
Datum: 10.03.2010
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 3000/09 Erb
ECLI: ECLI:DE:FGD:2010:0310.4K3000.09ERB.00

Tenor:

Der Beklagte wird unter Aufhebung des Bescheids vom 23. Oktober 2007 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. Juli 2009 verpflichtet, den Kläger unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts erneut zu bescheiden.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der jeweilige Kostenschuldner darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrags abwenden, wenn nicht der jeweilige Kostengläubiger vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand:

Der Erblasser vermachte dem Kläger mit notariell beurkundetem Erbvertrag vom .. Februar 2001 einen Betrag von 500.000 EUR. Ferner setzte er mit Testament vom ... November 2001 seine Ehefrau, A, zu seiner Erbin ein. 1 2

Der Erblasser verstarb am Juli 2003. Er wurde von A beerbt. 3

Da A den vom Kläger geltend gemachten Vermächtnisanspruch nicht erfüllte, erhob der Kläger im November 2003 beim Landgericht B - Az - eine Teilklage auf Zahlung von 200.000 4

EUR. Das Landgericht B verurteilte A am 7. Mai 2004, an das Finanzamt C, das den Vermächtnisanspruch zwischenzeitlich gepfändet hatte, 200.000 EUR nebst Zinsen zu zahlen. Die gegen dieses Urteil von A eingelegte Berufung wies das Oberlandesgericht B mit Beschluss vom 10. Februar 2005 zurück. Das Finanzamt C erhielt auf Grund des Urteils vom 7. Mai 2004 von A im März 2005 Zahlungen von insgesamt 87.836,66 EUR, die auf die Steuerschulden des Klägers angerechnet wurden.

Im März 2005 erhob der Kläger beim Landgericht B – Az - Klage gegen A auf Zahlung des Restbetrags von 300.000 EUR. A erhob mit Schriftsatz vom 19. Mai 2005 die Einrede der Dürftigkeit des Nachlasses und übersandte eine Aufstellung der Nachlasswerte sowie der Nachlassverbindlichkeiten ohne Berücksichtigung des vom Kläger geltend gemachten Vermächtnisanspruchs (Bl. 35 der Akte des Landgerichts B). Das Landgericht B verurteilte A am 11. August 2005, an die Stadt B und den Kläger insgesamt 300.000 EUR nebst Zinsen zu zahlen. A wurde die Beschränkung ihrer Haftung auf den Nachlass vorbehalten. Insoweit führte das Landgericht B aus, es sei erst im Vollstreckungsverfahren zu entscheiden, ob und inwieweit der Nachlass zur Befriedigung der Stadt B und des Klägers ausreiche. 5

Das beklagte Finanzamt setzte gegen den Kläger mit Bescheid vom 15. Februar 2006 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung 44.804 EUR Erbschaftsteuer fest. Dabei ging es auf der Grundlage des Urteils des Landgerichts B vom 7. Mai 2004 noch von einem Vermächtnisanspruch des Klägers von 200.000 EUR aus. 6

Mit seinem hiergegen eingelegten Einspruch machte der Kläger geltend: A habe bislang nur 87.836,66 EUR an das Finanzamt B entrichtet. Hiervon entfielen 18.712,03 EUR auf Zinsen. Zwangsvollstreckungsmaßnahmen seien bislang erfolglos geblieben. Die Erbschaftsteuer sei jedenfalls gemäß § 163 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) abweichend unter Berücksichtigung seines tatsächlichen bisherigen Erwerbs festzusetzen. 7

A errichtete auf Grund Beschlusses des Amtsgerichts D am 27. November 2006 ein notariell beurkundetes Nachlassverzeichnis (Bl. 65 der Gerichtsakte). 8

Das beklagte Finanzamt setzte die Erbschaftsteuer gegen den Kläger mit Einspruchsentscheidung vom 23. Oktober 2007 auf 143.492 EUR neu fest und lehnte eine abweichende Festsetzung der Steuer nach § 163 Satz 1 AO ab. Dabei ging es von einem Wert des Vermächtnisanspruchs des Klägers von 500.000 EUR aus und führte aus: Gründe für eine abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 Satz 1 AO seien weder geltend gemacht worden noch ersichtlich. Nach der Entscheidung des Gesetzgebers komme es für die Besteuerung nicht auf die Erfüllung eines Vermächtnisses, sondern auf den durch den Tod des Erblassers unmittelbar bewirkten Rechtserwerb an. 9

Der Kläger hat beim Finanzgericht Düsseldorf in dem Verfahren 4 K 4735/07 Erb Klage erhoben, mit der er u.a. geltend gemacht hat, dass das beklagte Finanzamt die Steuer jedenfalls nach § 163 Satz 1 AO habe abweichend festsetzen müssen. Die Klage wurde insoweit nach § 45 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) als außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren behandelt. 10

Das Finanzamt B beantragte im August 2008 die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen von A. A verstarb am ... Januar 2009. Ein vom Finanzamt B alsdann gestellter Antrag auf Eröffnung des Nachlassinsolvenzverfahrens wurde vom Amtsgericht B mit Beschluss vom 4. Juni 2009 mangels Masse abgewiesen. 11

Das beklagte Finanzamt wies den Einspruch des Klägers gegen die Ablehnung einer abweichenden Steuerfestsetzung nach § 163 AO mit Entscheidung vom 20. Juli 2009 zurück. Zur Begründung wiederholte es im Wesentlichen seine Ausführungen aus der Einspruchsentscheidung vom 23. Oktober 2007.

Der Kläger trägt mit seiner Klage vor: Auf Grund des Urteils des Landgerichts B vom 7. Mai 2004 seien ihm lediglich 87.836,66 EUR zugeflossen. Hiervon entfielen 18.712,03 EUR auf Zinsen, so dass das Vermächtnis nur in Höhe von 69.124,63 EUR erfüllt worden sei. Eine weitere Realisierung seiner Forderung sei ausgeschlossen. Der Besteuerung könne nur seine wirtschaftliche Bereicherung zugrunde gelegt werden. Eine weitergehende Besteuerung sei unbillig. 13

Der Kläger beantragt, 14

das beklagte Finanzamt unter Aufhebung seines Bescheids vom 23. Oktober 2007 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. Juli 2009 zu verpflichten, ihn unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts erneut zu bescheiden. 15

Das beklagte Finanzamt beantragt, 16

die Klage abzuweisen. 17

Zur Begründung nimmt es auf seine Einspruchsentscheidung Bezug. 18

Der Senat hat neben den Akten des beklagten Finanzamts die Akten des Landgerichts B beigezogen. 19

Entscheidungsgründe: 20

Die Klage ist begründet. Der Bescheid vom 23. Oktober 2007 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. Juli 2009 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (§ 101 Satz 1 FGO). Da die Sache nicht spruchreif ist, ist das beklagte Finanzamt zu verpflichten, den Kläger unter Beachtung der Rechtsauffassung des erkennenden Senats erneut zu bescheiden (§ 101 Satz 2 FGO). 21

Nach § 163 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Eine sachliche Unbilligkeit liegt vor, wenn die Besteuerung, unabhängig von den wirtschaftlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen, im Einzelfall mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes nicht vereinbar ist und deshalb den gesetzlichen Wertungen zuwiderläuft (Bundesfinanzhof - BFH - Urteile vom 9. September 1993 V R 45/91, BStBl II 1994, 131 sowie vom 23. September 2004 V R 58/03, BFH/NV 2005, 825). Nach der Rechtsprechung des BFH widerspricht der Ansatz eines von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden erworbenen Vermögensgegenstandes mit seinem Wert zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 11 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes - ErbStG -) zwar grundsätzlich nicht den Wertungen des Gesetzgebers (BFH-Urteil vom 13. Mai 1998 II R 98/97, BFH/NV 1998, 1376). Eine Billigkeitsprüfung darf sich jedoch nicht in Überlegungen zur richtigen Rechtsanwendung erschöpfen. Sie muss sich ggf. auch auf allgemeine Rechtsgrundsätze und verfassungsrechtliche Wertungen erstrecken (BFH-Beschluss vom 26. November 2003 X B 124/02, BFH/NV 2004, 754). So ist eine Billigkeitsmaßnahme geboten, wenn es beim Vollzug einer im Allgemeinen verfassungsmäßigen Norm in einem Härtefall zu einer verfassungsrechtlich bedenklichen Problemlage kommt (BFH-Beschluss in BFH/NV 2004, 22

754). So liegt es hier.

Der Streitfall zeichnet sich dadurch aus, dass für die Wertermittlung des der Erbschaftsteuer unterliegenden Erwerbs des Klägers von Todes wegen (§§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) der Zeitpunkt des Todes des Erblassers am ... Juli 2003 maßgebend ist (§§ 11, 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 12 Abs. 1 Satz 1 des Bewertungsgesetzes (BewG) ist der Vermächtnisanspruch mit dem Nennwert anzusetzen. Unerheblich ist, ob der Anspruch nach dem Bewertungsstichtag vollständig oder nur zum Teil erfüllt worden ist (BFH-Urteil vom 18. Oktober 2000 II R 46/98, BFH/NV 2001, 420). Da die Durchsetzbarkeit der Vermächtnisforderung nach den am Bewertungsstichtag vorhandenen Erkenntnissen nicht unsicher war, begründeten auch nicht besondere Umstände den Ansatz eines geringeren Wertes als des Nennwerts (§ 12 Abs. 1 Satz 1 BewG). Dies hat indes zur Folge, dass der Kläger eine Erbschaftsteuer von 143.492 EUR zu entrichten hat, obwohl er auf Grund des Vermächtnisses nur insgesamt 87.836,66 EUR erhalten hat und mit weiteren Zahlungen nicht mehr zu rechnen ist. Dieses Ergebnis ist mit verfassungsrechtlichen Wertungen nicht zu vereinbaren.

Art. 14 Abs. 1 des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland (GG) schützt zwar nicht vor der staatlichen Auferlegung von Geldleistungspflichten. Etwas anderes gilt jedoch, wenn die Geldleistungspflichten den Betroffenen übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse so grundlegend beeinträchtigen, dass sie eine erdrosselnde Wirkung haben (Bundesverfassungsgericht - BVerfG -, Urteil vom 8. April 1997 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267, 300). Bei einem Steuereingriff in eine vermögenswerte Rechtsposition muss dem Berechtigten ein privater Nutzen verbleiben (BVerfG, Beschluss vom 18. Januar 2006 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, 114).

Dem Kläger verbleibt auf Grund der Versteuerung des Vermächtnisses mit dem zum Bewertungsstichtag maßgeblichen Wert von 500.000 EUR kein privater Nutzen mehr. Art. 14 Abs. 1 GG gebietet daher eine abweichende Festsetzung der Erbschaftsteuer aus sachlichen Billigkeitsgründen. Dabei kann der Besteuerung nur der Betrag von 87.836,66 EUR zugrunde gelegt werden. Obgleich dieser Betrag nach dem Vortrag des Klägers 18.712,03 EUR Zinsen enthalten soll, ist ihm auf Grund des Vermächtnisses dennoch ein privater Nutzen in Höhe von 87.836,66 EUR verblieben. Denn in dieser Höhe ist er gegenüber dem Finanzamt B von Steuerschulden frei geworden.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf den §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. den §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. Die Revision ist nicht zuzulassen, weil die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht vorliegen.