

# Urteil vom 08. November 2023, II R 22/20

## Nichtigkeit eines Schenkungsteuerbescheids

ECLI:DE:BFH:2023:U.081123.IIR22.20.0

BFH II. Senat

FGO § 68, FGO § 127, AO § 44, AO § 47, AO § 119, AO § 124, AO § 125, AO § 157

## Leitsätze

1. Entrichtet der Schenker die ihm gegenüber festgesetzte Schenkungsteuer in vollem Umfang, so erlischt diese auch mit Wirkung gegenüber dem Bedachten als weiteren Gesamtschuldner und kann daher diesem gegenüber nicht mehr festgesetzt werden.
2. Ein Schenkungsteuerbescheid ist nichtig, wenn ihm auch nach verständiger Auslegung nicht mit hinreichender Sicherheit die Höhe der festgesetzten Schenkungsteuer entnommen werden kann.

## Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Finanzgerichts ... und der Schenkungsteuerbescheid vom 10.05.2023 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Vater des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) war zu 15 % als geschäftsführender und zur alleinigen Vertretung berechtigter Gesellschafter an verschiedenen Personen- und Kapitalgesellschaften (eine KG, zwei GmbHs, eine GbR) beteiligt. Mit notariell beurkundetem Vertrag schenkte er dem Kläger eine Beteiligung von 6,5 % an diesen vier Gesellschaften. Der Kläger war zum damaligen Zeitpunkt als Minderjähriger durch einen Ergänzungspfleger vertreten. Der Vater behielt sich das lebenslange Nießbrauchrecht vor. In dessen Rahmen erteilte der beschenkte Kläger dem Vater als Nießbrauchberechtigtem die nur aus wichtigem Grund widerrufliche Vollmacht, für ihn das Stimmrecht bei Gesellschafterversammlungen auszuüben, solange der Nießbrauch für den Vater bestand. Der Vater übernahm im Vertrag eine etwaig anfallende Schenkungsteuer.
- 2 Mit Bescheid vom 09.10.2009 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erklärungsgemäß Schenkungsteuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. Dabei gewährte das FA die Vergünstigungen des § 13a des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (ErbStG a.F.) sowohl für die KG-Beteiligung als auch für die GmbH-Beteiligungen. Der Bescheid erging "für Herrn [Vater] als Träger der Schenkungsteuer für Herrn [Kläger]". Gegen diesen Bescheid wurde kein Einspruch eingelegt. Der Vater zahlte die fällige Steuer fristgerecht.
- 3 Mit Bescheid vom 26.10.2010 setzte das FA erneut Schenkungsteuer fest. Dabei gewährte es die Vergünstigungen des § 13a ErbStG a.F. nur noch für die GmbH-Beteiligungen. Hinsichtlich der Übertragung der KG-Beteiligung sei die Begünstigung nicht zu gewähren, da der Kläger nicht Mitunternehmer geworden sei. Der Bescheid erging "für Herrn [Vater] als gesetzlicher Vertreter von Herrn [Kläger]". Im einleitenden Text heißt es wörtlich: "Der Bescheid ändert den Bescheid vom 09.10.2009 gemäß - § 164 ABS. 2 AO." In der Abrechnung, auf die der Bescheid auch Bezug nahm, erging eine Zahlungsaufforderung über 3.333.507 € (abzurechnen sind 10.031.640 €, bereits getilgt

6.698.133 €). Der Vater zahlte erneut den fälligen Betrag. Der Bescheid wurde durch die damalige bevollmächtigte Kanzlei mit dem Einspruch angefochten.

- 4 Im Verlauf des Einspruchsverfahrens ergingen am 16.12.2013 und am 03.02.2014 weitere Änderungsbescheide. Mit Schreiben vom 21.01.2016 teilte das FA mit, es beabsichtige eine Verböserung insoweit, als auch die Verschonung für die GmbH-Beteiligungen nicht mehr gewährt werden solle (Beteiligung nur zu 15 %, statt der geforderten 25 %). Mit Einspruchsentscheidung vom 05.01.2017 über "den Einspruch vom 23.11.2010 des [Vaters]" gewährte das FA die Verschonung auch für die GmbH-Beteiligungen nicht mehr und setzte die Steuer entsprechend herauf.
- 5 Sowohl der Vater als auch der Kläger erhoben Klage. Sie trugen vor, die Bescheide vom 26.10.2010, 16.12.2013 und 03.02.2014 hätten den gegenüber dem Vater ergangenen Bescheid vom 09.10.2009 nicht geändert, da sie nicht an den Vater, sondern nur an den Kläger gerichtet gewesen seien. In der Sache machten sie weiter geltend, der Kläger sei Mitunternehmer der KG geworden, sodass die Verschonung insoweit zu gewähren sei. Das Verfahren des Vaters wurde nach Aufhebung der gegen ihn gerichteten Einspruchsentscheidung vom 05.01.2017 abgetrennt und erledigt. Das FA erließ am 19.01.2018 eine erneute Einspruchsentscheidung.
- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage, mit welcher der Kläger die Aufhebung sämtlicher Bescheide und der Einspruchsentscheidung begehrte, ab. Die Bescheide seien inhaltlich hinreichend bestimmt. Der Bescheid vom 26.10.2010 könne in einen Erstbescheid gegen den Kläger umgedeutet werden. Das FA habe in einer geänderten Einspruchsentscheidung vom 19.01.2018 die erforderliche Begründung nachgeholt und zu erkennen gegeben, weshalb der Kläger statt des Vaters in Anspruch genommen worden sei. Die Verschonung nach § 13a ErbStG a.F. für die KG-Beteiligung sei nicht möglich, da der Kläger mangels Mitunternehmerinitiative und auch mangels Mitunternehmerrisikos nicht Mitunternehmer der KG geworden sei.
- 7 Dagegen richtet sich die Revision des Klägers.
- 8 Mit Gerichtsbescheid vom 23.11.2022 hob der Senat alle gegenüber dem Kläger erlassenen Bescheide auf. Die drei Änderungsbescheide könnten nicht in einen Erstbescheid gegenüber dem Kläger umgedeutet werden, weil diese Bescheide auch als Erstbescheide rechtswidrig gewesen wären. Beim ersten Bescheid habe das FA sein Ermessen bezüglich der Inanspruchnahme mehrerer Gesamtschuldner nicht ausgeübt. Bei den übrigen Bescheiden habe es nicht berücksichtigt, dass ein Teil der Steuerschuld bereits getilgt worden sei und daher nicht hätte festgesetzt werden dürfen.
- 9 Das FA hat mündliche Verhandlung beantragt, am 10.05.2023 alle Bescheide nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) aufgehoben und am selben Tag gegenüber dem Kläger einen neuen Bescheid erlassen. Im Tenor des neuen Schenkungsteuerbescheids vom 10.05.2023 wurde die gesamte Steuer in Höhe von 15.800.340 € gegen den Kläger festgesetzt. Nachfolgend erfolgte unter der Überschrift "Berechnung des steuerlichen Erwerbs" die Zusammenrechnung des Werts des Erwerbs, des Vermögens aus Vorerwerben und der vom Vater übernommenen Schenkungsteuer. Ausgehend von dem Gesamtbetrag des Erwerbs, abzüglich des persönlichen Freibetrags nach § 16 ErbStG a.F., wurde der steuerpflichtige Erwerb mit 52.667.800 € angegeben. Sodann erfolgte unter der Überschrift "Steuerfestsetzung" eine nähere Erläuterung der Festsetzung. Ausgehend von dem zuvor ermittelten steuerpflichtigen Erwerb wurde unter Berücksichtigung des maßgeblichen Steuersatzes die im Tenor des Bescheids genannte Steuer in Höhe von 15.800.340 € ermittelt. Von diesem Betrag wurde zunächst die nach § 25 ErbStG a.F. gestundete Steuer (5.667.690 €) abgezogen und der Ablösungsbetrag (3.394.946,31 €) wieder hinzugerechnet. Sodann wurde die durch den Vater (Schenker) bereits geleistete Zahlung (6.698.133 €) abgezogen und eine "festgesetzte Steuer" in Höhe von 6.829.463,31 € aufgeführt. Danach erfolgte ein Ausgleich durch Verrechnung in Höhe von 6.829.463,31 €, sodass die Aufstellung mit "Noch zu zahlen" in Höhe von 0 € endete.
- 10 Der Kläger vertritt die Auffassung, der neue Schenkungsteuerbescheid vom 10.05.2023 sei rechtswidrig, weil er nach Ablauf der Festsetzungsfrist ergangen sei. Die verfahrensrechtliche Beteiligtenstellung des Klägers als Beschenktem sei isoliert betrachtet nicht ausreichend, um den Weg zu dessen Erstbesteuerung offenzuhalten. Selbst bei unterstellter ablaufhemmender Wirkung des Einspruchs sei diese jedenfalls mit Erlass der drei Aufhebungsbescheide vom 10.05.2023 wieder entfallen. Das FA habe zudem die gesamte Steuer noch einmal festgesetzt, ohne die vom Vater entrichtete Steuer im Rahmen der Festsetzung abzuziehen. In der Sache sei der Bescheid weiterhin rechtswidrig, weil das FA den Erwerb eines Mitunternehmeranteils durch den Kläger zu Unrecht verneint und diesem die Begünstigungen des § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG a.F. versagt habe.
- 11 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung sowie den Bescheid vom 10.05.2023 aufzuheben.

- 12** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13** Seiner Auffassung nach ist der neue Bescheid nicht außerhalb der Festsetzungsfrist ergangen. Das mit Einspruch vom 23.11.2010 eröffnete Rechtsbehelfsverfahren habe den Ablauf der Festsetzungsfrist gegenüber dem Kläger nach § 171 Abs. 3a Satz 1 AO gehemmt. Die verfahrensrechtliche Beteiligtenstellung des Klägers als Beschenktem sei dafür ausreichend. Es habe auch nicht die gesamte Steuer noch einmal festgesetzt, ohne die vom Vater entrichtete Steuer abzuziehen. Der Bescheid weise als festgesetzte Steuer nur den Differenzbetrag aus. Anders als im Bescheid ausgewiesen lasse sich die Zahlung des Vaters technisch nicht umsetzen. In der Sache sei der Bescheid rechtmäßig. Die Begünstigungen des § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG a.F. seien mangels Mitunternehmerstellung des Klägers nicht zu gewähren.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14** Das Urteil des FG war bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, weil sich während des Revisionsverfahrens der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat (§ 127 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). An die Stelle der angefochtenen und im Laufe des Verfahrens aufgehobenen Bescheide ist der Bescheid vom 10.05.2023 getreten. Dieser Bescheid ist nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden.
- 15** 1. Wird der angefochtene Verwaltungsakt nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geändert oder ersetzt, so wird der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Verfahrens (§ 68 Satz 1 FGO). Die Vorschrift gilt nach § 121 Satz 1 FGO auch im Revisionsverfahren. Die Begriffe "geändert" und "ersetzt" sind weit auszulegen. Eine Änderung oder Ersetzung setzt voraus, dass der mit der Klage angefochtene Verwaltungsakt partiell oder seinem ganzen Inhalt nach durch Erlass eines anderen Verwaltungsakts geändert oder aus formellen Gründen aufgehoben und durch einen anderen Verwaltungsakt ersetzt wird (Krumm in Tipke/Kruse, § 68 FGO Rz 8 f.). Ausreichend für die Anwendung des § 68 FGO ist es, wenn beide Bescheide "dieselbe Steuersache", das heißt dieselben Beteiligten und denselben Besteuerungsgegenstand betreffen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10.11.2020 - VII R 8/19, BFH/NV 2021, 1091, Rz 50, m.w.N.).
- 16** 2. Ausgehend von diesem weiten Verständnis des § 68 FGO ist der neue Bescheid vom 10.05.2023 Gegenstand des Verfahrens geworden. Er hat die bislang vom Kläger angefochtenen Bescheide nicht geändert, aber ersetzt. Der neue Bescheid betrifft denselben Regelungsgegenstand wie die aufgehobenen Bescheide, denn er nimmt den Kläger wegen derselben freigebigen Zuwendung weiter auf Schenkungsteuer in Anspruch.
- 17** 3. Das angefochtene Urteil ist zu den zwischenzeitlich aufgehobenen Bescheiden ergangen und daher gegenstandslos und aufzuheben (vgl. BFH-Urteil vom 14.11.2018 - II R 34/15, BFHE 263, 273, BStBl II 2019, 674, Rz 12, m.w.N.). Einer Zurückverweisung der Sache an das FG nach § 127 FGO bedurfte es nicht, da sich aufgrund des neuen Schenkungsteuerbescheids an den zwischen den Beteiligten streitigen Punkten im Übrigen nichts geändert hat (vgl. BFH-Urteil vom 14.11.2018 - II R 34/15, BFHE 263, 273, BStBl II 2019, 674, Rz 13). Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen bilden nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des BFH, sodass der Senat in der Sache selbst entscheiden kann (vgl. BFH-Urteil vom 26.06.2019 - II R 58/15, BFH/NV 2019, 1222, Rz 11, m.w.N.).

III.

- 18** Die Klage ist begründet. Der Schenkungsteuerbescheid vom 10.05.2023 ist nichtig und war daher aufzuheben.
- 19** 1. Ein Verwaltungsakt muss inhaltlich hinreichend bestimmt sein (§ 119 Abs. 1 AO). Er ist nichtig und damit nach § 124 Abs. 3 AO unwirksam, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist (§ 125 Abs. 1 AO). Ein Verwaltungsakt leidet an schweren und offenkundigen Mängeln und ist deshalb nichtig, wenn er inhaltlich nicht so bestimmt ist, dass ihm hinreichend sicher entnommen werden kann, was von wem verlangt wird (vgl. BFH-Urteil vom 15.04.2010 - IV R 67/07, BFH/NV 2010, 1606, Rz 17 f.).
- 20** a) Für die Frage, ob ein Steuerbescheid inhaltlich hinreichend bestimmt ist, kommt es grundsätzlich auf die Überschrift und den verfügenden Teil (Tenor) des Bescheids an. Die Begründung des Bescheids kann zwar bei der

Auslegung des Tenors herangezogen werden. Widerspricht die Begründung jedoch dem verfügenden Teil des Bescheids, kann der Bescheid jedenfalls aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit nicht aufrechterhalten werden (BFH-Urteil vom 15.03.1985 - VI R 30/81, BFHE 143, 226, BStBl II 1985, 581).

- 21** b) Ausgehend von diesen Grundsätzen ist der Schenkungsteuerbescheid vom 10.05.2023 nichtig, da aus diesem für den Kläger nicht eindeutig hervorgeht, in welcher Höhe die Schenkungsteuer gegen ihn festgesetzt wurde.
- 22** aa) Der Tenor des Schenkungsteuerbescheids steht im Widerspruch zu dessen Begründung. Es wird ausdrücklich zunächst Schenkungsteuer in Höhe von 15.800.340 € gegen den Kläger im Tenor festgesetzt und sodann in der Begründung unter der Überschrift "Steuerfestsetzung" ein niedrigerer Betrag als "festgesetzte Steuer" in Höhe von 6.829.463,31 € ausgewiesen. Das ist widersprüchlich und führt dazu, dass die festgesetzte Steuer, die eines der Kernelemente eines Steuerbescheids (§ 157 Abs. 1 Satz 2 AO) ausmacht, für den Kläger als Adressaten des Steuerbescheids nicht hinreichend bestimmbar ist.
- 23** bb) Der Bescheid lässt auch nicht erkennen, dass die festgesetzte Steuerschuld durch die Zahlung des Vaters nach § 47, § 224 i.V.m. § 44 Abs. 2 Satz 1 AO materiell erloschen ist.
- 24** Erwerber und Schenker sind nach § 44 Abs. 1 Satz 1 AO Gesamtschuldner, denn sie schulden nebeneinander dieselbe Leistung aus dem Steuerschuldverhältnis. Die Erfüllung der Steuerschuld durch einen Gesamtschuldner wirkt nach § 44 Abs. 2 Satz 1 AO auch für die übrigen Schuldner. Entrichtet der Schenker die ihm gegenüber festgesetzte Schenkungsteuer in vollem Umfang, so erlischt diese gemäß § 47 i.V.m. § 44 Abs. 2 Satz 1 AO auch mit Wirkung gegenüber dem Beschenkten und kann daher diesem gegenüber nicht mehr festgesetzt werden (vgl. BFH-Urteil vom 29.02.2012 - II R 19/10, BFHE 237, 188, BStBl II 2012, 489, m.w.N., für den umgekehrten Fall, in dem die Beschenkte die Steuerschuld mit Wirkung für die Schenkerin entrichtet hatte).
- 25** Zwar wurde in der Begründung des Schenkungsteuerbescheids die durch den Vater (Schenker) bereits geleistete Zahlung abgezogen und eine niedrigere als die im Tenor festgesetzte Steuer als festgesetzt ausgewiesen. Durch diese Darstellung wird aber nicht hinreichend deutlich, dass die Entrichtung der Schenkungsteuer durch den Vater (Schenker) zum Erlöschen der gegen den Kläger festzusetzenden Steuerschuld geführt hat. Dem Bescheid lässt sich danach auch nach verständiger Auslegung nicht mit hinreichender Sicherheit entnehmen, in welcher Höhe die Steuerschuld gegen den Kläger festgesetzt wurde. Er leidet daher an einem schwerwiegenden Fehler im Sinne des § 125 Abs. 1 AO und war aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit aufzuheben.
- 26** c) Da der Schenkungsteuerbescheid bereits aus formellen Gründen aufzuheben war, muss der BFH nicht darüber befinden, ob die Begünstigungen des § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG a.F. zu Recht nicht zu gewähren waren.
- 27** 2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)