Urteil vom 27. November 2013, II R 58/11

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 27.11.2013 II R 57/11 - Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist durch Antrag des Steuerpflichtigen - Untätigkeit des Finanzamts nach Ergehen eines Grundlagenbescheids - Unzulässigkeit der Änderung eines Folgebescheids nach Eintritt der Festsetzungsverjährung ist verfassungsgemäß

BFH II. Senat

AO § 169 Abs 1 S 1, AO § 171 Abs 3, AO § 171 Abs 10 S 1, AntBewV § 5, GG Art 20 Abs 3, AO § 80, BewG § 11, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1

vorgehend FG Düsseldorf, 24. November 2010, Az: 14 K 3372/08 V

Leitsätze

1. NV: Die Hemmung des Ablaufs der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 3 AO setzt einen Antrag des von der Steuerfestsetzung betroffenen Steuerpflichtigen voraus .

2. NV: Im Falle der Änderung eines Grundlagenbescheids wird der Ablauf der Zwei-Jahres-Frist (§ 171 Abs. 10 Satz 1 AO) für die Anpassung des Folgebescheids nach § 171 Abs. 3 AO nur gehemmt, wenn der von dem Folgebescheid betroffene Steuerpflichtige selbst die Änderung des Folgebescheids vor Ablauf der Frist beantragt .

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war zu 50 % an der X-GmbH und zu 4,5 % an der A-AG beteiligt. Die X-GmbH und die A-AG hielten ihrerseits Beteiligungen von je 50 % an der R-AG.

2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte gegen den Kläger Vermögensteuer auf den 1. Januar 1990 fest und berücksichtigte dabei gemäß der im Jahr 1993 eingereichten Erklärung auch den Wert der Anteile des Klägers an der X-GmbH und der A-AG. Der zuletzt nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geänderte Bescheid vom 2. Mai 2000 wurde bestandskräftig.

3 Aufgrund einer Klage der R-AG stellte das Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 7. Dezember 1999 6 K 8485/93 BA den gemeinen Wert ihrer Anteile auf den 31. Dezember 1989 auf 509 DM je 100 DM des Grundkapitals fest. Im Hinblick darauf erließ das FA am 2. Mai 2000 und am 15. Mai 2000 geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung des gemeinen Werts der Anteile an der X-GmbH und an der A-AG auf den 31. Dezember 1989 und minderte den Wert dieser Anteile entsprechend. Die Feststellungsbescheide wurden an die X-GmbH und die A-AG als Empfangsbevollmächtigte u.a. für den Kläger bekannt gegeben. Die Folgeanpassung des Vermögensteuerbescheids auf den 1. Januar 1990 für den Kläger unterblieb jedoch.

4 Mit Bescheid vom 27. März 2006 änderte das FA den Einheitswert des Betriebsvermögens für die R-AG auf den 1. Januar 1990. Den Antrag der R-AG, auch die Anteilsbewertung zum 31. Dezember 1989 zu ändern, lehnte das FA ab. Die gegen die Ablehnung zunächst erhobene Klage nahm die R-AG zurück. Das FG stellte das Verfahren mit Beschluss vom 24. September 2010 ein.

5 Der Kläger beantragte mit Schreiben vom 11. Januar 2008 beim FA, im Vermögensteuerbescheid auf den 1. Januar 1990 die Änderungen aus dem gegenüber der R-AG ergangenen Urteil des FG vom 7. Dezember 1999 6 K 8485/93 BA umzusetzen. Das FA lehnte den Antrag mit Bescheid vom 9. Juli 2008 ab, weil Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das Urteil des FG ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 583.

6 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung von § 171 Abs. 3 i.V.m. Abs. 10 Satz 1 AO sowie Verstöße gegen den Grundsatz von Treu und Glauben sowie gegen das Rechtsstaatsprinzip nach Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG).

7 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und das FA unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom

9. Juli 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. August 2008 zu verpflichten, den Vermögensteuerbescheid auf den 1. Januar 1990 vom 2. Mai 2000 dahingehend zu ändern, dass die Vermögensteuer unter Auswertung der geänderten Feststellungsbescheide vom 2. Mai 2000 und vom 15. Mai 2000 über den gemeinen Wert der Anteile auf den 31. Dezember 1989 an der X-GmbH und an der A-AG neu festgesetzt wird.

8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

9 II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die vom Kläger begehrte Änderung der Vermögensteuerfestsetzung auf den 1. Januar 1990 wegen der eingetretenen Festsetzungsverjährung nicht mehr zulässig ist.

10 1. Eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung sind nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO). Die reguläre Frist von vier Jahren zur Festsetzung der Vermögensteuer auf den 1. Januar 1990, die im Streitfall mit der Abgabe der Vermögensteuererklärung in 1993 begonnen hatte, war im Mai 2000, als die geänderten Feststellungsbescheide über die Anteilsbewertung der X-GmbH und der A-AG ergingen, bereits abgelaufen (§§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO).

11 2. Aufgrund der geänderten Feststellungsbescheide vom 2. Mai 2000 und vom 15. Mai 2000 über die Anteilsbewertung der X-GmbH und der A-AG auf den 31. Dezember 1989 war der Ablauf der Festsetzungsfrist für die Vermögensteuer des Klägers bis Mai 2002 gehemmt.

12 a) Ist für die Festsetzung einer Steuer ein Feststellungsbescheid bindend (Grundlagenbescheid), endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheids (§ 171 Abs. 10 Satz 1 AO). Die Vorschrift bewirkt eine Ablaufhemmung für die Folgesteuer, soweit und solange in offener Feststellungsfrist ein Grundlagenbescheid, der für die Festsetzung der Folgesteuer bindend ist, noch zulässig ergehen kann (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Januar 2005 X R 14/04, BFHE 208, 410, BStBl II 2005, 242).

13 Ist ein Grundlagenbescheid ergangen, gewährt § 171 Abs. 10 Satz 1 AO immer nur eine maximale Auswertungsfrist von zwei Jahren, die mit der Bekanntgabe des Grundlagenbescheids (§ 122 AO) an den Adressaten beginnt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 208, 410, BStBl II 2005, 242). Diese Frist wurde im Jahressteuergesetz 1997 vom 20. Dezember 1996 (BGBl I 1996, 2049, BStBl I 1996, 1523) neu geregelt; die ursprünglich geltende Frist von einem Jahr wurde auf zwei Jahre verlängert (vgl. Cöster in Pahlke/Koenig/Cöster, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 171 Rz 154). Innerhalb der Zwei-Jahres-Frist hat das FA von Amts wegen den Steuerbescheid an den Grundlagenbescheid anzupassen (vgl. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO).

14 b) Ein Grundlagenbescheid in diesem Sinne ist auch der Bescheid über die gesonderte Feststellung des Werts der nicht notierten Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Verhältnis zur Vermögensteuerfestsetzung des Anteilseigners (vgl. BFH-Urteil vom 17. Februar 1993 II R 15/91, BFH/NV 1994, 1). Dieser Feststellungsbescheid war allen am Verfahren Beteiligten bekanntzugeben (§ 5 Abs. 2 Satz 1 der Anteilsbewertungsverordnung --AntBewV-- vom 19. Januar 1977, BGBl I 1977, 171, BStBl I 1977, 37, aufgehoben mit Wirkung zum 31. Dezember 1997 durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997, BGBl I 1997, 2590, BStBl I 1997, 928). Beteiligte waren die Kapitalgesellschaft, deren Anteile zu bewerten waren, die Anteilseigner, die Antrag auf Feststellung des gemeinen Werts gestellt hatten und die Anteilseigner, die dem Betriebsfinanzamt von der Kapitalgesellschaft namhaft gemacht wurden (§ 5 Abs. 1 AntBewV). War der Feststellungsbescheid mehreren Beteiligten bekanntzugeben, die keinen Empfangsbevollmächtigten i.S. des § 183 Abs. 1 AO bestellt hatten, so galt die Kapitalgesellschaft als Empfangsbevollmächtigte (§ 5 Abs. 3 AntBewV); in diesem Fall begann die Zwei-Jahres-Frist mit der Bekanntgabe des Feststellungsbescheids an die Kapitalgesellschaft zu laufen.

15 c) Im Streitfall änderte das FA die gesonderten und einheitlichen Feststellungen des gemeinen Werts der Anteile an der X-GmbH und an der A-AG auf den 31. Dezember 1989 mit Bescheiden vom 2. Mai 2000 und vom 15. Mai 2000 und gab diese jeweils an die X-GmbH und die A-AG als Empfangsbevollmächtigte u.a. mit Wirkung für und gegen den Kläger bekannt, mit der Folge, dass wegen der Bindungswirkung der Feststellungen die Vermögensteuerfestsetzung gegenüber dem Kläger auf den 1. Januar 1990 innerhalb von zwei Jahren nach Bekanntgabe des jeweiligen Bescheids an die X-GmbH bzw. die A-AG nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO anzupassen

gewesen wäre. Die mit der Änderung der Anteilsbewertungen verbundene Ablaufhemmung für die Vermögensteuerfestsetzung des Klägers endete im Mai 2002, ohne dass eine Änderung der Vermögensteuerfestsetzung erfolgt ist.

16 3. Der Ablauf der Zwei-Jahres-Frist des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO im Mai 2002 wurde nicht durch einen rechtzeitig gestellten Antrag des Klägers auf Änderung der Vermögensteuerfestsetzung gemäß § 171 Abs. 3 AO gehemmt.

17 a) Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist außerhalb eines Einspruchs- oder Klageverfahrens ein Antrag auf Steuerfestsetzung oder auf Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung oder ihrer Berichtigung nach § 129 AO gestellt, so läuft gemäß § 171 Abs. 3 AO die Festsetzungsfrist insoweit nicht ab, bevor über den Antrag unanfechtbar entschieden worden ist. Die Regelung dient dem Schutz des Steuerpflichtigen. Sie stellt sicher, dass der Erfolg eines einmal gestellten Antrags nicht von der Arbeitsweise und -geschwindigkeit der Behörde abhängt; eine antragsgemäße Entscheidung soll nach dem Willen des Gesetzgebers nicht allein daran scheitern, dass die Behörde die Prüfung des Antrags nicht innerhalb der nach anderen Vorschriften zu bestimmenden Festsetzungsfrist abschließt (vgl. BFH-Urteile vom 24. Mai 2006 I R 9/05, BFH/NV 2006, 2019, und I R 93/05, BFHE 214, 7, BStBl II 2007, 76).

18 b) Die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO setzt einen Antrag des von der Steuerfestsetzung betroffenen Steuerpflichtigen voraus. Auch wenn § 171 Abs. 3 AO nicht ausdrücklich bestimmt, welche Person den Antrag stellen kann, ist aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift deutlich zu entnehmen, dass Antragsteller nur der Steuerpflichtige sein kann. Dieser kann, wenn ein Steuerbescheid noch nicht erlassen wurde, eine gegen ihn gerichtete Steuerfestsetzung beantragen oder bei einem bereits ergangenen Steuerbescheid als Inhaltsadressat beantragen, dass die Steuerfestsetzung aufgehoben, geändert oder berichtigt werden soll. Stellt der Steuerpflichtige einen Antrag, tritt eine Ablaufhemmung zu seinen Gunsten ein (Kruse in Tipke/ Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 171 AO Rz 18; Banniza in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 171 AO Rz 41; Cöster, a.a.O., § 171 AO Rz 40; Rüsken in Klein/Rüsken, AO, 11. Aufl., § 171 Rz 19). Eine Ablaufhemmung i.S. des § 171 Abs. 3 AO wird auch dadurch ausgelöst, dass ein Dritter als Bevollmächtigter (§ 80 AO) oder als gesetzlicher Vertreter einen wirksamen Antrag für den Steuerpflichtigen stellt.

19 c) Im Falle der Änderung eines Grundlagenbescheids wird der Ablauf der Zwei-Jahres-Frist (§ 171 Abs. 10 Satz 1 AO) für die Anpassung des Folgebescheids nach § 171 Abs. 3 AO nur gehemmt, wenn der von dem Folgebescheid betroffene Steuerpflichtige selbst die Änderung des Folgebescheids beantragt. Aus dem Antrag muss auch hinreichend konkret hervorgehen, inwieweit der Steuerpflichtige die Änderung des Folgebescheids begehrt (vgl. BFH-Urteil vom 14. Januar 1998 X R 84/95, BFHE 185, 111, BStBl II 1999, 203, zu § 171 Abs. 3 AO a.F.; Banniza, a.a.O., § 171 AO Rz 39; Kruse, a.a.O., § 171 AO Rz 8; Paetsch in Beermann/Gosch, AO § 171 Rz 36). Ein im Verfahren über einen Grundlagenbescheid gestellter Antrag auf Änderung der gesondert festgestellten Besteuerungsgrundlagen kann daher nicht dahin ausgelegt werden, dass damit zugleich die Änderung sämtlicher Folgebescheide zugunsten der jeweiligen Steuerpflichtigen beantragt wird.

20 Demgemäß hemmt die Anfechtung der Anteilsbewertung durch eine Kapitalgesellschaft nicht nach § 171 Abs. 3 AO den Ablauf der Festsetzungsfrist für die Vermögensteuer eines Anteilseigners. Dies gilt unabhängig davon, ob der Anteilseigner unmittelbar oder über weitere Gesellschaften an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Die Kapitalgesellschaft handelt bei der Anfechtung des Feststellungsbescheids über die Anteilsbewertung, wenn sich nicht aus ihren Erklärungen oder den äußeren Umständen etwas anderes ergibt, in ihrem eigenen Interesse und nicht zugleich nach § 80 AO als Bevollmächtigte aller Anteilseigner, bei deren Vermögensteuerfestsetzungen sich der Wert der Anteile unmittelbar oder mittelbar auswirken kann. Eine gesetzliche Prozessstandschaft der Kapitalgesellschaft zur Anfechtung bzw. zur Beantragung einer Änderung der gegenüber Anteilseignern ergangenen Vermögensteuerfestsetzungen sehen die Vorschriften der AO und der FGO nicht vor. Aus diesem Grund kann offen bleiben, ob die Anfechtung eines Bescheids mit Einspruch und Klage überhaupt als ein inzident auf die Änderung anderer Bescheide gerichteter Antrag außerhalb eines Einspruchs- oder Klageverfahrens i.S. von § 171 Abs. 3 AO ausgelegt werden kann.

21 d) Die im Mai 2002 endende Zwei-Jahres-Frist für die Anpassung der Vermögensteuerfestsetzung auf den 1. Januar 1990 an die geänderten Anteilsbewertungen der X-GmbH und der A-AG wurde vor ihrem Ablauf nicht durch einen Antrag des Klägers gehemmt. Der Kläger hat erstmals im Januar 2008 und damit erst nach dem Ablauf der Frist beim FA die Änderung der Vermögensteuerfestsetzung beantragt. Der verspätete Antrag hat keine Ablaufhemmung zur Folge.

22 Der im Einspruchs- und Klageverfahren von der R-AG gestellte Antrag auf Änderung der Anteilsbewertung auf den

31. Dezember 1989 ist kein Antrag des Klägers und betrifft auch nicht die Festsetzung der Vermögensteuer auf den 1. Januar 1990. Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) gibt es zudem keine tatsächlichen Anhaltspunkte dafür, dass die R-AG stellvertretend für den Kläger beantragt hat, den Vermögensteuerbescheid zu ändern.

23 4. Eine Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist für die Vermögensteuer ist auch nicht dadurch eingetreten, dass die R-AG nach der Änderung des Bescheids über den Einheitswert des Betriebsvermögens auf den 1. Januar 1990 vom 27. März 2006 eine Änderung des Bescheids über die Anteilsbewertung zum 31. Dezember 1989 beantragt hat.

24 Der Bescheid über den Einheitswert des Betriebsvermögens war bis zur Neufassung des § 11 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG) durch das Steueränderungsgesetz 1992 (StÄndG 1992) vom 25. Februar 1992 (BGBl I 1992, 297, BStBl I 1992, 146) und das Zinsabschlaggesetz vom 9. November 1992 (BGBl I 1992, 1853, BStBl I 1992, 682) kein Grundlagenbescheid für die Anteilsbewertung (vgl. BFH-Urteil vom 29. November 1995 II R 21/93, BFH/NV 1996, 593). § 11 Abs. 2 BewG i.d.F. des StÄndG 1992 war erstmals für die Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften auf den 31. Dezember 1992 anzuwenden (§ 124 Abs. 2 BewG i.d.F. des StÄndG 1992).

25 Der gegenüber der R-AG ergangene Bescheid über den Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Januar 1990 vom 27. März 2006 war danach kein Grundlagenbescheid für die Anteilsbewertung zum 31. Dezember 1989. Er konnte weder zu einer Änderung der Anteilsbewertung der R-AG nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO noch zu einer Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 Satz 1 AO für die Anteilsbewertung der R-AG führen. Mangels eines Grundlagenbescheids ergeben sich auch keine Auswirkungen auf den Ablauf der Festsetzungsfrist für die Vermögensteuer des Klägers.

26 5. Es ist mit Art. 20 Abs. 3 GG vereinbar, dass die Änderung eines (Folge-)Bescheids nach Eintritt der Festsetzungsverjährung unzulässig ist, wenn die Finanzbehörde ihrer Anpassungspflicht aus § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nicht rechtzeitig nachgekommen ist und der Steuerpflichtige seinerseits keinen rechtzeitigen Antrag i.S. des § 171 Abs. 3 AO gestellt hat. Bei der Ausgestaltung von Verwaltungsverfahren kommt dem Gesetzgeber eine weite Gestaltungsfreiheit zu, insbesondere der Vorrang, zwischen den Erfordernissen der Rechtssicherheit und der Herstellung der Gerechtigkeit im Einzelfall abzuwägen (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 20. April 1982 2 BvL 26/81, BVerfGE 60, 253, 268). Unter Berücksichtigung dieses Grundsatzes begegnet die in § 171 Abs. 3 AO eröffnete Möglichkeit, den Ablauf der Festsetzungsfrist nur mit einem vor Ablauf gestellten Antrag zu hemmen, keinen verfassungsrechtlichen Bedenken (vgl. BFH-Urteil vom 24. Januar 2008 VII R 3/07, BFHE 220, 214, BStBl II 2008, 462).

27 6. Das FA ist nicht nach Treu und Glauben verpflichtet, die Vermögensteuerfestsetzung gegen den Kläger trotz Eintritts der Festsetzungsverjährung abzuändern. Die bloße Untätigkeit des FA nach Ergehen eines Grundlagenbescheids kann eine entsprechende Verpflichtung nicht begründen. Die Verjährungsvorschriften dienen der Rechtssicherheit und dem Rechtsfrieden, und zwar in gleicher Weise im Interesse der Steuerpflichtigen als auch im Interesse der Allgemeinheit an einem geordneten Arbeitsablauf bei der Finanzverwaltung. Dieser wäre gestört, wenn Steuerbescheide, die sich nachträglich als unrichtig erweisen, ohne zeitliche Begrenzung zugunsten oder zulasten des Steuerpflichtigen geändert werden müssten (vgl. BFH-Urteil vom 19. August 1999 III R 57/98, BFHE 191, 198, BStBl II 2000, 330).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de