

# Urteil vom 04. März 2020, II R 11/17

## Rechtskraftwirkung eines BFH-Urteils

ECLI:DE:BFH:2020:U.040320.IIR11.17.0

BFH II. Senat

FGO § 110, BBauG § 196, BewG § 145 Abs 3, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, VwGO § 121, FGO § 134

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 17. Januar 2017, Az: 3 K 3153/13

## Leitsätze

1. § 110 Abs. 2 FGO ist dahingehend auszulegen, dass die Rechtskraft eines Urteils Vorrang gegenüber den Änderungsvorschriften der AO hat .
2. Eine Durchbrechung der Rechtskraft eines Urteils aufgrund geänderter Sachlage ist nur in engen Grenzen möglich. Sie ist insbesondere dann ausgeschlossen, wenn das Gericht im Urteil Bodenrichtwerte nicht berücksichtigen konnte, weil sie zum Zeitpunkt der gerichtlichen Entscheidung trotz mehrmaliger Aufforderungen an den Gutachterausschuss nicht ermittelt wurden, aber eine solche Ermittlung nach Rechtskraft der gerichtlichen Entscheidung erfolgte, ohne dass für die verzögerte Bearbeitung ein sachlicher Grund erkennbar wurde .

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 18.01.2017 - 3 K 3153/13, die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 14.05.2013 und der Feststellungsbescheid des Beklagten vom 10.05.2012 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Das Land B brachte mit Wirkung zum 01.01.2001 u.a. ein Krankenhaus einschließlich des Grund und Bodens als Sacheinlage in die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) --eine GmbH-- ein. Das inzwischen im Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) aufgegangene Finanzamt K (FA K) stellte den gemäß § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer anzusetzenden Grundstückswert für das zum Krankenhausgelände gehörende bebaute Grundstück zum 01.01.2001 durch Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundstückswerts (Feststellungsbescheid) vom 06.10.2003 auf 114.469.000 DM (58.527.070,34 €) fest. Der Einspruch blieb erfolglos.
- 2 Im anschließenden Klageverfahren setzte das Finanzgericht (FG) den Grundstückswert auf 83.974.000 DM (42.935.224 €) herab. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, das Fehlen eines vom Gutachterausschuss ermittelten Bodenrichtwerts stehe der Feststellung eines Grundstückswerts für das zu bewertende Grundstück unter Ansatz eines Werts für den Grund und Boden nicht entgegen. Der Bodenrichtwert müsse aufgrund der Bodenrichtwerte für angrenzende vergleichbare Bodenrichtwertzonen geschätzt werden. Die Revision der Klägerin vor dem Bundesfinanzhof (BFH) führte zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Änderung des angefochtenen Feststellungsbescheids dahingehend, dass ein Grundstückswert von 60.860.014 DM (31.117.231,05 €) festgestellt wurde (BFH-Urteil vom 25.08.2010 - II R 42/09, BFHE 230, 570, BStBl II 2011, 205). Es wurde nur noch der Gebäudewert in bisheriger Höhe angesetzt. Der Wert des Grund und Bodens blieb unberücksichtigt. Der Gutachterausschuss sei seiner Verpflichtung nach § 196 des Baugesetzbuchs (BauGB) nicht nachgekommen, für das

Grundstück einen Bodenrichtwert zu ermitteln und habe eine Ermittlung trotz mehrfacher Anfrage abgelehnt. In einem solchen Fall könne die Finanzverwaltung nach § 145 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes i.d.F. bis zum 31.12.2006 (BewG) keine eigenen Bodenrichtwerte aus den Werten vergleichbarer Flächen herleiten. Daher sei für den Grund und Boden mangels eines festgestellten Bodenrichtwerts kein Wert anzusetzen.

- 3 Mit Feststellungsbescheid vom 15.02.2011 stellte das FA entsprechend dem BFH-Urteil in BFHE 230, 570, BStBl II 2011, 205 den --lediglich den Gebäudewert umfassenden-- Grundbesitzwert für das Grundstück zum 01.01.2001 auf 60.860.000 DM (31.117.223,88 €) fest.
- 4 Nach Eintritt der Rechtskraft des BFH-Urteils teilte der Gutachterausschuss dem FA mit Schreiben vom 19.12.2011 mit, er habe in seiner Sitzung am 08.12.2011 über ergänzende Bodenrichtwerte für steuerliche Zwecke zum Stichtag 31.12.1995 für das Grundstück einen Bodenrichtwert in Höhe von 330 €/qm ermittelt.
- 5 Mit Bescheid vom 10.05.2012 änderte das FA nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) den Feststellungsbescheid vom 15.02.2011 dahingehend, dass ein Grundbesitzwert in Höhe von 83.974.000 DM (42.935.224,43 €) festgestellt wurde. In Abweichung von dem durch den Gutachterausschuss ermittelten Bodenrichtwert setzte es --unter teilweiser Befolgung der Wertermittlung in einem durch die Klägerin im FG-Verfahren in Auftrag gegebenen Gutachten-- für das Bauland einen Wert von 371 €/qm und für den Anteil Grünland einen Wert von 10 €/qm an. Die durch das FA vorgenommene Wertermittlung entsprach nunmehr der Wertermittlung in dem vom BFH (Urteil in BFHE 230, 570, BStBl II 2011, 205) aufgehobenen FG-Urteil.
- 6 Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das FG führte zur Begründung im Wesentlichen aus, rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO sei die formelle Ermittlung und Mitteilung des ergänzenden Bodenrichtwerts durch den Gutachterausschuss (Beschluss in der Sitzung vom 08.12.2011, Mitteilung an das FA mit Schreiben vom 19.12.2011). Das FA sei nach § 147 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. § 145 Abs. 3 Sätze 1 und 2 BewG --vorbehaltlich des Nachweises des geringeren gemeinen Werts, den die Klägerin für den Grund und Boden mit einem Anteil von 23.114.436 DM an dem Grundstückswert von insgesamt 83.974.450 DM (gerundet 83.974.000 DM) erbracht habe-- an den durch den Gutachterausschuss ermittelten Wert gebunden. Die Rechtskraft des BFH-Urteils in BFHE 230, 570, BStBl II 2011, 205 stehe nach § 110 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) einer Änderung des Feststellungsbescheids vom 15.02.2011 nicht entgegen.
- 7 Mit ihrer Revision macht die Klägerin eine Verletzung von § 110 FGO und § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geltend.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung, den Feststellungsbescheid vom 10.05.2012 und die Einspruchsentscheidung vom 14.05.2013 aufzuheben sowie die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist begründet (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Entgegen der Auffassung des FG steht die Rechtskraftwirkung des BFH-Urteils in BFHE 230, 570, BStBl II 2011, 205 einer Änderung des Feststellungsbescheids vom 15.02.2011 durch den Bescheid vom 10.05.2012 entgegen.
- 11 1. Nach § 110 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 FGO binden rechtskräftige Urteile die Beteiligten, soweit über den Streitgegenstand entschieden wurde. Die gegen eine Finanzbehörde ergangenen Urteile wirken auch gegenüber der öffentlich-rechtlichen Körperschaft, der die beteiligte Finanzbehörde angehört (§ 110 Abs. 1 Satz 2 FGO). Die Änderung eines Feststellungsbescheids nach den Vorschriften der AO ist gemäß § 110 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 FGO ausgeschlossen, soweit zu dem steuerlichen Sachverhalt, dessen steuerliche Folgen durch den Änderungsbescheid gezogen werden sollen, bereits ein rechtskräftiges Urteil mit Bindungswirkung für die Beteiligten besteht. Nach der Regelung des § 110 Abs. 2 FGO bleiben die Vorschriften der AO über die Änderung von Verwaltungsakten --wie z.B. § 175 AO-- unberührt, soweit sich aus § 110 Abs. 1 Satz 1 FGO nichts anderes ergibt. § 110 Abs. 2 FGO ist nach der Rechtsprechung des BFH i.S. eines Vorrangs der Rechtskraft gegenüber den

Änderungsvorschriften der AO auszulegen (vgl. BFH-Urteile vom 12.01.2012 - IV R 3/11, BFH/NV 2012, 779, Rz 14, und vom 27.09.2016 - VIII R 16/14, BFH/NV 2017, 595, Rz 30).

- 12** 2. Für den Umfang der Bindungswirkung eines rechtskräftigen Urteils ist der Begriff Streitgegenstand in § 110 Abs. 1 Satz 1 FGO i.S. von "Entscheidungsgegenstand" zu verstehen. Dies ist die Teilmenge aller mit dem angefochtenen Verwaltungsakt erfassten Besteuerungsgrundlagen, über die das Gericht entschieden hat. Der sachliche Umfang der Bindungswirkung eines rechtskräftigen Urteils ergibt sich in erster Linie aus der Urteilsformel. Zu deren Auslegung sind erforderlichenfalls Tatbestand und Entscheidungsgründe heranzuziehen, ohne dass die Begründung eines Urteils als solche bzw. die Urteilelemente rechtskraftfähig wären (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2017, 595, Rz 31, m.w.N.). Es kommt allein darauf an, worüber das Gericht entschieden hat (vgl. BFH-Urteil vom 14.03.2006 - VIII R 45/03, BFH/NV 2006, 1448, unter II.2).
- 13** 3. Nach diesen Grundsätzen steht im Streitfall einer Änderung des Feststellungsbescheids vom 15.02.2011 durch den Bescheid vom 10.05.2012 die Rechtskraft des BFH-Urteils in BFHE 230, 570, BStBl II 2011, 205 entgegen.
- 14** a) Der BFH hat in diesem Urteil entschieden, dass die Klage der Klägerin begründet und der festgestellte Grundstückswert auf 60.860.014 DM (31.117.231,05 €) herabzusetzen war. Da für das zu bewertende Grundstück kein vom Gutachterausschuss ermittelter Bodenrichtwert vorgelegen habe, habe bei der Feststellung des Grundstückswerts nur der Gebäudewert, nicht aber ein Bodenwert Berücksichtigung finden dürfen. In den Gründen seiner Entscheidung stellte der BFH ausdrücklich darauf ab, der Gutachterausschuss sei seiner Verpflichtung nach § 196 BauGB nicht nachgekommen, für das Grundstück einen Bodenrichtwert auf den 01.01.1996 zu ermitteln und der Finanzverwaltung mitzuteilen. Vielmehr habe er eine Ermittlung trotz Anfrage des FA K abgelehnt und die Ablehnung damit begründet, er sei zu einer solchen Ermittlung weder verpflichtet noch in der Lage. Das Grundstück eigne sich nicht für die Ermittlung eines Bodenrichtwerts. Nach Entscheidung des BFH kann in einem solchen Fall die Finanzverwaltung nach § 145 Abs. 3 BewG keine eigenen Bodenrichtwerte aus den Werten vergleichbarer Flächen herleiten. Ein Bodenwert war folglich bei der Bewertung des Grundstücks nicht anzusetzen. Bezüglich dieser Feststellung entfaltet das BFH-Urteil in BFHE 230, 570, BStBl II 2011, 205 Bindungswirkung. Die nachträgliche Berücksichtigung eines Bodenwerts durch Feststellungsbescheid vom 10.05.2012 aufgrund des durch den Gutachterausschuss nach Rechtskraft des BFH-Urteils in BFHE 230, 570, BStBl II 2011, 205 ermittelten und dem FA mitgeteilten Bodenrichtwerts betrifft denselben Entscheidungsgegenstand.
- 15** b) Dem Ausschluss der Änderungsmöglichkeit des Feststellungsbescheids aufgrund der Bindungswirkung des BFH-Urteils in BFHE 230, 570, BStBl II 2011, 205 steht nicht die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (BVerwG) entgegen, die unter gewissen Voraussetzungen ein Ende der Rechtskraftwirkung von Urteilen annimmt, wenn sich die Sach- und Rechtslage nachträglich verändert.
- 16** aa) Nach Auffassung des BVerwG lässt nicht jegliche nachträgliche Änderung der Verhältnisse die Rechtskraftwirkung eines Urteils entfallen. Eine Lösung der Bindung an ein rechtskräftiges Urteil kann nur eintreten, wenn nach dem für das rechtskräftige Urteil maßgeblichen Zeitpunkt neue für die Streitentscheidung erhebliche Tatsachen eingetreten sind, die sich so wesentlich von den früher maßgeblichen Umständen unterscheiden, dass auch unter Berücksichtigung des Zwecks der Rechtskraft eines Urteils eine erneute Sachentscheidung durch die Verwaltung oder ein Gericht gerechtfertigt ist. Eine von der Rechtskraftbindung des früheren Urteils befreiende entscheidungserhebliche Änderung der Sachlage liegt danach dann vor, wenn es für die geltend gemachte Rechtsfolge um die rechtliche Bewertung eines, jedenfalls in wesentlichen Punkten, neuen Sachverhalts geht, zu dem das rechtskräftige Urteil --auch unter Berücksichtigung seiner Rechtsfrieden und Rechtssicherheit stiftenden Funktion-- keine verbindlichen Aussagen enthält (vgl. z.B. BVerwG-Urteil vom 18.01.2001 - 1 C 7/01, BVerwGE 115, 118, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 2002, 345).
- 17** bb) Es kann dahingestellt bleiben, ob diese Rechtsprechung des BVerwG, die zu § 121 der Verwaltungsgerichtsordnung ergangen ist, der keine dem § 110 Abs. 2 FGO entsprechende Regelung zu dem Verhältnis zwischen der Rechtskraft eines Urteils und den Bestimmungen u.a. über die Änderung von Verwaltungsakten enthält, auf § 110 FGO übertragbar ist. Nach Auffassung des BFH können jedenfalls Umstände, die das Gericht bei seiner Entscheidung hätte berücksichtigen können, die es jedoch bewusst (z.B. wegen Verletzung von Mitwirkungspflichten) oder unbewusst (z.B. weil sie nicht vorgetragen und deshalb nicht bekannt waren) nicht zugrunde gelegt hat, nicht zum Gegenstand einer erneuten Entscheidung in derselben Sache gemacht werden; sie können allenfalls in engen Grenzen zur Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 134 FGO führen (vgl. BFH-Urteil vom 08.03.2017 - IX R 47/15, BFH/NV 2017, 1044, Rz 33). Eine Durchbrechung der Rechtskraft eines Urteils aufgrund geänderter Sachlage ist folglich insbesondere dann ausgeschlossen, wenn das Gericht im Urteil Umstände

nicht berücksichtigen konnte, weil sie --wie im Streitfall der Bodenrichtwert für das Grundstück-- zum Zeitpunkt der gerichtlichen Entscheidung trotz mehrmaliger Aufforderungen nicht ermittelt wurden, aber eine solche Ermittlung nach Rechtskraft der gerichtlichen Entscheidung erfolgte, ohne dass für die verzögerte Bearbeitung ein sachlicher Grund erkennbar wurde.

- 18** Der Gutachterausschuss hat sich trotz mehrfacher Aufforderungen --zuletzt in dem Verfahren II R 42/09 vor dem BFH-- geweigert, einen Bodenrichtwert für das Grundstück zu ermitteln, da eine Ermittlung für dieses Grundstück nach seiner Meinung nicht möglich war. Der Gutachterausschuss ist --wie das FA-- eine Behörde des Landes B. Das Urteil wirkt neben dem FA auch gegenüber dem Land B (§ 110 Abs. 1 Satz 2 FGO). Könnte durch die nachträgliche Ermittlung und Mitteilung eines Bodenrichtwerts --bei unveränderter Sachlage und lediglich geänderter Meinung des Gutachterausschusses-- die Rechtskraft des BFH-Urteils in BFHE 230, 570, BStBl II 2011, 205 durchbrochen werden, bliebe es dem Land B und dem FA, das in das Gremium des Gutachterausschusses zur Ermittlung der Bodenrichtwerte auch einen Bediensteten entsendet (vgl. § 192 Abs. 3 Satz 2 BauGB), unbenommen, einem für sie ungünstigen Urteil nachträglich die Entscheidungsgrundlage zu entziehen.
- 19** c) Aus § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO ergibt sich auch nichts anderes. Nach dieser Vorschrift ist die Finanzbehörde an die rechtliche Beurteilung gebunden, die der Aufhebung zugrunde liegt, an die tatsächliche so weit, als nicht neu bekannt werdende Tatsachen und Beweismittel eine andere Beurteilung rechtfertigen. Die Vorschrift regelt neben § 110 FGO die Wirkung der nach § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO erfolgten Aufhebung eines rechtswidrigen Verwaltungsakts durch das Gericht. Soweit die Vorschrift dasjenige, was neu bekannt wird, von der Bindungswirkung ausnimmt, gilt das indes nicht für solche Tatsachen oder Beweismittel, die den Entscheidungsgegenstand eines rechtskräftigen Urteils betreffen (vgl. BFH-Urteil vom 21.11.1989 - VII R 3/88, BFH/NV 1990, 650, unter II.2.).
- 20** 4. Die Sache ist spruchreif. Die Vorentscheidung, der Änderungsbescheid vom 10.05.2012 und die Einspruchsentscheidung vom 14.05.2013 werden aufgehoben.
- 21** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung ohne mündliche Verhandlung auf § 90 Abs. 2 FGO.
- 22** 6. Der Antrag, die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären, ist im Revisionsverfahren unzulässig, da die Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO sachlich zum Kostenfestsetzungsverfahren gehört. Zuständig ist insoweit das FG als das Gericht des ersten Rechtszugs (BFH-Urteil vom 29.05.2018 - IX R 8/17, BFH/NV 2019, 386, Rz 16).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)