Urteil vom 29. Juni 2016, II R 14/12

Rückerwerb des Eigentums wegen Nichtigkeit des dem Erwerbsvorgang zugrunde liegenden Rechtsgeschäfts

ECLI:DE:BFH:2016:U.290616.IIR14.12.0

BFH II. Senat

AO § 41, AO § 42, AO § 171 Abs 10, AO § 174 Abs 1, AO § 174 Abs 2, AO § 174 Abs 3, AO § 174 Abs 4, AO § 182 Abs 1 S 1, AO § 351 Abs 2, FGO § 42, GrEStG § 1 Abs 1 Nr 1, GrEStG § 1 Abs 1 Nr 2, GrEStG § 8 Abs 2 S 1 Nr 1, GrEStG § 16 Abs 2 Nr 2

vorgehend FG München, 25. Oktober 2011, Az: 4 K 3557/08

Leitsätze

1. NV: Für den Rückerwerb eines Grundstücks ist nach § 16 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG Grunderwerbsteuer nicht festzusetzen, wenn das dem vorausgegangenen Erwerbsvorgang zugrunde liegende Rechtsgeschäft nichtig ist und ein Anspruch des Veräußerers auf Rückübertragung des wirksam übereigneten Grundstücks besteht .

2. NV: Die Nichtigkeit des Rechtsgeschäfts beurteilt sich nach zivilrechtlichen Grundsätzen. Eine nur steuerrechtlich nach § 41 oder § 42 AO zu beachtende Unwirksamkeit des Rechtsgeschäfts rechtfertigt nicht die Anwendung des § 16 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 26. Oktober 2011 4 K 3557/08 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) verkaufte mit notariell beurkundetem Vertrag vom 5. Februar 1998 zwei in G und in B belegene Eigentumswohnungen an die in Liechtenstein ansässige X-Establishment. Die X-Establishment wurde als Alleineigentümerin des bezeichneten Grundbesitzes im Grundbuch eingetragen. Der vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) am 7. Mai 1998 gegenüber der X-Establishment erlassene Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer wurde am 17. Juli 1998 aufgehoben, weil die X-Establishment geltend gemacht hatte, sie sei eine ausländische Domizilgesellschaft ohne eigene Büroräume und ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Die für die Gesellschaft auftretenden Personen seien aus einer Vielzahl von Fällen als Domizilgeber bekannt; auch die Klägerin sei an der Gesellschaft beteiligt. Die Gesellschaft diene ausschließlich Zwecken der Haftungsbeschränkung im Inland.

2 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 7. November 2005 erklärten die X-Establishment und die Klägerin u.a. die Auflassung zur Rückübereignung der beiden Eigentumswohnungen an die Klägerin. Die Rückübereignung sollte unentgeltlich erfolgen.

3 Wegen der Rückübereignung der in B belegenen Eigentumswohnung setzte das FA S die Grunderwerbsteuer zuletzt mit Bescheid vom 9. Mai 2007 auf 0 € fest.

4 Das FA stellte mit Bescheid vom 17. Januar 2008 gegenüber der Klägerin die Besteuerungsgrundlagen für den Rückerwerb der zwei Eigentumswohnungen gesondert fest. Dieser Bescheid wurde bestandskräftig. Den Antrag der Klägerin auf Änderung des Bescheids nach § 174 der Abgabenordnung (AO) lehnte das FA mit Bescheid vom 6. November 2008 ab.

5 Zudem setzte das FA mit Bescheid vom 15. Juli 2008 Grunderwerbsteuer für die Auflassung der in G belegenen Eigentumswohnung in Höhe von 1.382 € fest. Als Bemessungsgrundlage für den unentgeltlichen Rückerwerb wurde nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes in der für 2005 maßgeblichen Fassung (GrEStG) der mit Bescheid vom 2. Juli 2008 festgestellte Grundbesitzwert angesetzt.

6 Die Einsprüche gegen den Grunderwerbsteuerbescheid und gegen die Ablehnung der Änderung des Feststellungsbescheids blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) wies die Klagen insgesamt als unbegründet ab.

7 Mit der Revision rügt die Klägerin sinngemäß die Verletzung von § 174 AO und von § 16 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG. Für den Rückerwerb der zwei Eigentumswohnungen sei keine Grunderwerbsteuer festzusetzen, weil steuerrechtlich keine Eigentumsübertragung stattgefunden habe. Maßgeblich sei, dass der ursprüngliche Kaufvertrag vom 5. Februar 1998 zwar zivilrechtlich wirksam geschlossen, aber steuerrechtlich als unwirksam i.S. der §§ 41 und 42 AO angesehen worden sei. Der Kaufvertrag sei am 7. November 2005 aufgehoben worden, so dass die Rückübertragung nach § 16 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG steuerfrei sei. Im Falle einer Steuerbarkeit seien die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Bemessungsgrundlage unter Heranziehung des Steuerwertes zu berücksichtigen.

8 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung sowie
1. den Ablehnungsbescheid vom 6. November 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. Mai 2010 aufzuheben und das FA zu verpflichten, den Feststellungsbescheid vom 17. Januar 2008 dahin zu ändern, dass die Rechtsvorgänge vom 7. November 2005 nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen, und
2. den Grunderwerbsteuerbescheid vom 15. Juli 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23. Oktober 2008 aufzuheben.

9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

10 II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass das FA nicht zu einer Änderung des Bescheids über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen verpflichtet und der Grunderwerbsteuerbescheid für den Rückerwerb der in G belegenen Eigentumswohnung rechtmäßig ist.

11 1. Die Revision der Klägerin ist dahin zu verstehen, dass sie sich sowohl gegen die Ablehnung der Änderung des Feststellungsbescheids als auch gegen die Festsetzung der Grunderwerbsteuer richtet. Die Klägerin wendet sich gegen die Steuerpflicht der Erwerbsvorgänge vom 7. November 2005, die im Feststellungsbescheid mit bindender Wirkung i.S. von § 182 Abs. 1 AO festgestellt und im Grunderwerbsteuerbescheid zugrunde gelegt wurde.

12 2. Eine Änderung des Bescheids über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 174 AO wegen widerstreitender Steuerfestsetzungen ist nicht geboten. Die Tatbestände des § 174 AO, insbesondere des § 174 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. Abs. 5 Satz 1 AO sind nicht erfüllt.

13 a) Ist aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen, der aufgrund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird, so können nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden. Gegenüber Dritten gilt Abs. 4, wenn sie an dem Verfahren, das zur Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids geführt hat, beteiligt waren (§ 174 Abs. 5 Satz 1 AO). § 174 AO gilt gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 AO sinngemäß für Feststellungsbescheide.

14 aa) Das Merkmal "bestimmter Sachverhalt" ist zentrales Element aller Tatbestände des § 174 AO und deshalb einheitlich auszulegen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. August 2015 X R 50/13, BFHE 251, 389, Rz 20 ff.). Darunter ist der einzelne Lebensvorgang zu verstehen, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft. Es fällt nicht nur die einzelne steuererhebliche Tatsache oder das einzelne Tatbestandsmerkmal hierunter, sondern auch der einheitliche, für die Besteuerung maßgebliche Sachverhaltskomplex. Nach dem Wortlaut aller Tatbestände des § 174 AO ist es dieser "bestimmte Sachverhalt", der verschiedene einander widerstreitende Steuerfestsetzungen verklammert und die Auflösung des Widerstreits verlangt und erlaubt.

15 bb) Im Streitfall ist der gegenüber der Klägerin ergangene bestandskräftige Feststellungsbescheid vom 17. Januar

2008 nicht deshalb zu ihren Gunsten zu ändern, weil der gegenüber der X-Establishment erlassene Feststellungsbescheid vom 7. Mai 1998 mit Bescheid vom 17. Juli 1998 aufgehoben wurde. Die Feststellungsbescheide betreffen jeweils verschiedene Sachverhalte. Der aufgehobene Feststellungsbescheid vom 7. Mai 1998 bezog sich auf den notariell beurkundeten Vertrag zwischen der Klägerin und der X-Establishment vom 5. Februar 1998 über den Kauf der beiden Eigentumswohnungen. Dagegen werden im Feststellungsbescheid vom 17. Januar 2008 die Besteuerungsgrundlagen für die Rückauflassung der beiden Eigentumswohnungen vom 7. November 2005 festgestellt. Da der Erwerb und der Rückerwerb von Grundstücken unterschiedliche Sachverhalte sind, kann über die Änderungsnorm des § 174 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. Abs. 5 Satz 1 AO keine einheitliche steuerrechtliche Beurteilung der Erwerbsvorgänge erreicht werden.

16 cc) Eine Änderung des Feststellungsbescheids vom 17. Januar 2008 ist auch nicht deshalb veranlasst, weil das FA S im Bescheid vom 9. Mai 2007 die Grunderwerbsteuer für den Rückerwerb der Eigentumswohnung in B auf 0 € festgesetzt hat. Der Feststellungsbescheid ist vielmehr Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer, mit der Folge, dass insbesondere die Entscheidung über die Steuerpflicht der im Feststellungsbescheid aufgenommenen Erwerbsvorgänge für die Grunderwerbsteuer bindend ist (vgl. § 182 Abs. 1 AO). Der Grunderwerbsteuerbescheid ist als Folgebescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO an den Feststellungsbescheid anzupassen (vgl. Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, 10. Aufl., § 17 Rz 27).

17 b) Die Voraussetzungen für eine Änderung des bestandskräftigen Feststellungsbescheids zugunsten der Klägerin nach § 174 Abs. 1 und 2 AO wegen mehrfacher Berücksichtigung eines bestimmten Sachverhalts zuungunsten (Abs. 1) oder zugunsten (Abs. 2) eines oder mehrerer Steuerpflichtiger sind aus den vorgenannten Gründen ebenfalls nicht erfüllt. Ebenso scheidet eine Änderung nach § 174 Abs. 3 Satz 1 AO aus. Das FA hat im Feststellungsbescheid keinen Sachverhalt in der Annahme nicht berücksichtigt, dass er in einem anderen Bescheid zu berücksichtigen sei.

18 3. Der Feststellungsbescheid, in dem die Steuerpflicht des Rückerwerbs der Eigentumswohnungen festgestellt wird, ist nicht nach § 16 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG wegen Nichtigkeit des vorausgegangenen Erwerbsvorgangs aufzuheben.

19 a) Erwirbt der Veräußerer das Eigentum an dem veräußerten Grundstück zurück, wird gemäß § 16 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG auf Antrag sowohl für den Rückerwerb als auch für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang die Steuer nicht festgesetzt oder die Steuerfestsetzung aufgehoben, wenn das dem vorausgegangenen Erwerbsvorgang zugrunde liegende Rechtsgeschäft nichtig ist. Begrifflich setzt die Vorschrift damit voraus, dass sowohl der Rückerwerb als auch der vorausgegangene Erwerbsvorgang grunderwerbsteuerbar sind.

20 b) Das Tatbestandsmerkmal der Nichtigkeit erfasst Fälle, in denen die (abstrakte) Eigentumsübertragung am Grundstück zivilrechtlich wirksam erfolgt ist, diese Eigentumsübertragung jedoch aufgrund einer nichtigen schuldrechtlichen Verpflichtung vorgenommen wurde (BFH-Urteile vom 27. Januar 1999 II R 78/96, BFH/NV 1999, 964, und vom 27. April 2005 II R 4/04, BFH/NV 2005, 1629). Dem Veräußerer steht hier nach §§ 812 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) ein Anspruch auf Rückübertragung des Eigentums zu. § 16 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG setzt damit einen einseitig und gegen den Willen des ursprünglichen Erwerbers durchsetzbaren Anspruch auf Rückerwerb voraus. Das betreffende zivilrechtliche Rechtsgeschäft muss objektiv nichtig sein. Es kommt nicht darauf an, ob die Parteien selbst das Rechtsgeschäft für nichtig halten.

21 c) Die Nichtigkeit des Rechtsgeschäfts beurteilt sich nach zivilrechtlichen Grundsätzen. Eine nur steuerrechtlich nach §§ 41 oder 42 AO zu beachtende Unwirksamkeit des Rechtsgeschäfts rechtfertigt nicht die Anwendung des § 16 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG. Die Grunderwerbsteuer knüpft als Rechtsverkehrsteuer grundsätzlich an das Zivilrecht an. Die wirtschaftliche Einordnung eines Erwerbsvorgangs und seine steuerrechtliche Behandlung haben deshalb für § 16 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG keine Bedeutung.

22 d) Im Streitfall ist der Kaufvertrag vom 5. Februar 1998, der Rechtsgrund für die Übereignung der Eigentumswohnungen von der Klägerin auf die X-Establishment ist, zivilrechtlich wirksam abgeschlossen worden.

23 aa) Der Kaufvertrag vom 5. Februar 1998 ist nicht wegen mangelnder Rechtsfähigkeit der Käuferin nichtig. Die X-Establishment ist in der Bundesrepublik Deutschland rechtsfähig.

24 Bei der "Establishment" handelt es sich um eine Anstalt liechtensteinischen Rechts (vgl. Beschluss des Oberlandesgerichts Stuttgart vom 5. November 2013 1 Sch 1/11, juris), deren Rechtsfähigkeit nach liechtensteinischem Recht zu beurteilen ist (vgl. Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 3. Dezember 2014 IV ZB 9/14, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2015, 623, Rz 22). Nach Art. 534 Abs. 1 des liechtensteinischen

Personen- und Gesellschaftsrechts ist eine Anstalt ein rechtlich verselbständigtes Unternehmen, dem eigene Rechtspersönlichkeit und Rechtsfähigkeit zukommt.

25 Für die Frage der Rechtsfähigkeit ist unerheblich, ob die im Ausland gegründete Domizilgesellschaft an ihrem statutarischen Sitz in Liechtenstein einen Verwaltungssitz hat und von dort aus Geschäftstätigkeiten nachgegangen ist. Die in einem Vertragsstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) nach dessen Vorschriften wirksam gegründete Gesellschaft ist in einem anderen Vertragsstaat auf der Grundlage der im Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) garantierten Niederlassungsfreiheit (Art. 54 AEUV) unabhängig von dem Ort ihres tatsächlichen Verwaltungssitzes in der Rechtsform anzuerkennen, in der sie gegründet wurde (BGH-Urteil vom 19. September 2005 II ZR 372/03, BGHZ 164, 148; Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union Überseering vom 5. November 2002 C-208/00, EU:C:2002:632, NJW 2002, 3614, und Inspire Art vom 30. September 2003 C-167/01, EU:C:2003:512, NJW 2003, 3331). Liechtenstein ist ein Vertragsstaat des EWR.

26 bb) Der Kaufvertrag vom 5. Februar 1998 ist auch nicht im Hinblick auf ein Scheingeschäft nach § 117 BGB nichtig. Nach dieser Bestimmung ist eine Willenserklärung, die einem anderen gegenüber abzugeben ist, nichtig, wenn sie mit dessen Einverständnis nur zum Schein abgegeben wird.

27 Diese Voraussetzungen liegen nicht vor. Der Klägerin ging es bei der Übertragung des Grundbesitzes auf die X-Establishment um eine "Haftungsbeschränkung im Inland", die jedenfalls nicht ohne einen zivilrechtlich wirksamen Verkauf der Eigentumswohnungen an die X-Establishment hätte realisiert werden können.

28 cc) Der Verkauf der Eigentumswohnungen an die X-Establishment war nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steuerbar. Zur Aufhebung des Feststellungsbescheids vom 7. Mai 1998 ist es nur deswegen gekommen, weil die Finanzverwaltung (vgl. etwa Erlass des Finanzministeriums des Landes Nordrhein-Westfalen vom 14. Juni 1994 S 4540-4-V A 2, FMNR222400094, juris) damals den Rechtsstandpunkt vertreten hatte, dass eine im Ausland gegründete Domizilgesellschaft ohne Geschäftstätigkeit an ihrem statutarischen Sitz im Inland grundsätzlich als nicht rechtsfähig zu gelten habe und daher keine Erwerbstatbestände des Grunderwerbsteuergesetzes verwirklichen könne. Diese Auffassung wird nicht mehr vertreten.

29 4. Die Festsetzung der Grunderwerbsteuer für den Rückerwerb der Eigentumswohnung in G ist rechtmäßig.

30 a) Die Steuerpflicht des Erwerbsvorgangs ist durch den nach § 17 Abs. 2 1. Halbsatz i.V.m. Abs. 1 Satz 2 GrEStG ergangenen Feststellungsbescheid vom 17. Januar 2008 bestandskräftig festgestellt und der Grunderwerbsteuerfestsetzung zugrunde zu legen.

31 Nach § 351 Abs. 2 AO können Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) nur durch Anfechtung dieses Bescheids, nicht auch durch Anfechtung des Folgebescheids, angegriffen werden. Diese Vorschrift findet auch im finanzgerichtlichen Verfahren Anwendung (§ 42 FGO). Die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen ist ein Grundlagenbescheid und damit für die Grunderwerbsteuerfestsetzung bindend (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO). Einwendungen gegen die festgestellte Steuerpflicht können nur mit Rechtsbehelfen gegen den Grundlagenbescheid, nicht aber gegen den Folgebescheid --die Grunderwerbsteuerfestsetzung-- erhoben werden.

32 b) Die Grunderwerbsteuer ist der Höhe nach zutreffend unter Berücksichtigung des festgestellten Grundbesitzwerts festgesetzt worden. Insoweit kann dahinstehen, ob die Klägerin Einwendungen gegen den mit Bescheid vom 2. Juli 2008 festgestellten Wert der Eigentumswohnung wegen § 351 Abs. 2 AO i.V.m. § 42 FGO überhaupt im Rahmen der Grunderwerbsteuerfestsetzung geltend machen kann.

33 aa) Nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 GrEStG in der für 2005 maßgeblichen Fassung wird die Steuer nach den Werten i.S. des § 138 Abs. 2 bis 4 des Bewertungsgesetzes bemessen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist.

34 Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat zwar § 8 Abs. 2 GrEStG als mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes unvereinbar erklärt, jedoch die weitere Anwendung der Vorschrift bis zum 31. Dezember 2008 zugelassen (BVerfG-Beschluss vom 23. Juni 2015 1 BvL 13/11, 1 BvL 14/11, BVerfGE 139, 285, BStBl II 2015, 871). Der Gesetzgeber wurde verpflichtet, spätestens bis zum 30. Juni 2016 rückwirkend zum 1. Januar 2009 eine Neuregelung zu treffen. Die Neuregelung des Gesetzgebers in Art. 8 Nr. 2 des Steueränderungsgesetzes 2015 vom 2. November 2015 (BGBl I 2015, 1834) hat die Verweise in § 8 Abs. 2 GrEStG geändert und damit dem Beschluss des BVerfG Rechnung

getragen. Die neuen Regelungen sind erst auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 verwirklicht werden (§ 23 Abs. 14 Satz 1 GrEStG).

35 bb) Im Streitfall war die Bemessungsgrundlage unter Anwendung des § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 GrEStG in der für 2005 maßgeblichen Fassung zu ermitteln. Die Klägerin hat den Erwerbsvorgang, der dem Grunderwerbsteuerbescheid vom 15. Juli 2008 zugrunde liegt, bereits am 7. November 2005 und damit weit vor dem 1. Januar 2009 verwirklicht. Nach der Vereinbarung in der notariellen Urkunde vom 7. November 2005 sollten die Rückübertragungen der Eigentumswohnungen ausdrücklich "unentgeltlich" erfolgen. Der Wert des Grundstücks G war deshalb wie festgestellt anzusetzen.

36 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO, die Entscheidung durch Urteil ohne mündliche Verhandlung auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de