

Datum: 09.08.2017
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 442/16 Erb
ECLI: ECLI:DE:FGD:2017:0809.4K442.16ERB.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

1
2
3
4
5
6

Mit notariellem Testament vom 17.12.1996 setzte der Erblasser seine Schwester A zu seiner Alleinerbin ein. Am 09.05.2011 verstarb die Schwester, am 27.02.2014 der Erblasser. Mit Beschluss vom 04.06.2014 ordnete das Amtsgericht B Nachlasspflegschaft an und bestimmte Rechtsanwalt C zum Nachlasspfleger. Sein Wirkungskreis umfasste die Sicherung und Verwaltung des Nachlasses sowie die Ermittlung der Erben.

Am 23.09.2014 ging die vom Nachlasspfleger abgegebene Erbschaftsteuererklärung beim Beklagten ein. Danach sowie auf Grund von Mitteilungen der Kreditinstitute und von Feststellungsbescheiden über Grundvermögen zum Todestag betrug der Gesamtwert der Nachlassgegenstände 1.821.641 €.

Mit Steuerbescheid vom 27.04.2015 setzte der Beklagte gegenüber dem Nachlasspfleger für die unbekannte Erben 330.810 € Erbschaftsteuer fest, wobei er bei einem Reinnachlass von 1.502.700 € im Wege der Schätzung von 20 unbekanntem Erben mit gleichen Erbanteilen der Steuerklasse III ausging. Zur Begründung führte er aus, die Steuerfestsetzung erfolge, weil die Erbenermittlung seit dem Tode des Erblassers noch nicht abgeschlossen sei.

Die Steuerfestsetzung erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und vorläufig gemäß § 165 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) hinsichtlich der Anzahl der Erben, der Höhe ihrer Erbteile, der Höhe ihrer Freibeträge und der für sie anwendbaren Steuerklasse.

Gegen diesen Bescheid legte der Nachlasspfleger für die Kläger fristgerecht Einspruch ein und trug zur Begründung vor, eine Erbschaftsteuerschuld könne nicht festgesetzt werden, solange die Bemessungsgrundlagen im Einzelfall nicht feststünden.

Zudem werde es auch in diesem Fall Erben geben, deren Erwerb die jeweiligen Freibeträge nicht übersteige. Durch die Steuerfestsetzung würden auch diese Erben mit der Steuer belastet. 7

Auch sei nicht nur von mindestens 20, sondern sogar von mindestens 30 Erben auszugehen. Dementsprechend sei der Bescheid herabzusetzen. 8

Die Besteuerung unbekannter Erben sei unzulässig, da Unbekannte nicht an einem Steuerschuldverhältnis beteiligt sein könnten. Zudem stünden weder die Anzahl der Erben, noch die Zusammensetzung der Erbengemeinschaft oder die Höhe des jeweiligen Erbanteils fest. Diese Umstände liefen einer ordnungsgemäßen Steuerfestsetzung diametral entgegen. 9

Im Streitfall sei auch eine Schätzung nicht möglich, weil er die Steuererklärung ordnungsgemäß abgegeben habe. 10

Mit Erbschaftsteuerbescheid vom 24.09.2015 setzte der Beklagte die Erbschaftsteuer ausgehend von 30 Erben mit gleichen Erbanteilen der Steuerklasse III auf 265.500 € herab. Der Vorbehalt der Nachprüfung und die Vorläufigkeit nach § 165 Abs. 1 AO blieben – wie bisher – bestehen. 11

Mit Einspruchsentscheidung vom 14.01.2016 wies der Beklagte den weitergehenden Einspruch als unbegründet zurück und führte dazu aus: Der Nachlasspfleger sei als gesetzlicher Vertreter der unbekanntem Erben Bekanntgabeadressat des Erbschaftsteuerbescheids nach § 32 Abs. 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) und nicht im eigenen Namen, sondern nur in dem der unbekanntem Erben rechtmittelbefugt. Beteiligte seien nur die unbekanntem Erben. 12

Seine Schätzungsbefugnis umfasse auch die Höhe etwaiger Freibeträge und die tatbestandlichen Voraussetzungen der Bestimmung der Steuerklasse. 13

Die unbekanntem Erben seien auch Beteiligte eines Steuerschuldverhältnisses, der Steuerbescheid sei dem Nachlasspfleger bekannt zu geben. Für die Kläger sei die Erbschaftsteuer auch entstanden und damit gebe es auch ein Steuerschuldverhältnis. Nach § 31 Abs. 6 ErbStG sei an Stelle der unbekanntem Erben der Nachlasspfleger zur Abgabe der Erbschaftsteuererklärung verpflichtet. Nach § 32 Abs. 2 ErbStG sei ihm der Steuerbescheid bekannt zu geben. Damit seien gerade auch Regelungen für den Fall getroffen worden, dass die unbekanntem Erben noch nicht bekannt geworden seien. Im Übrigen werde auf den BFH-Beschluss vom 21.12.2004, II B 110/04, BFH/NV 2005, 704 hingewiesen. 14

Im Übrigen sei die von ihm vorgenommene Schätzung nicht zu beanstanden. Eine Zeitspanne von 14 Monaten zwischen dem Todesfall und dem Ergehen eines Erstbescheids sei auch unter Berücksichtigung der Schwierigkeiten der Erbenermittlungen angemessen. 15

Mit seiner fristgerecht erhobenen Klage verfolgt der Nachlasspfleger für die Kläger deren Begehren weiter und trägt ergänzend vor, der im Steuerrecht geltende Bestimmtheitsgrundsatz lasse es nicht zu, dass der Beklagte im Schätzungswege einen Steuerschuldner erfinde, von dem noch nicht einmal feststehe, ob er überhaupt zur Zahlung einer Steuer veranlagt werde, da sein Erwerb auch unterhalb der Freibeträge liegen könne. 16

Ebenso wenig dürfe der Beklagte eine mehr oder minder wahllose Anzahl steuerpflichtiger Erwerber schätzen und für diese ohne Berücksichtigung persönlicher Merkmale veranlagern. Die Person des Steuerschuldners müsse feststehen, auch wenn dem Nachlasspfleger der Bescheid bekannt zu geben sei. Etwas anderes sehe die AO nicht vor.	
Der BFH-Beschluss vom 21.12.2004, II B 110/04 sei wegen der Besonderheiten des dortigen Falls und der Entscheidung nur in einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes nicht bindend.	17
Dem Sicherungsinteresse des Beklagten werde dadurch Rechnung getragen, dass der ungeteilte Nachlass für die Steuer hafte, der Nachlasspfleger für deren Zahlung zu sorgen habe und nach § 32 Abs. 1 Satz 3 ErbStG eine Sicherheitsleistung verlangt werden könne.	18
Zudem erhielten die Erben, die keine Steuern zahlen müssten, auf ihren Erbanteil durch die jetzt verlangte Steuerzahlung auch nicht die ihnen zustehenden Erträge.	19
Schließlich komme es bei dem Vorgehen des Beklagten oftmals zu Abrechnungsschwierigkeiten bei der Erstattung der Steuer.	20
Der Beklagte sei auch nicht zur Steuererhebung berechtigt gewesen, da Nachlasspflegschaft erst drei Monate nach dem Erbfall angeordnet worden sei.	21
Im Übrigen würden bei einer späteren Steuerveranlagung auch alle bis dahin entstandenen weiteren Kosten wie die Vergütung des Prozessvertreters oder der Aufwand zur Erbenermittlung berücksichtigt. Zudem seien zwischenzeitlich auch Erben nachverstorben, so dass nunmehr noch deren Erben ermittelt werden müssten.	22
Die Kläger beantragen,	23
den Erbschaftsteuerbescheid des Beklagten vom 24.09.2015 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.01.2016 aufzuheben,	24
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	25
Der Beklagte beantragt,	26
die Klage abzuweisen,	27
und verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung. Ergänzend trägt er vor, selbst jetzt liege noch kein Erbschein für den Nachlass des Erblassers vor.	28
Entscheidungsgründe:	29
Die Klage hat keinen Erfolg.	30
Der Beklagte hat die Kläger mit dem angefochtenen Bescheid vom 24.09.2015 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.01.2016 zu Recht für die darin festgesetzte Erbschaftsteuer in Anspruch genommen. Die Kläger werden dadurch nicht in ihren Rechten verletzt, § 100 Abs. 1 S.1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).	31
Für die unbekanntenen Erben ist die Erbschaftsteuer nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mit dem Tod des Erblassers entstanden, § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.	32

Eine Steuerfreiheit des Nachlasses mangels Erben nach § 13 Nr. 15 ErbStG ist im Streitfall auszuschließen. Der Erblasser hatte nämlich Erben, wie sich aus den Erklärungen des Prozessvertreters ergeben hat, und diese Erben haben auch keinen erkennbaren Grund, die Erbschaft auszuschlagen. Die erklärten Erblasserschulden sind beglichen und die Erbschaft enthält noch ein erhebliches zu verteilendes Vermögen.

Aufgrund dieser Sachlage sind auch unter Berücksichtigung der später darzustellenden Schätzung Steuerschuldverhältnisse mit den sich daraus ergebenden Ansprüchen entstanden, §§ 37 Abs. 1, 38 AO. Mit der Rechtsfigur der unbekanntem Erben i. S. der §§ 1960 Abs. 1 Satz 2, 1961 BGB gibt es Steuerschuldner, die Beteiligte eines Steuerschuldverhältnisses sein können. Hiervon geht das ErbStG aus: Gemäß § 31 Abs. 6 ErbStG ist anstelle der unbekanntem Erben der Nachlasspfleger zur Abgabe der Erbschaftsteuererklärung verpflichtet. Nach § 32 Abs. 2 ErbStG ist der Erbschaftsteuerbescheid dem Nachlasspfleger bekannt zu geben. Mit diesen Regelungen hatte der Gesetzgeber nicht nur solche Sachverhalte im Auge, bei denen die Erben bereits bekannt sind, die Nachlasspflegschaft aber noch nicht aufgehoben worden ist, oder nur Fälle, bei denen die Annahme der Erbschaft noch nicht erfolgt oder ungewiss ist. Vielmehr ging es dem Gesetzgeber um eine Regelung für den gesamten Anwendungsbereich der Nachlasspflegschaft und damit auch für die bedeutende Fallgruppe der Nachlasspflegschaft bei unbekanntem Erben. Dementsprechend bezweckte er mit der Regelung, dass die Festsetzung der Erbschaftsteuer während der Nachlasspflegschaft auch gegenüber den unbekanntem Erben als Inhaltsadressaten möglich ist (s. Begründung der Regierungsvorlage zum Entwurf eines 2. Steuerreformgesetzes, BR-Drucksache 140/72, zitiert nach Troll, Kommentar zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz 2. Aufl. 1975, § 32 Rz. 1; BFH Beschluss v. 21.12.2004, II B 110/04 II B 110/04, BFH/NV 2005, 704 f.; Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk Kommentar zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz 52. Ergänzungslieferung von Januar 2017 § 32 Rz. 42; Grootens in von Oertzen/Loose Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz § 32 Rz. 21; Volquardsen in Daragan/Halaczinsky/Riedel Praxiskommentar ErbStG und BewG 2. Aufl. § 32 ErbStG Rz. 16; Viskorf/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, Kommentar § 32 ErbStG Rz. 14).

Aufgrund der dem Beklagten bis zu seiner Einspruchsentscheidung und später bis zur mündlichen Verhandlung bekannt gewordenen Angaben war von einer Steuerpflicht der unbekanntem Erben auszugehen, so dass ihnen gegenüber die Steuer festzusetzen war, § 85 AO. Insoweit brauchte sich der Beklagte nicht nach § 32 Abs. 2 Satz 2 in Verbindung mit Abs. 1 Satz 3 ErbStG mit der Anforderung einer Sicherheitsleistung zu begnügen, zumal er dadurch kein Erlöschen der bestehenden Steuerschuld bewirken konnte. Besondere Umstände, die ein bloßes Verlangen einer Sicherheitsleistung an Stelle der Steuerfestsetzung hätten rechtfertigen können, sind nicht vorgetragen worden.

Dabei hat der Beklagte den angefochtenen Steuerbescheid zutreffend gegenüber den unbekanntem Erben erlassen und ihn dem Nachlasspfleger bekannt gegeben.

Durch die Bekanntgabe an den Nachlasspfleger für die unbekanntem Erben des Erblassers ist der Bescheid deren gesetzlichem Vertreter bekannt gegeben worden. Damit war der Nachlasspfleger als solcher nur Bekanntgabeadressat und die unbekanntem Erben waren Inhaltsadressaten dieses Bescheides. Der Nachlasspfleger gemäß § 1961 BGB ist nämlich nicht Inhaber eines privaten Amtes, sondern gesetzlicher Vertreter der unbekanntem Erben. Als solcher ist er nicht im eigenen Namen rechtsmittelbefugt. Er wird somit nicht selbst Beteiligter i. S. des § 57 FGO. Vielmehr tritt er namens der unbekanntem Erben einer

bestimmten Person auf. Demgemäß spricht § 32 Abs. 2 Satz 1 ErbStG zutreffend nur von der Bekanntgabe des Erbschaftsteuerbescheides an den Nachlasspfleger und regelt § 58 Abs. 2 FGO i. V. m. § 53 der Zivilprozessordnung nur die Frage der Prozessfähigkeit und nicht die der Partei- bzw. Beteiligtenfähigkeit. Beteiligte des Steuerschuldverhältnisses und Kläger sind daher die unbekannt Erben (BFH Beschluss v. 21.12.2004, II B 110/04, a. a. O.).

Der angefochtene Steuerbescheid ist nicht deshalb inhaltlich unbestimmt im Sinne von § 119 Abs. 1 AO, weil er an unbekannte Erben gerichtet sind, denn das ErbStG geht, wie bereits dargelegt, davon aus, dass auch unbekannte Erben – vertreten durch den Nachlasspfleger – als Steuerschuldner in Anspruch genommen werden können. 38

Weitere Bedenken gegen die Bestimmtheit des angefochtenen Steuerbescheids bestehen auch nicht insoweit, als der Beklagte in diesem Bescheid die Besteuerung von 30 unbekannt Erben in einem Schriftstück vorgenommen hatte. Die vom Beklagten angenommene Zahl der unbekannt Erben ergibt sich aus den bis zur mündlichen Verhandlung nicht korrigierten Erklärungen des Prozessvertreters. Nach der nachstehend dargelegten zulässigen Schätzung durfte der Beklagte auf Grund des zu steuernden Erbfalls von 30 gleichartigen Steuerfällen ausgehen, die ohne weiteres nebeneinander erfasst werden konnten. 39

Mit dem Hinweis auf die Anzahl der Erben, die Höhe ihrer Erbteile, die Höhe ihrer Freibeträge und die für sie anwendbare Steuerklasse sind Grund und Umfang der Vorläufigkeit der Steuerfestsetzung in einer § 165 Abs. 1 S.2 AO entsprechenden Weise angegeben worden. 40

Der Beklagte war auch zur Festsetzung der Erbschaftsteuer nach § 162 Abs. 1 S.1 AO befugt, denn er konnte die Besteuerungsgrundlagen, die Erben und ihre Erbanteile, nicht ermitteln, aber unter Berücksichtigung aller bedeutsamen Umstände schätzen, § 162 Abs. 1 S.2 AO. 41

Von der Schätzungsbefugnis hat der Beklagte auch nicht vorschnell Gebrauch gemacht, sondern dem Nachlasspfleger eine angemessene Zeit eingeräumt, seine Pflicht zur Erbenermittlung sowie seine Mitwirkungspflichten aus § 34 Abs. 1 i. V. m. § 90 AO zu erfüllen. Für die Bemessung der dem Nachlasspfleger einzuräumenden angemessenen Frist ist im Hinblick auf die hier zu beurteilende Anfechtung des insoweit ergangenen Steuerbescheids nach den allgemeinen Grundsätzen auf den Zeitpunkt der finanzgerichtlichen Entscheidung abzustellen (BFH Urteil v. 28.07.2005, III R 68/04, BFHE 211, 107; Beschluss v. 05.08.2015, II B 113/14, BFH/NV 2015, 1554). In diesem Zeitpunkt waren seit dem Erbfall und der Bestellung des Nachlasspflegers mehr als drei Jahre vergangen, ohne dass der Nachlasspfleger in der mündlichen Verhandlung ein Ende seines Amtes hat angeben können. Bei einer derartigen Zeitspanne ist eine Steuerfestsetzung gegenüber den unbekannt Erben zur Sicherung des Steueraufkommens nicht zu beanstanden. 42

Soweit für die Festsetzung der Erbschaftsteuer die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 162 Abs. 1 AO zu schätzen sind, gehört dazu auch eine Schätzung der Zahl der Erben, der Höhe der Freibeträge und bei gesetzlicher Erbfolge im Streitfall auch eine Schätzung der tatbestandlichen Voraussetzungen für die Eingruppierung der Erben in die verschiedenen Steuerklassen nach § 15 ErbStG. 43

Die Zahl der in Betracht kommenden Erben entspricht den Erklärungen des Nachlasspflegers. Im Hinblick auf die schon lange dauernden Ermittlungen nach Erben ist auch die Annahme des Beklagten, etwaige Erben seien der Steuerklasse III zuzuordnen, 44

nicht zu beanstanden. Das Vorhandensein näherer Verwandter oder Schwiegerkinder, deren Erwerb einer niedrigeren Steuerklasse unterfallen könnte, ist im Streitfall als ausgeschlossen anzusehen, zumal vom Prozessvertreter nicht Gegenteiliges vorgetragen worden ist.

Die Annahme gleicher Erbteile jedes Erben stellt im Streitfall auch keine Rechtsverletzung der Kläger dar. Zwar ist bei unbekanntem Erben im Bereich entfernter Verwandtschaft regelmäßig mit unterschiedlichen Erbteilen zu rechnen. Da aber nicht feststeht, wie hoch die Erbteile sind, ist die Annahme gleichhoher Erbteile für Schätzungszwecke nicht zu beanstanden. Diese Ungenauigkeit ist als Folge einer Schätzung hinzunehmen, zumal bei der Inanspruchnahme unbekannter Erben vielfach die genauen Erbanteile nicht bekannt sind. 45

Zudem folgt aus der Annahme gleich hoher Erbteile keine zu hohe, sondern eher eine Schätzung, die den tatsächlichen, noch unbekanntem Verhältnissen nahekommt. Mit der Annahme gleich hoher Erbanteile werden nämlich die Freibeträge nach § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG so weit wie möglich ausgenutzt. Liegen einzelne Erbanteile unter dem Freibetrag, andere hingegen nicht, erhöht sich für nicht nur für die Erben, die Erbanteile über dem Freibetrag erhalten, die Erbschaftsteuer, sondern auch die insgesamt veranlagte Erbschaftsteuer. Insoweit fällt nämlich Erbschaftsteuer für die nicht ausgenutzten Teile der Freibeträge an. 46

Wie bereits dargelegt, hat der Beklagte in den angefochtenen Bescheiden nicht geschätzt, ob und mit wem ein Steuerschuldverhältnis überhaupt begründet worden ist. 47

Unter Berücksichtigung dieser Schätzung unter Einbeziehung der geltend gemachten Nachlassverbindlichkeiten, die trotz Aufforderung des Gerichts nicht um weitere nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG abzugsfähige Ausgaben ergänzt wurden, ist die vom Beklagten im angefochtenen Bescheid errechnete und vom Prozessvertreter hinsichtlich ihrer Berechnung nicht mehr angegriffene Steuer nicht zu beanstanden. 48

Der Schriftsatz des Prozessvertreters vom 11.08.2017 gibt keinen Anlass zu weiteren Ausführungen. 49

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Zulassung der Revision auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. 50