

Urteil vom 10. November 2015, VII R 35/13

Beschränkte Erbenhaftung für von einem Nachlassverwalter verursachte Steuerschulden

BFH VII. Senat

AO § 45 Abs 2, AO § 218 Abs 2, BGB § 1967 Abs 2, BGB § 1975

vorgehend FG Köln, 09. April 2013, Az: 3 K 2990/10

Leitsätze

Im Fall der Nachlassverwaltung kommt es für die Beschränkung der Erbenhaftung gemäß § 45 Abs. 2 Satz 1 AO i.V.m. § 1975 BGB allein darauf an, ob zivilrechtlich eine Nachlassverbindlichkeit vorliegt. Dass der Nachlass weder Einkommensteuer- noch Körperschaftsteuersubjekt ist, führt nicht zur Ablehnung einer solchen Nachlassverbindlichkeit. Wird eine Steuerschuld der Erben durch die Tätigkeit des Nachlassverwalters verursacht, liegt zivilrechtlich vielmehr eine Nachlassverbindlichkeit in Form der Erbfallschuld vor.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 10. April 2013 3 K 2990/10 aufgehoben und der Abrechnungsbescheid des Finanzamts vom 11. August 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. August 2010 dahin geändert, dass der Klägerin ein Erstattungsbeitrag gemäß § 37 Abs. 2 der Abgabenordnung in Höhe von 18.146,31 € zusteht.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat das Finanzamt zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Vater der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war Kommanditist eines geschlossenen Immobilienfonds und erzielte hierdurch Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Er verstarb am 17. November 2002. Zuvor hatte er aufgrund von Verlustzuweisungen ein negatives Kapitalkonto aufgebaut.
- 2** Auf Antrag der Erben, zu denen auch die Klägerin gehört, ordnete das Nachlassgericht mit Beschluss vom 16. Januar 2003 die Nachlassverwaltung an und bestellte einen Nachlassverwalter. Der Nachlassverwalter kündigte die Kommanditbeteiligung am 15. Februar 2003 zum 31. Dezember 2004, dem frühestmöglichen Zeitpunkt. Dem Nachlass flossen durch die Kündigung keine Mittel zu. Der Fonds setzte seine Forderungen auf Rückzahlung von Ausschüttungen nicht durch, da das Nachlassvermögen nach Abzug der Kosten für die Nachlassverwaltung 0 € betrug.
- 3** Das für den Fonds zuständige Finanzamt ermittelte in dem bestandskräftigen Gewinnfeststellungsbescheid für das Jahr 2004 einen anteiligen Veräußerungsgewinn der Klägerin in Höhe von 35.710,60 €, der aus der Auflösung des negativen Kapitalkontos stammt. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2004 gegenüber der Klägerin unter nachträglicher Berücksichtigung dieses Veräußerungsgewinns fest. Der Bescheid ist bestandskräftig und führte zu einer Einkommensteuernachzahlung einschließlich Solidaritätszuschlag und Zinsen in Höhe von 18.146,31 €.
- 4** Nachdem die Klägerin mit ihrem Hinweis auf die beschränkte Erbenhaftung gemäß § 1975 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) keinen Erfolg hatte, zahlte sie die auf den Veräußerungsgewinn entfallenden Steuerbeträge, um weitere Vollstreckungsmaßnahmen zu vermeiden. Einspruch und Klage gegen den Abrechnungsbescheid des FA

vom 11. August 2009, der hinsichtlich der auf den Veräußerungsgewinn gezahlten Steuerbeträge keinen Erstattungsanspruch der Klägerin auswies, blieben erfolglos.

- 5** Das Finanzgericht (FG) urteilte, der Klägerin stehe der geltend gemachte Erstattungsanspruch nicht zu, da sie sich trotz der Nachlassverwaltung nicht auf die dauernde Einrede der beschränkten Erbenhaftung berufen könne. Auch diejenigen Steuerbeträge, die auf den Veräußerungsgewinn entfielen, seien keine Nachlassverbindlichkeiten i.S. des § 45 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. §§ 1975, 1967 Abs. 2 BGB (Erblasser- oder Erbfallsschulden), sondern Eigenschulden der Erben. Trotz Anordnung der Nachlassverwaltung verwirklichten die Erben selbst den Tatbestand der Einkünfteerzielung. Auch unter Berücksichtigung des Senatsurteils vom 11. August 1998 VII R 118/95 (BFHE 186, 328, BStBl II 1998, 705) komme im Streitfall keine Ausnahme in Betracht. Denn das Kündigungsrecht habe allein den Miterben zugestanden, die sich die Kündigung durch den Nachlassverwalter, d.h. die Rechtshandlung, die den steuerpflichtigen Gewinn ausgelöst habe, materiell zurechnen lassen müssten. Im Übrigen führe auch eine Qualifizierung als sog. Nachlasserbenschuld zu keinem günstigeren Ergebnis. Denn für eine solche Schuld hafte sowohl der Nachlass als auch das Eigenvermögen der Erben (doppelter Haftungsgrund). Die streitigen Rechtsfolgen hätten nur durch eine Ausschlagung der Erbschaft nach §§ 1942 ff. BGB vermieden werden können. Die Gründe sind in Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 1357 veröffentlicht.
- 6** Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, sie sei zwar Steuerschuldnerin geworden, könne sich aber hinsichtlich der streitigen Beträge auf die dauerhafte Einrede einer beschränkten Erbenhaftung gemäß § 1975 BGB berufen. Dies führe zu einem Erstattungsanspruch gemäß § 37 AO.
- 7** Die auf den Veräußerungsgewinn entfallenden Steuerbeträge seien als Nachlassverbindlichkeit i.S. des § 1975 BGB einzuordnen. Der wesentliche Entstehungstatbestand liege in der Sphäre des Erblassers, der die Verlustzuweisungen, die zu dem negativen Kapitalkonto geführt hätten, genutzt und anschließend bewusst entschieden habe, die Beteiligung weiter zu halten und die Besteuerung hinauszuschieben. Die spätere Kündigung sei lediglich als formaler Akt anzusehen, auf den sie, die Klägerin, aufgrund der Nachlassverwaltung keinen Einfluss gehabt habe. Deshalb sei sie auch nicht als Mitunternehmerin anzusehen. Im Übrigen sei sie zum Zeitpunkt der Veräußerung noch nicht im Handelsregister eingetragen gewesen und habe aus der völlig wertlosen Beteiligung keinerlei Vorteile gezogen.
- 8** Darüber hinaus könne sie nicht auf die Möglichkeit der Ausschlagung der Erbschaft verwiesen werden. Die Ausschlagung sei nur binnen einer Frist von sechs Wochen möglich. Mit § 1975 BGB habe der Gesetzgeber dagegen einen ausgewogenen und gerechten Ausgleich zwischen den Interessen der Erben sowie den Interessen der Eigengläubiger der Erben und der Nachlassgläubiger geschaffen. Diese Vorschrift habe nicht dazu führen sollen, dass der Fiskus im Vergleich zur Situation ohne Erbfall eine zusätzliche Haftungsgrundlage erhalte. Schließlich widerspreche es der Rechtssicherheit und dem Vertrauensschutz, wenn sie, die Klägerin, sich nicht auf § 1975 BGB berufen könne.
- 9** Das FA folgt der Begründung des FG und verweist auf seine Ausführungen im Klageverfahren. Die streitigen Steuerschulden seien keine Nachlassverbindlichkeiten i.S. des § 1975 BGB, sondern Nachlasserbenschulden, für welche die Klägerin auch mit ihrem eigenen Vermögen hafte. Die Klägerin könne sich nicht auf hypothetische Geschehensabläufe (Ausschlagung der Erbschaft oder Verkauf der Beteiligung durch den Erblasser) berufen. Maßgebend sei allein der tatsächliche Geschehensablauf.

Entscheidungsgründe

II.

- 10** Die Revision der Klägerin ist begründet. Das Urteil des FG wird aufgehoben und der Abrechnungsbescheid vom 11. August 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. August 2010 dahin geändert, dass der Klägerin ein Erstattungsbetrag gemäß § 37 Abs. 2 AO in Höhe von 18.146,31 € zusteht (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 11** Das Urteil des FG verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO). Soweit das FA einen Erstattungsanspruch in Höhe von 18.146,31 € abgelehnt hat, ist der angefochtene Abrechnungsbescheid (§ 218 Abs. 2 AO) rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten. Der Abrechnungsbescheid war entsprechend zu ändern (§ 100 Abs. 2 Satz 1 FGO).
- 12** 1. Das FG ist für die streitigen Steuerbeträge, die durch den Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 des

Einkommensteuergesetzes (EStG) infolge der Kündigung der Kommanditbeteiligung ausgelöst worden sind, zutreffend von einer eigenen Steuerschuld der Klägerin ausgegangen.

- 13** Nach gefestigter Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH-- (vgl. Senatsurteil in BFHE 186, 328, BStBl II 1998, 705, m.w.N.) sind einkommensteuerrechtliche Ansprüche des Finanzamts, die infolge der Veräußerung eines zum Nachlass des Erblassers gehörenden Gegenstands entstehen oder aus Erträgen des Nachlassvermögens resultieren, gegen den Erben und nicht gegen den Nachlass zu richten. Nach dem Tod des Erblassers verwirklichen allein die Erben den Tatbestand der Einkünfteerzielung. Der Nachlass ist weder Einkommensteuer- noch Körperschaftsteuersubjekt. Dies gilt trotz der Verwaltungs- und Verfügungsbeschränkung gemäß § 1984 Abs. 1 BGB auch im Fall der Anordnung einer Nachlassverwaltung (vgl. auch Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 EStG Rz 340 "Nachlassverwalter"; Reiß in Kirchhof, EStG, 14. Aufl. 2015, § 15 Rz 154).
- 14** Im Übrigen sind im Streitfall sowohl der Gewinnfeststellungsbescheid als auch die Steuerbescheide für das Jahr 2004 bestandskräftig.
- 15** 2. Macht ein Erbe gegenüber einer solchen Steuerschuld im Erhebungsverfahren geltend, sie sei wegen der Anordnung einer Nachlassverwaltung gemäß § 45 Abs. 2 Satz 1 AO i.V.m. § 1975 BGB nur aus dem Nachlass zu begleichen, kann er nicht nur die gegen ihn gerichteten Vollstreckungsakte angreifen (so die Verfahrenskonstellation im Senatsurteil in BFHE 186, 328, BStBl II 1998, 705), sondern auch --wie im Streitfall-- die Steuerschuld (unter Protest) begleichen und anschließend einen Erstattungsanspruch gemäß § 37 Abs. 2 AO geltend machen. Das FG hat insofern zutreffend festgestellt, dass im Fall der Geltendmachung der dauerhaften Einrede des § 1975 BGB die Steuer ohne rechtlichen Grund i.S. des § 37 Abs. 2 AO gezahlt wird (vgl. bereits Senatsurteil vom 28. April 1992 VII R 33/91, BFHE 168, 206, BStBl II 1992, 781, das hierzu aber noch keine abschließende Aussage getroffen hat). Über den Erstattungsanspruch ist durch Abrechnungsbescheid (§ 218 Abs. 2 AO) zu entscheiden.
- 16** Einwendungen, die sich gegen die Steuerfestsetzung selbst richten, können im Erhebungsverfahren allerdings nicht mehr vorgebracht werden (Senatsurteil in BFHE 168, 206, BStBl II 1992, 781). Hierzu zählt insbesondere der Einwand der Klägerin, sie sei wegen der Nachlassverwaltung nicht als Mitunternehmerin i.S. des § 16 EStG anzusehen.
- 17** 3. Entgegen der Auffassung des FG liegen im Streitfall die Voraussetzungen einer dauerhaften Einrede gemäß § 45 Abs. 2 Satz 1 AO i.V.m. § 1975 BGB vor, so dass der Klägerin der geltend gemachte Erstattungsanspruch gemäß § 37 Abs. 2 AO zusteht.
- 18** a) Nach § 45 Abs. 2 Satz 1 AO haben Erben für die aus dem Nachlass zu entrichtenden Schulden nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über die Haftung des Erben für Nachlassverbindlichkeiten einzustehen. Dies ist als Rechtsgrundverweisung auf die zivilrechtlichen Vorschriften zu verstehen, die trotz des Wortlauts "aus dem Nachlass zu entrichtende Schulden" auch dann gilt, wenn der Erbe die Steuer selbst schuldet.
- 19** b) Der Senat weicht insofern von seiner Rechtsprechung in BFHE 168, 206, BStBl II 1992, 781 ab, die auch im Fall einer Nachlassverwaltung allenfalls von einer Nachlasserbenschuld, d.h. einer Doppelstellung als Nachlassverbindlichkeit und als Eigenschuld des Erben, ausgegangen ist und hierfür maßgeblich darauf abgestellt hat, dass nach dem Tod des Erblassers allein der Erbe den einkommensteuerlichen Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht (so weiterhin Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 45 AO Rz 27).
- 20** Die hieran geäußerte Kritik hat der Senat bereits in seinem Urteil in BFHE 186, 328, BStBl II 1998, 705 aufgegriffen und statt der zwangsläufigen Anknüpfung an das steuerrechtliche Eigenschuldskonzept eine erbrechtliche Beurteilung nach materiellen Zurechnungsgesichtspunkten in Erwägung gezogen. Letztlich musste der Senat in jenem Fall aber keine abschließende Entscheidung treffen, da nach dem zugrunde liegenden Sachverhalt weder die Erben noch der Nachlassverwalter Einfluss auf die Entstehung der Einkommensteuerschuld hatten. Vielmehr waren allein die Handlungen des Erblassers ursächlich. Diese besonderen Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt.
- 21** Nach geänderter Auffassung des Senats kommt es für die Anwendung des § 45 Abs. 2 Satz 1 AO i.V.m. § 1975 BGB allein darauf an, ob zivilrechtlich eine Nachlassverbindlichkeit vorliegt (so auch Koenig in Koenig, Abgabenordnung, 3. Aufl., § 45 Rz 21). Dass der Nachlass als solcher weder Einkommensteuer- noch Körperschaftsteuersubjekt ist, sondern allein der Erbe den steuerrechtlichen Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklichen kann, führt nicht zur Ablehnung einer Nachlassverbindlichkeit. Aus § 45 Abs. 2 Satz 1 AO ergeben sich keine Anhaltspunkte für eine Besserstellung des Fiskus. Vielmehr folgt aus dieser Vorschrift, dass die für den Erben in § 1975 BGB geregelten

Schutzmöglichkeiten in vollem Umfang auch gegenüber dem Fiskus gelten müssen. Danach haften Erben zwar auch für Nachlassverbindlichkeiten grundsätzlich unbeschränkt (§ 1967 Abs. 1 BGB). Im Fall der Anordnung der Nachlassverwaltung (Nachlasspflegschaft zum Zweck der Befriedigung der Nachlassgläubiger) ist ihre Haftung für Nachlassverbindlichkeiten allerdings auf den Nachlass beschränkbar (§ 1975 BGB).

- 22** c) Als Nachlassverbindlichkeit sind gemäß § 1967 Abs. 2 BGB nicht nur die vom Erblasser herrührenden Schulden (Erblasserschulden), sondern auch die den Erben als solchen treffenden Verbindlichkeiten (Erbfallschulden) anzusehen. Im Streitfall fallen die auf den Veräußerungsgewinn entfallenden Steuerbeträge unter die Fallgruppe der Erbfallschulden.
- 23** Zu den Erbfallschulden gehören zivilrechtlich nicht nur die ausdrücklich in § 1967 Abs. 2 BGB genannten Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsrechten, Vermächtnissen und Auflagen, sondern u.a. auch diejenigen Verbindlichkeiten, die zwar nicht mit dem Erbfall, aber infolge des Erbfalls entstehen. Diese Untergruppe kann als Nachlasskosten- bzw. Nachlassverwaltungsschulden bezeichnet werden (MünchKommBGB/Küpper, 7. Aufl., § 1967 Rz 10a). Sie erfasst unter anderem die durch die Tätigkeit eines Nachlassverwalters verursachten Verbindlichkeiten. Nachlasserbenschulden, die sowohl als Nachlassverbindlichkeit als auch als Eigenschuld des Erben anzusehen sind, setzen dagegen eine eigenhändige Verwaltung des Nachlasses durch den Erben voraus (Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 5. Juli 2013 V ZR 81/12, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2013, 3446; (MünchKommBGB/Küpper, 7. Aufl., § 1967 Rz 12 und 21, jeweils m.w.N.; abweichend noch BGH-Urteil vom 4. November 2011 V ZR 82/11, NJW 2012, 316, wonach es im Fall einer Testamentsvollstreckung zu Nachlasserbenschulden kommt).
- 24** Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat im Streitfall der Nachlassverwalter die Kommanditbeteiligung gekündigt und damit die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Einkommensteuerschuld ausgelöst. Unabhängig davon, ob er dazu trotz der grundsätzlichen Einschränkung der Verwaltungsbefugnis im Rahmen der Beteiligung an Personengesellschaften (BGH-Urteil vom 30. März 1967 II ZR 102/65, BGHZ 47, 293) gemäß § 1985 BGB i.V.m. einer analogen Anwendung des § 725 BGB befugt war (vgl. hierzu Beschluss des Oberlandesgerichts Hamm vom 25. November 1992 15 W 129/92, Entscheidungen der Oberlandesgerichte in Zivilsachen 1993, 147; (MünchKommBGB/Küpper, 7. Aufl., § 1985 Rz 6; Marotzke in Staudinger, § 1985 BGB Rz 21, jeweils m.w.N.), kommt somit keine Nachlasserbenschuld in Betracht. Die durch den Nachlassverwalter ausgesprochene Kündigung führt vielmehr zu einer Erbfallschuld in Form einer Nachlassverwaltungsschuld. Für diese (reine) Nachlassverbindlichkeit kann sich die Klägerin auf die Beschränkung der Erbenhaftung gemäß § 1975 BGB berufen.
- 25** d) Die geänderte Auffassung des Senats deckt sich mit der Rechtsprechung des X. Senats, der im Fall der Testamentsvollstreckung ebenfalls von einer Erbfallschuld ausgeht (allerdings nur bezogen auf § 24 Nr. 2 EStG, vgl. BFH-Urteil vom 24. Januar 1996 X R 14/94, BFHE 179, 406, BStBl II 1996, 287). Eine Abweichung von dem Urteil des II. Senats vom 4. Juli 2012 II R 15/11 (BFHE 238, 233, BStBl II 2012, 790) liegt nicht vor, da es dort um die Auslegung des § 10 Abs. 5 Nr. 1 des Erbschaftsteuergesetzes ging und darüber hinaus keine Nachlassverwaltung angeordnet war.
- 26** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de