

---

**Datum:** 26.01.2011  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 4. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 4 K 1956/10 Erb  
**ECLI:** ECLI:DE:FGD:2011:0126.4K1956.10ERB.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand:** 1

Die Großeltern der Klägerin, die Eheleute AA und AB, setzten sich mit notariell beurkundetem Erbvertrag vom .... November 1975 gegenseitig zu Erben ein. Der Überlebende von ihnen sollte von der Mutter der Klägerin, B, als Vorerbin beerbt werden. Nacherbin sollte die Klägerin sein. Ferner vermachten die Eheleute AA und AB ihren "Haustöchtern" C und D das Hausgrundstück Gemarkung X, Flur .. , Flurstück .. (...-straße .. in Y) zu jeweils ½ Miteigentumsanteil. Zur Ersatzvermächtnisnehmerin wurde die Klägerin bestellt. Des weiteren verfügten die Großeltern der Klägerin, dass diese nach dem Versterben der Vermächtnisnehmerinnen hinsichtlich der Miteigentumsanteile an dem Grundstück Nachvermächtnisnehmerin sein sollte. Die Großeltern ordneten Testamentsvollstreckung an und verfügten unter 8. Buchst. d des Erbvertrags:

"Das Amt des Testamentsvollstreckers umfasst auch die Aufgabe, bis zum Eintritt der angeordneten Nacherbfolge die Rechte des oder der Nacherben auszuüben und deren Pflichten wahrzunehmen, für die Ausführung der Vermächtnisse zu sorgen und die vermachten Gegenstände auch nach der Vermächtniserfüllung für die im folgenden bestimmte Dauer der Testamentsvollstreckung weiter zu verwalten..." 3

- Die Testamentsvollstreckung sollte für die Dauer von dreißig Jahren seit dem Eintritt des Erbfalls gelten. Nach 8. Buchst. g des Erbvertrags sollte die Verwaltung jedoch für einzelne Vermögensgegenstände vorzeitig enden, wenn sie für die Erledigung der sonstigen Aufgaben des Testamentsvollstreckers nicht mehr erforderlich sein sollten und wenn nach dessen Ermessen das Wohl des oder der Erben die Fortdauer der Testamentsvollstreckung nicht mehr erfordert und er dies dem Nachlassgericht gegenüber erklärt. 4
- Nachdem AA und D verstorben waren, verstarb AB am ... Mai 1990. Die Mutter der Klägerin schlug die Erbschaft nach AB aus. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom .... Oktober 1991 ließ der Testamentsvollstrecker in Erfüllung der erbvertraglichen Verfügung vom ... November 1975 der Klägerin und C jeweils einen Miteigentumsanteil von ½ an dem Grundstück .....-straße .. auf. 5
- C verstarb am ... Oktober 2008. Sie wurde von ihrer Schwester E allein beerbt. Diese gab auf Aufforderung des beklagten Finanzamts am 2. März 2009 eine Erbschaftsteuererklärung ab. Ferner machte sie mit Schreiben vom 9. April 2009 das zugunsten der Klägerin angeordnete Nachvermächtnis hinsichtlich des auf C übertragenen Miteigentumsanteils an dem Grundstück ....-straße .. als Nachlassverbindlichkeit geltend. 6
- Das beklagte Finanzamt setzte mit Bescheid vom 30. April 2009 gegen die Klägerin wegen des vorgenannten Nachvermächtnisses 21.804 EUR Erbschaftsteuer fest. Dabei legte es der Besteuerung das Verhältnis der Klägerin zu C zugrunde. Der Steuerbescheid war an die Klägerin gerichtet. 7
- Die Klägerin beantragte am 29. Juni 2009, den Erbschaftsteuerbescheid dem zwischenzeitlich bestellten Testamentsvollstrecker gegenüber erneut bekannt zu geben. Das lehnte das beklagte Finanzamt mit Schreiben vom 7. Juli 2009 ab. Die Klägerin beantragte alsdann am 12. August 2009, den Erbschaftsteuerbescheid vom 30. April 2009 aufzuheben und der Besteuerung ihr Verhältnis zu AB zugrunde zu legen. Sie machte geltend, der Steuerbescheid sei nichtig, weil er nicht dem bestellten Testamentsvollstrecker bekannt gegeben worden sei. 8
- Das beklagte Finanzamt lehnte mit Bescheid vom 24. August 2009 eine Aufhebung des Steuerbescheids vom 30. April 2009 unter Hinweis darauf ab, dass ein Erbschaftsteuerbescheid nur dann einem bestellten Testamentsvollstrecker gegenüber bekanntzugeben sei, wenn dieser die Steuererklärung für die Erben abgegeben habe. Die Klägerin sei jedoch nur Vermächtnisnehmerin. 9
- Mit ihrem hiergegen eingelegten Einspruch trug die Klägerin vor: Der Erbschaftsteuerbescheid vom 30. April 2009 habe dem Testamentsvollstrecker gegenüber bekannt gegeben werden müssen. Dabei komme es nicht darauf an, ob er die Erbschaftsteuererklärung abgegeben habe. Entscheidend sei vielmehr, dass er die Steuererklärung habe abgeben müssen, weil die Testamentsvollstreckung sich auch auf die dem Nachvermächtnis unterliegenden Gegenstände bezogen habe. 10
- Der Testamentsvollstrecker übertrug der Klägerin mit notariell beurkundetem Vertrag vom ... November 2009 zur Erfüllung des erbvertraglich angeordneten Nachvermächtnisses den Miteigentumsanteil von ½ an dem Grundstück .....-straße .., der im Grundbuch von X als im Eigentum der C stehend eingetragen war. Unter § 2 der notariellen Urkunde gab er den Grundbesitz .....-straße .. vollständig aus der Testamentsvollstreckung frei. 11

Das beklagte Finanzamt wies den Einspruch mit Entscheidung vom 6. Mai 2010 zurück und führte aus: Der Erbschaftsteuerbescheid vom 30. April 2009 habe nicht dem Testamentsvollstrecker gegenüber bekannt gegeben werden müssen, weil er keine Erbschaftsteuererklärung abgegeben habe. Der Testamentsvollstrecker sei auch nicht verpflichtet gewesen, eine Erbschaftsteuererklärung abzugeben. Aus dem Erbvertrag vom ... November 1975 ergebe sich nicht zwangsläufig, dass der Testamentsvollstrecker die vermachten Gegenstände nach der Erfüllung der Vermächtnisse habe weiterverwalten sollen. Er habe einzelne Gegenstände aus der Testamentsvollstreckung freigeben können. Dies sei in der notariellen Urkunde vom ... November 2009 auch geschehen. Für den Erbfall nach C sei zudem keine Testamentsvollstreckung angeordnet worden.

Die Klägerin trägt mit ihrer Klage vor: Der Erbschaftsteuerbescheid vom 30. April 2009 sei nichtig, weil er dem Testamentsvollstrecker gegenüber habe bekannt gegeben werden müssen. Die Testamentsvollstreckung habe sich auch auf den dem Nachvermächtnis unterliegenden Miteigentumsanteil bezogen und habe nicht vor der Bekanntgabe des Steuerbescheids geendet. 13

Die Klägerin beantragt, 14

1. festzustellen, dass der Erbschaftsteuerbescheid vom 30. April 2009 nichtig ist; 15
2. hilfsweise die Revision zuzulassen.

Das beklagte Finanzamt beantragt, 16

1. die Klage abzuweisen; 17
2. hilfsweise die Revision zuzulassen.

Zur Begründung verweist es auf seine Einspruchsentscheidung. 18

### **Entscheidungsgründe:** 19

Die Klage ist nach § 41 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zulässig. Die Klägerin hat ein berechtigtes Interesse an der Feststellung der von ihr geltend gemachten Nichtigkeit des Erbschaftsteuerbescheids vom 30. April 2009. Nur bei einer Nichtigkeit dieses Steuerbescheids kann sie noch mit Erfolg einen Antrag nach § 6 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 4 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) stellen. 20

Die Klage ist jedoch unbegründet. Der Erbschaftsteuerbescheid vom 30. April 2009 ist nicht nichtig. Der Steuerbescheid ist der Klägerin gegenüber wirksam bekannt gegeben worden. 21

Nach § 122 Abs. 1 Satz 1 AO ist ein Verwaltungsakt demjenigen Beteiligten bekannt zu geben, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird. Der Erbschaftsteuerbescheid vom 30. April 2009 war für die Klägerin bestimmt, weil sie als Erwerberin (§§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 6 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 4 ErbStG) Steuerschuldnerin (§ 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG) geworden ist. 22

Der Erbschaftsteuerbescheid vom 30. April 2009 war nicht gemäß § 32 Abs. 1 Satz 1 ErbStG dem Testamentsvollstrecker bekannt zu geben. Nach der vorgenannten Bestimmung ist in den Fällen des § 31 Abs. 5 ErbStG der Steuerbescheid abweichend von § 122 Abs. 1 Satz 1 AO dem Testamentsvollstrecker oder Nachlassverwalter bekannt zu geben. § 32 Abs. 1 Satz 1 ErbStG bestimmt den Testamentsvollstrecker grundsätzlich nur dann zum 23

Zugangsvertreter, wenn er die Steuererklärung in bezug auf diejenigen Personen abgegeben hat, die als Erben am Nachlass teilhaben. Die Vorschrift gilt deshalb in der Regel nicht für die gegen einen Vermächtnisnehmer festzusetzende Erbschaftsteuer (BFH-Urteile vom 14. November 1990 II R 255/85, BFHE 162, 380, BStBl II 1991, 49; II R 58/86, BFHE 162, 385, BStBl II 1991, 52). Die Klägerin ist auf Grund des Erbvertrags vom ... November 1975 nur Nachvermächtnisnehmerin (§ 2191 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs - BGB -).

Der einen Erwerb durch Vermächtnis betreffende Erbschaftsteuerbescheid ist nach § 32 Abs. 1 Satz 1 ErbStG allerdings grundsätzlich dann dem Testamentsvollstrecker bekannt zu geben, wenn die Testamentsvollstreckung nicht nur für die Erfüllung des Vermächtnisses, sondern gemäß § 2223 BGB auch für die Verwaltung der dem Vermächtnis unterliegenden Gegenstände angeordnet worden ist (BFH-Beschluss vom 9. Juni 1999 II B 101/98, BFHE 188, 440, BStBl II 1999, 529; Finanzgericht München, Urteil vom 23. August 2000 4 K 3723/97, EFG 2001, 301; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 32 Randnr. 13). Hiervon ist im Streitfall indessen auszugehen. Nach 8. Buchst. d des Erbvertrags vom ... November 1975 hatte der Testamentsvollstrecker die vermachten Gegenstände auch nach der Erfüllung der Vermächtnisse für die auf dreißig Jahre nach dem Erbfall bestimmte Dauer der Testamentsvollstreckung noch weiter zu verwalten. Der Testamentsvollstrecker hat den der Klägerin mit dem notariell beurkundeten Vertrag vom ... November 2009 übertragenen Miteigentumsanteil von ½ an dem Grundstück ....-straße .. zwar aus der Testamentsvollstreckung freigegeben. Dies geschah jedoch erst nach der Bekanntgabe des Erbschaftsteuerbescheids vom 30. April 2009. Der Umstand, dass für den Erbfall nach C keine Testamentsvollstreckung angeordnet worden war, änderte nichts daran, dass hinsichtlich des fraglichen Miteigentumsanteils nach 8 Buchst. d des Erbvertrags die Testamentsvollstreckung zunächst fortbestand. Der Erwerb dieses Miteigentumsanteils ist überdies der einzige Vermögensgegenstand, der Grundlage für die Festsetzung der Erbschaftsteuer ist.

Gleichwohl war der Erbschaftsteuerbescheid vom 30. April 2009 nicht nach § 32 Abs. 1 Satz 1 ErbStG dem Testamentsvollstrecker bekannt zu geben. Aus der Formulierung "in den Fällen des § 31 Abs. 5" ergibt sich nach Auffassung des Senats, dass die Bestimmung des § 32 Abs. 1 Satz 1 ErbStG nur dann eingreift, wenn der Testamentsvollstrecker die Erbschaftsteuererklärung entweder tatsächlich abgegeben hat (vgl. Meincke, ErbStG, 15. Aufl., § 32 Randnr. 6) oder zumindest zur Abgabe der Erbschaftsteuererklärung verpflichtet war (vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 32 Randnr. 11, Kien-Hümbert in Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, ErbStG § 32 Randnr. 11).

Die Steuergesetze bestimmen, wer zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet ist (§ 149 Abs. 1 Satz 1 AO). Zur Abgabe einer Steuererklärung ist auch verpflichtet, wer hierzu von der Finanzbehörde aufgefordert wird (§ 149 Abs. 1 Satz 2 AO). Daher ist nach § 31 Abs. 1 Satz 1 ErbStG der Steuerpflichtige nur dann zur Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung verpflichtet, wenn er hierzu vom Finanzamt aufgefordert worden ist (BFH-Urteil vom 18. Oktober 2000 II R 50/98, BFHE 193, 48, BStBl II 2001, 14). Der BFH hat in seinem Urteil vom 16. Oktober 1996 II R 43/96 (BFHE 181, 351, BStBl II 1997, 73) beiläufig ausgeführt, der Testamentsvollstrecker sei auch ohne besondere Aufforderung durch das Finanzamt zur Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung verpflichtet. In seinem Beschluss in BFHE 188, 440, BStBl II 1999, 529 sowie in seinem Beschluss vom 7. Dezember 1999 II B 79/99, BFHE 190, 220, BStBl II 2000, 233 hat der BFH die Frage ausdrücklich offen gelassen.

Nach Auffassung des Senats ist § 31 Abs. 5 Satz 1 ErbStG dahingehend auszulegen sein, dass auch ein Testamentsvollstrecker nur nach Aufforderung des Finanzamts zur Abgabe

einer Erbschaftsteuererklärung verpflichtet ist (vgl. Viskorf, FR 1999, 1257, 1258; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 31 Randnr. 28; Kien-Hümbert in Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, ErbStG § 31 Randnr. 12). Der Wortlaut des § 31 Abs. 5 Satz 1 ErbStG ist letztlich unklar, was nicht zu Lasten eines Testamentsvollstreckers gehen kann. Die Formulierung "ist die Steuererklärung" kann auch als Bezugnahme auf § 31 Abs. 1 Satz 1 ErbStG zu verstehen sein. Es ist auch nicht ersichtlich, warum die Verpflichtung des Testamentsvollstreckers über diejenige eines Erben hinausgehen soll. Die Vorschrift soll weiteren Verwaltungsaufwand und eine unnötige Belastung des Steuerpflichtigen in den Fällen vermeiden, in denen mit einer Steuerfestsetzung nicht zu rechnen ist (vgl. Viskorf, Die Finanzrundschau - FR -, 1999, 1257, 1258). Dieser Gesetzeszweck kann auch in den Fällen zum Tragen kommen, in denen ein Testamentsvollstrecker vorhanden ist.

Im Streitfall hat das beklagte Finanzamt nur die Erbin E für ihren Erwerb von Todes wegen nach C aufgefordert, eine Erbschaftsteuererklärung abzugeben. Der Testamentsvollstrecker ist weder aufgefordert worden, eine Erbschaftsteuererklärung abzugeben, noch hat er hinsichtlich des fraglichen Erwerbs der Klägerin eine Erbschaftsteuererklärung abgegeben. 28

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Der Senat hat die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. 29