

Sonstige Steuern

1. Grunderwerbsteuer: Herabsetzung des Kaufpreises als rückwirkendes Ereignis?

Wird die Gegenleistung nachträglich herabgesetzt, handelt es sich hierbei nicht um ein rückwirkendes Ereignis. Deshalb kann eine bestandskräftig festgesetzte Grunderwerbsteuer nicht geändert werden, selbst wenn eine Anpassungsklausel vertraglich vereinbart sein sollte.

Hintergrund

Die Klägerin A erwarb im Jahr 2008 Grundstücke zum Gesamtkaufpreis von 1.003.973 EUR. A behielt sich im Kaufvertrag vor, den Kaufpreis gerichtlich zu überprüfen und einen Anspruch auf Anpassung geltend zu machen.

Im Jahr 2008 teilte der Notar dem Finanzamt mit, dass der Kaufvertrag rechtswirksam geworden ist, woraufhin das Finanzamt die Grunderwerbsteuer mit 35.139 EUR entsprechend dem vertraglichen Kaufpreis (1.003.973 EUR) festsetzte. Der Bescheid wurde bestandskräftig.

Im Jahr 2015 zahlte die Verkäuferin an die Klägerin einen Betrag von 131.550,81 EUR zurück, da der Kaufpreis gerichtlich niedriger festgesetzt worden war. Den von der Klägerin gestellten Antrag auf Änderung des Bescheids lehnte das Finanzamt ab. Das Finanzgericht war dagegen der Ansicht, dass die Herabsetzung des Kaufpreises steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hatte und gab der Klage statt.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hob das Finanzgerichtsurteil auf und wies die Klage ab. Er entschied, dass das Finanzamt die Grunderwerbsteuer zutreffend nach der vereinbarten Gegenleistung in Höhe von 1.003.973 EUR festgesetzt hatte. Der Grunderwerbsteuer-Bescheid konnte nicht nachträglich geändert werden.

Ein nachträgliches Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung liegt vor, wenn es zu einer Änderung des Sachverhalts führt, den das Finanzamt bei der Steuerfestsetzung zugrunde gelegt hat, und nicht lediglich zu einer veränderten rechtlichen Beurteilung des nämlichen Sachverhalts.

Dass die Herabsetzung der Gegenleistung i.S.v. § 16 Abs. 3 GrEStG keine Änderung wegen eines rückwirkenden Ereignisses ermöglicht, folgt aus der Zusammenschau von § 16 Abs. 4 GrEStG und § 175 Abs. 1 Satz 2 AO. Tritt ein Ereignis ein, das nach § 16 Abs. 3 GrEStG die Aufhebung oder Änderung eines Bescheids begründet, endet die Festsetzungsfrist insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach dem Eintritt des Ereignisses (§ 16 Abs. 4 GrEStG).

Würde ein Ereignis, das nach § 16 Abs. 1 bis 3 GrEStG die Aufhebung oder Änderung eines Bescheids begründet (die Herabsetzung der Gegenleistung), als rückwirkendes Ereignis i.S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO anerkannt, würde dadurch die Festsetzungsverjährung für die volle Zeit von 4 Jahren erneut eröffnet. Damit hätte § 16 Abs. 4 GrEStG keinen Anwendungsbereich. Die Regelung, wonach die Festsetzungsfrist lediglich nicht vor Ablauf eines Jahres nach dem Eintritt des Ereignisses endet,

liefe ausnahmslos leer. Eine Auslegung, mit der eine gesetzliche Vorschrift jeglichen Anwendungsbereich verliert, widerspricht aber der gesetzlichen Systematik und kann daher vom Gesetz nicht gewollt sein.

Es liegt zwar eine von § 16 Abs. 3 GrEStG erfasste Herabsetzung der Gegenleistung vor. Eine Änderung nach § 16 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG scheidet jedoch aus, da die 2-Jahresfrist verstrichen war. Denn die Steuer war 2008 mit der Genehmigung des Vertrags entstanden, die Herabsetzung des Kaufpreises erfolgte erst 2015. Die nachträgliche Herabsetzung der Gegenleistung berechtigt nach § 16 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG aber nur innerhalb der 2-Jahresfrist zur Steueränderung.

2. Grunderwerbsteuer: Ist eine Kaufpreisminderung ein rückwirkendes Ereignis?

Zahlt der Verkäufer einen Teil des Kaufpreises an den Käufer zurück, stellt dies kein rückwirkendes Ereignis dar. Ist die Grunderwerbsteuer bestandskräftig festgesetzt, kann der entsprechende Bescheid aufgrund der Kaufpreisminderung also nicht geändert werden.

Hintergrund

Die Klägerin A erwarb im Jahr 2007 Grundvermögen. Das Finanzamt setzte im Jahr 2007 Grunderwerbsteuer fest. Im Jahr 2012 beantragte A die Änderung des Bescheids wegen eines rückwirkenden Ereignisses, da aufgrund eines Vergleichs der Verkäufer einen Teil des Kaufpreises zurückzahlen musste.

Das Finanzamt lehnte ein rückwirkendes Ereignis i. S. v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ab. Auch eine Änderung nach § 16 Abs. 3 GrEStG war nicht möglich, da A den Änderungsantrag im Jahr 2012 zu spät gestellt hatte. Den Änderungsantrag hatte A erst nach Ablauf der 4-jährigen Festsetzungsfrist gestellt.

Das Finanzgericht entschied, dass der Abschluss des Vergleichs kein Ereignis mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit darstellte, und wies die Klage ab.

Entscheidung

Die Revision der Klägerin vor dem Bundesfinanzhof hatte ebenfalls keinen Erfolg. Ein nachträgliches Ereignis mit steuerrechtlicher Rückwirkung liegt vor, wenn es zu einer Änderung des Sachverhalts führt, den das Finanzamt bei der Steuerfestsetzung zugrunde gelegt hat. Eine lediglich veränderte rechtliche Beurteilung des nämlichen Sachverhalts genügt nicht.

Dass die Herabsetzung der Gegenleistung keine Änderung wegen eines rückwirkenden Ereignisses ermöglicht, folgt aus der Zusammenschau von § 16 Abs. 4 GrEStG und § 175 Abs. 1 Satz 2 AO. Tritt ein Ereignis ein, das nach § 16 Abs. 3 GrEStG die Aufhebung oder Änderung eines Bescheids begründet, endet die Festsetzungsfrist insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach dem Eintritt des Ereignisses. Würde ein Ereignis, das nach § 16 Abs. 1 bis 3 GrEStG die Aufhebung oder Änderung eines Bescheids begründet (die Herabsetzung der Gegenleistung), als rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO anerkannt, würde dadurch die Festsetzungsverjährung für die volle Zeit von 4 Jahren erneut eröffnet. Damit hätte § 16 Abs. 4 GrEStG keinen Anwendungsbereich. Die Regelung, wonach die Festsetzungsfrist lediglich nicht vor Ablauf eines Jahres nach dem Eintritt des Ereignisses endet, liefe ausnahmslos leer.

Eine Auslegung, mit der eine gesetzliche Vorschrift jeglichen Anwendungsbereich verliert, widerspricht der gesetzlichen Systematik und kann vom Gesetz nicht gewollt sein.

Deshalb war im vorliegenden Fall eine Änderung des Grunderwerbsteuerbescheids nicht möglich. Die Änderung konnte auch nicht auf § 16 Abs. 3 AO gestützt werden. Denn A hat den Antrag erst 2012, d.h. nach Ablauf der 4-jährigen Festsetzungsfrist gestellt.

3. Keine Verrechnung positiver und negativer Kapitalkonten bei Bewertung eines KG-Anteils

Wird ein KG-Anteil für Zwecke der Erbschaftsteuer bewertet, darf ein positives Kapitalkonto des Erblassers nicht mit den negativen Kapitalkonten anderer Kommanditisten saldiert werden.

Hintergrund

X ist Alleinerbin des 2014 verstorbenen Erblasser E. Dieser war Kommanditist einer KG. Weitere Kommanditisten waren A und B. Am Todestag des E war noch positives und negatives Betriebsvermögen der KG vorhanden. Das Kapitalkonto des E wies einen positiven Wert auf. Die Kapitalkonten von A und B waren negativ.

X verrechnete in der Feststellungserklärung für den geerbten KG-Anteil das positive Kapitalkonto des E mit den negativen Kapitalkonten der anderen Kommanditisten und ermittelte auf diese Weise einen negativen Wert.

Das Finanzamt lehnte die Verrechnung ab und stellte einen positiven Wert fest. Dem folgte das Finanzgericht und wies die Klage ab.

Entscheidung

Der gemeine Wert des Anteils an einer Personengesellschaft ist schematisch in mehreren Schritten zu ermitteln und aufzuteilen: Zunächst wird der gemeine Wert des Gesamthandsvermögens der Personengesellschaft insgesamt ermittelt. Anschließend wird der so ermittelte gemeine Wert auf den zu bewertenden Anteil und die übrigen Anteile aufgeteilt. Dies erfolgt dadurch, dass die Kapitalkonten den jeweiligen Gesellschaftern vorweg zuzurechnen sind.

Danach wird der verbleibende Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert des Gesamthandsvermögens der Gesellschaft und der Summe der Kapitalkonten (verbleibender Wert des Betriebsvermögens) nach dem Gewinnverteilungsschlüssel aufgeteilt, wobei Vorabgewinnanteile nicht berücksichtigt werden.

Sodann werden für die aktiven Wirtschaftsgüter und Schulden des Sonderbetriebsvermögens die gemeinen Werte ermittelt und den Gesellschaftern getrennt zugerechnet. Schließlich ergibt sich der Wert des Anteils aus einer Addition des ermittelten Werts des Anteils des Gesellschafters am Gesamthandsvermögen und des Werts des ihm zuzurechnenden Sonderbetriebsvermögens.

Dieses Aufteilungsschema gilt auch dann, wenn im Einzelfall der danach ermittelte Wert vom gemeinen Wert abweicht. Im Einzelfall kann es zu einem positiven Wert des Anteils und daher zu einer Bereicherung bei der Erbschaftsteuer führen, auch wenn bei der Gesellschaft tatsächlich kein Vermögen mehr vorhanden ist. Das kann eintreten, wenn das Betriebsvermögen der Gesellschaft negativ ist und der Anteil eines Gesellschafters mit einem positiven Kapitalkonto zu bewerten ist, während die Kapitalkonten der anderen Gesellschafter negativ sind. Die Vorwegzurechnung des positiven Kapitalkontos führt – wie im vorliegenden Fall – zu einem positiven Wert des Anteils, wenn der Wert

des positiven Kapitalkontos den verbleibenden Wert des Betriebsvermögens übersteigt und Wirtschaftsgüter und Schulden des Sonderbetriebsvermögens nicht zuzurechnen sind. Unerheblich ist hierbei, ob ein Auszahlungsanspruch in Höhe des positiven Kapitalkontos tatsächlich besteht oder realisiert werden kann.

Erscheint der schematisch ermittelte Wert zu hoch, kann der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts erbracht werden. Dieser kann am treffendsten aus einem zeitnahen Verkauf abgeleitet werden. Liegt ein solcher nicht vor, kann der Wert durch ein Gutachten nachgewiesen werden. In einem solchen Fall ist eine Aufteilung nicht vorzunehmen. Dies entspricht der Auffassung der Finanzverwaltung. Der Bundesfinanzhof schließt sich dieser Auffassung an.

4. Welche Erklärungspflichten hat ein Testamentvollstrecker?

Ein Testamentvollstrecker ist befugt, die Erklärung zur Feststellung des Bedarfswerts für ein Grundstück zu unterzeichnen. Er kann also die Feststellungserklärung für die Erben abgeben.

Hintergrund

A wurde je zu 1/4 durch B, C, D und E beerbt. Zum Nachlass gehörte eine Eigentumswohnung. Kläger K wurde zum Testamentvollstrecker über den Nachlass bestellt und verkaufte die Eigentumswohnung. Nachdem das Finanzamt die Miterben zur Abgabe einer Feststellungserklärung aufgefordert hatte, reichte K eine Feststellungserklärung ein und beantragte den Ansatz des niedrigeren gemeinen Werts. Eine umfassende Vollmacht für die gerichtliche und außergerichtliche Vertretung gegenüber dem Finanzamt und für Zustellungen lag vor.

Das Finanzamt war der Ansicht, dass der Kläger nicht zur Unterzeichnung der Erklärung befugt war und verlangte eine zumindest durch einen Miterben unterschriebene Erklärung. Dagegen wandte sich der Kläger mit seiner Klage.

Nachdem das Finanzamt einen Grundbesitzwertbescheid erlassen hatte, in dem der Grundbesitzwert auf X EUR festgestellt worden ist, erklärten die Beteiligten den Rechtsstreit übereinstimmend für erledigt. Das Finanzgericht musste nun noch über die Kosten des Verfahrens entscheiden.

Entscheidung

Das Finanzgericht entschied, dass der Testamentvollstrecker die Feststellungserklärung für den oder die Erben abgeben darf.

Dafür spricht, dass der Testamentvollstrecker im Rahmen seiner zivilrechtlichen Befugnisse gegenüber dem Steuerschuldner wie ein gesetzlicher Vertreter alle Pflichten des Steuerpflichtigen erfüllen muss, die diesem durch die Gesetze auferlegt werden. Die Finanzverwaltung hat den Testamentvollstrecker nach der früheren Rechtslage als erklärungspflichtig behandelt und zur jetzigen Rechtslage jedenfalls keine ausdrücklich abweichende Regelung erlassen.

Da dem Testamentvollstrecker die Verwaltung des Nachlasses und damit des Feststellungsgegenstands obliegt und er somit, im Gegensatz zu den Erben, über die für die Abgabe der Feststellungserklärung erforderlichen Informationen verfügt und darüber hinaus auch zur Abgabe der Erbschaftsteuererklärung verpflichtet ist, sprechen der Sinn und Zweck des Gesetzes ebenfalls dafür, ihn im Rahmen seiner Pflichten als gesetzlicher Vertreter bzw. Vermögensverwalter als erklärungspflichtig anzusehen.