

Urteil vom 17. Februar 2010, II R 38/08

Erlass eines rechtmäßigen Erbschaftsteuerbescheids nach Ablauf der Feststellungsfrist für Grundlagenbescheid - Aufforderung zur Abgabe einer Erklärung zur Feststellung des Grundbesitzwertes nach Eintritt der Feststellungsverjährung - Hinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO - Ergänzung eines Feststellungsbescheides um den Hinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO in der Einspruchsentscheidung - Hinweiserfordernis des § 367 Abs. 2 Satz 2 AO

BFH II. Senat

AO § 132 S 1, AO § 149 Abs 1 S 2, AO § 169 Abs 2 S 1 Nr 2, AO § 170 Abs 1, AO § 171 Abs 3a S 1, AO § 171 Abs 3a S 2, AO § 171 Abs 8 S 1, AO §§ 172ff, AO § 172, AO § 181 Abs 1 S 1, AO § 181 Abs 3 S 1, AO § 181 Abs 5 S 1, AO § 181 Abs 5 S 2, AO § 182 Abs 1, AO § 351 Abs 2, AO § 367 Abs 2 S 1, AO § 367 Abs 2 S 2, BewG § 19, BewG § 138 Abs 5 S 3, BewG § 138 Abs 6 S 1, ErbStG § 9 Abs 1 Nr 1

vorgehend FG Düsseldorf, 02. Juni 2008, Az: 11 K 588/07 BG

Leitsätze

1. NV: Ein Grundlagenbescheid, der während des Einspruchsverfahrens gegen einen Folgebescheid ergeht, stellt keine "unanfechtbare Entscheidung" i.S. des § 171 Abs. 3a Satz 1 AO über den Einspruch gegen den Folgebescheid dar .
2. NV: Ein gegen einen Folgebescheid in zulässiger Weise eingelegter Einspruch wird nicht durch den späteren Erlass eines Feststellungsbescheids "unzulässig" i.S. des § 171 Abs. 3a Satz 2 Halbsatz 2 AO. § 351 Abs. 2 AO findet insoweit keine Anwendung, weil im Moment der Einspruchseinlegung "Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid" noch nicht vorhanden waren .

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Erbe nach dem am 5. September 1998 verstorbenen Z. Dieser war mit einem Anteil von 75 v.H. Gesellschafter der Z-GbR. Zum Gesamthandseigentum gehörte das Grundstück X-Straße in Y.
- 2 Ohne zuvor dazu aufgefordert worden zu sein, reichte der Kläger am 30. Juni 1999 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eine Erbschaftsteuererklärung ein. Gegenstand dieser Erklärung waren auch Angaben zur vorläufigen Ermittlung des Wertes des oben genannten Grundstücks und zur Feststellung der Eigenschaft "Betriebsgrundstück". Am 2. August 1999 erging gegenüber dem Kläger unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) ein Erbschaftsteuerbescheid. Hierin berücksichtigte das FA den Wert des Anteils des Z an der GbR auf der Grundlage der vom Kläger mitgeteilten Werte mit 1.423.500 DM. Eine gesonderte Wertfeststellung für das Grundstück unterblieb. Der Kläger erhob Einspruch. In der Folge erließ das FA insgesamt sieben Änderungsbescheide zum vorgenannten Bescheid, u.a. einen Änderungsbescheid vom 13. März 2002 nach § 164 Abs. 2 AO mit fortbestehendem Nachprüfungsvorbehalt und nach § 165 Abs. 1 AO "vorläufig hinsichtlich des Umfangs und der wertbildenden Eigenschaften des Betriebsvermögens" sowie einen Änderungsbescheid vom 30. September 2004 mit dem Zusatz "ist nach § 165 Abs. 2 Satz 1 AO geändert und wird nach § 165 Abs. 2 Satz 2 AO für endgültig erklärt". In diesem Bescheid berücksichtigte das FA den GbR-Anteil des Z mit einem Wert von 9.561.750 DM. Eine gesonderte Wertfeststellung lag auch zu diesem Zeitpunkt nicht vor.
- 3 Gegen den geänderten Erbschaftsteuerbescheid vom 30. September 2004 erhob der Kläger fristgerecht Einspruch, welcher sich gegen die Höhe des berücksichtigten Wertes für das Grundstück X-Straße in Y richtete.
- 4 Nachdem der Kläger mit Schreiben vom 1. Dezember 2004 aufgefordert worden war, eine Erklärung zur Feststellung des Grundbesitzwertes für die wirtschaftliche Einheit X-Straße in Y abzugeben, und er diese am 12. April 2005 eingereicht hatte, stellte das FA mit Bescheid vom 22. Juli 2005 erstmalig den Grundbesitzwert für das genannte Grundstück zum Todeszeitpunkt des Z mit 6.518.460 € (12.749.000 DM) fest. Einen Hinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO enthielt dieser Bescheid nicht.

- 5 Gegen den Feststellungsbescheid erhob der Kläger Einspruch. Noch während des Einspruchsverfahrens erließ das FA am 23. Dezember 2005 einen geänderten Feststellungsbescheid, der nunmehr einen Hinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO enthielt und den Grundbesitzwert auf 5.656.933 € (11.064.000 DM) feststellte. Den Einspruch wies es am 16. Januar 2007 als unbegründet zurück.
- 6 Die dagegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1429 veröffentlichten Urteil als unbegründet ab.
- 7 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung des § 171 Abs. 3a sowie des § 181 Abs. 5 AO.
- 8 Der Kläger beantragt, das Urteil des FG Düsseldorf vom 3. Juni 2008 sowie den Feststellungsbescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwertes auf den 5. September 1998 für Zwecke der Erbschaftsteuer vom 22. Juli 2005 sowie den geänderten Feststellungsbescheid vom 23. Dezember 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. Januar 2007 aufzuheben.
- 9 Das FA beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass zwar bezogen auf den Feststellungsbescheid vom 22. Juli 2005 und den geänderten Feststellungsbescheid vom 23. Dezember 2005 die Feststellungsfrist schon abgelaufen war, dass dies aber nach § 181 Abs. 5 AO unschädlich war, weil der geänderte Feststellungsbescheid vom 23. Dezember 2005 in zulässiger Weise einen Hinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO enthielt und in diesem Zeitpunkt die Festsetzungsfrist für die Erbschaftsteuerforderung des FA noch nicht abgelaufen war.
- 11 1. Die angefochtenen Feststellungsbescheide vom 22. Juli 2005 und 23. Dezember 2005 sind nach Ablauf der Feststellungsfrist ergangen. Insoweit gelten nach § 138 Abs. 5 Satz 3 des Bewertungsgesetzes in der für den Streitfall maßgebenden Fassung (BewG) die Vorschriften der AO über die Feststellung von Einheitswerten des Grundbesitzes sinngemäß. Entsprechend § 181 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 und § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO begann danach die Frist zur Feststellung des Grundbesitzwertes auf den 5. September 1998 mit Ablauf des 31. Dezember 1998 und endete mit Ablauf des 31. Dezember 2002. Das FG ist insoweit zu Recht davon ausgegangen, dass ein späterer Beginn der Feststellungsfrist nach § 181 Abs. 3 Satz 2 AO im Streitfall deshalb ausscheidet, weil der Kläger erst Ende 2004 und damit nach dem Eintritt der Feststellungsverjährung nach § 138 Abs. 6 Satz 1 BewG i.V.m. § 149 Abs. 1 Satz 2 AO zur Abgabe einer Feststellungserklärung aufgefordert worden ist. Da erst in diesem Zeitpunkt eine den Fall der Bedarfsbewertung treffende Rechtspflicht zur Erklärungsabgabe entstand (vgl. Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 181 AO Rz 48), konnte die Aufforderung den Fristbeginn nicht mehr bestimmen, weil ein Steuerpflichtiger, dessen Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung von einer entsprechenden Aufforderung des FA abhängt, einem unmittelbar kraft Gesetzes zu deren Abgabe verpflichteten Steuerpflichtigen erst mit der Bekanntgabe der Aufforderung gleichgestellt werden kann (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. Oktober 2000 II R 50/98, BFHE 193, 48, BStBl II 2001, 14 für den Fall der Aufforderung zur Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung).
- 12 2. Der Ablauf der Feststellungsfrist stand dem Erlass der angefochtenen Feststellungsbescheide allerdings nach § 181 Abs. 5 Satz 1 AO nicht entgegen. Danach kann eine gesonderte Feststellung auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen, als die gesonderte Feststellung für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist, wobei darauf nach Satz 2 der Vorschrift im Feststellungsbescheid hinzuweisen ist.
- 13 a) Im Zeitpunkt des Ergehens des geänderten Feststellungsbescheides vom 23. Dezember 2005 war die Festsetzungsfrist für die Erbschaftsteuerforderung des FA noch nicht abgelaufen.
- 14 aa) Da der Kläger nach den Feststellungen des FG nicht zur Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung aufgefordert wurde, begann die vierjährige Festsetzungsfrist bereits mit Ablauf des 31. Dezember 1998 (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO i.V.m. § 170 Abs. 1 AO, § 9 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes).
- 15 bb) Der Ablauf der Festsetzungsfrist war aber mit dem FG durch den noch vor dem Ablauf der regulären Festsetzungsfrist ergangenen bestandskräftigen Erbschaftsteueränderungsbescheid vom 13. März 2002 nach § 171 Abs. 8 Satz 1 AO gehemmt. Danach endet die Festsetzungsfrist u.a., wenn die Steuer vorläufig festgesetzt wurde,

nicht vor dem Ablauf eines Jahres, nachdem die Ungewissheit beseitigt ist und die Finanzbehörde hiervon Kenntnis erhalten hat. Der vorgenannte Erbschaftsteueränderungsbescheid ist hinsichtlich des "Umfangs und der wertbildenden Eigenschaften des Betriebsvermögens" für vorläufig erklärt worden, womit aufgrund der entsprechenden Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen auch das streitbefangene Grundstück erfasst wird.

- 16** cc) Zwar ist der Erbschaftsteueränderungsbescheid vom 30. September 2004 nach § 165 Abs. 2 Satz 2 AO für endgültig erklärt worden; allerdings hatte der Kläger dagegen Einspruch eingelegt, der dazu führte, dass der Ablauf der Festsetzungsfrist nunmehr nach § 171 Abs. 3a Satz 1 und 2 AO gehemmt war. Nach § 171 Abs. 3a Satz 1 AO läuft in dem Fall, dass ein Steuerbescheid mit einem Einspruch oder einer Klage angefochten wird, die Festsetzungsfrist nicht ab, bevor über den Rechtsbehelf unanfechtbar entschieden ist; dies gilt auch, wenn der Rechtsbehelf erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist eingelegt wird. § 171 Abs. 3a Satz 2 AO stellt insoweit klar, dass der Ablauf der Festsetzungsfrist hinsichtlich des gesamten Steueranspruchs gehemmt ist, sofern der Rechtsbehelf zulässig ist.
- 17** aaa) Im Streitfall sind die Voraussetzungen des § 171 Abs. 3a Satz 1 AO bezogen auf den Erbschaftsteueränderungsbescheid vom 30. September 2004 erfüllt, weil über den gegen diesen Bescheid eingelegten Einspruch bis zum 23. Dezember 2005 noch nicht entschieden war. Anders als der Kläger meint, stellt ein Grundlagenbescheid, der während des Einspruchsverfahrens gegen einen Folgebescheid ergeht, keine "unanfechtbare Entscheidung" über den Einspruch gegen den Folgebescheid dar. Einer solchen Auslegung steht der eindeutige Wortlaut des § 171 Abs. 3a Satz 1 AO entgegen, der alleine auf die Unanfechtbarkeit der Entscheidung über einen Einspruch bzw. eine Klage "gegen den Steuerbescheid", also gegen die Steuerfestsetzung (vgl. Kruse in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 171 AO Rz 26; Cöster in Pahlke/König, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 171 Rz 50), abstellt. Eine auch Grundlagenbescheide erfassende erweiternde Auslegung ist danach ausgeschlossen.
- 18** bbb) Nach dem ebenfalls eindeutigen Wortlaut des § 171 Abs. 3a Satz 2 AO ist danach der Ablauf der Festsetzungsfrist mit Blick auf den gesamten Steueranspruch gehemmt (vgl. BFH-Urteil vom 10. August 2006 II R 24/05, BFHE 214, 105, BStBl II 2007, 87; BFH-Beschluss vom 22. April 1998 IV B 66/97, BFH/NV 1998, 1520). Nichts anderes folgt für den Streitfall aus dem Halbsatz 2 der Norm, weil der gegen den Erbschaftsteueränderungsbescheid vom 30. September 2004 eingelegte Einspruch des Klägers nicht durch den späteren Erlass des Feststellungsbescheides vom 22. Juli 2005 im Sinne der Vorschrift unzulässig geworden ist. Dies ergibt sich mit Blick auf die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a Satz 2 AO bereits daraus, dass der Einspruch gegen den Erbschaftsteuerbescheid vom 30. September 2004 zumindest zum Zeitpunkt seiner Einlegung zulässig war, weil zu diesem Zeitpunkt noch kein Feststellungsbescheid ergangen war. § 351 Abs. 2 AO findet insoweit keine Anwendung, weil im Moment der Einspruchseinlegung "Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid" noch nicht vorhanden waren. Der zulässige Einspruch konnte somit eine Ablaufhemmung hinsichtlich des gesamten Steueranspruchs auslösen, welche nicht bereits mit dem Erlass des Feststellungsbescheides vom 22. Juli 2005 endete. Dies folgt daraus, dass mit dem vorgenannten Feststellungsbescheid zwar Entscheidungen i.S. des § 351 Abs. 2 AO getroffen wurden, der Einspruch gegen den Erbschaftsteuerbescheid dadurch aber nicht unzulässig wurde; insoweit hat der Kläger gegen den Feststellungsbescheid selbst Einspruch mit dem Ziel seiner Aufhebung eingelegt, weil nach seiner Auffassung die Feststellungsfrist bereits mit Ablauf des 31. Dezember 2002 geendet hatte.
- 19** b) Es fehlte auch nicht am nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO erforderlichen Hinweis, weil das FA berechtigt war, den nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO erforderlichen und im Feststellungsbescheid vom 22. Juli 2005 fehlenden Hinweis im geänderten Feststellungsbescheid vom 23. Dezember 2005 nachzuholen.
- 20** aa) Nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO hat das FA bei Erlass eines Feststellungsbescheides nach Ablauf der Feststellungsfrist in dem Bescheid darauf hinzuweisen, dass die getroffenen Feststellungen nur noch für solche Steuerfestsetzungen Bedeutung haben sollen, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist. Dieser Hinweis hat nicht bloße Begründungsfunktion, sondern Regelungscharakter, weil mit ihm der zeitliche Geltungsbereich der getroffenen Feststellungen abweichend von § 182 Abs. 1 AO bestimmt und damit rechtsgestaltend auf das Steuerrechtsverhältnis eingewirkt wird (BFH-Urteile vom 11. Januar 1995 II R 125/91, BFHE 176, 444, 448, BStBl II 1995, 302; vom 18. März 1998 II R 45/96, BFHE 185, 348, BStBl II 1998, 426; vom 17. Juni 1998 IX R 65/95, BFHE 186, 485, BStBl II 1999, 4; vom 4. September 2008 IV R 1/07, BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335; vom 25. November 2008 II R 11/07, BFHE 223, 326, BStBl II 2009, 287). Für den Steuerpflichtigen und das für den Folgebescheid zuständige FA muss deshalb erkennbar sein, dass es sich

um einen Feststellungsbescheid handelt, der lediglich für solche Steuerfestsetzungen bedeutsam ist, bei denen die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist.

- 21** bb) Der BFH hat bereits die Frage der Nachholungsmöglichkeit des in einem Feststellungsbescheid fehlenden Hinweises nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO in der Einspruchsentscheidung für den Fall, dass die Festsetzungsfrist für die abhängige Steuer bei Ergehen der Einspruchsentscheidung noch nicht abgelaufen war, bejaht (vgl. BFH-Urteil vom 12. Juli 2005 II R 10/04, BFH/NV 2006, 228). Er hat dies daraus abgeleitet, dass die Finanzbehörde im Einspruchsverfahren die Sache in vollem Umfang erneut zu prüfen hat (§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO). Entsprechend können Fehler eines wirksamen Bescheides über die gesonderte Feststellung durch die Einspruchsentscheidung geheilt werden, wozu auch die Ergänzung des Regelungsinhalts eines Feststellungsbescheides um den Hinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO gehört. Es ist nicht erkennbar, warum für einen während eines Einspruchsverfahrens erlassenen Änderungsbescheid, der nach § 365 Abs. 3 Satz 1 AO zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens wird, etwas anderes gelten sollte (vgl. bereits BFH-Urteile vom 16. Oktober 1991 II R 23/89, BFHE 166, 168, BStBl II 1992, 454; vom 10. Dezember 1992 IV R 118/90, BFHE 170, 336, BStBl II 1994, 381). Abgesehen davon, dass das FA mit der Nachholung des unterbliebenen Hinweises nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO bis zum Erlass der Einspruchsentscheidung warten könnte, muss es ihm freistehen, im Rahmen des § 367 Abs. 2 Satz 1 AO zulässige Bescheidkorrekturen vorab in Form eines entsprechenden Änderungsbescheides vorzunehmen. Dies folgt aus der aus § 367 Abs. 2 Satz 1 AO abzuleitenden umfassenden Prüfungsbefugnis des FA, die --vorbehaltlich des Erfordernisses eines Verböserungshinweises nach § 367 Abs. 2 Satz 2 AO-- auch die Möglichkeit umfasst, Rechtsfehler zu korrigieren. Zwar gelten die §§ 172 ff. AO nach § 132 Satz 1 AO auch während eines Einspruchsverfahrens, davon bleibt aber die behördliche Aufhebungs- und Änderungsbefugnis nach § 367 Abs. 2 Satz 1 AO, die parallel zu den genannten Vorschriften besteht, unberührt (vgl. Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 132 AO Rz 16). Dem steht die Begrenzung der Entscheidungsbefugnis des FA im Einspruchsverfahren durch den angefochtenen Verwaltungsakt nicht entgegen, denn der Hinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO ist nicht selbst eine Feststellung i.S. der §§ 19 und 138 Abs. 5 BewG, sondern schränkt lediglich in zeitlicher Hinsicht deren bindende Wirkung ein, ohne selbst die Wirkung einer Feststellung zu entfalten (BFH-Urteile in BFHE 185, 348, BStBl II 1998, 426, und in BFH/NV 2006, 228).
- 22** cc) Im Ergebnis zutreffend hat das FG einen vorherigen Verböserungshinweis des FA gemäß § 367 Abs. 2 Satz 2 AO vor der Ergänzung des Feststellungsbescheides um den Hinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO als entbehrlich angesehen. Dabei kann offen bleiben, ob die Nachholung des Hinweises nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO wegen der durch ihn bewirkten Rechtmäßigkeit des Feststellungsbescheides ein "Nachteil" i.S. des § 367 Abs. 2 Satz 2 AO ist oder ob der Verböserungshinweis nach § 367 Abs. 2 Satz 2 AO --wie dies das FG angenommen hat-- deshalb entbehrlich war, weil der Feststellungsbescheid durch den Hinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO lediglich zugunsten des Steuerpflichtigen in seinem Anwendungsbereich begrenzt wird. Ein Verböserungshinweis war im Streitfall deshalb --wie dies das FG für den Streitfall zu Recht aus den Ausführungen im BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 228 gefolgert hat-- entbehrlich, weil der mit diesem verbundene Zweck nicht erreicht werden konnte. Das Hinweiserfordernis des § 367 Abs. 2 Satz 2 AO trägt dem Umstand Rechnung, dass der Rechtsbehelf nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung nicht mehr zurückgenommen werden kann (§ 362 Abs. 1 Satz 1 AO). Der Hinweis soll dementsprechend den Einspruchsführer aus Gründen rechtlichen Gehörs auf die Möglichkeit einer verbösernden Entscheidung aufmerksam machen, damit er einer Verböserung durch Rücknahme des Einspruchs zuvorkommen kann (vgl. bereits BFH-Urteile vom 10. November 1989 VI R 124/88, BFHE 159, 405, BStBl II 1990, 414; vom 10. Juli 1996 I R 5/96, BFHE 181, 100, BStBl II 1997, 5). Dieser Zweck kann jedoch nicht erreicht werden, wenn sich die Verböserung durch Rücknahme des Einspruchs ohnehin nicht vermeiden lässt (so etwa BFH-Urteile in BFHE 181, 100, BStBl II 1997, 5, und in BFH/NV 2006, 228). Ein solcher Fall ist vorliegend gegeben, weil die Festsetzungsfrist für die Erbschaftsteuer im Zeitpunkt des Erlasses des geänderten Feststellungsbescheides vom 23. Dezember 2005 noch nicht abgelaufen war. Die Rücknahme des Einspruchs gegen den ursprünglich angegriffenen Feststellungsbescheid vom 22. Juli 2005 hätte daher seine Unanfechtbarkeit und nach § 182 Abs. 1 AO und ungeachtet seiner Rechtswidrigkeit eine Bindungswirkung für den Erbschaftsteuerbescheid herbeigeführt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de