Beschluss vom 08. Januar 2019, II B 62/18

Anteilserwerb durch Briefkastengesellschaft als ein der Grunderwerbsteuer unterliegender Rechtsvorgang

ECLI:DE:BFH:2019:BA.080119.IIB62.18.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 2a, GrEStG § 17 Abs 3 S 1 Nr 2, GrEStG § 23 Abs 13, AO § 127, AO § 174, FGO § 69, StPO § 112, AEUV Art 54, AEUV Art 198, AEUV Art 199 Nr 5

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 08. Mai 2018, Az: 2 V 382/18

Leitsätze

NV: 1. Eine im Inland weder als Kapital- noch als Personengesellschaft rechtsfähige Briefkastengesellschaft kann nicht Anteile an einer grundbesitzenden Personengesellschaft erwerben .

NV: 2. Die Rechtsfähigkeit einer im Ausland gegründeten Kapitalgesellschaft beurteilt sich grundsätzlich nach dem Recht am Ort des tatsächlichen Verwaltungssitzes (sog. Sitztheorie) .

NV: 3. Abweichend davon richtet sich die Rechtsfähigkeit nach der sog. Gründungstheorie, wenn eine Gesellschaft in einem Vertragsstaat der EU, des EWR oder in einem mit diesen aufgrund Staatsvertrags in Bezug auf die Niederlassungsfreiheit gleichgestellten Staat nach dessen Vorschrift wirksam gegründet ist .

NV: 4. Kommt einer Kapitalgesellschaft nach Maßgabe der Sitztheorie keine Rechtsfähigkeit zu, kann sie dennoch als Personengesellschaft rechtsfähig sein, wenn sie mehr als einen Gesellschafter besitzt .

Tenor

Auf die Beschwerde der Antragstellerin wird der Beschluss des Sächsischen Finanzgerichts vom 9. Mai 2018 2 V 382/18 aufgehoben. Die Vollziehung des Bescheids über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 13. Februar 2017 wird bis zum Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe einer Einspruchsentscheidung, längstens bis zum Eintritt der Bestandskraft, ausgesetzt. Soweit er bereits vollzogen ist, wird die Vollziehung aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Antragsgegner zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Antragstellerin und Beschwerdeführerin (Antragstellerin) ist eine KG mit Grundbesitz im Freistaat Sachsen. Komplementärin ist eine Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) (G), die mittlerweile als GmbH eingetragen und deren Geschäftsführer ... (X) ist; Kommanditist war zunächst nur X mit einer Einlage von 30.000 €. Mit Vertrag vom 16. Januar 2013 setzte X seinen Kommanditanteil auf 2.500 € herab, während die ... (S) als Kommanditistin eintrat. Mit weiterem --bisher nicht aktenkundigen-- Vertrag vom 19. Februar 2013 erhöhte S ihren Kommanditanteil auf 77.500 €, eingetragen im Handelsregister am 6. März 2013. Im Jahre 2014 folgte eine weitere Erhöhung des Kommanditanteils der S auf 137.500 €.

2 Ausweislich der Anmeldung zum Handelsregister war die S am 10. August 2011 nach dem International Business Companies Act der Republik Seychellen (Seychellen) gegründet worden. Ihre Alleingesellschafterin war ausweislich der Feststellungen des Finanzgerichts (FG) in der Zeit vom 1. Februar 2013 bis 30. Juli 2015 die ... (C) mit Sitz auf

den Britischen Jungferninseln. X hatte in Zypern mit der C eine Vereinbarung abgeschlossen, der zufolge die C den Geschäftsanteil an der S treuhänderisch für X hielt.

3 Im Jahre 2015 wurde dem Antragsgegner und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) angezeigt, dass X seinen Wohnsitz sowie die Antragstellerin und die G ihre Geschäftsleitung nach ..., Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) im Zuständigkeitsbereich des Finanzamts ... (FA Y) im Bundesland verlegt hätten.

4 Das FA erließ am 13. Februar 2017 den streitgegenständlichen Bescheid, mit dem es sinngemäß feststellte, dass durch die Erhöhung des Kommanditanteils vom 19. Februar/6. März 2013 unmittelbar bzw. mittelbar Anteile der grundbesitzenden Antragstellerin übergegangen seien und hierdurch ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2a des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) verwirklicht worden sei. Über den Einspruch ist nach Aktenlage noch nicht entschieden.

5 Das Lagefinanzamt hat einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 6. März 2013 erlassen. Das Finanzamt ... hat einen Bescheid über Grunderwerbsteuer erlassen und betreibt die Vollstreckung.

6 Die Generalstaatsanwaltschaft ... führt gegen X ein Ermittlungsverfahren wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung durch. Am 14. September 2017 hatte das Amtsgericht (AG) ... einen Untersuchungshaftbefehl erlassen, der allerdings nicht vollständig aktenkundig ist. Er wurde am 2. November 2017 unter Fortbestand des Tatverdachts gegen Auflagen und Weisungen außer Vollzug gesetzt. Der Haftbefehl stützt sich --soweit es den vorliegenden Auszügen zu entnehmen ist-- auf Vorgänge im Zusammenhang mit der S und der C.

7 So heißt es darin, die S sei nach den Feststellungen des Bundeszentralamtes für Steuern (BZSt) eine Briefkastengesellschaft. Tatsächlich könnten weder eigenes Personal noch eigene Geschäftsräume, eigene Geschäftsausstattung oder eine Teilnahme am Marktgeschehen im Rahmen ihrer gewöhnlichen Geschäftstätigkeit auf den Seychellen oder am formalen Ort der Geschäftsleitung auf Zypern festgestellt werden, auch wenn der Vertreter der C, die ihrerseits Geschäftsführerin der S sei, in Zypern ansässig sei. X habe als Bevollmächtigter sowie als tatsächlich die Geschäftsführung bestimmender wirtschaftlicher Inhaber alle wichtigen organisatorischen und rechtsgeschäftlichen Handlungen vorgenommen.

8 Nachdem ein operatives Geschäft der S im Zeitraum 2011 bis 2012 nicht festzustellen sei, sei die S, vertreten durch X, an dessen Stelle mehreren KGs beigetreten und habe diesen durch Erhöhung der Kommanditanteile in erheblichem Umfange Kapital zufließen lassen. Damit habe X zu privatnützigen Zwecken seine ausländischen Einkünfte verlagert. Da als Ort der Geschäftsleitung einer Briefkastenfirma der Wohnsitz des X anzusehen sei, sei die S als Kapitalgesellschaft mit Sitz im Inland unbeschränkt körperschaft- und gewerbesteuerpflichtig. Die Kapitalerhöhungen der Kommanditanteile in den deutschen Vermögensverwaltungsgesellschaften des X wiederum seien als Entnahmen in das Privatvermögen infolge von Gewinnausschüttungen zu bewerten. Im Zuge dieses Ermittlungsverfahrens brachte die Generalstaatsanwaltschaft zur Vollziehung von Vermögensarresten u.a. Pfändungsbeschlüsse in die (angeblichen) Kommanditanteile der S und des X sowie des Geschäftsanteils der G an der Antragstellerin aus.

9 Der Antrag der Antragstellerin auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) des Bescheids vom 13. Februar 2017 blieb sowohl beim FA als auch beim FG erfolglos. Das FG hat ausgeführt, die örtliche Unzuständigkeit des FA sei nach § 127 der Abgabenordnung (AO) unbeachtlich, der Bescheid im Übrigen rechtmäßig. Die S habe mit der Kapitalerhöhung vom 19. Februar 2013 ihren Kapitalanteil auf 96,875 % aufgestockt. Unerheblich sei, welche Rolle X hinter der S einnehme, da es eine über eine Kapitalgesellschaft vermittelte Beteiligung als Altgesellschafter an der Personengesellschaft nicht gebe. Ebenso wenig sei von Bedeutung, welche ertragsteuerlichen Folgen aus den Aktivitäten des X gezogen worden seien.

10 Mit der seitens des FG mit Rücksicht auf das anhängige Revisionsverfahren II R 18/17 zugelassenen Beschwerde macht die Antragstellerin weiterhin Zweifel an der formellen und materiellen Rechtmäßigkeit des Bescheids sowie eine in der sofortigen Beitreibung liegende unbillige Härte geltend.

11 Das FA sei zum Zeitpunkt der Bekanntgabe des angefochtenen Bescheids örtlich nicht mehr zuständig gewesen, nachdem bereits im Jahre 2015 sowohl dem FA als auch dem örtlich zuständigen FA Y der Umzug der Geschäftsführung angezeigt worden sei. Es sei auch nicht nahezu ausgeschlossen, dass das FA Y angesichts der materiell-rechtlichen Zweifelhaftigkeit der Sache anders entschieden hätte. Diese wiederum liege darin, dass sich mittelbar die wirtschaftliche Verfügungsmacht des X über das fragliche Grundstück nicht verändert habe.

12 Im Streitfall trete hinzu, dass es in entsprechender Anwendung des § 174 AO nicht zulässig sei, wenn die Finanzverwaltung, zudem dasselbe FA, ein- und denselben Lebenssachverhalt mehrfach unterschiedlich würdige, um möglichst viel Steuer zu generieren.

13 In dem Strafverfahren gegen X rechne die Finanzverwaltung u.a. die streitige Kapitalerhöhung dem X für einkommensteuerrechtliche Zwecke zu, ohne dass bisher allerdings entsprechende Bescheide ergangen wären. Grunderwerbsteuerrechtlich werde allein auf die formale Eintragung der S im Handelsregister abgestellt. Das entspräche einer widerstreitenden Steuerfestsetzung i.S. des § 174 AO, wenn bereits Bescheide erlassen worden wären. Der Nichterlass rechtsmittelfähiger Bescheide schneide die Rechtsschutzmöglichkeiten ab. Wegen der Maßnahmen der Steuerfahndung zeitige die (zudem falsche und damit rechtswidrige) einkommensteuerrechtliche Rechtsauffassung des FA bereits erhebliche Wirkungen. Das Vermögen des X sei gepfändet und damit blockiert; die Antragstellerin habe dadurch auch keine Mittel mehr, die Grunderwerbsteuer auch nur vorläufig zu zahlen. Wenn die Würdigungen ein- und desselben Lebenssachverhalts für Zwecke der einzelnen Steuerarten einander denklogisch widersprächen, liege ein Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Übermaßverbot vor. Zumindest wäre in derartigen Fällen die Rechtsfrage zu klären, ob die analoge Anwendung von § 174 AO in Frage kommt, wenn zwar die Voraussetzungen der Vorschrift noch nicht vorliegen, wohl aber die Finanzverwaltung durch anderweitige Maßnahmen die Folgen der widerstreitenden Festsetzung eintreten lässt.

14 Die Antragstellerin beantragt,
den Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 13. Februar 2017 ab Wirksamkeit und ohne Sicherheitsleistungen bis zum Abschluss des Einspruchsverfahrens von der Vollziehung auszusetzen bzw. die Vollziehung aufzuheben.

15 Das FA beantragt,
die Beschwerde zurückzuweisen
und schließt sich der Auffassung des FG an.

16 Auf den Hinweis des Senats, dass Bedenken an der Rechtsfähigkeit der S bestünden, ist das FA dem entgegengetreten und hat einen Auszug der Datenbank ... vorgelegt, demzufolge die S am 10. August 2011 gegründet worden sei, noch bestehe und über eine Anschrift auf den Seychellen verfüge.

Entscheidungsgründe

II.

17 Die Beschwerde ist begründet. Bei der im Verfahren über die Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung gebotenen summarischen Prüfung bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids i.S. des § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

18 1. Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO kann das Gericht auf Antrag die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts u.a. aussetzen, soweit ernstliche Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit bestehen.

19 a) Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsakts bestehen, wenn bei summarischer Prüfung der Sach- und Rechtslage neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen bewirken. Bei der hiernach gebotenen Abwägung sind die Erfolgsaussichten des Rechtsbehelfs zu berücksichtigen, wobei diese nicht überwiegen müssen. Es ist eine summarische Prüfung aufgrund des Sachverhalts vorzunehmen, der sich aus den sog. präsenten Beweismitteln, dem Vortrag der Beteiligten und den Akten ergibt (ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. Oktober 2011 VIII S 5/11, BFH/NV 2012, 262, und vom 12. Juli 2017 X B 16/17, BFHE 257, 523, Rz 53).

20 b) Verfahrensrechtlich beruht der Bescheid auf § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG. Danach werden in den Fällen des § 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrEStG die Besteuerungsgrundlagen durch das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung der Gesellschaft befindet, gesondert festgestellt, wenn ein außerhalb des Bezirks dieses Finanzamts liegendes Grundstück oder ein auf das Gebiet eines anderen Landes sich erstreckender Teil eines im Bezirk dieses Finanzamts liegenden Grundstücks betroffen wird.

21 c) Materiell-rechtlich stützt sich der angefochtene Bescheid auf § 1 Abs. 2a GrEStG. Diese Vorschrift fingiert einen grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang bei bestimmten Änderungen des Gesellschafterbestands einer Personengesellschaft.

22 aa) Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft.

23 bb) Gesellschafter einer Personengesellschaft kann auch eine ausländische Kapitalgesellschaft sein. Diese wird grunderwerbsteuerrechtlich nicht anders behandelt als eine inländische Kapitalgesellschaft (ausdrücklich für den Fall des Anteilserwerbs BFH-Urteil vom 2. August 2006 II R 23/05, BFH/NV 2006, 2306, unter II.2.). Dies setzt aber voraus, dass das als ausländische Kapitalgesellschaft und damit als ausländische juristische Person auftretende Gebilde tatsächlich rechtsfähig ist. Fehlt es daran, ist im Einzelfall zu prüfen, welche zivilrechtlichen Folgen sich hieraus für Rechtsgeschäfte mit der Scheingesellschaft ergeben.

24 Jedenfalls kann ein nicht rechtsfähiges Gebilde nicht Rechtsträger und deshalb auch nicht Gesellschafter einer Personengesellschaft i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG sein.

25 cc) Die Frage, ob eine im Ausland gegründete juristische Person rechtsfähig ist, beurteilt sich grundsätzlich nach dem Recht, das am Ort ihres tatsächlichen Verwaltungssitzes gilt (sog. Sitztheorie, vgl. BFH-Beschluss vom 12. Juni 1995 II S 9/95, BFHE 177, 347, BStBl II 1995, 605, unter II.2.c).

26 aaa) Abweichend davon richtet sich die Frage der Rechtsfähigkeit nach der sog. Gründungstheorie, wenn eine Gesellschaft in einem Vertragsstaat der Europäischen Union (EU) oder des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) oder in einem mit diesen aufgrund Staatsvertrags in Bezug auf die Niederlassungsfreiheit gleichgestellten Staat nach dessen Vorschriften wirksam gegründet ist. Diese 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 (vgl. Urteile des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 13. März 2003 VII ZR 370/98, BGHZ 154, 185; vom 13. April 2010 5 StR 428/09, Der Betrieb --DB-- 2010, 1581; BFH-Urteil vom 29. Juni 2016 II R 14/12, BFH/NV 2017, 1, m.w.N.).

27 bbb) Für Gesellschaften außerhalb des geschilderten Raumes bleibt es bei der Sitztheorie (im Einzelnen Palandt/Thorn, Bürgerliches Gesetzbuch, 77. Aufl., Anhang des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch 12, Rz 10 bis 13). Haben Kapitalgesellschaften, die nach ausländischem Recht gegründet wurden, ihren Sitz im Inland, können sie im Regelfall mangels Einhaltung der inländischen Gründungsvorschriften für Kapitalgesellschaften nicht als solche betrachtet werden. Damit entfällt die Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft und ist auf die hinter ihr stehenden Gesellschafter zurückzugreifen. Folgerichtig kommt in einem solchen Falle die Behandlung als rechtsfähige Personengesellschaft in Betracht (vgl. BGH-Urteile vom 1. Juli 2002 II ZR 380/00, BGHZ 151, 204, unter II.1.; vom 27. Oktober 2008 II ZR 158/06 "Trabrennbahn", BGHZ 178, 192, unter I.1.c). Dies wiederum setzt voraus, dass die Gesellschaft mehr als einen Gesellschafter hat, denn eine Einmann-Personengesellschaft existiert im deutschen Recht nicht (grundlegend für die GbR Palandt/Sprau, a.a.O., § 705 Rz 1). Hat mithin die ausländische Kapitalgesellschaft lediglich einen Gesellschafter, tritt dieser an die Stelle der Personengesellschaft. Damit entfällt die Möglichkeit, in der Gesellschaft ein rechtsfähiges Gebilde zu sehen. Maßgebender Rechtsträger ist der Gesellschafter allein.

28 2. Der Senat geht aufgrund seiner Beschränkung auf präsente Beweismittel für Zwecke der AdV davon aus, dass der Inhalt des bisher nicht aktenkundigen Vertrags vom 19. Februar 2013, mit dem der Kommanditanteil der S auf 77.500 € erhöht worden sein soll, der Anmeldung zum Handelsregister und den Feststellungen des FG entspricht; im Hauptsacheverfahren bedürfte dies ggf. der Überprüfung.

29 Es bestehen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids, weil S mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit eine Briefkastengesellschaft (Domizilgesellschaft/Basisgesellschaft) ist, von der nicht feststeht, ob sie im Inland überhaupt rechtsfähig und als solche in der Lage ist, einen Anteil an der Antragstellerin zu halten. Die seitens der Antragstellerin vorgelegten Dokumente aus dem Ermittlungsverfahren gegen X, gegen deren Echtheit keine Bedenken bestehen, begründen Zweifel daran, ob Erwerb und Erhöhung des Kommanditanteils an der Antragstellerin durch die wirkliche oder vermeintliche ausländische Kapitalgesellschaft S die Voraussetzungen

eines nach § 1 Abs. 2a GrEStG steuerbaren Tatbestands erfüllen. Insoweit liegt eine Unsicherheit in der Beurteilung von Tat- und Rechtsfragen vor, die die AdV rechtfertigt.

30 a) Sollte die Sachverhaltsdarstellung in dem gegen X erlassenen Haftbefehl zutreffen, dürfte S als reine Briefkastengesellschaft außerhalb des Anwendungsbereichs des EU-Rechts nicht rechtsfähig gewesen sein.

31 aa) Die Rechtsfähigkeit der S beurteilt sich nach dem Ort des tatsächlichen Verwaltungssitzes und nicht nach ihrem Gründungsstatut. S wurde nach Aktenlage nach dem Recht der Seychellen gegründet, die weder Vertragsstaat der EU noch des EWR noch hinsichtlich der Niederlassungsfreiheit gleichgestellt ist. Aus dem Umstand, dass die C als ihre Alleingesellschafterin --wenn auch in Treuhand für X-- ihren Sitz augenscheinlich auf den im Wege der Assoziierung nach Art. 198, 199 Nr. 5, Anhang II AEUV in den Geltungsbereich der Niederlassungsfreiheit einbezogenen Britischen Jungferninseln hatte und mutmaßlich auch nach dem dortigen Recht gegründet wurde, folgt in diesem Zusammenhang schon deshalb nichts Gegenteiliges, weil nicht das Gesellschaftsstatut der Gesellschafterin C, sondern das der Gesellschaft S selbst maßgebend ist. Aus demselben Grunde kommt es erst recht nicht darauf an, dass der Vertreter der C auf dem zur EU gehörenden Zypern ansässig gewesen sein soll.

32 bb) Der tatsächliche Verwaltungssitz der S könnte sich in Deutschland befunden haben. Der Haftbefehl geht davon aus, dass S mangels Personals, Geschäftsräumen, eigener Geschäftsausstattung oder Teilnahme am Marktgeschehen weder auf den Seychellen noch auf Zypern irgendeine Form von Geschäftstätigkeit ausgeübt habe und X sowohl kraft Vollmacht als auch tatsächlich die Geschäftsführung bestimmt habe. X war in Deutschland ansässig.

33 cc) Es ist nicht erkennbar und auch in der Sache nicht wahrscheinlich, dass S die Gründungsvorschriften für eine deutsche Gesellschaft eingehalten hätte, so dass ihr nach diesem Maßstab keine Rechtsfähigkeit als Kapitalgesellschaft zukäme.

34 dd) Eine Rechtsfähigkeit als Personengesellschaft ist bei der im AdV-Verfahren allein möglichen summarischen Prüfung ebenfalls nicht anzunehmen. Die S hatte lediglich eine Gesellschafterin, die C. Damit kann die S nicht Personengesellschaft sein, und zwar unabhängig davon, welche Rechtsqualität der C zukommen könnte.

35 Nach alledem ist zweifelhaft, ob die S für Zwecke der Grunderwerbsteuer als tauglicher Rechtsträger zu behandeln ist.

36 b) Gänzlich ungeklärt ist, ob der Gesellschaftsanteil an der Antragstellerin (und damit auch ein Erwerb des Gesellschaftsanteils) der C als Gesellschafterin der S zuzurechnen sein könnte. Dies ist für den Fall zu prüfen, dass die C mit ihrem Sitz auf den Britischen Jungferninseln ihrerseits nach den vorgenannten Maßstäben rechtsfähig ist.

37 Eine abschließende Beurteilung dieser Rechtsfrage ist dem Senat allerdings im AdV-Verfahren nicht möglich. Dafür wäre u.a. die Frage zu beantworten, welche Rechtswirkungen die Treuhandvereinbarung zwischen der C und dem X betreffend den Gesellschaftsanteil an der S haben könnte, welchen konkreten Inhalt diese Vereinbarung hat, ob für das Zustandekommen und die Rechtswirkungen das Recht der Britischen Jungferninseln als Gründungsstatut der C, das Recht Zyperns als formalem Ort der Geschäftsleitung und Ort des Vertragsschlusses oder aber das Recht Deutschlands als Ansässigkeitsstaat des Treugebers X maßgebend ist. Zu den Rechtswirkungen einer Treuhandvereinbarung gehört auch die Frage ihrer Reichweite, hier, ob das Treugut (der in der Hand der C befindliche Geschäftsanteil an der S) noch dem Treuhänder --der C-- oder bereits dem Treugeber --dem X-- zuzurechnen ist.

38 c) Der Senat geht mangels anderweitiger Anhaltspunkte von dem Sachverhalt aus, der dem Haftbefehl zugrunde liegt.

39 aa) Wenn auch insoweit keine Bindung besteht, stellen doch diejenigen tatsächlichen Annahmen, auf die sich ein Haftbefehl stützt, in einem summarischen Verfahren wie dem vorliegenden AdV-Verfahren ein erhebliches Indiz für deren inhaltliche Richtigkeit dar, wenn sie nicht substantiiert bestritten werden. Bestritten hat diese Feststellungen allenfalls die Antragstellerin, nicht hingegen das FA, das im Rahmen der Grunderwerbsteuer aus dem Bestreiten Vorteile hätte ziehen können.

40 Die Untersuchungshaft setzt nach § 112 Abs. 1 Satz 1 der Strafprozessordnung (StPO) neben dem grundsätzlich erforderlichen Haftgrund dringenden Tatverdacht voraus, wobei es sich um einen zwar an dem Stadium der Ermittlungen orientierten und insofern ggf. auch unvollständigen, aber doch stärkeren Verdacht handeln muss (vgl. im Einzelnen Hilger in Löwe-Rosenberg, StPO, 26. Aufl. 2007, § 112, Rz 16 bis 21). Die Einstufung der S als

Briefkastengesellschaft war, soweit es sich den Auszügen entnehmen lässt, wesentlicher Bestandteil des Haftbefehls. Der Senat hat aktuell keine Hinweise darauf, inwiefern der Haftbefehl auf unzutreffender Tatsachengrundlage beruhen sollte und folglich das AG zu Unrecht die Haft angeordnet haben sollte.

41 Bezieht sich aber ein dringender Tatverdacht i.S. des § 112 Abs. 1 Satz 1 StPO auf Sachverhaltselemente, die ihrerseits, wenn sie zutreffen, zur Rechtswidrigkeit eines angefochtenen Steuerverwaltungsakts führen, so bestehen bei summarischer Prüfung im Allgemeinen auch ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit dieses Verwaltungsakts.

42 An dem dringenden Tatverdacht hat sich durch die Außervollzugsetzung des Haftbefehls nichts geändert. Dies ergibt sich aus dem Beschluss selbst, der über die Auflagen und Weisungen allein den Haftgründen (Flucht- und Verdunkelungsgefahr) zu begegnen sucht. Wäre der Verdacht entfallen, hätte der Haftbefehl aufgehoben werden müssen.

43 bb) Der Senat verkennt nicht, dass die Antragstellerin selbst erklärt, sie teile die im Rahmen des Ermittlungsverfahrens gegen X vertretene Auffassung der Finanzverwaltung zur Einkommensteuer nicht. Sie hat nicht näher erläutert, ob sie die Sachverhaltsfeststellungen für fehlerhaft oder die rechtliche Würdigung für unzutreffend hält oder ob es sich insoweit lediglich um eine salvatorische Klausel handelt, um ein inzidentes Schuldeingeständnis zu Lasten des X sowie negative Folgen bei der Einkommensteuer zu vermeiden. Ein substantiierter Vortrag ist diese nicht durch Tatsachendarstellungen untermauerte Einlassung jedenfalls nicht.

44 cc) Im Übrigen ist es ein Indiz für die Richtigkeit der in dem Haftbefehl enthaltenen Feststellungen, dass sie sich auf die --wiederum nicht aktenkundigen-- Feststellungen des BZSt stützen, die ihrerseits regelmäßig auf belastbaren Informationen gründen.

45 dd) Soweit die Behörden im vorliegenden Sachverhaltskomplex Maßnahmen ergriffen haben, von denen fraglich ist, ob sie nicht die Rechtsfähigkeit der S voraussetzen (so etwa die Pfändung in einen möglichen Kommanditanteil), steht das der vorliegenden --vorläufigen-- Beurteilung nicht entgegen. Zum einen ist bereits der Pfändungsbeschluss so offen gefasst, dass er möglicherweise verschiedene rechtliche Wertungen abdeckt --dies abschließend zu beurteilen, ist nicht Aufgabe des vorliegenden Verfahrens--; zum anderen ist der Senat an diese Wertungen nicht gebunden.

46 ee) Der Senat weist ausdrücklich darauf hin, dass die Beurteilung der Sach- und Rechtslage auf dem aktuellen Informationsstand beruht. Falls sich im Zuge der weiteren Aufklärungsmaßnahmen die mögliche Annahme, die S sei eine nicht rechtsfähige Briefkastengesellschaft, als nicht zutreffend erweist, kommt eine Änderung des Beschlusses nach § 69 Abs. 6 FGO durch das jeweilige Gericht der Hauptsache in Betracht.

47 d) Offen kann bleiben, welche Folgen die unstreitige Verletzung der örtlichen Zuständigkeit für den Erlass des Feststellungsbescheids durch das FA hat und ob insoweit § 127 AO anzuwenden ist. Nicht entscheidungserheblich ist auch die von der Antragstellerin geltend gemachte analoge Anwendung des § 174 AO.

48 3. Über eine Sicherheitsleistung ist bei der Aussetzung eines Folgebescheids zu entscheiden (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 6 FGO). Ein ausdrücklicher Ausschluss der Sicherheitsleistung kommt nicht in Betracht. Die vorstehenden Erwägungen lassen nicht den Schluss zu, dass der Rechtsbehelf gegen den Grundlagenbescheid mit großer Wahrscheinlichkeit erfolgreich sein wird (vgl. BFH-Beschluss vom 29. Juli 1997 VIII S 1/97, BFH/NV 1998, 186).

49 4. Auf den Aspekt der unbilligen Härte war hiernach nicht mehr einzugehen.

50 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de