
Datum: 10.11.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 5652/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:1110.9K5652.01.00

Tenor:

Die Schenkungsteuerbescheide vom 00.00.0000 und die dazu ergangene Einspruchentscheidung vom 00.00.0000 werden aufgehoben.

Der Beklagte trägt die Kosten des Rechtsstreits.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

TATBESTAND:

- | | |
|---|---|
| | 1 |
| Streitig ist zum einen, ob die Klägerin (bereits) im Zeitpunkt der hier in Rede stehenden Geldtransfers in Deutschland unbeschränkt schenkungsteuerpflichtig gewesen ist, und zum anderen, ob und inwieweit Überweisungen bzw. Bareinzahlungen ihrer Mutter auf ihre - der Klägerin - Konten gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG den Tatbestand unentgeltlicher Zuwendungen erfüllen. | 2 |
| Die am 00.00.0000 in P. (K.) geborene Klägerin - eine deutsche Staatsangehörige - hatte bis Anfang der 90'er Jahre zusammen mit ihrer deutschen Mutter, Frau I. T., und deren ... Lebensgefährten - ihrem am 00.00.0000 verstorbenen Vater L. M. (M.) - in K. gelebt. M. war Präsident eines in D. (K.) ansässigen ...unternehmens gewesen, in dem die Mutter der Klägerin als "... gearbeitet hatte. Nach verschiedenen Aufenthalten in Deutschland und im | 3 |

europäischen Ausland war die Klägerin von 00.00 bis 00.00 als ... bei der A. in G., wo sie auch über eine eigene Wohnung verfügt(-e), beschäftigt gewesen. Nach Auskunft des Einwohnermeldeamtes der Stadt B. ist die Klägerin außerdem bereits seit 00.00 mit Wohnsitz in der ..., B., gemeldet, wo ihre Mutter Eigentümerin eines mit einem Mehrfamilienhaus (seit 0000 Zweifamilienhaus) bebauten Grundstücks ist.

Am 00.00.0000 übersandte das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung B. (SteuFA) der Erbschaftsteuerstelle des Beklagten eine Ausfertigung seines Berichts vom 00.00.0000 über die Feststellungen einer bei der Klägerin durchgeführten - unter anderem die "Schenkungssteuer 1993 – 1997" betreffenden - Fahndungsprüfung. Darin vertrat die SteuFA unter Berücksichtigung der in Tz. 7.2 des Berichts zusammengestellten Indizien und Anhaltspunkte die Auffassung, dass die Klägerin spätestens ab 0000 über einen inländischen Wohnsitz verfüge und infolgedessen seitdem unbeschränkt schenkungssteuerpflichtig sei. Des weiteren stellte die SteuFA aufgrund beschlagnahmter Bankunterlagen und Auskünfte der kontoführenden Kreditinstitute fest, dass - wie es in Tz. 7.3 des Berichts vom 00.00.0000 heißt - "nach Eröffnung des Girokontos bei der B. Bank e.G. Bareinzahlungen bzw. Überweisungen aus K. durch die Steuerpflichtige" erfolgt und darüber hinaus "... von Frau I. T. in den Jahren 1993 – 1997 Einzahlungen bzw. Überweisungen i.H. v. ca. ... DM auf die Konten der Frau T. (Klägerin) getätigt" worden seien. Diese Geldzuwendungen seien - wie der rechtlichen Würdigung in Tz. 14 des SteuFA-Berichts vom 00.00.0000 zu entnehmen ist - "steuerpflichtige Erwerbe i.S.d. §§ 1, 7, 10 ErbStG", die der Schenkungssteuer unterlägen, da sowohl die Zuwendende als auch die Erwerberin Inländer i.S.d. § 2 ErbStG seien. Hierzu führt der SteuFA-Bericht in Tz. 14 im Einzelnen aus:

"Laut Steuerpflichtige (bzw. Rechtsanwalt u. Steuerberater) soll es sich bei den Zahlungen nicht um Schenkungen, sondern um Unterhaltsleistungen ihres Vaters ... aus K. handeln. Ein Nachweis hierfür wurde nicht vorgelegt.

Dieser Beurteilung kann nicht gefolgt werden. Bei den der Schenkungssteuer zu unterwerfenden Beträgen handelt es sich ausschließlich um Überweisungen bzw. Bareinzahlungen der Mutter ... auf die Konten der Steuerpflichtigen. Bei dem Umfang der Zahlungen i.H.v. ... DM (1993 – 1995) kann auch nicht mehr von Unterhaltszahlungen ausgegangen werden. Denn ausweislich der hier vorliegenden Unterlagen erfolgten in 1993 Bareinzahlungen i.H.v. ... DM und Überweisungen aus K. in 1994 i.H.v. ... DM durch die Steuerpflichtige auf ihre Konten. Es waren somit ausreichend eigene Geldmittel zur Bestreitung des Lebensunterhalts vorhanden. Die von der Mutter erhaltenen Geldbeträge wurden bei den Geldinstituten angelegt (siehe Anlage 3).

Für die Höhe der festzusetzenden Steuer ist es ohne Bedeutung, ob die Zuwendungen i.H.v. 7 ... DM vom Vater oder von der Mutter stammen.

Am 00.00.0000 ging eine Kopie einer Erklärung des Herrn Rechtsanwalts H. über Herrn L. M8 (Vater der Steuerpflichtigen) beim Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung B. ein. Dieser gibt an, dass Herr M. bereits seit 20 Jahren das Aktiendepot der Steuerpflichtigen verwaltet. Bei dem größeren Geldtransfer vom 00.00.0000 soll es sich um ein Aktiendepot der Steuerpflichtigen handeln. Die Mittel sollen aus angesparten Unterhaltszahlungen des Vaters stammen. Darüber hinaus soll es sich bei den Bareinzahlungen vom 00.00. u. 00.00.0000 i.H.v. ... DM um Zinserträge handeln.

Keine der von Herrn H. aufgestellten Behauptungen wird durch irgendwelche Unterlagen (z.B. Kontoauszüge, Depotauszüge, Steuerbescheide etc.) belegt...."

Hinsichtlich der Zuwendungen der Jahre 1993 – 1997 und der Ermittlung der Schenkungsteuer verwies Tz. 15 des SteuFA-Berichts vom 00.00.0000 auf dessen Anlage 4. In dieser Anlage, auf deren Inhalt wegen der weiteren Einzelheiten Bezug genommen wird, sind die in den Jahren 1993 – 1997 auf den Konten der Klägerin zu verzeichnenden Geldzuflüsse unter Angabe des jeweiligen Datums der Gutschrift, der Höhe des gutgeschriebenen Betrags und der Person des Zuwendenden ("Herkunft") tabellarisch aufgelistet. Im Anschluss an diese Übersicht ist die Schenkungsteuer wie folgt berechnet:

Schenkungen 1993 ... DM	11
1994. ... DM	12
1995. ... DM	
Summe ... DM	13
Freibetrag 90.000,00 DM	14
Summe ... DM	15
gerundet ... DM	16
Steuersatz .. v.H.	17
Schenkungssteuer ... DM	18
Ausgehend von dem bei der Steuerfahndungsprüfung festgestellten Gesamtbetrag aller den Konten der Klägerin im Jahre 1993 gutgeschriebenen Überweisungen und Bareinzahlungen von ... DM setzte der Beklagte wegen des Erwerbs der Klägerin "...aus der Schenkung" ihrer Mutter "vom 00.00.0000" mit Bescheid vom 00.00.0000 unter Berücksichtigung des persönlichen Freibetrags von 90.000 DM Schenkungsteuer i.H. von ... DM gegen die Klägerin fest. Zur Erläuterung führte er aus, dass der mangels Erklärungsabgabe vorgenommenen Schätzung die Ermittlungsergebnisse der Steuerfahndung zugrunde lägen.	19
Unter demselben Datum erteilte der Beklagte der Klägerin "über Ihren Erwerb aus der Schenkung der Frau I.T. ... vom 00.00.0000" und "Ihren Erwerb aus der Schenkung der Frau I.T. vom 00.00.0000" zwei weitere Schenkungsteuerbescheide über ... DM (1994) und ... DM (1995). Dabei legte er der Steuerbemessung - wie bei dem Bescheid über die Zuwendungen des Jahres 1993 - jeweils die Summe der innerhalb des betreffenden Kalenderjahres überwiesenen Einzelbeträge i.H. von insgesamt ... DM (1994) bzw. ... DM (1995) zugrunde. Als Vorschenkungen berücksichtigte er den jeweiligen Gesamtbetrag der Überweisungen/Bareinzahlungen des Vorjahres (1993: ... DM) bzw. der beiden Vorjahre (1993 und 1994: ... DM + ... DM = ... DM) und brachte die darauf entfallende Schenkungsteuer (1993: ... DM bzw. 1993 + 1994: ... DM) als Anrechnungsbetrag nach § 14 ErbStG in Abzug. Zur Begründung verwies der Beklagte wiederum auf die der Schätzung zugrunde liegenden Ermittlungsergebnisse der SteuFA.	20
Hiergegen erhob die Klägerin am 00.00.0000 Sprungklagen, die mangels Zustimmung des Beklagten gemäß § 45 Abs. 3 FGO als Einsprüche behandelt wurden. Zur Begründung machte sie im Wesentlichen geltend, sie sei mangels inländischen Wohnsitzes weder persönlich schenkungsteuerpflichtig noch habe ihre Mutter ihr unentgeltlich Teile ihres Vermögens zugewandt. Zum Nachweis ihrer Behauptungen legte die Klägerin zahlreiche Bankbelege und schriftliche Erklärungen verschiedener Personen (Verwandte, Nachbarn,	21

Handwerker, etc.) teils in ... und ..., teils in deutscher Sprache vor, auf deren Inhalt Bezug genommen wird.

Mit zusammengefasster Rechtsbehelfsentscheidung vom 00.00.0000, auf deren Inhalt wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, wies der Beklagte die Einsprüche der Klägerin als unbegründet zurück. 22

Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage, zu deren Begründung die Klägerin an ihrer Auffassung festhält, dass weder die Voraussetzungen für ihre persönliche Steuerpflicht nach § 2 ErbStG vorlägen noch in bezug auf die Überweisungen bzw. Bareinzahlungen ihrer Mutter der Tatbestand einer oder mehrerer unentgeltlicher Zuwendungen i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllt sei. Wegen der diesbezüglichen Ausführungen wird insbesondere auf den zu den Gerichtsakten gereichten Schriftsatz des Rechtsanwalts U. vom 00.00.0000 (Bl. 10 ff der Gerichtsakte 9 K 5652/01) Bezug genommen. 23

Die Klägerin beantragt, 24

die angefochtenen Schenkungsteuerbescheide in Gestalt der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung aufzuheben. 25

Der Beklagte beantragt, 26

die Klage abzuweisen, 27

hilfsweise die Revision zuzulassen. 28

Er hält an seiner bereits im außergerichtlichen Vorverfahren vertretenen Auffassung fest und wiederholt und vertieft im Wesentlichen seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000. Hinsichtlich des Vorbringens zur Klageerwiderung im Einzelnen wird auf die Stellungnahme des Beklagten vom 00.00.0000 Bezug genommen. 29

Ergänzend trägt er unter Hinweis auf drei mit "weitere Erläuterungen zum Schenkungsteuerbescheid" überschriebene - in der mündlichen Verhandlung überreichte - Steuerberechnungen vor, eines gesonderten Ausweises der auf jede einzelne Überweisung entfallenden Schenkungsteuer bedürfe es im Streitfall nicht, weil sich diese durch Rechenoperationen einfachster Art ermitteln lasse und die Summe der Einzelsteuerausweise den in den angefochtenen Bescheiden jeweils für die Zuwendungen innerhalb eines Jahres festgesetzten Gesamtsteuerbeträgen entspreche. 30

Das Gericht hat die Beteiligten mit der Ladung vom 00.00.0000 darauf hingewiesen, dass rechtliche Bedenken hinsichtlich der inhaltlichen Bestimmtheit der angefochtenen Bescheide bestünden. 31

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf den Inhalt der Gerichtsakten sowie der beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten und der Akten der SteuFA Aachen verwiesen. 32

E N T S C H E I D U N G S G R Ü N D E: 33

Die Klage ist begründet. 34

I. Die angefochtenen Schenkungsteuerbescheide vom 00.00.0000 sind mangels inhaltlicher Bestimmtheit (§§ 119, 157 Abs. 1 AO) nichtig (§§ 125 Abs. 1 AO) und damit unwirksam (§ 35

1. Schriftliche Steuerbescheide müssen gemäß § 119 Abs. 1 AO inhaltlich hinreichend bestimmt sein. Danach muss der Regelungsinhalt dem Verwaltungsakt eindeutig entnommen werden können. Hierzu gehört nicht nur, dass der Verwaltungsakt die erlassende Behörde erkennen lässt (§ 119 Abs. 3 AO), sondern auch die Angabe, wer die Steuer schuldet, sowie die Bezeichnung der festgesetzten Steuer nach Art und Betrag (§ 157 Abs. 1 Satz 2 AO). Das Erfordernis, die festgesetzte Steuer nach Art und Betrag zu bezeichnen, verlangt dabei die Angabe der einzelnen durch die Verwirklichung eines bestimmten Steuertatbestands (§ 38 AO) jeweils ausgelösten Steuerschuld (BFH-Urteile vom 30. Januar 1980 II R 90/75, BFHE 130, 74, BStBl. II 1980, 316, vom 15. Oktober 1980 II R 127/77, BFHE 131, 448, BStBl. II 1981, 84, und vom 9. Dezember 1998 II R 6/97, BFH/NV 1999, 1091). Diesen zur Bestimmtheit eines Steuerbescheids notwendigen Angaben genügt auch eine Bezugnahme auf Anlagen oder Unterlagen - etwa einen Betriebsprüfungs- oder Steuerfahndungsbericht -, die sich bereits in den Händen des Steuerpflichtigen befinden (BFH-Urteile vom 20. Dezember 1985 VI R 146/80, BFH/NV 1986, 517, vom 12. März 1991 IX R 282/87, BFH/NV 1991, 506, vom 9. August 1991 III R 41/88, BFHE 166, 1, BStBl. II 1992, 219, und vom 22. September 2004 II R 50/03, BFH/NV 2005, 993).

36

Die vorstehenden Anforderungen gelten grundsätzlich auch in den Fällen, in denen das Finanzamt - wie hier - von der verfahrensrechtlichen Möglichkeit Gebrauch macht, mehrere Erwerbe (Steuerfälle) in einem Steuerbescheid zusammenzufassen (BFH-Urteile vom 16. Dezember 1992 II R 114/89, BFH/NV 1993, 298, vom 20. Februar 1980 II R 90/77, BFHE 130, 176, BStBl. II 1980, 414, sowie BFH-Urteile in BFH/NV 1999, 1091, und BFH/NV 2005, 993). Es ist deshalb grundsätzlich unzulässig, dabei die verschiedenen Steuerschulden ein und desselben Steuerschuldners in einem Betrag unaufgegliedert zusammenzufassen (BFH-Urteil vom 28. Januar 1983 VI R 35/78, BFHE 138, 188, und BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 993). Vielmehr erfordern mehrere (getrennte) Steuerfälle entweder eine Festsetzung in getrennten Steuerbescheiden oder - bei körperlicher Zusammenfassung in einem Schriftstück - neben der genauen Angabe, welche Lebenssachverhalte (Besteuerungstatbestände, -zeiträume) besteuert werden sollen, für jeden Steuerfall eine gesonderte Festsetzung der Steuer (BFH-Urteile in BFH/NV 1999, 1091, m.w.N., und in BFH/NV 2005, 993).

37

Hierauf kann im Einzelfall ausnahmsweise nur dann verzichtet werden, wenn trotz unaufgegliederter Zusammenfassung mehrerer Steuerfälle eindeutig feststeht, welche Steuerfälle von dem Bescheid erfasst werden und dass auch aus anderweitigen rechtlichen Gründen keine Notwendigkeit zu einer Differenzierung besteht (dazu z.B. BFH-Urteile vom 17. September 1986 II R 62/84, BFH/NV 1987, 738, und vom 22. November 1995 II R 26/92, BFHE 179, 177, BStBl. II 1996, 162, sowie BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 993). Erforderlich ist eine Differenzierung 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 (z.B. im Rahmen des § 14 ErbStG) zukommen kann (BFH-Urteile in BFH/NV 1999, 1091, und in BFH/NV 2005, 993).

38

2. Diesen Anforderungen genügen die angefochtenen Schenkungsteuerbescheide auch unter Berücksichtigung der in dem Steuerfahndungsbericht vom 00.00.0000 getroffenen Feststellungen nicht. In Anlage 4 dieses der Klägerin vorliegenden und daher zulässigerweise in Bezug genommenen Berichts hat die SteuFA zwar die einzelnen Steuerfälle, d.h. die jeweils innerhalb eines Kalenderjahres von der Mutter der Klägerin getätigten

39

Bareinzahlungen und Überweisungen auf Konten der Klägerin, nach Datum und Betrag der jeweiligen Gutschrift im Einzelnen aufgeführt. Auch ist den Feststellungen in Tz. 14 i.V.m. Tz. 7.3 des Berichts vom 00.00.0000 zu entnehmen, dass die SteuFA als der Besteuerung unterliegende Lebenssachverhalte und mithin steuerpflichtige Erwerbe i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG die jeweiligen Einzelüberweisungen bzw. Bareinzahlungen angesehen hat. Da die Steuerfestsetzung jedoch nach dem im Bescheidformular vorgedruckten Wortlaut - singularisch - "Ihren" bzw. "den Erwerb vom 00.00.0000" (00.00.0000 und 00.00.0000) betrifft, ist zunächst nicht zweifelsfrei ersichtlich, ob der Beklagte von einem einzigen, ggf. in mehreren Teilakten verwirklichten Erwerbstatbestand ausgegangen ist oder ob er - wie die allgemeine Bezugnahme auf den Bericht der SteuFA nahe legt - die darin niedergelegte Rechtsauffassung teilt. Unabhängig davon ergibt sich weder aus den angefochtenen Schenkungsteuerbescheiden selbst noch aus dem Steuerfahndungsbericht nebst Anlagen, in welcher Höhe die unaufgegliedert in einem Gesamtbetrag ausgewiesene Schenkungsteuer für die Erwerbe innerhalb des im Betreff genannten Kalenderjahres auf die jeweiligen Einzelzuwendungen entfällt. Die Voraussetzungen, unter denen der II. Senat des BFH eine unaufgegliederte Zusammenfassung mehrerer Steuerfälle in einem einzigen Bescheid ausnahmsweise zulässt, liegen indes im Streitfall nicht vor. Eine Differenzierung ist hier vielmehr erforderlich, weil - wie der BFH es formuliert - "das rechtliche Schicksal der verschiedenen Steueransprüche nach dem Anspruchsgrund bzw. dessen Wegfall, hinsichtlich möglicher Befreiungstatbestände ... 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" (BFH-Urteile in BFHNV 1999, 1091, und in BFH/NV 2005, 993).

Dabei kann auf sich beruhen, ob nach der zitierten BFH-Rechtsprechung ("kann") eine Differenzierung bereits dann notwendig ist, wenn ein unterschiedlicher Verlauf des rechtlichen Schicksals einzelner Steueransprüche nur theoretisch möglich ist. Auf einen gesonderten Steuerausweis für jeden einzelnen Erwerb kann nach Auffassung des erkennenden Senats jedenfalls dann nicht verzichtet werden, wenn konkrete Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die (zusammengefassten) Einzelzuwendungen auf unterschiedlichen Rechtsgründen beruhen (könnten) und daher (möglicherweise) einer getrennten Beurteilung bedürfen. So aber verhält es sich im Streitfall. Dem Beklagten war nach Lage der Akten schon vor Erlass der Schenkungsteuerbescheide bekannt, dass die Klägerin den Feststellungen der SteuFA mit dem Einwand entgegen getreten war, bei den der Schenkungsteuer unterworfenen Gutschriften handele es sich teilweise um in K. angespartes eigenes Vermögen der Klägerin, das M. ihrer Mutter zum Zwecke der Weiterleitung an sie überwiesen habe, und teilweise um Unterhaltszahlungen des M..

40

Ebenso wie sich in dem der BFH-Entscheidung vom 22. September 2004 (II R 50/03, BFH/NV 2005, 993) zugrunde liegenden Sachverhalt die Frage stellte, ob ein Teil der auf verschiedene Jahreszeiträume entfallenden Zahlungen des dortigen Ehemannes an seine Ehefrau - so etwa die als "Haushaltsgeld" zugewandten Beträge - in Erfüllung der bürgerlich-rechtlichen Unterhaltungspflicht (§§ 1360, 1360a BGB) geleistet worden waren, ist im vorliegenden Fall materiellrechtlich zu prüfen, ob und inwieweit einzelne der in den Schenkungsteuerbescheiden erfassten Überweisungen als bestimmungsgemäß von der Mutter der Klägerin weitergeleiteter Unterhalt (§§ 1601 ff BGB) des leiblichen Vaters M., eigene Unterhaltsleistungen der Mutter oder ggf. in K. angespartes, von M. treuhänderisch verwaltetes Eigenvermögen der Klägerin betrafen. Fehlte es aber insoweit an einer objektiven Bereicherung der Klägerin und mithin an schenkungsteuerpflichtigen Erwerben, so könnte den angegriffenen Bescheiden auch unter Berücksichtigung der im SteuFA-Bericht enthaltenen Angaben nicht entnommen werden, welche Steuer auf die in demselben

41

Bescheid erfassten weiteren Zuwendungen entfielen (vgl. hierzu BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 993).

Zwar lässt sich - wie die vom Beklagten in der mündlichen Verhandlung nachgereichten "weitergehenden Erläuterungen zum Schenkungsteuerbescheid" zeigen - die auf die jeweilige Einzelzuwendung entfallende Schenkungsteuer anhand der Angaben in Anlage 4 unter Zuhilfenahme der gesetzlichen Vorschriften rechnerisch ermitteln. Der Senat versteht die Ausführungen des BFH in seinem Urteil vom 22. September 2004 (II R 50/03, BFH/NV 2005, 993) jedoch dahin, dass eine bloße Berechenbarkeit der für die einzelnen Erwerbe (Steuerfälle) festzusetzenden Steuerbeträge den Anforderungen an die inhaltliche Bestimmtheit zusammengefasster Bescheide grundsätzlich nicht genügt. Soweit der Beklagte demgegenüber die Auffassung vertritt, im Streitfall könne ausnahmsweise auf einen gesonderten Steuerausweis verzichtet werden, weil die auf den einzelnen Erwerb entfallende Steuer "durch Anwendung von Rechenoperationen einfachster Art" zu ermitteln sei, vermag der Senat dieser - durch die bisherige BFH-Rechtsprechung nicht gedeckten - Ansicht schon deswegen nicht zu folgen, weil die Frage, wann eine "Rechenoperation einfachster Art" vorliegt, einen weiten, stark durch die subjektiven Vorstellungen des jeweiligen Rechtsanwenders geprägten Interpretationsspielraum eröffnet und infolgedessen als Abgrenzungskriterium in einem Rechtsgebiet wie dem Prozess- und Verfahrensrecht, das in hohem Maße den Grundsätzen der Rechtsklarheit und Rechtssicherheit unterliegt, nicht geeignet ist. Abgesehen davon müsste, wenn man auf den Schwierigkeitsgrad der "Rechenoperation" als solcher unter Ausschluss etwa erforderlicher Vorüberlegungen abstellt, stets die bloße Berechenbarkeit ausreichen, da sich die rein mathematische Ermittlung der auf die Einzelzuwendung entfallenden Steuer bei Vorliegen der - notfalls dem Gesetz zu entnehmenden - Berechnungsgrößen regelmäßig in der Anwendung der vier Grundrechenarten (Multiplikation der Bemessungsgrundlage mit dem jeweils maßgebenden Steuersatz) erschöpft. Hält man indes die (Einzel-)Steuerberechnung nur dann für "einfach", wenn sich sämtliche Berechnungsgrößen entweder unmittelbar aus dem Bescheid selbst oder aus zulässigerweise in Bezug genommenen sonstigen Unterlagen ergeben, scheitert die Annahme von "Rechenoperationen einfachster Art" vorliegend schon daran, dass den die Zuwendungen der Kalenderjahre 1993, 1994 und 1995 betreffenden Schenkungsteuerbescheiden auch unter Berücksichtigung des SteuFA-Berichts nicht zu entnehmen ist, welcher - für die einzelnen Zuwendungen zwischen .. v.H. und .. v.H. variierende - Steuersatz jeweils maßgeblich ist.

42

Im Übrigen besteht ein Differenzierungsbedürfnis im Streitfall auch deswegen, weil das rechtliche Schicksal der verschiedenen Steueransprüche hinsichtlich möglicher Befreiungstatbestände einen unterschiedlichen Verlauf nehmen und der für den Einzelfall festgesetzten Steuer im Rahmen der Zusammenrechnung mit weiteren Erwerben nach § 14 ErbStG rechtliche Bedeutung zukommen kann. Soweit nämlich einzelne als Unterhaltsleistungen bezeichnete Beträge die Grenze der Angemessenheit (vgl. hierzu nach deutschem Unterhaltsrecht § 1610 BGB) überschreiten und mithin nicht (mehr) der Erfüllung einer gesetzlichen Verpflichtung dienen, bleibt, wie schon in der Einspruchsentscheidung problematisiert, zu prüfen, ob und in welchem Umfang hinsichtlich des die Unterhaltungspflicht übersteigenden - freiwillig gezahlten - Teils der Zuwendungen die Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 12 ErbStG eingreift. Darüber hinaus ist ein gesonderter Steuerausweis vorliegend auch deshalb erforderlich, weil beide Parteien des Zuwendungsverhältnisses noch leben, weitere Zuwendungen derselben Schenkerin also noch möglich sind. Bei Festsetzung der Steuer für diese späteren Zuwendungen ist wegen der taggenauen Abgrenzung des Zehnjahreszeitraums im Rahmen des § 14 ErbStG zu prüfen, welche Einzelzuwendungen - zumindest aus 1995 - als Vorerwerb zu berücksichtigen sind und welche hierauf entfallende

43

Steuer als Anrechnungsbetrag in Abzug zu bringen ist.

3. Da die angefochtenen Schenkungsteuerbescheide mangels Bezeichnung der auf die einzelnen Erwerbe entfallenden Steuerbeträge die konstitutiven Anforderungen, die an den Inhalt eines Schenkungsteuerbescheids zu stellen sind, nicht erfüllen, leiden sie an einem besonders schwerwiegenden und bei verständiger Würdigung aller im Einzelfall beachtlichen Umstände offenkundigen Mangel i.S. des § 125 Abs. 1 AO, der die Nichtigkeit und mithin Unwirksamkeit (§ 124 Abs. 3 AO) der Steuerfestsetzungen zur Folge hat. Dem Eintritt dieser Rechtsfolge steht nicht entgegen, dass der Beklagte in der mündlichen Verhandlung die fehlenden Angaben in den "weitergehenden Erläuterungen zum Steuerbescheid" nachgeholt hat. Denn eine Heilung von Mängeln, die gemäß § 125 AO zur Nichtigkeit führen, ist - wie sich aus § 126 AO im Umkehrschluss ergibt - nicht möglich (Klein / Brockmeyer, Abgabenordnung, Kommentar, 8. Auflage, § 126 Rz. 1, m.w.N.). 44
- II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO; die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit resultiert aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. § 709 ZPO. 45
- III. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtsfrage zugelassen, ob und bejahendenfalls unter welchen Voraussetzungen bei zusammengefassten Schenkungsteuerbescheiden, in denen sowohl der Zeitpunkt der einzelnen Erwerbe als auch deren jeweilige Höhe angegeben sind, auf den gesonderten Ausweis der auf die Einzelzuwendungen entfallenden Steuerbeträge verzichtet werden kann. 46