Urteil vom 11. Juni 2013, II R 10/11

Pflicht des Testamentsvollstreckers zur Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung - Zivilrechtliche Stellung des Testamentsvollstreckers

BFH II. Senat

ErbStG § 32 Abs 1 S 1, ErbStG § 31 Abs 1, ErbStG § 31 Abs 5, AO § 122 Abs 1 S 1, AO § 124 Abs 1 S 1, BGB § 2203, BGB § 2209, BGB § 2210, BGB § 2223, ErbStG § 20 Abs 1 S 1, AO § 149 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 25. Januar 2011, Az: 4 K 1956/10 Erb

Leitsätze

Ein Testamentsvollstrecker ist nach § 31 Abs. 5 Satz 1 ErbStG zur Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung für einen Erwerber nur verpflichtet, wenn sich die Testamentsvollstreckung auf den Gegenstand des Erwerbs bezieht und das FA die Abgabe der Erklärung vom Testamentsvollstrecker verlangt .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wurde im notariell beurkundeten Erbvertrag ihrer Großeltern vom 21. November 1975 von dem länger lebenden Großelternteil als Nachvermächtnisnehmerin hinsichtlich der Miteigentumsanteile von je 1/2 an einem Grundstück nach dem Ableben der jeweiligen Vorvermächtnisnehmerinnen A und C eingesetzt. Die Großeltern der Klägerin ordneten eine Testamentsvollstreckung für ihren Nachlass an. Das Amt des Testamentsvollstreckers sollte u.a. die Aufgabe umfassen, für die Ausführung der Vermächtnisse zu sorgen und die vermachten Gegenstände auch nach der Vermächtniserfüllung für die im Erbvertrag bestimmte Dauer der Testamentsvollstreckung weiter zu verwalten. Das sollte insbesondere auch für die vermachten Miteigentumsanteile an Grundstücken gelten. Die Testamentsvollstreckung sollte für die Dauer von dreißig Jahren seit dem Eintritt des Erbfalls gelten. Nach dem Ableben des zuletzt verstorbenen Großelternteils im Mai 1990 nahm der Testamentsvollstrecker seine Tätigkeit auf.

2 Die am 1. Oktober 2008 verstorbene Vorvermächtnisnehmerin C wurde von ihrer Schwester S alleine beerbt. S machte im Rahmen ihrer Erbschaftsteuererklärung das zugunsten der Klägerin angeordnete Nachvermächtnis hinsichtlich des Miteigentumsanteils der C an dem Grundstück als Nachlassverbindlichkeit geltend.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte daraufhin, ohne von der Klägerin oder dem Testamentsvollstrecker eine Erbschaftsteuererklärung anzufordern, wegen des Nachvermächtnisses mit Bescheid vom 30. April 2009 gegenüber der Klägerin Erbschaftsteuer in Höhe von 21.804 € fest. Der Besteuerung legte das FA nicht das Verhältnis der Klägerin zu dem zuletzt verstorbenen Großelternteil, sondern ihr Verhältnis zu der Vorvermächtnisnehmerin C zugrunde. Der Erbschaftsteuerbescheid war an die Klägerin gerichtet und wurde ihr auch bekannt gegeben.

4 Den Antrag der Klägerin vom 29. Juni 2009, den Erbschaftsteuerbescheid dem Testamentsvollstrecker erneut bekannt zu geben, lehnte das FA ab. Den weiteren Antrag der Klägerin vom 12. August 2009, den nach ihrer Ansicht wegen fehlerhafter Bekanntgabe unwirksamen Erbschaftsteuerbescheid vom 30. April 2009 aufzuheben und der Besteuerung ihr Verhältnis zum zuletzt verstorbenen Großelternteil zugrunde zu legen, lehnte das FA im Bescheid vom 24. August 2009 ebenfalls ab. Der Einspruch blieb ohne Erfolg.

5 Die Klage, mit der die Klägerin die Feststellung der Nichtigkeit des Erbschaftsteuerbescheids vom 30. April 2009 begehrte, wurde als unbegründet zurückgewiesen, weil der Steuerbescheid der Klägerin wirksam bekannt gegeben worden sei. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1081.

6 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung der §§ 32 Abs. 1 Satz 1, 31 Abs. 5 Satz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG).

7 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung aufzuheben und festzustellen, dass der Erbschaftsteuerbescheid vom 30. April 2009 unwirksam ist.

8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Erbschaftsteuerbescheid der Klägerin wirksam bekannt gegeben wurde.

10 1. Nach § 122 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 155 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) ist ein Steuerbescheid demjenigen Beteiligten bekanntzugeben, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen ist. Der Steuerbescheid ist für den Steuerschuldner bestimmt, gegen den sich die Steuerfestsetzung richtet. Er wird in dem Zeitpunkt wirksam, in dem er dem Steuerschuldner bekannt gegeben wird (§ 124 Abs. 1 Satz 1 AO). Steuerschuldner der Erbschaftsteuer ist grundsätzlich der Erwerber (§ 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Ein Erbschaftsteuerbescheid wird daher regelmäßig mit der Bekanntgabe an den Erwerber (Steuerschuldner) wirksam.

11 2. Abweichend von § 122 Abs. 1 Satz 1 AO ist in den Fällen des § 31 Abs. 5 ErbStG der Steuerbescheid dem Testamentsvollstrecker oder Nachlassverwalter bekanntzugeben (§ 32 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Mit dieser Bekanntgabe wird der Steuerbescheid gegenüber dem Steuerschuldner i.S. von § 124 Abs. 1 Satz 1 AO wirksam (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. November 1990 II R 58/86, BFHE 162, 385, BStBl II 1991, 52).

12 a) Die Bekanntgabe eines Erbschaftsteuerbescheids an den Testamentsvollstrecker setzt einen Fall des § 31 Abs. 5 ErbStG voraus. Nach § 31 Abs. 5 Satz 1 ErbStG ist, wenn ein Testamentsvollstrecker oder Nachlassverwalter vorhanden ist, die Steuererklärung von diesem abzugeben. Das Finanzamt kann verlangen, dass die Steuererklärung auch von einem oder mehreren Erben unterschrieben wird (§ 31 Abs. 5 Satz 2 ErbStG).

13 § 31 Abs. 5 Satz 1 ErbStG regelt die Verpflichtung des Testamentsvollstreckers zur Abgabe der Erklärung, ohne die Erklärungspflicht von weiteren Voraussetzungen abhängig zu machen. Die Vorschrift ist jedoch nicht dahin zu verstehen, dass sie im Falle einer Testamentsvollstreckung eine uneingeschränkte Erklärungspflicht des Testamentsvollstreckers anordnet. Vielmehr ist wegen der zivilrechtlichen Stellung und der Aufgaben des Testamentsvollstreckers sowie im Zusammenhang mit § 31 Abs. 1 Satz 1 ErbStG, der die Erklärungspflicht des an einem Erbfall Beteiligten regelt, davon auszugehen, dass der Testamentsvollstrecker nach § 31 Abs. 5 Satz 1 ErbStG nur zur Abgabe der Erbschaftsteuererklärung für einen Erwerber verpflichtet ist, wenn sich die Testamentsvollstreckung auf den Gegenstand des Erwerbs bezieht und das Finanzamt die Abgabe der Erklärung vom Testamentsvollstrecker verlangt.

14 b) Zivilrechtlich ist der Testamentsvollstrecker weder Vertreter des Erblassers oder des Nachlasses noch Vertreter des oder der Erben; er hat die Stellung eines Treuhänders und ist Inhaber eines privaten Amtes (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 7. Juli 1982 IVa ZR 36/81, Neue Juristische Wochenschrift 1983, 40, m.w.N.). Seine Aufgabe ist es, die letztwilligen Verfügungen des Erblassers auszuführen (vgl. § 2203 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) und den Nachlass zu verwalten (§§ 2205, 2216 BGB). Das Verwaltungsrecht besteht während der Dauer der Vollstreckung und erstreckt sich grundsätzlich auf den gesamten Nachlass, also auf das durch Gesamtrechtsnachfolge (§ 1922 Abs. 1 BGB) übergegangene Vermögen des Erblassers (Palandt/Weidlich, Bürgerliches Gesetzbuch, 72. Aufl., § 2205 Rz 1).

15 Die Testamentsvollstreckung kann auch für einen Nachvermächtnisnehmer angeordnet werden (vgl. Palandt/Weidlich, a.a.O., § 2223 Rz 1 f.). Hat der Erblasser den vermachten Gegenstand von einem nach dem Anfall des Vermächtnisses eintretenden bestimmten Zeitpunkt oder Ereignis an einem Dritten zugewendet (sog. Nachvermächtnis), so gilt der erste Vermächtnisnehmer als beschwert (§ 2191 Abs. 1 BGB). Die Ausführung der einem Vermächtnisnehmer auferlegten Beschwerungen kann gemäß § 2223 BGB einem Testamentsvollstrecker übertragen werden (sog. Vermächtnisvollstreckung). Zudem kann der Erblasser entsprechend den §§ 2209, 2210 BGB anordnen, dass der Testamentsvollstrecker den Vermächtnisgegenstand auch nach der Übertragung an den

Vermächtnisnehmer verwaltet (sog. Verwaltungs- oder Dauervollstreckung, vgl. BGH-Urteil vom 29. April 1954 IV ZR 152/53, BGHZ 13, 203; Palandt/Weidlich, a.a.O., § 2223 Rz 2; Zimmermann in Münchener Kommentar BGB, 6. Aufl., § 2223 Rz 6).

16 c) Die Pflicht des Testamentsvollstreckers zur Abgabe der Erbschaftsteuererklärung (§ 31 Abs. 5 Satz 1 ErbStG) knüpft an seine zivilrechtliche Stellung an. Aufgrund seiner bürgerlich-rechtlichen Befugnisse ist der Testamentsvollstrecker in der Lage, die gemäß § 31 Abs. 2 ErbStG erforderlichen Angaben zum Gegenstand und zum Wert des Erwerbs zu machen sowie ein Verzeichnis über die zum Nachlass gehörenden Gegenstände (vgl. auch § 2215 BGB) zu erstellen. Die Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung erstreckt sich auf Erwerbe von Todes wegen durch Erben bzw. Vermächtnisnehmer, wenn die Testamentsvollstreckung hinsichtlich des Nachlasses bzw. des Vermächtnisses angeordnet wurde (vgl. BFH-Urteil in BFHE 162, 385, BStBl II 1991, 52, und BFH-Beschluss vom 9. Juni 1999 II B 101/98, BFHE 188, 440, BStBl II 1999, 529).

17 In Bezug auf einen Vermächtnisnehmer tritt eine Steuererklärungspflicht des Testamentsvollstreckers jedoch nur ein, wenn der Testamentsvollstrecker über die bloße Erfüllung des Vermächtnisses hinaus weitere Befugnisse hinsichtlich des vermachten Gegenstands hat. Das betrifft vor allem Fälle, in denen für das Vermächtnis eine Dauervollstreckung entsprechend den §§ 2209, 2210 BGB angeordnet wurde. Der Aufgabenkreis des Testamentsvollstreckers ist zivilrechtlich und damit auch erbschaftsteuerrechtlich begrenzt. Er umfasst grundsätzlich nicht die Regelung von (weiteren) Angelegenheiten der Personen, denen --wie einem Vermächtnisnehmer (vgl. § 2174 BGB)-- infolge des Erbfalls lediglich schuldrechtliche Ansprüche erbrechtlicher Natur gegenüber den Erben zustehen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 162, 385, BStBl II 1991, 52, und BFH-Beschluss in BFHE 188, 440, BStBl II 1999, 529). Erstreckt sich jedoch der Aufgabenkreis des Testamentsvollstreckers auf die Verwaltung des vermachten Gegenstands nach Erfüllung des Vermächtnisses, kann der Testamentsvollstrecker auch zur Abgabe der Erbschaftsteuererklärung für den Vermächtnisnehmer aufgefordert werden.

18 d) Die Pflicht des Testamentsvollstreckers zur Abgabe der Steuererklärung entsteht --wie bei einem an einem Erbfall Beteiligten-- erst mit der Aufforderung des Finanzamts, eine Steuererklärung abzugeben.

19 Nach § 31 Abs. 1 Satz 1 ErbStG kann das Finanzamt von jedem an einem Erbfall Beteiligten die Abgabe einer Erklärung ohne Rücksicht darauf verlangen, ob er selbst steuerpflichtig ist. Für den am Erbfall Beteiligten entsteht die Verpflichtung zur Abgabe der Erbschaftsteuererklärung, wenn das Finanzamt ihn zur Abgabe einer Erklärung auffordert (vgl. BFH-Urteil vom 18. Oktober 2000 II R 50/98, BFHE 193, 48, BStBl II 2001, 14).

20 Im Zusammenhang mit dieser Vorschrift ist § 31 Abs. 5 Satz 1 ErbStG dahin auszulegen, dass auch die Steuererklärungspflicht des Testamentsvollstreckers eine Aufforderung des Finanzamts zur Abgabe der Steuererklärung voraussetzt (vgl. Schuck in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 31 ErbStG Rz 13; Jochum in Wilms/Jochum, ErbStG § 31 Rz 35; Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., § 31 Rz 12; Pahlke in Fischer/Jüptner/Pahlke/ Wachter, ErbStG, 4. Aufl., § 31 Rz 41; Kien-Hümbert in Moench/ Weinmann, § 31 ErbStG Rz 12; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 31 Rz 28; Viskorf, Finanz-Rundschau --FR-- 1999, 1256; Gohlisch, Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis 2011, 133, 136; Billig, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht 2012, 178; offen gelassen: BFH-Beschlüsse in BFHE 188, 440, BStBl II 1999, 529, und vom 7. Dezember 1999 II B 79/99, BFHE 190, 220, BStBl II 2000, 233).

21 Die dem Testamentsvollstrecker obliegende öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Abgabe der Erbschaftsteuererklärung kann nach dem Sinn und Zweck des § 31 ErbStG nicht stärker ausgeprägt sein als die dem Beteiligten selbst obliegende Verpflichtung. Bei einem Erbfall, einer Schenkung oder einer Zweckzuwendung wird es nach § 31 Abs. 1 Satz 1 ErbStG dem Finanzamt überlassen zu entscheiden, ob und gegebenenfalls von wem es die Abgabe einer Steuererklärung verlangen will. Die Regelung zielt erkennbar darauf ab, dass nur in den Fällen, in denen auch eine Steuerfestsetzung erwartet werden kann, zur Abgabe der Steuererklärung aufgefordert werden soll. Damit soll zugleich in steuerlich nicht relevanten Fällen jeder weitere Verwaltungsaufwand und jede unnötige Belastung der Steuerpflichtigen vermieden werden. Dem widerspräche es, den Testamentsvollstrecker in jedem Fall unabhängig davon, ob mit der Festsetzung einer Steuer gerechnet werden kann, als zur Abgabe einer Erklärung verpflichtet anzusehen (Viskorf, FR 1999, 1256).

22 3. Nach diesen Grundsätzen ist der Erbschaftsteuerbescheid vom 30. April 1999 der Klägerin als Nachvermächtnisnehmerin wirksam bekannt gegeben worden. In Bezug auf das Nachvermächtnis war zwar eine Dauervollstreckung angeordnet worden. Eine Bekanntgabe des für die Klägerin bestimmten Erbschaftsteuerbescheids an den Testamentsvollstrecker war aber nicht erforderlich, weil das FA diesen nicht zur

Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung für die Klägerin wegen deren Erwerb durch das Vermächtnis aufgefordert hatte.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de