

Urteil vom 12. Mai 2016, II R 39/14

Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer bei Forderungsausfall aufgrund Insolvenz des Käufers - Bewertung der Kaufpreisforderung als Kapitalforderung nach § 12 BewG

ECLI:DE:BFH:2016:U.120516.IIR39.14.0

BFH II. Senat

GrEStG § 8 Abs 1, GrEStG § 9 Abs 1 Nr 1, GrEStG § 16 Abs 3 Nr 2, BewG § 12 Abs 1, AO § 165 Abs 2, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 41 Abs 1 S 1, GrEStG § 1 Abs 1 Nr 1, BGB § 459, BGB § 460, BGB § 437

vorgehend FG Köln, 13. Mai 2014, Az: 5 K 1515/11

Leitsätze

Der teilweise Ausfall der Kaufpreisforderung und der vereinbarten Stundungszinsen aufgrund Insolvenz des Käufers führt nicht zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer für den Grundstückskauf.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 14. Mai 2014 5 K 1515/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die A Erschließungsgesellschaft mbH (GmbH) erwarb mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 30. Dezember 1998 eine zuvor landwirtschaftlich genutzte Fläche von 68 977 qm. Nach den Vorbemerkungen des Kaufvertrags wollte die GmbH die Fläche erschließen und die einzelnen Baugrundstücke nach Einzelparzellierung weiterverkaufen.
- 2 Die Vertragsparteien vereinbarten bei einem Quadratmeterpreis von 100 DM einen Kaufpreis in Höhe von 6.897.700 DM. Dieser war bis zum Abverkauf der einzelnen Baugrundstücke gestundet. Bei der Veräußerung eines Baugrundstücks sollte jeweils ein Teilbetrag des Kaufpreises in Höhe von 130 DM je Quadratmeter fällig sein. Der gesamte bis zum 31. Dezember 2006 noch nicht fällig gewordene Restkaufpreis sollte am 15. Januar 2007 in einer Summe fällig und zahlbar sein. Der noch nicht fällige Kaufpreis war ab dem 1. Januar 1999 in Höhe des jeweils geltenden Diskont- bzw. Basiszinssatzes der Deutschen Bundesbank zu verzinsen.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheid vom 15. Juli 1999 ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 6.897.700 DM die Grunderwerbsteuer in Höhe von 241.419 DM gegen die GmbH fest. Mit Bescheid vom 22. November 1999 setzte das FA die Grunderwerbsteuer auf 219.691 DM herab. Es folgte dabei dem Einwand der GmbH im Einspruchsverfahren, wonach der Kaufpreis nach § 12 des Bewertungsgesetzes (BewG) abzuzinsen sei und die Abzinsung mit einem Zinssatz von 3 % (= Differenz zwischen dem Diskontsatz von 2,5 % und dem in § 12 Abs. 3 Satz 2 BewG festgelegten Zinssatz von 5,5 %) vorzunehmen sei. Die Abzinsung führte zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage der Steuer um 620.793 DM. Der Änderungsbescheid erging nach § 165 der Abgabenordnung (AO) vorläufig "hinsichtlich des Kapitalwerts der Zinsdifferenzen, sofern der Kaufpreis niedrig verzinslich länger als ein Jahr gestundet bleibt, wegen der endgültigen Höhe des Kaufpreises und der Höhe der Abzinsung. Laut Bewertungsgesetz beträgt der Grenzzinsfuß 3 %."
- 4 Im Jahr 2006 geriet der Verkauf der Baugrundstücke ins Stocken. Eine vollständige Zahlung des Restkaufpreises

einschließlich der aufgelaufenen Zinsen war der GmbH zum 15. Januar 2007 nicht möglich. Am 1. Juni 2007 vereinbarten die Vertragsparteien eine Verlängerung der Tilgungsabsprache unter den gleichen Bedingungen sowie eine neue Endfälligkeit des Restkaufpreises am 1. Januar 2017. Trotz dieser Vereinbarung konnte die GmbH ihre Zahlungsverpflichtungen nicht erfüllen und stellte am 10. Juni 2009 Insolvenzantrag. Das Insolvenzverfahren wurde am 3. Mai 2010 eröffnet und der Kläger und Revisionskläger (Kläger) zum Insolvenzverwalter bestellt. Bis dahin waren auf den Kaufpreis Teilzahlungen in Höhe von insgesamt 2.567.800 € (5.022.180 DM) geleistet worden.

- 5 Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens beantragte der Kläger die Herabsetzung der Grunderwerbsteuer. Das FA lehnte die beantragte Änderung des Bescheids am 31. Januar 2011 ab. Eine Änderung der Steuerfestsetzung wegen Uneinbringlichkeit der restlichen Kaufpreisforderung sei nicht nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, § 165 Abs. 2 AO oder nach § 16 Abs. 3 Nr. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) geboten.
- 6 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Nach Ansicht des Finanzgerichts (FG) hat das FA es zu Recht abgelehnt, die festgesetzte Grunderwerbsteuer im Hinblick auf den teilweisen Ausfall der Kaufpreisforderung herabzusetzen. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1705 veröffentlicht.
- 7 Mit der Revision rügt der Kläger eine Verletzung von § 165 Abs. 2, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, § 16 Abs. 3 GrEStG und § 12 Abs. 3 BewG. Die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer sei unter Berücksichtigung der tatsächlichen Zahlungen der GmbH zu ermitteln.
- 8 Der Kläger beantragt, das FA unter Aufhebung der Vorentscheidung, der ablehnenden Entscheidung vom 31. Januar 2011 sowie der Einspruchsentscheidung vom 21. April 2011 zu verpflichten, die Grunderwerbsteuer unter Zugrundelegung einer Bemessungsgrundlage von 2.171.993 € herabzusetzen.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass das FA nicht verpflichtet ist, den Grunderwerbsteuerbescheid vom 22. November 1999 zu ändern und die Grunderwerbsteuer niedriger festzusetzen. Der teilweise Ausfall der Kaufpreisforderung und der vereinbarten Stundungszinsen aufgrund Insolvenz des Käufers führt nicht zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer für den Grundstückskauf.
- 11 1. Das FA hat die Grunderwerbsteuer durch Bescheid vom 22. November 1999 in zutreffender Höhe festgesetzt. Eine Änderung dieses Bescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO oder § 165 Abs. 2 AO ist nicht geboten.
- 12 a) Die Grunderwerbsteuer bemisst sich gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG nach dem Wert der Gegenleistung. Nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG gelten als Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Die Feststellung des Werts der Gegenleistung (Kaufpreis) als der grunderwerbsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage hat hinsichtlich der Höhe nach den Vorschriften des BewG zu erfolgen; gemäß § 1 Abs. 1 BewG gelten die allgemeinen Bewertungsvorschriften für alle öffentlich-rechtlichen Abgaben, die durch Bundesrecht geregelt sind, soweit sie durch Bundesfinanzbehörden oder durch Landesfinanzbehörden verwaltet werden, d.h. auch für die Grunderwerbsteuer.
- 13 b) Die Kaufpreisforderung ist als Kapitalforderung nach § 12 BewG zu bewerten (ständige Rechtsprechung, vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. Oktober 1994 II R 4/91, BFHE 176, 56, BStBl II 1995, 69, und BFH-Beschluss vom 21. November 2000 II B 45/99, BFH/NV 2001, 642, m.w.N.). Soweit der BFH im Urteil vom 8. März 1989 II R 37/86 (BFHE 156, 257, BStBl II 1989, 576) entschieden hat, dass bei einem betragsmäßig festgelegten Kaufpreis zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ein Zurückgreifen auf den allgemeinen Teil des BewG nicht erforderlich ist, hält der Senat daran nicht mehr fest.
- 14 c) Gemäß § 12 Abs. 1 Satz 1 BewG ist eine Kapitalforderung mit ihrem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Nennwert ist der Betrag, der nach dem Inhalt des Schuldverhältnisses vom Schuldner bei Fälligkeit der Forderung zu entrichten ist.

- 15** Besondere Umstände, die einen höheren oder geringeren Wert begründen, können zu einer anderen Bewertung einer Kaufpreisforderung führen, wenn sie bereits beim Abschluss des Kaufvertrags, also bei der Verwirklichung des grunderwerbsteuerbaren Tatbestands nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG vorliegen. Die Grunderwerbsteuer knüpft in § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG an das schuldrechtliche Rechtsgeschäft an. Der Abschluss des Kaufvertrags ist zugleich der maßgebliche Zeitpunkt für die Bewertung der Kaufpreisforderung.
- 16** Die Berücksichtigung besonderer Umstände i.S. des § 12 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 BewG setzt voraus, dass sie der Kapitalforderung selbst innewohnen, ihr also immanent sind (vgl. BFH-Urteil vom 17. Februar 2010 II R 23/09, BFHE 229, 363, BStBl II 2010, 641, m.w.N.). Das trifft z.B. auf unverzinsliche, niedrig- oder hochverzinsliche Forderungen i.S. des § 12 Abs. 1 Satz 2 BewG zu (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2001, 642). § 12 Abs. 2 BewG, wonach Forderungen, die uneinbringlich sind, außer Ansatz bleiben, ist zwar nicht generell von der Anwendung ausgeschlossen, hat aber für die Bewertung von Kaufpreisforderungen für Zwecke der Grunderwerbsteuer regelmäßig keine Bedeutung. Da zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags im Allgemeinen davon auszugehen ist, dass der Kaufpreis auch entrichtet wird, ist der Kaufpreis grundsätzlich mit dem Nennwert als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer anzusetzen. Auf die Bewertung der Kaufpreisforderung zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Steuertatbestands hat es keinen Einfluss, ob der Grundstückskäufer den Kaufpreis später tatsächlich zahlt oder der Verkäufer mit der Kaufpreisforderung ganz oder zum Teil ausfällt.
- 17** d) Der teilweise Ausfall der Kaufpreisforderung wegen nachträglich eintretender Insolvenz des Käufers ist kein zur Änderung des Grunderwerbsteuerbescheids führendes rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.
- 18** aa) Nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist ein Steuerbescheid zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis). Zu den rückwirkenden Ereignissen zählen alle rechtlich bedeutsamen Vorgänge, aber auch tatsächliche Lebensvorgänge, die steuerlich --ungeachtet der zivilrechtlichen Wirkungen-- in der Weise Rückwirkung entfalten, dass nunmehr der veränderte anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Ob einer nachträglichen Änderung des Sachverhalts rückwirkende steuerliche Bedeutung zukommt, bestimmt sich allein nach dem jeweils einschlägigen materiellen Recht (BFH-Beschluss vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, unter C.II.1.; BFH-Urteile vom 13. September 2000 X R 148/97, BFHE 193, 129, BStBl II 2001, 641, und vom 10. Dezember 2008 II R 55/07, BFHE 224, 285, BStBl II 2009, 473).
- 19** bb) Bei einem zivilrechtlich unwirksamen Rechtsgeschäft (z.B. aufgrund einer Anfechtung des Grundstückskaufvertrags) ist ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, das zu einer Änderung eines Grunderwerbsteuerbescheids führt, mit steuerlicher Wirkung erst eingetreten, wenn die Beteiligten vom Vollzug des Rechtsgeschäfts Abstand nehmen und sich gegenseitig die ausgetauschten Leistungen zurückgewähren (vgl. BFH-Entscheidungen vom 27. Januar 1982 II R 119/80, BFHE 135, 224, BStBl II 1982, 425; vom 10. Juli 1996 II B 139/95, BFH/NV 1997, 61; vom 23. November 2006 II R 38/05, BFH/NV 2007, 498). Soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des unwirksamen Rechtsgeschäfts bestehen lassen, ist die Anfechtung gemäß § 41 Abs. 1 Satz 1 AO für die Besteuerung unerheblich und stellt kein zur Aufhebung eines bereits ergangenen Grunderwerbsteuerbescheids führendes rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar (BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 498, unter II.3.a).
- 20** cc) Entsprechendes gilt, wenn über das Vermögen des Grundstückskäufers ein Insolvenzverfahren eröffnet wird und er deshalb den gestundeten Kaufpreis für den weiterhin rechtswirksamen Grundstückskauf trotz Fälligkeit nicht mehr entrichten kann. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Käufers führt zwar nachträglich dazu, dass die noch bestehende und bereits fällige Kaufpreisforderung als uneinbringlich einzustufen ist, soweit der Verkäufer im Insolvenzverfahren nicht befriedigt werden kann. Diese Bewertung wirkt sich jedoch nicht auf den Wert der Kaufpreisforderung im Zeitpunkt der Verwirklichung des grunderwerbsteuerbaren Tatbestands aus und stellt damit kein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar. Die (teilweise) Uneinbringlichkeit der Forderung berührt weder die Wirksamkeit des Kaufvertrags über das Grundstück noch führt sie zu einer Herabsetzung des vereinbarten Kaufpreises. Auch durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist die (Rest-)Forderung nicht nachträglich erloschen. Die Gläubiger sind lediglich von der Eröffnung bis zur Aufhebung des Insolvenzverfahrens gehindert, ihre Forderung außerhalb dieses Verfahrens geltend zu machen. Nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens können die Insolvenzgläubiger ihre restlichen Forderungen gegen den Schuldner unbeschränkt geltend machen (§ 201 Abs. 1 der Insolvenzordnung). Damit hat die Nichtzahlung der Kaufpreisforderung keinerlei Einfluss auf den Kaufvertrag. Dieser bleibt als nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steuerbarer Rechtsvorgang unverändert bestehen.

- 21** e) Ausgehend von diesen Grundsätzen ist das FA nicht verpflichtet, den Bescheid vom 22. November 1999 wegen des teilweisen Forderungsausfalls nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern und die Steuer niedriger festzusetzen. In diesem Bescheid ist die Grunderwerbsteuer nach dem vereinbarten, nicht durch einen Forderungsausfall geminderten Kaufpreis bemessen, der nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) insgesamt 6.897.700 DM betrug.
- 22** Aus demselben Grund ist der Bescheid auch nicht nach § 165 Abs. 2 AO zu ändern. Insoweit kann dahinstehen, ob der Vorläufigkeitsvermerk seinem Wortlaut nach auch die Höhe des Kaufpreises und nicht nur die Höhe des Zinsabschlags für die Stundung des Kaufpreises erfasst.
- 23** 2. Die Voraussetzungen für eine Änderung des Grunderwerbsteuerbescheids vom 22. November 1999 nach § 16 Abs. 3 GrEStG wegen einer Herabsetzung der Gegenleistung für das Grundstück liegen nicht vor.
- 24** a) Der teilweise Ausfall der Kaufpreisforderung aufgrund Insolvenz des Käufers ist keine Herabsetzung des Kaufpreises i.S. dieser Vorschrift; denn die Forderung bleibt trotz Insolvenz in voller Höhe bestehen.
- 25** § 16 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG findet im Übrigen auch deshalb keine Anwendung, weil die Insolvenz im Streitfall nicht innerhalb der maßgeblichen Frist von zwei Jahren seit Entstehung der Steuer (am 30. Dezember 1998, vgl. § 38 AO) eingetreten ist.
- 26** Der Tatbestand des § 16 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG ist ebenso nicht erfüllt, weil die Vorschrift nur die Herabsetzung des Kaufpreises aufgrund der §§ 459 und 460 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) i.d.F. bis 31. Dezember 2001 bzw. § 437 BGB n.F., also bei Mängeln des gekauften Grundstücks erfasst. Dass im Streitfall der Kaufpreis aufgrund derartiger Mängel herabgesetzt worden sei, ist weder festgestellt noch sonst aus den Akten ersichtlich.
- 27** b) Ob in der nachträglich vereinbarten Verlängerung der Stundungsabrede eine (verdeckte) Herabsetzung des Kaufpreises i.S. des § 16 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG zu sehen ist, kann dahinstehen; denn die entsprechende Vereinbarung wurde erst am 1. Juni 2007 und damit nicht innerhalb der maßgebenden Zwei-Jahres-Frist getroffen.
- 28** 3. Der Grunderwerbsteuerbescheid vom 22. November 1999 ist weder im Hinblick auf den Abschlag für die teilweise Stundung der Kaufpreisforderung noch im Hinblick auf den Ausfall der geschuldeten Zinsen nach § 165 Abs. 2 AO zu ändern.
- 29** a) Nach § 12 Abs. 1 Satz 2 BewG können besondere Umstände, die eine nach Abs. 1 Satz 1 der Vorschrift abweichende Bewertung einer Kapitalforderung begründen, in einer hohen, niedrigen oder fehlenden Verzinsung liegen. Regelmäßig ist die vereinbarte Verzinsung als angemessene Gegenleistung für die gewährte Stundung anzusehen. Etwas anderes kann gelten, wenn die vereinbarte Verzinsung besonders niedrig ist und hieraus und aus anderen Umständen auf eine verdeckte Minderung des Kaufpreises geschlossen werden kann (BFH-Urteil in BFHE 156, 257, BStBl II 1989, 576). Maßgeblich ist die Vereinbarung über die Verzinsung der Kaufpreisforderung.
- 30** aa) Das BewG geht --wie aus § 12 Abs. 3 Satz 2 BewG ersichtlich ist-- von einem Durchschnittszinssatz von 5,5 % aus. Ob eine Kapitalforderung einer niedrigen Verzinsung i.S. des § 12 Abs. 1 Satz 2 BewG unterliegt, bestimmt sich aber nicht nach diesem Zinssatz, sondern nach objektiven Gegebenheiten, vor allem nach der am Bewertungsstichtag am Kapitalmarkt üblichen Zinsspanne. Liegt eine niedrig verzinsliche Forderung vor, ist die Zinsdifferenz zwischen dem vertraglich vereinbarten Zinssatz und dem Zinssatz, bei dessen Unterschreiten eine niedrige Verzinsung anzunehmen ist (Grenzzinssatz), zu kapitalisieren (vgl. BFH-Urteil vom 17. Oktober 1980 III R 52/79, BFHE 132, 298, BStBl II 1981, 247).
- 31** bb) Im Streitfall hat das FG unter Zugrundelegung der Rechtsprechungsgrundsätze (vgl. BFH-Urteil in BFHE 132, 298, BStBl II 1981, 247), denen auch die Finanzverwaltung folgt (vgl. gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder betr. Bewertung von Kapitalforderungen und Kapitalschulden sowie von Ansprüchen/Lasten bei wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen nach dem 31. Dezember 2001 für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer vom 7. Dezember 2001, BStBl I 2001, 1041), einen Grenzzinssatz von 3 % als angemessen betrachtet. Ausgehend von diesem Grenzzinssatz sei zu keinem Zeitpunkt der für die Abzinsung der Kaufpreisforderung vom FA angesetzte Zinssatz von 3 % tatsächlich erreicht worden, weil die für die Verzinsung der Kaufpreisforderung maßgeblichen Diskontsätze von 1999 bis 2010 stets über 0 % gelegen hätten. Diese Würdigung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Der Kläger hat insoweit auch keine begründeten Einwände vorgebracht. Eine Erhöhung des Zinsabschlags ist insoweit nicht geboten.
- 32** b) Der Ausfall der Zinsforderung wegen der Zahlungsunfähigkeit der GmbH rechtfertigt keinen höheren

Zinsabschlag. Eine Abzinsung der Kaufpreisforderung nach § 12 Abs. 3 Satz 2 BewG mit einem Zinssatz von 5,5 % kommt nicht in Betracht.

- 33** Die Kaufpreisforderung kann nicht deshalb als unverzinsliche Forderung i.S. des § 12 Abs. 3 Satz 1 BewG angesehen werden, weil die vereinbarten Zinsen an den Verkäufer tatsächlich nicht entrichtet wurden. Denn trotz des Zahlungsausfalls bleibt die aufgrund der Vereinbarungen entstandene Zinsforderung als solche --wie auch die Kaufpreisforderung-- bestehen. Das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Zinsschuldners (Käufer) hat auf den Bestand der Zinsforderung keinen Einfluss.
- 34** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de