

# Urteil vom 20. Januar 2016, II R 34/14

## Geltendmachung der Erbschaftsteuer im Nachlassinsolvenzverfahren

BFH II. Senat

AO § 251 Abs 3, ErbStG § 3 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 10 Abs 8, ErbStG § 20 Abs 3, BGB § 1967, BGB § 2378 Abs 1, BGB § 2379 S 3, InsO § 38, InsO § 325, InsO § 183 Abs 1, AO § 45, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, BGB § 1922, BGB § 1944, BGB § 2180

vorgehend FG Münster, 29. April 2014, Az: 3 K 1915/12 Erb

## Leitsätze

Die vom Erben als Gesamtrechtsnachfolger aufgrund Erbanfalls nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 1922 BGB geschuldete Erbschaftsteuer ist eine Nachlassverbindlichkeit, die vom FA als Nachlassinsolvenzforderung im Nachlassinsolvenzverfahren geltend gemacht werden kann.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 30. April 2014 3 K 1915/12 Erb aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Insolvenzverwalter über den Nachlass des am 8. Mai 2009 verstorbenen Erblassers. Erben sind je zur Hälfte die Tochter und die Lebensgefährtin des Erblassers. Das Nachlassinsolvenzverfahren wurde am 25. Mai 2010 eröffnet und der Kläger zum Insolvenzverwalter bestimmt.
- 2 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) stellte den Grundbesitzwert für ein Grundstück des Erblassers durch Feststellungsbescheid vom 8. Juni 2010 in Höhe von 332.628 € gesondert fest. Nachdem das FA die Tochter und die in Weißrussland wohnende Lebensgefährtin des Erblassers vergeblich zur Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung aufgefordert hatte, schätzte es die Besteuerungsgrundlagen unter Einbeziehung des Grundbesitzwerts und setzte die Erbschaftsteuer gegen die Lebensgefährtin durch Bescheid vom 30. August 2010 auf 48.990 € fest. Der Bescheid wurde öffentlich zugestellt und nicht mit Einspruch angefochten.
- 3 Am 9. September 2010 teilte die Tochter des Erblassers dem FA mit, die Lebensgefährtin des Erblassers habe ihren Erbteil auf sie unentgeltlich übertragen und der Nachlass sei überschuldet. Das FA meldete daraufhin die Erbschaftsteuer als Nachlassforderung zur Insolvenztabelle an. Nachdem der Kläger der Anmeldung im Prüfungstermin widersprochen hatte, erließ das FA am 5. April 2012 einen auf § 251 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) gestützten Feststellungsbescheid. Den dagegen eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 24. Mai 2012 als unbegründet zurück.
- 4 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Seiner Ansicht nach war das FA nicht befugt, die Erbschaftsteuer gegen den Kläger durch Bescheid festzustellen. Die Erbschaftsteuer sei keine Nachlassverbindlichkeit i.S. des § 325 der Insolvenzordnung (InsO) i.V.m. § 1967 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB). Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1363 veröffentlicht.

- 5 Dagegen richtet sich die Revision des FA. Es rügt die fehlerhafte Anwendung des § 251 Abs. 3 AO. Seiner Ansicht nach handelt es sich bei der Erbschaftsteuer um eine Nachlassverbindlichkeit, die im Nachlassinsolvenzverfahren angemeldet und ggf. nach § 251 Abs. 3 AO festgestellt werden kann.
- 6 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil war aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass das FA die geschuldete Erbschaftsteuer nicht als Nachlassverbindlichkeit im Rahmen des Nachlassinsolvenzverfahrens geltend machen und nach § 251 Abs. 3 AO durch Bescheid feststellen durfte. Die tatsächlichen Feststellungen des FG lassen keine Entscheidung darüber zu, ob die angemeldete Forderung der Höhe nach zutreffend festgestellt wurde.
- 9 1. Die Finanzbehörde kann einen Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis, den sie im Insolvenzverfahren über das Vermögen eines Steuerschuldners als Insolvenzforderung geltend gemacht und zur Tabelle angemeldet hat, nach § 251 Abs. 3 AO durch Bescheid feststellen, falls die Forderung im Prüfungstermin bestritten wird. Voraussetzung dafür ist, dass es sich bei dem geltend gemachten Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis um eine Insolvenzforderung handelt. Im Nachlassinsolvenzverfahren gelten dieselben Grundsätze. Das Nachlassinsolvenzverfahren ist als besonderes Insolvenzverfahren innerhalb der Insolvenzordnung geregelt (vgl. §§ 315 ff. InsO). Die Vorschriften der InsO gehen der Verwaltungsvollstreckung nach den Vorschriften der AO vor (§ 251 Abs. 2 Satz 1 AO).
- 10 2. Im Nachlassinsolvenzverfahren können nur Nachlassverbindlichkeiten als Insolvenzforderungen geltend gemacht werden (§ 325 InsO). Zu den Nachlassverbindlichkeiten gehören außer den vom Erblasser herrührenden Schulden die den Erben als solchen treffenden Verbindlichkeiten (§ 1967 Abs. 2 BGB). Zu den Erbfallschulden zählen neben den in § 1967 Abs. 2 BGB beispielhaft genannten Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsrechten, Vermächtnissen und Auflagen z.B. solche aus Erbersatzansprüchen, vermächtnisähnlichen Ansprüchen, Unterhaltsansprüchen, sowie die Kosten der Beerdigung, sonstige Nachlasskosten und Kosten der Nachlassverwaltung (vgl. Palandt/Weidlich, BGB, 75. Aufl., § 1967 Rz 7). Eigenschulden des Erben, die unabhängig vom Nachlass vor oder nach dem Erbfall in der Person des Erben entstehen und ihn als Träger seines eigenen Vermögens berühren, sind keine Nachlassverbindlichkeiten, z.B. nach dem Erbfall entstandene Grundbesitzabgaben für Nachlassgrundstücke (zur Abgrenzung vgl. MünchKommBGB/Küpper, 6. Aufl., § 1967 Rz 25; Palandt/Weidlich, a.a.O., § 1967 Rz 2 ff.).
- 11 3. Die vom Erben als Gesamtrechtsnachfolger aufgrund Erbanfalls nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) i.V.m. § 1922 BGB geschuldete Erbschaftsteuer ist eine Nachlassverbindlichkeit, die als Nachlassinsolvenzforderung im Nachlassinsolvenzverfahren geltend gemacht werden kann.
- 12 a) Die vom Erben als Gesamtrechtsnachfolger aufgrund Erbanfalls nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 1922 BGB geschuldete Erbschaftsteuer erfüllt alle Voraussetzungen einer Erbfallschuld, denn sie entsteht allein aus Anlass des Erbfalls und ohne Zutun des Erben (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28. April 1992 VII R 33/91, BFHE 168, 206, BStBl II 1992, 781, 3.b, und vom 11. August 1998 VII R 118/95, BFHE 186, 328, BStBl II 1998, 705, II.A.3.b; Beschluss des Oberlandesgerichts --OLG-- Köln vom 7. Mai 2001 2 Wx 6/01, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge --ZEV-- 2001, 406; Urteil des OLG Sachsen-Anhalt vom 20. Oktober 2006 10 U 33/06, ZEV 2007, 381; Geck in Kapp/Ebeling, § 10 ErbStG, Rz 173; Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 20 Rz 50; Drüen in Tipke/ Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 45 AO Rz 27; Koenig, AO, 3. Aufl., § 45 Rz 20; Neumann in Beermann/Gosch, AO § 251 Rz 217; Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., § 251 AO Rz 137; Palandt/Weidlich, a.a.O., § 1967 Rz 7; Erman/Horn, BGB, 14. Aufl., § 1967 Rz 6; K. Schmidt in K. Schmidt, Insolvenzordnung, 19. Aufl., § 325 Rz 5; Holzer in Kübler/Prütting/ Bork, Insolvenzordnung, § 325 Rz 5; Busch in Graf-Schlicker, Insolvenzordnung, 4. Aufl., § 325 Rz 2; Andres in Andres/ Leithaus, Insolvenzordnung, 3. Aufl., § 325 Rz 3; Hess, Insolvenzrecht, § 325 Rz 9; Roth/Pfeuffer, Praxishandbuch für Nachlassinsolvenzverfahren, S. 166 ff.). Unerheblich ist, dass die Erbschaftsteuer gegen den Erben persönlich und nicht gegen den Nachlass als solchen festgesetzt wird. Dadurch unterscheidet sich die Erbschaftsteuer nicht von anderen Erbfallschulden wie z.B. Beerdigungskosten, die ebenfalls in der Person des

Erben entstehen und gegen diesen auch zivilrechtlich durchgesetzt werden können (vgl. Urteil des OLG Sachsen-Anhalt in ZEV 2007, 381). Solche Erbfallschulden sind im Falle der Nachlassinsolvenz ebenfalls als Nachlassinsolvenzforderungen geltend zu machen.

- 13** b) Die zu § 107 Abs. 2 Satz 1 der Kostenordnung (KostO) ergangenen Entscheidungen (Beschluss des OLG Hamm vom 3. Juli 1990 15 W 493/89, Monatsschrift für Deutsches Recht --MDR-- 1990, 1014; Beschluss des OLG Frankfurt vom 13. Februar 2003 20 W 35/02) stehen den vorstehenden Ausführungen nicht entgegen. Diese lassen zwar eine Berücksichtigung der Erbschaftsteuer als Nachlassverbindlichkeit bei der Festsetzung der Gebühren im Erscheinerteilungsverfahren nicht zu, weil dies eine Verkomplizierung des Verfahrens bedeuten würde, die mit dem Zweck des § 107 Abs. 2 Satz 1 KostO nicht vereinbar wäre. Das ist im Hinblick auf das Verfahren über die Kosten zutreffend. Die hier maßgebliche Rechtsfrage, ob die Erbschaftsteuer eine Nachlassverbindlichkeit im Nachlassinsolvenzverfahren sein kann, ist damit aber nicht entschieden.
- 14** c) Dasselbe gilt für das Urteil des Reichsgerichts (RG) vom 15. November 1943 III 77/43 (Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen --RGZ-- 172, 147). Darin hat das RG ausgeführt, dass die Erbschaftsteuer nicht zu den eigentlichen Nachlassverbindlichkeiten rechne. Anderenfalls wäre § 2379 Satz 3 BGB, wonach der Käufer einer Erbschaft für zu entrichtende Abgaben haftet, neben § 2378 Abs. 1 BGB, wonach der Käufer einer Erbschaft dem Verkäufer gegenüber zur Erfüllung von Nachlassverbindlichkeiten verpflichtet ist, überflüssig. Daraus lässt sich jedoch nicht herleiten, dass die Erbschaftsteuer nicht als Insolvenzforderung im Nachlassinsolvenzverfahren geltend zu machen ist. Zum einen ist die Entscheidung zu einem anderen Sachverhalt ergangen. Zum anderen enthält § 2379 Satz 3 BGB eine Sonderregelung für die Haftung des Käufers einer Erbschaft, die keine allgemeinen Rückschlüsse für die Behandlung der Erbschaftsteuer im Nachlassinsolvenzverfahren zulässt. Im Übrigen setzt § 2379 Satz 3 BGB seinem Wortlaut nach selbst voraus, dass die Abgaben von der Erbschaft zu entrichten sind. Das spricht eher dafür, die dort genannten Abgaben als Nachlassverbindlichkeiten anzusehen.
- 15** d) Die Zulässigkeit der Geltendmachung der Erbschaftsteuer als Insolvenzforderung im Nachlassinsolvenzverfahren folgt bis zur Auseinandersetzung mehrerer Miterben auch aus § 20 Abs. 3 ErbStG (Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 10. Oktober 2013 IX ZR 30/12, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2014, 391, Rz 21). Danach haftet der Nachlass für die Steuer der am Erbfall Beteiligten bis zur Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft. Daraus folgt, dass die Erbschaftsteuer bis zur Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft im Nachlassinsolvenzverfahren grundsätzlich eine Insolvenzforderung i.S. des § 38 Abs. 1 InsO ist (BGH-Urteil in NJW 2014, 391, Rz 21).
- 16** e) Entgegen der teilweise in der Rechtsprechung und der Kommentarliteratur vertretenen anderen Auffassung (vgl. Beschluss des OLG Hamm in MDR 1990, 1014; Beschluss des OLG Frankfurt vom 13. Februar 2003 20 W 35/02; Urteil des OLG Frankfurt vom 27. Januar 2012 24 U 38/11; Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., § 20 Rz 12; Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 45 AO Rz 64; MünchKommBGB/Küpper, a.a.O., § 1967 Rz 16; Marotzke in Staudinger, BGB, § 1967 Rz 33; Lüer in Uhlenbruck, Insolvenzzordnung, 14. Aufl., § 325 Rz 8; Schallenberg/Rafiqpoor in Frankfurter Kommentar zur Insolvenzzordnung, 8. Aufl., § 325 Rz 8) folgt aus § 20 Abs. 3 ErbStG nicht im Umkehrschluss, dass nach der Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft die Erbschaftsteuer nicht mehr als Insolvenzforderung im Nachlassinsolvenzverfahren geltend gemacht werden kann.
- 17** aa) Das ergibt sich zum einen daraus, dass die im Zeitpunkt der Eröffnung des Nachlassinsolvenzverfahrens bereits erfolgte Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft für das Nachlassinsolvenzverfahren keine Bedeutung entfaltet. Mit Eröffnung des Nachlassinsolvenzverfahrens werden das Vermögen des Erben und der Nachlass mit Rückwirkung getrennt (§ 1976 BGB; vgl. Palandt/Weidlich, a.a.O., § 1976 Rz 1). Wird das Nachlassinsolvenzverfahren erst nach der Auseinandersetzung eröffnet (vgl. § 316 Abs. 2 InsO), kann der Insolvenzverwalter die bereits verteilten Nachlassgegenstände zur Masse zurückfordern und die Auseinandersetzung so im Ergebnis rückgängig machen (Schallenberg/Rafiqpoor in Frankfurter Kommentar zur Insolvenzzordnung, a.a.O., § 316 Rz 5; Lüer in Uhlenbruck, a.a.O., § 316 Rz 5 f.; m.w.N.).
- 18** bb) Zum anderen hat § 20 Abs. 3 ErbStG einen anderen Regelungsgehalt. Danach tritt die Haftung des Nachlasses nach § 20 Abs. 3 ErbStG bis zur Auseinandersetzung der Miterben neben die der Erben für alle Nachlassverbindlichkeiten nach § 1967 Abs. 1 BGB. Die Vorschrift ist eine Sicherungsmaßnahme zugunsten der Finanzbehörde (RG-Urteil in RGZ 172, 147, 149, zur Vorgängervorschrift). Die Vorschrift stellt klar, dass der ungeteilte Nachlass für die Erbschaftsteuer aller am Erbfall Beteiligten nur bis zur Auseinandersetzung haftet (BRDrucks 140/72, S. 73; vgl. Meincke, a.a.O., § 20 Rz 11). Bis zur Neuregelung durch das ErbStG 1974 hafteten die

Erben persönlich bis zur Höhe des Werts des aus dem Nachlass Empfangenen (vgl. § 15 Abs. 3 ErbStG 1959). Diese auch nach der Auseinandersetzung bestehende Haftung ging nach Ansicht des Gesetzgebers zu weit und sollte durch § 20 Abs. 3 ErbStG 1974 auf die Zeit vor der Auseinandersetzung beschränkt werden (BRDrucks 140/72, S. 73). Hintergrund dieser Überlegung war, dass die Erben die gegenseitige Haftung bei der Auseinandersetzung berücksichtigen könnten, nach der Auseinandersetzung jedoch nicht mehr (BRDrucks 140/72, S. 73). Die Berücksichtigung der Erbschaftsteuer als Nachlassverbindlichkeit war nicht Gegenstand der Regelung.

- 19** c) Es kann dabei dahinstehen, ob § 20 Abs. 3 ErbStG nicht nur die nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 1922 BGB in Person des oder der (Mit-)Erben entstandene Erbschaftsteuer umfasst, sondern auch eine Haftung des Nachlasses für die Erbschaftsteuer aller am Erbfall Beteiligten, einschließlich Vermächtnisnehmer (für eine umfassende Haftung Gebel in Troll/Gebel/ Jülicher, a.a.O., § 20 Rz 52; Jüptner in Fischer/Jüptner/ Pahlke/Wachter, ErbStG, 5. Aufl., § 20 Rz 32; Richter in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 20 ErbStG Rz 20; Geck in Kapp/Ebeling, a.a.O., § 20 ErbStG Rz 15; a.A. Meincke, a.a.O., § 20 Rz 11). Jedenfalls steht § 20 Abs. 3 ErbStG seinem Wortlaut und seinem Regelungsgehalt nach der Einordnung der vom Erben geschuldeten Erbschaftsteuer als Nachlassverbindlichkeit nicht entgegen.
- 20** f) § 10 Abs. 8 ErbStG steht der Einordnung der Erbschaftsteuer als Nachlassverbindlichkeit ebenfalls nicht entgegen. Danach ist die von dem Erwerber zu entrichtende eigene Erbschaftsteuer nicht als Nachlassverbindlichkeit bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer abzugsfähig. Dieser Vorschrift ist zu entnehmen, dass die Erbschaftsteuer nach den allgemeinen Grundsätzen nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG grundsätzlich als Nachlassverbindlichkeit anzusehen ist und nur aufgrund der Ausnahmvorschrift des § 10 Abs. 8 ErbStG ("soweit sich nicht aus den Absätzen 6 bis 9 etwas anderes ergibt") nicht als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden darf.
- 21** g) Die aufgrund eines Vermächnisses, eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) oder die aufgrund sonstiger Erwerbstatbestände des § 3 Abs. 1 und 2 ErbStG geschuldete Erbschaftsteuer beruht nicht auf der Gesamtrechtsnachfolge. Die insoweit anfallende Erbschaftsteuer ist keine Nachlassverbindlichkeit i.S. des § 325 InsO, § 1967 BGB und außerhalb eines Insolvenzverfahrens über den Nachlass gegen den jeweiligen Erwerber persönlich geltend zu machen. Das gilt selbst dann, wenn der Erbe, z.B. im Falle eines Vorausvermächnisses, selbst Vermächtnisnehmer wird oder neben dem Erbe zusätzlich einen Versicherungsanspruch (vgl. § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) erlangt. Insoweit entsteht die Erbschaftsteuer zwar auch in der Person des Erben und wird einheitlich gegen ihn festgesetzt. Sie trifft ihn jedoch nicht als Erben und Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers, sondern als sonstigen Erwerber außerhalb des Nachlasses. Ggf. wäre die Erbschaftsteuer im Nachlassinsolvenzverfahren aufzuteilen und nur der Teil, der prozentual auf den Erwerb des Nachlasses entfällt, als Nachlassinsolvenzforderung anzumelden.
- 22** Daraus folgt keine unsachgerechte Privilegierung des Erben gegenüber anderen Erwerbern, insbesondere nicht gegenüber Vermächtnisnehmern (a.A. Meincke, a.a.O., § 20 Rz 12a). Die Haftung des Erben für Nachlassverbindlichkeiten (§ 1967 Abs. 1 BGB) und die Möglichkeit des Erben, die Haftung --auch im Hinblick auf die Erbschaftsteuer-- auf den Nachlass zu beschränken (§ 1975 BGB) korrespondieren vielmehr mit der kurzen Frist, innerhalb der der Erbe die Erbschaft ausschlagen muss (vgl. § 1944 Abs. 1 BGB). Der Erbe trägt nach Ablauf der Ausschlagungsfrist das Risiko eines Wertverfalls des Nachlasses oder der Aufdeckung weiterer Nachlassverbindlichkeiten. Demgegenüber kann der Vermächtnisnehmer --anders als der Erbe-- das Vermächtnis bis zur Annahme jederzeit (vgl. § 2180 Abs. 1 BGB; Palandt/Weidlich, a.a.O., § 2180 Rz 1) ausschlagen und dadurch Wertverlusten begegnen, die --ausnahmsweise-- dazu führen können, dass die Erbschaftsteuer höher ist als der Wert des Vermächnisses selbst. Die Ausschlagung hat in diesen Fällen zur Folge, dass die Steuerpflicht mit Rückwirkung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO entfällt (vgl. Meincke, a.a.O., § 3 Rz 39 a.E.).
- 23** 4. Im Streitfall konnte das FA die Erbschaftsteuer im Nachlassinsolvenzverfahren durch Insolvenzfeststellungsbescheid nach § 251 Abs. 3 AO geltend machen. Da die Vorentscheidung von einer anderen Rechtsauffassung ausging, war sie aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat --von seiner Rechtsauffassung ausgehend zutreffend-- nicht festgestellt, ob die geltend gemachte Forderung der Höhe nach besteht.
- 24** a) Ein gemäß § 251 Abs. 3 AO erlassener Bescheid hat die Feststellung zum Inhalt, dass der bestrittene Anspruch in der geltend gemachten Höhe besteht und i.S. von § 38 InsO begründet ist (BFH-Urteil vom 11. Dezember 2013 XI R 22/11, BFHE 244, 209, BStBl II 2014, 332, Rz 25). Wird der Feststellungsbescheid unanfechtbar, wirkt er in entsprechender Anwendung der Regelung in § 183 Abs. 1 InsO wie eine rechtskräftige Entscheidung gegenüber dem Insolvenzverwalter und allen Insolvenzgläubigern (vgl. Jatzke in HHSp, § 251 AO Rz 423). Nichts anderes gilt im Nachlassinsolvenzverfahren (vgl. BGH-Urteil in MDR 2014, 114, Rz 21). Ist die Steuerforderung bereits durch

einen bestandskräftigen Steuerbescheid festgesetzt, erschöpft sich die Feststellung darin, dass der Bescheid nicht mehr mit Rechtsmitteln angefochten oder durch Änderungsvorschriften geändert werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 23. Februar 2010 VII R 48/07, BFHE 228, 134, BStBl II 2010, 562; Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., § 251 AO Rz 66).

- 25** b) Das FG hat zwar festgestellt, dass der Erbschaftsteuerbescheid vom 30. August 2010 nicht mit dem Einspruch angefochten wurde. Es hat aber nicht erkannt, dass das FA die Erbschaftsteuer nach Eröffnung des Nachlassinsolvenzverfahrens am 25. Mai 2010 nicht mehr wirksam gegenüber der Erbin festsetzen konnte.
- 26** Mit der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens wird das Besteuerungsverfahren in entsprechender Anwendung des § 240 der Zivilprozessordnung unterbrochen. Dies hat zur Folge, dass eine Finanzbehörde nach Eröffnung des Verfahrens Steuern, die zur Insolvenztabelle anzumelden sind, nicht mehr festsetzen darf (vgl. BFH-Urteil vom 1. April 2003 I R 51/02, BFHE 202, 275, BStBl II 2003, 779). Dasselbe gilt im Nachlassinsolvenzverfahren im Hinblick auf die festzusetzende Erbschaftsteuer. Als Nachlassinsolvenzforderung war die Erbschaftsteuer --wie geschehen-- zur Insolvenztabelle anzumelden und nach § 251 Abs. 3 AO gegenüber dem Kläger festzustellen.
- 27** c) Bei der Feststellung, ob die Erbschaftsteuer in der festgestellten Höhe besteht, wird das FG zu beachten haben, dass der Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts vom 8. Juni 2010 ebenfalls keine Bindungswirkung entfaltet. Dieser Bescheid hätte nach Eröffnung des Nachlassinsolvenzverfahrens nicht mehr gegen die Erben erlassen werden dürfen, denn er stellt Besteuerungsgrundlagen fest, die für eine Insolvenzforderung von Bedeutung sind (vgl. BFH-Urteile vom 18. Dezember 2002 I R 33/01, BFHE 201, 392, BStBl II 2003, 630, und in BFHE 202, 275, BStBl II 2003, 779; Loose in Tipke/ Kruse, a.a.O., § 251 AO Rz 46).
- 28** 5. Die Übertragung der Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)