Beschluss vom 25. August 2010, II R 36/08

Einbeziehung der Befriedigungsfiktion gemäß § 114a ZVG in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 1 Nr 4, GrEStG § 9 Abs 1 Nr 4, GrEStG § 9 Abs 2 Nr 1, ZVG § 114a

vorgehend FG Münster, 28. April 2008, Az: 8 K 1363/06 GrE

Leitsätze

NV: Bei der Abgabe eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Meistgebots im Zwangsversteigerungsverfahren ist das Meistgebot zuzüglich der Beträge, hinsichtlich derer der Erwerber gemäß § 114a ZVG als aus dem Grundstück befriedigt gilt, auch dann als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer anzusetzen, wenn nicht der Ersteher, sondern ein Dritter mit den Folgen des gesetzlichen Forderungsverzichts wirtschaftlich belastet ist.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erwarb für 1,5 Mio. € von der Rechtsvorgängerin der X-Versicherung eine Forderung gegen die Z-KG (KG) in Höhe von rd. 5,4 Mio. €, die durch eine erstrangige Briefhypothek auf einem Grundstück der KG gesichert war. Dem Forderungserwerb vorausgegangen war der gescheiterte Versuch der Klägerin, die KG zum freihändigen Verkauf des Grundstücks für 1,5 Mio. € zu bewegen. In dem "Kauf- und Abtretungsvertrag" zwischen der X-Versicherung und der Klägerin vom 2. Dezember 2004 verpflichtete sich die Klägerin, nach dem Erwerb des Grundstücks im Zwangsversteigerungsverfahren die gegen die KG verbleibende Restforderung an die X-Versicherung zurück abzutreten.

2 Im nunmehr von der Klägerin betriebenen Zwangsversteigerungsverfahren gab sie für das Grundstück, dessen Verkehrswert vom zuständigen Amtsgericht (AG) auf 4,15 Mio. € festgesetzt worden war, am 30. März 2005 mit 28.000 € das Meistgebot ab und erhielt den Zuschlag. Kurz darauf übertrug sie die Restforderung wieder auf die X-Versicherung zurück.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte für den Erwerb des Grundstücks im Zwangsversteigerungsverfahren gegen die Klägerin durch Bescheid vom 18. April 2005 Grunderwerbsteuer in Höhe von 101.675 € fest. Das FA rechnete zur Gegenleistung von insgesamt 2,905 Mio. € neben dem Meistgebot nach § 9 Abs. 2 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) auch den Teil der Forderung der Klägerin gegen die KG, in deren Höhe sie gemäß § 114a des Zwangsvollstreckungsgesetzes (ZVG) als befriedigt galt (2,877 Mio. €), nämlich in Höhe der Differenz zwischen dem Meistgebot und 7/10 des Grundstückswerts.

4 Auf den Einspruch der Klägerin setzte das FA in der Einspruchsentscheidung vom 3. März 2006 die Grunderwerbsteuer nach einer Bemessungsgrundlage von nunmehr 2.579.377 € auf 90.278 € herab, weil auch Inventar mitersteigert worden war, blieb im Übrigen aber bei seiner Auffassung, dass der als befriedigt geltende Betrag in die Gegenleistung einzubeziehen sei.

5 Die hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1577 veröffentlichtem Urteil ab. Es vertrat die Auffassung, dass die als befriedigt geltende Forderung die Bemessungsgrundlage erhöhe, stützte dies aber auf § 9 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG, weil die Befriedigungsfiktion wirtschaftlich bei der X-Versicherung eingetreten sei und daher diese als Dritte der KG eine Leistung dafür gewährt habe, dass die KG der Klägerin das Grundstück überlassen habe.

6 Mit der Revision rügt die Klägerin fehlerhafte Anwendung von § 9 Abs. 2 Nr. 1 und 4 GrEStG. Durch den Kauf der hypothekarisch gesicherten Forderung für 1,5 Mio. € und die Rückabtretung der Restforderung nach dem Zuschlag sei sichergestellt worden, dass sie im Ergebnis nur 1,2 Mio. € (von dem Kaufpreis von 1,5 Mio. € entfielen nach ihren Angaben 300.000 € auf Inventar) für den Erwerb des Grundstücks zu leisten gehabt habe. Die über 1,2 Mio. €

hinausgehende "Befriedigungsfiktion" des § 114a ZVG treffe sie daher wirtschaftlich nicht, so dass die Bemessungsgrundlage insoweit nicht nach § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG zu erhöhen sei. Der als getilgt anzusehende Betrag oberhalb 1,2 Mio. € gehöre auch nicht nach § 9 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG zur Gegenleistung, weil die X-Versicherung diesen Betrag nicht der KG für den Grundstückserwerb der Klägerin gewährt habe. Jedenfalls sei der vom AG festgesetzte Grundstückswert viel zu hoch; er betrage nur die für den Forderungserwerb vereinbarten 1,5 Mio. €.

7 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und den Steuerbescheid vom 18. April 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. März 2006 dahin abzuändern, dass die Grunderwerbsteuer auf 42.000 € herabgesetzt wird.

8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

9 Es ist abweichend vom FG der Meinung, dass der als befriedigt geltende Betrag bereits nach § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG in die Gegenleistung einzubeziehen sei, da der Forderungsverlust allein die Klägerin treffe.

Entscheidungsgründe

10 II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht angenommen, dass der nach § 114a ZVG als befriedigt geltende Betrag auch dann zur Gegenleistung gehört, wenn der das Zwangsversteigerungsverfahren betreibende Meistbietende die hypothekarisch gesicherte Forderung vom ursprünglichen Gläubiger zu einem festen Kaufpreis erwirbt und die Restforderung nach der Ersteigerung des Grundstücks diesem zurück abtritt.

11 1. Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG bemisst sich die Grunderwerbsteuer nach dem Wert der Gegenleistung. Hierzu zählen beim Erwerb eines Grundstücks im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Grundpfandgläubiger selbst neben dem Meistgebot (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG) nach § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG auch die Beträge, hinsichtlich derer der Erwerber gemäß § 114a ZVG als aus dem Grundstück befriedigt gilt (Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Oktober 1985 II R 99/85, BFHE 145, 95, BStBl II 1986, 148; vom 15. November 1989 II R 71/88, BFHE 159, 241, BStBl II 1990, 228; vom 13. Dezember 2007 II R 28/07, BFHE 220, 537, BStBl II 2008, 487; vom 8. Oktober 2008 II B 42/08, BFH/NV 2009, 46; zur Verfassungsmäßigkeit dieser Rechtsprechung: Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 26. April 1990 2 BvR 331/90, Neue Juristische Wochenschrift 1990, 2375). Das Grunderwerbsteuerrecht zieht damit die Konsequenzen daraus, dass der Ersteher zivilrechtlich so behandelt wird als habe er ein Meistgebot von 7/10 des Grundstückswerts abgegeben und demgemäß den Grundstückseigentümer insoweit von seiner Schuld befreit. § 114a ZVG wahrt das Interesse des Vollstreckungsschuldners an einer möglichst wertgerechten Versteigerung des Grundstücks (BTDrucks I/3668, S. 16 f.). Die Norm soll verhindern, dass ein zur Befriedigung aus dem Grundstück Berechtigter, der nur bis zur unteren Grenze seines weit höheren dinglichen Rechts bietet, wegen dieses Rechts von anderen nicht überboten wird und bei der Erlösverteilung ganz oder zum Teil ausfällt, seine Forderung dennoch behält, obwohl ihm das Grundstück weit unter Wert zugeschlagen wurde (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 13. November 1986 IX ZR 26/86, BGHZ 99, 110). § 114a ZVG soll ferner einen Ausgleich dafür schaffen, dass andere potentielle Bieter erfahrungsgemäß von Geboten absehen, solange ein dinglich gesicherter Gläubiger innerhalb der Grenzen seiner Sicherheit bietet (BGH-Urteile vom 6. Juli 1989 IX ZR 4/89, BGHZ 108, 248; vom 9. Januar 1992 IX ZR 165/91, BGHZ 117, 8).

12 2. Für eine Kappung der Bemessungsgrundlage auf den wirtschaftlich vom Ersteher zu tragenden Preis für ein Grundstück (im Streitfall: 1,2 Mio. €) bieten weder das Zivilrecht noch das Grunderwerbsteuerrecht eine Grundlage. Der Zuschlag an einen zur Befriedigung aus dem Grundstück Berechtigten bringt dessen Forderung nicht nur in Höhe des Meistgebots, sondern darüber hinaus bis zur Höhe von 7/10 des Grundstückswerts (§ 114a ZVG) zum Erlöschen. Die erweiterte Befriedigung tritt auch dann ein, wenn der Ersteher im Innenverhältnis zu einem Dritten wirtschaftlich von den Folgen der Befriedigungsfiktion freigestellt wird. Das Grunderwerbsteuerrecht folgt dieser zivilrechtlichen Rechtsfolge, weil die Abgabe eines entsprechend hohen Meistgebots, das die Befriedigungsfiktion unterstellt, nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG ebenfalls der Grunderwerbsteuer unterliegen würde. Die Befriedigungsfiktion tritt überdies beim Ersteher als dem Forderungsinhaber ein, so dass deren Einbeziehung in die Gegenleistung auf § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG beruht, ohne dass es auf die Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG ankommt.

13 Da das Meistgebot steuersystematisch weitgehend dem Abschluss eines entsprechenden schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts zwischen dem Grundstückseigentümer und dem Ersteher entspricht (vgl. BFH-Urteile vom

6. Juni 1984 II R 184/81, BFHE 141, 333, BStBl II 1985, 261; vom 16. März 1994 II R 14/91, BFHE 174, 191, BStBl II 1994, 525), ist die Einbeziehung des Innenverhältnisses zu einem Dritten beim Meistgebot (einschließlich des als befriedigt anzusehenden Betrags) ebenso wenig geboten wie beim Grundstückskauf. Dort beeinflusst es die Bemessungsgrundlage nicht, wenn ein Dritter gegenüber dem Käufer den Kaufpreis oberhalb einer bestimmten Grenze übernimmt. Hätte sich --in Abwandlung des Streitfalls-- die X-Versicherung gegenüber der Klägerin bei einem freihändigen Verkauf des Grundstücks an die Klägerin für rd. 2,6 Mio. € (ohne Inventar) bereit erklärt, den über 1,2 Mio. € hinausgehenden Kaufpreis zu übernehmen, verringerte sich dadurch die Bemessungsgrundlage von rd. 2,6 Mio. € ebenfalls nicht. Für das Meistgebot (einschließlich der erweiterten Befriedigung) kann nichts anderes gelten.

14 Auch aus dem von der Klägerin angeführten BGH-Urteil vom 9. Januar 1992 (in BGHZ 117, 8) kann eine Beschränkung der Bemessungsgrundlage auf 1,2 Mio. € nicht hergeleitet werden. Dort erweitert der BGH den Anwendungsbereich des § 114a ZVG sogar noch, indem er die Befriedigungsfiktion auch dann eintreten lässt, wenn Meistbietender und (zivilrechtlicher) Forderungsinhaber nicht identisch sind, sie aber z.B. als Schwestergesellschaften zum selben Konzern gehören oder jemand als Strohmann des Gläubigers das Meistgebot abgibt. Eine solche Fallgestaltung ist hier nicht gegeben. Die Klägerin war sowohl Meistbietende als auch (zivilrechtliche) Gläubigerin der Forderung. Ob sie nach den Grundsätzen des § 39 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung das wirtschaftliche Eigentum an der Forderung erworben hatte oder dieses bei der X-Versicherung verblieben war, spielt im Rahmen des § 114a ZVG keine Rolle. Sie handelte auch nicht als Strohmann, sondern erwarb das Grundstück im eigenen Namen und im eigenen Interesse.

15 3. Nicht zu beanstanden ist schließlich der vom FG zur Berechnung des als befriedigt geltenden Betrags angesetzte Grundstückswert von 4,15 Mio. €. Es hat zutreffend entschieden, dass es nicht an den vom AG festgesetzten Grundstückswert gebunden sei (vgl. BFH-Urteil in BFHE 220, 537, BStBl II 2008, 487), aber keine Veranlassung gesehen, den Verkehrswert von Amts wegen abweichend vom AG zu ermitteln. Dem FG musste sich auch bei zwei Jahren Abstand zwischen der Festsetzung des Grundstückswerts durch das AG und dem Zuschlag ein nun behaupteter Wertverlust von über 60 v.H. nicht aufdrängen. An den vom FG festgestellten Grundstückswert ist der BFH daher gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO).

16 4. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a FGO. Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de