

Urteil vom 15. Juli 2021, II R 38/19

Inhalt eines Wirkhinweises

ECLI:DE:BFH:2021:U.150721.IIR38.19.0

BFH II. Senat

BewG § 19, BewG § 22, BewG § 23, BewG § 25, BewG § 132, AO § 1 Abs 2 Nr 4, AO § 118, AO § 128, AO § 157 Abs 2, AO § 169 Abs 2, AO § 171 Abs 3a, AO § 171 Abs 10, AO § 179, AO § 181 Abs 3, AO § 181 Abs 5 S 2, AO § 367

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 23. Juli 2019, Az: 3 K 3109/18

Leitsätze

1. Für einen Wirkhinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO ist der Hinweis erforderlich und ausreichend, dass die Feststellung für noch nicht verjährte Folgebescheide von Bedeutung ist.
2. Der Hinweis darf keine konkrete Zeitangabe zu der vermeintlichen Verjährung im Folgebescheidsverfahren enthalten, da Feststellungen zur Festsetzungsverjährung nur im Folgebescheid zu treffen sind.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen den Gerichtsbescheid des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 24.07.2019 - 3 K 3109/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist aufgrund eines Erbfalls 1978 Eigentümer eines mit einem Einfamilienhaus bebauten Grundstücks im Land Brandenburg geworden. Der letzte Einheitswertbescheid war auf den 01.01.1942 ergangen. Auf dessen Grundlage setzte die Gemeinde für die Jahre von 1995 bis 2014 Grundsteuer gegen den Kläger fest, die dieser auch entrichtete.
- 2 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--), durch die Gemeinde auf den Sachverhalt aufmerksam gemacht, rechnete mit Bescheid vom 02.11.2017 im Wege der Zurechnungsfortschreibung auf den 01.01.1991 ohne Änderung von Art- und Wertfeststellung das Grundstück dem Kläger zu. Einen Hinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) oder einen anderen Hinweis auf eine zeitlich beschränkte Geltung enthielt dieser Bescheid nicht. Zugleich erging ein Grundsteuermessbescheid als Neuveranlagung auf den 01.01.1991. Unter "Erläuterungen" ist ausgeführt, wegen Eintritts der Verjährung gelte der festgesetzte Steuermessbetrag erst ab 01.01.2013. Die Neuveranlagung beruhe auf dem Fortfall einer in der Deutschen Demokratischen Republik fortgeltenden Ermäßigung des Grundsteuermessbetrags.
- 3 Mit seinem Einspruch machte der Kläger geltend, die Fortschreibung habe auf den 01.01.1979 erfolgen müssen. Die Änderung auf den 01.01.1991 verstoße gegen die Grundsätze des Vertrauensschutzes. Am 16.05.2018 erließ das FA die Einspruchsentscheidung, deren Tenor wie folgt lautete:

"Der im Einheitswertbescheid festgesetzte Einheitswert gilt wegen Eintritts der Verjährung erst ab 1.1.2013. Im Übrigen werden die Einsprüche als unbegründet zurückgewiesen."
- 4 Zur Begründung führte das FA aus, der Fortschreibungszeitpunkt ergebe sich aus § 132 Abs. 1 des

Bewertungsgesetzes (BewG). Der nachgeholte Hinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO beruhe darauf, dass am 02.11.2017 die Festsetzungsfrist für die Grundsteuer ab 2013 noch nicht abgelaufen gewesen sei.

- 5 Das Finanzgericht (FG) hat der gegen den Einheitswertbescheid gerichteten Klage stattgegeben und die angefochtenen Bescheide aufgehoben. Der nachgeholte Hinweis gemäß § 181 Abs. 5 Satz 2 AO verweise auf einen zu frühen Zeitpunkt. Der Bescheid vom 02.11.2017 sei rechtswidrig gewesen, da für den Fortschreibungszeitpunkt 01.01.1991 nach § 181 Abs. 3 Satz 1, § 169 Abs. 2 AO mit Ablauf des 31.12.1995 Feststellungsverjährung eingetreten sei und ein Wirkhinweis gemäß § 181 Abs. 5 Satz 2 AO gefehlt habe. Dessen Nachholung in der Einspruchsentscheidung sei zwar grundsätzlich zulässig. Wenn der Hinweis aber nicht neutral formuliert sei, sondern ein Datum enthalte, dürfe dieses nicht zu früh liegen. Werde der Hinweis im Rahmen eines Änderungsbescheids nachgeholt, sei dafür der Zeitpunkt des Änderungsbescheids maßgebend. Der Hinweis habe Regelungscharakter und könne seine Warnfunktion nicht entfalten, wenn er rückwirkend erteilt werden könne. Der in dem Grundsteuermessbescheid enthaltene Hinweis gemäß § 181 Abs. 5 Satz 2 AO sei unzulässig, habe aber auf die Rechtmäßigkeit des Einheitswertbescheids keinen Einfluss. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 1739 veröffentlicht.
- 6 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung der §§ 367 Abs. 2 Satz 1, 171 Abs. 3a und 181 Abs. 5 Satz 2 AO. Der angefochtene Bescheid sei zu einem Zeitpunkt ergangen, als die Grundsteuer 2013 noch nicht festsetzungsverjährt gewesen sei. Die Berechtigung zur Nachholung des Wirkhinweises im Einspruchsverfahren folge aus § 367 Abs. 2 AO. Verjährung stehe dieser Korrektur nicht entgegen, da nach § 171 Abs. 3a AO der Einspruch gegen den Bescheid vom 02.11.2017 den Ablauf der Verjährung gehemmt habe. Es sei unschädlich, dass die Rechtswidrigkeit gerade in dem Fehlen des Hinweises nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO bestanden habe. Auch diesen Fehler könne § 171 Abs. 3a AO heilen.
- 7 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Der Kläger ist im Revisionsverfahren nicht vertreten und hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist zurückzuweisen. Das FG hat im Ergebnis zu Recht erkannt, dass die angefochtenen Bescheide rechtswidrig sind und den Kläger in seinen Rechten verletzen (§ 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Sowohl der Bescheid vom 02.11.2017 als auch die Einspruchsentscheidung vom 16.05.2018 sind in feststellungsverjährter Zeit ergangen. Der der Einspruchsentscheidung beigegebene Wirkhinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO ist unzureichend.
- 10 1. Nach § 19 Abs. 1 und 4 BewG werden Einheitswerte für inländischen Grundbesitz festgestellt, wenn und soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.
- 11 a) Änderungen einer bestehenden Feststellung finden einerseits im Wege der Fortschreibung nach § 22 BewG, andererseits im Wege der Nachfeststellung nach § 23 BewG statt. Für das in Art. 3 des Einigungsvertrages genannte Gebiet werden nach § 132 Abs. 1 BewG Fortschreibungen und Nachfeststellungen der Einheitswerte 1935 erstmals auf den 01.01.1991 vorgenommen, soweit sich aus den Abs. 2 bis 4 nichts Abweichendes ergibt.
- 12 b) Die Feststellung des Einheitswerts unterliegt der Feststellungsverjährung. Nach § 181 Abs. 3 Satz 1 AO beginnt die Frist für die gesonderte Feststellung von Grundsteuerwerten (Feststellungsfrist) mit Ablauf des Kalenderjahres, auf dessen Beginn die Hauptfeststellung, die Fortschreibung, die Nachfeststellung oder die Aufhebung eines Grundsteuerwerts vorzunehmen ist. Die Frist beträgt nach § 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO regulär vier Jahre.
- 13 c) § 25 Abs. 1 Satz 1 BewG eröffnet die Möglichkeit, nach Ablauf der Feststellungsfrist eine Fortschreibung oder Nachfeststellung unter Zugrundelegung der Verhältnisse vom Fortschreibungs- oder Nachfeststellungszeitpunkt mit Wirkung für einen späteren Feststellungszeitpunkt vorzunehmen, für den diese Frist noch nicht abgelaufen ist. Nach § 25 Abs. 1 Satz 2 BewG bleibt § 181 Abs. 5 AO unberührt.
- 14 2. Nach § 181 Abs. 5 Satz 1 AO 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; hierbei bleibt § 171 Abs. 10 AO außer Betracht. Nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO ist hierauf im Feststellungsbescheid hinzuweisen.

- 15** a) § 181 Abs. 5 Satz 1 AO bewirkt keine Ablaufhemmung, sondern ermöglicht unter bestimmten Voraussetzungen den Erlass eines Feststellungsbescheids mit eingeschränktem Regelungsgehalt, obwohl die Feststellungsfrist bereits abgelaufen ist (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 31.10.2000 - VIII R 14/00, BFHE 193, 392, BStBl II 2001, 156, unter II.1.b, und vom 19.08.2008 - IX R 89/07, BFH/NV 2009, 762, unter II.2.b). Anders als nach § 25 BewG wird nach § 181 Abs. 5 AO eine Feststellung auf den verjährten ursprünglichen Fortschreibungszeitpunkt getroffen (vgl. zum Verfahrensrecht die Zusammenfassung in dem Hinweisbeschluss des FG Hamburg vom 30.07.2013 - 3 K 55/13, juris, Rz 7).
- 16** b) Der Hinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO hat Regelungscharakter i.S. von § 118 AO. Er bestimmt den zeitlichen Geltungsbereich der getroffenen Feststellungen und wirkt damit rechtsgestaltend auf das Steuerrechtsverhältnis ein. Enthält der Bescheid den Hinweis nicht, ist er rechtswidrig (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 26.06.2019 - II R 58/15, BFH/NV 2019, 1222, Rz 23, m.w.N.). 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 (BFH-Urteile vom 17.02.2010 - II R 38/08, BFH/NV 2010, 1236, Rz 20, und vom 05.02.2014 - X R 1/12, BFHE 244, 516, BStBl II 2016, 567, Rz 30). Ist ein Feststellungsbescheid zunächst ohne solchen Hinweis erfolgt, kann der Hinweis auch nach Einspruch mit Änderungsbescheid oder in der Einspruchsentscheidung nachgeholt werden (BFH-Urteile vom 12.07.2005 - II R 10/04, BFH/NV 2006, 228; in BFH/NV 2010, 1236, Rz 19 bis 21, und vom 06.02.2014 - IV R 41/10, BFH/NV 2014, 847, Rz 22).
- 17** c) Wird ein Hinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO erteilt, bedarf es dafür keiner Prüfung der Verjährung des maßgebenden Folgebescheids. Bei Erlass eines Einheitswertbescheids unter Beifügung eines Wirkhinweises ist insbesondere nicht zu prüfen, ob die insoweit maßgebende Grundsteuer verjährt ist.
- 18** Der Einheitswertbescheid ist Grundlagenbescheid für den Grundsteuermessbescheid, dieser für den Grundsteuerbescheid (BFH-Urteil vom 25.11.2020 - II R 3/18, BFHE 272, 1, Rz 18). Der Wirkhinweis wird in diesem dreistufigen Verfahren auf der ersten Stufe (Einheitswert) unmittelbar auch für die dritte Stufe (Grundsteuer) erteilt. Die zweite Stufe (Grundsteuermessbetrag) wird übersprungen. Liegt in der ersten Stufe (Einheitswert) ein Wirkhinweis vor, ist die Frage, ob Verjährung in der dritten Stufe (Grundsteuer) eingetreten ist, allein dort zu prüfen. Ein Wirkhinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO verlangt umgekehrt keine genaue Angabe, für welche Steuerarten und welche Besteuerungszeiträume (Veranlagungszeiträume) den getroffenen Feststellungen Rechtswirkung zukommen soll (vgl. im Einzelnen BFH-Urteil in BFHE 272, 1, Rz 32, 33, m.w.N.).
- 19** 3. Eine Entscheidung mit Regelungscharakter i.S. von § 118 AO über die Frage, ob Verjährung in der Grundsteuer eingetreten ist, ist im Rahmen des Einheitswertbescheids mit Wirkhinweis nicht nur nicht geboten, sondern nicht zulässig.
- 20** a) Im Verfahren betreffend die Grundsteuerfestsetzung gehört der Nichteintritt der Festsetzungsverjährung zu den Besteuerungsgrundlagen des Bescheids. Deren Feststellung bildet nach § 157 Abs. 2 AO einen mit Rechtsbehelfen nicht selbständig anfechtbaren Teil des Steuerbescheids, soweit die Besteuerungsgrundlagen nicht gesondert festgestellt werden. § 157 AO gilt als Teil des Vierten Teils der AO nach § 1 Abs. 2 Nr. 4 AO entsprechend für die Realsteuern, soweit ihre Verwaltung den Gemeinden übertragen worden ist, mithin auch für die Grundsteuern. Die Besteuerungsgrundlagen sind als Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen im jeweiligen verwaltungsbehördlichen Rechtsbehelfsverfahren sowie im Klageverfahren vollständig zu prüfen (§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO und § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO bzw. § 113 Abs. 1 Satz 1 der Verwaltungsgerichtsordnung i.V.m. § 79 des Verwaltungsverfahrensgesetzes).
- 21** b) Der Nichteintritt der Festsetzungsverjährung im Folgebescheid ist ausschließlich unselbständige Besteuerungsgrundlage i.S. von § 157 Abs. 2 AO und kann nicht im Grundlagenbescheid gesondert festgestellt werden.
- 22** aa) Nach § 179 Abs. 1 AO werden abweichend von § 157 Abs. 2 AO die Besteuerungsgrundlagen durch Feststellungsbescheid gesondert festgestellt, soweit dies in der AO oder sonst in den Steuergesetzen bestimmt ist. Auch § 179 AO findet nach § 1 Abs. 2 Nr. 4 AO für die durch die Gemeinden verwalteten Grundsteuern entsprechende Anwendung. Feststellungsbescheide haben nach § 182 Abs. 1 Satz 1 AO Bindungswirkung für

Folgebescheide und sind Grundlagenbescheide i.S. von § 171 Abs. 10 Satz 1 AO. Bindende Grundlagenbescheide liegen nur vor, wenn die Bindungswirkung gesetzlich angeordnet ist (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 11.04.2005 - GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679 [Zebragesellschaft], unter C.4.a; BFH-Urteil vom 03.07.2014 - III R 30/11, BFHE 246, 477, BStBl II 2015, 157, Rz 36 bis 38).

- 23** bb) § 181 Abs. 5 AO enthält keine solche gesetzliche Regelung. Die Vorschrift verlagert nicht die Entscheidung über die Festsetzungsverjährung des Folgebescheids in das Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid. Sie ermöglicht einen Grundlagenbescheid in verjährter Zeit mit Wirkung für noch nicht verjährte Folgebescheide. Weder dem Wortlaut ist es zu entnehmen noch gibt es einen sachlichen Grund, der Entscheidung in einem Grundlagenbescheidsverfahren, in dem im gesetzlich vorgesehenen Umfang über die Besteuerungsgrundlagen des Folgebescheids entschieden wird, zusätzlich die abschließende Entscheidung über die Verjährung des gesamten Folgebescheids zu überantworten (vgl. bereits BFH-Urteil vom 18.03.1998 - II R 7/96, BFHE 185, 573, BStBl II 1998, 555).
- 24** Wäre eine solche Zuständigkeitsverlagerung zur Entscheidung über die Verjährung vorgesehen, müsste der Grundlagenbescheid, konkret der Wirkhinweis, zwingend eine entsprechende Aussage über die Verjährung des Folgebescheids enthalten. Dabei wären nicht nur die Regelverjährung, sondern auch sämtliche An- und Ablaufhemmungen zu prüfen. Spiegelbildlich wäre die Prüfung der Verjährungsfrage dem Folgebescheidsverfahren entzogen. Es ist jedoch weder mit § 157 Abs. 2 AO noch mit dem BFH-Beschluss in BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679 vereinbar, der Finanzverwaltung oder dem Steuerpflichtigen die Wahl darüber zu überlassen, in welchem Verfahren verbindlich über die Verjährung entschieden werden soll.
- 25** 4. Nach diesen Grundsätzen ist es unzulässig, einen Wirkhinweis im Grundlagenbescheid nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO allein durch eine konkrete Zeitangabe zu der vermeintlichen Verjährung im Folgebescheidsverfahren zu gestalten. Geschieht dies dennoch und ist der Bescheid für sich genommen in verjährter Zeit ergangen, ist er insgesamt rechtswidrig.
- 26** a) Es ist erforderlich, aber auch ausreichend, einen Hinweis in der Art aufzunehmen, dass die Feststellung für noch nicht verjährte Folgebescheide von Bedeutung ist, oder eine ähnliche an das Gesetz angelehnte Formulierung zu wählen. Eine Entscheidung über die Frage, für welche Folgebescheide die Feststellung tatsächlich von Bedeutung ist, ist nicht zu treffen und ersetzt den Wirkhinweis nicht. Könnte eine solche Zeitangabe die Rechtswirkungen eines Wirkhinweises zeitigen, käme ihr Regelungscharakter zu. Eine Entscheidung über die Verjährung im Folgebescheidsverfahren ist aber im Grundlagenbescheidsverfahren gerade unzulässig.
- 27** b) Die Rechtswidrigkeit des gesamten Feststellungsbescheids ergibt sich unabhängig von der Frage, ob ein derartiger Hinweis als nicht existenter oder nichtiger Wirkhinweis oder als zwar rechtswidriger, aber wirksamer Wirkhinweis zu behandeln ist. Ohne wirksamen Wirkhinweis durfte er wegen eingetretener Verjährung nicht ergehen. Sollte der Wirkhinweis hingegen rechtswidrig, aber wirksam und außerdem isoliert anfechtbar sein, verbliebe durch dessen Aufhebung ein nicht mehr mit Wirkhinweis versehener und damit ebenso rechtswidriger Bescheid.
- 28** 5. Nach diesen Maßstäben hat das FG im Ergebnis zu Recht erkannt, dass die angefochtenen Bescheide wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung rechtswidrig und ersatzlos aufzuheben sind.
- 29** a) Der Einheitswert ist zwar nach § 132 Abs. 1 BewG sachlich zutreffend auf den 01.01.1991 festgestellt. Die Bescheide sind jedoch nach dem 31.12.1995 und damit nach Ablauf der Festsetzungsverjährung ergangen. Die reguläre Verjährungsfrist war zu diesem Datum abgelaufen. Hemmungstatbestände sind nicht ersichtlich. Ein ordnungsgemäßer Wirkhinweis i.S. von § 181 Abs. 5 Satz 2 AO fehlt. Der Bescheid vom 02.11.2017 enthält keine Angabe über eine zeitliche Beschränkung. Die dem Grundsteuermessbescheid beigelegten Erläuterungen sind nicht Teil des Einheitswertbescheids und hätten die Wirkung des § 181 Abs. 5 Satz 2 AO auch ebenso wenig entfalten können wie es der schließlich der Einspruchsentscheidung vom 16.05.2018 beigegebene Hinweis vermochte. Statt wie erforderlich einen Hinweis darauf zu erteilen, dass die Feststellung nur für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist, hat der Bescheid den seitens des FA für zutreffend erachteten Zeitraum selbst benannt. Das entspricht nicht den Anforderungen an einen Wirkhinweis. Damit ist auch die Einspruchsentscheidung vom 16.05.2018 in festsetzungsverjährter Zeit ergangen und aufzuheben.
- 30** b) Weder der Bescheid vom 02.11.2017 noch die Einspruchsentscheidung vom 16.05.2018 können als Bescheid nach § 25 BewG Bestand haben. Bei Erlass des ersten Bescheids war für den 01.01.1991 seit langem

Feststellungsverjährung eingetreten. Der Bescheid stellte einen Einheitswert auf den 01.01.1991 fest und enthielt keine weiteren Angaben, denen zu entnehmen sein könnte, dass der Bescheid in Wahrheit erst für ein späteres Datum gelten solle bzw. welches Datum das sei. Auch die Einspruchsentscheidung kann weder im Wege der Auslegung noch im Wege der Umdeutung nach § 128 AO als eine auf § 25 BewG gestützte Fortschreibung verstanden werden.

- 31** Es kann dahinstehen, ob ein Bescheid, der zwar einen Einheitswert auf ein frühes Datum feststellt, aber gleichzeitig erst von einem späteren Datum an seine Geltung beansprucht, als Einheitswertfeststellung auf dieses spätere Datum ausgelegt werden kann. Den ersten Hinweis auf eine zeitliche Beschränkung enthielt die Einspruchsentscheidung, so dass allein diese für eine solche Auslegung in Betracht kommt. Bei Erlass der Einspruchsentscheidung im Jahre 2018 war aber der erste noch nicht feststellungsverjährte Zeitpunkt der 01.01.2014, nicht der dort genannte 01.01.2013.
- 32** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de