Urteil vom 22. Juli 2020, II R 15/18

Änderung eines Grunderwerbsteuerbescheids nach Kaufpreisherabsetzung

ECLI:DE:BFH:2020:U.220720.IIR15.18.0

BFH II. Senat

AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, GrEStG § 16 Abs 3, GrEStG § 16 Abs 4, AO § 175 Abs 1 S 2

vorgehend FG München, 10. April 2018, Az: 4 K 103/18

Leitsätze

Die Herabsetzung der Gegenleistung i.S. des § 16 Abs. 3 GrEStG ermöglicht keine Änderung der festgesetzten Grunderwerbsteuer als rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 11.04.2018 - 4 K 103/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 07.08.2007 erwarb die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) Grundvermögen zum Kaufpreis von 49.547.500 €. Der Kaufpreis war am 31.08.2007 in voller Höhe zur Zahlung fällig. Außerdem verpflichtete sich die Klägerin, die aufgrund des vom Grundstücksverkäufer mit einem Dritten abgeschlossenen Vorerwerbvertrages anfallende Grunderwerbsteuer in Höhe von 1.452.500 € zu bezahlen, sowie die dem Verkäufer im Zusammenhang mit der Erstellung von Due-Diligence-Berichten entstehenden Kosten anteilig zu erstatten.

2 Der ursprünglich unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassene Grunderwerbsteuerbescheid vom 11.09.2007 wurde durch Bescheid vom 15.11.2007 geändert. Mit diesem setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Grunderwerbsteuer gegen die Klägerin ausgehend von einer Gegenleistung von 51.084.795 € (Kaufpreis in Höhe von 49.547.500 €, übernommene Grunderwerbsteuer aus dem Vorerwerb in Höhe von 1.452.500 € und dem Verkäufer erstattete Kosten einer Due-Diligence in Höhe von 84.795 €) auf 1.787.967 € herauf. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben.

3 Am 24.02.2009 wurde ein notariell beurkundeter Vergleich zwischen der Klägerin und dem Verkäufer geschlossen, aufgrund dessen 2.113.499,72 € des Kaufpreises am 25. und 26.02.2009 an die Klägerin zurückgezahlt wurden. Mit Schreiben vom 13.09.2012 beantragte die Klägerin eine Änderung des Grunderwerbsteuerbescheids vom 15.11.2007 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO), da der Grundstückskaufpreis nachträglich gemindert worden sei.

4 Das FA lehnte am 11.10.2012 den Antrag mangels Vorliegens eines rückwirkenden Ereignisses i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ab. Einen Antrag auf Änderung des Grunderwerbsteuerbescheids gemäß § 16 Abs. 3 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) habe die Klägerin zu spät gestellt.

5 Der Einspruch (Einspruchsentscheidung vom 16.04.2013) und die Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte in seiner Begründung im Wesentlichen aus, dass der Abschluss des Vergleichs im Streitfall kein Ereignis mit

steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit darstelle, da auch die Ausübung des Gestaltungsrechts der Minderung kein Ereignis sei, das auf den Zeitpunkt des Grundstückserwerbs zurückwirke. Eine Berücksichtigung dieser Vereinbarung mit Wirkung für die Zukunft hätte nach § 16 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erfolgen können. Jedoch habe die Klägerin versäumt, den erforderlichen Antrag auf Herabsetzung der Grunderwerbsteuer innerhalb der Festsetzungsfrist zu stellen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 1461 veröffentlicht.

6 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO).

7 Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung und den Ablehnungsbescheid vom 11.10.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.04.2013 aufzuheben und den Bescheid vom 15.11.2007 dahingehend zu ändern, dass die Grunderwerbsteuer auf 1.713.995 € herabgesetzt wird.

8 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin keinen Anspruch auf Änderung des bestandskräftigen Grunderwerbsteuerbescheids vom 15.11.2007 hat. Ein solcher ergibt sich weder aus § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO noch aus § 16 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 GrEStG.

10 1. Ein Steuerbescheid ist zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis; § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO).

11 a) Zu den rückwirkenden Ereignissen zählen alle rechtlich bedeutsamen Vorgänge, aber auch tatsächliche Lebensvorgänge, die steuerrechtlich --ungeachtet der zivilrechtlichen Wirkungen-- in der Weise Rückwirkung entfalten, dass nunmehr der veränderte anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zugrunde zu legen ist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12.05.2016 - II R 39/14, BFHE 255, 286, BStBl II 2017, 63, Rz 18, m.w.N.). Ein nachträgliches Ereignis mit steuerrechtlicher Rückwirkung muss demgemäß zu einer Änderung des Sachverhalts führen, den die Finanzbehörde bei der Steuerfestsetzung zugrunde gelegt hat, und nicht nur zu einer veränderten (rechtlichen) Beurteilung des nämlichen Sachverhalts (vgl. BFH-Urteile vom 17.05.2017 - II R 60/15, BFH/NV 2017, 1299, Rz 17, und vom 12.03.2019 - IX R 2/18, BFH/NV 2019, 1073, Rz 22, jeweils m.w.N.).

12 Eine Änderung des nach dem Steuertatbestand rechtserheblichen Sachverhalts kann insbesondere dann zu einer rückwirkenden Änderung steuerrechtlicher Rechtsfolgen führen, wenn Steuertatbestände an einen einmaligen Vorgang anknüpfen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19.07.1993 - GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, unter C.II.1.d; BFH-Urteil vom 11.07.2019 - II R 36/16, BFHE 265, 430, BStBl II 2020, 391, Rz 24).

13 b) Ob einer nachträglichen Änderung eines Sachverhalts rückwirkende steuerrechtliche Bedeutung zukommt, ob mithin eine solche Änderung dazu führt, dass bereits eingetretene steuerrechtliche Rechtsfolgen mit Wirkung für die Vergangenheit sich ändern oder vollständig entfallen, bestimmt sich allein nach dem jeweils einschlägigen materiellen Recht. Nach diesem ist zu beurteilen, ob zum einen eine Änderung des ursprünglich gegebenen Sachverhalts den Steuertatbestand überhaupt betrifft und ob darüber hinaus der nach § 38 AO bereits entstandene materielle Steueranspruch mit steuerrechtlicher Rückwirkung noch geändert werden oder entfallen kann (BFH-Urteile in BFHE 255, 286, BStBl II 2017, 63, Rz 18; in BFH/NV 2017, 1299, Rz 20; in BFH/NV 2019, 1073, Rz 22, und in BFHE 265, 430, BStBl II 2020, 391, Rz 24, jeweils m.w.N.).

14 Der Umstand, dass einem Ereignis ertragssteuerrechtlich Rückwirkung zukommt, ist somit für Zwecke der Grunderwerbsteuer nicht ausschlaggebend (vgl. BFH-Beschluss vom 04.11.2019 - II B 48/19, BFH/NV 2020, 182, Rz 13).

15 c) Die Herabsetzung der Gegenleistung i.S. des § 16 Abs. 3 GrEStG ermöglicht nach der insoweit zwingenden gesetzlichen Systematik keine Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Das folgt aus § 16 Abs. 4 GrEStG und § 175 Abs. 1 Satz 2 AO und entspricht dem Grundsatz, dass die steuerrechtliche Wirkung für die Vergangenheit

autonom für das jeweilige materielle Steuergesetz zu beurteilen ist (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2020, 182, Rz 16).

16 aa) § 16 Abs. 3 GrEStG lässt als spezialgesetzliche Korrekturvorschrift zu § 1 GrEStG unter den dort näher aufgeführten Voraussetzungen auf Antrag die Änderung einer Steuerfestsetzung zu, wenn die Gegenleistung nach Entstehung der Steuer herabgesetzt wird. Eine nachträgliche Herabsetzung der Gegenleistung erlaubt aber nur dann eine Änderung der Steuerfestsetzung, wenn die Herabsetzung innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuer stattfindet (§ 16 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG) oder wenn die Herabsetzung (Minderung) aufgrund des § 437 des Bürgerlichen Gesetzbuches vollzogen wird (§ 16 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG). Tritt ein Ereignis ein, das nach § 16 Abs. 3 GrEStG die Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung begründet, endet die Festsetzungsfrist (§§ 169 bis 171 AO) insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach dem Eintritt des Ereignisses (§ 16 Abs. 4 GrEStG).

17 bb) Wäre ein Ereignis, das nach § 16 Abs. 1 bis 3 GrEStG die Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung begründet, namentlich die Herabsetzung der Gegenleistung, ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, liefe § 16 Abs. 4 GrEStG ausnahmslos leer. Denn mit dem Ende des Kalenderjahres einer Kaufpreisherabsetzung i.S. des § 16 Abs. 3 GrEStG würde dann die vierjährige Festsetzungsverjährung nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO erneut beginnen. Damit bedürfte es des § 16 Abs. 4 GrEStG nicht, wonach die Festsetzungsfrist (§§ 169 bis 171 AO) lediglich nicht vor Ablauf eines Jahres nach dem Eintritt des Ereignisses endet. Eine Auslegung, mit der eine gesetzliche Vorschrift jeglichen Anwendungsbereich verlöre, widerspräche der gesetzlichen Systematik, kann von Gesetzes wegen nicht gewollt sein und wäre offenkundig unzutreffend (BFH-Beschluss in BFH/NV 2020, 182, Rz 19).

18 d) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht ausgeführt, dass im Streitfall eine Änderung des Grunderwerbsteuerbescheids vom 15.11.2007 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO nicht möglich war, da die Herabsetzung des Kaufpreises durch notariell beurkundeten Vergleich vom 24.02.2009 kein rückwirkendes Ereignis i.S. dieser Vorschrift darstellt.

19 e) Die Änderung des Bescheids kann auch nicht auf § 16 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 GrEStG gestützt werden.

20 Unstreitig hat die Klägerin den für § 16 Abs. 3 GrEStG notwendigen Antrag nicht innerhalb der Festsetzungsfrist gestellt. Da der steuerpflichtige Erwerb im August 2007 erfolgte und dem FA angezeigt wurde, begann die vierjährige Festsetzungsfrist (vgl. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Jahres 2007 zu laufen und endete mit Ablauf des 31.12.2011. Ein späterer Ablauf der Festsetzungsfrist ergibt sich auch nicht aus § 16 Abs. 4 GrEStG, da die Herabsetzung des Kaufpreises durch den notariell beurkundeten Vergleich am 24.02.2009 sowie die Rückzahlung des anteiligen Kaufpreises am 25. und 26.02.2009 erfolgten und die Jahresfrist noch innerhalb der regulären Festsetzungsfrist ablief. Der von der Klägerin am 13.09.2012 gestellte Antrag war --zwischen den Beteiligten unstreitig-- verspätet.

21 2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de