

**Schriften zum Steuerrecht**

---

**Band 154**

**Die Rückabwicklung  
von Erwerbsvorgängen nach § 16 Abs. 1  
und Abs. 2 GrEStG**

**Von**

**Isabella Denninger**



**Duncker & Humblot · Berlin**

ISABELLA DENNINGER

Die Rückabwicklung von Erwerbsvorgängen  
nach § 16 Abs. 1 und Abs. 2 GrEStG

Schriften zum Steuerrecht

Band 154

Die Rückabwicklung  
von Erwerbsvorgängen nach § 16 Abs. 1  
und Abs. 2 GrEStG

Von

Isabella Denninger



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechts- und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät  
der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg  
hat diese Arbeit im Jahr 2020 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in  
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten  
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

D 2

Alle Rechte vorbehalten

© 2021 Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen  
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach  
Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 978-3-428-18133-9 (Print)  
ISBN 978-3-428-58133-7 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☺

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

## Vorwort

An dieser Stelle möchte ich denjenigen meinen Dank aussprechen, die mich bei der Anfertigung meiner Dissertation unterstützt haben: Allen voran danke ich herzlichst meinem Doktorvater Professor Dr. Gregor Crezelius für die stets zielgerichtete Förderung und sehr angenehme Betreuung dieser Arbeit. Er war Ideengeber zu einem Regelungskomplex, der seit Einführung kaum wissenschaftliche Beachtung gefunden hat. Professor Dr. Michael Fischer danke ich für die zügige Zweitbegutachtung. Meiner Mutter spreche ich für ihre stetige Fürsorge und Besonnenheit meinen Dank aus. Meiner Zwillingsschwester Catharina bin ich zutiefst verbunden für ihren jederzeitigen unermüdlichen Zuspruch und ihren scharfen und hilfreichen Blick über den steuerlichen Tellerrand. Meinem Mann Jens bin ich dankbar für seine immerwährende liebevolle Unterstützung sowie seine entschlossene stoische Ruhe in zahlreichen Diskussionen. Meinem Vater widme ich diese Arbeit in dem Wissen, dass er unendlich stolz auf seine Kinder war.

Die Rechts- und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät, Fachbereich Rechtswissenschaft der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg hat diese Arbeit im Sommersemester 2020 als Dissertation angenommen. Für die Veröffentlichung wurden Literatur und Rechtsprechung bis zum 1. August 2020 berücksichtigt.

München, im September 2020

*Isabella Denninger*



## Inhaltsübersicht

<b>§ 1 Allgemeines</b> .....	21
A. Problemaufriss und Relevanz .....	21
B. Zielsetzung und Gegenstand der Arbeit .....	25
<b>§ 2 Systematische Bezüge der grunderwerbsteuerlichen Rückabwicklung</b> .....	27
A. Grunderwerbsteuerliche Grundlagen .....	27
B. Rückabwicklung eines Erwerbsvorgangs .....	61
<b>§ 3 Rückabwicklung eines Erwerbsvorgangs nach § 16 Abs. 1 GrEStG</b> .....	74
A. Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs .....	74
B. Rechtsbegriff „Rückgängigmachung“ .....	77
C. Problematische Fallkonstellationen .....	81
D. Lösung der problematischen Fallkonstellationen .....	113
<b>§ 4 Rückabwicklung eines Erwerbsvorgangs nach § 16 Abs. 2 GrEStG</b> .....	188
A. Rückerwerb des Eigentums an dem veräußerten Grundstück .....	188
B. Rechtsbegriff „Rückerwerb“ .....	195
C. Problematische Fallkonstellationen .....	198
D. Lösung der problematischen Fallkonstellationen .....	215
<b>§ 5 Zusammenfassung der Ergebnisse</b> .....	225
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	230
<b>Sachverzeichnis</b> .....	239



# Inhaltsverzeichnis

<b>§ 1 Allgemeines</b> .....	21
A. Problemaufriss und Relevanz .....	21
B. Zielsetzung und Gegenstand der Arbeit .....	25
<b>§ 2 Systematische Bezüge der grunderwerbsteuerlichen Rückabwicklung</b> .....	27
A. Grunderwerbsteuerliche Grundlagen .....	27
I. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Grunderwerbsteuer .....	27
1. Rechtfertigungsbedürftigkeit der Grunderwerbsteuer .....	27
2. Rechtfertigungsansätze zur Erschließung der Grunderwerbsteuerquelle .....	29
3. Konkrete Ausgestaltung des GrEStG und Gebot der Folgerichtigkeit .....	32
II. Besteuerungsgegenstand – Historische Genese der Erwerbsvorgänge des GrEStG .....	33
1. Besondere Besteuerungsmerkmale (Besteuerungsgegenstände des § 1 GrEStG) .....	33
a) § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG .....	34
b) § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG .....	36
c) § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG .....	36
d) § 1 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG .....	37
e) § 1 Abs. 1 Nr. 5 bis Nr. 7 GrEStG .....	37
f) § 1 Abs. 2 GrEStG .....	38
g) § 1 Abs. 2a GrEStG .....	40
h) § 1 Abs. 3 GrEStG .....	41
i) § 1 Abs. 3a GrEStG .....	42
2. Weitere allgemeine Besteuerungsmerkmale .....	43
a) Rechtsvorgang .....	43
b) Inländisches Grundstück .....	43
c) Rechtsträgerwechsel .....	44
d) Keine Entgeltlichkeit .....	44
III. Belastungsgrund der Grunderwerbsteuer .....	45
1. Übertragung von Herrschaftsmacht als Belastungsgrund .....	45
2. Herrschaftsmacht bei den Erwerbsvorgängen des § 1 GrEStG .....	49
a) § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG .....	49

b) § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG .....	50
c) § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG .....	50
d) § 1 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG .....	51
e) § 1 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7 Alt. 1 GrEStG .....	51
f) § 1 Abs. 1 Nr. 6 und Nr. 7 Alt. 2 GrEStG .....	51
g) § 1 Abs. 2 GrEStG .....	53
h) § 1 Abs. 2a GrEStG .....	55
i) § 1 Abs. 3 GrEStG .....	55
j) § 1 Abs. 3a GrEStG .....	56
3. Zusammenfassung .....	57
IV. Rechtfertigung, Folgerichtigkeit und Auslegung der Grunderwerbsteuer unter Zugrundelegung des Belastungsgrundes .....	58
1. Rechtfertigung und Folgerichtigkeit der Grunderwerbsteuer .....	58
2. Belastungsgrund und Auslegung des GrEStG .....	59
a) Auslegung von Rechtsbegriffen im Steuerrecht .....	59
b) Verhältnis zwischen Steuerrecht und Zivilrecht .....	60
c) Belastungsgrund und Auslegung .....	61
B. Rückabwicklung eines Erwerbsvorgangs .....	61
I. Begriff der Rückabwicklung .....	61
II. Grunderwerbsteuerliche Behandlung der Rückabwicklung .....	62
1. Gesetzliche Grundlagen der Rückabwicklung .....	62
a) Grundsatz der Unabänderlichkeit des Steueranspruchs .....	62
b) Ausnahmen vom Grundsatz der Unabänderlichkeit des Steueranspruchs	62
aa) § 41 AO .....	62
bb) § 16 GrEStG .....	63
c) Abgrenzung des § 41 Abs. 1 AO zu § 16 GrEStG .....	64
2. Historische Genese der Vorschrift über die grunderwerbsteuerliche Rück- abwicklung .....	65
a) § 79 RStempG <sup>1909</sup> und Ausführungsbestimmungen des Bundesrats ...	65
b) § 34 ZuwStG <sup>1911</sup> und Ausführungsbestimmungen .....	66
c) § 23 GrEStG <sup>1919</sup> .....	68
d) § 17 GrEStG <sup>1940</sup> .....	69
e) § 16 GrEStG <sup>1983</sup> .....	71
f) Jüngste Entwicklungen des § 16 GrEStG .....	73
g) Zusammenfassung und Telos des § 16 GrEStG .....	73

<b>§ 3 Rückabwicklung eines Erwerbsvorgangs nach § 16 Abs. 1 GrEStG</b> .....	74
A. Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs .....	74
I. Anwendungsbereich § 16 Abs. 1 GrEStG .....	74
II. Tatbestandsmerkmale des § 16 Abs. 1 GrEStG .....	75
1. § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG .....	75
2. § 16 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG .....	75
3. Abgrenzung § 16 Abs. 1 Nr. 1 von Nr. 2 GrEStG .....	76
III. Rechtsfolge .....	77
B. Rechtsbegriff „Rückgängigmachung“ .....	77
I. Tatbestandselemente der Rückgängigmachung .....	77
1. Zivilrechtliche Rückgängigmachung .....	78
2. Vollständige Rückgängigmachung .....	80
3. Tatsächliche Rückgängigmachung .....	80
C. Problematische Fallkonstellationen .....	81
I. Zweiterwerbsfälle .....	82
1. Abgrenzung Zweiterwerbsfälle von sonstigen Vertragsgestaltungen .....	82
2. Schlichte, besondere und erweiterte Zweiterwerbsfälle .....	84
3. Erhöhte Anforderungen an Rückgängigmachung bei Zweiterwerbsfällen .....	85
4. Entwicklung der Anforderungen an vollständige Rückgängigmachung i. R. der schlichten Zweiterwerbsfälle .....	86
a) Formlose Aufhebung bei nicht missbräuchlicher Gestaltung .....	86
b) Aufheben der wirtschaftlichen Folgen/des wirtschaftlichen Ergebnisses .....	87
c) Veräußerer erlangt ursprüngliche Rechtsstellung wieder .....	89
d) Nicht-mehr-Bestehenbleiben von Bindungen von grunderwerbsteuerlicher Bedeutung .....	90
e) Sachlicher Zusammenhang der Rechtspositionen der Vertragsparteien .....	91
f) Verwertung einer verbliebenen Rechtsposition im eigenen Interesse .....	91
aa) Aus rückgängig gemachten Erwerbsvorgang verbliebene Rechtsposition .....	92
bb) Tatsächliche Verwertung im Zusammenhang mit der Weiterveräußerung .....	92
cc) Eigenes (wirtschaftliches) Interesse .....	93
g) Stellungnahme .....	95
aa) Fortbestehender Übereignungsanspruch .....	95
bb) Nicht (vollständig) erfüllter Kaufpreis-Rückzahlungsanspruch .....	95
cc) Fortbestehen von Besitz, Nutzen und Lasten .....	97
dd) Fortbestehende Grundbuchpositionen .....	98

ee) Mehrere fortbestehende Rechtspositionen	100
ff) Verwertung einer verbliebenen Rechtsposition im eigenen (wirtschaftlichen) Interesse	101
5. Anforderungen an vollständige Rückgängigmachung i. R. der besonderen Zweiterwerbsfälle	101
a) Wirtschaftliche Betrachtungsweise vs. grunderwerbsteuerlich bedeutsamen Änderung?	102
aa) Wirtschaftliche Betrachtungsweise	102
bb) Grunderwerbsteuerlich bedeutsame Änderung	103
b) Stellungnahme	104
aa) Wirtschaftliche Betrachtungsweise	104
bb) Grunderwerbsteuerlich bedeutsame Änderung	105
6. Anforderungen an vollständige Rückgängigmachung i. R. der erweiterten Zweiterwerbsfälle	106
II. Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs i. S. d. § 1 Abs. 3 Nr. 1, Nr. 3 GrEStG	107
1. Anwendungsbereich des § 16 GrEStG	107
2. Rückgängigmachung insoweit, als § 1 Abs. 3 GrEStG nicht (mehr) erfüllt ist	107
III. Rückgängigmachung von Grundstücksgeschäften bei zwischenzeitlicher Anteilsvereinigung bzw. -übertragung nach § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG (Problem der materiellen Rückwirkung)	109
1. Sachverhaltskonstellationen und Problemaufriss	109
2. Abgrenzung zu den Fällen mit zivilrechtlicher Rückwirkung	110
3. Problem der materiellen Rückwirkung von § 16 Abs. 1 GrEStG	111
a) Grundsatz	111
b) Ausnahme	111
c) Stellungnahme	113
D. Lösung der problematischen Fallkonstellationen	113
I. Bestimmung der Reichweite der vollständigen Rückgängigmachung	113
1. Wörtliche Auslegung	114
a) Allgemeiner Sprachgebrauch	114
b) Besonderer (steuerrechtlicher) Sprachgebrauch	115
aa) Umsatzsteuerliche Wertungen	115
(1) Grundlagen des § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG	116
(2) Tatsächliche Rückgewähr der empfangenen Leistung i. S. d. § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG als Maßstab	117
(3) Zulässigkeit umsatzsteuerrechtlicher Konkretisierungen	118
bb) Schenkungsteuerliche Wertungen	121

(1) Grundlagen des § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	122
(2) Tatsächliche Herausgabe i. S. d. § 29 ErbStG als Maßstab	122
(3) Zulässigkeit schenkungsteuerlicher Konkretisierungen	124
cc) Bürgerlich-rechtliche Wertungen	126
(1) Grundlagen des § 346 Abs. 1 BGB	126
(2) Erfüllen der Rückgewährpflichten i. S. d. § 346 Abs. 1 BGB als Maßstab	127
(3) Zulässigkeit bürgerlich-rechtlicher Konkretisierungen	127
c) Zwischenergebnis	130
2. Historische Auslegung	130
3. Systematische Auslegung	130
4. Wirtschaftliche Betrachtungsweise	132
a) Grundlagen	132
aa) Auslegung nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	133
bb) Divergenz von deklarierter Form und wirtschaftlichem Erfolg	134
b) Reichweite der Rückgängigmachung nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	134
c) Zulässigkeit der Auslegung nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	135
5. Teleologische Auslegung	137
a) Normzweck des § 16 GrEStG	138
b) Keine Modifikation des Normzwecks bei Berücksichtigung des Gesetzeszwecks	139
c) Zwischenergebnis	141
II. Bestimmung der Reichweite der vollständigen Rückgängigmachung in den Zweiterwerbsfällen	142
1. Teleologische Auslegung und Zweiterwerbsfälle	142
a) Rechtstheoretische Grundlagen	142
aa) Missbräuchliche Gestaltungen, § 5 RAO bzw. § 6 StAnpG	143
bb) § 1 Abs. 1 Nr. 6 oder Nr. 7 GrEStG	147
cc) Innerer, systematischer Zusammenhang zu § 1 GrEStG	147
b) Stellungnahme zu den rechtstheoretischen Grundlagen	148
aa) Abgrenzungskriterium nach § 5 RAO bzw. § 6 StAnpG	148
bb) Abgrenzungskriterium nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 oder Nr. 7 GrEStG	149
cc) Abgrenzungskriterium nach innerem, systematischem Zusammenhang zu § 1 GrEStG	149
c) Jüngste Entwicklungen der rechtstheoretischen Grundlagen	150
aa) Kombination aus § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 1 Abs. 2 GrEStG	151
(1) Verwertung einer verbliebenen Rechtsposition	151

(2) Im eigenen wirtschaftlichen Interesse vs. auf eigene Rechnung	155
(3) Kombination aus Tatbestandselementen des § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 1 Abs. 2 GrEStG	158
bb) Grundsätzliche Zulässigkeit der Kombination aus § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 1 Abs. 2 GrEStG	159
cc) Zulässigkeit der Kombination aus § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 1 Abs. 2 GrEStG in den Zweiterwerbsfällen	160
2. Konkretisierungen der vollständigen Rückgängigmachung im Lichte des Leistungsfähigkeitsprinzips	161
a) Innehaben einer verbliebenen grunderwerbsteuerlich relevanten Rechtsposition	161
aa) Rechtsposition aufgrund Vertragsübernahme oder Vertragsbeitritt	162
bb) Abgrenzung Vertragsübernahme/Vertragsbeitritts vom Neuausschluss	163
cc) Rechtsposition aufgrund Veräußerungsermächtigung i. S. d. § 1 Abs. 2 GrEStG	164
dd) Zwischenergebnis	165
b) Gebrauchmachen einer Rechtsposition	165
c) Zweiterwerbsfälle	167
aa) Schlichte Zweiterwerbsfälle	167
bb) Besondere Zweiterwerbsfälle	167
cc) Erweiterte Zweiterwerbsfälle	169
III. Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG	170
IV. Rückgängigmachung bei zwischenzeitlicher Tatbestandsverwirklichung der § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG	171
1. Differenzierung nach bürgerlich-rechtlichen Wirkungen	171
a) Rückgängigmachung von unwirksamen Erwerbsvorgängen	171
b) Rückgängigmachung von wirksamen Erwerbsvorgängen	172
2. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und §§ 163, 227 AO	174
a) § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO	174
b) Erlass aus Billigkeitsgründen nach §§ 163, 227 AO	176
3. § 16 Abs. 1 GrEStG (analog) bei Rückgängigmachung des Grundstückskaufs	178
a) Lückenfeststellung	178
b) Lückenausfüllung durch Analogie	179
aa) Planwidrige Unvollständigkeit	180
bb) Vergleichbare Interessenlage	181
(1) Vergleichbare Interessenlage bei den streitigen Fallkonstellationen	181
(2) Vergleichbare Interessenlage bei Zwischengeschäften	182

cc) Analoge Anwendung des § 16 Abs.1 GrEStG auf die streitigen Fallkonstellationen .....	185
4. Kein § 1 Abs.2a bis 3a GrEStG (analog) bei Rückgängigmachung des Grundstücksverkaufs .....	186
<b>§ 4 Rückabwicklung eines Erwerbsvorgangs nach § 16 Abs. 2 GrEStG .....</b>	<b>188</b>
A. Rückerwerb des Eigentums an dem veräußerten Grundstück .....	188
I. Sachlicher Anwendungsbereich .....	188
II. Tatbestandsmerkmale des § 16 Abs. 2 GrEStG .....	189
1. Allgemeine Voraussetzungen des § 16 Abs. 2 GrEStG .....	189
a) Vorausgegangener steuerbarer Erwerbsvorgang .....	189
b) Identität .....	190
aa) Identität der Beteiligten .....	190
bb) Identität des Grundstücks .....	191
2. Besondere Voraussetzungen des § 16 Abs. 2 GrEStG .....	192
a) § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG .....	192
b) § 16 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG .....	193
c) § 16 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG .....	195
III. Rechtsfolge .....	195
B. Rechtsbegriff „Rückerwerb“ .....	195
I. Tatbestandselemente des Rückerwerbs .....	195
1. Zivilrechtlicher Rückerwerb .....	196
2. Tatsächlicher und vollständiger Rückerwerb .....	197
3. Zusammenfassung .....	198
C. Problematische Fallkonstellationen .....	198
I. Zweiterwerbsfälle .....	198
1. Anforderungen an den Rückerwerb i. R. d. schlichten Zweiterwerbsfälle .....	199
a) Gleichlauf der Anforderungen des § 16 Abs. 1 GrEStG .....	199
b) Verwertung grunderwerbsteuerlich relevanter Rechtsposition im eigenen wirtschaftlichen Interesse .....	200
2. Anforderungen an den Rückerwerb i. R. d. besonderen und erweiterten Zweiterwerbsfälle .....	201
II. Rückerwerb übergegangener Anteile nach § 1 Abs. 2a GrEStG .....	201
1. Anwendungsbereich des § 16 GrEStG .....	201
2. Umfang des Rückerwerbs übergegangener Anteile .....	202
a) Rückerwerb insoweit, als § 1 Abs. 2a GrEStG nicht (mehr) erfüllt ist .....	202
b) Kaufpreisrückzahlung und ursprüngliche Gesellschafterstellung .....	204
3. Stellungnahme .....	205

III. Rückwerb übertragener Anteile nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 bis 4 GrEStG . . . . .	206
1. Rückwerb insoweit, als § 1 Abs. 3 GrEStG nicht (mehr) erfüllt ist . . . . .	206
a) § 1 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 GrEStG . . . . .	206
b) § 1 Abs. 3 Nr. 3 und Nr. 4 GrEStG . . . . .	207
2. Stellungnahme . . . . .	208
IV. Rückwerb bei zwischenzeitlicher Tatbestandsverwirklichung der § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG . . . . .	209
V. Rückabwicklung von § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG bei zwischenzeitlicher Änderung des Grundstücksbestands . . . . .	210
1. Sachverhaltskonstellationen . . . . .	210
a) Rückabwicklung von § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG bei zwischenzeitlichem Grundstückskauf . . . . .	211
b) Rückabwicklung von § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG bei zwischenzeitlichem Grundstücksverkauf . . . . .	211
2. Problemaufriss . . . . .	211
3. Problem der anteils- oder grundstücksbezogenen Sichtweise . . . . .	212
a) Ansichten in der Literatur . . . . .	212
b) Stellungnahme . . . . .	213
D. Lösung der problematischen Fallkonstellationen . . . . .	215
I. Bestimmung der Reichweite des Rückwerbs . . . . .	215
II. Bestimmung der Reichweite des Rückwerbs im Rahmen der Zweiterwerbsfälle . . . . .	215
1. Konkretisierungen des vollständigen Rückwerbs im Lichte des Leistungsfähigkeitsprinzips . . . . .	215
a) Zulässigkeit der Übertragung der entwickelten Kriterien im Zusammenhang mit § 16 Abs. 1 GrEStG . . . . .	215
b) Innehaben einer verbliebenen grunderwerbsteuerlich relevanten Rechtsposition . . . . .	216
c) Gebrauchmachen einer Rechtsposition – Verwertungsmöglichkeit des Erwerbers i. S. einer grunderwerbsteuerlichen Neuuzuordnung des Grundstücks . . . . .	217
2. Zweiterwerbsfälle und Verwertung einer sonstigen Rechtsposition . . . . .	217
a) Schlichte Zweiterwerbsfälle . . . . .	217
b) Besondere Zweiterwerbsfälle . . . . .	217
c) Erweiterte Zweiterwerbsfälle . . . . .	218
III. Reichweite der Wirkungen des § 16 Abs. 2 GrEStG in den Fällen des Rückwerbs von Grundstücksgeschäften bei zwischenzeitlicher Tatbestandsverwirklichung nach § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG . . . . .	219
IV. Reichweite der Wirkungen des § 16 Abs. 2 GrEStG in den Fällen des Rückwerbs von Anteilen bei zwischenzeitlichen Grundstücksgeschäften . . . . .	221

1. Anteils- und Grundstücksbezogenheit von § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG	221
2. Anteils- und Grundstücksbezogenheit des § 16 Abs. 2 GrEStG	222
a) Keine Rückabwicklung einer Fiktion	222
b) Anteilsbezogenheit des § 16 Abs. 2 GrEStG	222
c) Grundstücksbezogenheit des § 16 Abs. 2 GrEStG	223
3. Anteils- und grundstücksbezogene Reichweite des § 16 Abs. 2 GrEStG	223
<b>§ 5 Zusammenfassung der Ergebnisse</b>	<b>225</b>
<b>Literaturverzeichnis</b>	<b>230</b>
<b>Sachverzeichnis</b>	<b>239</b>

## Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AktG	Aktiengesetz
AmtshilfeRLUmsG	Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz) vom 26. Juni 2013 (BGBl. I 2013, S. 1809)
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AStG	Außensteuergesetz
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BewG	Bewertungsgesetz
BeurkG	Beurkundungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung der amtlich und nicht amtlich veröffentlichten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
Bfin.	Beschwerdeführerin
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BR Drs.	Bundesrat Drucksache
BT Drs.	Bundestag Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DNotI-Report	Deutsches Notarinstitut-Report (Zeitschrift)
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift
Drs.	Drucksache
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DVR	Deutsche Verkehrsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
Einf/Einf. v.	Einführung/Einführung von
EL	Ergänzungslieferung
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)

GBÖ	Grundbuchordnung
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrEStG <sup>1919</sup>	Grunderwerbsteuergesetz vom 12. September 1919 (RGBl. 1919, S. 1617)
GrEStG <sup>1940</sup>	Grunderwerbsteuergesetz vom 29. März 1940 (RGBl. I 1940, 585)
GrEStG <sup>1983</sup>	Grunderwerbsteuergesetz vom 17. Dezember 1983 (BGBl. I 1982, 1777)
GrS	Großer Senat des Bundesfinanzhofs
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
Hrsg.	Herausgeber
JStG 1997 lit.	Jahressteuergesetz vom 20. Dezember 1996 (BGBl. I 1996, S. 2049) Buchstabe ( <i>littera</i> )
MittBayNot	Mitteilungen des Bayerischen Notarvereins, der Notarkasse und der Landesnotarkammer Bayern
NJW	Neue juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
RAO	Reichsabgabenordnung
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs
RGBl.	Reichsgesetzblatt
Rn.	Randnummer
RS	Rechtsspruch
RStBl.	Reichssteuerblatt
RStempelG <sup>1909</sup>	Reichsstempelgesetz vom 15. Juli 2009 (RGBl. 1909, S. 833)
StÄndG 2001	Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz) vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I 2001, S. 3794)
StÄndG 2015	Steueränderungsgesetz vom 2. November 2015 (BGBl. I 2015, S. 1834)
StAnpG <sup>1934</sup>	Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934 (RGBl. 1934, 925)
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StBW	Steuerberater Woche
StEntlG 1999/2000/2002	Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl. I 1999, S. 402)
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
Treuhanderlass	Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zu grundstücksbezogenen Treuhandgeschäften sowie zu Grundstückserwerben durch Auftragnehmer bzw. Geschäftsbesorger vom 12. Oktober 2007, VV BW FinMin 2007-10-12 3-S 450.0/84
Tz.	Textziffer
Überbl v	Überblick von
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)

UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UStG	Umsatzsteuergesetz
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer- Recht (Zeitschrift)
Var.	Variante
Verf.	Verfasser
VersStG	Versicherungssteuergesetz
Vorb.	Vorbemerkung
WEG	Gesetz über das Wohnungseigentum und das Dauerwohnrecht
ZuwStG <sup>1911</sup>	Zuwachssteuergesetz vom 14. Februar 1911 (RGBl. 1911, S. 53)
ZVG	Gesetz über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung

Im Übrigen wird verwiesen auf: *Kirchner*, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 8. Auflage 2015

# § 1 Allgemeines

## A. Problemaufriss und Relevanz

Seit der Föderalismusreform I<sup>1</sup> können die Bundesländer den Steuersatz der Grunderwerbsteuer individuell bestimmen (Art. 105 Abs. 2a S. 2 GG) und damit ein neues, von § 11 Abs. 1 GrEStG abweichendes Recht schaffen, ohne dass es einer Freigabe durch den Bund bedarf.<sup>2</sup> Die Grunderwerbsteuer ist daher in den letzten Jahren vermehrt in den Gesetzgebungsfokus vieler Bundesländer gerückt<sup>3</sup> und der Grunderwerbsteuersatz wurde – mit der Begründung der Senkung der Neuverschuldung und des Einhaltens der Schuldenbremse im Jahr 2020<sup>4</sup> – sukzessive<sup>5</sup> erhöht. Infolgedessen haben die Unterschiede zwischen den Grunderwerbsteuersätzen der einzelnen Bundesländer nicht unbeachtliche Ausmaße angenommen. So beträgt der derzeit geltende Grunderwerbsteuersatz in Bayern und Sachsen unverändert 3,5 %, während er beispielsweise in Brandenburg, Nordrhein-Westfalen, im Saarland, in Schleswig-Holstein und Thüringen auf aktuell 6,5 % erhöht wurde.<sup>6</sup>

Zur Vermeidung dieser erhöhten wirtschaftlichen Belastung haben steuerliche Berater im Vorfeld von Grundstückstransaktionen teils komplexe Grunderwerbsteueroptimierende Gestaltungen, sog. RETT-Blocker-Strukturen<sup>7</sup> entwickelt. Diese zielen insbesondere darauf ab, bei einem Rechtsträgerwechsel die Grunderwerbsteuerrechtliche Zuordnung eines inländischen Grundstücks durch Zwischenschaltung einer Gesellschaft, an der ein Fremder wirtschaftlich nicht oder nur geringfügig beteiligt ist, zu verhindern<sup>8</sup>. Weitere Gestaltungsvariante war der zeitlich gestreckte Anteilerwerb.<sup>9</sup> Mit Einführung des § 1 Abs. 3a GrEStG<sup>10</sup> hat der Gesetzgeber insbesondere diesen Gestaltungsmöglichkeiten einen Riegel vorgeschoben, um zukünftige Steuerausfälle in Millionenhöhe zu verhindern<sup>11</sup>.

---

<sup>1</sup> Verkündet am 31.8.2006 in BGBl. I 2006, S. 2034.

<sup>2</sup> *Wernsmann*, in: H/H/Sp (AO/FGO Kommentar) (257. EL), § 4 AO. Rn. 379.

<sup>3</sup> Zu Lösungsvorschlägen der Politik auf steigende Grunderwerbsteuersätze: *Schanko*, UVR 2016, 16 ff.

<sup>4</sup> Z. B. Landtag NRW Drs. 16/7147 vom 28. Oktober 2014, S. 1.

<sup>5</sup> Übersicht in *Pahlke/Franz*, GrEStG (2018), § 11 Rn. 4.

<sup>6</sup> *Pahlke/Franz*, GrEStG (2018), § 11 Rn. 4; *Griesar/Jochum*, GrEStG, § 11 Rn. 5.

<sup>7</sup> RETT (Real Estate Transfer Tax) hierzu statt vieler z. B. *Behrens*, DStR 2013, 1405 ff. und *Schanko*, UVR 2014, 44 ff.

<sup>8</sup> BT Drs. 17/13033 vom 10.4.2013, S. 110, rechte Spalte.

<sup>9</sup> *Griesar/Jochum*, GrEStG, § 1 Rn. 393.

<sup>10</sup> Durch Art. 26 des AmtshilfeRLUMsG vom 26.6.2013, BGBl. I 2013, S. 1809.

<sup>11</sup> BT Drs. 17/13033 vom 10.4.2013, S. 110, rechte Spalte.

Weitere Maßnahmen zur Verhinderung von Steuergestaltungen wurden in der Finanzministerkonferenz vom 21. Juni 2018 diskutiert und sind teils in dem Referentenentwurf des BMF mit gleichem Datum enthalten<sup>12</sup>. Im Vordergrund stehen Steuergestaltungen mit Share Deals; angedacht ist bei sämtlichen Ergänzungstatbeständen die Beteiligungsgrenze von bisher 95 % auf 90 % abzusenken sowie deren derzeitige Fünfjahresfristen auf zehn Jahre zu verlängern. Weiterhin soll die bislang nur für grundstücksbesitzende Personengesellschaften geltende Betrachtung der kumulierten Gesellschafterwechsel in modifizierter Form auch auf grundstücksbesitzende Kapitalgesellschaften ausgeweitet werden.<sup>13</sup>

Der zeitliche Geltungsbereich der geplanten Verschärfungen ist derzeit noch unklar.<sup>14</sup> Für den Fall einer beabsichtigten Rückwirkung auf den Zeitpunkt zum 21. Juni 2018 stellen sich Fragen der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit einer solchen (echten) Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen).<sup>15</sup> Eine Rückwirkung auf den 21. Juni 2018 wird im Ergebnis verfassungswidrig sein, weil nach derzeitiger Rechtslage der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz in den Bestand der bisherigen Rechtsordnung höher wiegt und die Pressemitteilung vom 21. Juni 2016 dieses Vertrauen nicht zerstört hat.<sup>16</sup> Aber auch in den Fällen, in denen sich der zeitliche Anwendungsbereich etwaiger verschärfter Vorschriften bspw. nach der Veröffentlichung im BGBl. (so z. B. bei § 23 Abs. 13 GrEStG) richten wird, stellt sich bei den Erwerbsvorgängen der § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG die Frage, welche Rechtslage bei zeitlichem Auseinanderfallen von schuldrechtlichen (Signing) und dinglichen Rechtsgeschäften (Closing) bei zwischenzeitlicher Gesetzesverschärfung gilt.<sup>17</sup> Davon abhängig könnte zur Vermeidung nicht beabsichtigter Grunderwerbsteuerbelastungen der Anwendungsbereich des § 16 GrEStG wieder verstärkt in den Fokus der Beratungspraxis geraten.

Denn auch ohne Grunderwerbsteueroptimierende Gestaltungen ist und wird in Zukunft der nicht zu unterschätzende Kostenfaktor der Grunderwerbsteuer nur unter den Voraussetzungen des § 16 GrEStG nachträglich zu beseitigen sein. § 16

---

<sup>12</sup> Nunmehr Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 10. August 2018, BR Drs. 372/18.

<sup>13</sup> Im Einzelnen: <https://finanzen.hessen.de/presse/pressemitteilung/laenderfinanzminister-beschliessen-konsequentes-vorgehen-gegen-share-deals-bei-der-grunderwerbsteuer>, abgerufen am 13.11.2018.

<sup>14</sup> So auch *Joisten*, GmbHR 2018, 1041 (1041); *Behrens/Dworog*, BB 2018, 1943 (1947); *Wagner*, DB 2018, 1553.

<sup>15</sup> Dies zurecht verneinend z. B.: *Joisten*, GmbHR 2018, 1041 (1042); zur Rückwirkung siehe *Wernsmann*, in: H/H/Sp (AO/FGO Kommentar) (257. EL), § 4 AO Rn. 712 ff., zu den Begrifflichkeiten insbesondere Rn. 714, 715.

<sup>16</sup> Hierzu auch *Joisten*, GmbHR 2018, 1041 (1042); *Fischer*, Vertrauen in die Grunderwerbsteuer, Beitrag vom 28.09.2018.

<sup>17</sup> Diese Frage wird gleichfalls aufgeworfen und beantwortet von *Joisten*, GmbHR 2018, 1041 (1042 f.).

GrEStG stellt eine besondere verfahrensrechtliche und materiell-rechtliche Korrekturvorschrift zur Rückabwicklung von grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgängen dar. Danach ist, vereinfacht dargestellt, die Grunderwerbsteuer unter bestimmten Voraussetzungen ganz/zum Teil nicht oder niedriger festzusetzen oder bereits festgesetzte Steuern zu erstatten, wenn ein Verpflichtungsgeschäft (regelmäßig Kaufvertrag) rückgängig gemacht (§ 16 Abs. 1 GrEStG), das Grundstückseigentum zurückerworben (§ 16 Abs. 2 GrEStG) oder die Gegenleistung nachträglich herabgesetzt wurde (§ 16 Abs. 3 GrEStG).

Der Weg der Inanspruchnahme des § 16 GrEStG ist dabei alles andere als einfach. Eine vertiefte Untersuchung dieser besonderen Korrekturvorschrift des § 16 GrEStG erfolgte bislang nicht – anders hingegen zu einzelnen Erwerbsvorgängen, insbesondere des § 1 Abs. 2, Abs. 2a oder Abs. 3 GrEStG<sup>18</sup>. Ohne auf die Ergebnisse der nachfolgenden Untersuchung vorzugreifen, lassen sich bei Betrachtung des gesetzlichen Regelwerks Anwendungs- und Verständnisprobleme erahnen, so beispielsweise unter welchen Voraussetzungen ein Erwerbsvorgang als im Sinne der Vorschrift rückgängig gemacht anzusehen bzw. das Grundstückseigentum zurückerworben ist. Es ist daher nicht verwunderlich, dass eine erhebliche Zunahme finanzgerichtlicher Verfahren zu beobachten ist, welche die Rechtsanwendung und damit zugleich die Rechtsauslegung des § 16 GrEStG betreffen.<sup>19</sup>

Als besonders streitanfällig zeigen sich die Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs nach § 16 Abs. 1 GrEStG und der Rückerwerb des Eigentums an dem Grundstück nach § 16 Abs. 2 GrEStG (zusammen als „Rückabwicklung“) im Zusammenhang mit sog. Weiterveräußerungsfällen<sup>20</sup> (nachfolgend „Zweiterwerbsfälle“<sup>21</sup>). Dies sind Fälle, in denen in einem zeitlichen und/oder wirtschaftlichen Zusammenhang der ursprüngliche Erwerber<sup>22</sup> oder ein Dritter im Rahmen der Rückabwicklung des Ersterwerbs Einfluss auf die Weiterveräußerung (nachfolgend auch „Zweiterwerb“) über dasselbe Grundstück nehmen. Hierbei stellt

<sup>18</sup> Jüngst zu § 1 Abs. 2a GrEStG: *Eulau*, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Grunderwerbsteuerrecht (2017); zu § 1 Abs. 2 GrEStG: *Hartlich*, Die Verwertungsmöglichkeit in der Grunderwerbsteuer (2016); zu § 1 Abs. 3 GrEStG *Rothenöder*, Der Anteil im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG (2009).

<sup>19</sup> Hierzu ab S. 77 ff.

<sup>20</sup> Explizite Verwendung des Begriffs „Weiterveräußerungsfälle“ in: *Loose*, in: Boruttau GrEStG (2018), § 16 Rn. 65 ff.; *Pahlke*, in: GrEStG (2018), § 16 Rn. 34; *Müller-Horn*, EFG 2016, 746 (746); FG Hamburg, Gerichtsbescheid vom 1.2.2016 – 3 K 130/15, EFG 2016, 743.

<sup>21</sup> Begriffswahl erfolgte in Anlehnung an den sog. (gutgläubigen) Zweiterwerb bspw. einer Vormerkung oder einer Hypothek, siehe hierzu auch *Wellenhofer*, Sachenrecht (2018) ab. S. 299 ff. und S. 470 ff., weil hier wie dort der Ersterwerber Einfluss auf den (unmittelbar nachfolgenden) Zweiterwerb, regelmäßig durch Abtretung von Ansprüchen, ausübt.

<sup>22</sup> Im BGB werden die Begriffe „Veräußerer“ und „Erwerber“ dem Verfügungsgeschäft vorbehalten, während es im Verpflichtungsgeschäft um Käufer und Verkäufer geht. Obgleich das GrEStG diese Terminologie übernimmt (Begründung zum GrEStG 1940, RStBl. 1940, S. 377, S. 389 unter § 9 Abs. 1 Nr. 1) wird im Folgenden stets, d. h. ohne Differenzierung nach schuld- und sachenrechtlichem Rechtsgeschäft, vom Veräußerer und vom Erwerber gesprochen.