FG München, Urteil v. 25.01.2023 – 4 K 347/22

Titel:

Fehlender Hinweis auf das zwingende Formerfordernis nach § 52d Satz 1 FGO in der einer finanzbehördlichen Einspruchsentscheidung angefügten Rechtsbehelfsbelehrung als Unrichtigkeit im Sinne des § 55 Abs. 2 Satz 1 FGO

Normenketten:

FGO § 52d S. 1
FGO § 55 Abs. 1
FGO § 55 Abs. 2 S. 1
FGO § 64 Abs. 1

Leitsatz:

Hat das Finanzamt in einer Rechtsbehelfsbelehrung zu einer seit dem 1.1.2022 erlassenen Einspruchsentscheidung zwar auf die Form der Klageerhebung (§ 64 Abs. 1 FGO), nicht jedoch auf § 52d Satz 1 FGO – seit dem 1.1.2022 bestehende Verpflichtung unter anderem von Rechtsanwälten und Behörden zur Einlegung von Anträgen und Erklärungen, unter anderem von Klagen beim Finanzgericht, als elektronisches Dokument – hingewiesen, so stellt das eine „Unrichtigkeit" im Sinne von § 55 Abs. 2 Satz 1 FGO mit der Folge dar, dass zwar die zunächst von einem Rechtsanwalt per Fax und einfachem Brief beim Finanzgericht erhobene Klage unzulässig ist, dass jedoch für die Klageerhebung die Einjahresfrist des § 55 Abs. 2 Satz 1 FGO gilt und innerhalb dieser Jahresfrist noch eine zulässige Klage in der vorgeschriebenen elektronischen Form erhoben werden kann. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Gesellschafter, GbR, Wohnhaus, Gesellschafterversammlung, Steuerfestsetzung, Gutachten, Ausbau, Einspruch, Klageverfahren, Festsetzung, Gesellschaft, Eigentum, Form, Vertrag, elektronisches Dokument, Kosten des Verfahrens, gemeinschaftliches Eigentum, Bundesfinanzhof, Berufsausübungsgesellschaft, Freigebige Zuwendung, Formerfordernisse, Finanzgerichtsverfahren, Finanzgerichtsordnung, Klagefrist, Rechtsbehelfsbelehrung, Schenkungsteuerbescheid, Steuerberater, Wirksame Klageerhebung, Steuerfahndungsprüfung, Einspruchsentscheidung, Elektronisches Dokument, Fahndungsprüfer, Gläubigeranfechtung, Prozeßbevollmächtigter, Schriftsätze, Unentgeltliche Übertragung, Vorläufige Vollstreckbarkeit, Zuwendungen, Klageeinreichung, Anfechtungsklage, Schenkungsteuer, Bescheid, Revision, Berufsbezeichnung, freigebige Zuwendung

Fundstellen:

EFG 2023, 639
UVR 2023, 169
StEd 2023, 171
LSK 2023, 3682

Tenor

1. Der den Kläger zu 1 betreffende Schenkungsteuerbescheid vom 27. Januar 2020 sowie die Einspruchsentscheidung vom 27. Januar 2022 werden aufgehoben.

2. Der die Klägerin zu 2 betreffende Schenkungsteuerbescheid vom 27. Januar 2020 sowie die Einspruchsentscheidung vom 27. Januar 2022 werden aufgehoben.

3. Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

4. Das Urteil ist im Kostenpunkt für den Kläger zu 1 und die Klägerin zu 2 vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten des Klägers zu 1 und der Klägerin zu 2 die Vollstreckung abwenden, wenn nicht der Kläger zu 1 und die Klägerin zu 2 vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leisten.

5. Die Revision zum Bundesfinanzhof wird zugelassen.

Tatbestand

1
Vorab ist die verfahrensrechtliche Frage zu entscheiden, ob die der finanzbehördlichen Einspruchsentscheidung angefügte Rechtsbehelfsbelehrung unrichtig ist und deshalb anstatt der regulären – im Streitfall nicht eingehaltenen – Klagefrist von einem Monat die Jahresfrist zur Anwendung kommt. In der Sache streiten die Beteiligten über die Rechtmäßigkeit der Festsetzung von Schenkungsteuer aufgrund eines Vertrages vom 26. Juni 2001, der nach seinem Wortlaut die unentgeltliche Übertragung und Übereignung einer Kunstsammlung zum Gegenstand hatte.

2
Die klagegegenständliche Festsetzung der Schenkungsteuer beruht auf dem Ermittlungsbericht der Steuerfahndungsstelle des Finanzamts F vom 28. Oktober 2019 als Ergebnis der im Zeitraum vom 6. Dezember 2017 bis 1. Oktober 2019 durchgeführten Steuerfahndungsprüfung. Die Prüfung hatte die steuerlichen Verhältnisse von X, sowie von dessen fünf Kindern, d.h. vom Kläger zu 1, von der Klägerin zu 2 und von deren drei weiteren Geschwistern A, B und C, zum Gegenstand. X war ursprünglich Eigentümer einer umfangreichen Kunstsammlung, insbesondere einer Gemäldesammlung, gewesen. Nach Angabe des Steuerfahndungsberichts hatte der Kunstsachverständige W am 22. August 1994 die damals in Y befindlichen Gemälde mit (umgerechnet) 3.031.501 EUR sowie am 20. Mai 2001 die zu diesem Zeitpunkt im Haus von X in Z befindlichen Gemälde mit (umgerechnet) 660.027 EUR bewertet. Mit Vertrag vom 3. Dezember 1998 hatte X das Eigentum an der durch Bezugnahme auf das oben genannte Wertgutachten des Kunstsachverständigen W spezifizierten Kunstsammlung zur Sicherung eigener Darlehensschulden in Höhe von 2,3 Millionen DM, Darlehensschulden seiner Ehefrau, …, in Höhe von 3,5 Millionen DM sowie gemeinsamer Darlehensschulden beider Ehegatten von 150.000 DM auf das Bankhaus M, übertragen. Laut der Angaben in der Sicherungsvereinbarung soll die Kunstsammlung bei der … AG mit einem Wert von 7,1 Millionen DM versichert gewesen sein. Mit Vertrag vom 30. November 1999 hatte X außerdem mit der inzwischen gelöschten Fa. O AG, einen Vertrag abgeschlossen, dem zufolge er seine Kunstsammlung an Letztere verkauft und übereignet hatte. Die Fa. O AG war eine Tochtergesellschaft der inzwischen ebenfalls gelöschten Fa. P AG. X war sowohl Verwaltungsrat der Fa. O AG als auch alleiniger Aktionär der Fa. P AG gewesen. Am 21. Dezember 1999 hatte schließlich die Fa. O AG mit dem Bankhaus M auch eine Vereinbarung getroffen, der zufolge erstere die Kunstsammlung auf letztere sicherungshalber übereignet hatte. Der unmittelbare Besitz an den in der Kunstsammlung befindlichen Gemälden war laut Vereinbarung trotz der vorgenannten Übertragungsvorgänge bei X verblieben.

3
Mit schriftlichem Vertrag vom 25. Juni 2001 gründeten der Kläger zu 1 mit zwei seiner Geschwister, d.h. mit der Klägerin zu 2 sowie mit A, unter dem Namen … GbR eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (im weiteren GbR). Als Gesellschaftszweck der GbR wurde die Verwaltung, Pflege, Erhaltung und der Ausbau der „Sammlung …“ vereinbart. Nach § 11 Abs. 1 und 2 des Gesellschaftsvertrages der GbR wurde der Kläger zu 1 zu deren Geschäftsführer bestellt, zu dessen Aufgaben die Ausführung der Gesellschafterbeschlüsse sowie die Verwaltung der Sammlung in Vollmacht der Gesellschafter bestimmt wurden. Mit schriftlichem Vertrag vom 26. Juni 2001 vereinbarte X mit dem Kläger zu 1 als Vertreter der Gesellschafter der GbR die Übereignung der oben genannten Kunstsammlung auf die GbR. Dem Vertrag zur unentgeltlichen Übertragung war eine Auflistung von 82 seinerzeit angeblich im Wohnhaus von X in Y verwahrten und von 40 angeblich in dessen Haus in Z befindlichen Gemälden beigefügt. Im Übertragungsvertrag war wiederum geregelt, dass die genannten Gemälde in dessen unmittelbaren Besitz verbleiben sollten und deren Übergabe durch die Vereinbarung eines „Besitzkonstitutes“ ersetzt werden sollte. Durch Beschluss der Gesellschafterversammlung der GbR vom 18. Januar 2006 nahmen die bisher drei Gesellschafter ihre beiden weiteren Geschwister, B und C, als gleichberechtigte neue Gesellschafter auf. Vertreter der GbR blieb weiterhin der Kläger zu 1.

4
Ausweislich des in der Behördenakte abgelegten Entwurfes einer spätestens am 15. Februar 2006 erstellten, schriftlichen Vereinbarung zwischen einerseits Herrn L, dem Verwaltungsrat der Fa. P AG sowie fünf weiterer Kapitalgesellschaften ebenfalls mit Sitz in …, sowie X als Privatperson und Verwaltungsrat der O AG und andererseits dem Bankhaus M hatte die Sicherungsübereignung der „Kunstsammlung gemäß Gutachten“ an Letztere zu diesem Zeitpunkt dem Grunde nach weiterhin Bestand. Am 28. Februar 2006 ließ das Bankhaus M unstreitig große Teile der Kunstsammlung abholen und übernahm diese in seinen

unmittelbaren Besitz. Zudem erklärte das Bankhaus M mit Schreiben vom 6. März 2006 gegenüber dem Kläger zu 1 als Vertreter der GbR die Anfechtung des streitgegenständlichen Vertrages vom 26. Juni 2001 als den Gläubiger benachteiligende Handlung. Mit Vertrag vom 23. März 2006 verkaufte das Bankhaus M schließlich seine Darlehensforderungen gegenüber der Fa. P AG, der Fa. O AG, gegenüber drei weiteren Kapitalgesellschaften mit Sitz in …, sowie gegenüber X und T, dem Ehemann von C in der Gesamthöhe von 9,2 Mio. EUR an die Fa. Q AG zum Kaufpreis von 8,9 Mio. EUR. Letztere wurde durch ihren Verwaltungsrat L vertreten. Mit dem Verkauf der Darlehensforderungen ging auch die sicherungshalber übereignete Kunstsammlung auf den Käufer über.

5
Im Rahmen der Steuerfahndungsprüfung durch das Finanzamt F beschlagnahmte der Fahndungsprüfer eine Reihe elektronischer Nachrichten aus der E-Mail-Korrespondenz unter anderem vom Januar 2012 sowie vom Oktober und November 2013 zwischen dem Kläger zu 1 und der Klägerin zu 2, ersterem und A, B und C, sowie zwischen H (der Ehefrau des A) und der Klägerin zu 2, B, und C. In ihrer elektronischen Korrespondenz bezeichneten die jeweiligen Absender die Gemälde der „Sammlung …“ als gemeinschaftliches Eigentum der Geschwister …. Anlass der elektronischen Korrespondenz war unter anderem der Umstand, dass A ohne Wissen und Wollen seiner Geschwister einige Gemälde der Sammlung für persönliche finanzielle Zwecke entnommen und verwendet haben soll.

6
Im Ergebnis sah der Fahndungsprüfer in dem Vertrag vom 26. Juni 2001 zwischen X und den damaligen Gesellschaftern der GbR eine freigebige Zuwendung der Kunstsammlung an deren drei Gesellschafter zu gleichen Teilen. Den Wert des im vorliegenden Verfahren in der Sache streitigen, auf den Kläger zu 1 bzw. auf die Klägerin zu 2 entfallenden Anteils am angenommenen schenkungsteuerrechtlichen Erwerb ermittelte der Fahndungsprüfer jeweils wie folgt:

Wert Kunstsammlung Y laut Gutachten W vom 22.08.1994	3.031.501 EUR
35 % Wertsteigerung in 7 Jahren (22.08.1994-26.06.2001) …	1.061.025 EUR
Wert der Kunstsammlung Z laut Gutachten W vom 20.05.2001	… 660.027 EUR
Wert der gesamten Kunstsammlung am 26.06.2001	= 4.752.553 EUR
Wert des jeweiligen Anteils an der GbR $^1/_3$ × 4.752.553 EUR abgerundet	1.584.184 EUR

7
Für die Berechnung der Wertsteigerungsraten berief sich der Fahndungsprüfer in seinem Ermittlungsbericht auf eine angebliche, dem Gericht jedoch nicht vorliegende Studie der Ökonomen Prof. … (Universität Luxemburg), Prof. … (University of Southern California, Los Angeles) und Prof. … (Erasmus Universiteit, Rotterdam) über die durchschnittliche Wertsteigerung von Kunstgegenständen im Beobachtungszeitraum 1972 – 2010.

8
Der Beklagte folgte der Rechtsansicht des Fahndungsprüfers zur schenkungsteuerrechtlichen Behandlung des Vertrages vom 26. Juni 2001 und setzte die Schenkungsteuer des Klägers zu 1 und der Klägerin zu 2 mit Schenkungsteuerbescheiden vom 27. Januar 2020 jeweils auf 262.127,59 EUR fest. Den beiden Schenkungsteuerbescheiden lag jeweils ein Wert des Erwerbes von 3.098.394,59 DM zugrunde, was umgerechnet einem Betrag von 1.584.184 EUR entspricht. Die in Euro festgesetzte jeweilige Schenkungsteuer errechnet sich nach Abzug eines persönlichen Freibetrages von 400.000 DM und Anwendung des Steuersatzes von 19 % nach Steuerklasse I. Der Einspruch des Klägers zu 1 mit Schreiben vom 24. Februar 2020 seines steuerlichen Vertreters – des Prozessbevollmächtigten im Klageverfahren – und der persönlich mit Schreiben vom 20. Februar 2020 eingelegte Einspruch der Klägerin zu 2 blieben erfolglos und wurden durch den Beklagten mit Einspruchsentscheidungen jeweils vom 27. Januar 2022 als unbegründet zurückgewiesen. Dabei gab der Beklagte die den Kläger zu 1 betreffende Einspruchsentscheidung an dessen steuerlichen Vertreter, die die Klägerin zu 2 betreffende Einspruchsentscheidung an sie persönlich bekannt. Die den beiden Einspruchsentscheidungen vom 27. Januar 2022 jeweils angefügten Rechtsbehelfsbelehrungen enthielten bezüglich der Form der etwaigen Erhebung einer Klage den Hinweis, dass eine solche schriftlich oder als elektronisches Dokument beim Finanzgericht … eingereicht oder zu Protokoll des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle des Finanzgerichts … erklärt werden muss. Auf die für den Fall der Klageerhebung durch einen Rechtsanwalt seit 1. Januar 2022 ausschließlich zu verwendende Übermittlung als elektronisches Dokument wiesen die bezeichneten Rechtsbehelfsbelehrungen nicht hin.

9
Das auf den 25. Februar 2022 datierte Schreiben des Prozessbevollmächtigten des Klägers zu 1 und der Klägerin zu 2, durch das in deren beider Namen gegen die Schenkungsteuerfestsetzungen gemeinsam Klage erhoben werden sollte, ging beim Gericht mittels Telefaxschreibens am 25. Februar 2022 und mittels einfachen Briefes am 28. Februar 2022 ein. Eine Übermittlung des Schreibens vom 25. Februar 2022 an das Gericht als elektronisches Dokument erfolgte nicht. Das Schreiben des Prozessbevollmächtigten – einer Rechtsanwälte Partnerschaft mbB – war von einem seiner Partner mit Namen ohne Verwendung seiner Berufsbezeichnung als Rechtsanwalt unterzeichnet. Ausweislich des Briefkopfes des Schreibens war der Unterzeichnende zugleich als Steuerberater bestellt. Als elektronisches Dokument ging bei Gericht am 14. April 2022 das auf denselben Tag datierte Schreiben des Prozessbevollmächtigten ein, das die Klageanträge, die Bezeichnung des Klagebegehrens sowie die Wiederholung bzw. Erweiterung der Klagebegründung enthielt.

10
Zur Begründung der (gemeinsam erhobenen) Klagen wird Folgendes vorgetragen:

11
Die Klagen seien bereits aufgrund des Schreibens vom 25. Februar 2022 des Prozessbevollmächtigten des Klägers zu 1 und der Klägerin zu 2 form- und fristgerecht erhoben worden. Das für Rechtsanwälte nach § 52d der Finanzgerichtsordnung (FGO) geltende Formerfordernis der Übermittlung von Anträgen und Schriftsätzen als elektronische Dokumente sei auf den Streitfall deswegen nicht anwendbar, weil nicht der das Schreiben unterzeichnende Rechtsanwalt, sondern die Partnerschaftsgesellschaft mbB, der er angehört, prozessbevollmächtigt worden ist. Das Formerfordernis erfasse jedoch nicht die Partnerschaftsgesellschaft mbB, zumal die Bundesrechtsanwaltskammer für diese im Zeitpunkt der Klageerhebung auch noch kein elektronisches Postfach eingerichtet hätte. Im Übrigen verfüge der unterzeichnende Rechtsanwalt zusätzlich über die Berufsqualifikation als Steuerberater, als der er im Streitfall auch gehandelt habe. Für Steuerberater sei die Übermittlung als elektronisches Dokument im Jahr 2022 noch nicht vorgeschrieben. Selbst wenn das Formerfordernis im Streitfall anzuwenden sei, seien die Klagen deswegen zulässig, weil der Beklagte in den Rechtsbehelfsbelehrungen der Einspruchsentscheidungen nicht auf das Formerfordernis hingewiesen hat. Da die Rechtsbehelfsbelehrungen deshalb unrichtig seien, haben die Klagen innerhalb der in diesem Fall nach § 55 Abs. 2 Satz 1 FGO geltenden Jahresfrist erhoben werden können. Die Jahresfrist sei eingehalten worden.

12
Die Klagen seien auch begründet, weil die klagegegenständlichen Schenkungsteuerbescheide rechtswidrig seien. Mangels notarieller Beurkundung des Vertrages vom 26. Juni 2001 liege gemäß § 518 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) schon kein wirksamer Schenkungsvertrag vor. Der Formmangel sei auch nicht durch den Vollzug der angeblichen Schenkung geheilt worden, weil eine Übereignung der Kunstsammlung an die Gesellschafter der GbR nicht wirksam erfolgt sei. Die Gesellschafter der GbR – und damit auch der Kläger zu 1 und die Klägerin zu 2 – hätten das Eigentum an den Kunstgegenständen der Sammlung im Jahre 2001 schon deshalb nicht erwerben können, weil dieses bereits am 3. Dezember 1998 sicherungshalber auf das Bankhaus M übergegangen wäre. Abgesehen davon habe X – ebenfalls vor Abschluss des antragsgegenständlichen Vertrages vom 26. Juni 2001 – in Vollzug des Kaufvertrages vom 30. November 1999 die Übertragung des Eigentums an seiner Kunstsammlung auf die Fa. O AG erklärt und Letztere am 21. Dezember 1999 ebenfalls eine sicherungshalber erfolgte Übereignung an das Bankhaus M vereinbart. Ein rechtsgeschäftlicher Erwerb des Eigentums an der Kunstsammlung durch den Kläger zu 1 und die Klägerin zu 2 im Rahmen der GbR sei daher im Jahre 2001 nicht mehr möglich gewesen. Auch hätten diese im Rahmen der GbR das Eigentum an den Kunstgegenständen der Sammlung nicht gutgläubig erwerben können, weil sie – ebenso wie ihre Geschwister – die vorherigen Eigentumsübertragungen durch ihren Vater gekannt hätten. Es sei zwischen der GbR und X auch kein Besitzmittlungsverhältnis in Gestalt eines Leih- oder Mietvertrages bzw. eines ähnlichen Rechtsgeschäftes begründet worden. Der Vertrag vom 26. Juni 2001 sei vielmehr nur zum Schein abgeschlossen worden, um den Bestand der Kunstsammlung vor dem Zugriff durch Gläubiger zu bewahren, und deshalb unwirksam. Die Vorschrift des § 41 der Abgabenordnung (AO) sei nicht anwendbar, weil die GbR nie Besitz und Eigentum an der Kunstsammlung erlangt hätte. Schenkungsteuer könne nicht entstanden sein, weil die Schenkung nie ausgeführt worden sei. Selbst wenn ein schenkungsteuerpflichtiger Tatbestand verwirklicht worden wäre, wäre dieser infolge der

Gläubigeranfechtung und der Rückgabe der Kunstsammlung rückgängig gemacht worden. Die vom Fahndungsprüfer angenommene Wertsteigerung der Kunstgegenstände sei im Übrigen willkürlich und deswegen nicht maßgebend. Die Annahme des Beklagten könne auch nicht auf die schriftliche Korrespondenz des Klägers zu 1 mit der S-Bank aus dem Jahre 2013 gestützt werden, weil der Kläger zu 1 hierbei nicht die Kunstsammlung seines Vaters, sondern seine eigene gemeint habe. Nicht zuletzt stehe der Steuerfestsetzung der Eintritt der Festsetzungsverjährung entgegen, da den Finanzbehörden der Vertrag vom 26. Juni 2001 bereits im Jahre 2006 vorgelegen habe und deshalb bekannt gewesen sei.

13
Der Kläger zu 1 und die Klägerin zu 2 beantragen,

entsprechend dem Schriftsatz vom 14. April 2022 ihres gemeinsamen Prozessbevollmächtigten

1. den an den Kläger zu 1 adressierten Bescheid vom 27. Januar 2020 über Schenkungsteuer (Steuernummer: …) in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. Januar 2022, sowie den an die Klägerin zu 2 adressierten Bescheid vom 27. Januar 2020 über Schenkungsteuer (Steuernummer: …) in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. Januar 2022 aufzuheben,

2. die Kosten des Verfahrens dem Beklagten aufzuerlegen,

3. das Urteil hinsichtlich der Kosten für vorläufig vollstreckbar ohne Sicherheitsleistung zu erklären,

4. die Zuziehung eines Bevollmächtigten für die Vorverfahren für notwendig zu erklären,

5. im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.

14
Der Beklagte beantragt,

die Klagen abzuweisen.

15
Nach seiner Ansicht seien die Klagen wegen des Fehlers in den Rechtsbehelfsbelehrungen der beiden Einspruchsentscheidungen fristgerecht erhoben. In der Sache hält der Beklagte in weitgehender Anlehnung an die Stellungnahme des Fahndungsprüfers des Finanzamts F vom 27. April 2021 an seiner Annahme der Rechtmäßigkeit der klagegegenständlichen Schenkungsteuerbescheide fest. Es sei zwar zutreffend, dass der Schenkungsvertrag vom 26. Juni 2001 mangels Beurkundung nicht formwirksam geschlossen worden sei und die Gesellschafter der GbR – einschließlich des Klägers zu 1 und der Klägerin zu 2 – das Eigentum an der Kunstsammlung deshalb nicht erwerben konnten, weil dieses bereits sicherungshalber dem Bankhaus M zugestanden habe. Die Unwirksamkeit des Vertrages sei gemäß § 41 Abs. 1 Satz 1 AO steuerrechtlich jedoch unbeachtlich, weil die Vertragsbeteiligten am wirtschaftlichen Ergebnis des Vertrages festgehalten hätten. Die Vorschrift gelte auch für das Gebiet des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts, wie der Bundesfinanzhof (BFH) in einer Entscheidung bereits festgestellt habe (BFH-Urteil vom 22. September 2010 II R 46/09, BFH/NV 2011, 261). Tatsächlich habe die Gestaltungsmacht von X über die Kunstsammlung unverändert bestanden. Der E-Mail-Verkehr zwischen den Geschwistern … belege eindeutig, dass diese die Kunstsammlung seit Abschluss des Vertrages vom 26. Juni 2001 immer als ihr Eigentum betrachtet hätten. Hierdurch sei auch die Behauptung des Klägers zu 1 und der Klägerin zu 2, es habe sich bei dem Vertrag vom 26. Juni 2001 lediglich um ein Scheingeschäft gehandelt, widerlegt.

16
Wegen der weiteren Einzelheiten wird gemäß § 105 Abs. 3 Satz 2 FGO auf die Schriftsätze der Beteiligten, auf die Behördenakten und auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 25. Januar 2023 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

17
1. Durch die Klageerhebung sowohl des Klägers zu 1 als auch der Klägerin zu 2 im Rahmen eines einheitlichen Schriftsatzes ihres Prozessbevollmächtigten liegt eine subjektive Klagehäufung vor. Infolge der gemeinschaftlichen Klageerhebung wegen eigenständiger, aber gleichartiger Schenkungsteuerfestsetzungen, die auf einem im Wesentlichen gleichartigen tatsächlichen und rechtlichen

Grund beruhen, sind der Kläger zu 1 und die Klägerin zu 2 Streitgenossen (§ 59 FGO in Verbindung mit § 60 der Zivilprozessordnung – ZPO –). In ihrer prozessrechtlichen Stellung bleiben die Streitgenossen jedoch voneinander unabhängig (§ 59 FGO, § 61 ZPO).

18
2. Die gemeinsam erhobenen Klagen sind zulässig.

19
a) Die vorliegenden Klagen sind erst aufgrund des Schriftsatzes des Prozessbevollmächtigten des Klägers zu 1 und der Klägerin zu 2 vom 14. April 2022 formgerecht erhoben worden.

20
aa) Durch die Schriftsätze ihres Prozessbevollmächtigten vom 25. Februar 2022 sowie vom 14. April 2022 haben der Kläger zu 1 und die Klägerin zu 2 hinreichend deutlich erklärt, dass sie die gegen sie ergangenen Schenkungsteuerbescheide vom 27. Januar 2020 durch Klage anfechten (§ 40 Abs. 1 Alt. 1 FGO). Der lediglich mittels Telefaxes und einfachen Briefes verschickte Schriftsatz vom 25. Februar 2022 hat jedoch noch keine wirksame Klageerhebung bewirkt, weil dieser dem Gericht nicht in der durch § 52d Satz 1 FGO vorgeschriebenen Form durch Übermittlung als elektronisches Dokument übersendet worden ist. Seit dem 1. Januar 2022 sind in finanzgerichtlichen Verfahren rechtsanwaltliche Anträge und Erklärungen nur noch in der durch die Vorschrift des § 52d FGO vorgesehenen Form zulässig. Bei Nichtbeachtung dieser Form sind die Anträge und Erklärungen, insbesondere auch eine Klageerhebung unwirksam (BFH-Beschlüsse vom 23. August 2022 VIII S 3/22, NJW 2022, 2951 und vom 27. April 2022 XI B 8/22, HFR 2022, 949).

21
bb) Das zwingende Formerfordernis nach § 52d FGO knüpft allein an die formale Berufsträgerschaft des Einreichers des Schriftsatzes als Rechtsanwalt an. Der Formzwang besteht unabhängig von der Organisationsform des den Antrag oder den Schriftsatz beim Finanzgericht einreichenden Rechtsanwalts als Einzelunternehmer, als Mitglied einer ausschließlich aus Rechtsanwälten bestehenden Berufsausübungsgesellschaft oder als Mitglied einer interprofessionellen Berufsausübungsgesellschaft zusammen mit Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern (vgl. Finanzgericht -FG- Rheinland-Pfalz Beschluss vom 12. Juli 2022, 4 V 1340/22, EFG 2022, 1547; Hessisches FG Plus vom 2. Juni 2022, 4 K 495/22, juris). Selbst wenn der den Antrag, den Schriftsatz oder die Klage beim Finanzgericht einreichende Rechtsanwalt zugleich – wie im Streitfall – als Steuerberater oder beispielsweise auch als Wirtschaftsprüfer zugelassen ist, unterliegt er der Pflicht zur elektronischen Übermittlung nach § 52d Satz 1 FGO (BFH-Zwischenurteil vom 25. Oktober 2022 IX R 3/22, BFH/NV 2023, 223; FG Berlin-Brandenburg Beschluss vom 8. März 2022, 8 V 8020/22, EFG 2022, 846). Der Umstand, dass der im Streitfall unterzeichnende Partner der prozessbevollmächtigten Rechtsanwaltspartnerschaft das Telefaxschreiben vom 25. Februar 2022 nur mit seinem Namen und ohne Verwendung seiner Berufsbezeichnung als Rechtsanwalt abgeschlossen hat – worauf er im Termin zur mündlichen Verhandlung am 25. Januar 2023 ausdrücklich hinweist –, lässt keine andere abgabenrechtliche Betrachtung zu. Schließlich ist dem Briefkopf des besagten Schreibens zweifelsfrei seine berufliche Qualifikation als Rechtsanwalt zu entnehmen gewesen. Entgegen der klägerseits vorgetragenen Rechtsansicht ist auch nicht entscheidend, ob der die vorliegenden Klagen einreichende Rechtsanwalt persönlich im Sinne des § 62 Abs. 2 Satz 1 FGO zur Prozessvertretung seiner Mandantschaft bevollmächtigt worden ist, oder ob die Prozessvollmacht der Berufsausübungsgesellschaft (§ 59b der Bundesrechtsanwaltsordnung -BRAO-) gegenüber erteilt worden ist, der er angehört. Deswegen ist auch unmaßgeblich, ob die Bundesrechtsanwaltskammer der im Streitfall bevollmächtigten Berufsausübungsgesellschaft bereits ein für alle Mitglieder (zusätzlich) nutzbares besonderes elektronisches Anwaltspostfach (§ 31b BRAO) eingerichtet hatte.

22
cc) Die Klagen sind jedoch durch den dem Gericht als elektronisches Dokument übermittelten Schriftsatz vom 14. April 2022 formgerecht im Sinne des § 52d Satz 1 FGO erhoben worden. Der bezeichnete Schriftsatz ist als Klageerhebung auslegungsfähig, da er nicht nur die für eine Klage begriffsnotwendigen Merkmale nach § 65 Abs. 1 Satz 1 FGO aufzeigt, sondern darüber hinaus auch die in Aussicht gestellten Klageanträge sowie eine Klagebegründung enthält. Der Umstand, dass dem Gericht im Namen des Klägers zu 1 und der Klägerin zu 2 bereits durch den Schriftsatz vom 25. Februar 2022 – allerdings rechtsunwirksam – eine Klageschrift übermittelt worden ist, schließt die Auslegung des Schriftsatzes vom

14. April 2022 als nunmehr erstmals wirksam erhobene Klagen nicht aus, selbst wenn dies klägerseits womöglich zunächst nicht beabsichtigt gewesen sein sollte.

23
b) Die mit Schriftsatz vom 14. April 2022 wirksam gemeinschaftlich erhobenen Klagen sind fristgerecht.

24
aa) Die reguläre Klagefrist ist jedoch nicht eingehalten worden. Eine Anfechtungsklage ist innerhalb der Frist von einem Monat zu erheben (§ 47 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO). Im Fall einer vorausgegangenen finanzbehördlichen Einspruchsentscheidung beginnt diese Frist mit deren Bekanntgabe (§ 47 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO). Angesichts der jeweils unter dem Datum des 27. Januar 2022 erstellten Einspruchsentscheidungen sind die mit Schriftsatz vom 14. April 2022 gemeinschaftlich erhobenen Klagen ersichtlich erst nach Ablauf der genannten regulären Klagefrist bei Gericht eingegangen. Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wegen schuldloser Versäumung der Klagefrist (§ 56 Abs. 1 FGO) ist klägerseits nicht beantragt worden. Ein entsprechender Antrag hätte im Ergebnis auch keine Aussicht auf Erfolg, weil sich der Kläger zu 1 und die Klägerin zu 2 das Verschulden ihres Prozessbevollmächtigten, das Formerfordernis des § 52d Satz 1 FGO nicht erfüllt zu haben, zurechnen lassen müssten (vgl. Brandis in Tipke/Kruse AO/FGO § 56 FGO Rdn. 11 mit Hinweisen auf ständige bundesgerichtliche Rechtsprechung).

25
bb) Da die den Einspruchsentscheidungen im Streitfall beigefügten Rechtsbehelfsbelehrungen infolge des unterlassenen Hinweises auf § 52d Satz 1 FGO unrichtig erteilt worden sind, hat die reguläre Klagefrist mit deren Bekanntgabe nicht zu laufen begonnen (§ 55 Abs. 1 FGO). Die Klagen konnten deshalb innerhalb der in § 55 Abs. 2 Satz 1 FGO genannten Jahresfrist erhoben werden, die durch den Schriftsatz vom 14. April 2022 eingehalten ist.

26
α) Die Vorschrift des § 55 Abs. 1 FGO schreibt für einen ordnungsgemäßen Lauf der Rechtsbehelfsfrist vor, dass der am Verfahren Beteiligte über den Rechtsbehelf, die Behörde oder das Gericht, bei denen der Rechtsbehelf anzubringen ist, den Sitz (der Behörde oder des Gerichts) und die einzuhaltende Frist schriftlich oder elektronisch belehrt worden ist. Ist diese Belehrung unterblieben oder unrichtig erteilt, sodass die reguläre Klagefrist nicht zu laufen begonnen hat, so ist die Einlegung einer Klage nach Maßgabe des § 55 Abs. 2 Satz 1 FGO allerdings nur innerhalb eines Jahres seit Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung im Sinne des § 54 Abs. 1 FGO zulässig. Die Vorschrift des § 55 Abs. 1 FGO verlangt keine Belehrung über die einzuhaltende Form der Klageerhebung. Somit ist eine solche auch nicht erforderlich, um den Lauf der Klagefrist in Gang zu setzen. Die für die Klageerhebung einzuhaltende Form ergibt sich in erster Linie aus der Vorschrift des § 64 Abs. 1 FGO, darüber hinaus erweitert durch die Vorschrift des § 52a FGO und eingeschränkt durch die seit dem 1. Januar 2022 geltende und im Streitfall anzuwendende Vorschrift des § 52d FGO. Insoweit die einer Einspruchsentscheidung angefügte Rechtsbehelfsbelehrung dennoch Ausführungen über die Form der Klageerhebung enthält, gehören diese somit nicht zum zwingend notwendigen – wenn auch für den Empfänger nützlichen – Inhalt der Belehrung (vgl. Hartmann in Gosch AO/FGO, § 55 FGO Rdn. 34; Leipold in Hübschmann/Hepp/Spitaler AO/FGO § 55 FGO Rdn. 34; Brandis in Tipke/Kruse AO/FGO § 55 FGO Rdn. 8; Malzahn in Schwarz/Pahlke AO/FGO, § 55 FGO Rdn.20).

27
β) Fehlen in der Rechtsbehelfsbelehrung Ausführungen über die Form der Klageerhebung gänzlich, so ist diese aus den genannten Gründen nicht unrichtig im Sinne des § 55 Abs. 2 Satz 1 FGO. Der Umstand, dass insbesondere die Vorschrift des § 64 Abs. 1 FGO in ihren früheren Fassungen bis einschließlich der aktuell geltenden Fassung lediglich auf die Möglichkeiten der Klageerhebung in schriftlicher Form oder zur Niederschrift (bzw. seit 1. Januar 2018 zu Protokoll) des Urkundsbeamten verweist, hat die Rechtsprechung des BFH dazu veranlasst, eine Rechtsbehelfsbelehrung (über die Möglichkeit einer Klage) nicht deshalb als unrichtig im Sinne des § 55 Abs. 2 Satz 1 FGO anzusehen, weil in ihr ein Hinweis auf die zusätzliche Alternative der Klageerhebung in elektronischer Form nach § 52a FGO unterblieben ist (vgl. BFH-Urteile vom 18. Juni 2015 IV R 18/13, BFH/NV 2015, 1349 und vom 5. März 2014 VIII R 51/12, BFH/NV 2014, 1010).

28

γ) Demgegenüber hat der fehlende Hinweis auf den Formzwang des § 52d FGO in den im Streitfall den beiden Einspruchsentscheidungen vom 27. Januar 2022 angefügten Rechtsbehelfsbelehrungen nach Ansicht des erkennenden Senats die Unrichtigkeit der Rechtsbehelfsbelehrungen zur Folge gehabt.

29
Die Erwägungen der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu den Rechtsfolgen eines fehlenden Hinweises auf die Vorschrift des § 52a FGO sind auf den im Streitfall fehlenden Hinweis auf § 52d FGO aus den folgenden Gründen nicht übertragbar:

30
Fehlt der Hinweis auf die Klageerhebung durch Übermittlung eines elektronischen Dokuments nach § 52a FGO als zusätzliche und gleichwertige Alternative zu den in § 64 Abs. 1 FGO genannten beiden Möglichkeiten der Klageerhebung in schriftlicher Form oder zu Protokoll des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle, so wird die Rechtsbehelfsbelehrung lediglich unvollständig, aber nicht unrichtig. Dem Adressaten der Rechtsbehelfsbelehrung verbleiben immerhin noch die beiden zuletzt genannten Formvarianten als zulässige Optionen. Demgegenüber stellt der zum 1. Januar 2022 für Rechtsanwälte eingeführte Formzwang nach § 52d FGO keine Erweiterung der Klageerhebungsformen dar. Die Einführung der für Rechtsanwälte verpflichtenden elektronischen Übermittlung jeglichen Schriftverkehrs an das Finanzgericht hat eine erhebliche Einschränkung des § 64 Abs. 1 FGO zur Folge. Beauftragt der Inhaltsadressat der Einspruchsentscheidung einen Rechtsanwalt mit der Klageerhebung, stehen diesem die in § 64 Abs. 1 FGO genannten Erhebungsformen gerade nicht mehr zur Verfügung.

31
Auch wenn Hinweise auf die Form der Klageerhebung nicht zum notwendigen Inhalt der Rechtsbehelfsbelehrung zählen, so haben sie für den Fall ihrer fakultativen Verwendung immerhin inhaltlich richtig zu sein. Unrichtig im Sinne des § 55 Abs. 2 Satz 1 FGO ist eine Rechtsbehelfsbelehrung deshalb auch dann, wenn sie über den gesetzlich erforderlichen Mindestinhalt hinausgehende Informationen enthält, die falsch, unvollständig und/oder missverständlich sind, falls diese Informationen bei objektiver Betrachtung dazu geeignet sind, die Möglichkeiten der Fristwahrung zu gefährden (BFH-Urteil vom 13. Mai 2015 III R 8/14, BFHE 249, 422, BStBl II 2015, 844 und BFH-Beschluss vom 26. Mai 2010 VIII B 228/09, BFH/NV 2010, 2080).

32
δ) Da der Beklagte im Streitfall Ausführungen über die Form der Klageerhebung in die besagten Rechtsbehelfsbelehrungen aufgenommen hat, ist er auch verpflichtet gewesen auf die erhebliche Einschränkung des § 64 Abs. 1 FGO durch § 52d FGO hinzuweisen. Der Senat verkennt hierbei nicht, dass der Kläger zu 1 und die Klägerin zu 2 die Inhaltsadressaten der Einspruchsentscheidungen einschließlich der Rechtsbehelfsbelehrungen gewesen sind, wogegen der Prozessbevollmächtigte – zumindest für den Kläger zu 1 – lediglich der Bekanntgabeempfänger gewesen ist. Ungeachtet der im Zeitpunkt der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidungen möglicherweise noch offenen Frage der Beauftragung eines Prozessbevollmächtigten mit einer Klageerhebung haben der Kläger zu 1 und die Klägerin zu 2 Anspruch auf eine uneingeschränkt richtige Rechtsbehelfsbelehrung gehabt. Dies ist auch unabhängig davon, ob bei einem rechtsanwaltlichen Prozessbevollmächtigten die Kenntnis und die Beachtung der Vorschrift des § 52d FGO vorauszusetzen gewesen ist. Mithin kommt im Streitfall die Jahresfrist nach § 55 Abs. 2 Satz 1 FGO zur Anwendung.

33
3. Die Klagen sind auch begründet.

34
a) Der Schenkungsteuer unterliegen die Schenkungen unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der auf den Streitfall anzuwendenden Fassung -ErbStG-). Als solche gilt jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Als steuerpflichtiger Erwerb gilt die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht nach Vorschriften des ErbStG steuerbefreit ist (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Die Bereicherung wird im Ergebnis nach den Grundsätzen ermittelt, die gemäß § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG für die Bestimmung der Bereicherung im Fall des Erwerbes von Todes wegen gelten (vgl. Meincke/Hannes/Holtz ErbStG 18. Auflage 2021 § 10 Rdn. 20). Die Bewertung der schenkungsteuerrechtlichen Bereicherung des Erwerbers richtet sich gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG nach den

Vorschriften des Ersten Teils des Bewertungsgesetzes, soweit nicht die Vorschriften in § 12 Abs. 2 bis 6 ErbStG etwas anderes bestimmen.

35
Eine freigebige, d. h. unentgeltliche, Zuwendung in diesem Sinne liegt jedenfalls immer dann vor, wenn auch die zivilrechtlichen Voraussetzungen einer Schenkung nach § 516 BGB erfüllt sind. Der Anwendungsbereich des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG geht allerdings über den zivilrechtlichen Schenkungsbegriff in Bezug auf den subjektiven Tatbestand insoweit hinaus, als nicht der übereinstimmende rechtsgeschäftliche Wille des Schenkers und des Beschenkten zur Begründung einer Schenkungsvereinbarung erforderlich ist, sondern der einseitige Wille des Zuwendenden ausreicht (BFH-Urteil vom 21. Oktober 1981 II R 176/78, BFHE 134, 357, BStBl II 1982, 83). Der Besteuerungstatbestand deckt sich auch in objektiver Hinsicht nicht vollständig mit dem zivilrechtlichen Schenkungsbegriff (vgl. Fischer in Fischer/Pahlke/Wachter ErbStG 7. Aufl. 2020 § 7 Rdn. 12ff). Der schenkungsteuerrechtliche Tatbestand ist jedoch erst verwirklicht, bzw. die Schenkungsteuer erst in dem Zeitpunkt entstanden, in dem die freigebige Zuwendung ausgeführt worden ist (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Der Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung ist nach dem Stichtagsprinzip gemäß § 11 ErbStG der sowohl für die Steuerfestsetzung als auch für die Bestimmung der Höhe der Bereicherung maßgebliche Zeitpunkt. Eine Zuwendung ist ausgeführt, wenn der Bedachte dasjenige erhalten hat, was ihm im Schenkwege verschafft werden soll (vgl. beispielsweise: BFH-Urteile vom 6. März 1985 II R 19/84, BFHE 143, 291, BStBl II 1985, 382, vom 27. April 2005 II R 52/02, BFHE 210, 507, BStBl II 2005, 892 und vom 23. August 2006 II R 16/06, BFHE 213, 399, BStBl II 2006, 786). Dazu müssen die Schenkungsabrede und das Zuwendungsgeschäft zivilrechtlich wirksam sein (vgl. Meincke/Hannes/Holtz ErbStG 18. Auflage 2021 § 9 Rdn. 46). Im Fall einer freigebigen Zuwendung in Gestalt einer zivilrechtlichen Schenkung (§ 516 BGB) entsteht die Schenkungsteuer somit erst mit Erfüllung des nach § 518 Abs. 1 Satz 1 BGB notariell beurkundeten und somit formwirksamen Schenkungsversprechens bzw. mit Heilung des Formmangels durch Bewirkung der versprochenen Leistung nach § 518 Abs. 2 BGB. Besteht der Gegenstand der zivilrechtlichen Schenkung und damit auch der steuerrechtlichen Zuwendung in der Übertragung des Eigentums an beweglichen Sachen (§ 90 BGB), so ist die freigebige Zuwendung ausgeführt, sobald der Erwerber das Eigentum hieran erlangt.

36
Von dem Grundsatz der Maßgeblichkeit des Zivilrechts für die Besteuerung bestimmt die Vorschrift des § 41 Abs. 1 Satz 1 AO, dass die Unwirksamkeit eines Rechtsgeschäfts dann für die Besteuerung unerheblich ist, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen. Dies gilt gemäß § 41 Abs. 1 Satz 2 AO nur dann nicht, soweit sich aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt. Da die Anwendbarkeit des § 41 Abs. 1 AO im Bereich der Besteuerungstatbestände des ErbStG nicht ausdrücklich ausgenommen ist, scheidet dessen Anwendung jedenfalls nicht von vorneherein aus. Infolgedessen kann ausnahmsweise ein schenkungsteuerrechtlicher Tatbestand auch dann erfüllt sein, wenn der zugrundeliegende zivilrechtliche Vertrag zwar unwirksam ist und bleibt, die Vertragsbeteiligten ihn aber als wirksam behandeln (vgl. Meincke/Hannes/Holtz ErbStG 18. Auflage 2021 § 9 Rdn. 46).

37
b) Im Streitfall ergibt sich hieraus, dass infolge des Vertrages vom 26. Juni 2001 keine freigebige Zuwendung durch X an die Gesellschafter der GbR, und damit auch nicht an den Kläger zu 1 und die Klägerin zu 2, ausgeführt worden ist.

38
Nach zwischenzeitlich übereinstimmender Rechtsauffassung der Beteiligten ist der Vertrag vom 26. Juni 2001, auf den der Beklagte die klagegegenständlichen Schenkungsteuerbescheide stützt, zivilrechtlich unwirksam abgeschlossen worden und im weiteren Verlauf auch unwirksam geblieben. Diese rechtliche Einschätzung ist nach Rechtsansicht des erkennenden Senats auch zutreffend. Unstreitig ist der Vertrag lediglich in schriftlicher Form abgeschlossen worden. Die für die Wirksamkeit eines Schenkungsvertrages im Sinne des § 516 Abs. 1 BGB erforderliche notarielle Beurkundung (§ 518 Abs. 1 Satz 1 BGB) ist nicht erfolgt. Infolgedessen ist der Schenkungsvertrag wegen Nichtbeachtung der gesetzlichen Form zivilrechtlich nichtig (§ 125 Satz 1 BGB). Der bestehende Formmangel ist darüber hinaus aber auch nicht durch die nachträgliche Bewirkung der (schenkweise versprochenen) Leistung geheilt worden (§ 518 Abs. 2 BGB). Jedenfalls steht zwischen den Beteiligten unstreitig fest, dass dem in Rede stehenden Vertrag vom 26. Juni 2001 mindestens zwei durch X abgeschlossene Verträge zeitlich vorausgegangen sind, durch die er das

Eigentum an den Gegenständen seiner Kunstsammlung bereits zuvor anderweitig weiter übertragen hatte. Sowohl die Vereinbarung vom 3. Dezember 1998 mit dem Bankhaus M, durch die er Letzterem an der Kunstsammlung Sicherungseigentum eingeräumt hatte, als auch sein Vertrag vom 30. November 1999, durch den er eben diese Kunstsammlung an die Fa. O AG verkauft und auch übereignet haben will, sind Rechtsvorgänge, die – deren zivilrechtliche Wirksamkeit vorausgesetzt – einem rechtsgeschäftlichen Eigentumserwerb durch die Gesellschafter der GbR im Jahre 2001 zweifelsfrei entgegengestanden haben. Nach dem vorgetragenen Sachverhalt hat für das Bankhaus M jedenfalls festgestanden, entweder aufgrund der Vereinbarung vom 3. Dezember 1998 unmittelbar von X oder jedenfalls aufgrund des am 21. Dezember 1999 geschlossenen Vertrages von der Fa. O AG zur Sicherung von Darlehensforderungen das Eigentum an der Kunstsammlung erworben zu haben.

39
Die im Schenkungsvertrag vom 26. Juni 2001 allen damaligen Gesellschaftern der GbR versprochene Zuwendung der Kunstsammlung ist schließlich auch nicht im Wege eines gutgläubigen Erwerbes des Eigentums an den Kunstgegenständen nach §§ 932 ff BGB bewirkt worden. Zum einen ist davon auszugehen, dass die damaligen Gesellschafter der GbR als Kinder des Schenkers Kenntnis von den vorausgegangenen Übertragungsvorgängen gehabt haben, was ihren guten Glauben im Sinne des § 932 Abs. 2 BGB ausgeschlossen hat; zum anderen hätten sie selbst bei Gutgläubigkeit wegen des vereinbarten Besitzmittlungsverhältnisses (§§ 868, 930 BGB) das Eigentum erst durch Erlangung des unmittelbaren Besitzes an der Kunstsammlung erwerben können (§ 933 BGB). Ob, in welchem Umfang und zu welchem Zeitpunkt der Kläger zu 1, die Klägerin zu 2 – ebenso wie die übrigen Gesellschafter der GbR – in den unmittelbaren Besitz der Kunstsammlung gekommen sind, ist weder dem Sachvortrag der Beteiligten noch der Behördenakte zu entnehmen. Für die Annahme eines gutgläubigen Eigentumserwerbes durch den Kläger zu 1 und die Klägerin zu 2 sind keine belastbaren Anhaltspunkte ersichtlich.

40
Soweit der Beklagte seine Annahme der Rechtmäßigkeit der klagegegenständlichen Schenkungsteuerbescheide darauf stützt, dass der Kläger zu 1 und die Klägerin zu 2 – ebenso wie deren Mitgesellschafter der GbR – sich so verhalten hätten, als ob sie Eigentümer geworden wären, verkennt er den Anwendungsbereich der Vorschrift des § 41 AO. In welchem Umfang die genannte abgabenrechtliche Vorschrift im Bereich des Schenkungsteuerrechts Anwendung finden kann, kann zumindest für den Streitfall dahingestellt bleiben. Jedenfalls kann gemäß § 41 Abs. 1 Satz 1 AO die zivilrechtliche Unwirksamkeit eines Rechtsgeschäftes für die Besteuerung nur dann unerheblich sein, wenn die Vertragsbeteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäftes eintreten und bestehen lassen. Dies setzt aber voraus, dass sie hierzu auch befähigt gewesen sind. Gerade dies ist aber aufgrund der Stellung … (des Bankhauses M.) als Sicherungseigentümerin der Kunstgegenstände der Sammlung auszuschließen gewesen. Die Beteiligten eines zivilrechtlich unwirksamen Vertrages können das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäftes nur dann eintreten und bestehen lassen, wenn sie in der Lage sind, anderweitig Berechtigte dauerhaft vom Zugriff auf den Vertragsgegenstand abzuhalten. Dies ist im Streitfall nicht anzunehmen. Das Bankhaus M hat – ersichtlich aus seiner in der Behördenakte befindlichen schriftlichen Korrespondenz, sowie vor allem aus der Tatsache der Geltendmachung der Rechte als Sicherungseigentümer im Wege der Gläubigeranfechtung mit Schreiben vom 6. März 2006 – durchgängig deutlich gemacht, seine Rechte als Sicherungseigentümer durchzusetzen. Eine abweichende Sichtweise ist auch durch den Hinweis des Beklagten auf die in Bezug genommene bundesgerichtliche Entscheidung (vgl. BFH-Urteil vom 22. September 2010 II R 46/09, BFH/NV 2011, 261) nicht angezeigt. Dem vom BFH entschiedenen Streitfall hat vielmehr ein erbschaftsteuerrechtlicher Sachverhalt zu Grunde gelegen, in dem die am Erwerb beteiligten Personen imstande waren, das wirtschaftliche Ergebnis ihres Handelns bestehen zu lassen. Schließlich ist die Korrespondenz der Geschwister … mittels E-Mail-Verkehrs aus den Jahren 2012 und 2013 nicht als Beleg dafür geeignet, dass die Kunstsammlung schon im Jahre 2001 als ihnen gehörend betrachtet und behandelt hätten. Im Übrigen ist deren persönliche Anschauung der Rechtslage unerheblich, weil sie den wahren Eigentümer – wie oben ausgeführt – tatsächlich nicht vom Zugriff auf die Kunstsammlung abhalten hätten können.

41
Ob der Kläger zu 1 und die Klägerin zu 2 im Rahmen der GbR zu einem späteren Zeitpunkt infolge eventueller teilweiser Rückgewähr des Sicherungseigentums durch das Bankhaus M oder infolge des Vertrages über den Weiterverkauf der Darlehensforderungen der genannten Bank an die Fa. Q AG am 23.

März 2006 ohne Gegenleistung Eigentum an der Kunstsammlung erlangt und infolgedessen zu einem späteren Zeitpunkt freigebige Zuwendungen im Sinne des Schenkungsteuerrechts erhalten haben, ist im Streitfall nicht von Belang. Für die Frage der Rechtmäßigkeit der klagegegenständlichen Schenkungsteuerbescheide kommt es wegen des Stichtagsprinzips des § 11 ErbStG allein darauf an, ob der Kläger zu 1 und die Klägerin zu 2 im Rahmen der GbR aufgrund des Vertrages vom 26. Juni 2001 freigebige Zuwendungen erhalten haben. Aus den dargelegten Gründen ist dies jedoch auszuschließen.

42
4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

43
5. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und des Vollstreckungsschutzes folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1, Halbsatz 1, Abs. 3 FGO in Verbindung mit den sinngemäß anzuwendenden Vorschriften des § 708 Nr. 10, § 711 der Zivilprozessordnung -ZPO- (vgl. zur Anwendung des § 708 Nr. 10 ZPO im finanzgerichtlichen Verfahren: Finanzgericht -FG- München Urteil vom 20. Januar 2005, 3 K 4519/01, EFG 2005, 969; FG Hamburg Urteil vom 23. Juli 2017, 3 K 287/14, EFG 2017, 1064).

44
6. Über den Antrag des Klägers zu 1 und der Klägerin zu 2 entsprechend dem Schriftsatz ihres Prozessbevollmächtigten vom 14. April 2022, die Zuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren für notwendig zu erklären (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO), ist im Kostenverfahren durch Beschluss zu entscheiden. Hier wird dann auch zu berücksichtigen sein, dass die Klägerin zu 2 den Prozessbevollmächtigten erst im Klageverfahren, jedenfalls noch nicht im außergerichtlichen Vorverfahren mit ihrer Vertretung beauftragt hat.

45
7. Die Revision wird unter dem Gesichtspunkt der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtsfrage zugelassen (§ 115 Abs. 1 und 2 Nr. 1 FGO), ob der fehlende Hinweis auf das zwingende Formerfordernis nach § 52d Satz 1 FGO in der einer finanzbehördlichen Einspruchsentscheidung angefügten Rechtsbehelfsbelehrung entsprechend der Rechtsansicht des erkennenden Senats deren Unrichtigkeit im Sinne des § 55 Abs. 2 Satz 1 FGO oder lediglich deren Unvollständigkeit in einem unwesentlichen Punkt zur Folge hat.