

# Urteil vom 12. Juli 2017, II R 45/15

## Änderung der Schenkungsteuerfestsetzung für den Vorerwerb kein rückwirkendes Ereignis

ECLI:DE:BFH:2017:U.120717.IIR45.15.0

BFH II. Senat

AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, ErbStG § 14 Abs 1 S 1, ErbStG § 14 Abs 1 S 2, ErbStG § 14 Abs 1 S 3, ErbStG § 14 Abs 2

vorgehend FG Nürnberg, 24. Juni 2015, Az: 4 K 114/14

## Leitsätze

Die erstmalige oder geänderte Steuerfestsetzung für den Vorerwerb ist kein rückwirkendes Ereignis, das die Änderung der Steuerfestsetzung für den nachfolgenden Erwerb zulässt.

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 25. Juni 2015 4 K 114/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) erhielt mit notariell beurkundetem Vertrag vom 21. Mai 2002 von ihrem Vater (V) eine umfangreiche Schenkung (Vorerwerb). Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte für diesen Vorerwerb mit Bescheid vom 16. Juni 2005 gegen die Klägerin Schenkungsteuer in Höhe von ... € fest. Nach Durchführung einer Außenprüfung erhöhte das FA mit Änderungsbescheid vom 17. September 2009 die Schenkungsteuer auf ... €. Auf den Einspruch der Klägerin wurde der Wertansatz für das erworbene Betriebsvermögen vermindert und durch Bescheid vom 2. Dezember 2010 die Schenkungsteuer entsprechend auf ... € herabgesetzt.
- 2** Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 9. August 2002 erwarb die Klägerin von V schenkweise weitere Vermögenswerte (Erwerb). Der Notar teilte den Erwerb dem FA am 24. September 2002 mit. Das FA setzte mit Bescheid vom 18. März 2005 Schenkungsteuer fest. Die Steuerfestsetzung wurde in der Folge mehrfach geändert, u.a. mit Bescheid vom 16. Juni 2005, in dem die Steuerfestsetzung erstmals auch vorläufig nach § 165 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) hinsichtlich des Vermögens aus Vorerwerben sowie der anrechenbaren Steuer aus Vorerwerben wegen noch laufender Betriebsprüfungen erklärt wurde. Des Weiteren wurde die Steuerfestsetzung mit Bescheid vom 17. September 2009 geändert, die Schenkungsteuer mit ... € festgesetzt und die Festsetzung nach § 165 Abs. 2 AO für endgültig erklärt. Schließlich wurde die Steuerfestsetzung --gestützt auf die Änderungsvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO-- erneut durch Schenkungsteuerbescheid vom 24. Juni 2013 geändert und die Schenkungsteuer auf ... € erhöht.
- 3** Der gegen diesen Bescheid eingelegte Einspruch blieb erfolglos.
- 4** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Der Schenkungsteuerbescheid vom 24. Juni 2013 für den Erwerb am 9. August 2002 sei rechtswidrig, da bereits Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Der Beginn der Festsetzungsfrist bestimme sich nicht nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO, da die geänderte Schenkungsteuerfestsetzung vom 2. Dezember 2010 für den Vorerwerb vom 21. Mai 2002 kein Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO sei, das steuerliche

Wirkung für die Vergangenheit habe. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 2038 veröffentlicht.

- 5 Mit seiner Revision macht das FA eine Verletzung des § 14 Abs. 1 Satz 1, 2 und 3 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) geltend.
- 6 Es beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist unbegründet und war deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Schenkungsteuerbescheid vom 24. Juni 2013 rechtswidrig ist. Für den angefochtenen Änderungsbescheid gibt es keine Rechtsgrundlage.
- 9 1. Eine Änderung nach § 175 Abs. 1 AO ist nicht möglich. Der den Vorerwerb betreffende Bescheid vom 2. Dezember 2010 ist kein Grundlagenbescheid für die Steuerfestsetzung für den Erwerb vom 9. August 2002. Die geänderte Steuerfestsetzung für den Vorerwerb stellt auch kein rückwirkendes Ereignis dar, das die Änderung der Steuerfestsetzung für den nachfolgenden Erwerb zulässt.
- 10 a) Nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO), dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird.
- 11 Der Bundesfinanzhof (BFH) hat bereits entschieden, dass der für den Vorerwerb ergangene Steuerbescheid für die Steuerfestsetzung für den nachfolgenden Erwerb keine Bindungswirkung etwa im Sinn eines Grundlagenbescheids entfaltet (vgl. BFH-Urteil vom 9. Juli 2009 II R 55/08, BFHE 225, 498, BStBl II 2009, 969, unter II.1.b).
- 12 b) Der angefochtene Änderungsbescheid kann auch nicht auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gestützt werden. Der Erlass oder die Änderung eines Schenkungsteuerbescheids für einen früheren Erwerb stellt im Hinblick auf die Besteuerung eines späteren Erwerbs kein Ereignis mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit i.S. dieser Vorschrift dar. Die Steuerfestsetzung für den nachfolgenden Erwerb ist ein von der Steuerfestsetzung für den Vorerwerb unabhängiger, selbständiger Besteuerungsvorgang.
- 13 aa) Gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis). Die Änderungsvorschrift setzt voraus, dass das Ereignis nachträglich eingetreten und (nachträglich) bekannt geworden ist. Die Änderung muss sich steuerrechtlich in der Weise auswirken, dass nunmehr der veränderte anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zugrunde zu legen ist (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, unter C.II.1.b). Dagegen genügt eine andere rechtliche Beurteilung des unverändert bleibenden Sachverhalts nicht. Ob einer nachträglichen Änderung des Sachverhalts rückwirkende steuerliche Bedeutung zukommt, also bereits eingetretene steuerliche Rechtsfolgen mit Wirkung für die Vergangenheit sich ändern oder vollständig entfallen, ist den Normen des materiellen Steuerrechts zu entnehmen (BFH-Urteil vom 19. Januar 2017 III R 28/14, BFHE 256, 403, Rz 29).
- 14 bb) Auch der Erlass oder die Änderung eines Verwaltungsakts (VA) können im Einzelfall ein Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO darstellen, welches die Änderung eines anderen Bescheids zulässt. Dabei muss sich aufgrund des (geänderten) Bescheids ein neuer Sachverhalt materiell derart auswirken, dass für die Steuerfestsetzung in dem anderen Bescheid neue Rechtsfolgen eintreten. Der BFH hat z.B. in seinem Urteil vom 9. November 1994 II R 37/91 (BFHE 176, 215, BStBl II 1995, 93), in welchem es um die Frage ging, ob die für die Wertfortschreibung auf einen späteren Zeitpunkt nach § 22 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes in der damaligen Fassung erforderliche Wertgrenze erreicht war, entschieden, dass ein Wertfortschreibungsbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO aufzuheben ist, wenn der diesem Bescheid vorangegangene Einheitswertbescheid nachträglich geändert wird und hierdurch die für die Wertfortschreibung auf einen späteren Stichtag erforderlichen Wertgrenzen nicht mehr erreicht werden. Da es insoweit auf den zuletzt festgestellten Einheitswert ohne Rücksicht auf dessen Richtigkeit ankommt, ist eine

Änderung dieses Einheitswerts bei der Beurteilung der Frage zu berücksichtigen, ob die Wertgrenze für eine Wertfortschreibung auf einen späteren Zeitpunkt erreicht wird.

- 15** cc) Diese Voraussetzungen, unter denen ein VA ein rückwirkendes Ereignis ist, das die Änderung eines Steuerbescheids zulässt, sind bei dem Erlass oder der Änderung eines Steuerbescheids für einen früheren Erwerb im Hinblick auf die Besteuerung des späteren Erwerbs nicht erfüllt. § 14 Abs. 1 ErbStG ist keine eigenständige Änderungsvorschrift.
- 16** (1) Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG werden mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Vermögensvorteile in der Weise zusammengerechnet, dass dem letzten Erwerb die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert zugerechnet werden. Von der Steuer für den Gesamtbetrag wird gemäß § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG die Steuer abgezogen, die für die früheren Erwerbe nach den persönlichen Verhältnissen des Erwerbers und auf der Grundlage der geltenden Vorschriften zur Zeit des letzten Erwerbs zu erheben gewesen wäre. Anstelle dieser fiktiven anrechenbaren Steuer ist nach § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG die tatsächlich für die in die Zusammenrechnung einbezogenen früheren Erwerbe zu entrichtende Steuer abzuziehen, wenn diese höher ist als die fiktive anrechenbare Steuer nach Satz 2 der Vorschrift.
- 17** (2) Die Steuerfestsetzung für den früheren Erwerb hat keine materiell-rechtliche Bedeutung für die Besteuerung des späteren Erwerbs.
- 18** § 14 Abs. 1 ErbStG enthält eine besondere Anordnung für die Berechnung der Steuer, die für den letzten Erwerb innerhalb eines Zehnjahreszeitraums festzusetzen ist. Die Besteuerungen erfolgen unabhängig voneinander. Ziel dieser Vorschrift ist, die Steuerfestsetzung für den letzten Erwerb des entsprechenden Zehnjahreszeitraums zutreffend festzusetzen. § 14 Abs. 1 ErbStG will verhindern, dass durch die Aufteilung einer beabsichtigten Zuwendung in mehrere zeitlich folgende Teilübertragungen durch mehrfache Gewährung der persönlichen Freibeträge und die Vermeidung der Steuerprogression Steuervorteile erlangt werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 225, 498, BStBl II 2009, 969, unter II.1.a).
- 19** Aufgrund der Selbständigkeit der Besteuerung der einzelnen Erwerbe sind die in die Zusammenrechnung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG einzubeziehenden Vorerwerbe dem letzten Erwerb nicht mit materiell-rechtlich unzutreffenden Werten hinzuzurechnen, selbst wenn sie den vorangegangenen Steuerfestsetzungen für diese Erwerbe zugrunde gelegt worden waren, sondern mit den materiell-rechtlich zutreffenden Werten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 225, 498, BStBl II 2009, 969, unter II.1.b). Der richtige Wertansatz für die Vorerwerbe kann jedoch bei der Besteuerung des letzten Erwerbs nur berücksichtigt werden, wenn der Erlass oder die Änderung des Bescheids für den letzten Erwerb verfahrensrechtlich möglich ist. Die Änderung der Steuerfestsetzung für den Vorerwerb ändert ohne Hinzutritt eines rückwirkenden Ereignisses für sich allein nicht den Wertansatz, der der Besteuerung des nachfolgenden Erwerbs zugrunde zu legen ist.
- 20** dd) Ebenso wenig kann eine Änderung auf § 14 Abs. 2 ErbStG n.F., der durch Art. 1 Nr. 13 Buchst. b des Erbschaftsteuerreformgesetzes (ErbStRG) vom 24. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 3018) mit Wirkung vom 1. Januar 2009 in das Gesetz eingefügt wurde, gestützt werden. Zum einen ist die Vorschrift im Streitfall zeitlich nicht anwendbar. Die Anwendungsvorschrift des § 37 Abs. 1 ErbStG i.d.F. des Art. 1 Nr. 29 Buchst. a ErbStRG bestimmt, dass § 14 Abs. 2 ErbStG n.F. auf Erwerbe Anwendung findet, für die die Steuer nach dem 31. Dezember 2008 entsteht. Zum anderen ist § 14 Abs. 2 ErbStG n.F. keine Änderungsvorschrift, sondern nach dem klaren Wortlaut eine Regelung zur Bestimmung der Festsetzungsfrist für den späteren Erwerb.
- 21** (1) Führt der Eintritt eines Ereignisses mit Wirkung für die Vergangenheit zu einer Veränderung des Werts eines früheren, in die Zusammenrechnung einzubeziehenden Erwerbs, endet die Festsetzungsfrist für die Änderung des Bescheids über die Steuerfestsetzung für den späteren Erwerb nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO nicht vor dem Ende der für eine Änderung des Bescheids für den früheren Erwerb maßgebenden Festsetzungsfrist (§ 14 Abs. 2 Satz 1 ErbStG n.F.).
- 22** (2) § 14 Abs. 2 Satz 1 ErbStG n.F. setzt nach seinem Wortlaut den Eintritt eines Ereignisses mit Wirkung für die Vergangenheit voraus, welches zu einer Veränderung des Werts eines früheren, in die Zusammenrechnung einzubeziehenden Erwerbs führt. Der Gesetzgeber wollte dadurch sicherstellen, dass bei einem nachträglichen, auf den Zeitpunkt der Steuerfestsetzung zurückwirkenden Wegfall der Steuervergünstigungen nach § 13a und/oder § 19a ErbStG für einen früheren Erwerb die Festsetzungsfrist für einen späteren Erwerb, auf den sich dieses rückwirkende Ereignis im Rahmen der Zusammenrechnung nach § 14 Abs. 1 ErbStG ebenfalls auswirkt, nicht vor dem Ablauf der Festsetzungsfrist für den früheren Erwerb abläuft (vgl. Bericht des Finanzausschusses vom

26. November 2008, BTDrucks 16/11107, S. 12). Der Gesetzgeber berücksichtigt damit die in derartigen Fällen bestehenden besonderen Regelungen für die Festsetzungsfrist für den früheren Erwerb (vgl. z.B. § 13a Abs. 6 Satz 3 ErbStG in der vom 1. Januar 2009 bis 30. Juni 2016 geltenden Fassung und § 19a Abs. 5 Satz 3 ErbStG in der ab 1. Januar 2009 geltenden Fassung).

- 23** Ob die Voraussetzungen für den erstmaligen Erlass oder die Änderung eines Steuerbescheids für den späteren Erwerb erfüllt sind, ist auch in diesem Zusammenhang bei der Steuerfestsetzung für diesen Erwerb eigenständig zu prüfen. Der Steuerfestsetzung für den früheren Erwerb kommt insoweit ebenfalls keine materiell-rechtliche Bedeutung zu.
- 24** 2. Nach diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht entschieden, dass der Schenkungsteuerbescheid vom 24. Juni 2013 rechtswidrig ist. Die Festsetzung der Schenkungsteuer für den Erwerb vom 9. August 2002 wurde durch Bescheid vom 17. September 2009 nach § 165 Abs. 2 AO für endgültig erklärt und war bestandskräftig. Eine Änderung der Steuerfestsetzung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO war nicht möglich. Die Voraussetzungen von anderen Änderungsvorschriften waren ebenso wenig erfüllt.
- 25** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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