
Datum: 10.11.2004
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 438/02 Erb
ECLI: ECLI:DE:FGD:2004:1110.4K438.02ERB.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand:

1

Die Klägerin ist Alleinerbin ihres am 10.04.1976 verstorbenen Vaters A.C. Dieser hatte in seinem Testament vom 15.04.1972 mehrere Vermächtnisse ausgesetzt, die insbesondere auch das Betriebsvermögen betrafen. Bei den Vermächtnissen zu Gunsten seiner Ehefrau, der Mutter der Klägerin, war unter anderem bestimmt, dass sie den lebenslangen Nießbrauch an den Wertpapieren des Erblassers, die zum Todestag einen Wert von 1.214.200 DM hatten, erhalten sollte.

2

Da die am 30.12.1976 eingegangene Erbschaftsteuererklärung keine Angaben zur Wahl der Art der Versteuerung enthielt, fragte das seinerzeit zuständige Finanzamt (FA) mit einem an die Klägerin gerichteten Schreiben vom 24.06.1977 an, ob die Klägerin hinsichtlich der nießbrauchbelasteten Wertpapiere die Sofortversteuerung oder die Aussetzung der Versteuerung wähle.

3

Hierzu teilte der Testamentvollstrecker, Rechtsanwalt , wie er angab "im Auftrag der Klägerin" am 12.07.1977 mit, die Klägerin wähle die Aussetzung der Versteuerung.

4

Unter Berücksichtigung, dass der Wert der Wertpapiere im Ergebnis höher war als der Reinnachlass einschließlich des der Klägerin verbliebenen Betriebsvermögens, nahm das FA ausweislich interner Vermerke keine Erbschaftsteuerveranlagung vor. Vielmehr teilte es mit Schreiben vom 05.09.1977 mit, dass die Versteuerung des Erwerbs nach § 25 Abs. 1

5

Buchstabe a des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der seinerzeit geltenden Fassung - ErbStG aF - ausgesetzt werde.

Das Schreiben war im Gegensatz zu weiteren, aufgrund dieses Erbfalls erlassenen Erbschaftsteuerbescheiden, die an den Testamentsvollstrecker gerichtet waren, an die Klägerin unter dem sowohl im Erbschein als auch in der Erbschaftsteuererklärung angegebenen Namen B.C. unter ihrer Wohnanschrift adressiert und mit einfachem Brief zur Post gegeben worden. 6

In der Folgezeit überwachte das FA den insoweit noch offenen Erbfall des Vaters der Klägerin durch regelmäßige Anfragen an die Meldebehörde. 7

Am 17.12.1981 schloss die Klägerin mit ihrer Mutter folgenden Vertrag: 8

"Gemäß Testament des 10.04.1976 verstorbenen A.C. hat dessen Ehefrau E.C. den Nießbrauch an den Wertpapieren des Verstorbenen, dessen Tochter B. K. die Wertpapiere geerbt hat. Wegen der geänderten steuerlichen Behandlung aufgrund der Rechtsprechung des BFH (s. Erlass vom 29.06.1981) wird folgendes vereinbart: 9

1. Frau C. verzichtet auf den Nießbrauch an den o. a. Wertpapieren zum 31.12.1981. 10
2. Für den Verzicht erhält Frau C ab dem 01.01.1982 eine Rente. Die Höhe der Rente richtet sich nach den Erträgen, die die mit dem Nießbrauch belasteten Wertpapiere bzw. (deren) Surrogate abwerfen. Für Zwecke der Rentenvorauszahlung wird zunächst von einem Betrag von DM 80.000 ausgegangen.
3. Frau K wird die Wertpapiere bzw. dessen (deren) Surrogate gesondert verwalten und ihrer Mutter, Frau C, jeweils Anfang des Folgejahres Abrechnung über die Höhe der Erträge erteilen. ... "

Nach dem Tod der Mutter der Klägerin am 18.11.1998 teilte der nunmehr zuständig gewordene Beklagte der Klägerin am 20.01.2000 mit, dass die Steuer für den Erwerb vom Vater mit dem Erlöschen der Belastung durch den Tod der Mutter entstanden sei, und forderte sie auf, den Wert der nießbrauchbelasteten Wertpapiere zum Zeitpunkt des Todes der Mutter nachzuweisen. 11

Hierzu teilte die Klägerin am 14.02.2000 mit, das Nießbrauchsrecht sei bereits mit Vertrag vom 17.12.1981 zum 31.12.1981 abgelöst worden, so dass der 01.01.1982 den Steuerstichtag darstelle. Verjährung sei nicht eingetreten. 12

Auf Mitteilung des Beklagten, dass die am 17.12.1981 getroffenen Vereinbarungen nicht den Wegfall der Belastung und damit das Ende der Aussetzung der Versteuerung begründeten, erklärte die Klägerin, ihre Mutter habe ausdrücklich auf den Nießbrauch verzichtet. Der Nießbrauch sei gegen eine Kaufpreiszahlung, eine Jahresrente von 80.000 DM, abgelöst worden. 13

Der Beklagte ging dennoch davon aus, dass die Nießbrauchbelastung bis zum Tode der Mutter bestanden habe, und schätzte, da die Klägerin den Wert der Wertpapiere zu diesem Stichtag nicht nachgewiesen hatte, die Besteuerungsgrundlagen und setzte die Erbschaftsteuer für den Erwerb der Wertpapiere mit Bescheid vom 11.05.2000 auf 741.000 DM fest. 14

Mit ihrem fristgerecht eingelegten Einspruch machte die Klägerin geltend, sie habe keinen rechtswirksamen Antrag auf Aussetzung der Versteuerung gestellt. Der 15

Testamentvollstrecker habe ein solches Gestaltungswahlrecht nicht ausüben können. Daher sei die Aussetzung der Versteuerung nicht wirksam geworden und die Erbschaftsteuer für den Erwerb vom Vater mit dem Todestag des Vaters entstanden und inzwischen verjährt.

Hilfsweise seien der Bewertung ihres Erwerbs die inzwischen nachgewiesenen Werte zum 18.11.1998 in Höhe von zusammen 3.971.093,49 DM zugrunde zu legen. 16

Mit Bescheid vom 06.03.2001 setzte der Beklagte die Erbschaftsteuer auf 678.490 DM herab, indem er den Wert des Erwerbs entsprechend den Angaben der Klägerin mit 3.971.093 DM annahm. 17

Zur weiteren Begründung trug die Klägerin sodann vor, sie habe den Bescheid über die Aussetzung der Versteuerung vom 05.09.1977, von dem ihr der Beklagte am 14.03.2001 eine Fotokopie übersandt habe, nicht erhalten, so dass er nicht wirksam geworden sei und keine Bindungswirkung entfaltet habe. 18

Mit Einspruchsentscheidung vom 20.12.2001 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Bei dem Erwerb des Wertpapiervermögens durch die Klägerin sei die Erbschaftsteuer grundsätzlich mit dem Tode des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes - ErbStG -) entstanden. Allerdings habe die Klägerin, der die Erträge aus diesem Vermögen wegen der Nutzungsbelastung zu Gunsten Ihrer Mutter zunächst nicht zugestanden hätten, nach § 25 Abs. 1 ErbStG aF zwischen der Sofortversteuerung und der Aussetzung der Versteuerung wählen können. Dieses Wahlrecht habe sie mit dem Antrag vom 12.07.1977 auf Aussetzung der Versteuerung ausgeübt. Auch wenn dieser Antrag in einem Schreiben des Testamentvollstreckers enthalten sei, handele es sich hierbei nicht um dessen Willenserklärung, der zur Ausübung von Wahlrechten der Erben nicht befugt sei, sondern um die Ausübung des Wahlrechts durch die Klägerin selbst. Denn angesichts der Formulierung "Ferner teile ich im Auftrag von Frau B.C.- K. mit, dass diese die Aussetzung der Versteuerung wählt" und unter Berücksichtigung, dass die Anfrage an die Klägerin selbst gerichtet gewesen sei und der Testamentvollstrecker nur aufgrund von Informationen der Klägerin habe antworten können, stehe fest, dass die Klägerin das ihr zustehende Wahlrecht ausgeübt und ihre Entscheidung lediglich über den Testamentvollstrecker dem Finanzamt erklärt habe. 19

Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus der Behauptung, der Klägerin sei die Mitteilung über die Aussetzung der Versteuerung nie zugegangen. Denn angesichts des ausgeübten Wahlrechts habe sie - auch wenn sie vom FA, wie sie nunmehr behaupte, nichts mehr gehört haben sollte - von einer antragsgemäßen Entscheidung und dem Eintritt der Rechtsfolgen durchaus ausgehen müssen, zumal das Gesetz selbst auch keinen besonderen Verwaltungsakt im Sinne einer ausdrücklichen Bewilligung oder auch nur Bestätigung vorsehe. 20

Die Rechtsfolgen des § 25 Abs. 1 Buchstabe a ErbStG a. F. seien kraft Gesetzes unmittelbar mit der Antragstellung durch den Berechtigten eingetreten, ohne dass es hierzu eines weiteren Verwaltungsaktes bedurft hätte. 21

Damit sei die Aussetzung der Versteuerung nach § 25 Abs. 1 Buchstabe a ErbStG a. F. eingetreten und der Zeitpunkt der Steuerentstehung bis zu dem Zeitpunkt des Erlöschens der Belastung (§ 9 Abs. 2 ErbStG) hinausgeschoben worden. Da die Belastung des Wertpapiervermögens erst mit dem Tode der Mutter der Klägerin weggefallen sei, sei der Todestag der Mutter (18.11.1998) der Steuerstichtag. 22

Mit ihrer fristgerecht erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Mangels Befugnis des Testamentsvollstreckers, für sie das Wahlrecht auszuüben, sei Festsetzungsverjährung eingetreten. Sie habe den Testamentsvollstrecker dazu nicht bevollmächtigt. Dieser habe von ihr auch nicht das Schreiben des FA vom 29.06.1977 erhalten.	
Das Schreiben des FA vom 05.09.1977 sei ihr nicht zugegangen. Wenn der Beklagte dies bestreite, habe er den Zugang zu beweisen.	24
Selbst wenn eine Ausübung des Wahlrechts durch den Testamentsvollstrecker angenommen werden sollte, sei es nicht zu einer Aussetzung der Besteuerung gekommen, da ihr der diesbezügliche Bescheid nicht wirksam bekannt gegeben worden sei.	25
Soweit der Beklagte meine, die Aussetzung der Besteuerung bedürfe keines weiteren Verwaltungsakts, gehe er fehl. Die Steuer entstehe kraft Gesetzes, so dass ein Steuerbescheid grundsätzlich nur deklaratorisch wirke. Die Festsetzung des Steueranspruchs erfolge nach § 155 Abs. 1 S.1 der Abgabenordnung - AO - durch Steuerbescheid. Das gelte nach § 155 Abs. 1 S.3 AO auch für die volle oder teilweise Freistellung von der Steuer. Daher sei auch für die Aussetzung der Versteuerung nach § 25 Abs. 1 Buchst. a ErbStG aF ein Steuerbescheid zu erteilen. Auch werde die Aussetzung der Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 1 S.4 AO durch einen Steuerbescheid vorgenommen.	26
Die Klägerin beantragt,	27
den Erbschaftsteuerbescheid des Beklagten vom 11.05.2000 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.12.2001 aufzuheben.	28
Der Beklagte beantragt,	29
die Klage abzuweisen,	30
und verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt er aus, die Behauptung der Klägerin, sie habe die Schreiben vom 24.06. und 05.09.1977 nicht erhalten, genüge noch nicht, um von der Richtigkeit ihres Sachvortrags auszugehen. Da sich aus den Akten ergebe, dass die Schreiben an die Klägerin versandt worden seien, ergebe sich daraus nach erstem Anschein, dass sie ihre Empfängerin auch tatsächlich erreicht hätten. Nach allgemeiner Lebenserfahrung könne sich nämlich niemand nach einem derartigen Zeitablauf mehr mit Bestimmtheit daran erinnern, dass ihm ein bestimmtes Schriftstück nicht zugegangen sei. Dies gelte um so mehr, als seinerzeit aufgrund der objektiven Sachlage keine Veranlassung bestanden habe, darauf zu reagieren.	31
Das Gericht hat Beweis erhoben durch Vernehmung des Rechtsanwalts als Zeugen zur Frage des Auftrags und der Vollmacht der Klägerin hinsichtlich des Schreibens 12.07.1977. Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf das Sitzungsprotokoll verwiesen.	32
Entscheidungsgründe:	33
Die Klage ist unbegründet.	34
Der angefochtene Steuerbescheid vom 11.05.2000 in der Fassung des Bescheids vom 06.03.2001 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.12.2001 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 S.1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).	35

Der Beklagte ist zutreffend davon ausgegangen, dass die Erbschaftsteuer für die vom Vater ererbten Wertpapiere nach § 25 Abs. 1 Buchst. a des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der Fassung des ErbStG vom 17.04.1974 (BGBl. I, 933) - ErbStG aF - bis zum Tod der Mutter am 18.11.1998 ausgesetzt und nach § 9 Abs. 2 ErbStG erst mit dem Tod der Mutter entstanden und deshalb nicht verjährt ist.	36
Nach § 37 Abs. 2 ErbStG ist nämlich § 25 Abs. 1 Buchst. a ErbStG aF auf Erbfälle, die wie hier nach dem Tod des Vaters der Klägerin vor dem 31.08.1980 eingetreten sind, weiterhin anzuwenden.	37
Auch hat die Klägerin einen Antrag auf Aussetzung der Steuer nach § 25 Abs. 1 Buchst. a ErbStG gestellt. Die an sie gerichtete Anfrage, ob sie hinsichtlich der nießbrauchsbelasteten Wertpapiere die Sofortversteuerung oder die Aussetzung der Versteuerung wähle, hat sie durch den Zeugen dahingehend beantwortet, sie wähle die Aussetzung der Versteuerung.	38
Entgegen den Ausführungen der Klägerin hat nämlich die Beweisaufnahme ergeben, dass die Klägerin den Zeugen beauftragt hatte, für sie diese Erklärung abzugeben.	39
Schon aus den Schreiben des Zeugen vom 12.07.1977, in dem dieser angab, er teile im Auftrag der Klägerin mit, dass sie die Aussetzung der Versteuerung wähle, ergibt sich, dass der Zeuge diese Erklärung nicht Kraft seines Amtes als Testamentsvollstrecker, sondern aufgrund eines besonderen Auftragsverhältnisses mit der Klägerin abgegeben hat.	40
Dies hat der Zeuge auch glaubhaft bekundet. Er gab an, dass er sich an das konkrete Schreiben nicht mehr erinnern könne, gehe aber aufgrund der von ihm gewählten Formulierung davon aus, dass er zuvor mit der Klägerin gesprochen habe. Daran könne er sich zwar nicht mehr erinnern, er werde aber einen solchen Satz ohne vorherige Besprechung mit der Klägerin nicht zu Papier gebracht haben.	41
Die Erinnerungslücken des Zeugen sind aufgrund der seit Juli 1977 vergangenen Zeit verständlich. Gleichwohl sind seine Angaben, er habe insoweit mit der Klägerin gesprochen, aufgrund der Gesamtumstände, der Nachlassabwicklung als Testamentsvollstrecker einerseits und der Notwendigkeit, für die Klägerin eine Anfrage des Finanzamts zu beantworten, die nicht Gegenstand der Testamentsvollstreckung ist, nachvollziehbar und dadurch glaubhaft. Für die Glaubhaftigkeit der Aussage spricht auch noch, dass ein eigenes Interesse des Zeugen am Ausgang des Rechtsstreits nicht besteht.	42
Für die Annahme eines von der Klägerin der Zeugen erteilten Auftrags und die Glaubhaftigkeit seiner diesbezüglichen Bekundungen spricht insbesondere, dass der Zeuge zwingend mit der Klägerin wegen der Frage einer Sofortversteuerung oder Aussetzung der Versteuerung Kontakt gehabt haben muss. Die Anfrage des Finanzamts vom 24.06.1977 war nämlich an die Klägerin und nicht an den Testamentsvollstrecker gerichtet. Es wäre lebensfremd anzunehmen, dass bei der Weitergabe dieses Schreibens an den Zeugen nicht über die Beantwortung der Anfrage gesprochen worden wäre, und zwar in dem Sinne, wie der Zeuge in seinem Antwortschreiben angegeben hat.	43
Das FA hat die Steuer auch hinsichtlich des nießbrauchbelasteten Vermögens ausgesetzt, denn es hat der Klägerin die Aussetzung der Besteuerung mit Schreiben vom 05.09.1977 mitgeteilt. Dass diese Mitteilung die Klägerin nach ihren Einlassungen im Einspruchs- und Klageverfahren nicht erreicht haben soll, ist zum einem wenig wahrscheinlich, aber im Streitfall unerheblich, denn die vom FA vorgenommene Aussetzung stellt keineswegs einen Verwaltungsakt dar, der zu seiner Wirksamkeit bekannt gegeben werden muss, § 122	44

Das Schreiben vom 05.09.1977 stellte mangels Regelung keinen Verwaltungsakt dar, § 118 S.1 AO. Im Hinblick auf die Ausübung des Wahlrechts durch die Klägerin wiederholt die Mitteilung des FA, die Steuer werde ausgesetzt, nur die sich aus § 25 Abs. 1 Buchst. a ErbStG aF ergebenden Rechtslage. Darin liegt keine Regelung. 45

Dabei übersieht der Senat nicht, dass die Bestimmung gemäß § 25 Abs. 1 Buchst. a ErbStG aF, für einen bestimmten Teil des Vermögens die Steuer auszusetzen (RFH Urteil v. 08.05.1941, IIIe 8/41, RStBl. 1941, 510) oder in Verkennung einer Steuerpflicht die Steuer auszusetzen (BFH Urteil v. 24.09.1985, II R 9/82, BFH/NV 1986, 408), eine Regelung beinhalten und deshalb als Verwaltungsakt angesehen werden könnte. Eine derartige Sachlage ist im Streitfall, in dem das Finanzamt mit dem Schreiben vom 05.09.1977 die Klägerin nur von der beabsichtigten Untätigkeit durch die Aussetzung unterrichtete, aber nicht gegeben. 46

Mit der Anfrage vom 24.06.1977 wurde vielmehr ausdrücklich und ausschließlich nach der Versteuerung der geerbten und mit dem Nießbrauch belasteten Wertpapiere gefragt. Die Antwort darauf hatte dementsprechend auch nur das Wertpapiervermögen zum Gegenstand. Ist demnach wie hier der Antrag auf Aussetzung der Besteuerung zweifelsfrei steuerpflichtigen und belasteten Vermögens gestellt worden, hatte dies zur Folge, dass die Besteuerung auszusetzen war und die Steuer nach § 9 Abs. 2 ErbStG erst mit dem Erlöschen der Belastung entstand. Damit bewirkte der Antrag auf Aussetzung, wenn er beim FA einging, schon für sich allein die Entstehung der Steuer im Zeitpunkt des Erlöschens der Belastung. Eine Entscheidung des FA, die Steuer auszusetzen, war für diese Rechtsfolge gar nicht erforderlich, so dass das FA auch mit der Mitteilung vom 05.09.1977 nichts regelte. 47

Es bestand auch - entgegen den Ausführungen des Vertreters der Klägerin in der mündlichen Verhandlung - kein Regelungsbedürfnis, da ausschließlich das geerbte Wertpapiervermögen angesprochen war, nicht aber der sonstige Erbfall. 48

Insoweit unterscheidet sich die Aussetzung der Besteuerung nach § 25 Abs. 1 Buchst. a ErbStG aF von einer Aussetzung der Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. S.4 AO, da hierzu umfangreiche rechtliche und tatsächliche Feststellungen getroffen werden müssen. Gleiches gilt auch für einen Bescheid über die Freistellung von der Steuer oder die Ablehnung einer Steuerfestsetzung nach § 155 Abs. 1 S.3 AO, denn auch dabei ist der jeweilige Steuerfall umfänglich zu prüfen. 49

Die Aussetzung der Besteuerung endete nicht zum 31.12.1981, denn mit dem Vertrag vom 17.12.1981 war keineswegs die Belastung des Wertpapiervermögens beendet. Vielmehr hatten die Klägerin und ihre Mutter nur anstelle der Nießbrauchsregeln eine Rentenzahlung an die Mutter vereinbart, deren Höhe den Erträgen des zuvor bestehenden Nießbrauchs entsprach. Zur Sicherung der Rente hat die Klägerin auch die Wertpapiere gesondert zu verwalten und mit ihrer Mutter jährlich abzurechnen. 50

In der angefochtenen Erbschaftsteuerfestsetzung ist der Beklagte entgegen den Ausführungen des Vertreters der Klägerin in der mündlichen Verhandlung auch zutreffend davon ausgegangen, dass Gegenstand der Besteuerung das gesamte, gesondert verwaltete Wertpapiervermögen einschließlich etwaiger Surrogate für zwischenzeitlich verkaufte Anteile war, wie sie die Klägerin auch im Einspruchsverfahren angegeben hatte. 51

Aus der vertraglichen Bestimmung unter 3. des Vertrags vom 17.12.1981 folgt nämlich die gesonderte Verwaltung des zuvor nießbrauchsbelasteten Wertpapiervermögens. Die vereinbarte gesonderte Verwaltung setzte selbstverständlich keinen gleichbleibenden Bestand voraus, sondern erlaubte wie geschehen auch den Ersatz von Wertpapieren, ohne dass die ersatzweise erworbenen Papiere dem Vermögen entnommen werden durften. Schon daraus ergibt sich eine Erstreckung der Verwaltung auf die Surrogate.

Aber auch schon vor dem 17.12.1981 galt nichts anderes, weil die Klägerin und die Mutter verpflichtet waren, den Stamm des nießbrauchbelasteten Vermögens sicher zu erhalten und den Nießbrauch an Surrogaten fortzusetzen. Dies folgt aus dem Rechtsgedanken des § 1068 Abs. 2 BGB in Verbindung mit § 1079 BGB. 53

Auch erstreckte sich der nach §§ 25 Abs. 1 Buchst. a ErbStG aF, 9 Abs. 2 ErbStG mit dem Wegfall der Belastung, dem Rentenrecht der Mutter, zu besteuernde Erwerb auch auf etwaige Surrogate. Zweck der Regelung war nämlich, die Steuerentstehung auf den Zeitpunkt des Wegfalls der Belastung, hier den Tod der Mutter, hinauszuschieben (Meincke ErbStG 13. Aufl. § 25 Rz. 21). Dieses Hinausschieben hat zur Folge, dass bei einer stichtagsbezogenen Steuer wie der Erbschaftsteuer Veränderungen des belasteten Vermögens bis zum Zeitpunkt der Steuerentstehung unberücksichtigt bleiben müssen. 54

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ging der Beklagte von dem am 18.12.1998 vorhandenen Wertpapiervermögen aus, das der Rentenzahlung der Mutter der Klägerin gedient hat. Dieses Vermögen hat er zutreffend besteuert. 55

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 56

Eine Zulassung der Revision kam nicht in Betracht, da der Rechtsstreit auslaufendes Recht betrifft und Revisionsgründe nach § 115 Abs. 2 Nrn. 1 und 2 FGO nicht erkenn 57