Urteil vom 26. Juni 2019, II R 58/15

Gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts gegenüber mehreren Miterben - Keine Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist durch Anfechtung eines nichtigen Bescheids

ECLI:DE:BFH:2019:U.260619.IIR58.15.0

BFH II. Senat

AO § 119 Abs 1, AO § 125 Abs 1, AO § 171 Abs 3a S 1, AO § 181 Abs 5 S 2, BewG § 151 Abs 1 S 1 Nr 1, BewG § 153 Abs 5

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 12. Mai 2015, Az: 3 K 927/13

Leitsätze

1. NV: Einem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts bei mehreren Miterben muss klar und eindeutig entnommen werden können, gegen welche Beteiligten der Erbengemeinschaft sich die Feststellungen richten .

2. NV: Ein nichtiger Bescheid wahrt die Festsetzungsfrist nicht. Eine Ablaufhemmung kann sich daher nicht aus der Anfechtung eines solchen Bescheids ergeben .

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 13.05.2015 - 3 K 927/13 aufgehoben.

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 25.02.2011 für Zwecke der Erbschaftsteuer vom 25.01.2019, die Einspruchsentscheidung vom 10.04.2013, soweit sie die Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 25.02.2011 für Zwecke der Erbschaftsteuer betrifft, und der Bescheid über die Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 25.02.2011 für Zwecke der Erbschaftsteuer vom 12.01.2012 werden aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) und die Beigeladene sind zu je 1/4 Erben der am 25. Februar 2011 verstorbenen Erblasserin E. E hatte jahrzehntelang einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten, diesen aber altersbedingt nach und nach verkleinert. Beim Eintritt des Erbfalls hatte sie nur noch einige Hühner gehalten; ihr Land war zum Teil verpachtet und im Übrigen unbewirtschaftet geblieben.

2 Nach Aufforderung durch den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) gab der Kläger zu 3. am 4. Januar 2012 eine Erklärung zur Feststellung des Bedarfswerts für das Grundstück der E ab. Das FA stellte mit Bescheid über die Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 25. Februar 2011 für Zwecke der Erbschaftsteuer vom 12. Januar 2012 für das Grundstück die Art der wirtschaftlichen Einheit mit "Bebautes Grundstück, Grundstücksart Ein-/Zweifamilienhaus" und den Wert der wirtschaftlichen Einheit mit 110.622 € fest. Hiervon entfielen entsprechend dem Miteigentumsanteil der E von 4/9 49.165 € auf die aus den Klägern und der Beigeladenen bestehende Erbengemeinschaft. Den Bescheid adressierte das FA an "Erbengem. E – z.Hd. Frau ...". Der Bescheid erging "für: Erbengem. E" und enthält den Zusatz: "Der Bescheid ergeht an Sie für und gegen alle Feststellungsbeteiligten". Die Zurechnung des Grundbesitzwerts erfolgte neu an "Erbengem. E".

3 Die Einsprüche, die sich gegen die Behandlung des Grundstücks als Grundvermögen anstatt als land- und

forstwirtschaftliches Vermögen richteten, hatten nur insoweit Erfolg, als das FA mit der Einspruchsentscheidung vom 10. April 2013 den Grundbesitzwert auf 104.466 € und den Anteil der Erbengemeinschaft auf 46.429 € herabsetzte. In der Einspruchsentscheidung waren die Kläger und die Beigeladene als Miterben namentlich aufgeführt.

4 Die Klage wies das Finanzgericht (FG) ab. Es folgte dem FA darin, dass beim Eintritt des Erbfalls kein land- und forstwirtschaftliches Vermögen mehr vorgelegen habe. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 612 veröffentlicht.

5 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung der §§ 157 Abs. 2, 158 bis 175 des Bewertungsgesetzes (BewG).

6 In einem während des Revisionsverfahrens ergangenen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 25. Februar 2011 für Zwecke der Erbschaftsteuer vom 25. Januar 2019 sind die Feststellungen der Art der wirtschaftlichen Einheit ("Einfamilienhaus/Zweifamilienhaus") und des Grundbesitzwerts gegenüber der Einspruchsentscheidung unverändert geblieben. Der Bescheid ist an den Prozessbevollmächtigten der Kläger und der Beigeladenen "für [die] Erbengemeinschaft n. E" gerichtet. Die Zurechnung des Grundbesitzwerts erfolgte neu an "Erbengemeinschaft n. E bestehend aus" verbunden mit einer namentlichen Auflistung der Kläger und der Beigeladenen.

7 Die Kläger beantragen sinngemäß,
die Vorentscheidung, den Bescheid vom 12. Januar 2012 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. April 2013 und den Bescheid vom 25. Januar 2019 aufzuheben,
hilfsweise, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid vom 12. Januar 2012 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. April 2013 sowie den Bescheid vom 25. Januar 2019 dahingehend zu ändern, dass unter Heranziehung der für land- und forstwirtschaftliches Vermögen geltenden Bewertungsvorschriften ein niedrigerer Grundbesitzwert festgestellt wird,
hilfsweise, die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.

8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

9 Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision führt aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung der Vorentscheidung, weil sich während des Revisionsverfahrens der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat (§ 127 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). An die Stelle des im Klageverfahren angefochtenen Feststellungsbescheids vom 12. Januar 2012, über den das FG entschieden hat, ist im Revisionsverfahren der Feststellungsbescheid vom 25. Januar 2019 getreten und nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden. Der neue Bescheid ist inhaltlich hinreichend bestimmt (vgl. § 119 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--) und damit wirksam (vgl. § 125 Abs. 1 AO). Insbesondere lässt er durch namentliche Nennung der Beteiligten der Erbengemeinschaft nach E erkennen, gegen wen sich die Feststellungen richten (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. September 2015 - II R 31/13, BFHE 250, 505, BStBl II 2016, 637, Rz 11). Dem FG-Urteil liegt damit ein nicht (mehr) existierender Bescheid zugrunde; es ist gegenstandslos und aufzuheben (vgl. BFH-Urteile vom 14. November 2018 - II R 34/15, BFHE 263, 273, Rz 12, und vom 28. Mai 2019 - II R 37/16, zur Veröffentlichung bestimmt).

11 Einer Zurückverweisung der Sache an das FG nach § 127 FGO bedarf es jedoch nicht, weil der Streitstoff unverändert geblieben ist (vgl. BFH-Urteile in BFHE 263, 273, Rz 13, und vom 28. Mai 2019 - II R 37/16). Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen bilden nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des BFH; sie fallen durch die Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils nicht weg, da das finanzgerichtliche Verfahren nicht an einem Verfahrensmangel leidet (vgl. BFH-Urteile in BFHE 263, 273, Rz 13, und vom 28. Mai 2019 - II R 37/16, Rz 13).

III.

12 Die Sache ist spruchreif. Der gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Revisionsverfahrens gewordene Bescheid vom 25. Januar 2019 ist rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Er ist nach Ablauf der Feststellungsfrist ohne Hinweis auf § 181 Abs. 5 Satz 2 AO ergangen.

13 1. Eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung sind nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO). Gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO beginnt die vierjährige Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO u.a. dann, wenn eine Steuererklärung einzureichen ist, mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist. Diese Bestimmungen gelten gemäß § 153 Abs. 5 BewG i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO sinngemäß auch für die gesonderte Feststellung der Grundbesitzwerte nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG. Steuererklärung i. S. des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO ist dabei die Erklärung zur gesonderten Feststellung (§ 153 Abs. 5 BewG i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 2 AO).

14 2. Im Streitfall begann die Feststellungsfrist mit Ablauf des Jahres 2012, da der Kläger zu 3. nach Aufforderung durch das FA (vgl. § 153 Abs. 1 Satz 1 BewG) am 4. Januar 2012 die Erklärung zur Feststellung des Bedarfswerts für das Grundstück der E abgegeben hat. Die Feststellungsfrist endete mit Ablauf des Jahres 2016.

15 Eine Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 3a Satz 1 AO ist nicht eingetreten.

16 a) Nach § 153 Abs. 5 BewG i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO und § 171 Abs. 3a Satz 1 AO läuft die Feststellungsfrist nicht ab, bevor über einen Rechtsbehelf gegen einen vor Ablauf der regelmäßigen Feststellungsfrist erlassenen Feststellungsbescheid unanfechtbar entschieden worden ist. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH wahrt nur ein wirksamer Feststellungsbescheid die Feststellungsfrist mit der Folge, dass durch einen Rechtsbehelf die Ablaufhemmung eintreten kann. Ein nichtiger Feststellungsbescheid ist unwirksam (§ 124 Abs. 3 AO) und kann deshalb nicht die Wahrung der Feststellungsfrist bewirken; ein gegen ihn gerichteter Rechtsbehelf führt nicht zu einer Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 3a Satz 1 AO (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 27. Februar 1997 - IV R 38/96, BFH/NV 1997, 388, unter 2.a, m.w.N., zu § 171 Abs. 3 Sätze 1 und 2 AO a.F., und vom 1. Dezember 2004 - II R 17/04, BFHE 208, 386, BStBl II 2005, 855, unter II.2.b).

17 b) Der Feststellungsbescheid vom 12. Januar 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. April 2013 ist nichtig, da er die Inhaltsadressaten der Feststellung nicht hinreichend genau bezeichnet.

18 aa) 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 (BFH-Urteil in BFHE 250, 505, BStBl II 2016, 637, Rz 10, m.w.N.).

19 Inhaltsadressat der Feststellung des Grundbesitzwerts (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG) ist der Erbe, für dessen Besteuerung jene Feststellung von Bedeutung ist. Daran ändert sich auch dann nichts, wenn die Feststellung gegenüber einer Erbengemeinschaft in Vertretung für die Miterben erfolgt. Inhaltsadressaten der Feststellung bleiben die Miterben (BFH-Urteil in BFHE 250, 505, BStBl II 2016, 637, Rz 13). Bei mehreren Miterben muss dem Bescheid 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 (BFH-Urteil in BFHE 250, 505, BStBl II 2016, 637, Rz 15, m.w.N.).

20 bb) Diese Grundsätze hat das FA beim Erlass des Feststellungsbescheids vom 12. Januar 2012 nicht beachtet. Weder dem Adressfeld noch der Betreffzeile noch dem weiteren Inhalt des Bescheids oder seiner Anlage lässt sich entnehmen, aus welchen Beteiligten die Erbengemeinschaft nach E besteht. Der Bescheid enthält zwar den Hinweis, dass er mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten, mithin für und gegen alle Miterben, ergeht. Namentlich bezeichnet sind diese indes nicht. Es kann dahinstehen, ob die spätere Bezeichnung in der Einspruchsentscheidung den gesetzlichen Anforderungen genügt, denn eine Heilung der mangelnden Bezeichnung der Inhaltsadressaten durch die Einspruchsentscheidung ist nicht möglich (BFH-Urteil in BFHE 250, 505, BStBl II 2016, 637, Rz 10 und 20, m.w.N.).

21 3. § 153 Abs. 5 BewG i.V.m. § 181 Abs. 5 Satz 1 AO führt zu keinem anderen Ergebnis.

22 a) Danach kann eine gesonderte Feststellung auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen, als die gesonderte Feststellung für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist; hierbei bleibt § 171 Abs. 10 AO außer Betracht. Die im Streitfall angefochtene Feststellung des Grundbesitzwerts ist für die Festsetzung der Erbschaftsteuer gegen die Feststellungsbeteiligten von Bedeutung. Ob hinsichtlich der Erbschaftsteuer bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist, kann indes dahinstehen.

23 b) Es fehlt der nach § 153 Abs. 5 BewG i.V.m. § 181 Abs. 5 Satz 2 AO erforderliche Hinweis. Gemäß dieser Vorschrift hat das FA bei Erlass eines Feststellungsbescheids nach Ablauf der Feststellungsfrist in dem Bescheid darauf hinzuweisen, dass die getroffenen Feststellungen nur noch für solche Steuerfestsetzungen Bedeutung haben sollen, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist. Dieser Hinweis hat Regelungscharakter, weil mit ihm der zeitliche Geltungsbereich der getroffenen Feststellungen abweichend von § 182 Abs. 1 AO bestimmt und damit rechtsgestaltend auf das Steuerrechtsverhältnis eingewirkt wird (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 17. Februar 2010 - II R 38/08, BFH/NV 2010, 1236, Rz 20; vom 11. Mai 2010 - IX R 48/09, BFH/NV 2010, 1788, Rz 15, und vom 5. Februar 2014 - X R 1/12, BFHE 244, 516, BStBl II 2016, 567, Rz 30). Enthält der Bescheid den Hinweis nicht, ist er rechtswidrig (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 1788, Rz 15, m.w.N.). Im Feststellungsbescheid vom 25. Januar 2019 fehlt ein solcher Hinweis.

24 4. Der Feststellungsbescheid vom 12. Januar 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. April 2013 ist zur Beseitigung des Rechtsscheins seiner Wirksamkeit ebenfalls aufzuheben.

25 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Eine Entscheidung über die Kosten der Beigeladenen war nicht zu treffen, denn diese hat keine Sachanträge gestellt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 263, 273, Rz 42).

26 6. Die Entscheidung ohne mündliche Verhandlung beruht auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de