

# Urteil vom 29. November 2017, II R 52/15

## Änderung eines Bescheids über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts wegen neuer Tatsachen

ECLI:DE:BFH:2017:U.291117.IIR52.15.0

BFH II. Senat

AO § 164 Abs 2, AO § 173 Abs 1 Nr 1, AO § 181 Abs 5 S 1, AO § 88, BewG § 138, BewG § 138ff

vorgehend FG Köln, 25. August 2015, Az: 4 K 4035/10

## Leitsätze

1. Verzichtet das FA gegenüber dem Steuerpflichtigen ausdrücklich auf die Abgabe einer förmlichen Feststellungserklärung und fordert ihn stattdessen zu bestimmten Angaben auf, verletzt es seine Ermittlungspflicht, wenn die geforderten Angaben für die Ermittlung des für die Grundbesitzbewertung maßgebenden Sachverhalts nicht ausreichen und es keine weiteren Fragen stellt.
2. Erfüllt der Steuerpflichtige in einem solchen Fall seinerseits seine Mitwirkungspflichten, indem er die vom FA gestellten Fragen zutreffend und vollständig beantwortet, ist das FA nach Treu und Glauben an einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gehindert, wenn es später Kenntnis von steuererhöhenden Tatsachen erlangt.

## Tenor

Auf die Revision der Kläger werden das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 26. August 2015 4 K 4035/10, die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 24. November 2010 sowie die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 18. Januar 2003 vom 9. September 2009 und vom 15. Dezember 2009 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind zu drei gleichen Teilen Erben der am 18. Januar 2003 verstorbenen Erblasserin. Zum Erbe gehören verschiedene Miet- und Geschäftsgrundstücke. Am 27. April 2004 bat das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) um Feststellung des Grundbesitzwerts für die in dessen Zuständigkeitsbereich belegenen Grundstücke.
- 2 Mit Schreiben vom 8. Juli 2004 forderte das FA den Kläger zu 1. auf, nähere Angaben zu den ererbten Grundstücken zu machen.
- 3 Wörtlich lautete die Aufforderung auszugsweise wie folgt:  
"Aus Vereinfachungsgründen verzichte ich auf das Ausfüllen der ausführlichen Erklärungen und bitte Sie statt dessen in der Tabelle die Nettokaltmieten der letzten drei Jahre vom Sterbemonat an berechnet anzugeben. Geben Sie bitte gesondert an, ob und ggf. in welchem Zeitraum eine oder mehrere Wohnungen nicht vermietet oder an Angehörige überlassen waren."
- 4 Es folgte eine Aufstellung der Grundstücke. Für ein Betriebsgrundstück der ... KG, an der die Erblasserin beteiligt war, bat das FA um Mitteilung des Steuerbilanzwerts zum 18. Januar 2003. Der Kläger zu 1. folgte der Aufforderung, gab für die betroffenen Grundstücke entsprechende Erklärungen ab und teilte den Steuerbilanzwert für das Betriebsgrundstück mit.

- 5 Am 27. Dezember 2004 erließ das FA für das Betriebsgrundstück einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 18. Januar 2003 für Zwecke der Erbschaftsteuer. Dabei berücksichtigte es den vom Kläger zu 1. mitgeteilten Steuerbilanzwert und stellte einen Wert nach § 147 des Bewertungsgesetzes in der beim Eintritt des Erbfalls geltenden Fassung (BewG a.F.) in Höhe von 650.500 € (Bodenwert 531.506 € zuzüglich ertragsteuerlicher Gebäudewert 119.330 €, abgerundet auf volle 500 €) fest. Der Bescheid erging nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 6 Gegen diesen Bescheid legten die Kläger Einspruch ein. Das FA erließ am 4. Mai 2005 einen Änderungsbescheid, korrigierte den Grundbesitzwert auf (nach Rundung) 531.500 € (Bodenwert 531.506 € zuzüglich ertragsteuerlicher Gebäudewert 2 €) und rechnete das Grundstück der KG als bisheriger Eigentümerin zu. Nach erneutem Einspruch wurde die Zurechnung mit Bescheid vom 2. November 2005 nochmals korrigiert und das Grundstück der KG als bisheriger und neuer Eigentümerin zugerechnet. Der Bescheid erging weiterhin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 7 Im Rahmen einer Außenprüfung wegen Erbschaft- und Schenkungsteuer wurde festgestellt, dass das Betriebsgrundstück vom 1. Januar 1996 bis zum 31. Dezember 2005 zu einem monatlichen Mietpreis von 16.898 € verpachtet war. Daraufhin änderte das FA seine Bewertungsmethode und erließ am 9. September 2009 einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid. Es legte für die Feststellung des Grundbesitzwerts nicht mehr den Steuerbilanzwert zu Grunde, sondern stellte gemäß § 146 BewG a.F. ausgehend von einer erzielbaren Miete in Höhe von 14.000 € je Monat einen Grundbesitzwert auf den 18. Januar 2003 in Höhe von 1.627.500 € fest. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben.
- 8 Dagegen wandten sich die Kläger mit dem Einspruch. Ihrer Auffassung nach war im Zeitpunkt des Erlasses des letzten Änderungsbescheids bereits Feststellungsverjährung eingetreten. Die vierjährige Feststellungsfrist habe mit Ablauf des Jahres 2003 zu laufen begonnen und folglich am 31. Dezember 2007 geendet. Während des Einspruchsverfahrens erließ das FA am 15. Dezember 2009 einen geänderten Feststellungsbescheid und wies im Erläuterungstext unter Bezugnahme auf § 181 Abs. 5 AO darauf hin, dass der Bescheid nur noch für die Steuerfestsetzungen, für die die Festsetzungsverjährung noch nicht abgelaufen sei, bedeutsam sei. Mit Einspruchsentscheidung vom 24. November 2010 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.
- 9 Die Klage hatte keinen Erfolg. Nach Ansicht des Finanzgerichts (FG) durfte das FA die Änderung der gesonderten und einheitlichen Feststellung auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO stützen. Die Vermietbarkeit sei im Zeitpunkt der erstmaligen Feststellung noch nicht bekannt und die Änderung des Bescheids auch nicht nach Treu und Glauben ausgeschlossen gewesen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 13 veröffentlicht.
- 10 Dagegen wenden sich die Kläger mit ihrer Revision. Sie rügen die unzutreffende Auslegung der §§ 88, 90 und 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, sowie der §§ 146 und 147 BewG a.F.
- 11 Die Kläger beantragen, die Vorentscheidung, den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 18. Januar 2003 für Zwecke der Erbschaftsteuer vom 9. September 2009 und 15. Dezember 2009 sowie die Einspruchsentscheidung vom 24. November 2010 aufzuheben.
- 12 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und der angefochtenen Bescheide (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zwar zutreffend davon ausgegangen, dass der Ablauf der Feststellungsfrist dem Erlass des unter Hinweis auf § 181 Abs. 5 AO ergangenen Änderungsbescheids vom 15. Dezember 2009 nicht entgegenstand. Entgegen der Auffassung des FG durfte jedoch das FA den bestandskräftigen Feststellungsbescheid vom 2. November 2005 durch den Bescheid vom 15. Dezember 2009 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht ändern.

- 14** 1. Der Ablauf der Feststellungsfrist steht dem Erlass des Bescheids vom 9. September 2009, nicht aber dem Erlass des Bescheids vom 15. Dezember 2009 entgegen.
- 15** a) Nach § 138 ff. BewG a.F. sind Grundbesitzwerte gesondert festzustellen, wenn die Werte für die Erbschaftsteuer von Bedeutung sind. Für den Erlass von Feststellungsbescheiden sieht die AO eine eigenständige Feststellungsfrist vor, die unabhängig von der Festsetzungsverjährung der Folgesteuern zu ermitteln ist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. Juli 2005 II R 9/04, BFHE 210, 65, BStBl II 2005, 780, unter II.2.a, m.w.N.). Nach § 181 Abs. 1 Satz 1 AO gelten für die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sinngemäß auch die Vorschriften über die Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff. AO).
- 16** b) 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. § 181 Abs. 5 Satz 1 AO trägt dem Umstand Rechnung, dass die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nur eine Vorstufe der Steuerfestsetzung ist, d.h. nur eine dienende Funktion hat. Aus der Technik der getrennten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sollen dem Steuerpflichtigen keine Nachteile, aber auch keine Vorteile entstehen (BFH-Urteile vom 11. Februar 2015 I R 5/13, BFHE 250, 172, BStBl II 2016, 353, Rz 11, m.w.N.; BTDrucks VI/1982, S. 157). Die Vorschrift gilt nicht nur für den erstmaligen Erlass, sondern ihrem Sinn und Zweck entsprechend auch für die Änderung oder Berichtigung von Feststellungsbescheiden (BFH-Urteil vom 6. Juli 2005 XI R 27/04, BFH/NV 2006, 16, unter II.2.c aa).
- 17** c) Das Finanzamt hat beim Erlass eines Feststellungsbescheids 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 (§ 181 Abs. 5 Satz 2 AO).
- 18** d) Der Ablauf der Feststellungsfrist stand danach dem Erlass des Bescheids vom 9. September 2009, nicht aber dem Erlass des Bescheids vom 15. Dezember 2009 entgegen.
- 19** Die Feststellungsfrist begann mit Ablauf des 31. Dezember 2003 und endete vier Jahre später mit Ablauf des 31. Dezember 2007. Die beiden Feststellungsbescheide vom 9. September 2009 und vom 15. Dezember 2009 ergingen folglich nach Ablauf der Feststellungsfrist. Der Bescheid vom 15. Dezember 2009 durfte nach § 181 Abs. 5 AO gleichwohl ergehen, weil die gesonderte Feststellung für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung war, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen war, und dieser Bescheid --anders als der Bescheid vom 9. September 2009-- einen Hinweis auf seine einschränkende Wirkung enthält. Das FA und das FG mussten nicht prüfen, ob die gesonderte Feststellung tatsächlich noch für eine Besteuerung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen war.
- 20** 2. Das FA durfte den bestandskräftigen Feststellungsbescheid vom 2. November 2005 gleichwohl nicht ändern. Es fehlt an einer dafür erforderlichen Änderungsnorm.
- 21** a) Der Feststellungsbescheid konnte nicht nach § 164 Abs. 2 AO geändert werden, obwohl der Vorbehalt der Nachprüfung nicht aufgehoben war.
- 22** aa) Nach § 164 Abs. 4 Satz 1 AO entfällt der Vorbehalt der Nachprüfung, wenn die Festsetzungsfrist abläuft. Diese Vorschrift gilt gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 AO für die Feststellungsfrist sinngemäß (BFH-Urteil vom 31. Oktober 2000 VIII R 14/00, BFHE 193, 392, BStBl II 2001, 156). § 181 Abs. 5 Satz 1 AO bewirkt kein "Wiederaufleben" des entfallenen Nachprüfungsvorbehalts (vgl. BFH-Urteil vom 11. November 2014 I R 46/13, BFH/NV 2015, 353, Rz 27).
- 23** bb) Die nach §§ 172 ff. AO gebotenen Änderungen des Feststellungsbescheids können zwar unter den Voraussetzungen des § 181 Abs. 5 AO trotz Ablaufs der Feststellungsfrist durchgeführt werden. Ein unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehender Feststellungsbescheid kann aber nach Ablauf der Feststellungsfrist wegen des damit verbundenen Wegfalls des Vorbehalts der Nachprüfung nicht mehr nach § 164 Abs. 2 AO geändert werden (BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 353, Rz 28, m.w.N.). § 181 Abs. 5 Satz 1 AO entbindet die Finanzbehörde nämlich nicht davon, die ihrer Ansicht nach erforderliche Nachprüfung innerhalb der Feststellungsfrist durchzuführen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 353, Rz 29). Würde man einen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Feststellungsbescheid auch noch nach Ablauf der Feststellungsfrist ändern können, würde die Erstfeststellung auf unabsehbare Zeit nicht nur punktuell, sondern umfassend nach allen Seiten offen bleiben. Dies wäre mit dem Zweck der Verjährungsvorschriften, Rechtsfrieden zu schaffen, nicht zu vereinbaren und lässt sich auch nicht mit

dem Gesichtspunkt, dass der gesonderten Feststellung gegenüber der Festsetzung eine rein dienende Funktion zukommt, rechtfertigen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 353, Rz 29).

- 24** b) An einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ist das FA nach Treu und Glauben gehindert.
- 25** aa) Nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekanntwerden, die zu einer höheren Steuer führen. Tatsache i.S. des § 173 Abs. 1 AO ist alles, was Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Steuertatbestands sein kann, also Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften materieller oder immaterieller Art. Keine Tatsachen i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sind demgegenüber Schlussfolgerungen aller Art, insbesondere juristische Subsumtionen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 21. Februar 2017 VIII R 46/13, BFHE 257, 198, BStBl II 2017, 745, Rz 34, m.w.N.). Nachträglich bekannt geworden ist eine Tatsache, wenn sie das Finanzamt beim Erlass des geänderten Steuerbescheids noch nicht kannte (z.B. BFH-Urteil in BFHE 257, 198, BStBl II 2017, 745, Rz 35).
- 26** bb) Die Änderung eines Steuerbescheids zum Nachteil des Steuerpflichtigen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO kann nach den Grundsätzen von Treu und Glauben ausgeschlossen sein, wenn dem Finanzamt die nachträglich bekannt gewordene Tatsache bei ordnungsgemäßer Erfüllung seiner Ermittlungspflicht nicht verborgen geblieben wäre. Hierauf kann sich der Steuerpflichtige grundsätzlich aber nur dann berufen, wenn er seinerseits seine Mitwirkungspflicht erfüllt hat. Haben es sowohl der Steuerpflichtige als auch das Finanzamt versäumt, den Sachverhalt aufzuklären, trifft in der Regel den Steuerpflichtigen die Verantwortung, mit der Folge, dass der Steuerbescheid geändert werden kann (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 6. Februar 2013 X B 164/12, BFH/NV 2013, 694, und BFH-Urteil in BFHE 257, 198, BStBl II 2017, 745, Rz 45, m.w.N.).
- 27** cc) Das Finanzamt verletzt seine Ermittlungspflicht (§ 88 AO), wenn es ersichtlichen Unklarheiten oder Zweifelsfragen, die sich bei einer Prüfung der Steuererklärung sowie der eingereichten Unterlagen ohne weiteres aufdrängen mussten, nicht nachgeht (BFH-Urteil vom 16. Juni 2004 X R 56/01, BFH/NV 2004, 1502, unter II.2.c aa, m.w.N.). Verzichtet das Finanzamt gegenüber dem Steuerpflichtigen ausdrücklich auf die Abgabe einer förmlichen Erklärung und fordert ihn stattdessen zu bestimmten Angaben auf, verletzt es seine Ermittlungspflicht, wenn die geforderten Angaben für die Ermittlung des für die Steuerfestsetzung maßgebenden Sachverhalts nicht ausreichen und es auch später vor Erlass des Steuerbescheids keine weiteren Fragen stellt. Erfüllt der Steuerpflichtige in einem solchen Fall seinerseits seine Mitwirkungspflichten, indem er die vom Finanzamt gestellten Fragen zutreffend und vollständig beantwortet, ist das Finanzamt nach Treu und Glauben an einer Änderung der bestandskräftigen Steuerfestsetzung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gehindert, wenn es später Kenntnis von steuererhöhenden Tatsachen erlangt. Der Steuerpflichtige ist nicht verpflichtet, auf der Grundlage der maßgebenden steuerrechtlichen Vorschriften zu prüfen, ob die vom Finanzamt erbetenen Angaben eine zutreffende Steuerfestsetzung ermöglichen oder ob dazu weitere Angaben erforderlich wären. Es fällt vielmehr in den Verantwortungsbereich des Finanzamts, die entscheidungserheblichen Fragen zu stellen.
- 28** Entsprechendes gilt auch für Feststellungsbescheide.
- 29** dd) Das FA durfte danach den bestandskräftigen Feststellungsbescheid vom 2. November 2005 nicht nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ändern.
- 30** Dem FA war zwar beim Erlass dieses Bescheids nicht bekannt, dass das Betriebsgrundstück vermietet worden war. Es war aber nach Treu und Glauben an einer Änderung des Bescheids gehindert. Es hatte seine Ermittlungspflichten verletzt. Für das Betriebsgrundstück hatte es mit dem Schreiben vom 8. Juli 2004 lediglich um die Angabe des Steuerbilanzwerts gebeten. Nur für die anderen in dem Schreiben genannten Grundstücke hatte es nach den Nettokaltmieten gefragt. Die Kläger haben ihre Mitwirkungspflichten nicht verletzt. Sie haben die vom FA geforderten Angaben zutreffend gemacht. Sie waren mangels einer entsprechenden Frage des FA nicht verpflichtet, auf die Vermietung des Betriebsgrundstücks hinzuweisen und die erzielten Mieten anzugeben. Eine Feststellungserklärung mussten sie nicht abgeben. Eine Verpflichtung zur Abgabe einer Feststellungserklärung bestand nach § 138 Abs. 6 Satz 1 BewG a.F. nur bei einem entsprechenden Verlangen des Finanzamts. Im Streitfall hatte das FA darauf aber ausdrücklich verzichtet.
- 31** 3. Da das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten. Sie sind daher ebenso wie die Einspruchsentscheidung aufzuheben.
- 32** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

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