
Datum: 19.09.2022
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 2272/21
ECLI: ECLI:DE:FGK:2022:0919.7K2272.21.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, BFH: II R 45/22
Rechtskraft: nicht rechtskräftig

Tenor:
Die Klage wird abgewiesen. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Streitig ist, ob der Beklagte verpflichtet ist, den gegenüber der Klägerin erlassenen bestandskräftigen Erbschaftsteuerbescheid aufgrund eines geänderten Feststellungsbescheids über den Grundstückswert für eine im Juni 2010 erfolgte (mittelbare) Grundstückschenkung nach den Vorschriften der Abgabenordnung – AO – (insbesondere § 175 Abs. 1 Nummer 1 AO) zu ändern. 1
- Die Klägerin ist hälftige Miterbin ihres am ...2018 verstorbenen Vaters, Herrn A. In ihrer am 12. März 2019 eingereichten Erbschaftsteuererklärung deklarierte die Klägerin unter anderem eine mittelbare Grundstückschenkung durch eine am 2010 ausgeführte zweckgebundene Zuwendung ihres verstorbenen Vaters als Vorschenkung im Sinne des § 14 ErbStG in Höhe von ... € für den hälftigen Erwerb eines Einfamilienhaus in B, C-Straße 2
- Ebenfalls am 12. März 2019 reichte die Klägerin für die vorgenannte Zuwendung eine Schenkungsteuererklärung ein. Zu der Zuwendung führte sie aus, sie habe seinerzeit mit ihrem Lebensgefährten den vorgenannten Grundbesitz erworben, wobei ihr Vater (Erblasser) den hälftigen Kaufpreis übernommen habe. Das Geld habe ihr Vater im April 2010 auf das Konto ihres Lebensgefährten überwiesen und die Zuwendung am April 2010 handschriftlich 3

bestätigt. Der Kaufpreis sei am April 2010 an den Notar überwiesen worden. Der Schenkungsvorgang und der Wert der Zuwendung sind zwischen den Beteiligten nicht streitig.

Am 15. Mai 2019 erließ der Beklagte unter der St-Nr.: 1... einen Freistellungsbescheid zur Schenkungsteuer auf den Übertragungszeitpunkt April 2010. Der Bescheid erging vorbehaltlich der noch durchzuführenden Feststellung des Grundbesitzwerts gemäß § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Zudem forderte der Beklagte beim Lagefinanzamt B „für Zwecke der Schenkungsteuer“ auf den April 2010 einen Bescheid über die Feststellung des Grundbesitzwertes an. 4

Mit Bescheid vom 24. Mai 2019 setzte der Beklagte gegen die Klägerin Erbschaftssteuer aus dem Sterbefall ihres Vaters auf ... € fest. Auch dieser Bescheid erging nach § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. In dem Erbschaftsteuerbescheid setzte der Beklagte den Wert der mittelbaren Grundstücksschenkung mit ... € an. Der Bescheid enthält in den Erläuterungen folgenden Hinweis: 5

„Dem Erwerb wurde die Zuwendung vom 04.2010 nach § 14 ErbStG hinzugerechnet. Inländischer Grundbesitz wurde mit dem geschätzten Grundbesitzwert angesetzt. Nach Vorliegen des Feststellungsbescheids über einen abweichenden Grundbesitzwert wird der Steuerbescheid von Amts wegen geändert; ein Einspruch ist insoweit nicht erforderlich.“ 6

Gegen beide Bescheide legte die Klägerin mit Schreiben vom 31. Mai 2019 Einsprüche ein, mit denen sie die Minderung des Vorerwerbs hinsichtlich der erwerbsmindernden Berücksichtigung der Grunderwerbsteuer begehrte. 7

Mit einem nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Erbschaftsteuerbescheid vom 19. Juni 2019 entsprach der Beklagte dem Einspruchsbegehren und teilte der Klägerin mit, hierdurch sei auch dem Einspruch gegen den Freistellungsbescheid entsprochen worden. Der Wert der Vorschenkung wurde vom Beklagten nunmehr mit ... € angesetzt. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen. Der Bescheid enthält in den Erläuterungen folgende Hinweise: 8

„Hierdurch erledigt sich gleichzeitig der Einspruch gegen den Freistellungsbescheid, der Schenkwert für die freigestellte mittelbare Grundstücksschenkung wurde wie beantragt auf ...,- € geändert. 9

Hierdurch erledigt sich Ihr Einspruch/Antrag vom 31.05.2019. 10

Dieser Bescheid ändert den Bescheid vom 24.05.2019. 11

Inländischer Grundbesitz wurde mit dem geschätzten Grundbesitzwert angesetzt. Nach Vorliegen des Feststellungsbescheids über einen abweichenden Grundbesitzwert wird der Steuerbescheid von Amts wegen geändert; ein Einspruch ist insoweit nicht erforderlich.“ 12

Mit einem weiteren Bescheid vom 26. August 2019 änderte der Beklagte den Erbschaftssteuerbescheid erneut nach § 164 Abs. 2 AO und berücksichtigte dabei sowohl die zwischenzeitlich für Zwecke der Erbschaftsteuer festgestellten Grundbesitzwerte als auch den zwischenzeitlich mit Bescheid des Lagefinanzamts B vom 12. August 2019 auf den April 2010 für Zwecke der Schenkungsteuer festgestellten Grundbesitzwert für die Vorschenkung in Höhe von ... €. Der Bescheid enthält in den Erläuterungen folgende Hinweise: 13

„Gleichzeitig mit der Berücksichtigung der Grundbesitzwerte für die im Erbfall erworbenen Grundstücke wurde der Wert der Vorschenkung entsprechend dem vorliegenden 14

Feststellungsbescheid angesetzt. Laut Feststellungsbescheid des Finanzamt B (St-Nr.: 2...) vom 12.08.2019 beträgt der Grundstückswert ..., - €, so dass sich ein Schenkwert von ..., - € ergibt.

Die bisher als Erblasserschuld berücksichtigte Einkommensteuervorauszahlung IV/2018 wird nicht mehr berücksichtigt, da sich insgesamt für 2018 eine Erstattung zur Einkommensteuer ergeben hat (vgl. Bescheid vom 07.2019). 15

Dieser Bescheid ändert den Bescheid vom .06.2019. 16

Inländischer Grundbesitz wurde mit dem festgestellten Grundbesitzwert angesetzt. Einwendungen gegen den Grundbesitzwert und eine evtl. Aussetzung der Vollziehung können nur durch einen Einspruch gegen den Bescheid über die Feststellung des Grundbesitzwerts geltend gemacht werden.“ 17

Die Vorbehalte der Nachprüfung hob der Beklagte in dem vorgenannten Erbschaftsteuerbescheid und in einem gesonderten VdN-Aufhebungsbescheid vom 19. August 2019 für den Freistellungsbescheid auf. Beide Bescheide wurden bestandskräftig. 18

In einem geänderten Feststellungsbescheid vom 31. März 2020 minderte das Lagefinanzamt B den Grundbesitzwert für die freigebige Zuwendung des Erblassers vom April 2010 nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 AO (Zitat) „für Zwecke der Schenkungssteuer“ auf ... €. Die Änderung beruhte auf einem Einspruch der Klägerin vom 26. August 2019 gegen den ursprünglichen Feststellungsbescheid des Lagefinanzamtes vom 12. August 2019. Der Beklagte hatte von diesem Rechtsbehelf keine Kenntnis. 19

Die Änderung beruhte nach Angaben des Prozessbevollmächtigten in der mündlichen Verhandlung darauf, dass das (mittelbar) geschenkte Grundstück einer anderen Lage mit einem geringeren Richtwert zugeordnet wurde. 20

Daraufhin beantragte die Klägerin mit Schreiben vom 21. September 2020 (Eingang beim Beklagten am 22. September 2020) die Korrektur des Erbschaftsteuerbescheides vom 26. August 2019 nach Maßgabe der geänderten Feststellung des Lagefinanzamts. 21

Diesen Antrag lehnte der Beklagte mit Bescheid vom 28. September 2020 ab, weil er keine Möglichkeit sah, den Erbschaftssteuerbescheid nach den Vorschriften der Abgabenordnung zu ändern. Zur Begründung führte er unter Verweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 9. Juli 2009 II R 55/08 aus, der Grundbesitzwertbescheid für die Vorschenkung sei kein Grundlagenbescheid für die Erbschaftssteuer. Eine geänderte Steuerfestsetzung beziehungsweise ein geänderter Wert für den Vorerwerb stelle auch kein rückwirkendes Ereignis dar. Hierzu sei auf das BFH-Urteil vom 12. Juli 2017 II R 45/15 zu verweisen. 22

Gegen den Ablehnungsbescheid legte die Klägerin am 19. Oktober 2020 (Eingang beim Beklagten) form- und fristgerecht Einspruch ein, mit dem sie ihr Ziel weiterverfolgte. Sie begehrte eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO, weil der geänderte Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellungen des Grundbesitzwertes auf den . April 2010 ein Grundlagenbescheid für den Bescheid über die Erbschaftssteuer vom 26. August 2019 (Folgebescheid) sei. 23

Die Auffassung des Beklagten, eine Änderung des Erbschaftsteuerbescheides sei nicht mehr möglich, weil der Grundbesitzwertbescheid für die Vorschenkung keinen Grundlagenbescheid für die Erbschaftssteuer darstelle, sei fehlerhaft, denn der BFH habe in dem vom Beklagten 24

herangezogenen Urteil vom 9. Juli 2009 II R 55/08 ausdrücklich den Begriff der für den Vorerwerb ergangenen „Steuerbescheide“ verwendet; das bedeute „Steuerfestsetzungen“ und nicht „Feststellungsbescheide“. Der Beklagte erkenne den doppelten Charakter des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwertes auf den . April 2010. Durch diesen Feststellungsbescheid sei der Grundbesitzwert nicht nur für Zwecke der Schenkungssteuer, sondern zugleich auch für Zwecke der Erbschaftsteuer festgestellt worden, bei der dieser Grundbesitz im Rahmen der Zusammenrechnung der Erwerbe gemäß § 14 ErbStG anzusetzen sei. Der Streitfall unterscheide sich von denen durch die Gerichte entschiedenen Fälle dadurch, dass die mittelbare Grundstücksschenkung erst mit der Erbschaftssteuererklärung zwecks Zusammenrechnung der Erwerbe habe deklariert werden können und somit zum Zeitpunkt des Eingangs der Erbschaftsteuererklärung kein Schenkungsteuerbescheid und damit auch kein Feststellungsbescheid zum Zwecke der Festsetzung der Schenkungssteuer vorgelegen habe. Es hätten eigentlich zwei Feststellungen ergehen müssen, einmal für Zwecke der Erbschaftsteuer und zum anderen für Zwecke der Schenkungssteuer, da es sich um zwei selbstständige Erwerbsvorgänge gehandelt habe. Dem Beklagten sei bewusst gewesen, dass die Anforderung des Grundbesitzwertes für Zwecke der Erbschaftsteuer erfolgt sei, und auch sie habe diesen Bescheid so ausgelegt. Ein eindeutiger Beleg sei zudem, dass der Beklagte den Wert des Vorerwerbs im Erbschaftsteuerbescheid vom 26. August 2019 auf der Grundlage des mit Bescheid vom 19. August 2019 festgestellten Grundbesitzwertes ermittelt habe. Hinsichtlich der weiteren Begründung wird auf die Einspruchsbegründung der Klägerin verwiesen.

Den Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 21. Oktober 2021 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, gemäß § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO sei ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Grundlagenbescheid erlassen, aufgehoben oder geändert werde. Nach § 151 Abs. 1 BewG seien die Grundbesitzwerte gesondert festzustellen, wenn sie für die Erbschaft-/Schenkungssteuer erforderlich seien. Nach den §§ 182 Abs. 1 S. 1, 180 Abs. 1 Nr. 1 AO seien Feststellungsbescheide, und damit auch Bescheide über den Grundbesitzwert, unter anderem für Steuerbescheide – z.B. Erbschaftssteuerbescheide oder Schenkungssteuerbescheide – als Folgebescheide bindend, soweit die in den Feststellungsbescheiden getroffene Feststellung für diese Folgebescheide von Bedeutung seien.

25

Entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin sei jedoch der Feststellungsbescheid über den Grundbesitzwert einer Vorschenkung kein Grundlagenbescheid für die nachfolgende Erbschaftssteuerfestsetzung. Das Lagefinanzamt habe den Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwertes auf den . April 2010 ausweislich der Bezeichnung des Bescheides (Zitat) “für Zwecke der Schenkungssteuer“ erlassen. Daher habe der Feststellungsbescheid, der zwar alle maßgeblichen Feststellungen für die Vorschenkung und damit der Erbschaftsteuer enthalte, jedoch ausweislich seiner Bezeichnung für Zwecke der Schenkungssteuer erlassen worden sei, auch nur Bindungswirkung in Bezug auf die Schenkungssteuer und nicht zugleich in Bezug auf die Erbschaftsteuer. Die in einem solchen Bescheid getroffenen Feststellungen seien aufgrund der Einschränkung des Feststellungsbescheides auf einen bestimmten Zweck beschränkt und über diesen hinaus nicht von Bedeutung. Zur Rechtslage sei auf das BFH-Urteil vom 25. November 2008 II R 11/07 zu verweisen.

26

Bei der Auslegung des Feststellungsbescheids sei entsprechend § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) darauf abzustellen, wie ein verständiger Empfänger nach den ihm bekannten Umständen den Bescheid unter Berücksichtigung von Treu und Glauben habe

27

verstehen müssen. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH seien die Gründe eines Feststellungsbescheids zur Bestimmung seines Tenors aber nur dann heranzuziehen, wenn der Verfügungssatz selbst Raum zu Zweifeln über seinen Inhalt lasse. Zu den hierzu vom Beklagten angeführten Rechtsprechungsnachweisen wird auf die Einspruchsentscheidung vom 21. Oktober 2021 verwiesen.

Nach diesen Auslegungsmaßstäben habe der Feststellungsbescheid vom 12. August 2019 und der weitere Feststellungsbescheid vom 31. März 2020 lediglich dahingehend verstanden werden können, dass der dort genannte Grundbesitzwert sich ausschließlich auf den Stichtag . April 2010 für Zwecke der Schenkungsteuer bezogen habe. Ob und in welchem Umfang der festgestellte Grundbesitz im Rahmen des § 14 ErbStG auch der Erbschaftsteuer zugrunde gelegt werden müsse, lasse sich dem Feststellungsbescheid nicht entnehmen und sei daher von der Bindungswirkung nicht erfasst. 28

Der von der Klägerin angeführte (Zitat) „doppelte Verwertungsweg“ eines Feststellungsbescheids über den Grundbesitz existiere nicht. Eine Feststellung des Grundbesitzwertes auf den Zeitpunkt des Erbfalls wäre nicht einmal zulässig und würde ins Leere laufen, da der fragliche Grundbesitzerwerb zu diesem Zeitpunkt nicht erfolgt sei. Stelle sich bei der Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe heraus, dass die frühere Veranlagung zur Schenkungsteuer fehlerhaft sei, komme eine zutreffende Schenkungsteuerfestsetzung nicht mehr in Betracht, wenn der frühere Bescheid bestandskräftig geworden sei. Da im Streitfall hinsichtlich der Vorschenkung ein Freistellungsbescheid ergangen sei, der den Erwerb lediglich von der Schenkungssteuer freistelle, jedoch keine verbindliche Feststellung über die genaue Höhe des Erwerbs treffe, sei insoweit auch keine Änderung erfolgt. Frühere Erwerbe könnten bei der späteren Zusammenrechnung u.U. mit den damals richtigen Werten angesetzt werden (BFH-Urteil vom 17. April 1991 II R 121/88, BStBl II 1991, 522; ebenso Weinmann in Moench, Kommentar zum ErbStG, § 14 Rn. 34 und Richtlinie 124 Abs. 7 S. 2 ErbStR). Das gelte jedoch nur, soweit der Bescheid über den letzten Erwerb verfahrensrechtlich noch änderbar sei. Die Klägerin erkenne in ihren Ausführungen, dass der Erbschaftsteuerbescheid bei der von ihr seinerzeit begehrten Änderungen aufgrund der im Einspruchsverfahren beantragten Berücksichtigung der Grunderwerbsteuer aufgrund des Einspruchsverfahrens und des bestehenden Vorbehalts der Nachprüfung materiell-rechtlich noch nicht bestandskräftig gewesen sei und daher vollumfänglich – auch hinsichtlich des Werts der Vorschenkungen – habe geändert werden können. Mit der Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung im Erbschaftssteuerbescheid vom 26. August 2019 und der damit eingetretenen Bestandskraft des Bescheids sei die Erbschaftssteuer jedoch materiell-rechtlich und formal-rechtlich bestandskräftig geworden und könne daher nur nach den Vorschriften der §§ 172 bis 177 AO geändert werden. 29

Da dem Finanzamt – anders als der Klägerin – bei Erlass des letzten Erbschaftsteuerbescheids vom 26. August 2019 nicht bekannt gewesen sei, dass gegen den Feststellungsbescheid über den Grundbesitzwert ein Rechtsbehelfsverfahren geführt werde, habe es davon ausgehen können, dass sich hinsichtlich der Höhe dieses Erwerbs keine Änderung mehr ergeben werde und dass der Vorbehalt der Nachprüfung somit aufgehoben werden könne. Entgegen der Auffassung der Klägerin wäre ein Einspruch gegen den zuletzt ergangenen Erbschaftssteuerbescheid zwecks Berücksichtigung einer etwaigen Änderung des Werts der Vorschenkungen zulässig und im Nachhinein auch begründet gewesen. Die Klägerin habe es jedoch versäumt, einen solchen Rechtsbehelf einzulegen und damit das Verfahren hinsichtlich des Wertansatzes der Vorschenkung offen zu halten. 30

Hiergegen hat die Klägerin am 24. November 2021 form- und fristgerecht Klage erhoben, mit der sie ihr Begehren weiterverfolgt. Zur Begründung ihrer Klage trägt sie vor, nachdem der Feststellungsbescheid über den Grundstückswert vom Lagefinanzamt auf ... € gemindert worden sei, sei sie davon ausgegangen, dass der Beklagte den Erbschaftsteuerbescheid vom 26. August 2019 von Amts wegen ändern und die Erbschaftsteuer unter Berücksichtigung des geminderten Grundstückswerts für die Vorschenkung ermitteln werde.

Da sie die mittelbare Grundstücksschenkung zum einen in ihrer Erbschaftsteuererklärung vom 6. März 2019 als Vorschenkung im Sinne des § 14 ErbStG und in der Schenkungssteuererklärung gleichen Datums als Schenkung deklariert habe, hätte es einer Feststellung des Grundbesitzwertes sowohl zum Zwecke der Schenkungssteuer als auch zum Zwecke der Erbschaftsteuer bedurft. Der Beklagte habe somit gewusst, dass der dem Erbschaftsteuerbescheid vom 24. Mai 2019 zugrunde gelegte Schätzwert nur vorläufig gewesen sei und dass der gesondert festzustellende Wert und einem geänderten Erbschaftsteuerbescheid hätte zugrunde gelegt werden müssen. 32

Das Lagefinanzamt habe von sich aus keine Kenntnis von dem der Anforderung eines Feststellungsbescheids zugrundeliegenden Sachverhalt haben können. Das Lagefinanzamt sei auf die Mitteilung des richtigen Verwendungszwecks durch das Erbschaftsteuerfinanzamt angewiesen und erlasse den Feststellungsbescheid mit dem Verwendungszweck, der ihm vom Erbschaftsteuerfinanzamt mitgeteilt werde. Der Beklagte habe genau gewusst, dass der Zweck der Erbschaftsteuerfestsetzung vorliegend sogar der Entscheidende gewesen sei. Denn von tatsächlicher Relevanz sei der festzustellende Grundbesitzwert nur zur Bestimmung des Vorerwerbswerts im Rahmen der Festsetzung der Erbschaftsteuer. Der Beklagte habe - seine Behauptung als zutreffend unterstellt - den Erlass des Feststellungsbescheids mit unvollständigem Verwendungszweck erst herausgefordert und das Lagefinanzamt auf diese Weise fehlgeleitet. 33

Die Antwort auf die Frage, ob bereits der Beklagte die gesonderte Feststellung fehlerhaft nur zum Zwecke der Schenkungssteuer angefordert oder ob das Lagefinanzamt den Verwendungszweck unvollständig angegeben habe, könne jedoch dahinstehen. Denn der Beklagte habe den auf seine Anforderung hin erlassenen Feststellungsbescheid des Finanzamts B vom 12. August 2019 offensichtlich selbst entsprechend den oben angeführten Auslegungsregeln dahingehend ausgelegt, dass die Feststellung ? entgegen der Bezeichnung des Bescheids in seiner Überschrift – auch zum Zwecke der Erbschaftsteuer erfolgt sei. 34

Entsprechend dem Ergebnis seiner Auslegung habe der Beklagte schließlich mit Bescheid vom 26. August 2019 die Festsetzung der Erbschaftsteuer unter Berücksichtigung nicht nur der inzwischen vorliegenden Feststellungsbescheide zu abweichenden Grundbesitzwerten für die im Erbfall erworbenen Grundstücke, sondern auch unter Berücksichtigung des Feststellungsbescheids des Finanzamts B vom 12. August 2019 durchgeführt. Der Beklagte habe bestätigt, dass er dem Erbschaftsteuerbescheid vom 26. August 2019 - soweit der Wert des Vorerwerbs betroffen sei - den Feststellungsbescheid vom 12. August 2019 zugrunde gelegt und Letzteren damit als Grundlagenbescheid für Ersteren verstanden und behandelt habe. 35

Selbstverständlich könne ein Feststellungsbescheid sowohl zum Zwecke der Festsetzung von Schenkungssteuer als auch zugleich zum Zwecke der Festsetzung von Erbschaftsteuer ergehen und somit also einen doppelten Verwendungszweck haben. 36

Auch sie, als die eigentliche Adressatin des Feststellungsbescheids des Finanzamts B vom 12. August 2019, habe diesen entsprechend den vorerwähnten Auslegungsgrundsätzen ganz selbstverständlich als zum Zwecke der Schenkung- als auch der Erbschaftsteuer ergangen ausgelegt.	
Ein gegen den Erbschaftsteuerbescheid erhobener Einspruch wäre vor der Änderung des Feststellungsbescheides des Lagefinanzamts entgegen der Auffassung des Beklagten aufgrund des unverändert fortbestehenden Grundlagenbescheids in Form des Feststellungsbescheids vom 12. August 2019 gemäß § 351 Abs. 2 AO unbegründet gewesen. Vor Änderung des Feststellungsbescheids sei der Erbschaftsteuerbescheid vom 12. August 2019 rechtmäßig und deshalb nicht mit Aussicht auf Erfolg angreifbar gewesen.	38
Entsprechend heiße es in der Rechtsbehelfsbelehrung des Feststellungsbescheids des Finanzamts B vom 12. August 2019:	39
„Dieser Feststellungsbescheid wird anderen Bescheiden (Folgebescheiden) zugrunde gelegt. Einwendungen gegen die Feststellung können nur durch Einspruch gegen diesen Bescheid innerhalb der Einspruchsfrist geltend gemacht werden, nicht jedoch gegen den Folgebescheid“	40
Der Beklagte habe den Wert der Vorschenkung auch nicht anders als durch den vorgenannten Feststellungsbescheid des Finanzamts B vom 12. August 2019 festgestellt, ansetzen dürfen, da dieser für den Beklagten bindend gewesen sei. Damit seien die Feststellungsbescheide des Finanzamts B vom 12. August 2019 und 31. März 2020 Grundlagenbescheide i. S. d. § 171 Abs. 10 AO.	41
Zur weiteren Begründung wiederholt die Klägerin ihre im Einspruchsverfahren gemachten Angaben und Rechtsauffassungen zu § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO.	42
Im Termin zur mündlichen Verhandlung hat der Prozessbevollmächtigte ergänzend vorgetragen, die Erläuterungen in den Erbschaftssteuerbescheiden, dass der geschätzte Wert des vorgeschenkten Grundbesitzes nach Erlass des Feststellungsbescheides von Amts wegen geändert werde und dass ein festgestellter Wert nur durch einen Rechtsbehelf gegen den Feststellungsbescheid angefochten werden könne, zeige, dass nicht nur die Klägerin, sondern auch der Beklagte von der Grundlageneigenschaft eines Feststellungsbescheids für Zwecke der Erbschaftsteuer ausgegangen sei.	43
Zudem vertrat der Prozessbevollmächtigte in der mündlichen Verhandlung die Auffassung, dass auch eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO erfolgen könne. Zwar sei der Wert eines Wirtschaftsguts keine Tatsache im Sinne dieser Vorschrift. Nachträglich bekannt gewordene Tatsache sei jedoch, dass das Grundstück in B einer anderen Lage zugeordnet worden sei, die zu einem geringeren Wert geführt habe.	44
Die Klägerin beantragt,	45
den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 28. September 2020 und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 21. Oktober 2021 zu verpflichten, den Erbschaftsteuerbescheid vom 26. August 2019 dahingehend zu ändern, dass die Erbschaftsteuer unter Berücksichtigung des mit Feststellungsbescheid des Finanzamts B vom 31. März 2020 in Höhe von ... € neu festgestellten Grundbesitzwertes des Vorerwerbs auf den . April 2010 entsprechend herabgesetzt wird,	46

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt, 48

die Klage abzuweisen. 49

Er nimmt zur Begründung Bezug auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und führt ergänzend und vertiefend aus, die Klägerin verkenne, dass der Wert der Vorschenkung im Bescheid vom 26. August 2019 aufgrund des zwischenzeitlich festgestellten Grundbesitzwertes habe geändert werden können, weil der Bescheid vom 24. Mai 2019 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 AO ergangen und die Steuerfestsetzung daher materiell-rechtlich noch nicht bestandskräftig gewesen sei. Nach Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung und der damit eingetretener Bestandskraft sei eine Änderung insoweit jedoch nicht mehr möglich gewesen. Insbesondere hätten die Voraussetzungen für eine Änderung gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht vorgelegen. 50

Die Klägerin habe es versäumt, sich gegen den Bescheid vom 26. August 2019 zu wehren und dem Beklagten als für die Festsetzung der Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt mitzuteilen, dass sich der Wert der Vorschenkung aufgrund des anhängigen Rechtsbehelfsverfahren gegen den Grundbesitzwert ggf. noch ändern werde. Ein Einspruch wäre entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin daher zulässig und begründet gewesen. 51

Entscheidungsgründe 52

Die Klage ist unbegründet. 53

Das Gericht kann den Beklagten nicht nach § 101 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verpflichten, den von der Klägerin beantragten Erbschaftsteueränderungsbescheid zu erlassen. 54

Nach dieser Vorschrift spricht das Gericht im Falle der Spruchreife die Verpflichtung der Finanzbehörde aus, den vom Kläger begehrten Verwaltungsakt zu erlassen, soweit die Ablehnung oder Unterlassung des Verwaltungsakts rechtswidrig und der Kläger dadurch in seinen Rechten verletzt ist. Bei fehlender Spruchreife spricht es die Verpflichtung aus, den Kläger unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts zu bescheiden. 55

Die Voraussetzungen dieser Ermächtigungsvorschrift liegen nicht vor, weil der Ablehnungsbescheid vom 28. September 2020 und die hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 21. Oktober 2021 rechtmäßig sind und die Klägerin daher nicht in ihren Rechten verletzen. 56

Es besteht keine Korrektur- oder Änderungsvorschrift, auf die sich die Klägerin in Bezug auf die beantragte Änderung des Erbschaftsteuerbescheides vom 26. August 2019 berufen kann. 57

Entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin liegen insbesondere die Voraussetzungen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nicht vor. 58

Nach dieser Vorschrift 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. 59

Das Finanzamt ist unter diesen Voraussetzungen verpflichtet, den Folgebescheid von Amts wegen zu korrigieren (BFH v. 5.5.1981 - VIII R 103/78, BStBl. II 1982, 99; BFH v. 10. Juni 60

1987 - I R 149/83, BStBl. II 1988, 25; BFH-Urteil v. 13.Dezember 2000 - X R 42/96, BStBl. II 2001, 471); ein Ermessen besteht nicht (BFH-Urteil v. 24.September 2009 - III R 19/06V, BFH/NV 2010, 164). § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist auch dann anzuwenden, wenn die Bindungswirkung eines Grundlagenbescheids sich nicht auf sämtliche Tatbestandsmerkmale einer steuerrechtlichen Vorschrift erstreckt (BFH-Urteil v. 19.Februar 2019 - X R 17/18, BFH/NV 2019, 802). Die Pflicht zur Anpassung besteht jedoch nur, soweit die Bindungswirkung des Grundlagenbescheids effektive Folgen auslöst; anderenfalls ist die Anpassung nicht erforderlich (BFH-Urteil v. 4.Oktober 1995 - VII R 38/95, BStBl. II 1996, 488; FG Düsseldorf v. 15.Juli 2004 - 11 K 4566/01 E; Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 175 Änderung von Steuerbescheiden auf Grund von Grundlagenbescheiden und bei rückwirkenden Ereignissen, Rn. 8).

Der Beklagte ist in der ablehnenden Entscheidung zutreffend davon ausgegangen, dass es sich bei dem geänderten Feststellungsbescheid vom 31. März 2020 über den Wert des am . April 2010 mittelbar zugewendeten Grundbesitzes nicht um einen Grundlagenbescheid für die Erbschaftsteuer handelt. 61

Grundlagenbescheide stellen mit verbindlicher Wirkung für den Folgebescheid Besteuerungsgrundlagen i.w.S. fest. Grundlagenbescheide sind nach § 171 Abs. 10 AO, auf den § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO verweist, Feststellungsbescheide (§§ 179-183 AO), Steuermessbescheide (§ 184 AO) und andere Verwaltungsakte, die Entscheidungen treffen, die für die Festsetzung einer Steuer verbindlich sind (Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 175 Änderung von Steuerbescheiden auf Grund von Grundlagenbescheiden und bei rückwirkenden Ereignissen, Rn. 1). 62

Auch ein Grundlagenbescheid wird wie jeder Verwaltungsakt mit dem Inhalt wirksam, mit dem er bekannt gegeben wird. Hierbei ist der Regelungsinhalt im Wege der Auslegung zu ermitteln und § 133 BGB als eine auch für öffentlich-rechtliche Willensbekundungen geltende Auslegungsregel zu berücksichtigen. Dabei kommt es nicht darauf an, was die Finanzbehörde mit ihrer Erklärung gewollt hat. Entscheidend ist vielmehr, wie der Adressat nach den ihm bekannten Umständen den materiellen Gehalt der Erklärung unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte. Dabei gehen Unklarheiten zu Lasten der Behörde; im Zweifel ist das den Steuerpflichtigen weniger belastende Auslegungsergebnis vorzuziehen (BFH-Urteil vom 25. November 2008 – II R 11/07, BStBl II 2009, 287). 63

Mit dem hier in Frage stehenden Bescheid vom 31. März 2020 hat das Finanzamt B den Grundstückswert für die mittelbare Grundstücksschenkung explizit erlassen als: 64

„Bescheid 65

über die 66

gesonderte und einheitliche 67

Feststellung des Grundbesitzwerts 68

auf den .04.2010 69

für Zwecke der Schenkungsteuer“. 70

Ein Hinweis auf den Erbfall und auf die Erbschaftsteuerfestsetzung enthält der Bescheid nicht. Der Bescheid ist bestandskräftig. Obwohl er nach Ablauf der für die Feststellung des 71

Grundstückswerts geltenden Feststellungsfrist ergangen ist, ist er rechtmässig, insbesondere enthält er den nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO erforderlichen Hinweis auf die Verlängerung der Feststellungsfrist.

In seiner Entscheidung vom 25. November 2008 (II R 11/07, BStBl II 2009, 287) hat der BFH 72 in einem vergleichbaren Sachverhalt, bei dem das Lagefinanzamt einen Feststellungsbescheid über den Grundbesitzwert „für Zwecke der Erbschaftsteuer“ erlassen hatte, obwohl dieser für einen schenkungsteuerlichen Vorgang und nicht für die Erbschaftsteuer relevant war und dabei in dem Bescheid sogar die Steuernummer des Festsetzungsfinanzamts für Zwecke der Schenkungsteuer angegeben hatte, entschieden, dass das nicht ausreichend sei, den Feststellungsbescheid dahingehend auszulegen, dass er auch für Zwecke der Schenkungsteuer Bindungswirkung haben soll. Hierzu führt der BFH aus, dem Bescheid lasse sich nicht mit der erforderlichen Deutlichkeit entnehmen, dass dem festgestellten Grundstückswert entgegen dem in dem Bescheid angegebenen Verwendungszweck Bindungswirkung nicht nur für Zwecke der Erbschaftsteuer, sondern auch für die Schenkungsteuer zukommen soll (BFH-Urteil vom 25. November 2008 – II R 11/07 –, BStBl II 2009, 287).

Im Beschluss vom 19. März 2018 (VI B 97/17, BFH/NV 2018, 733) hat der BFH entschieden, 73 dass Feststellungsbescheide eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten können, die auch eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die in dem nämlichen Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können (siehe auch BFH-Urteile vom 9. November 2017 IV R 37/14, BFHE 259, 545, und vom 16. März 2017 IV R 31/14, BFHE 257, 292, m.w.N.). Von daher ist der Gedanke der Klägerin, der hier in Frage stehende Feststellungsbescheid des Lagefinanzamtes B enthalte zwei Feststellungen, rechtlich nicht fernliegend.

Die Bindungswirkung der Regelungen eines Feststellungsbescheids wird aber auch bei 74 solchen Bescheiden durch den Feststellungsbereich und den Verfügungssatz begrenzt. Dabei sind nach ständiger Rechtsprechung selbst die Gründe eines Feststellungsbescheids zur Bestimmung seines Tenors nur dann heranzuziehen, wenn der Verfügungssatz selbst Raum zu Zweifeln über seinen Inhalt lässt (z.B. BFH-Urteile vom 28. November 1985 - IV R 178/83 -, BStBl II 1986, 293, 294; vom 18. November 1997 VIII R 65/95, BFH/NV 1998, 573; vom 29. Mai 2001 - VIII R 10/00 -, BStBl II 2001, 747, 751; BFH-Beschluss vom 19. März 2018 – VI B 97/17 –, Rn. 6 - 7, juris). Solche Zweifel bestehen im Streitfall nicht. Der Bescheid des Lagefinanzamts B über den Grundbesitzwert enthält den ausdrücklichen Tenor: „Feststellung des Grundbesitzwerts auf den .04.2010 für Zwecke der Schenkungsteuer“, ohne jeglichen Hinweis auf die Erbschaftsteuerfestsetzung. Dem Bescheid vom 31. März 2020 lässt sich auch außerhalb des Verfügungssatzes an keiner Stelle entnehmen, dass dem für die mittelbare Grundstücksschenkung auf den . April 2010 festgestellten Grundstückswert entgegen dem in dem Bescheid angegebenen Verwendungszweck Bindungswirkung auch für den Erbfall als Letzterwerb zukommen sollte.

Eine Auslegung, dass der Bescheid entgegen des eindeutigen und nicht misszuverstehenden 75 Inhalts für einen anderen Erwerb als die Schenkung auf den .04.2010 gelten sollte, ist nach dem objektivierten Empfängerhorizont daher nicht gerechtfertigt. Daran ändern auch die Erläuterungen in den Erbschaftsteuerbescheiden, dass der geschätzte Wert des vorgeschenkten Grundbesitzes nach Erlass des Feststellungsbescheides von Amts wegen geändert wird und dass ein festgestellter Wert nur durch einen Rechtsbehelf gegen den Feststellungsbescheid angefochten werden kann, nichts. Denn wenn bei einem eindeutigen

und unmissverständlichen Entscheidungsinhalt die Gründe des Verwaltungsaktes selbst zur Auslegung nicht herangezogen werden können, gilt das auch und erst Recht für Erläuterungen, die in anderen Bescheiden gegeben werden.

Durch die in den Erbschaftsteuerbescheiden gemachten Erläuterungen hat der Beklagte bei der Ablehnung der Änderung des bestandskräftigen Erbschaftsteuerbescheids auch nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen oder sich treuwidrig zu seinem früheren Verhalten in Widerspruch gesetzt. Der Grundsatz von Treu und Glauben gebietet u.a. für Steuergläubiger und Steuerpflichtigen gleichermaßen auf die Belange des anderen Teils Rücksicht zu nehmen und sich zu seinem eigenen früheren Verhalten nicht in rechtsmissbräuchlicher Weise in Widerspruch zu setzen (vgl. BFH-Urteil vom 17. Juni 1992 X R 47/88, BStBl II 1993, 174 m.w.N.). Es ist anerkanntes Recht, dass das Finanzamt auch außerhalb einer verbindlichen Zusage (§§ 204 ff. AO) oder einer verbindlichen Auskunft nach Treu und Glauben an eine Zusicherung, eine zweifelhafte Rechtsfrage in einem bestimmten Sinne zu beurteilen, gebunden und hieraus verpflichtet ist, bei einer späteren Veranlagung der Zusicherung gemäß zu handeln (vgl. BFH-Urteile vom 18. November 1958 - I 176/57 U -, BStBl III 1959, 52; vom 15. Dezember 1966 - V 181/63 -, BStBl III 1967, 212; vom 13. Januar 1970 - I R 122/67 -, BStBl II 1970 352). Ein in diesem Sinne rechtsmissbräuchliches Verhalten ist dem Beklagten im Streitfall nicht vorzuwerfen. 76

Eine ausdrückliche Zusicherung hat der Beklagte nicht erteilt. Er hat auch durch sein sonstiges Verhalten keinen Vertrauenstatbestand geschaffen, der rechtlich einer Zusicherung in oben genanntem Sinne gleichzusetzen wäre. Die Erläuterungen in dem ersten Erbschaftsteuerbescheid besagen, dass der geschätzte Wert für den Grundstückserwerb geändert wird, wenn ein Feststellungsbescheid ergeht. Das ist zutreffend und wurde vom Finanzamt auch in dieser Form durchgeführt. Denn der Bescheid war noch offen und damit verfahrensrechtlich änderbar. Gleiches gilt für die Erläuterung, dass die in einem Feststellungsbescheid getroffenen Regelungen nur durch Anfechtung dieses Bescheides geändert werden können. Auch diese Aussage ist rechtlich zutreffend, hat entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin jedoch nicht den Aussagegehalt, dass eine Korrektur des Feststellungsbescheids selbst dann zu einer Änderung eines späteren Bescheides führt, der nicht als Folgebescheid angesehen werden kann oder dergestalt, dass der Bescheid, in dem sich die Feststellung steuerlich auswirkt, aus diesem Grund als Folgebescheid anzusehen ist. Insoweit hat der Beklagte keinen schutzwürdigen Vertrauenstatbestand geschaffen. Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang auch, dass die Finanzbehörden nach dem Grundsatz von Treu und Glauben nur ausnahmsweise gehindert sein können, einen nach dem Gesetz entstandenen Steueranspruch geltend zu machen oder Besteuerungsgrundlagen in der dem Gesetz entsprechenden Höhe festzustellen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 18. April 1991 V R 67/86, BFH/NV 1992, 217, m.w.N.). 77

Soweit die Klägerin vorträgt, der Beklagte habe genau gewusst, dass der Zweck der Erbschaftsteuerfestsetzung für die Ermittlung des Grundbesitzwertes vorliegend (sogar) der Entscheidende gewesen sei, weil der festzustellende Grundbesitzwert nur zur Bestimmung des Vorerwerbswerts im Rahmen der Festsetzung der Erbschaftsteuer von Relevanz gewesen sei, schließt sich der Senat dem nicht an. Das mag aus einer rückblickenden – ex post – Betrachtung zutreffend sein. Im Zeitpunkt der Anforderung des Bescheids über die Grundbesitzwertfeststellung bei dem Lagefinanzamt B konnte der Beklagte aus damaliger – ex ante – Betrachtung hingegen nicht wissen, ob der Feststellungsbescheid nur im Rahmen der Erbschaftsteuerfestsetzung Bedeutung haben wird. Zum damaligen Zeitpunkt wäre es auch möglich gewesen, dass das Finanzamt B einen Wert feststellt, der über dem persönlichen Freibetrag liegt und damit zu einer Schenkungsteuerfestsetzung geführt hätte. 78

Es ist daher nicht zutreffend, dass der Anstoß zum Erlass eines Feststellungsbescheides allein für Zwecke der Erbschaftsteuer erfolgt ist. Die steuerliche Relevanz des Feststellungsbescheids hat sich erst nach seinem Ergehen herausgestellt.

Von Bedeutung ist bei einer Gesamtbetrachtung auch, dass der BFH bereits entschieden hat, 79
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). Bei der Zusammenrechnung mehrerer innerhalb von 10 Jahren von derselben Person anfallender Vermögensvorteile mit dem letzten Erwerb sind die früheren Erwerbe vielmehr mit den ihnen (damals) zukommenden richtigen Werten anzusetzen und nicht mit den (falschen) Werten, die den vorangegangenen Steuerfestsetzungen für diese Erwerbe zugrunde gelegt worden waren (BFH-Urteil vom 17. April 1991 – II R 121/88, BStBl II 1991, 522; (BFH-Urteil vom 09. Juli 2009 – II R 55/08, BStBl II 2009, 969). Für einen Feststellungsbescheid über den Grundbesitzwert für eine Vorschenkung, der nur die Vorstufe des Schenkungsteuerbescheids (Folgebescheid) darstellt, gilt nichts anderes. Es wäre rechtlich nicht erklärbar, einen solchen Bescheid als Grundlagenbescheid anzusehen, dies aber für den Folgebescheid, der dem Bescheid über den Letzterwerb näher ist, hingegen zu verneinen.

Hinzu kommt, dass das Lagefinanzamt B für Zwecke der Erbschaftsteuer keinen 80
Feststellungsbescheid hätte erlassen dürfen. Der einzige Erwerb, über den dieses Finanzamt eine Wertfeststellung treffen durfte, war die Schenkung aus dem Jahr 2010. Die rechtliche Beurteilung, wie sich diese Feststellung auf die Festsetzung anderer Steuern im Rahmen von Zusammenrechnungen mehrerer Erwerbe auswirkt, obliegt allein dem Festsetzungsfinanzamt. Dabei hat dieses Finanzamt auch etwaige abgabenordnungsrechtlicher Änderungsschranken zu beachten, an denen der Ansatz des korrekten Steuerwerts der Vorschenkung im Streitfall scheitert.

Eine Änderung des Erbschaftsteuerbescheids kann auch nicht auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 81
AO gestützt werden. Auch hierzu hat der BFH entschieden, dass der Erlass oder die Änderung eines Schenkungsteuerbescheids für einen früheren Erwerb im Hinblick auf die Besteuerung eines späteren Erwerbs kein Ereignis mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit darstellt. Denn die Steuerfestsetzung für den nachfolgenden Erwerb ist ein von der Steuerfestsetzung für den Vorerwerb unabhängiger, selbständiger Besteuerungsvorgang (vgl. BFH-Urteil vom 9. Juli 2009 II R 55/08, BStBl II 2009, 969). Auch hier gilt für den Feststellungsbescheid über den Grundbesitzwert – als Bescheid auf der vorangegangenen Stufe – nichts anderes.

Eine Änderungsverpflichtung kann auch nicht auf § 173 Abs. 1 Nummer 2 AO gestützt 82
werden. Hiernach sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden.

Bei dem geänderten Feststellungsbescheid über den Grundbesitz handelt es sich weder um 83
eine Tatsache, noch um ein Beweismittel im Sinne dieser Vorschrift.

Tatsache ist jeder Lebensvorgang, der insgesamt oder teilweise den gesetzlichen 84
Steuertatbestand oder ein einzelnes Merkmal dieses Tatbestands erfüllt; also Zustände und Vorgänge der Seinswelt, die Eigenschaften der Gegenstände dieser Seinswelt und die gegenseitigen Beziehungen zwischen diesen Gegenständen (st. Rspr. BFH-Urteil v. 6.

September 1962 - V 166/59 U, BStBl. III 1962, 494; BFH-Urteil v. 14. Januar 1998 - II R 9/97, BStBl. II 1998, 371; BFH--Urteil v. 12. März 2019 - IX R 29/17, BFH/NV 2019, 1057), z.B. Einnahmen, Ausgaben, Forderungen, Verbindlichkeiten (BFH-Urteil v. 21. Februar 2017 - VIII R 46/13, BStBl. II 2017, 745; FG Düsseldorf, Urteil v. 12. Juli 1997 - 18 K 5844/92 E, juris; FG Saarland, Urteil v. 29. Februar 2012 – 1 K 1342/09, juris), fehlende Aufzeichnungen über Einnahmen (BFH-Urteil v. 21. Februar 2017 - VIII R 46/13, BStBl. II 2017, 745), Höhe von Schuldzinsen (BFH-Urteil v. 9. April 2014 - X R 1/11, BFH/NV 2014, 1499), Mitgliedschaft in der Kirche (FG Hamburg, Urteil v. 31. Oktober 1997 - II 116/97, juris), Mietverhältnisse (FG München, Urteil v. 20. November 2017 - 7 K 2023/16, juris); gesellschaftsrechtliche Verhältnisse (FG Düsseldorf, Urteil v. 8. Dezember 2010 - 7 K 3228/09 GE, juris), Typ und Bauweise eines Kfz. (FG Düsseldorf, Urteil v. 9. Januar 1997 - 8 K 4537/96, juris; Nutzung eines Gebäudes (BFH-Urteil v. 30. Juni 2010 - II R 14/09, BFH/NV 2010, 2002). Dabei kann es sich um einzelne Tatsachen, aber auch um eine Summe von Tatsachen handeln, die ihrerseits den Sachverhalt ausmachen, der unter das Gesetz subsumiert wird (BFH-Urteil v. 13. Januar 2005 - II R 48/02, BStBl. II 2005, 451: aus einzelnen Tatsachen ermittelte Einkommensteuer als Tatsache für die Vermögenssteuer.).

Der Wert eines Gegenstands ist – auch nach Auffassung der Klägerin – keine Tatsache. Er ist nur das Ergebnis von Schlussfolgerungen aus den wertbegründenden Eigenschaften. Wertbegründende Eigenschaften sind indes Tatsachen (u.a. BFH-Urteil v. 17. Mai 2017 - II R 60/15, BFH/NV 2017, 1299; FG Düsseldorf, Urteil v. 8. August 2013 - 11 K 3681/12 E, juris); z.B. die Beschaffenheit eines Gegenstands (BFH-Urteil v. 28.1.1970 - I R 123/67, BStBl. II 1970, 296), Belastung eines Grundstücks mit Altlasten (BFH-Urteil v. 1. April 1998 - X R 150/95, BStBl. II 1998, 569), Bebauung eines Grundstücks (BFH-Urteil v. 11.3.1987 - II R 206/83, BStBl. II 1987, 417), ein nach Bewertungsstichtag im normalen Geschäftsverkehr zustande gekommener Kaufpreis (FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 24.3.2010 - 3 K 3258/06 B, juris), aber auch das Umstellungsverhältnis einer Schuld (vgl. Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel, Rn. 9).

Auf solchen nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen beruht der geänderte Feststellungsbescheid über den Grundbesitzwert im Streitfall nicht. Grund für die Minderung des Wertes war die Zugrundelegung eines geminderten Vergleichsfaktors des Gutachterausschusses. Das ist keine wertbegründende Eigenschaft des Grundstücks selbst. Der Vergleichsfaktor haftet dem Grundbesitz nicht an, es handelt sich nicht um eine Beschaffenheit des Grundstücks; er ist nur das Ergebnis von Schlussfolgerungen.

Bei dem geänderten Feststellungsbescheid über den Grundbesitzwert handelt es sich auch nicht um ein nachträglich bekanntgewordenes Beweismittel.

Beweismittel ist jedes Erkenntnismittel, das geeignet ist, das Vorliegen oder Nichtvorliegen von Tatsachen zu beweisen (BFH-Urteil v. 20. Dezember 1988 - VIII R 121/83, BStBl. II 1989, 585); z.B. Urkunden, Aussagen, eidesstattliche Versicherungen, amtliche Bescheinigungen (BFH-Urteil v. 30. September 1981 - II R 105/81, BStBl. II 1982, 80; s. Rz. 13), amtsärztliche Bescheinigungen (FG Düsseldorf, Urteil v. 20.2.1974 - II 2/71 E, EFG 1974, 475).

Nachträglich bekannt gewordene Tatsachen und Beweismittel sind solche, die zu dem für eine Aufhebung oder Änderung nach § 173 Abs. 1 Nummer 2 AO maßgebenden Zeitpunkt bereits vorhanden, aber noch unbekannt waren (u.a. BFH-Urteil v. 16. September 1987 - II R 178/85, BStBl. II 1988, 174; BFH-Urteil v. 26. Oktober 1988 - II R 55/86, BStBl. II 1989, 75). Das gilt auch für sog. Hilfstatsachen, die den sicheren Schluss auf die Haupttatsache zulassen (BFH-Urteil v. 6. Dezember 1994 - IX R 11/91, BStBl. II 1995, 192). Nachträglich

entstandene Beweismittel fallen weder unter § 173 AO noch § 175 Absatz 1 Satz Nr. 2 AO (vgl. BFH v. 17.5.2017 - II R 60/15, BFH/NV 2017, 1299 zum Nachweis des niedrigeren Werts nach Bestandskraft des Wertfeststellungsbescheids; vgl. Loose in Tipke/ Kruse, AO/FGO, § 173 Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel).

Selbst wenn man in dem geänderten Bescheid über den Grundbesitzwert ein Beweismittel sehen würde, würde es sich hierbei um ein nachträglich entstandenes und nicht nachträglich bekannt gewordenes Beweismittel handeln. 90

Die Klage ist auch nicht unter dem Gesichtspunkt des § 14 Abs. 2 Satz 2 ErbStG begründet. Danach gelten für einen späteren Erwerb auch der erstmalige Erlass, die Änderung und die Aufhebung eines Steuerbescheids für einen früheren, in die Zusammenrechnung einzubeziehenden Erwerb als rückwirkendes Ereignis. Dasselbe gilt auch, soweit eine Änderung der Steuerfestsetzung für den früheren Erwerb lediglich zu einer geänderten anrechenbaren Steuer führt. Die Vorschrift gilt nach § 37 Abs. 18 ErbStG erst für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 28. Dezember 2020 entsteht. 91

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, als unterlegene Beteiligte hat die Klägerin die Kosten des Verfahrens zu tragen. 92

Der Senat hat die Revision zur Fortbildung des Rechts zugelassen. Unter dem Az. II R 35/21 ist beim BFH bereits ein Revisionsverfahren zu der Rechtsfrage, ob sich die Bindungswirkung gesondert festgestellter Grundbesitzwerte für Zwecke der Schenkungssteuer im Falle von Nachschenkungen auch auf die Berücksichtigung der Werte im Rahmen von § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG erstreckt, anhängig. 93

Hinzu kommt, dass sich im vorliegenden Fall die Frage stellt, welche Relevanz ein Feststellungsbescheid, der wegen der Unterschreitung des persönlichen Freibetrags nicht zu einer Steuerfestsetzung führt, für einen zu einer Steuerfestsetzung führenden Nach- oder Letzterwerb hat. 94