

Urteil vom 26. Juli 2023, II R 35/21

Bindungswirkung von Wertfeststellungsbescheiden bei Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe

ECLI:DE:BFH:2023:U.260723.IIR35.21.0

BFH II. Senat

AO § 179 Abs 1, AO § 181 Abs 1 S 1, AO § 182 Abs 1 S 1, BewG § 157, BewG § 151 Abs 1 S 1 Nr 1, BewG § 151 Abs 1 S 2, ErbStG § 1 Abs 2, ErbStG § 12 Abs 3, ErbStG § 14 Abs 1, GG Art 3 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 25. August 2021, Az: 3 K 112/19

Leitsätze

Ein gesondert festgestellter Grundbesitzwert entfaltet Bindungswirkung für alle Schenkungsteuerbescheide, bei denen er in die steuerliche Bemessungsgrundlage einfließt. Das gilt auch für die Berücksichtigung eines früheren Erwerbs nach § 14 Abs. 1 Satz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 25.08.2021 - 3 K 112/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) hatte mit Wirkung zum 31.12.2012 von seinem Vater schenkweise einen hälftigen Miteigentumsanteil an unbebauten Grundstücken erworben (Vorerwerb). Für Zwecke der Schenkungsteuer wurden mit Feststellungsbescheiden jeweils vom 04.04.2016 die Grundbesitzwerte für alle übertragenen wirtschaftlichen Einheiten festgestellt; der auf den Kläger entfallende Anteil betrug insgesamt 87.392 €. Die Feststellungsbescheide wurden bestandskräftig. Die festgestellten Grundbesitzwerte wurden dem Schenkungsteuerbescheid vom 25.04.2016 für den Vorerwerb zu Grunde gelegt. Die Schenkungsteuer wurde mit 0 € festgesetzt.
- 2** Am 20.06.2017 erhielt der Kläger von seinem Vater unentgeltlich 400.000 € durch einen Forderungsverzicht (Erwerb). Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheid vom 27.09.2018 für den Erwerb Schenkungsteuer in Höhe von 9.603 € fest. Dabei berücksichtigte das FA den Vorerwerb mit einem Wert von 87.392 €.
- 3** Den Einspruch, mit dem der Kläger geltend machte, dass der Grundbesitzwert im Feststellungsbescheid vom 04.04.2016 unzutreffend festgestellt worden sei, der für den Vorerwerb herangezogene Wert im Schenkungsteuerbescheid vom 27.09.2018 danach ebenfalls unrichtig und der Vorerwerb mit dem materiell-rechtlich zutreffenden Wert einzubeziehen sei, wies das FA als unbegründet zurück.
- 4** Die hiergegen erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Die Entscheidung des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 2085 veröffentlicht.
- 5** Mit der Revision macht der Kläger eine Verletzung von § 14 Abs. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) geltend. Im Rahmen des § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG seien bei der Zusammenrechnung mehrerer innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallender Vermögensvorteile bei

der Besteuerung des letzten Erwerbs die früheren Erwerbe mit den ihnen damals zukommenden richtigen Werten anzusetzen und nicht mit den (falschen) Werten, die den vorangegangenen Steuerfestsetzungen für diese Erwerbe zu Grunde gelegt worden seien. Dem stehe der bestandskräftige Feststellungsbescheid vom 04.04.2016 nicht entgegen. Dieser entfalte Bindungswirkung lediglich für die Steuerfestsetzung des Vorerwerbs, nicht jedoch für die Berücksichtigung des Vorerwerbs bei der Besteuerung des Erwerbs.

- 6 Die Feststellungsbescheide vom 04.04.2016 hätten nur so verstanden werden können, dass sie Bindungswirkung lediglich für den Vorerwerb entfalteteten. Hätten sie Bindungswirkung auch für künftige Erwerbe entfalten sollen, hätte dies in den Feststellungsbescheiden --zum Beispiel durch Anbringung eines entsprechenden Wirkhinweises-- zum Ausdruck kommen müssen. Eine Anfechtung der Feststellungsbescheide im Hinblick auf eventuelle spätere Schenkungen oder den Erbfall sei nicht zumutbar gewesen. Zwar sei schon im Zeitpunkt des Erlasses der Bescheide bekannt gewesen, dass der Wert des Grundbesitzes unzutreffend festgesetzt worden sei. Jedoch habe die Schenkung unter Berücksichtigung des persönlichen Freibetrags nicht zu einer Steuerfestsetzung geführt, sodass eine kostenverursachende Anfechtung sinnlos gewesen sei.
- 7 Würde man den mit Bescheiden jeweils vom 04.04.2016 bestandskräftig festgestellten Grundbesitzwert als Vorerwerb der Besteuerung des Erwerbs zu Grunde legen, obgleich er unzutreffend sei, hingegen bei anderen Vorerwerben, bei denen gesetzlich keine Wertfeststellung vorgesehen sei, im Rahmen des nachfolgenden Erwerbs eine Korrektur auf den materiell-rechtlich zutreffenden Wert zulassen, läge ein Verstoß gegen den in Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) garantierten Gleichheitssatz vor.
- 8 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Rechtsstreit an das FG mit der Maßgabe zurückzuverweisen, den materiell-rechtlich richtigen Grundbesitzwert auf den Stichtag 31.12.2012 feststellen zu lassen und den Schenkungsteuerbescheid vom 27.09.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.03.2019 entsprechend zu ändern.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Schenkungsteuerbescheid vom 27.09.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.03.2019 ist rechtmäßig. Die mit Bescheiden jeweils vom 04.04.2016 bestandskräftig festgestellten Grundbesitzwerte in Höhe von insgesamt 87.392 € wurden zu Recht auch der Schenkungsteuerfestsetzung des Erwerbs zu Grunde gelegt.
- 11 1. Gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 und 2 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 und von der Steuer für den Gesamtbetrag die Steuer abgezogen wird, die für die früheren Erwerbe zur Zeit des letzten Erwerbs zu erheben gewesen wäre.
- 12 a) Diese Vorschrift 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. § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG ändert nichts daran, dass die einzelnen Erwerbe als selbständige steuerpflichtige Vorgänge jeweils für sich der Steuer unterliegen. Weder werden die früheren Steuerfestsetzungen mit der Steuerfestsetzung für den letzten Erwerb zusammengefasst noch werden die einzelnen Erwerbe innerhalb eines Zehnjahreszeitraums zu einem einheitlichen Erwerb verbunden. Die Vorschrift trifft lediglich eine besondere Anordnung für die Berechnung der Steuer, die für den jeweils letzten Erwerb innerhalb des Zehnjahreszeitraums festzusetzen ist.
- 13 b) Aufgrund der Selbständigkeit der Besteuerung der einzelnen Erwerbe ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) der in die Zusammenrechnung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG einzubeziehende Vorerwerb dem letzten Erwerb mit dem materiell-rechtlich zutreffenden Wert hinzuzurechnen. Dies gilt auch dann, wenn bei der vorangegangenen Steuerfestsetzung für den Vorerwerb ein materiell-rechtlich nichtzutreffender Wert

berücksichtigt wurde oder keine Steuerfestsetzung für den Vorerwerb erfolgt ist (BFH-Urteile vom 22.08.2018 - II R 51/15, BFHE 262, 448, BStBl II 2020, 662, Rz 26 ff. und vom 22.07.2020 - II R 42/17, Rz 24).

- 14** 2. Bei der wertmäßigen Berücksichtigung des Vorerwerbs sind jedoch die verfahrensrechtlichen Besonderheiten in Bezug auf die Feststellung des Grundbesitzwerts zu beachten.
- 15** a) Nach § 179 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) werden abweichend von § 157 Abs. 2 AO die Besteuerungsgrundlagen durch Feststellungsbescheid gesondert festgestellt, soweit dies in der Abgabenordnung oder sonst in den Steuergesetzen bestimmt ist. Nach § 12 Abs. 3 ErbStG ist der Grundbesitz (§ 19 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes --BewG--) mit dem nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG auf den Bewertungsstichtag (§ 11 ErbStG) festgestellten Wert anzusetzen. Nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG sind gesondert festzustellen (§ 179 AO) Grundbesitzwerte (§ 157 BewG), wenn die Werte für die Erbschaftsteuer von Bedeutung sind. Nach § 1 Abs. 2 ErbStG finden § 12 Abs. 3 i.V.m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG auch auf Schenkungen unter Lebenden Anwendung. Gemäß § 151 Abs. 1 Satz 2 BewG trifft das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt die Entscheidung über eine Bedeutung für die Besteuerung und damit über die Feststellung dem Grunde nach (BFH-Urteil vom 27.04.2022 - II R 9/20, BFHE 277, 442, BStBl II 2022, 541, Rz 13).
- 16** b) Ein Bescheid, der nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG den Grundbesitzwert auf den Bewertungsstichtag für Zwecke der Schenkungsteuer feststellt, ist bindender Grundlagenbescheid im Sinne des § 182 Abs. 1 Satz 1 AO für alle ihm nachfolgenden Schenkungsteuerbescheide, bei denen der Grundbesitzwert --auch als Vorerwerb im Sinne des § 14 ErbStG-- in die steuerliche Bemessungsgrundlage einfließt.
- 17** aa) Für das Feststellungsverfahren nach § 151 BewG gelten nach § 181 Abs. 1 Satz 1 AO die Vorschriften über die Durchführung der Besteuerung sinngemäß. Feststellungsbescheide sind nach § 182 Abs. 1 Satz 1 AO, auch wenn sie noch nicht unanfechtbar sind, für andere Feststellungsbescheide, für Steuermessbescheide, für Steuerbescheide und für Steueranmeldungen (Folgebescheide) bindend, soweit die in den Feststellungsbescheiden getroffenen Feststellungen für diese Folgebescheide von Bedeutung sind. Einwendungen, die sich auf die gesonderte Wertfeststellung beziehen, können daher nicht gegen den Schenkungsteuerbescheid als Folgebescheid geltend gemacht werden (vgl. BFH-Beschluss vom 25.09.2018 - II B 13/18, Rz 8). Dies schließt es aus, einen Sachverhalt, über den im Feststellungsverfahren entschieden worden ist, im Folgeverfahren einer hiervon abweichenden Beurteilung zu unterwerfen (vgl. BFH-Urteil vom 14.11.2018 - I R 47/16, BFHE 263, 393, BStBl II 2019, 419, Rz 14). Eine Entscheidung in einem solchen Feststellungsbescheid kann daher nur durch Anfechtung des Feststellungsbescheids, nicht aber durch Anfechtung des Folgebescheids angegriffen werden (vgl. § 351 Abs. 2 AO).
- 18** bb) Auch nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 BewG i.V.m. § 1 Abs. 2 ErbStG ist die Bindungswirkung der Wertfeststellung nicht auf einen nachfolgenden Schenkungsteuerbescheid begrenzt, der die Schenkungsteuer für den Vorerwerb festsetzt, für den das Schenkungsteuerfinanzamt die Feststellung des Grundbesitzwerts angefordert hat. Nach dem Wortlaut der Vorschrift erfolgt die gesonderte Feststellung der Grundbesitzwerte, wenn dieser Wert für die Erbschaftsteuer beziehungsweise die Schenkungsteuer von Bedeutung ist. Eine Einschränkung dahingehend, dass die gesondert festgestellten Besteuerungsgrundlagen nur für bestimmte Erwerbe gelten sollen, enthält die Vorschrift nicht. Es liegt --umgekehrt-- gerade in der Natur der gesonderten Feststellung, diese bei allen Steuerfestsetzungen zu berücksichtigen, für die sie materiell-rechtlich von Bedeutung ist. Die Bindungswirkung der gesondert festgestellten Werte nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG gilt folglich nach § 182 Abs. 1 Satz 1 AO auch für nachfolgende Erbschaftsteuer- oder Schenkungsteuerbescheide, in denen im Rahmen der Zusammenrechnung innerhalb von zehn Jahren nach § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG der Wert der Vorerwerbe Berücksichtigung findet.
- 19** cc) Dies gilt unabhängig davon, ob die Wertfeststellung zu einer Steuerfestsetzung geführt hat. Ein Steuerpflichtiger kann sich daher nicht darauf berufen, er habe den Wertfeststellungsbescheid nicht angefochten, weil aufgrund der Freibeträge die Steuerfestsetzung für den Vorerwerb 0 € betragen hat.
- 20** c) Die BFH-Rechtsprechung zum Ansatz von materiell-rechtlich richtigen Werten für den Vorerwerb im Rahmen der Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe innerhalb eines Zehnjahreszeitraums nach § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG (s. hierzu BFH-Urteile vom 22.08.2018 - II R 51/15, BFHE 262, 448, BStBl II 2020, 662, Rz 26 ff. und vom 22.07.2020 - II R 42/17, Rz 24) steht danach der Pflicht zur Berücksichtigung eines nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 BewG i.V.m. § 1 Abs. 2 ErbStG festgestellten Grundbesitzwerts in Bezug auf einen Vorerwerb bei einem späteren Erwerb nicht entgegen, selbst wenn dieser materiell-rechtlich unzutreffend sein sollte. Diese Rechtsprechung bezieht sich lediglich auf Werte für Vorerwerbe, die nach § 157 Abs. 2 AO als nicht selbständig anfechtbare Besteuerungsgrundlagen in einem Schenkungsteuerbescheid für den Vorerwerb berücksichtigt wurden, nicht

hingegen auf einen aufgrund eines gesonderten Feststellungsverfahrens gemäß § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG nach § 182 Abs. 1 Satz 1 AO bindend zu berücksichtigenden Wert.

- 21** d) Ebenso wenig steht der Berücksichtigung der gesondert festgestellten Grundbesitzwerte entgegen, dass nach der Rechtsprechung des BFH der für den Vorerwerb ergangene Schenkungsteuerbescheid für die Steuerfestsetzung für den nachfolgenden Erwerb keine Bindungswirkung etwa im Sinn eines Grundlagenbescheids entfaltet (vgl. BFH-Urteil vom 12.07.2017 - II R 45/15, BFHE 258, 232, BStBl II 2017, 1120, Rz 11). Diese Rechtsprechung bezieht sich nicht auf Feststellungsbescheide im Sinne des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG, denen kraft Gesetzes (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO) Bindungswirkung für Folgebescheide zukommt.
- 22** 3. Die unterschiedliche Behandlung von Werten abhängig davon, ob sie in einem gesetzlich angeordneten gesonderten Feststellungsverfahren festzustellen sind oder eine solche Feststellung nicht vorliegt, führt nicht zu einem Verstoß gegen den in Art. 3 Abs. 1 GG normierten allgemeinen Gleichheitssatz.
- 23** a) Es sind bereits keine vergleichbaren Fallgruppen gegeben. Werte, für die der Gesetzgeber keine gesonderte Feststellung angeordnet hat, werden im Rahmen der Schenkungsteuerfestsetzung ermittelt und als unselbständige Besteuerungsgrundlagen im Schenkungsteuerbescheid der Besteuerung zu Grunde gelegt. Ist der im Schenkungsteuerbescheid berücksichtigte Wert nach Auffassung des Steuerpflichtigen unzutreffend, kann ein solcher Einwand nur durch Anfechtung des Schenkungsteuerbescheids geltend gemacht werden. Für die in § 151 Abs. 1 Satz 1 BewG enumerativ aufgezählten Werte hat der Gesetzgeber hingegen festgelegt, dass sie gesondert festzustellen sind. Damit unterliegen sie einem eigenständigen Verfahren, das zusätzlich zur Schenkungsteuerfestsetzung durchzuführen ist und sich nach den eigens hierfür aufgestellten Regeln der §§ 179 ff. AO richtet.
- 24** b) Die Bindungswirkung eines Wertfeststellungsbescheids für einen Vorerwerb im Rahmen der Wertermittlung für den nachfolgenden Erwerb trägt im Rahmen des § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG auch zur Rechtssicherheit bei. Der Steuerpflichtige kann darauf vertrauen, dass ein bestandskräftig festgestellter Wert auch nachfolgenden Erbschaftsteuer- beziehungsweise Schenkungsteuerbescheiden zu Grunde gelegt wird. Ist der Steuerpflichtige der Auffassung, der festgestellte Wert sei unzutreffend, ist es ihm zumutbar, bereits im Rahmen des Vorerwerbs den Wertfeststellungsbescheid rechtzeitig anzufechten. Es würde der Effizienz des Besteuerungsverfahrens und den gesetzlichen Vorgaben zur Bindungswirkung von Feststellungsbescheiden widersprechen, müsste die Finanzverwaltung für denselben Stichtag bei nachfolgenden Erwerben erneut ein Feststellungsverfahren zur Wertbestimmung des Vorerwerbs durchführen.
- 25** 4. Nach diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht entschieden, dass der in den bestandskräftigen Wertfeststellungsbescheiden vom 04.04.2016 festgestellte Grundbesitzwert in Höhe von insgesamt 87.392 € als Vorerwerb vom 31.12.2012 der Besteuerung des Erwerbs vom 20.06.2017 zu Grunde zu legen ist. Dies gilt unabhängig davon, ob dieser Wert materiell-rechtlich richtig ist.
- 26** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de