vorbehalt wirksam ist, aufgehoben oder geändert werden. Der Vorbehalt der Nachprüfung hat zur Folge, dass die Steuerfestsetzung insgesamt offen bleibt, so dass jederzeit uneingeschränkt eine Änderung zu Gunsten oder zu Ungunsten des Steuerpflichtigen erfolgen kann. Der Steuerfall darf in tatsächlicher wie in rechtlicher Hinsicht zur Gänze aufgerollt und der Bescheid entsprechend geändert werden (Seer in Tipke/Kruse § 164 AO Rz. 35). Dem steht vorliegend nicht entgegen, dass bei der Grunderwerbsteuer der Steueranspruch bereits mit dem Entstehen des schuldrechtlichen Anspruchs auf Übertragung des Grundstücks entsteht und allein an den hierdurch begründeten Rechtsvorgang anknüpft, ohne darauf abzustellen, ob die gewollten wirtschaftlichen Folgen eintreten. Bestehen nämlich bei Vertragsschluss Zweifel in rechtlicher oder tatsächlicher Hinsicht über Art und Umfang der Gegenleistung und wird daher später die Gegenleistung aufgrund von Umständen verändert, die in der Vertragsgestaltung selbst begründet sind, ist der veränderte Sachverhalt der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit dies verfahrensmäßig möglich ist (BFH vom 17. 4. 1991 II R 119/88 BStBl II 1991,586). Eine solche verfahrensrechtliche Möglichkeit eröffnet § 164 AO.

24

Im Streitfall lag dem Kaufvertrag die Vorstellung der Parteien zugrunde, eine Ausnutzung der Liegenschaft mit xx qm Bruttogeschoßfläche Einzelhandelsfläche incl. Flächen für konsumnahe Dienstleistungen, Gastronomie und Gesundheitsbedarf sollte möglich sein. Für den Fall, dass dies nicht realisierbar war, enthielt der Vertrag gestaffelte Regelungen über die Fälligkeit der zweiten Kaufpreisrate, ein an verschiedene Bedingungen geknüpftes Wiederkaufsrecht der Veräußerin und letztendlich eine Reduzierung des Kaufpreises auf die erste Rate. Damit war zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses nicht absehbar, ob der vereinbarte Kaufpreis von xx € tatsächlich in voller Höhe zu zahlen war. Nicht nur die Fälligkeit der zweiten Rate war hinausgeschoben und von bestimmten Bedingungen abhängig, sondern sowohl der endgültige Bestand des Vertrages an sich (Wiederkaufsrecht) als auch die Höhe des Kaufpreises (Möglichkeit der Reduzierung). Den damit verbundenen Zweifeln über den Umfang der Gegenleistung trägt der Vorbehalt der Nachprüfung Rechnung. Tatsächlich haben die Vertragsparteien im Jahr 2006 zur Vermeidung der komplizierten gestaffelten Vorgehensweise nach § 4 des Vertrages und zur Beilegung ihrer Meinungsverschiedenheiten eine Kaufpreisreduzierung vorgenommen. Dieser Herabsetzung der Bemessungsgrundlage ist nach § 164 Abs. 2 AO durch Änderung des Grunderwerbsteuerbescheides Rechnung zu tragen.

25

Darüber hinaus ergibt sich eine Verpflichtung des Beklagten zur Herabsetzung der Grunderwerbsteuer auch aus § 16 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG. Die Verpflichtungsklage ist insoweit zulässig. Dem steht nicht entgegen, dass die Klägerin einen ausdrücklichen Antrag nach § 16 Abs. 3 GrEStG im Februar 2009 an den Beklagten gerichtet und dieser darüber noch nicht entschieden hat. Denn der Beklagte hat bereits auf den Änderungsantrag der Klägerin vom 20. 7. 2006 zu § 16 GrEStG Stellung genommen und eine Änderung nach dieser Vorschrift abgelehnt. Soweit die Klägerin ihren dagegen gerichteten Einspruch ausschließlich mit der

26

Vorschrift des § 164 Abs. 2 AO begründet hat, ändert dies nichts daran, dass der Beklagte auch in der Einspruchsentscheidung die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 16 Abs. 3 GrEStG verneint hat, wie es seiner Verpflichtung nach § 367 Abs. 2 AO, die Sache in vollem Umfang erneut zu prüfen, entsprach. Damit liegt ein abgeschlossenes Vorverfahren auch hinsichtlich des Antrags nach § 16 Abs. 3 GrEStG vor, so dass es des erneuten Antrags von Februar 2009 nicht bedurfte.

Die Voraussetzungen des § 16 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG liegen vor. Danach wird auf Antrag die Steuer entsprechend niedriger festgesetzt, wenn die Gegenleistung für das Grundstück herabgesetzt wird und die Herabsetzung auf Grund des § 437 BGB vollzogen wird. § 437 BGB regelt die Rechte des Käufers bei Mängeln der Kaufsache. Ein Sachmangel liegt nach § 434 Abs. 1 BGB zunächst vor, wenn die Sache nicht die bei Gefahrübergang vereinbarte Beschaffenheit hat; ist eine Beschaffenheit – wie hier – nicht vereinbart, ist ein Sachmangel nach § 434 Abs. 2 Nr. 1 BGB gegeben, wenn die Sache sich nicht für die nach dem Vertrag vorausgesetzte Verwendung eignet. Der Vertrag muss ausdrücklich oder stillschweigend eine bestimmte Verwendung der Sache voraussetzen (Palandt/Putzo § 434 BGB Rz. 21). Grundlage des Vertrages war vorliegend eine „mögliche Ausnutzung der Liegenschaft mit xx qm Bruttogeschoßfläche Einzelhandelsfläche incl. Flächen für konsumnahe Dienstleistungen, Gastronomie und Gesundheitsbedarf“. Tatsächlich ist die Einzelhandelsfläche durch den Bebauungsplan aber auf xx qm begrenzt. Das Grundstück ist damit für die vertraglich vorausgesetzte Verwendung nicht geeignet, da diese im vorgesehenen Umfang nicht möglich ist. 27

Nach § 437 BGB kann der Käufer, wenn die Kaufsache mangelhaft ist, vorrangig nach § 439 BGB Nacherfüllung verlangen. Ist diese jedoch dem Verkäufer unmöglich, ergibt sich grundsätzlich, auch ohne Nachfristsetzung, ein Rücktrittsrecht aus §§ 275, 326 Abs. 5 BGB (Palandt/Putzo BGB § 440 Rz. 9). Alternativ sieht § 437 Nr. 2 BGB eine Minderung des Kaufpreises nach § 441 BGB vor. Eine Minderung des Kaufpreises ist hier erfolgt. 28

Der sinngemäßen Anwendung des § 437 BGB steht die Regelung in § 7 des notariellen Kaufvertrages nicht entgegen. Dem Wortlaut nach erfasst § 16 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG zwar nur ein gesetzliches Minderungsrecht. Die Vorschrift muss aber ebenso auf ein vertraglich vereinbartes Minderungsrecht Anwendung finden (Pahlke/Franz § 16 GrEStG Rz. 66). Zur Abgrenzung gegenüber der einvernehmlichen Herabsetzung nach § 16 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG, die lediglich innerhalb von zwei Jahren nach Entstehung der Steuer relevant ist, ist für § 16 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG zu fordern, dass eine gesetzliche oder vertragliche Verpflichtung zur Anpassung des Kaufpreises aufgrund eines Sach- oder Rechtsmangels besteht. Dies war vorliegend der Fall. 29

Nach § 7 des Vertrages werden die Rechte des Käufers wegen Sach- und Rechtsmängeln nur ausgeschlossen, „soweit nicht vertraglich anderes bestimmt ist“. § 4 des Vertrages regelt aber gerade „bei Nichterreichen des Planungsstandes oder Baurechts vergleichbarer Qualität“ besondere Rechte des Käufers, die von einer abweichenden Fälligkeit der zweiten Rate über eine Wiederkaufsmöglichkeit der Veräußerin bis letztlich zu einem Wegfall der zweiten Kaufpreisrate reichen; diese Regelungen waren zeitlich gestaffelt bis zum 30. 6. 2008. Um ihre Differenzen bezüglich der Voraussetzungen für das „Nichterreichen des Planungsstandes ...“ und die Abwicklung der in § 4 vorgesehenen rechtlichen Schritte beizulegen, haben die Vertragsparteien sich letztlich auf eine Herabsetzung des Kaufpreises verständigt. Eine einvernehmliche, vom Vorliegen eines Sachmangels unabhängige und vertraglich nicht vorgesehene Kaufpreisreduzierung, die nur unter den Voraussetzungen des § 16 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG zu berücksichtigen wäre, liegt damit nicht vor. Ein Abweichen von 30

der vertraglich vorausgesetzten Beschaffenheit war gegeben, daran geknüpft war die Fälligkeit bzw. letztendlich die Verpflichtung zur Zahlung der zweiten Rate. Die Veräußerin, die an einem Wiederkauf des Grundstücks im Zweifel kein Interesse hatte, musste wegen des Sachmangels damit rechnen, dass die zweite Rate insgesamt ausfiel. Ohne diese vertraglich vereinbarte Konsequenz wäre es zu der letztlich vereinbarten Kaufpreisminderung nicht gekommen.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 31

Die Revision wird zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) zugelassen. 32