

(elektronische) Archivierung entwickelt;⁵⁷ in Gesetzestexten (z.B. HGB oder AO), BMF-Schreiben oder IDW-Stellungnahmen ist dieser Begriff nicht zu finden. Der Begriff „Revisions-sicherheit“ wird häufig mit dem Begriff „Unveränderbarkeit“ gleichgesetzt, ist aber umfassender, weil verschiedene handels- und steuerrechtliche Anforderungen darunter subsumiert werden.⁵⁸

- Vollständigkeit,
- Sicherheit des Gesamtverfahrens,
- Schutz vor Veränderung und Verfälschung,
- Sicherung vor Verlust,
- Nutzung nur durch Berechtigte,
- Einhaltung der Aufbewahrungsfristen,
- Dokumentation des Verfahrens,
- Nachvollziehbarkeit und
- Prüfbarkeit.

Die vorgenannten Kriterien sind bereits ab Entstehung der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Unterlagen (Daten, Datensätze sowie Dokumente in elektronischer oder Papierform) zu beachten. „Revisions-sicherheit“ ist dann gegeben, wenn die handels- (§§ 238 ff. HGB) und steuerrechtlichen (§§ 145–147 AO) Ordnungsvorschriften eingehalten werden. Revisions-sicherheit und Einhaltung der Ordnungsvorschriften („GoBD-Konformität“) sind keine Produkteigenschaften. Die Anforderungen können nur im jeweiligen Unternehmensumfeld erfüllt werden und sind von weiteren Faktoren (z.B. der Vollständigkeit und Richtigkeit der eingegebenen Daten) abhängig.

57 Kramer, Eine kurze Geschichte der Revisions-sicherheit.

58 Vgl. <https://de.wikipedia.org/wiki/Revisions-sicherheit> (letzter Abruf: 26.10.2016).

VI. Zusammenfassung

Der Grundsatz der Unveränderbarkeit (bzw. protokollierter Änderungen) gilt für aufbewahrungspflichtige Bücher, Aufzeichnungen und Unterlagen nach Handelsrecht und Steuerrecht – unabhängig von der Form der Aufbewahrung. Das zum Einsatz kommende DV-Verfahren muss die Gewähr dafür bieten, dass alle Informationen, die einmal in den Verarbeitungsprozess eingeführt werden (Beleg, Grundaufzeichnung, Buchung), nicht mehr unterdrückt oder ohne Kenntlichmachung überschrieben, gelöscht, geändert, verfälscht oder durch neue Daten ersetzt werden können. Verstöße gegen das „Radierverbot“ oder Manipulationsmöglichkeiten in Haupt-, Vor- oder Nebensystemen nehmen Büchern, Aufzeichnungen und Dokumenten die Beweiskraft und führen regelmäßig zur Schätzung von Besteuerungsgrundlagen.

Redaktionelle Hinweise:

- Zum IKS für Steuern vgl. *Kowallik*, DB 2015 S. 2774 = DB1165585;
- GoBD vom 14.11.2014, DB 2014 S. 2683 = DB0686490;
- zu elektronischen Rechnungen mit „ZUGFeRD“ vgl. z.B. *Engel-Flehsig*, DB 2016 Beil. 4 S. 28 = DB1217904;
- Merkblatt der OFD Karlsruhe zur Kassenbuchführung online: XQ1221721;
- zur Erfassung in Grundbüchern oder Grundaufzeichnungen sowie zeitgerechten Buchungen und Aufzeichnungen vgl. *Henn*, DB 2015 S. 2660 = DB1161184;
- zur Verfahrensdokumentation nach GoBD vgl. *Henn*, DB 2016 S. 254 = DB1167399;
- zu mathematisch-statistischen Schätzungsmethoden in der Bp vgl. *Kulosa*, DB 215 S. 1797 = DB0862407.

Kompakt

Grunderwerbsteuer

»DB1221788

Bemessungsgrundlage der GrESt bei Forderungsausfall aufgrund Insolvenz des Käufers

Der teilweise Ausfall der Kaufpreisforderung und der vereinbarten Stundungszinsen aufgrund Insolvenz des Käufers führt nicht zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage der GrESt für den Grundstückskauf.

BFH, Urteil vom 12.05.2016 – II R 39/14

Streitjahr 1998

RiBFH Prof. Dr. Matthias Loose ist Richter des II. Senats des BFH in München.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

I. Sachverhalt

Eine GmbH erwarb mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 30.12.1998 eine zuvor landwirtschaftlich genutzte Fläche, die sie schrittweise erschließen und als einzelne Baugrundstücke nach Einzelparzellierung weiterverkaufen wollte. Die Vertragsparteien vereinbarten einen Kaufpreis i.H.v. 6.897.700 DM. Dieser war bis zum Abverkauf der einzelnen Baugrundstücke gestundet. Bei der Veräußerung eines

Baugrundstücks sollte jew. ein Teilbetrag des Kaufpreises zu zahlen sein. Der gesamte bis zum 31.12.2006 noch nicht fällig gewordene Restkaufpreis sollte am 15.01.2007 in einer Summe fällig und zahlbar sein.

Das zuständige FA setzte die GrESt zunächst ausgehend von einer Bemessungsgrundlage i.H.v. 6.897.700 DM auf 241.419 DM fest. Im Einspruchsverfahren setzte es die GrESt auf 219.691 DM herab. Dabei folgte das FA dem Einwand der GmbH, wonach der Kaufpreis aufgrund der Stundung nach § 12 BewG abzuzinsen sei. Der Bescheid erging nach § 165 Abs. 1 AO vorläufig im Hinblick auf die Stundung des Kaufpreises.

Im Jahr 2006 geriet der Verkauf der Baugrundstücke ins Stocken. Eine vollständige Zahlung des Restkaufpreises einschließlich der aufgelaufenen Zinsen war der GmbH nicht möglich. Am 03.05.2010 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH eröffnet und der Kläger und Revisionskläger (Kläger) zum Insolvenzverwalter bestellt. Bis dahin waren auf den Kaufpreis Teilzahlungen i.H.v. insgesamt 2.567.800 € (5.022.180 DM) geleistet worden. Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens beantragte der Kläger die Herabsetzung der GrESt. Das FA lehnte die Änderung des Bescheids ab. Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte keinen Erfolg.

II. Entschiedene Rechtsfragen

Der BFH wies die Revision des Klägers als unbegründet zurück. Seiner Ansicht nach hat das FG zutreffend entschieden, dass das FA nicht verpflichtet ist, den GrESt-Bescheid zu ändern und die GrESt niedriger festzusetzen. Der teilweise Ausfall der Kaufpreisforderung und der vereinbarten Stundungszinsen aufgrund Insolvenz des Käufers führe nicht zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage der GrESt.

III. Bedeutung für die Praxis

Das Urteil betrifft einen Ausnahmefall, denn in aller Regel werden notleidende Grundstückskaufverträge, bei denen der Käufer den Kaufpreis nicht entrichtet, rückabgewickelt. In diesem Fall wird die GrESt nach § 16 GrEStG entweder gar nicht erst festgesetzt oder rückwirkend erstattet. Aber manchmal sind es ja gerade die Ausnahmefälle, die den Blick auf die Grundregeln schärfen. So ist es auch im Streitfall.

Die GrESt bemisst sich gem. § 8 Abs. 1 GrEStG nach dem Wert der Gegenleistung. Nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG gelten als Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Die Feststellung des Werts der Gegenleistung (Kaufpreis) als der grunderwerbsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage hat hinsichtlich der Höhe nach den Vorschriften des BewG zu erfolgen. Die Kaufpreisforderung ist als Kapitalforderung nach § 12 BewG zu bewerten (BFH vom 12.10.1994 – II R 4/91, BStBl. II 1995 S. 69 = RS0738999; vom 21.11.2000 – II B 45/99, RS0750252 = BFH/NV 2001 S. 642, m.w.N.). Sie ist grds. mit ihrem Nennwert anzusetzen, es sei denn, besondere Umstände begründen einen höheren oder geringeren Wert. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Bewertung der Kaufpreisforderung ist der Abschluss des Kaufvertrags. § 12 Abs. 2 BewG, wonach Forderungen, die uneinbringlich sind, außer Ansatz bleiben, ist zwar auch bei der GrESt nicht generell von der Anwendung ausgeschlossen. Die Vorschrift hat aber für die Bewertung von Kaufpreisforde-

rungen für Zwecke der GrESt regelmäßig keine Bedeutung, da im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags im Allgemeinen davon auszugehen ist, dass der Kaufpreis auch tatsächlich entrichtet wird. Auf die Bewertung der Kaufpreisforderung hat es daher keinen Einfluss, ob der Grundstückskäufer den Kaufpreis später tatsächlich zahlt oder der Verkäufer mit der Kaufpreisforderung ganz oder zum Teil ausfällt.

Dasselbe gilt, wenn die Kaufpreisforderung wegen nachträglich eintretender Insolvenz des Käufers später ausfällt. Darin liegt nach Ansicht des BFH kein zur Änderung des GrESt-Bescheids führendes rückwirkendes Ereignis, das das FA zu einer Änderung des GrESt-Bescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO verpflichtet. Ob einer nachträglichen Änderung des Sachverhalts rückwirkende steuerliche Bedeutung zukommt, bestimmt sich nämlich allein nach dem jew. einschlägigen materiellen Recht (BFH vom 19.07.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993 S. 897 = DB 1993 S. 2568, unter C.II.1.; vom 13.09.2000 – XR 148/97, BStBl. II 2001 S. 641 = DB 2001 S. 26; vom 10.12.2008 – II R 55/07, BStBl. II 2009 S. 473 = DB 2009 S. 658; Loose, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 175 AO Rz. 22). Bei der GrESt greift § 16 GrEStG als spezielle Vorschrift mit besonderen Fristen und Voraussetzungen – die im Streitfall (unstreitig) – nicht gegeben waren. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Käufers führt zwar nachträglich dazu, dass die noch bestehende und bereits fällige Kaufpreisforderung als uneinbringlich einzustufen ist, soweit der Verkäufer im Insolvenzverfahren nicht befriedigt werden kann. Diese Bewertung wirkt sich jedoch nicht auf den Wert der Kaufpreisforderung im Zeitpunkt der Verwirklichung des grunderwerbsteuerbaren Tatbestands aus und stellt damit kein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar.

Redaktionelle Hinweise:

- Volltext-Urteil online: RS1219478;
- Vorinstanz: FG Köln, Urteil vom 14.05.2014 – 5 K 1515/11, EFG 2014 S. 1705 = <http://hbfm.link/1334>.

Verwaltungsanweisungen

Körperschaftsteuer

»DB1221763

Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland

Änderung der Rn. 13.04 UmwStE

BMF, Schreiben vom 10.11.2016 – IV C 2 – S 2761/0-01 [2016/1019067]

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird die Rn. 13.04 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 (BStBl. I 2011 S. 1314 = DB0464115) wie folgt geändert:

„[13.04] Wird das Vermögen einer nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Ganzes durch einen Verschmelzungsvorgang i.S.d. § 12 Abs. 2 Satz 1 KStG nach ausländischem Recht auf eine andere Körperschaft übertragen, gilt nach § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG für die Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft § 13 UmwStG entsprechend.“ Die vorstehenden Grundsätze sind auf alle offenen Fälle anzuwenden.

Anm. von StB Dipl.-Kfm. Dr. Christian Hick, Bonn

Aufgrund der Änderung der Rn. 13.04 liegen nach Verwaltungsauffassung die Voraussetzungen für die Anwendung des § 13 UmwStG auf Ebene des inländischen Anteilseigners vor, wenn der übertragende Rechtsträger in Deutschland nicht steuerpflichtig ist oder der beschränkten Steuerpflicht unterliegt. Die Änderung von Rn. 13.04 ist in systematischer Hinsicht dadurch begründet, dass § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG die entsprechende Anwendung des Satzes 1 der Vorschrift für „Körperschaften“ und damit nicht nur für „beschränkt steuerpflichtige Körperschaften“ eröffnet. Hinzu kommt, dass durch § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG nur das Erfordernis eines „Vorgangs i.S.d. Satzes 1“ und nicht „in den Fällen des Satzes 1“ verlangt wird. Dies spricht – und dieser Auffassung hat sich die Finanzverwaltung nunmehr angeschlossen – dafür, dass es sich bei Satz 2 der Vorschrift um einen eigenen Tatbestand (mit einem eigenen Anwendungsbereich) handelt und sich der Verweis auf einen Vorgang i.S.d. Satzes 1 nur darauf bezieht, dass es sich bei dem Umwandlungsvorgang nach ausländischem Recht um einen mit § 2 UmwG vergleichbaren Vorgang handeln muss.