

## Urteil vom 30. Juni 2010, II R 11/09

**Wertfortschreibung wegen Ausbauten und Umbauten bei späterem Wegfall einer Grundsteuerbefreiung - Regelungsgehalt eines "negativen Wertfortschreibungsbescheids" - Keine Umdeutung des späteren Wertfortschreibungsbescheids in einen Änderungsbescheid - Anforderungen an die Annahme des Vorsatzes bei Steuerhinterziehung**

BFH II. Senat

BewG § 22 Abs 1, BewG § 22 Abs 4 S 3 Nr 1, AO § 370 Abs 1, GrStG § 3 Abs 1 S 1 Nr 3 Buchst b, AO § 173 Abs 1 Nr 1, AO § 128, FGO § 118 Abs 2, FGO § 96 Abs 1 S 1

vorgehend FG Düsseldorf, 13. November 2008, Az: 11 K 1674/08 BG

### Leitsätze

1. NV: Eine Wertfortschreibung wegen Ausbauten und Umbauten kann auch dann noch vorgenommen werden, wenn die Fortschreibungsgrenzen erst durch den späteren Wegfall einer Grundsteuerbefreiung überschritten werden .
2. NV: Ein "negativer Wertfortschreibungsbescheid" steht einer späteren Wertfortschreibung auf denselben Fortschreibungszeitpunkt nicht entgegen .
3. NV: Für die Annahme des Vorsatzes bei einer Steuerhinterziehung reicht es aus, wenn der Täter die Verwirklichung der Merkmale des objektiven Tatbestands zumindest billigend in Kauf nimmt und im Wege einer Parallelwertung in der Laiensphäre erkennt .

### Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein rechtsfähiger Verein, der in Deutschland lebenden Menschen islamischen Glaubens die Möglichkeit zu ihrer Religionsausübung bietet. Nach seiner Satzung dient er ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken im Sinne der Abgabenordnung (AO).
- 2 Der Kläger erwarb im Jahr 1998 ein in X gelegenes Grundstück, für das auf den Hauptfeststellungszeitpunkt des 1. Januar 1964 ein Einheitswert in Höhe von 34.500 DM festgestellt worden und das gemäß Bescheid vom 22. August 1988 (Zurechnungsfortschreibung auf den 1. Januar 1988) dem Grundstücksverkäufer zugerechnet worden war. Auf dem Grundstück waren vom Kläger bereits in den Jahren 1989 und 1991 umfangreiche Um- und Anbaumaßnahmen zur Errichtung eines islamischen Kulturzentrums vorgenommen worden. Mit seiner Erklärung zur Feststellung des Einheitswerts auf den 1. Januar 1999 legte der Kläger zum Nachweis seiner Gemeinnützigkeit einen Freistellungsbescheid für 1994 bis 1996 sowie eine Freistellungsbescheinigung für 1999 bis 2001 seines Sitzfinanzamts vor. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) rechnete dem Kläger mit Bescheid vom 6. Dezember 1999 (Zurechnungsfortschreibung auf den 1. Januar 1999) das Grundstück zu; der bisherige Einheitswert blieb mit 34.500 DM unverändert. In die Berechnung des Einheitswerts bezog das FA lediglich die vom Kläger vermieteten und als Gaststätte genutzten Räume ein; die übrige Nutzfläche blieb gemäß § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b des Grundsteuergesetzes (GrStG) unberücksichtigt. Mit weiterem Bescheid vom 6. Dezember 1999 teilte das FA mit, eine Wertfortschreibung auf den 1. Januar 1999 komme nicht in Betracht, weil die Wertfortschreibungsgrenze nicht erreicht sei; denn die sich durch die Um- und Anbaumaßnahmen ergebende Erhöhung des Einheitswerts würde durch die gewährte teilweise Grundsteuerbefreiung weitgehend kompensiert.
- 3 Im Jahr 2006 wurde dem FA durch eine Kontrollmitteilung bekannt, dass der Kläger aufgrund des Ergebnisses einer bei ihm durchgeführten Außen- und Fahndungsprüfung bereits ab 1997 nicht mehr ausschließlich gemeinnützig tätig war und deshalb ab 1997 die Voraussetzungen für die Grundsteuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b GrStG nicht mehr erfüllte. Verantwortliche des Klägers hatten gegenüber dem Sitzfinanzamt und dem für die Einheitsbewertung zuständigen FA die für die Aberkennung der Gemeinnützigkeit maßgeblichen Tatsachen (fehlende ordnungsmäßige Aufzeichnungen im Zusammenhang mit der Veranstaltung von Pilgerreisen, der

Unterhaltung eines Sterbefonds sowie Lebensmittelverkäufen; Vorhandensein inoffizieller Kassenaufzeichnungen sowie nicht der Besteuerung unterworfenen Lohnzahlungen) verschwiegen. Daraufhin stellte das FA durch Bescheid vom 12. November 2007 über die Wert- und Artfortschreibung auf den 1. Januar 1999 den Einheitswert auf 60.690 € und die Grundstücksart "sonstiges bebautes Grundstück" fest.

- 4 Einspruch und Klage, mit denen der Kläger nunmehr die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 GrStG beanspruchte, blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) sah die Voraussetzungen einer gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO auf zehn Jahre verlängerten Feststellungsfrist als erfüllt an. Verantwortliche des Klägers hätten gegenüber dem FA durch Vorlage der Freistellungsbescheinigung unrichtigerweise erklärt, die für die Gemeinnützigkeit erforderlichen Voraussetzungen zu erfüllen, und dadurch Grundsteuer verkürzt. Die subjektiven Voraussetzungen der Steuerhinterziehung lägen vor, weil die Vorstandsmitglieder hinsichtlich der Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit ab 1997 eine objektiv falsche steuerrechtliche Beurteilung des FA zumindest billigend in Kauf genommen hätten. Das FG nahm ferner im Wege der Umdeutung (§ 128 AO) an, das FA habe durch den angefochtenen Bescheid über die Wert- und Artfortschreibung auf den 1. Januar 1999 den (negativen) Wertfortschreibungsbescheid vom 6. Dezember 1999 gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert; diese Änderungsvoraussetzungen seien auch erfüllt.
- 5 Mit der Revision rügt der Kläger fehlerhafte Anwendung von § 169 Abs. 2 Satz 2 AO und § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO sowie § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 GrStG.
- 6 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung sowie den Einheitswertbescheid vom 12. November 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. April 2008 aufzuheben.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 9 1. Das FA konnte den Einheitswert für das Grundstück des Klägers nach § 22 des Bewertungsgesetzes (BewG) durch den angefochtenen Bescheid vom 12. November 2007 auf den 1. Januar 1999 fortschreiben. Der Umdeutung (§ 128 AO) dieses Bescheids in einen Änderungsbescheid gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, wie vom FG angenommen, bedurfte es nicht.
- 10 a) Nach § 22 Abs. 1 BewG findet wegen Änderung der tatsächlichen Verhältnisse eine Wertfortschreibung statt, wenn der nach § 30 BewG abgerundete Wert, der sich für den Beginn eines Kalenderjahres ergibt, vom Einheitswert des letzten Feststellungszeitpunkts in näher bestimmtem Umfang nach oben oder unten abweicht.
- 11 Im Streitfall haben sich die für die Einheitswertfeststellung maßgeblichen tatsächlichen Verhältnisse nach der Feststellung des Einheitswerts auf den Hauptfeststellungszeitpunkt des 1. Januar 1964 gemäß Bescheid vom 20. September 1972 sowie des Zurechnungsfortschreibungsbescheids vom 22. August 1988, der den Einheitswert unverändert ließ, geändert. Dies beruhte auf den vom Kläger in den Jahren 1989 bis 1991 vorgenommenen Um- und Anbaumaßnahmen. Dass einer Fortschreibung des Einheitswerts jedenfalls bis 1996 die teilweise Nutzung des Gebäudes zu gemeinnützigen Zwecken entgegenstand, hindert das FA nicht, nach Wegfall der Voraussetzungen für die Grundsteuerbefreiung eine Wertfortschreibung wegen früherer Veränderungen an der Bausubstanz vorzunehmen.
- 12 b) Bei einer Fortschreibung wegen Änderung der tatsächlichen Verhältnisse ist Fortschreibungszeitpunkt der Beginn des Kalenderjahres, das auf die Änderung folgt (§ 22 Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 BewG). Danach hätte die Wertfortschreibung wegen der Um- und Anbaumaßnahmen frühestens mit Beginn des Kalenderjahres, das auf den Abschluss der Bauarbeiten folgte, d.h. auf den 1. Januar 1992, vorgenommen werden können, soweit nicht wegen teilweiser Grundsteuerbefreiung die Fortschreibungsgrenzen verfehlt wurden. Letzteres ist jedenfalls ab dem 1. Januar 1997 nicht mehr der Fall, weil der Kläger ab diesem Zeitpunkt seinen Gemeinnützigkeitsstatus verloren hatte. Die vorliegende Wertfortschreibung auf den 1. Januar 1999 ist daher unter dem Gesichtspunkt des frühestens möglichen Fortschreibungszeitpunkts rechtlich unbedenklich.
- 13 c) Der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Wertfortschreibungsbescheids steht auch nicht der vom FA erlassene negative Wertfortschreibungsbescheid vom 6. Dezember 1999 entgegen; dessen Regelungsgehalt erschöpfte sich in der Entscheidung, eine Wertfortschreibung auf den 1. Januar 1999 nicht vorzunehmen. Durch die Bestandskraft

dieses Bescheids war das FA demgemäß nicht gehindert, eine Wertfortschreibung auf den 1. Januar 1999 noch zu einem späteren Zeitpunkt vorzunehmen, in dem --wie im Streitfall-- nach Wegfall der zunächst angenommenen Grundsteuerbefreiung die Wertfortschreibungsgrenze wegen früherer Veränderungen an der Bausubstanz überschritten war. Für eine Umdeutung des angegriffenen Bescheids in einen Änderungsbescheid gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, wie vom FG angenommen, ist daher kein Raum.

- 14** 2. Dem angefochtenen Wertfortschreibungsbescheid auf den 1. Januar 1999 stand Feststellungsverjährung nicht entgegen.
- 15** a) Die Feststellungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, auf dessen Beginn die Fortschreibung des Einheitswerts vorzunehmen ist (§ 181 Abs. 3 Satz 1 AO). Fortschreibungszeitpunkt war hier nach § 22 Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 BewG der 1. Januar 1999. Die Feststellungsfrist begann daher mit Ablauf des Jahres 1999 und endete regulär nach vier Jahren mit Ablauf des Jahres 2003. Im Streitfall verlängerte sich jedoch die Feststellungsfrist wegen Hinterziehung der Grundsteuer auf zehn Jahre (§ 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO).
- 16** b) Eine Steuerhinterziehung begeht u.a., wer den Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht und dadurch Steuern verkürzt (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO).
- 17** aa) Nach den insoweit nicht angegriffenen Feststellungen des FG haben die Verantwortlichen des Klägers gegenüber dem FA über steuererhebliche Tatsachen unrichtige Angaben gemacht und damit den objektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung durch aktives Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) erfüllt. Sie haben durch Vorlage des Freistellungsbescheids für 1994 bis 1996 und der Freistellungsbescheinigung 1999 bis 2001 beim FA erwirkt, dass dieses in der Annahme der --ab 1997 unstreitig nicht mehr gegebenen-- Gemeinnützigkeit des Klägers die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b GrStG als erfüllt ansah und demgemäß einen zu niedrigen Einheitswert mit der Folge feststellte, dass Grundsteuer aufgrund des zu niedrig festgestellten Grundsteuermessbetrags verkürzt wurde.
- 18** bb) Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist auch die Annahme des FG, die subjektiven Voraussetzungen einer Steuerverkürzung seien erfüllt. Ob eine Steuerhinterziehung i.S. des § 370 AO vorliegt, ist im Wesentlichen Tatfrage. Die hierzu getroffenen Feststellungen des FG hinsichtlich des subjektiven Tatbestands können in der Revisionsinstanz grundsätzlich nur darauf überprüft werden, ob der Rechtsbegriff des vorsätzlichen Handelns richtig erkannt wurde und ob die Würdigung der Verhältnisse hinsichtlich dieses individuellen Verschuldens den Denkgesetzen und Erfahrungssätzen entspricht (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. Oktober 1994 II R 84/91, BFH/NV 1995, 476; vgl. auch Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 118 Rz 26). Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass es für ein vorsätzliches Handeln ausreicht, wenn der Täter die Verwirklichung der Merkmale des objektiven Tatbestands zumindest billigend in Kauf nimmt und im Wege einer "Parallelwertung in der Laiensphäre" erkennt (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 24. September 1953 5 StR 225/53, BGHSt 4, 347). Entgegen der Auffassung des Klägers bedurfte es insoweit im Zeitpunkt der Vorlage der Freistellungsbescheinigung beim FA keiner positiven Kenntnis seiner Vorstandsmitglieder, dass die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit nicht vorlagen.
- 19** Auf dieser Grundlage konnte das FG die festgestellten Tatsachen dahin würdigen, die Verantwortlichen des Klägers hätten bei Vorlage des Freistellungsbescheids und der Freistellungsbescheinigung gegenüber dem FA billigend die Erlangung der Grundsteuerbefreiung in Kauf genommen. An diese Feststellungen ist der BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Das Vorbringen des Klägers, die vom FG insoweit getroffenen Feststellungen seien unzureichend, beseitigt diese Bindung nicht.
- 20** 3. Das FG ist auch ohne Rechtsverstoß davon ausgegangen, dass § 19 Abs. 4 BewG dem Erlass des angefochtenen Einheitswertbescheids nicht entgegenstand. Danach dürfen Feststellungen nur dann erfolgen, wenn und soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind. Entgegen der Auffassung des Klägers ist die Feststellung des Einheitswerts im Streitfall für die Grundsteuer von Bedeutung, weil der Grundbesitz des Klägers nicht nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 oder § 4 Nr. 1 GrStG grundsteuerbefreit ist. Zur näheren Begründung wird auf die Gründe unter II.3. des Senatsurteils II R 12/09 (BFHE 230, 93) vom heutigen Tage Bezug genommen.