

Urteil vom 20. November 2013, II R 64/11

Erlass eines Grundurteils; Inhaltliche Bestimmtheit eines Schenkungsteuerbescheids bei Zusammenfassung mehrerer Erwerbe

BFH II. Senat

FGO § 99, AO § 119 Abs 1, AO § 124 Abs 3, AO § 125 Abs 1, AO § 129, AO § 157 Abs 1 S 2, ErbStG § 10 Abs 1 S 4, ErbStG § 14, ErbStG § 19

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 28. August 2011, Az: 1 K 3381/03

Leitsätze

1. NV: Ein Zwischenurteil i.S. des § 99 Abs. 1 FGO (sog. Grundurteil) darf nur über den Grund eines Anspruchs und nicht über dessen Höhe ergehen. Entscheidet das FG in einem Grundurteil über die Höhe der bei der Schenkungsteuer anzusetzenden Bereicherung, ist das Grundurteil unzulässig.
2. NV: Werden mehrere Erwerbe (Steuerfälle) in einem Bescheid besteuert, bedarf es neben der genauen Angabe, welche Lebenssachverhalte (Besteuerungstatbestände, Besteuerungszeiträume) besteuert werden sollen, für jeden Steuerfall einer gesonderten Festsetzung der Steuer. Erforderlich ist eine Aufgliederung der Steuerschuld insbesondere dann, wenn das rechtliche Schicksal der verschiedenen Steueransprüche nach Anspruchsgrund bzw. dessen Wegfall, hinsichtlich möglicher Befreiungstatbestände und des Eintritts der Verjährung einen unterschiedlichen Verlauf nehmen sowie der für den Einzelfall festgesetzten Steuer eine weitere rechtliche Bedeutung für weitere Steuerfälle (z.B. im Rahmen des § 14 ErbStG) zukommen kann.
3. NV: Die Zusammenfassung mehrerer Erwerbe in einem Schenkungsteuerbescheid ohne Aufgliederung der verschiedenen Steuerschulden führt zur Nichtigkeit eines solchen Bescheids nach § 125 Abs. 1 AO, wenn nicht ausnahmsweise eine differenzierte Festsetzung der Schenkungsteuer für jeden einzelnen Schenkungsvorgang verzichtbar ist.

Tatbestand

- 1 I. Die verheiratete Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) lebt mit ihrem Ehemann (E) im Güterstand der Gütertrennung. Beide Ehegatten waren Gesellschafter der S-KG.
- 2 Nach einer Außenprüfung bei der S-KG teilte das Betriebsfinanzamt im März 1998 dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) mit, E habe der Klägerin einen Anteil an der S-KG freigebig zugewendet. Daneben erhielt das FA am 11. Mai 1999 eine Kontrollmitteilung des Wohnsitzfinanzamts über die Feststellungen einer Außenprüfung bei den Eheleuten. Danach hat E der Klägerin ohne gesonderte Vereinbarungen zur Laufzeit und Tilgung mehrere zinslose Darlehen gewährt, und zwar am 9. Januar 1987 2.500.000 DM, am 23. August 1992 2.700.000 DM und am 14. September 1992 992.000 DM. Zudem wurden in der Zeit vom 9. April 1991 bis 21. April 1997 die Guthaben aus den Zusammenveranlagungen der Eheleute zur Einkommensteuer und zur Vermögensteuer sowie aus der Festsetzung der Kirchensteuer und des Solidaritätszuschlags auf ein Konto der Klägerin überwiesen und Umsatzsteuerschulden der Klägerin durch Umbuchungen von Umsatzsteuerguthaben des E getilgt.
- 3 Aufgrund dieser Kontrollmitteilungen setzte das FA mit Bescheid vom 2. November 2000 gegenüber der Klägerin aus der Schenkung von "1985 – 1991" Schenkungsteuer in Höhe von 10.385.688 DM fest, wobei es einen Wert des Erwerbs von insgesamt 37.543.640 DM und Vorschenkungen von 14.437.296 DM zugrunde legte. Die Schenkungsteuer berechnete das FA ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb von 51.730.900 DM gemäß § 19 Abs. 3 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der für Erwerbe in den Jahren 1987 bis 1994 maßgebenden Fassung (ErbStG) nach einem Steuersatz von 25 % auf 50.000.000 DM, also 12.500.000 DM, zuzüglich 865.000 DM (= 50 % von 1.730.000 DM) und abzüglich des Anrechnungsbetrags für die Vorschenkungen

von 2.979.312 DM. Dem Schenkungsteuerbescheid fügte das FA als Anlage folgende Übersicht über die erfassten Schenkungen bei:

- 4**
- | | |
|----------------------------------|---|
| 9. Januar 1987 | 1.237.500 DM Zinsvorteil |
| 1. Dezember 1990 | 7.778.741 DM Anteil S-KG |
| 15. April 1991 | 4.984.693 DM Einkommensteuer 1989 |
| 15. Mai 1991 | 10.007 DM Vermögensteuer 1985 |
| 4. Juli 1991 | 1.792.246 DM Einkommensteuer 1987 und 1988 |
| 8. Juli 1991 | 16.800 DM Vermögensteuer 1988 |
| 6. September 1991 | 1.000 DM Vermögensteuer 1987 |
| 28. April 1992 | 4.746.430 DM Einkommensteuer 1990 |
| 20. Mai 1992 | 7.289 DM Vermögensteuer und Zinsen 1989 |
| 25. Mai 1992 | 92.176 DM Vermögensteuer 1991 |
| 29. Mai 1992 | 21.925 DM Kirchensteuer 1988 und 1990 |
| 23. August 1992 | 1.336.500 DM Zinsvorteil |
| 14. September 1992 | 491.040 DM Zinsvorteil |
| 17. Februar 1994 | 6.561.655 DM Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer 1991 |
| 22. Februar 1994 | 30.288 DM Einkommensteuer 1991 |
| 1. März 1994 | 356.803 DM Vermögensteuer 1992 |
| 17. Mai 1994 | 4.113.986 DM Einkommensteuer, Kirchensteuer und Zinsen 1990 |
| 24. Oktober 1994 | 52.830 DM Umsatzsteuer 1991, Zinsen 1991 und 1992 |
| 5. Dezember 1994 | 42.675 DM Umsatzsteuer 1992 |
| 19. Dezember 1994 | 10.340.804 DM Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag 1992 |
| 6. Januar bis 26. September 1995 | 528.252,98 DM Erstattungen Umsatzsteuer |
- 5** Als Summe der erfassten Schenkungen war ein Betrag von 37.543.640 DM angegeben, obwohl in der Übersicht Zuwendungen in Höhe von insgesamt 44.543.640,98 DM aufgelistet waren.
- 6** Im Rahmen des Einspruchsverfahrens trug die Klägerin u.a. vor, dass das Darlehen über 2.700.000 DM bereits am 23. August 1990 ausgezahlt worden sei. Der Einspruch hatte insoweit Erfolg, als das FA nicht mehr davon ausging, E habe der Klägerin den Anteil an der S-KG freigiebig zugewendet. Gleichzeitig berichtigte das FA in der Einspruchsentscheidung vom 4. August 2003 die Festsetzung der Schenkungsteuer wegen eines Additionsfehlers bei der Ermittlung der Summe der Schenkungen nach § 129 der Abgabenordnung (AO) wie folgt:
- 7**
- | | |
|------------------------------|---------------|
| berichtigter Erwerb | 44.543.640 DM |
| abzüglich Anteil an der S-KG | 7.778.741 DM |
| zuzüglich Vorschenkungen | 14.437.296 DM |

abzüglich Freibetrag	<u>250.000 DM</u>
steuerpflichtiger Erwerb	50.952.195 DM
Steuer	13.214.075 DM
abzüglich Anrechnungsbetrag für Vorschenkungen	<u>2.979.312 DM</u>
Schenkungsteuer	10.234.763 DM (= 5.232.951,23 €)

- 8** Im Rahmen des Klageverfahrens wurde die Klage wegen Schenkungsteuer betreffend Umsatzsteuer 1991, Zinsen 1991 und 1992, Umsatzsteuer 1992 und Erstattungen Umsatzsteuer vom Verfahren abgetrennt, weil das FA insoweit die Aufhebung des angefochtenen Steuerbescheids zusicherte. Die Beteiligten erklärten den Rechtsstreit insoweit für erledigt.
- 9** Mit dem angefochtenen Zwischenurteil hat das Finanzgericht (FG) entschieden, die Verzichte des E auf seine Ausgleichsansprüche hinsichtlich der Guthaben aus den Zusammenveranlagungen zur Einkommensteuer und Kirchensteuer 1987 bis 1990, zur Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag 1991 und 1992 sowie zur Vermögensteuer 1985, 1987 bis 1989, 1991 und 1992 gegenüber der Klägerin im Innenverhältnis seien freigebige Zuwendungen. Hierdurch sei die Klägerin im Zeitpunkt der erstmaligen Auszahlung der Guthaben für das jeweilige Veranlagungsjahr in Höhe der bei Durchführung einer getrennten Veranlagung auf E insgesamt entfallenden Erstattungsbeträge einschließlich etwaiger Erstattungszinsen bereichert. Die zinslosen Darlehensgewährungen am 9. Januar 1987, 23. August 1990 (lt. FA 23. August 1992) und 14. September 1992 stellten Schenkungen in Höhe des Neunfachen eines Jahreswerts von 5,5 % des Nennbetrags dar.
- 10** In der Begründung führte das FG u.a. aus, dass ein Grundurteil nach § 99 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) sachdienlich sei, bevor eine weitere Sachaufklärung zur Höhe der festgesetzten Steuer durchgeführt werde. Diese Ermittlung sei wegen der erlassenen Änderungsbescheide und der vielen Verrechnungen der Finanzkasse schwierig. Der Schenkungsteuerbescheid sei hinreichend bestimmt; eine Aufgliederung der auf jeden einzelnen Erwerb entfallenden Steuer sei wegen der ausgeschöpften Freibeträge, der gleichbleibenden gesetzlichen Regelung der Steuersätze sowie der unveränderten Steuerklasse nicht notwendig gewesen. Beim Erlass des Bescheids sei die Festsetzungsfrist nicht abgelaufen gewesen. Das Urteil des FG ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 432.
- 11** Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--, § 96 Abs. 2 FGO), einen Verstoß gegen § 99 Abs. 1 FGO wegen des Ergehens eines nicht zulässigen Grundurteils sowie die Verletzung der §§ 119 Abs. 1, 157 Abs. 1 Satz 2 AO und des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.
- 12** Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung und den Schenkungsteuerbescheid vom 2. November 2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. August 2003 aufzuheben.
- 13** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 14** Mit Schriftsatz vom 12. November 2013 hat das FA mitgeteilt, dass die in der mündlichen Verhandlung vor dem FG zugesagte Änderung des Schenkungsteuerbescheids noch nicht erfolgt sei.

Entscheidungsgründe

- 15** II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des Zwischenurteils (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 16** 1. Das Zwischenurteil ist unzulässig, weil es sich nicht auf eine Entscheidung über den Grund des Anspruchs beschränkt und deshalb gegen die Grundordnung des Verfahrens verstößt.
- 17** a) Ist bei einer Anfechtungsklage gegen einen Steuerbescheid ein Anspruch nach Grund und Betrag streitig, kann das Gericht nach § 99 Abs. 1 FGO durch Zwischenurteil über den Grund vorab entscheiden (sog. Grundurteil). Ein Grundurteil darf nur über den Grund eines Anspruchs ergehen; ein Grundurteil, mit dem (auch) über die Höhe des Anspruchs oder einzelne -die Höhe des Steueranspruchs beeinflussende- Besteuerungsgrundlagen entschieden

wird, ist dagegen nicht zulässig (ständige Rechtsprechung, vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. Dezember 2008 III R 22/06, BFH/NV 2009, 1087, m.w.N.).

- 18** Anspruch i.S. des § 99 Abs. 1 FGO ist nicht der prozessuale Anspruch des Anfechtungsklägers, mit dem sich dieser gegen den von der Finanzbehörde geltend gemachten Steueranspruch zur Wehr setzt, sondern der materielle Steueranspruch selbst (vgl. BFH-Urteil vom 12. Juni 1986 V R 93/76, BFH/NV 1987, 781, m.w.N.). Demzufolge ist die Frage, was zum Anspruchsgrund einerseits und was zur Anspruchshöhe andererseits gehört, nach den entsprechenden Bestimmungen des materiellen Steuerrechts zu beantworten.
- 19** Ob das FG ein Grundurteil nach § 99 Abs. 1 FGO erlassen hat, bestimmt sich nach dem Tenor. Ist dieser nicht eindeutig, sind die Entscheidungsgründe heranzuziehen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 1087, m.w.N.).
- 20** b) Gemessen an diesen Voraussetzungen ist das Grundurteil unzulässig, denn das FG hat darin nicht nur Feststellungen zum Grund, sondern auch zur Höhe des materiellen Steueranspruchs getroffen.
- 21** Das FG hat zu den auf dem Konto der Klägerin verbuchten Steuerguthaben nicht nur entschieden, dass die Verzichte des E auf seine Ausgleichsansprüche freigebige Zuwendungen an die Klägerin seien. Vielmehr hat es zugleich eine Entscheidung zur Höhe der damit verbundenen jeweiligen Bereicherung der Klägerin getroffen. Im Tenor wird festgestellt, die Klägerin sei im Zeitpunkt der erstmaligen Auszahlung der Guthaben für das jeweilige Veranlagungsjahr in Höhe der bei Durchführung einer getrennten Veranlagung auf E insgesamt entfallenden Erstattungsbeträge einschließlich etwaiger Erstattungszinsen bereichert. Da die Bereicherung des Erwerbers maßgeblich den steuerpflichtigen Erwerb bestimmt (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG), wird durch die Entscheidung des FG festgelegt, in welcher Höhe die steuerpflichtigen Erwerbe der Klägerin anzusetzen sind. Die Entscheidung des FG betrifft damit unmittelbar die Höhe des Steueranspruchs, auch wenn die Höhe der Bereicherung nicht dem Betrag nach festgestellt wird, sondern lediglich die Grundlagen zur Ermittlung der Bereicherung bestimmt werden.
- 22** Hinsichtlich der zinslosen Darlehen, die E der Klägerin gewährt hat, hat das FG ebenfalls eine Entscheidung zur Höhe der insoweit anzusetzenden Zuwendungen des E getroffen. Denn die Höhe der Schenkung wird ausdrücklich auf das Neunfache eines Jahreswerts von 5,5 % des Nennbetrags festgelegt.
- 23** c) Das Grundurteil des FG kann nicht in ein zulässiges Zwischenurteil i.S. des § 99 Abs. 2 FGO umgedeutet werden.
- 24** Nach § 99 Abs. 2 FGO kann das FG durch Zwischenurteil über eine oder mehrere (vgl. BFH-Urteil vom 19. April 1994 VIII R 48/93, BFH/NV 1995, 84) entscheidungserhebliche Sach- oder Rechtsfragen vorab entscheiden, wenn dies sachdienlich ist und weder der Kläger noch der Beklagte widerspricht. Beim Ergehen eines Zwischenurteils in diesem Sinne steht den Beteiligten ein Widerspruchsrecht zu, auf das sie unter Umständen vom Gericht zuvor hinzuweisen sind (vgl. BFH-Urteil vom 11. Februar 1998 I R 67/97, BFH/NV 1998, 1197).
- 25** Der Umdeutung der vom FG eindeutig als Grundurteil i.S. des § 99 Abs. 1 FGO erlassenen Entscheidung steht im Streitfall entgegen, dass Feststellungen des FG zu einem Hinweis auf ein mögliches Widerspruchsrecht der Beteiligten gegen den Erlass eines Zwischenurteils nach § 99 Abs. 2 FGO oder zu einem Einverständnis der Beteiligten mit einem solchen Zwischenurteil fehlen.
- 26** d) Da die Vorentscheidung nicht ergehen durfte, wird sie ersatzlos aufgehoben. Mit der Aufhebung des angefochtenen Grundurteils befindet sich das Klageverfahren wieder in dem Stadium, das vor Erlass des Grundurteils bestanden hat, ohne dass es einer förmlichen Zurückverweisung bedarf (vgl. BFH-Urteil vom 26. Juli 2012 III R 43/11, BFH/NV 2013, 86). Aus diesem Grund ist eine Entscheidung über den weitergehenden Antrag der Klägerin, den Schenkungsteuerbescheid vom 2. November 2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. August 2003 aufzuheben, nicht möglich. Auf die von der Klägerin erhobene Rüge der Verletzung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 GG, § 96 Abs. 2 FGO) braucht ebenfalls nicht eingegangen zu werden.
- 27** 2. Rein vorsorglich und allein aus prozesswirtschaftlichen Gründen ist allerdings darauf hinzuweisen, dass der vom FA erlassene Schenkungsteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung wegen der nicht aufgegliederten Steuerfestsetzung für mehrere Erwerbe der Klägerin nicht den Anforderungen an die inhaltliche Bestimmtheit (§ 119 Abs. 1 AO) genügt und deshalb nach § 125 Abs. 1 i.V.m. § 124 Abs. 3 AO unwirksam ist.
- 28** a) Schriftliche Steuerbescheide müssen inhaltlich hinreichend bestimmt sein (§ 119 Abs. 1 AO) und die festgesetzte Steuer nach Art und Betrag bezeichnen (§ 157 Abs. 1 Satz 2 AO). Werden mehrere Erwerbe (Steuerfälle) in einem Bescheid besteuert, bedarf es neben der genauen Angabe, welche Lebenssachverhalte (Besteuerungstatbestände, Besteuerungszeiträume) besteuert werden sollen, für jeden Steuerfall einer gesonderten Festsetzung der Steuer

(vgl. BFH-Urteile vom 9. Dezember 1998 II R 6/97, BFH/NV 1999, 1091; vom 22. September 2004 II R 50/03, BFH/NV 2005, 993; vom 15. März 2007 II R 5/04, BFHE 215, 540, BStBl II 2007, 472; vom 6. Juni 2007 II R 17/06, BFHE 217, 398, BStBl II 2008, 46). Erforderlich ist eine Aufgliederung der Steuerschuld insbesondere dann, wenn das rechtliche Schicksal der verschiedenen Steueransprüche nach Anspruchsgrund bzw. dessen Wegfall, hinsichtlich möglicher Befreiungstatbestände und des Eintritts der Verjährung einen unterschiedlichen Verlauf nehmen sowie der für den Einzelfall festgesetzten Steuer eine weitere rechtliche Bedeutung für weitere Steuerfälle (z.B. im Rahmen des § 14 ErbStG) zukommen kann (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 993, m.w.N.).

- 29** Es ist deshalb unzulässig, bei mehreren Lebenssachverhalten die verschiedenen Steuerschulden desselben Steuerschuldners in einem Betrag ohne Aufgliederung zusammenzufassen (BFH-Urteile vom 28. Januar 1983 VI R 35/78, BFHE 138, 188, BStBl II 1983, 472, und in BFH/NV 1999, 1091).
- 30** b) Die Zusammenfassung mehrerer Steuerfälle in einem Bescheid ohne Aufgliederung der verschiedenen Steuerschulden führt bei der Schenkungsteuer zur Nichtigkeit des Bescheids nach § 125 Abs. 1 AO, wenn nicht ausnahmsweise eine differenzierte Festsetzung der Schenkungsteuer für jeden einzelnen Schenkungsvorgang verzichtbar ist (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 993, m.w.N.).
- 31** c) Der von der Klägerin angefochtene Schenkungsteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung ist wegen inhaltlicher Unbestimmtheit unwirksam.
- 32** Das FA hat die Schenkungsteuer für mehrere schenkungsteuerrechtlich relevante Sachverhalte, bei denen es sich um jeweils getrennt zu beurteilende Steuerfälle handelt, unaufgegliedert zusammengefasst. Aus der Anlage zum Schenkungsteuerbescheid ist zwar erkennbar, welche Zuwendungen des E im Einzelnen als Erwerbe der Klägerin erfasst werden sollten. Das FA hat aber im Schenkungsteuerbescheid und in der Einspruchsentscheidung nicht angegeben, welche Schenkungsteuer für die aufgeführten Zuwendungen jeweils festgesetzt wurde.
- 33** aa) Der gesonderte Ausweis der Schenkungsteuer für jeden einzelnen Erwerb der Klägerin wäre im Steuerbescheid schon deshalb erforderlich gewesen, weil die jeweiligen Erwerbe der Klägerin unterschiedlichen Steuersätzen nach § 19 Abs. 1 ErbStG unterlagen. Der vom FA bei der Festsetzung im Steuerbescheid vom 2. November 2000 angewendete, nach § 19 Abs. 3 ErbStG für alle Erwerbe ermittelte einheitliche Steuersatz von ca. 25,835 % (vor Abzug des Anrechnungsbetrags nach § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG) ist unzutreffend, weil er von einem steuerpflichtigen Erwerb von 51.730.900 DM und Schenkungsteuer von 13.365.000 DM (= ca. 25,835 % von 51.730.900 DM) ausgeht und dabei nicht berücksichtigt, dass die Steuersätze für die einzelnen Erwerbe unterschiedlich sind. So wäre z.B. für den zeitlich ersten Erwerb der Klägerin (Zinsvorteil in Höhe von 1.237.500 DM am 9. Januar 1987) die Schenkungsteuer wie folgt zu berechnen gewesen:
- | | |
|--|---------------------|
| 34 Wert des Erwerbs | 1.237.500 DM |
| zuzüglich Vorschenkungen | 14.437.296 DM |
| abzüglich Freibetrag | <u>250.000 DM</u> |
| steuerpflichtiger Erwerb | 15.424.796 DM |
| abgerundet | 15.424.700 DM |
| Schenkungssteuer 21 % | 3.239.187 DM |
| abzüglich Anrechnungsbetrag für Vorschenkungen | <u>2.979.312 DM</u> |
| Schenkungssteuer | 259.875 DM |
- 35** Auf diese Weise wäre auch jeweils die Schenkungsteuer für die nachfolgenden Erwerbe zu berechnen gewesen, wobei wegen der früheren Erwerbe jeweils die Vorschenkungen und die Anrechnungsbeträge nach § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG zu erhöhen gewesen wären. Ein für alle Erwerbe einheitlicher Steuersatz, der vom Gesamtwert der Erwerbe ausgeht, führt jedenfalls nicht zu richtigen Ergebnissen.
- 36** bb) Hinzu kommt, dass das FA den Gesamtwert der Erwerbe fehlerhaft ermittelt hat. Nach der Übersicht über die erfassten Schenkungen hätte sich für die Schenkungen insgesamt ein Wert in Höhe von 44.543.640,98 DM ergeben.

Das FA hat der Besteuerung aber nur einen Gesamtwert von 37.543.640 DM zugrunde gelegt. Es ist nicht ersichtlich, ob die Differenz auf einer fehlerhaften Erfassung oder auf einer Nichterfassung einzelner Zuwendungen beruht. Deshalb kann nicht festgestellt werden, ob die Schenkungsteuer für alle oder einzelne Zuwendungen nur fehlerhaft zu niedrig oder für bestimmte Zuwendungen überhaupt nicht festgesetzt wurde. Die in einem Betrag festgesetzte Schenkungsteuer lässt sich damit nicht auf die einzelnen Zuwendungen aufteilen. Eine Aufteilung der festgesetzten Schenkungsteuer auf die erfassten Erwerbe entsprechend dem Verhältnis des jeweiligen Erwerbs zum Gesamterwerb reicht nicht aus, um insoweit von einer wirksamen Steuerfestsetzung ausgehen zu können. Das FA hat zudem verkannt, dass die in § 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG vorgeschriebene Abrundung für jeden Erwerb gesondert vorzunehmen ist und die nach Abrundung für jeden Erwerb festzusetzende Steuer zugleich von Bedeutung für die Berechnung der bei der Steuerfestsetzung für spätere Erwerbe gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG abziehbaren Steuer für frühere Erwerbe ist.

- 37** cc) Es kann offen bleiben, ob die Unbestimmtheit des Bescheids durch die Einspruchsentscheidung geheilt oder der unbestimmte Bescheid durch die Einspruchsentscheidung ersetzt werden konnte, denn das FA setzte sowohl den fehlenden Ausweis der auf den einzelnen Erwerb entfallenden Schenkungsteuer als auch die fehlerhafte Berechnung der Schenkungsteuer in der Einspruchsentscheidung fort.
- 38** Die Steuerfestsetzung wurde zwar nach § 129 AO berichtigt, weil im ursprünglichen Steuerbescheid ein Additionsfehler unterlaufen sei und die Summe der Schenkungen 44.543.640 DM betrage. Es wurde aber nicht angegeben, für welchen Erwerb die Schenkungsteuer berichtigt wurde und welche Schenkungsteuer nunmehr nach der Berichtigung für den jeweiligen Erwerb festgesetzt wird. Das FA wendete wiederum einen einheitlichen Steuersatz für alle Erwerbe an, ohne nach der zeitlichen Abfolge der Erwerbe zu differenzieren. Damit ist nicht hinreichend bestimmt, wie sich die in der Einspruchsentscheidung festgesetzte Schenkungsteuer auf die einzelnen Erwerbe aufteilt.
- 39** Auch die Berechnung der Schenkungsteuer nach § 19 Abs. 3 ErbStG lässt sich nicht nachvollziehen. Das FA hat für den Gesamtwert der steuerpflichtigen Erwerbe von abgerundet 50.952.100 DM eine Schenkungsteuer von 13.214.075 DM (vor Abzug des Anrechnungsbetrags für die Vorschenkungen) ermittelt. Wäre tatsächlich ein einheitlicher Steuersatz zutreffend gewesen, hätte die Schenkungsteuer nach § 19 Abs. 3 ErbStG nur 12.976.050 DM (25 % von 50.000.000 DM = 12.500.000 DM zuzüglich 50 % von 952.100 DM = 476.050 DM) betragen.
- 40** 3. Die Kostenentscheidung bleibt dem Endurteil vorbehalten (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 86).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de