
Datum: 06.07.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 4362/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:0706.9K4362.02.00

Tenor:

Der Erbschaftsteuerbescheid vom 13. Juli 2001 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 11. Juli 2002 werden aufgehoben.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt der Beklagte.

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

Die Revision wird zugelassen.

TATBESTAND

- | | |
|--|---|
| | 1 |
| Streitig ist insbesondere, ob der Beklagte im Zeitpunkt des Erlasses des angefochtenen Erbschaftsteuerbescheids (noch) berechtigt war, die im Rahmen der Erbschaftsteuerveranlagung nach Herrn S (Erblasser) gemäß § 31 ErbStG 1959 ausgesetzte Besteuerung des Erwerbs nießbrauchsbelasteter Wertpapiere gegenüber der Klägerin nachzuholen. | 2 |
| Der am 30. Januar 1964 verstorbene Erblasser hatte durch privatschriftliches Testament vom 11. Juni 1961 seine beiden Kinder, Herrn H - den am 21. Juli 1978 verstorbenen Ehemann der Klägerin - und Frau G, zu jeweils hälftigen Miterben berufen und seiner Haushälterin, Frau E, das lebenslange Nießbrauchsrecht an insgesamt 1.320 nachlasszugehörigen Aktien der Firma ... im Nennwert von 55.600 DM eingeräumt. | 3 |

Unter Berücksichtigung der am 15. Mai 1964 eingereichten Erbschaftsteuererklärung erteilte das damals zuständige Finanzamt ... Herrn H am 30. Juni 1964 einen als vorläufig gekennzeichneten Bescheid, in dem es wegen des Erwerbs von Todes wegen nach Herrn S Erbschaftsteuer i.H. von 81.885 DM gegen den Miterben H festsetzte. In den Ausführungen unter der Rubrik "Vermerk" bat es unter anderem um nähere Erläuterung des zugunsten der Frau E ausgesetzten Nießbrauchsvermögens. 4

Hiergegen legte der Wirtschaftsprüfer und Steuerberater B am 10. Juli 1964 Einspruch ein. Der Rechtsbehelfsschrift beigelegt waren am 7. bzw. 8. Juli 1964 unterzeichnete Vollmachturkunden der beiden Erben H und G sowie der Vermächtnisnehmerin E. Darin hatten die genannten Personen Herrn Dipl.-Volkswirt B bevollmächtigt, ihre Interessen vor dem Finanzamt ... Körperschaften wahrzunehmen, und ihm die Befugnis eingeräumt, rechtsverbindlich für sie zu zeichnen. 5

In einem Schreiben des Bevollmächtigten B an das Finanzamt ... vom 31. August 1964 äußerte sich dieser u.a. wie folgt: 6

"Für die laut Testament mit einem besonderen Nießbrauch zu Gunsten von Fr. E belasteten 7 ...-Aktien in Höhe von 55.600 DM bitte ich um Aussetzung der Besteuerung bis zum Erlöschen des für Fr. E bestellten lebenslänglichen Nießbrauchs (Erbschaftsteuergesetz § 31 (1)). Die besondere Berechnung hierfür wird nachgereicht.

Ich habe meine Mandantin gebeten, diese Aktien in ein besonderes Sperrdepot der ...bank z8 deponieren. Ich darf annehmen, dass durch diese Maßnahme sich eine Sicherheitsleistung für diese ausgesetzte Steuer erübrigt. Ich bitte ggf. um Auflage, wie das Finanzamt den Sperrvermerk formuliert wünscht."

Mit Schriftsatz vom 28. Januar 1965 übersandte Frau G dem Finanzamt ... eine von ihr und ihrem Bruder - dem Miterben H - unterschriebene "endgültige" Erbschaftsteuererklärung mit der Bitte, eventuelle Rückfragen an Herrn Dipl.-Volkswirt B zu richten, der von ihr und ihrem Bruder eine Vollmacht habe. 9

Ausgehend von den dortigen Erklärungsangaben erließ das Finanzamt ... unter dem 20. Juli 1965 einen "endgültigen und Teilsteuerbescheid" gegen den Miterben H, in dem es dessen Erbschaftsteuer wegen des Erwerbs von Todes wegen nach Herrn S auf 49.452 DM ermäßigte. Hierzu führte es - auszugsweise - aus: 10

"... Die Wertpapiere wurden nach den Angaben der ...bank , ..., vom 12.2.1964 und der ...bank AG, ..., vom 1.4.1964 angesetzt. Dabei wurden ... Aktien im Nennwert von 55.600 DM (Kurswert im Todestag 332.210 DM) gem. § 31 ErbStG außer Ansatz gelassen. Die Versteuerung wird bei Erlöschen des Nießbrauchsrechts des Fr. E berichtigt werden. Ich bitte, die Beendigung des Nießbrauchs rechtzeitig anzuzeigen. Ferner bitte ich eine Bestätigung der Commerzbank einzusenden, dass die fraglichen Wertpapiere in einem besonderen Depot verwahrt werden, über das nur mit meiner Zustimmung verfügt werden kann...." 11

Im Verfügungsteil des Bescheids ist unter Ziffer 5. vermerkt: 12

"Ü-Liste: Das Ableben des Fr. E ist zu überwachen. Anfrage alle zwei Jahre, erstmals am 1.1.1968." 13

In der Folgezeit bat das Finanzamt ... (später umbenannt in Finanzamt ...-...) das Einwohnermeldeamt W am 10.12.1970, 10.12.1973, 14.10.1975, 1.12.1977, 14.5.1980, 4.11.1983, 6.12.1984, 19.3.1986, 25.4.1988, 8.11.1991, 26.10.1992 und 30.4.1998 um Mitteilung, ob Frau E noch lebt bzw. wann und wo sie verstorben sei. Auf die letztgenannte Anfrage erhielt das Finanzamt ...-... die Antwort, dass Frau E am 26. Juni 1993 in W verstorben sei.

In der auf Anforderung des mittlerweile zuständigen Finanzamts ... (Beklagter) übersandten Erbschaftsteuererklärung der Miterbin G bezifferte diese den Wert ihres mit dem Tod der Frau E nachzuversteuernden Aktienerwerbs nach dem Erblasser S mit insgesamt 457.050 DM. Dieser Betrag entsprach dem aus den Kurswerten zum 31. Dezember 1992 und 31. Dezember 1993 gebildeten Mittelwert für insgesamt 660 ...-Aktien. 15

Nachdem die ...bank ... dem Beklagten mit Schriftsatz vom 2. November 1999 die förmliche Auskunft (§ 93 AO) erteilt hatte, dass der am 21. Juli 1978 verstorbene Miterbe H von seiner Ehefrau - der Klägerin - sowie den Kindern D und T beerbt worden sei und die ...-Aktien dementsprechend verteilt worden seien, setzte der Beklagte mit Bescheid vom 1. Dezember 1999 wegen des "Erwerbs des Herrn H nach Herrn S gestorben am 26.06.1993" ausgehend von einem Erwerbswert i.H. von 457.050 DM Erbschaftsteuer i.H. von 25.690 DM gegen die Klägerin "als Gesamtrechtsnachfolger nach Herrn H" fest. In den Erläuterungen zum Bescheid heißt es hierzu weiter: 16

"... Nach § 44 und § 45 AO in Verbindung mit § 2058 BGB sind die Erben Gesamtschuldner¹⁷ und haben für die aus dem Nachlass zu entrichtenden Schulden, zu denen auch die Erbschaftsteuer gehört, einzustehen. Die genannte Erbschaftsteuerschuld ist von den gemeinsamen Gesamtrechtsnachfolgern insgesamt nur einmal zu entrichten. Bis zum festgesetzten Zahlungstermin haben die Erben untereinander eine Einigung über die Zahlung herbeizuführen.

Es wurde die bis zum Tode der Frau E ausgesetzte Versteuerung der ... Aktien durchgeführt¹⁸ 18

Hiergegen legte die Klägerin mit der Begründung Einspruch ein, ihr sei mangels entsprechender Unterlagen, um deren Übersendung sie bitte, nicht bekannt, in welcher Weise anlässlich des Erbfalls S im Jahre 1964 erbschaftsteuerlich verfahren, insbesondere ob die Besteuerung des Aktienerwerbs tatsächlich bis zum Tod der Nießbraucherin ausgesetzt oder die Erbschaftsteuer insoweit lediglich gestundet worden sei. Unter Zugrundelegung der - nicht von ihr geteilten - Auffassung des Beklagten, der für die Bewertung der ...-Aktien auf den Zeitpunkt des Erlöschens des Nießbrauchs am 26. Juni 1993 abstelle, sei davon auszugehen, dass Erbe nicht ihr verstorbener Ehemann, Herr H, sei, sondern sie selbst und ihre beiden Kinder entsprechend ihrer Erbquote i.H. von $\frac{1}{4}$ bzw. jeweils $\frac{1}{8}$. Vorsorglich werde die Einrede der Steuerfestsetzungsverjährung geltend gemacht. Wegen der weiterhin vorgetragenen Einwände wird auf die Schriftsätze der Klägerin vom 15. Dezember 1999 und 2. Februar 2000 Bezug genommen. 19

Daraufhin hob der Beklagte den angefochtenen Erbschaftsteuerbescheid mit Verfügung vom 19. Juni 2001 auf. Zur Begründung vertrat er unter Hinweis auf § 31 Abs. 2 ErbStG 1959 die Auffassung, in dem Bescheid sei fälschlicherweise als Steuerschuldner Herr H bezeichnet. Gleichzeitig stellte er den Erlass eines neuen Erbschaftsteuerbescheides gegen die Klägerin als direkte Erbin nach Herrn S in Aussicht. 20

Entsprechend seiner Ankündigung erteilte der Beklagte der Klägerin am 13. Juli 2001 einen Bescheid über "Ihren Erwerb von Todes wegen nach Herrn S zum Übertragungstag 21

26.06.1993", in dem er ausgehend von einem mit 228.525 DM (= ½ von 457.050 DM) bezifferten Wert ihres Erwerbs Erbschaftsteuer i.H. von 43.700 DM gegen die Klägerin festsetzte. Hierzu führte er in den Erläuterungen unter anderem aus, Festsetzungsverjährung sei noch nicht eingetreten, weil sich die Festsetzungsfrist wegen des Vorliegens einer leichtfertigen Steuerverkürzung gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO um ein Jahr, d.h. bis zum Ablauf des 31. Dezember 2001, verlängere. Unabhängig davon sei der Anlauf der Festsetzungsfrist in analoger Anwendung des § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO bis zum Ablauf des Jahres 1998 gehemmt gewesen mit der Folge, dass die Festsetzungsfrist für die Erbschaftsteuer erst mit Ablauf des 31. Dezember 2002 ende.

Den hiergegen gerichteten Einspruch der Klägerin wies der Beklagte mit 22
Rechtsbehelfsentscheidung vom 11. Juli 2002, auf deren Inhalt wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, als unbegründet zurück.

Mit der vorliegenden Klage begehrt die Klägerin die Aufhebung der angefochtenen 23
Erbschaftsteuerfestsetzung. Zur Begründung trägt sie im Wesentlichen vor:

Entgegen der Ansicht des Beklagten habe der Erbschaftsteuerbescheid vom 13. Juli 2001 24
nicht mehr ergehen dürfen, da zu diesem Zeitpunkt mangels Vorliegens einer leichtfertigen Steuerverkürzung bereits Festsetzungsverjährung eingetreten gewesen sei. Soweit der Beklagte demgegenüber die Auffassung vertrete, sie habe ihre aus § 30 Abs. 1 ErbStG resultierende Verpflichtung verletzt, den Wegfall des Nießbrauchsrechts anzuzeigen, verkenne er, dass sie trotz Anwendung höchster Sorgfalt weder von einem nießbrauchsbelasteten Erbteil und dessen noch nicht durchgeführter Versteuerung noch von einer Anzeigepflicht gewusst habe. Abgesehen davon entfalle die Anzeigepflicht vorliegend in analoger Anwendung des § 30 Abs. 3 ErbStG, weil der Beklagte den Fortbestand des Nießbrauchsrechts bisher in eigener Verantwortung überwacht habe.

Im Übrigen ergebe sich weder aus dem seinerzeit ihrem Ehemann erteilten 25
Erbschaftsteuerbescheid noch aus sonstigen Unterlagen ein konkreter Hinweis darauf, dass ihr Ehemann bzw. dessen Rechtsnachfolger verpflichtet gewesen sei, dem Beklagten das Erlöschen des Nießbrauchsrechts anzuzeigen. Auch das Schreiben der ...bank ... vom 2. August 1993 biete keine Anhaltspunkte dafür, auch nur mit der Möglichkeit zu rechnen, dass das Steuerverfahren aus dem fast dreißig Jahre zurückliegenden Erbfall nach Herrn S noch nicht abgeschlossen sein könnte.

Soweit der Beklagte sich auf eine Anlaufhemmung der Festsetzungsfrist analog § 170 Abs. 5 26
Nr. 2 AO berufe, sei ihm entgegenzuhalten, dass er sich selbst unter Missachtung seiner Überwachungs- und Ermittlungspflichten erst 1998 und mithin fünf Jahre nach der zuletzt vorangegangenen Anfrage beim Einwohnermeldeamt der Stadt W nach einem möglichen Ableben der Nießbraucherin erkundigt habe, obwohl das damals zuständige Finanzamt im Verfügungsteil des am 20. Juli 1965 zur Post gegebenen (datumslosen) Erbschaftsteuerbescheids seine Sachermittlungspflicht selbst dahingehend konkretisiert habe, das Ableben der Frau E mittels Ü-Liste durch Anfrage alle zwei Jahre (unterstrichen) zu überwachen. Außerdem scheitere die analoge Anwendung des nur für die Schenkungsteuer geltenden § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO in rechtlicher Hinsicht daran, dass keine Regelungslücke für Erwerbe von Todes wegen bestehe, weil der Gesetzgeber hierfür eine eigenständige und abweichende Regelung in § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO geschaffen habe.

Steuerfestsetzungsverjährung sei im Übrigen auch deshalb eingetreten, weil die 27
Steuerfestsetzung nicht wirksam ausgesetzt worden sei. Jedenfalls sei eine förmliche, mit Fristen, Inhalt, Umfang und Rechtsmittelbelehrung versehene Aussetzungsverfügung, bei der

es sich um einen selbständigen Verwaltungsakt handle, nie erlassen worden. Selbst wenn man eine selbständige Aussetzungsverfügung für entbehrlich hielte, müsste die Tatsache, dass die Versteuerung ausgesetzt werden solle, jedenfalls dem Erbschaftsteuerbescheid eindeutig und unter Beifügung einer entsprechenden Belehrung zu entnehmen sein. Daran fehle es in dem ihrem verstorbenen Ehemann erteilten Bescheid aus 1965, dessen Wortlaut nicht einmal den Begriff "Aussetzung" enthalte. Eine Aussetzung der Versteuerung habe der Steuerberater B auch zu keiner Zeit beantragt. Vielmehr sei sein Schreiben vom 31. August 1964 ungeachtet des Wortlauts bei verständiger Würdigung dahin auszulegen, dass in Wahrheit lediglich eine zinslose Stundung der auf den Kapitalwert des Nießbrauchs entfallenden Steuer gewollt gewesen sei.

Abgesehen davon habe der Beklagte sein Recht, wegen des Erwerbs der streitigen Aktien Erbschaftsteuer festzusetzen, nach Treu und Glauben verwirkt. Der übermäßig lange Zeitablauf rechtfertige ihr Vertrauen darin, dass der Erbfall nach Herrn S längst erledigt gewesen und mit einer neuerlichen Steuerfestsetzung nicht mehr zu rechnen sei. 28

Darüber hinaus sei der Bescheid wegen eines Bekanntgabemangels unwirksam. Es sei davon auszugehen, dass das infolge Wegfalls der Nießbrauchsbelastung übergegangene unbelastete Vermögen zunächst einer Erbengemeinschaft angefallen sei. Obwohl diese Erbengemeinschaft mit der Verteilung der Wertpapiere sogleich auseinandergesetzt worden sei, hätte der Erbschaftsteuerbescheid zunächst gegen die Erbengemeinschaft als Adressat ergehen und danach unter Zurechnung der entsprechend berechneten Erbschaftsteuer auf die einzelnen Erben direkt aufgeteilt werden müssen. 29

Auch habe der Beklagte es pflichtwidrig unterlassen, vor der Erteilung des Erbschaftsteuerbescheids vom 13. Juli 2001 auf seine Verböserungsabsicht hinzuweisen. Damit habe er ihr - der Klägerin - die Möglichkeit genommen, ihren Einspruch gegen den Bescheid vom 1. Dezember 1999 zurückzunehmen und so die Festsetzung einer noch höheren Steuer zu verhindern. 30

Des weiteren sei nach der Kommentierung von Troll zu § 25 ErbStG a.F. zum einen hinsichtlich des Steuersatzes und der Freibeträge auf den Zeitpunkt des ursprünglichen Erwerbs, hier also den 30. Januar 1964, abzustellen. Zum anderen solle nach dort vertretener Auffassung in analoger Anwendung der §§ 6 Abs. 2, 15 Abs. 3 ErbStG auf Antrag der Erben das Verhältnis zu dem Erblasser maßgebend sein, von dem man unmittelbar geerbt habe. Für den Streitfall bedeute dies, dass die für Erwerbe von ihrem Ehemann geltenden höheren Freibeträge zu berücksichtigen seien. 31

Schließlich führe die Steigerung des Kurswerts der ...-Aktien zu einer unzulässigen Gewinnbesteuerung und damit zu einer Verletzung des Stichtagsprinzips. 32

Die Klägerin beantragt, 33

den angefochtenen Erbschaftsteuerbescheid vom 13. Juli 2001 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 11. Juli 2002 ersatzlos aufzuheben. 34

Der Beklagte beantragt 35

Klageabweisung, 36

hilfsweise Zulassung der Revision. 37

38

Seiner Auffassung zufolge war im Zeitpunkt der Erteilung des angefochtenen Bescheids noch keine Festsetzungsverjährung hinsichtlich der streitigen Erbschaftsteuer eingetreten. Zur Begründung nimmt er Bezug auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt er auszugsweise aus:

Da mit dem Tod des Ehemannes der Klägerin im Jahre 1978 sämtliche Rechte und Pflichten des Verstorbenen, soweit sie nicht höchstpersönlicher Natur seien, auf die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin übergegangen seien, könne diese sich nicht mit Erfolg darauf berufen, die objektiv bestehende Anzeigepflicht nicht zu kennen. Der in diesem Zusammenhang erhobene Vorwurf, der Beklagte habe seine Amtsermittlungspflicht verletzt, indem er sich beim Einwohnermeldeamt W nicht regelmäßig nach einem möglichen Ableben der Nießbraucherin erkundigt habe, sei in Anbetracht der Tatsache, dass die Klägerin ihren eigenen Mitwirkungs- und Anzeigepflichten nicht nachgekommen sei, nicht gerechtfertigt. 39

Die Festsetzungsfrist für die streitige Erbschaftsteuer habe unter Berücksichtigung der der Klägerin obliegenden Anzeigepflicht nach Maßgabe des § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO mit Ablauf des Jahres 1996 begonnen. Enden würde sie, selbst wenn man § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO mit der Klägerin nicht für analog anwendbar hielte, erst mit Ablauf des 31. Dezember 2001, weil im Streitfall § 174 Abs. 4 AO einschlägig sei. Der Sachverhalt i.S. dieser Vorschrift, nämlich die Beendigung der Aussetzung der Versteuerung nach dem Tod der Nießbraucherin, sei insoweit irrig beurteilt worden, als davon ausgegangen worden sei, dass der ursprüngliche Erwerber, Herr H, Steuerpflichtiger gewesen und auch geblieben sei. Durch seinen Tod sei die Klägerin jedoch richtigerweise aus eigenem Recht und nicht als Gesamtrechtsnachfolgerin ihres Ehemannes Steuerpflichtige geworden. Nach Aufhebung der - aufgrund dieses schwerwiegenden Mangels nichtigen - Erbschaftsteuerfestsetzung vom 1. Dezember 1999 mit Verfügung vom 19. Juni 2001 habe somit der Bescheid vom 13. Juli 2001 erlassen werden können, in dem der Beklagte sodann die richtigen Folgen gezogen habe. Der Ablauf der Festsetzungsfrist sei nach § 174 Abs. 4 Satz 3 AO unbeachtlich, wenn - wie hier - innerhalb eines Jahres der neue Bescheid erteilt werde. § 174 Abs. 4 Satz 4 AO finde keine Anwendung, weil der erste Bescheid im Jahre 1999 und mithin zweifellos innerhalb der mit Ablauf des 31. Dezember 2000 endenden Festsetzungsfrist ergangen sei. 40

Der Beklagte habe auch nicht gegen ein "Verböserungsverbot" verstoßen. Indem er den Erbschaftsteuerbescheid vom 1. Dezember 1999 auf den Einspruch der Klägerin aufgehoben habe, sei er ihrem Rechtsbehelfsbegehren gefolgt; eine Verböserung habe somit nicht stattgefunden. 41

In der mündlichen Verhandlung hat der Vertreter des Beklagten das schriftsätzliche Vorbringen dahingehend modifiziert, dass der unter dem 1. Dezember 1999 erteilte, nach § 174 Abs. 4 AO geänderte Erbschaftsteuerbescheid zwar materiell-rechtlich unrichtig, aber gleichwohl rechtswirksam gewesen sei. Die genannte Änderungsvorschrift sei daher vorliegend einschlägig. Insbesondere sei der angefochtene Änderungsbescheid ein "anderer" Bescheid i.S. der zu § 174 Abs. 4 AO ergangenen BFH-Rechtsprechung, weil er sich - im Unterschied zu dem ursprünglich ergangenen Bescheid vom 1. Dezember 1999, in dem die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin und mithin Drittbetroffene i.S. des § 122 Abs. 1 Satz 1, 2. Alt. AO für eine Steuerschuld ihres verstorbenen Ehemannes in Anspruch genommen worden sei, - an die Klägerin als Steuersubjekt wegen ihres eigenen unmittelbaren Erwerbs nach Herrn S richte. Während das in dem Bescheid vom 1. Dezember 1999 geregelte Besteuerungsverfahren mithin einen Erwerb des Ehemannes der Klägerin zum Gegenstand habe, betreffe das dem angefochtenen Änderungsbescheid zugrunde liegende "andere" Besteuerungsverfahren einen originären Erwerb der Klägerin selbst. 42

In Anbetracht der danach bestehenden Änderungsmöglichkeit gemäß § 174 Abs.4 AO 43
komme es auf die Beantwortung der Frage, ob die Klägerin durch das Unterlassen der nach §
30 Abs. 1 ErbStG erforderlichen Anzeige den Tatbestand der leichtfertigen Steuerverkürzung
verwirklicht hat, nicht mehr an.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf den Inhalt der 44
Gerichtsakte sowie der beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten ergänzend Bezug
genommen.

ENTSCHEIDUNGSGRÜNDE: 45

I. Die Klage ist begründet. 46

Der Erbschaftsteuerbescheid vom 13. Juli 2001 und die dazu ergangene 47
Einspruchsentscheidung vom 11. Juli 2002 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in
ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte war im Zeitpunkt der Erteilung des
angefochtenen Bescheids wegen des Eintritts der Festsetzungsverjährung nicht (mehr)
berechtigt, die mit dem Erlöschen des Frau E eingeräumten Nießbrauchsrechts am 26. Juni
1993 entstandene Erbschaftsteuer (§ 9 Abs. 2 ErbStG i.V.m. § 31 Abs. 2 ErbStG 1959) für
den Erwerb der Klägerin nach Herrn S gegen diese festzusetzen.

1. Nach § 169 Abs. 1 Satz 1 AO sind eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder 48
Änderung nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Diese beträgt
gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO regelmäßig vier Jahre. Sie verlängert sich, soweit eine
Steuer hinterzogen (§ 370 AO) worden ist, auf zehn Jahre und, soweit eine leichtfertige
Steuerverkürzung (§ 378 i.V.m. § 370 AO) vorliegt, auf fünf Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO).
Die Festsetzungsfrist beginnt gemäß § 170 Abs. 1 AO (grundsätzlich) mit Ablauf des
Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden oder eine bedingt entstandene Steuer
unbedingt geworden ist. Abweichend hiervon beginnt die Festsetzungsfrist, wenn (u.a.) eine
Anzeige zu erstatten ist, mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Anzeige eingereicht wird,
spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in
dem die Steuer entstanden ist, es sei denn, dass die Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 1 AO
später beginnt (§ 170 Abs. 2 Nr. 1 AO). Nach der speziell für die Erbschaftsteuer geltenden
Anlaufhemmung des § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO beginnt die Festsetzungsfrist nach den Abs. 1
und 2 des § 170 AO bei einem Erwerb von Todes wegen nicht vor Ablauf des Kalenderjahres,
in dem der Erwerber Kenntnis von dem Erwerb erlangt hat. Die Sonderregelung des § 170
Abs. 5 Nr. 1 AO stellt ebenso wie die für Schenkungen maßgebende Tatbestandsalttive in
Abs. 5 Nr. 2 eine - wie es im BFH-Urteil vom 8. Februar 2003 II R 22/01 (BFHE 201, 403,
BStBl. II 2003, 502) heißt - "weitergehende" Anlaufhemmung dar, die zwar die allgemeinen
Regelungen des § 170 Abs. 1 und 2 AO "außer Kraft setzt", nach ihrem Wortlaut ("nicht vor"),
der Gesetzessystematik und ihrem Zweck jedoch nur zum Tragen kommt, wenn sie zu einem
über die allgemeine Anlaufhemmung nach den Absätzen 1 und 2 hinausgehenden "weiteren"
Aufschub des Fristbeginns führt (BFH-Urteil vom 8. Februar 2003 II R 22/01, BFHE 201, 403,
BStBl. II 2003, 502; vgl. auch Troll / Gebel / Jülicher, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz,
Kommentar, Anh. AO zu §§ 169 ff. AO Rz. 29, S. 51a).

2. Ausgehend von diesen Grundsätzen hätte, wenn man der Auffassung der Klägerin folgend 49
deren Anzeigepflicht nach § 30 ErbStG verneinen würde, die Festsetzungsfrist im Streitfall
gemäß § 170 Abs. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres (1993) begonnen, in dem die
Erbschaftsteuer für den Erwerb der Klägerin nach § 31 Abs. 2 ErbStG 1959 i.V.m. §§ 38 AO,
9 Abs. 2 ErbStG entstanden ist. Dies geschah mit dem Erlöschen der Belastung im Zeitpunkt
des Todes der Nießbrauchsberechtigten am 26. Juni 1993 (§ 9 Abs. 2 ErbStG i.V.m. §§ 1061,

Eine über den 31. Dezember 1993 hinausgehende - weitere - Anlaufhemmung der Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO käme nicht in Betracht, weil die Klägerin noch im selben Kalenderjahr (1993), in dem die Steuer entstanden ist, aufgrund der Mitteilung der ...bank ... vom 2. August 1993 Kenntnis i.S. des § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO von ihrem Erwerb erlangt hat. 50

a) Für die Kenntniserlangung nach § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO ist - ebenso wie im Anwendungsbereich des § 30 Abs. 1 Satz 1 ErbStG (vgl. Meincke, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 14. Auflage, § 30 Rz. 5, m.w.N.) - erforderlich und genügend, dass der Erwerber mit einer solchen Zuverlässigkeit und Gewissheit von den seinen unangefochtenen Erbschaftserwerb begründenden Umständen erfährt, dass er (objektiv) in die Lage versetzt wird und auch von ihm erwartet werden kann, seine Anmelde- und Anzeigepflichten zu erfüllen (Troll / Gebel / Jülicher, a.a.O., Anh. AO §§ 169 ff AO Rz. 29, S. 51, Meincke, a.a.O., § 9 Rz. 60, m.w.N.; vgl. auch BFH-Urteil vom 27. April 1988 II R 253/85, BFHE 153, 502, BStBl. II 1988, 818). 51

b) Gemessen an diesen Anforderungen reichte der durch das Schreiben der ...bank ... vom 2. August 1993 vermittelte Kenntnis- und Wissensstand aus, um den Lauf der Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO in Gang zu setzen. Zwar war aus den der Klägerin mitgeteilten Tatsachen nicht ohne weiteres - zumal nicht ohne Kenntnis der Vorschrift des § 31 ErbStG 1959 - erkennbar, dass ihr Erwerb, wovon auch der Beklagte zunächst rechtsfehlerhaft ausgegangen ist, nicht als Erwerb von Todes wegen nach ihrem Ehemann, sondern abweichend von der Zivilrechtslage erbschaftsteuerrechtlich so zu behandeln ist, als wenn er unmittelbar von dem ursprünglichen Erblasser S herrühren würde (vgl. § 31 Abs. 2 ErbStG 1959). Dem Schreiben vom 2. August 1993 war jedoch zweifelsfrei die für eine Kenntniserlangung nach § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO ausreichende Information zu entnehmen, dass die Klägerin und ihre beiden Kinder mit dem Tod der Nießbraucherin die uneingeschränkte Verfügungsbefugnis über die zum Nachlass des S gehörigen, bisher in einem Sperrdepot verwahrten Wertpapiere erlangt und mithin von Todes wegen einen Vermögensvorteil erworben hatten. 52

3. Nähme man andererseits mit dem Beklagten an, dass die Klägerin nach § 30 Abs. 1 ErbStG zur Anzeige ihres Erwerbs verpflichtet und eine Anzeige auch nicht ausnahmsweise nach § 30 Abs. 3 ErbStG entbehrlich war, wäre der Anlauf der Festsetzungsfrist gemäß § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO bis zum Ablauf des dritten auf das Steuerentstehungsjahr (1993) folgenden Kalenderjahres, mithin bis zum Ablauf des 31. Dezember 1996, gehemmt gewesen. Ein weiterer Aufschub des Fristbeginns "analog" § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO käme entgegen der Argumentation des Beklagten nicht in Betracht, weil der Gesetzgeber für Erwerbe von Todes wegen in Nr. 1 der zitierten Vorschrift eine eigenständige Spezialregelung geschaffen hat mit der Folge, dass es an einer unbewussten Regelungslücke als Grundvoraussetzung einer zulässigen Analogie fehlt. 53

4. Welcher der beiden vorbeschriebenen Auffassungen zu folgen ist, kann indes dahingestellt bleiben. Denn selbst wenn man, wozu der erkennende Senat neigt, davon ausginge, dass die Klägerin objektiv anzeigepflichtig war, wäre die in diesem Fall mit Ablauf des 31. Dezember 1996 in Gang gesetzte Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der Erteilung des angefochtenen Erbschaftsteuerbescheids vom 13. Juli 2001 bereits abgelaufen gewesen. 54

Dabei gilt entgegen der vom Beklagten (zunächst) vertretenen Auffassung vorliegend die vierjährige Regelfestsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO. Die Annahme einer - hier 55

allenfalls in Betracht kommenden - leichtfertigen Steuerverkürzung scheidet ungeachtet des Vorliegens der weiteren in §§ 378, 370 AO normierten Tatbestandsmerkmale schon deswegen aus, weil Anhaltspunkte für ein leichtfertiges Handeln oder Unterlassen der Klägerin nach Lage der Akten nicht ersichtlich sind.

a) Leichtfertig handelt, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den besonderen Umständen des Falles und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande ist, obwohl sich ihm hätte aufdrängen müssen, dass dadurch eine Steuerverkürzung eintreten wird (Kohlmann, Steuerstrafrecht, Kommentar, AO § 378 Rz. 61, Klein / Gast - de Haan, Abgabenordnung, Kommentar, 8. Auflage, § 378, jeweils m.w.N.). Leichtfertigkeit unterscheidet sich von dem zivilrechtlichen Begriff der groben Fahrlässigkeit dadurch, dass sie auf die individuellen Eigenschaften und Fähigkeiten des Täters abstellt (Klein / Gast - de Haan, a.a.O., § 378 Rz. 12). 56

b) Unter Zugrundelegung dieser Begriffsbestimmung kann der Klägerin - ihre objektive Tatbestandsverwirklichung nach §§ 378, 370 AO unterstellt - Leichtfertigkeit nicht zur Last gelegt werden. Unbeschadet der durch ihre juristische Ausbildung und frühere Tätigkeit als Staatsanwältin vermittelten spezifischen Fachkenntnisse und intellektuellen Fähigkeiten war für die Klägerin auch unter Beachtung der ihr möglichen und zumutbaren Sorgfalt sowie bei Berücksichtigung der im Schreiben der ...bank ... vom 2. August 1993 mitgeteilten Tatsachen nicht erkennbar, dass bei der im Jahre 1965 durchgeführten Erbschaftsteuerveranlagung nach dem Tod des Erblassers S die Versteuerung hinsichtlich des Erwerbs der nießbrauchsbelasteten ... Aktien gemäß § 31 ErbStG 1959 ausgesetzt worden und dass sie nun mangels Vorliegens der Voraussetzungen des § 30 Abs. 3 ErbStG (möglicherweise) verpflichtet war, den Wegfall dieser Belastung gegenüber dem Beklagten anzuzeigen. 57

c) Soweit dieser in der Einspruchsentscheidung und auch noch in seiner Klageerwiderung vom 29. Januar 2003 sinngemäß ausgeführt hat, die Klägerin könne sich nicht mit Erfolg darauf berufen, dass sie die ihr als Gesamtrechtsnachfolgerin ihres verstorbenen Ehemannes obliegende Verpflichtung zur Anzeige des Erwerbs (§ 30 ErbStG) nicht gekannt habe, ist ihm zwar insoweit zu folgen, als die Unkenntnis des Steuerpflichtigen von der Sach- und Rechtslage den Vorwurf der Leichtfertigkeit nicht generell ausschließt. Nach der im Einzelfall gebotenen Gesamtwürdigung aller Umstände besteht vorliegend jedoch zum einen in tatsächlicher Hinsicht die bereits erwähnte Besonderheit, dass die Klägerin an der im Jahre 1965 durchgeführten Erbschaftsteuerveranlagung, im Rahmen derer die (teilweise) Aussetzung der Versteuerung gegenüber ihrem Ehemann und ihrer Schwägerin als Miterben verfügt worden ist, selbst nicht beteiligt war und - wie sie glaubhaft und unwidersprochen vorgetragen hat - über die Tatsache der (teilweisen) Aussetzung auch nicht informiert worden ist. Zum anderen handelt es sich bei der dem geltenden Erbschaftsteuerrecht fremden und auch fachkundigen Rechtsanwendern kaum (noch) vertrauten Vorschrift des § 31 Abs. 2 ErbStG 1959, die abweichend von der bürgerlich-rechtlichen Erbfolge einen Erwerb des bei Wegfall der Belastung aktuellen Vermögensinhabers unmittelbar vom ursprünglichen Erblasser fingiert, um eine völlig atypische Gesetzeskonzeption, deren Rechtsfolgen - wie die fehlerhafte Inanspruchnahme der Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin ihres Ehemannes im Bescheid vom 1. Dezember 1999 zeigt - auch dem Beklagten zunächst nicht bewusst waren. 58

5. Die Richtigkeit der Erkenntnis, dass im Zeitpunkt der Erteilung des angefochtenen Erbschaftsteuerbescheids vom 13. Juli 2001 bereits Festsetzungsverjährung eingetreten war, wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass der Beklagte bereits mit Bescheid vom 1. Dezember 1999 und mithin vor Eintritt der Festsetzungsverjährung Erbschaftsteuer "über den 59

Erwerb des Herrn H" gegen die Klägerin als dessen Gesamtrechtsnachfolgerin festgesetzt hatte. Zwar hat der hiergegen eingelegte Einspruch der Klägerin - die Rechtswirksamkeit dieses Bescheids unterstellt - den Ablauf der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 3 AO a.F. (= § 171 Abs. 3a AO n.F.) gehemmt. Mit der Bekanntgabe des die Steuerfestsetzung vom 1. Dezember 1999 aufhebenden Bescheids vom 19. Juni 2001 ist diese Ablaufhemmung jedoch entfallen und Unanfechtbarkeit eingetreten (vgl. BFH-Beschluss vom 24. Januar 1995 VII B 142/94, BFHE 176, 224, BStBl. II 1995, 227, m.w.N.).

6. Eine andere Beurteilung ergibt sich entgegen der Auffassung des Beklagten auch nicht aus § 174 Abs. 4 Satz 3 AO. 60

a) Nach dieser Vorschrift ist der Ablauf der Festsetzungsfrist unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgerungen (i.S. des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO) innerhalb eines Jahres nach Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids gezogen werden. Ob diese den Verjährungseintritt suspendierende Spezialregelung hier schon deswegen nicht eingreift, weil § 174 Abs. 4 AO die - vom Beklagten lange Zeit selbst in Zweifel gezogene - Rechtswirksamkeit des aufzuhebenden oder zu ändernden Bescheids (hier: vom 1. Dezember 1999) voraussetzt (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z.B. Urteile vom 16. Mai 1990 X R 147/87, BStBl. II 1990, 942, 944, vom 10. November 1993 I R 20/93, BFHE 173/184, BStBl. II 1994, 327, und vom 27. März 1996 I R 100/94, BFH/NV 1996, 797, sowie Klein/Rüsken, Abgabenordnung, Kommentar, 8. Auflage, § 174 Rz. 54, m.w.N.), kann im Streitfall auf sich beruhen. Denn der Rückgriff auf § 174 Abs. 4 Satz 3 AO scheitert jedenfalls daran, dass nach Ansicht des erkennenden Senats die Anwendungsvoraussetzungen des Satzes 1 dieser Vorschrift vorliegend nicht erfüllt sind. 61

b) Gemäß § 174 Abs. 4 Satz 1 AO können, wenn aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen ist, der aufgrund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird, aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden. 62

Durch diese Regelung soll der Finanzbehörde die Möglichkeit eröffnet werden, Folgerungen aus einem bestimmten Sachverhalt (hier dem Wegfall der den Aktienerwerb belastenden Nießbrauchsverpflichtung mit dem Tod der am 26. Juni 1993 verstorbenen Frau E), die zunächst nicht im "richtigen" Bescheid, sondern in einem anderen Verfahren gezogen wurden, durch Änderung des "richtigen" Bescheids oder durch erstmaligen Erlass eines solchen zu einem späteren Zeitpunkt noch zu ziehen (BFH-Urteile vom 8. Juli 1992 XI R 54/89, BFHE 168, 231, BStBl. II 1992, 867, 868, und vom 28. Februar 2001 I R 29/99, BFH/NV 2001, 1099, m.w.N.). Dies ergibt sich aus den Gesetzesmaterialien, ausweislich derer § 174 Abs. 4 AO den Fall betrifft, dass die Finanzbehörde oder das Gericht aufgrund eines Rechtsbehelfs oder aus anderen Gründen eine Steuerfestsetzung zugunsten des Steuerpflichtigen ändert. In dieser Konstellation lässt die Vorschrift zu, dass aus dem nämlichen ("bestimmten") Sachverhalt nunmehr ohne Rücksicht auf die etwaige Bestandskraft einer **anderen** Steuerfestsetzung nachträglich die richtigen steuerlichen Konsequenzen gezogen werden (vgl. BT-Drucks. VI/1982, 153, 154, rechts Spalte, und BFH-Urteil vom 8. Juli 1992 XI R 54/89, BFHE 168, 231, BStBl. II 1992, 867, 868). 63

Mithin müssen sich begrifflich zwei oder mehrere **verschiedene** Besteuerungsverfahren gegenüberstehen, in denen der "bestimmte Sachverhalt" möglicherweise geregelt werden könnte. Vor dem Hintergrund dieser Erkenntnis wird in der Rechtsprechung und Literatur einhellig von dem Erlass oder der Änderung einer **"anderen"** Steuerfestsetzung gesprochen (BFH-Urteile vom 8. Juli 1992 XI R 54/89, BFHE 168, 231, BStBl. II 1992, 867, 868, vom 28. 64

Februar 2001 I R 29/99, BFH/NV 2001, 1099, 1100, und vom 26. Oktober 1994 II R 84/91, BFH/NV 1995, 476, 479, jeweils m.w.N.). Erfasst werden danach (lediglich) die Fälle, in denen die Finanzbehörde aus einem "bestimmten Sachverhalt" die steuerrechtlichen Folgerungen ziehen will, sich dabei aber darüber irrt, welches **Steuerobjekt**, welches **Steuersubjekt** (welchen Steuerpflichtigen, Inhaltsadressaten) und welchen **Besteuerungszeitraum** oder **Besteuerungszeitpunkt** diese Folgerungen betreffen (BFH-Urteile vom 8. Juli 1992 XI R 54/89, BFHE 168, 231, BStBl. II 1992, 867, 868, vom 26. Oktober 1994 II R 84/91, BFH/NV 1995, 476, 479, vom 28. Februar 2001 I R 29/99, BFH/NV 2001, 1099, vom 29. Juni 2005 X R 38/04, BFH/NV 2005, 1751, FG Bremen, Urteil vom 15. Juni 2005 3 K 54/03, EFG 2005, 1507, sowie Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, Kommentar, AO § 174 Tz. 39); d.h. mit anderen Worten: die weitere Berücksichtigung desselben Sachverhalts kommt - wie es in BFHE 168, 231, BStBl. II 1992, 867, 868 heißt - "nur" bei einem **anderen Steuerpflichtigen** oder bei einer **anderen Steuerart** oder in einem **anderen Veranlagungszeitraum** in Betracht .

c) Unter Berücksichtigung dieser Rechtsgrundsätze hat der Beklagte nach Auffassung des erkennenden Senats am 13. Juli 2001 keinen "**anderen**" Bescheid i.S. des § 174 Abs. 4 AO erlassen oder geändert. Er hat vielmehr mit der Klägerin in beiden Bescheiden dasselbe Steuersubjekt wegen desselben Steuerobjekts, nämlich des Vermögensanfalls von Todes wegen nach dem Erblasser S, auf denselben Stichtag (Steuerentstehungszeitpunkt) - den Zeitpunkt des Wegfalls der Belastung mit dem Tod der Nießbrauchsberechtigten am 26. Juni 1993 - in Anspruch genommen.

65

Dass dies im Bescheid vom 1. Dezember 1999 wegen eines rechtsirrig angenommenen, zum Stichtag gar nicht mehr möglichen Erwerbs ihres bereits im Jahre 1978 verstorbenen Ehemannes und mithin in ihrer Eigenschaft als dessen Gesamtrechtsnachfolgerin (§ 45 AO i.V.m. § 1922 BGB) geschah, während ihrer Heranziehung im Bescheid vom 13. Juli 2001 die rechtlich zutreffende Würdigung des Vermögensanfalls als einem eigenen, d.h. unmittelbar und originär in der Person der Klägerin verwirklichten, Erwerb von Todes wegen nach dem ursprünglichen Erblasser S zugrunde lag, rechtfertigt nach Auffassung des Senats nicht die Annahme verschiedener Steuersubjekte und mithin zweier sich als aliud gegenüberstehender (**anderer**) Besteuerungsverfahren.

66

aa) Steuerschuldner ist das Rechtssubjekt eines Steuergesetzes (Steuersubjekt), dem das Steuerobjekt (der Steuergegenstand) dieses Gesetzes kraft gesetzlicher Anordnung zugerechnet wird (Tipke / Kruse, a.a.O., AO § 157 Tz. 13). Er ist der - nicht notwendigerweise mit dem Bekanntgabeadressaten i.S. des § 122 AO identische - Inhaltsadressat des Steuerbescheids, i.e. der Steuerpflichtige, also derjenige, an den sich der Bescheid richtet und gegen den er wirkt (Tipke / Kruse, a.a.O., AO § 157 Tz. 5, Stand: 1999). Da nach § 45 Abs. 1 Satz 1 AO die Forderungen und Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis auf den Gesamtrechtsnachfolger übergehen, dieser mithin vollständig in die Rechtsposition des Rechtsvorgängers einrückt, wird der Gesamtrechtsnachfolger selbst Steuerschuldner (Kühn / Hofmann, Abgabenordnung / Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 17. Auflage, § 45 Bem. 1 und 3, Klein / Brockmeyer, a.a.O., § 45 Rz. 5). Dies bedeutet, dass bei der Feststellung der den Rechtsnachfolger betreffenden Rechte und Pflichten so zu verfahren ist, als ob der Rechtsnachfolger mit dem Rechtsvorgänger identisch, eine Rechtsnachfolge also gar nicht eingetreten wäre (Kühn / Hofmann, a.a.O., AO § 45, Bem. 3).

67

bb) Ausgehend von diesen - im Kern unstreitigen - Grundsätzen war die Klägerin Steuersubjekt (Steuerschuldnerin, Steuerpflichtige, Inhaltsadressatin) sowohl der Erbschaftsteuerfestsetzung vom 1. Dezember 1999 als auch des angefochtenen Bescheids

68

vom 13. Juli 2001. Der Regelungsinhalt dieser Bescheide unterscheidet sich lediglich in Bezug auf die Person des Erwerbers. Zwar ist der Erwerber nach dem Grundprinzip der Erbschaftsteuer als einer Bereicherungsteuer regelmäßig der Steuerschuldner (§ 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Vor diesem Hintergrund mag sich in den Fällen, in denen der Erwerber erst **nach** Verwirklichung des Erwerbstatbestands und Entstehung der daran anknüpfenden Steuer (§§ 38 AO, 9 ErbStG) verstirbt, die Frage stellen, ob der Bescheid, mit dem der Gesamtrechtsnachfolger wegen eines eigenen Erwerbs, d.h. als originärer Erwerber, zur Erbschaftsteuer herangezogen wird, im Verhältnis zu dem Bescheid, der ihn als Gesamtrechtsnachfolger wegen eines Erwerbs seines Rechtsvorgängers in Anspruch nimmt, als "anderer" Steuerbescheid i.S. des § 174 Abs. 4 AO anzusehen ist.

Diese Frage kann im Streitfall jedoch offen bleiben. Denn der hier zu beurteilende Sachverhalt zeichnet sich durch die Besonderheit aus, dass von vornherein überhaupt nur eine einzige Person, nämlich die Klägerin, als mögliches Steuersubjekt in Frage kam. Die bei der Anwendung des § 174 Abs. 4 AO von der Rechtsprechung vorausgesetzte Alternativmöglichkeit, einen "anderen" Steuerschuldner in einem "anderen" Besteuerungsverfahren heranzuziehen, bestand nicht, weil der vom Beklagten als "anderes" Steuersubjekt (Erwerber) angesehene Ehemann der Klägerin bereits fünfzehn Jahre vor dem Steuerentstehungszeitpunkt verstorben und eine Verwirklichung des Erwerbstatbestands in seiner Person objektiv unmöglich war. Bei dieser Sachlage erscheinen im Übrigen die im Vermerk des Beklagten vom 28. März 2000 geäußerten Zweifel an der Rechtswirksamkeit des Bescheids vom 1. Dezember 1999, deren Berechtigung der Senat jedoch dahin stehen lassen kann, durchaus nachvollziehbar. Denn ein Verwaltungsakt, der (wie beispielsweise die Einheitswertfeststellung für ein nicht existierendes Grundstück oder die Zurechnung eines Grundstücks an eine nicht mehr existierende Person) inhaltlich schlechthin unmöglich ist, ist gemäß § 125 Abs. 1 AO nichtig und infolgedessen unwirksam (§ 124 Abs. 3 AO, vgl. hierzu Kühn / Hofmann, a.a.O., AO § 125 Bem. 1b unter Hinweis auf BFH-Urteile vom 19. Dezember 1952 III 216/51 S, BFHE 57, 135, BStBl. III 1953, 54, und vom 12. August 1960 III 288/58 S, BFHE 71, 732, BStBl. III 1960, 521, 523).

69

7. Da nach alledem die Erbschaftsteuerfestsetzung für den Erwerb der Klägerin nach Herrn S wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung am 13. Juli 2001 nicht mehr erfolgen durfte (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO), waren der angefochtene Bescheid und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung ungeachtet der Einwände gegen ihre materielle Rechtmäßigkeit ersatzlos aufzuheben.

70

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO; die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 151 Abs. 3, § 155 FGO i.V.m. § 709 ZPO.

71

III. Der Senat hat die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen, weil ein über den vorliegenden Einzelfall hinausgehendes Interesse an einer höchstrichterlichen Klärung der Frage besteht, ob eine Änderung nach § 174 Abs. 4 AO auch dann möglich ist, wenn der Steuerschuldner (das Steuersubjekt, der Steuerpflichtige, der Inhaltsadressat) in beiden Steuerbescheiden (Besteuerungsverfahren) dieselbe Person ist und das Finanzamt sich lediglich darüber irrt, ob das nämliche Steuersubjekt wegen einer originären oder einer im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übergegangenen Steuerschuld seines - zumal bereits im Steuerentstehungszeitpunkt verstorbenen - Rechtsvorgängers in Anspruch zu nehmen ist. Darüber hinaus ist der bisherigen BFH-Rechtsprechung nicht zweifelsfrei zu entnehmen, ob § 174 Abs. 4 AO **"lediglich"** (so z.B. BFH-Urteile vom 8. Juli 1992 XI R 54/89, BFHE 168, 231, BStBl. II 1992, 867, 868, und vom 26. Oktober 1994 II R 84/91, BFH/NV 1995, 476, 479), also

72

ausschließlich, oder **"auch"** (so z.B. BFH-Urteile vom 28. Februar 2001 I R 29/99, BFH/NV 2001, 1099, und vom 29. Juni 2005X R 38/04, BFH/NV 2005, 1751) , d.h. neben weiteren - nicht genannten - Anwendungsbeispielen, die Fälle erfasst, in denen die Finanzbehörde aus einem bestimmten Sachverhalt die steuerlichen Folgerungen ziehen will und sich dabei darüber irrt, welches Steuersubjekt, welches Steuerobjekt und welchen Besteuerungszeitraum oder –zeitpunkt diese Folgerungen betreffen.
