
Datum: 29.05.2013
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 4298/11 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2013:0529.3K4298.11F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Bescheid vom 26.05.2011 und die Einspruchsentscheidung vom 02.11.2011 werden aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

2 Streitig ist, ob ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwertes bzw. über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwertes für Zwecke der Erbschaftsteuer rechtmäßig ist.

3 Am 00.00.0000 verstarb E 4. Er ist beerbt worden von seiner Ehefrau E 1 mit einem Anteil von 7/10 (35/50) sowie seinen Söhnen E 3 zu 2/25 (4/50) und E 2 mit einem Anteil von 11/50. Zu dem Nachlass gehörte u. a. das Grundstück A-Straße 1 in N.

4 Am 13.05.2011 ging die Erklärung zur Feststellung des Bedarfswertes für das bebaute Grundstück A-Straße 1 beim Beklagten ein. Als Eigentümer ist angegeben E 4 und in Zeile 12, in dem nach dem übertragenen Anteil gefragt wird, 100 %.

5 In den Zeilen 31 ff. wird nach dem Erwerber/Beteiligten gefragt, dort ist in Zeile 32 angegeben E 1 mit der Anschrift A-Straße 1 in N. In den Zeilen 38 ff., in denen nach der Erbengemeinschaft gefragt wird, werden keine Angaben gemacht. In den Zeilen 13 bis 17 der Erklärung ist eingetragen, dass der Bescheid E 1 bekannt gegeben werden soll.

Der Beklagte bewertete das Grundstück als Ein- oder Zweifamilienhaus im Sachwertverfahren und stellte den Grundbesitzwert einheitlich und gesondert auf 298.418 Euro fest. Unter Zurechnung des Grundbesitz heißt es:

„Bisher:	7
Herr E 4	8
neu:	9
4 E Erbengemeinschaft, B-Straße 2, N“.	10
Den Bescheid gab der Beklagte E 1 bekannt und zwar als Empfangsbevollmächtigten für „4 E Erbengemeinschaft, B-Straße 2, N. Der Bescheid enthält weiter den Satz: „Der Bescheid ergeht mit Wirkung für und gegen die Erbengemeinschaft und alle Miterben“. Wegen der Einzelheiten wird auf den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwertes auf den 00.00.0000 für Zwecke der Erbschaftsteuer vom 26.05.2011 Bezug genommen.	11
Der Prozessbevollmächtigte zeigte mit Schreiben vom 22.06.2011 an, dass er „die Erbengemeinschaft nach E 4, Frau E 1, Herrn E 2 und Herrn E 3“ vertrete. Es werde namens und in Vollmacht der Mandanten Einspruch gegen den Bescheid vom 26.05.2011 eingelegt.	12
Eine Begründung des Einspruchs erfolgte nicht.	13
Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 02.11.2011 als unbegründet zurück. Als Einspruchsführer bezeichnete er die Erbengemeinschaft nach E 4, bestehend aus Frau E 1, A-Straße 1, N, Herrn E 2, C-Straße 3, N und Herrn E 3, D-Straße 4, N. Den Bescheid gab er dem Prozessbevollmächtigten bekannt.	14
Mit der Klage wenden sich E 1, E 2 und E 3 „in Erbengemeinschaft nach dem am 00.00.0000 verstorbenen E 4, vertreten durch die Empfangsbevollmächtigte E 1, falls diese wirksam bestimmt sein sollte, ansonsten handelnd jeweils für sich und für die Erbengemeinschaft“ gegen die vom Beklagten vorgenommene Bewertung.	15
Der angefochtene Bescheid sei nichtig. Denn der Zurechnungs- und Inhaltsadressat sei mit „4 E Erbengemeinschaft“ nicht genau bezeichnet. Es sei nicht ersichtlich, aus welchen Miterben die Erbengemeinschaft E bestehe. Der Bescheid vom 26.05.2011 sei auch nicht gegenüber allen Inhaltsadressaten bekannt gegeben worden. Ein Empfangsbevollmächtigter sei nicht wirksam bestimmt worden.	16
Inhaltsadressat des Bescheids seien alle Mitglieder der Erbengemeinschaft und demgemäß sei der Feststellungsbescheid auch allen Mitgliedern der Erbengemeinschaft gegenüber bekannt zu geben. Eine Ausnahme bestehe nur dann, wenn ein gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter wirksam bestimmt sei. An einer wirksamen Bestimmung eines Empfangsbevollmächtigten fehle es aber. Denn in der Erklärung seien die Miterben E 3 und E 2 nicht aufgenommen worden. Die Erklärung sei auch nur von E 1 unterschrieben worden, sodass sich auch daraus keine wirksame Bestimmung eines Empfangsbevollmächtigten ableiten lasse.	17
Ein nichtiger Verwaltungsakt könne nicht geheilt werden. Auf Tz. 4.1.1 AEAO zu § 122 AO werde hingewiesen. Eine Heilung der unzutreffenden Bezeichnung eines Inhaltsadressaten durch die Einspruchsentscheidung sei nicht möglich.	18

- Auch Tz. 2.4.1.3 AEAO zu § 122 AO sei anzuwenden. Bei der Erbengemeinschaft sei kein geschäftsüblicher Name vorhanden, sodass die Bescheide an alle Mitglieder der Erbengemeinschaft zu richten seien. Soweit der Beklagte zur Begründung seiner abweichenden Auffassung auf die Neufassung von § 151 BewG verweise, verkenne er, dass bereits in § 151 Abs. 2 Nr. 2 BewG a. F. die Zurechnung auf die Erbengemeinschaft erfolgt sei. In der Neufassung sei lediglich hinzugefügt worden, 19
- „... beim Erwerb durch eine Erbengemeinschaft erfolgt die Zurechnung **in Vertretung der Miterben** auf die Erbengemeinschaft.“ ... 20
- Hierdurch werde ausdrücklich betont, dass nach wie vor die Miterben Feststellungsbeteiligte und somit Inhaltsadressaten seien. § 151 BewG n. F. schaffe gegenüber den Verfahrensvorschriften der AO kein gesondert zu beurteilendes Verfahrensrecht. Nach wie vor seien die Vorschriften der AO auch für den Feststellungsbescheid nach § 151 BewG anzuwenden. 21
- Soweit der Beklagte sich auf die Bundestagsdrucksache beziehe, seien die dortigen Ausführungen „schlichter Unsinn“. Zivilrechtlich würden die Miterben nicht durch die Erbengemeinschaft vertreten, sondern umgekehrt handele die Erbengemeinschaft durch die Miterben. Durch die Hinzufügung des Zusatzes „in Vertretung der Miterben“ habe der Gesetzgeber im Gegenteil deutlich machen wollen, dass nicht die Erbengemeinschaft selbst Zurechnungssubjekt sei, sondern die Miterben. Aus § 151 Abs. 2 Nr. 2 BewG a. F. habe man hingegen darauf schließen können, dass die Erbengemeinschaft selbst Zurechnungssubjekt sei. Die Neuregelung besage somit das glatte Gegenteil von dem, was der Beklagte aus ihr heraus lesen wolle. Was in diesem Zusammenhang der Satz „Die Erbengemeinschaft erlangt insoweit steuerliche Rechtsfähigkeit“ sagen solle, bleibe in seinem rechtlichen Gehalt völlig inhaltsleer. Welche Art steuerrechtlicher Rechtsfähigkeit sei gemeint? Mit welchen konkreten rechtlichen Auswirkungen? 22
- Selbst wenn man jedoch die Auffassung des Beklagten teilen sollte, bleibe der angegriffene Bescheid nichtig, da die Bezeichnung „4 E Erbengemeinschaft, B-Straße 2, N“ völlig unbestimmt sei. Wer sei das? Handele es sich bei „4 E“ um den Erben, einen der Erben oder um den Erblasser? Habe er seinen Wohnsitz in der B-Straße 2, N? Wenn es sich um den Erblasser handele, wer seien dann die Erben? Handele es sich um einen Miterben, wer seien dann die anderen Miterben? 23
- Wenn die Auffassung des Beklagten richtig sei, dass die strengen Anforderungen der Rechtsprechung und des Anwendungserlasses zur AO an die Bezeichnung des Inhaltsadressaten und des Bekanntgabeadressaten durch die Änderung des § 151 Abs. 2 Nr. 2 BewG nicht mehr zu beachten seien, so wäre dem Chaos und der Willkür im Hinblick auf die Rechtswirkung der Feststellungsbescheide nach dem BewG für Zwecke der Erbschaftsteuer Tür und Tor geöffnet. Der Beklagte verkenne den Charakter der Klarstellung in § 151 Abs. 2 Nr. 2 BewG. 24
- Weiter sei aber auch die vom Beklagten vorgenommene Bewertung im Sachwertverfahren unzutreffend. Ein- und Zweifamilienhäuser seien nach § 182 Abs. 2 Bewertungsgesetz (BewG) im Vergleichswertverfahren zu bewerten. Weshalb der Beklagte davon ausgehe, dass kein Vergleichswert vorliege, sei dem Bescheid nicht zu entnehmen. Das Sachwertverfahren sei nicht annähernd geeignet, einen Grundbesitzwert zu ermitteln, der dem Verkehrswert vor Ort entspreche. Denn die Bewertung im Sachwertverfahren führe bei wirtschaftlichen Einheiten im Zuständigkeitsgebiet des Beklagten durchgängig und gerichtsbekannt zu deutlich überhöhten Grundbesitzwerten. 25

Die Ermittlung des Sachwerts sei darüber hinaus fehlerhaft; wegen der Einzelheiten wird auf den Schriftsatz vom 16.04.2012, Blatt 31, 33 ff. der Gerichtsakte, wird Bezug genommen.	26
Mit Schreiben vom 27.05.2013 legten die Kläger eine Wertschätzung für das zu bewertende Objekt vom 18.05.2013 vor, erstellt von Dipl. Ing. R, von der Industrie- und Handelskammer I öffentlich bestellter und vereidigter Sachverständiger für Schäden an Gebäuden. Den Verkehrswert ermittelte er im Sachwertverfahren mit 235.000 Euro. Wegen der Einzelheiten wird auf die Wertschätzung vom 18.05.2013 Bezug genommen.	27
Die Kläger beantragen,	28
den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwertes auf den 00.00.0000 für Zwecke der Erbschaftsteuer für die wirtschaftliche Einheit A-Straße 1 in N vom 26.05.2011 und die Einspruchsentscheidung vom 02.11.2011 aufzuheben,	29
hilfsweise den angefochtenen Bescheid zu ändern und den Grundbesitzwert auf den 00.00.0000 auf 235.000 Euro gesondert und einheitlich festzustellen,	30
hilfsweise im Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.	31
Der Beklagte beantragt,	32
die Klage abzuweisen,	33
hilfsweise im Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.	34
Der Bescheid sei den Klägern wirksam bekanntgegeben worden, die Einspruchsentscheidung sei nämlich an den von der Erbengemeinschaft bestellten Rechtsanwalt als Empfangsbevollmächtigten gesandt worden. Entgegen der Ansicht der Kläger seien auch alle Miterben im Rubrum der Einspruchsentscheidung benannt worden und die Zurechnung sei zu Recht nach § 151 Abs. 2 Nr. 2 BewG auf die Erbengemeinschaft nach E 4 erfolgt. Soweit die Kläger vortragen, die Feststellungserklärung sei nur von einem Erben abgegeben worden, sei auf § 153 Abs. 1 und 4 BewG hinzuweisen. Danach seien andere Beteiligte von der Erklärungspflicht befreit, wenn ein Erklärungspflichtiger eine Erklärung abgegeben und eigenhändig unterschrieben habe.	35
In verfahrensrechtlicher Hinsicht vertieft der Beklagte sein Vorbringen mit Schreiben vom 12.12.2012. Sowohl hinsichtlich des Inhaltsadressaten als auch hinsichtlich des Bekanntgabeadressaten seien alle Voraussetzungen für eine wirksame Bekanntgabe erfüllt. Die ursprünglich fehlerhafte Bekanntgabe des Feststellungsbescheides an nur einen der Miterben sei durch die Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung an den gemeinsamen Bevollmächtigten geheilt worden. Es entspreche der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), dass der in der fehlerhaften Bekanntgabe eines Steuerbescheides liegende Mangel, der die Unwirksamkeit des Bescheides bewirke, durch fehlerfreie Zustellung der Einspruchsentscheidung geheilt werde. Der wirksam bekannt gegebene Bescheid sei auch inhaltlich ausreichend bestimmt. Der BFH habe zwar einen schwerwiegenden, zur Nichtigkeit führenden Mangel im Inhalt eines Verwaltungsaktes angenommen, wenn der Steuerverwaltungsakt den Adressaten bei Personenmehrheiten (z. B. Erbengemeinschaften) nicht angebe. Nach Ansicht des Beklagten seien aber weder die dazu ergangenen Entscheidungen einschlägig noch Tz. 2.4.1.3 des AEO zu § 122 AO anwendbar.	36
Die Nichtigkeit werde vom BFH damit begründet, dass bei einem Bescheid, mit dem gegen einzelne Mitglieder Besteuerungsgrundlagen einheitlich und gesondert festgestellt würden	37

und der sich damit inhaltlich gegen die einzelnen Mitglieder der Erbengemeinschaft richte, die Gesellschaft nur durch Angabe ihrer Gesellschafter charakterisiert werden könne. Damit seien die Mitglieder die notwendigen Adressaten eines an sie gerichteten Feststellungsbescheids. Im Streitfall richteten sich die Feststellungen aber gerade nicht an die Mitglieder, sondern an die Erbengemeinschaft in Vertretung der Miterben. Tz. 2.4.2 des AEAO zu § 122 AO stelle dazu klar: „Steuerbescheide und Feststellungsbescheide sind an die Gesellschafter (Mitglieder, Gemeinschaftler) zu richten, wenn die einzelnen Beteiligten unmittelbar aus dem Steuerschuldverhältnis in Anspruch genommen werden sollen oder ihnen der Gegenstand der Feststellung zugerechnet wird (vgl. Tz. 2.5. und 2.6).“

Der Anwendungserlass und auch der BFH gehe daher davon aus, dass der Inhaltsadressat identisch sei mit dem Steuerschuldner bzw. dem Feststellungsbeteiligten. Der Feststellungsbeteiligte sei aber regelmäßig identisch mit demjenigen, dem der Gegenstand der Feststellung zuzurechnen sei. Auf das Urteil des BFH vom 17.09.1997 (II R 48/95, BFH/NV 1998, 417) werde hingewiesen. Zurechnungssubjekt sei aufgrund der Änderung des § 151 BewG beim Erwerb durch eine Erbengemeinschaft aber die Erbengemeinschaft in Vertretung der Miterben. In der Bundestagsdrucksache 16/2712 zu § 151 Abs. 2 BewG heiÙe es:

„Bei der Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit ist zwischen folgenden Fallgruppen zu unterscheiden:

- Der Grundbesitz bzw. der Anteil am Grundbesitz geht auf mehrere Erwerber über. Bei Übergang des – ggf. anteiligen – Grundbesitzes auf mehrere Erben erfolgt die Zurechnung insgesamt auf die Erbengemeinschaft. Mit der Neufassung wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Erbquote nicht vom Lagefinanzamt zu ermitteln ist, sondern vom Erbschaftsteuer-Finanzamt.“

Auf Seite 40 der BT-Drucksache 16/7918 werde ausgeführt:

„Zwecks Klarstellung wird ergänzt, dass die Zurechnung auf die Erbengemeinschaft in Vertretung der einzelnen Miterben erfolgt. Die Erbengemeinschaft erlangt insoweit steuerrechtliche Rechtsfähigkeit. Der Feststellungsbescheid hat für die durch die Erbengemeinschaft gesetzlich vertretenen Miterben Bindungswirkung hinsichtlich der Art der wirtschaftlichen Einheit des festgestellten Wertes sowie darüber, dass die wirtschaftliche Einheit allen Miterben zuzurechnen ist.“

Da diese gesetzliche Regelung unmittelbar für Zwecke der Grundbesitzwerte verabschiedet worden sei, sei sie vorrangig vor den allgemeinen Verfahrensvorschriften der Abgabenordnung anzuwenden.

Mit Schriftsatz vom 16.04.2013 weist der Beklagte darauf hin, dass der angefochtene Bescheid inhaltlich ausreichend bestimmt sei. Die Bezeichnung „E Erbengemeinschaft“ beziehe sich zweifelsfrei auf E 1, zumal die Erbengemeinschaft aus der Ehefrau und den beiden Söhnen des Verstorbenen bestehe. Es nicht nachvollziehbar, dass Zweifel an den beteiligten Erben existieren sollten.

Regelungen in den Einzelsteuergesetzen seien vor den allgemeinen Regelungen der Abgabenordnung anzuwenden, ansonsten werde der Rechtssatz dadurch seines praktischen Anwendungsbereichs beraubt (vgl. Franz Bydlinski, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 2. Aufl. 1991, S. 465).

Der Senat hat am 29.05.2013 mündlich verhandelt; wegen der Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift Bezug genommen.

Entscheidungsgründe	47
Die zulässige Klage ist begründet.	48
Der angefochtene Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwertes für Zwecke der Erbschaftsteuer auf den 00.00.0000 vom 26.05.2011 ist wegen mangelnder inhaltlicher Bestimmtheit nichtig (§ 125 Abs. 1 AO) und deshalb ebenso wie die Einspruchsentscheidung vom 02.11.2011 zur Beseitigung des Rechtsscheins aufzuheben.	49
I. Nach § 125 Abs. 1 AO ist ein Verwaltungsakt nichtig, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn der Verwaltungsakt inhaltlich nicht hinreichend bestimmt ist (§ 119 Abs. 1 AO). Einem Verwaltungsakt muss nämlich hinreichend sicher entnommen werden können, was von wem verlangt wird (vgl. BFH, Urteil vom 19.08.1999 IV R 34/98, BFH/NV 2001, 409). Die Angabe des Inhaltsadressaten ist konstituierender Bestandteil jedes Verwaltungsaktes, denn es muss angegeben werden, wem gegenüber der Einzelfall geregelt werden soll. Es reicht dabei aus, wenn der Inhaltsadressat durch Auslegung anhand der vom Betroffenen bekannten Umstände hinreichend sicher bestimmt werden kann.	50
Im Streitfall ist der Inhaltsadressat in dem angefochtenen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwertes für Zwecke der Erbschaftsteuer auf den 00.00.0000 mit der Bezeichnung „4 E Erbgemeinschaft“ nicht hinreichend bestimmt und damit nichtig.	51
1. Die Feststellung von Grundbesitzwerten erfolgt seit 01.01.2007.	52
a. Die §§ 151 bis 156 BewG a. F. sind durch das Jahressteuergesetz 2007 mit Wirkung vom 01.01.2007 eingefügt worden. Danach sind nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG a. F. Grundbesitzwerte gesondert festzustellen (§ 179 AO), wenn die Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind. Nach § 151 Abs. 2 BewG a. F. sind in dem Feststellungsbescheid für Grundbesitzwerte auch Feststellungen zu treffen,	53
„1. über die Art der wirtschaftlichen Einheit, bei Betriebsgrundstücken, die zu einem Gewerbebetrieb gehören (wirtschaftliche Untereinheiten) auch über den Gewerbebetrieb;	54
2. über die Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit und bei mehreren Beteiligten über die Höhe des Anteils, der für die Besteuerung oder eine andere Feststellung von Bedeutung ist; beim Erwerb durch eine Erbgemeinschaft erfolgt die Zurechnung auf die Erbgemeinschaft “ (Hervorhebung hinzugefügt).	55
§ 153 BewG a. F. enthält Regelungen zur Erklärungspflicht und zur Feststellungsfrist sowie Verfahrensvorschriften für die gesonderte Feststellung. Das Finanzamt kann danach von jedem, für dessen Besteuerung eine gesonderte Feststellung von Bedeutung ist, die Abgabe einer Feststellungserklärung verlangen (§ 153 Abs. 1 Satz 1 BewG a. F.). Ist der Gegenstand der Feststellung mehreren Personen zuzurechnen oder ist eine Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft dessen Eigentümer, so kann das Finanzamt auch von der Gemeinschaft	56

oder Gesellschaft die Abgabe einer Feststellungserklärung verlangen (§ 153 Abs. 2 Satz 2 BewG a. F.). Die Erklärung hat der Erklärungspflichtige eigenhändig zu unterschreiben (§ 153 Abs. 4 Satz 1 BewG a. F.). Die anderen Beteiligten sind von der Erklärungspflicht befreit, soweit ein Erklärungspflichtiger eine Erklärung zur gesonderten Feststellung abgegeben hat (§ 153 Abs. 4 Satz 2 BewG a. F.). § 153 Abs. 5 BewG a. F. regelt, dass § 181 Abs. 1 und 5 AO entsprechend anzuwenden sind.

§ 154 BewG a. F. nennt die Feststellungsbeteiligten. Feststellungsbeteiligte sind danach diejenigen, denen der Gegenstand der Feststellung zuzurechnen ist (§ 154 Abs. 1 Nr. 1 BewG a. F.) und diejenigen, die das Finanzamt zur Abgabe einer Feststellungserklärung aufgefordert hat (§ 154 Abs. 1 Nr. 2 BewG a. F.) § 154 Abs. 2 BewG a. F. regelt, dass in den Fällen der Anteilsbewertung der Feststellungsbescheid auch der Kapitalgesellschaft bekannt zu geben ist. 57

Schließlich regelt § 155 BewG a. F. die Rechtsbehelfsbefugnis. Danach sind zur Einlegung von Rechtsbehelfen gegen den Feststellungsbescheid die Beteiligten im Sinne von § 154 Abs. 1 BewG a. F. sowie diejenigen befugt, für deren Besteuerung nach dem Grunderwerbsteuergesetz der Feststellungsbescheid von Bedeutung ist (§ 155 Abs. 1 BewG a. F.). § 352 AO und § 48 der Finanzgerichtsordnung (FGO) gelten nicht (§ 155 Satz 2 BewG). 58

b. Durch das Gesetz vom 24.12.2008 (BGBl I 2008, 3018) sind mit Wirkung zum 01.01.2009 Änderungen erfolgt. 59

§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 BewG sind neugefasst worden: Hierbei handelt es sich aber lediglich um redaktionelle Änderungen hinsichtlich des Verweises auf die Paragraphen des Bewertungsgesetzes. Neugefasst worden sind aber auch die Absätze 2 und 3 von § 151 BewG, die nunmehr wie folgt lauten: 60

„(2) In dem Feststellungsbescheid für Grundbesitzwerte sind auch Feststellungen zu treffen, 61

1. über die Art der wirtschaftlichen Einheit; 62

2. über die Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit und bei mehreren Beteiligten über die Höhe des Anteils, der für die Besteuerung oder eine andere Feststellung von Bedeutung ist; beim Erwerb durch eine Erbengemeinschaft folgt die Zurechnung **in Vertretung der Miterben** auf die Erbengemeinschaft. **Entsprechendes gilt für die Feststellungen nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 4.**“ (Hervorhebung hinzugefügt). 63

Mit Wirkung vom 01.01.2009 ist weiter in § 154 BewG ein Absatz 3 mit folgendem Inhalt eingefügt worden: 64

„Soweit der Gegenstand der Feststellung einer Erbengemeinschaft in Vertretung der Miterben zuzurechnen ist, ist § 183 Abgabenordnung entsprechend anzuwenden. Bei der Bekanntgabe des Feststellungsbescheides ist darauf hinzuweisen, dass die Bekanntgabe mit Wirkung für und gegen alle Miterben erfolgt.“ 65

§ 155 BewG wurde ebenfalls geändert, in der Fassung ab 01.01.2009 lautet er: 66

„Zur Einlegung von Rechtsbehelfen gegen den Feststellungsbescheid sind die Beteiligten im Sinne des § 154 Abs. 1 sowie diejenigen befugt, für deren Besteuerung nach dem Grunderwerbsteuergesetz der Feststellungsbescheid von Bedeutung ist. **Soweit der Gegenstand der Feststellung einer Erbengemeinschaft in Vertretung der Miterben** 67

***zuzurechnen ist, sind § 352 AO und § 48 FGO entsprechend anzuwenden.“
(Hervorhebung hinzugefügt).***

- c. Neu aufgenommen in § 154 Abs. 1 BewG ist die Nummer 3 ist mit Wirkung vom 01.07.2011. Danach sind am Feststellungsverfahren auch diejenigen beteiligt, die eine Steuer schulden, für deren Festsetzung die Feststellung von Bedeutung ist (§ 154 Abs. 1 Nr. 3 1. Halbsatz.). Die Sätze 2 und 3 von § 154 Abs. 1 Nr. 3 BewG regeln, wer in Schenkungsteuerfällen Beteiligter ist. 68
2. Nach der bisherigen Rechtslage war die Erbengemeinschaft nur ausnahmsweise Inhaltsadressat, nämlich bei der Einheitswertfeststellung, da diese nur noch für die Grundsteuer Bedeutung hat (vgl. BFH, Urteil vom 07.07.2004 II R 77/01, BFH/NV 2005, 73). Denn die Erbengemeinschaft sei in diesen Fällen auch materiell-rechtlich die richtige Inhaltsadressatin; bei Feststellungsbescheiden entspreche dem Steuerschuldner der Feststellungsbeteiligte als Inhaltsadressat, gegen den der Bescheid zu richten sei (§ 181 Abs. 1 Satz 1 AO i. V. m. § 157 Abs. 1 Satz 2 AO). Die Erbengemeinschaft sei durch die Bezeichnung Erbengemeinschaft mit dem Zusatz der Familiennamen der Erben („Erbengemeinschaft NN/NN“) gemäß § 119 Abs. 1 AO ausreichend bezeichnet. 69
- Eine Aufteilung auf die Erben habe zu unterbleiben, da sie für Grundsteuerzwecke nicht erforderlich sei. Das Grundsteuergesetz enthalte in § 10 Abs. 1 und 3 für beide denkbaren Möglichkeiten der Zurechnung auf die Gesamthandsgemeinschaft oder auf die Gesamthänder eine Regelung (vgl. BFH, Beschluss vom 22.02.2001 II B 39/00, BStBl II 2001, 476). 70
- Im Streitfall sei die Erbengemeinschaft als formell- wie materiell-rechtlicher Inhaltsadressat durch die Bezeichnung "Erbengemeinschaft NN/NN" gemäß § 119 Abs. 1 AO ausreichend bezeichnet. Der Inhaltsadressat, d. h. die Angabe dessen, dem gegenüber der Einzelfall geregelt werden soll, müsse nicht ausdrücklich als solcher bezeichnet werden. Vielmehr reiche es aus, wenn sich aus dem Inhalt des Verwaltungsaktes, der auslegungsfähig sei, zweifelsfrei ergebe, wer Inhaltsadressat sein solle. Dabei seien Formalismus und Wortklauberei unangebracht. Entscheidend sei vielmehr, ob der Inhaltsadressat sich sicher identifizieren lasse (vgl. zu Steuerbescheiden BFH, Urteil vom 23.03.1998 II R 7/95, BFH/NV 1998, 1329, mit weiteren Nachweisen sowie BFH, Urteil vom 09.12.1992 II R 43/88, BFH/NV 1993, 702). Dies sei im Streitfall möglich. Die "Erbengemeinschaft NN/NN" sei im Verfahren als solche aufgetreten. Die Mitglieder der Erbengemeinschaft hätten Bevollmächtigte bestellt. Diese hätten dem Ablehnungsbescheid und der Einspruchsentscheidung eindeutig entnehmen können, gegen wen sie sich richten sollten. 71
3. Unabhängig davon, dass die Erbengemeinschaft durch die gesetzliche Regelung in § 151 BewG Feststellungsbeteiligte geworden ist, ist der angefochtene Bescheid unter Anwendung der Rechtsausführungen in dem Urteil des BFH vom 07.07.2004 nichtig, da ihm der Inhaltsadressat nicht eindeutig zu entnehmen ist. 72
- Bescheide, mit denen Besteuerungsgrundlagen für mehrere Personen gesondert festgestellt werden, richten sich gegen die Steuerpflichtigen, denen der Gegenstand der Besteuerung zuzurechnen ist (§ 179 Abs. 2 Satz 1 AO). Die Feststellung erfolgt gegen-über allen Gesamtrechtsnachfolgern, wenn sich bei mindestens einem von ihnen eine „materielle“ Steuerpflicht ergibt (vgl. Halaczinsky in Rössler/Troll, Bewertungsgesetz, Kommentar, § 151 Anm. 12). Wird ein Feststellungsbescheid nicht an alle Beteiligte gerichtet (adressiert), für die er inhaltlich bestimmt ist, ist er nichtig und damit unwirksam (ebenso Halaczinsky, a. a. O. unter Hinweis auf Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 179 AO Rz. 56 mit 73

weiteren Nachweisen; vgl. auch BFH, Urteil vom 17.11.2005 III R 8/03, BStBl II 2006, 287, betreffend einen Einkommensteuerbescheid).

Die Bezeichnung „4 E Erbgemeinschaft“ entspricht diesen Anforderungen nicht. Es ist nicht 74
erkennbar, ob es sich bei 4 E um einen Miterben oder um den Erblasser handelt. Selbst wenn
man durch Auslegung zu dem Ergebnis kommen würde, dass der Erblasser bezeichnet
werden soll (üblich wäre die Bezeichnung „Erbgemeinschaft E 4“, vgl. Tz. 2.4.1.3 AEAO zu
§ 122 AO, oder „Erbgemeinschaft nach E 4“), fehlt es aber an der namentlichen
Benennung der Erben, wie sie der BFH (vgl. Urteile vom 17.03.1970 II 65/63, BStBl II, 598;
vom 29.11.1972 II R 42/67, BStBl 1973 II, 372); vom 17.11.1987 V B 111/87, BFH/NV 1988,
682) und auch die Finanzverwaltung in Tz. 2.4.1.3 AEAO zu § 122 verlangen.

Ist die Bezeichnung der Mitglieder der nicht rechtsfähigen Personenvereinigung durch die 75
Aufzählung aller Namen im Kopf des Bescheides aus technischen Gründen nicht möglich,
kann nach Tz. 2.4.1.3 AEAO zu § 122 so verfahren werden, dass neben einer
Kurzbezeichnung im Bescheidkopf (Beispiel: „Erbgemeinschaft Max Meier“ die einzelnen
Mitglieder in den Bescheiderläuterungen oder in einer Anlage zum Bescheid aufgeführt
werden.

Diesen Anforderungen entspricht der angefochtene Bescheid nicht. 76

Der Auffassung des Beklagten, dass durch die Regelungen im BewG die Regelungen der AO 77
zur Bezeichnung des Inhaltsadressaten nicht zu beachten seien, folgt der Senat nicht.

4. Dass die Erbgemeinschaft nach §§ 151, 154 BewG Feststellungsbeteiligte geworden ist, 78
macht sie entgegen der Auffassung des Beklagten nicht zum Inhaltsadressaten. Denn sie
wird dadurch, anders als in dem vom BFH zur Einheitsbewertung entschiedenen Fall, nicht
zum Steuerschuldner, das bleiben nämlich der Erbe bzw. die Erben. Dies erklärt auch, dass
in § 154 Abs. 1 BewG die Nr. 3 eingefügt worden ist, wonach am Feststellungsverfahren auch
diejenigen beteiligt sind, die eine Steuer schulden, für deren Festsetzung die Feststellung von
Bedeutung ist. § 154 Abs. 1 Nr. 3 BewG ist im Streitfall zwar nicht anwendbar, zeigt aber,
dass die Erben auch Feststellungsbeteiligte sein sollen.

Der Senat schließt sich den Ausführungen von Halaczinsky (a. a. O., § 154 Anm. 11) an, 79
dass der neue Absatz 3 des § 154 BewG nicht direkt die Beteiligtenstellung regelt, denn er
zielt auf die Bekanntgabe der Feststellungsbescheide ab.

5. Mit der Zurechnung des Grundbesitzes auf die Erbgemeinschaft nach § 151 BewG hat 80
die Bezeichnung des Inhaltsadressaten nichts zu tun. Es geht hier nur darum, dass die
Erbquote nicht vom Lagefinanzamt, sondern vom Erbschaftsteuerfinanzamt zu ermitteln ist.
Auf die Ausführungen in der BT-Drucks. 16/2712 vom 25.09.2006, 89, wird Bezug
genommen.

Dazu dient auch die Neufassung durch das Gesetz vom 24.12.2008, auf die sich der 81
Beklagte beruft. In der Begründung BT-Drucks. 16/7918 wird dazu ausgeführt.

„Zwecks Klarstellung wird ergänzt, dass die Zurechnung auf die Erbgemeinschaft in 82
Vertretung der einzelnen Miterben erfolgt. *Die Erbgemeinschaft erlangt insoweit
steuerrechtliche Rechtsfähigkeit.* Der Feststellungsbescheid hat für die durch die
Erbgemeinschaft gesetzlich vertretenen Miterben Bindungswirkung hinsichtlich der Art der
wirtschaftlichen Einheit, des festgestellten Werts sowie darüber, dass die wirtschaftliche
Einheit allen Miterben zuzurechnen ist. Im Feststellungsbescheid wird aber keine

Entscheidung darüber getroffen, welcher Anteil den einzelnen Miterben zuzurechnen ist. Diese Entscheidung wird erst im Rahmen der Erbschaftsteuerfestsetzung getroffen.“
(Hervorhebung hinzugefügt).

Der Satz, dass die Erbengemeinschaft steuerrechtliche Rechtsfähigkeit erlangt habe, ist in diesem Zusammenhang weder nötig noch nachvollziehbar. Die Klarstellung soll sicherstellen, dass das Erbschaftsteuerfinanzamt und eben nicht das Lagefinanzamt über die Höhe des zuzurechnenden Anteils entscheidet. Eine Rechtsfähigkeit einer Erbengemeinschaft kann damit schon deswegen nicht verbunden sein, weil sie für die Zurechnung auf die Erbengemeinschaft nicht erforderlich ist. 83

Halaczinsky (a. a. O., § 154 Anm. 12) führt zutreffend aus, dass die Erbengemeinschaft nach den gesetzlichen Regelungen zwar Beteiligte am Feststellungsverfahren sein soll, sie aber verfahrensrechtlich keine Beteiligtenstellung haben und auch nicht die damit verbundene Rechtsbehelfsbefugnis (§ 155 BewG) ausüben kann, da die Erbengemeinschaft rechtlich ein „Nullum“ sei, denn sie sei nicht handlungsfähig im Sinne des § 79 AO. Die Verknüpfung der Beteiligtenstellung mit der Zurechnung von Grundbesitzwerten gehe damit de facto in Leere. 84

6. Eine Heilung durch die Einspruchsentscheidung ist nicht möglich, wenn der Inhaltsadressat nicht ausreichend bezeichnet ist (vgl. BFH, Urteil vom 17.08.1995 II R 25/93, BFH/NV 1996, 196). Nur bei einem Bekanntgabemangel kommt eine Heilung in Betracht. 85

7. Da der Bescheid nichtig ist, muss der Senat offen lassen, ob der Bescheid ordnungsgemäß bekannt gegeben worden ist. Der Senat weist allerdings vorsorglich darauf hin, dass – für den Fall, dass der BFH den angefochtenen Bescheid nicht für nichtig hält –, Zweifel an einer wirksamen Bekanntgabe des Bescheids mindestens gegenüber den Miterben E 2 und E 3 bestehen. Denn die Erklärung zur Feststellung des Bedarfswertes ist nur von E 1 unterschrieben; damit ist sie aber nicht von den Miterben zum Empfangsbevollmächtigten bestellt worden. 86

8. Der nichtige Bescheid äußert keine Rechtswirkungen. Zur Beseitigung des Rechtsscheins kann er aber nach ständiger Rechtsprechung des BFH mit der Anfechtungsklage angegriffen und vom Gericht ausdrücklich aufgehoben werden (vgl. z. B. BFH, Urteile vom 07.08.1985 I R 309/82, BStBl II 1986, 42, vom 27.02.1997 IV R 38/96, BFH/NV 1997, 388 und vom 19.08.1999 IV R 34/98, BFH/NV 2001, 409). 87

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 88

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 89

Die Revision war zuzulassen, denn die Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 90