

Urteil vom 30. September 2015, II R 31/13

Gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwertes gegenüber mehreren Miterben - Nichtigkeit des Feststellungsbescheids bei unzureichender Benennung der Inhaltsadressaten

BFH II. Senat

AO § 119 Abs 1, AO § 125 Abs 1, BewG § 151 Abs 2 Nr 2 S 1 Halbs 2, BewG § 154 Abs 1, AO § 181 Abs 1 S 1, AO § 157 Abs 1 S 2, BewG § 154 Abs 3

vorgehend FG Münster, 28. Mai 2013, Az: 3 K 4298/11 F

Leitsätze

1. Feststellungsbescheide müssen ebenso wie Steuerbescheide hinreichend deutlich erkennen lassen, für wen sie inhaltlich bestimmt sind .
2. Die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwertes erfolgt gegenüber der Erbengemeinschaft in Vertretung für die Miterben. Inhaltsadressaten der Feststellung sind die Miterben, für deren Besteuerung der Grundbesitzwert von Bedeutung ist .
3. Dem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwertes bei mehreren Miterben muss klar und eindeutig entnommen werden können, gegen welche Beteiligten der Erbengemeinschaft sich die Feststellungen richten .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 29. Mai 2013 3 K 4298/11 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Kläger und Revisionsbeklagte sind die Ehefrau (Klägerin zu 2.) und die Söhne (Kläger zu 3. und 4.) des im Jahr 2009 verstorbenen Erblassers sowie die aus den Erben bestehende Erbengemeinschaft (Klägerin zu 1.). Zum Nachlass gehörten mehrere Grundstücke. Die am 13. Mai 2011 beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) eingereichte Erklärung zur Feststellung des Bedarfswertes für eines dieser Grundstücke unterzeichnete nur die Klägerin zu 2. als Erwerberin.
- 2** Mit Bescheid vom 26. Mai 2011 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwertes für Zwecke der Erbschaftsteuer bewertete das FA das Grundstück als Ein- oder Zweifamilienhaus im Sachwertverfahren, stellte den Grundbesitzwert gesondert und einheitlich auf 285.418 € fest und rechnete ihn der Klägerin zu 1. zu. Den Bescheid gab das FA der Klägerin zu 2. als Empfangsbevollmächtigte für die "O.-Erbengemeinschaft" bekannt. Der Bescheid enthält den Zusatz:
"Der Bescheid ergeht mit Wirkung für und gegen die Erbengemeinschaft und alle Miterben."
- 3** Den Einspruch der Kläger wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 2. November 2011 als unbegründet zurück. Als Einspruchsführer bezeichnete das FA die "Erbengemeinschaft nach H.O., bestehend aus W.O., S.O. und R.O., ...".
- 4** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Der Bescheid sei nichtig, da der Inhaltsadressat nicht hinreichend bestimmt sei. Die Bezeichnung "O-Erbengemeinschaft" reiche dafür nicht aus. Es fehle an der namentlichen

Benennung der Erben. Ob der Bescheid ordnungsgemäß bekannt gegeben worden sei, könne offenbleiben. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1634 veröffentlicht.

- 5 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Das FG gehe zu Unrecht davon aus, dass die Bewertung des Grundbesitzes gegenüber einer Erbengemeinschaft im Wege der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 179 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) zu erfolgen habe. Tatsächlich erfolge die Feststellung des Grundbesitzwertes in Form einer einheitlichen Feststellung nach § 179 Abs. 2 Satz 1 AO. Der Gesetzgeber habe in § 151 Abs. 2 Nr. 2 des Bewertungsgesetzes in der im Streitjahr gültigen Fassung (BewG) ausdrücklich klargestellt, dass die Feststellung in solchen Fällen gegenüber der Erbengemeinschaft in Vertretung der Miterben zu erfolgen habe. Die Bezeichnung der Erbengemeinschaft im Feststellungsbescheid sei ausreichend, da der Inhaltsadressat bei verständiger Würdigung zweifelsfrei habe bestimmt werden können.
- 6 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass der Feststellungsbescheid vom 26. Mai 2011 den Inhaltsadressaten nicht hinreichend genau bezeichnet und daher nichtig ist.
- 9 1. Die Klägerin zu 1. als Erbengemeinschaft und die Kläger zu 2. bis 4. als Miterben konnten jeweils gesondert gegen den Bescheid vom 26. Mai 2011 vorgehen. Dies folgt aus dem Anschein der Rechtswirksamkeit des Bescheids, der nach seinem Wortlaut ausdrücklich mit Wirkung für und gegen die Erbengemeinschaft und alle Miterben ergangen ist. Dagegen können sich alle Betroffenen mit dem Einspruch und der Klage wenden, um den Anschein der Rechtswirksamkeit zu beseitigen (vgl. Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 40 FGO Rz 9).
- 10 2. Ein Verwaltungsakt ist nichtig, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist (§ 125 Abs. 1 AO). Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn der Verwaltungsakt inhaltlich nicht hinreichend bestimmt ist (§ 119 Abs. 1 AO). Die Angabe des Inhaltsadressaten ist konstituierender Bestandteil jedes Verwaltungsaktes, denn es muss unzweifelhaft feststehen, gegenüber wem der Einzelfall geregelt werden soll. Ist der Inhaltsadressat im Verwaltungsakt nicht hinreichend bestimmt angegeben, ist der Verwaltungsakt nichtig, ohne dass er in der Einspruchsentscheidung geheilt werden könnte (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. Juni 1992 X R 47/88, BFHE 169, 103, BStBl II 1993, 174; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 122 AO Rz 19, § 125 AO Rz 7; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 179 AO Rz 162).
- 11 3. Inhaltsadressat eines Verwaltungsaktes ist derjenige, gegen den er sich richtet, für den er bestimmt ist und gegen den er wirken soll (Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 122 AO Rz 18). Bei Steuerbescheiden ist dies der Steuerschuldner, bei Feststellungsbescheiden der Feststellungsbeteiligte, gegen den sich die Feststellungen richten (vgl. § 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 157 Abs. 1 Satz 2 AO). Feststellungsbescheide müssen ebenso wie Steuerbescheide hinreichend deutlich erkennen lassen, für wen sie inhaltlich bestimmt sind (BFH-Urteile vom 17. September 1997 II R 49/95, BFH/NV 1998, 417; vom 2. Juli 2004 II R 73/01, BFH/NV 2005, 214, und vom 7. Juli 2004 II R 77/01, BFH/NV 2005, 73). Der Feststellungsbeteiligte ist regelmäßig identisch mit demjenigen, dem der Gegenstand der Feststellung bei der Besteuerung zuzurechnen ist (§ 179 Abs. 2 Satz 1 AO; vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1998, 417, m.w.N.).
- 12 4. Nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG sind Grundbesitzwerte gesondert festzustellen, wenn die Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind. Beim Erwerb durch eine Erbengemeinschaft erfolgt die Zurechnung in Vertretung der Miterben auf die Erbengemeinschaft (§ 151 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 BewG).
- 13 Inhaltsadressat der Feststellung des Grundbesitzwertes (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG) ist der Erbe, für dessen Besteuerung die Feststellung des Grundbesitzwertes von Bedeutung ist. § 151 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 BewG regelt den Fall der gesonderten und einheitlichen Feststellung des Grundbesitzwertes bei mehreren Erben. Die

Regelung soll bewirken, dass der Feststellungsbescheid für die durch die Erbengemeinschaft vertretenen Miterben Bindungswirkung hinsichtlich der Art der wirtschaftlichen Einheit und des festgestellten Wertes hat sowie darüber, dass die wirtschaftliche Einheit allen Miterben zuzurechnen ist (BTDruks 16/7918, S. 40). Damit wird die Erbengemeinschaft jedoch nicht zum Inhaltsadressaten des Feststellungsbescheids, denn die zu treffenden Feststellungen sind nicht für die Besteuerung der Erbengemeinschaft selbst, sondern bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer gegen die von den Feststellungen betroffenen Miterben von Bedeutung. Inhaltsadressaten der gesonderten Feststellung bleiben die Miterben auch, wenn die Feststellung gegenüber der Erbengemeinschaft in Vertretung für die Miterben erfolgt.

- 14** Die Miterben sind als Steuerschuldner der Erbschaftsteuer auch am Feststellungsverfahren beteiligt. Für Bewertungsstichtage nach dem 30. Juni 2011 (vgl. § 205 Abs. 1 BewG i.d.F. des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 1. November 2011, BGBl I 2011, 2131, --BewG n.F.--) folgt dies ausdrücklich aus § 154 Abs. 1 Nr. 3 BewG n.F., wonach diejenigen, die eine Steuer schulden, für die die Wertfeststellung von Bedeutung ist, am Feststellungsverfahren beteiligt sind. Für frühere Bewertungsstichtage folgt dies aus der Rechtsprechung des BFH, wonach den in Betracht kommenden Steuerschuldnern der Gegenstand der Wertfeststellung i.S. des § 154 Abs. 1 Nr. 1 BewG zuzurechnen ist und diese Steuerpflichtigen am Feststellungsverfahren beteiligt sind (BFH-Urteil vom 6. Juli 2011 II R 44/10, BFHE 234, 107, BStBl II 2012, 5, Rz 24 und 30).
- 15** 5. Dem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwertes bei mehreren Miterben muss klar und eindeutig entnommen werden können, gegen welche Beteiligten der Erbengemeinschaft sich die Feststellungen richten. Dabei ist es ausreichend, wenn sich die Beteiligten zwar nicht aus dem Adressfeld, wohl aber aus dem weiteren Inhalt des Bescheids ergeben, z.B. aus einer Anlage (vgl. Brandis in Tipke/ Kruse, a.a.O., § 179 AO Rz 8, m.w.N.), aus den Erläuterungen des Bescheids oder aus einem in Bezug genommenen Bericht über eine Außenprüfung (vgl. BFH-Urteil vom 17. November 2005 III R 8/03, BFHE 212, 72, BStBl II 2006, 287).
- 16** Formalismus und Wortklauberei sind unangebracht; entscheidend ist vielmehr, ob sich der Inhaltsadressat sicher identifizieren lässt (BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 73). Daher ist die Bezeichnung Erbengemeinschaft mit dem Zusatz der Namen der Erben ausreichend, denn die Mitglieder der Erbengemeinschaft können einem solchen Bescheid entnehmen, dass dieser sich gegen sie als Erbengemeinschaft richtet (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 73).
- 17** Letztlich können an die Bezeichnung des Inhaltsadressaten bei einem Feststellungsbescheid keine geringeren Anforderungen gestellt werden als in den Fällen, in denen gegen die Erbengemeinschaft --ausnahmsweise-- als Steuerschuldnerin oder Gesamtrechtsnachfolgerin des Steuerschuldners Steuerbescheide erlassen werden. Auch in diesen Fällen muss der an die Erbengemeinschaft gerichtete Steuerbescheid mangels Rechtsfähigkeit der Erbengemeinschaft zur Identifizierung grundsätzlich den Namen des Erblassers und die Namen der einzelnen Miterben enthalten (vgl. BFH-Urteil vom 29. November 1972 II R 42/67, BFHE 108, 257, BStBl II 1973, 372, zur Grunderwerbsteuer, und BFH-Beschluss vom 17. November 1987 V B 111/87, BFH/NV 1988, 682, zur Umsatzsteuer). Die Finanzverwaltung folgt dieser Rechtsprechung (vgl. 2.4.1.3 des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung zu § 122).
- 18** Aus § 154 Abs. 3 BewG kann nicht hergeleitet werden, dass die Bezeichnung der Miterben im Feststellungsbescheid entbehrlich wäre. Diese Vorschrift enthält lediglich Regelungen über die (erleichterte) Bekanntgabe des Feststellungsbescheids, trifft aber keine Regelung über dessen Inhaltsadressaten.
- 19** 6. Im Streitfall ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass der Feststellungsbescheid vom 26. Mai 2011 den Inhaltsadressaten nicht hinreichend genau bezeichnet und daher nichtig ist.
- 20** Weder aus dem Adressfeld, noch aus der Bezeichnung "O-Erbengemeinschaft" noch aus den weiteren Erläuterungen des Bescheids lässt sich entnehmen, aus welchen Mitgliedern die Erbengemeinschaft besteht. Der Bescheid enthält zwar den Hinweis, dass er mit Wirkung für und gegen alle Mitglieder der Erbengemeinschaft ergeht. Namentlich bezeichnet sind die Miterben jedoch nicht. Es kann dahinstehen, ob die spätere Bezeichnung in der Einspruchsentscheidung den gesetzlichen Anforderungen genügt, denn eine Heilung der mangelnden Bezeichnung der Inhaltsadressaten in der Einspruchsentscheidung war nicht möglich (BFH-Urteil in BFHE 169, 103, BStBl II 1993, 174; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 122 AO Rz 19, § 125 AO Rz 7; Söhn in HHSp, a.a.O., § 179 AO Rz 162).
- 21** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.