
Datum: 24.11.2023
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 645/21 KV
ECLI: ECLI:DE:FGD:2023:1124.3K645.21KV.00

Tenor:

Der Bescheid über die Ablehnung der Einrede der beschränkten Erbenhaftung nach § 45 Abs. 2 AO i.V.m. § 1975 BGB betreffend die Einkommensteuerschulden des Jahres 2012 vom 02.08.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.02.2021 wird dahingehend geändert, dass sich die Beschränkung der Erbenhaftung über den vom Beklagten bereits anerkannten Betrag hinaus auch auf die verbleibenden Steuerbeträge (39.907,00 € Einkommensteuer, 6.584 € Zinsen zur Einkommensteuer und 2.228,05 € Solidaritätszuschlag) erstreckt.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des vollstreckbaren Betrages abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Die Beteiligten streiten über den Umfang der Beschränkung der Zwangsvollstreckung auf den Nachlass gemäß § 45 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 1975 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB). 1 2

Der Kläger und sein Bruder C. X. sind zu gleichen Teilen Erben ihres am 00.00.2012 verstorbenen Vaters A. X. (im Folgenden Erblasser genannt).

Der Erblasser war als Kommanditist mit einem Gesellschaftsanteil von 90 % Mehrheitsgesellschafter der N. X. GmbH & Co KG (im Folgenden kurz KG genannt) und zugleich geschäftsführender Gesellschafter der Komplementärin (N. X. Verwaltungs-GmbH). Am 29.02.2012 wurden der Kläger und sein Bruder ebenfalls zu Geschäftsführern der GmbH bestellt. Nach § 14 des Gesellschaftsvertrags der KG bzw. § 11 des Gesellschaftsvertrags der GmbH führte der Tod eines Gesellschafters nicht zur Auflösung der jeweiligen Gesellschaft. Es wurde bestimmt, dass der Gesellschaftsanteil an bestimmte Personen – darunter leibliche Abkömmlinge – vererbbar ist und diese ihrerseits Gesellschafter werden.

Zudem waren der Erblasser (zu 80%) und dessen Schwägerin G. I. (zu 20 %) Miteigentümer von zwei Grundstücken, welche sie - handelnd als X. P. GbR - an die KG vermieteten. Der Vorgang wurde seit dem Veranlagungszeitraum 1999 als Betriebsaufspaltung erklärt und behandelt. Der Miteigentumsanteil des Erblassers an den vorgenannten Grundstücken ging mit dem Erbfall auf die aus dem Kläger und seinem Bruder bestehende Erbengemeinschaft über. Die Grundstücke wurden auch über den Tod des Erblassers hinaus von der KG zu betrieblichen Zwecken genutzt.

Am 00.07.2012 stellte der Bruder des Klägers einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über den Nachlass. Das Amtsgericht E. holte mit Beschluss vom 19.07.2012 zunächst ein Gutachten ein, bestellte mit Beschluss vom 01.08.2012 einen vorläufigen Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt (§ 21 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Alt. 2 der Insolvenzordnung – InsO –) und eröffnete mit Beschluss vom 26.10.2012 – N01 schließlich das Insolvenzverfahren über den Nachlass.

Zudem stellten der Kläger und sein Bruder am 00.07.2012 in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH Anträge auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH und der KG. Anträge, im Handelsregister (Amtsgericht E., HRA N02) als Kommanditisten eingetragen zu werden, stellten sie nicht. Das Insolvenzverfahren über das Vermögen der KG wurde mit Beschluss des Amtsgerichts E. vom 01.09.2012 – N03 eröffnet. Zuvor war am 25.07.2012 ein vorläufiger Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt (§ 21 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Alt. 2 InsO) bestellt worden.

Der Beklagte, der auch für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus der X. P. GbR zuständig ist, kam zu dem Schluss, dass die Besitzgesellschaft über den Tod des Erblassers hinaus fortgeführt worden sei, jedoch durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der KG die personelle Verflechtung zwischen dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen entfallen sei. Aufgrund der hierdurch ausgelösten Betriebsaufgabe seien die stillen Reserven zum 01.09.2012 aufzudecken. Der Beklagte nahm dies zum Anlass, mit Feststellungsbescheid 2012 vom 21.12.2016 für die X. P. GbR [StNr N04] einen Veräußerungsgewinn (Aufgabegewinn) i.H.v. 1.213.162,41 € gesondert und einheitlich festzustellen und davon dem Kläger und seinem Bruder – neben laufenden Einkünften aus Gewerbebetrieb i.H.v. -10.461 € – jeweils einen Anteil i.H.v. 498.449,10 € zuzurechnen. Dem hiergegen eingelegten Einspruch wurde mit Änderungsbescheid vom 14.03.2017 dahingehend entsprochen, dass der Aufgabegewinn auf 357.139,92 € herabgesetzt wurde und dem Kläger und seinem Bruder hiervon jeweils 156.040,10 € zugerechnet wurden.

Die Einkommensteuer für das Streitjahr 2012 wurde mit Bescheid vom 17.01.2017 zunächst im Schätzwege gegenüber dem Kläger festgesetzt. Im anschließenden Einspruchsverfahren

erging am 18.04.2017 ein Änderungsbescheid, mit dem die Einkommensteuer auf 45.686 € herabgesetzt wurde. Dabei wurden die Einkünfte aus der X. P. GbR in zuletzt festgestellter Höhe berücksichtigt (u.a. Aufgabegewinn 156.040 €). Der Einspruch wurde daraufhin zurückgenommen.

Nach Erhalt einer Vollstreckungsankündigung beantragte der Kläger die Beschränkung der Erbenhaftung auf den Wert des Nachlasses nach § 45 Abs. 2 Satz 1 AO i.V.m. § 1975 BGB. 10

Mit Bescheid vom 02.08.2017 lehnte der Beklagte den Antrag auf beschränkte Erbenhaftung ab. Der Kläger legte gegen den Ablehnungsbescheid Einspruch ein. 11

Während des Einspruchsverfahrens bestimmte der Beklagte mit Abrechnungsbescheid vom 27.11.2017, dass die Zahlungsverpflichtungen aus dem Einkommensteuerbescheid 2012 im Hinblick auf die Haftungsbeschränkung durch das Nachlassinsolvenzverfahren „erloschen“ seien, soweit diese mit anderen – hier nicht streitrelevanten – Einkünften in Zusammenhang stünden. Hinsichtlich des Aufgabegewinns nahm der Beklagte dagegen an, dass die beschränkte Erbenhaftung nicht eingreife. Da der Kläger die Erbschaft nicht ausgeschlagen habe und eine Erbaueinandersetzung nicht erfolgt sei, seien die Einkünfte, die nach Eintritt des Erbfalls und vor der Eröffnung des Nachlassinsolvenzverfahrens mit dem Nachlass erzielt worden seien, dem Kläger zuzurechnen. Dazu gehöre auch der Aufgabegewinn. 12

Der Abrechnungsbescheid wurde durch den 4. Senat des Finanzgerichts Düsseldorf mit Urteil vom 28.10.2020 – 4 K 1892/18 AO aufgehoben. Die Aufhebung wurde darauf gestützt, dass über die Haftungsbeschränkung nicht durch Abrechnungsbescheid entschieden werden könne. Ergänzend führte der 4. Senat aus, dass der Beklagte zu Unrecht angenommen habe, dass die auf den Aufgabegewinn entfallende Einkommensteuer keine Nachlassverbindlichkeit im Sinne des § 1975 BGB darstelle. 13

Mit Einspruchsentscheidung vom 18.02.2021 gab der Beklagte dem gegen den Ablehnungsbescheid vom 02.08.2017 eingelegten Einspruch in dem gleichen Umfang statt, wie er die Forderungen zuvor in dem aufgehobenen Abrechnungsbescheid als „erloschen“ angesehen hatte (d.h. nur bezüglich der Steueranteile, die auf hier nicht relevante Einkünfte entfielen). Bezüglich der 39.907,00 € Einkommensteuer, 6.584 € Zinsen zur Einkommensteuer und 2.228,05 € Solidaritätszuschlag, die rechnerisch auf den Aufgabegewinn entfielen, wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, dass diese Steuerbeträge im Vollstreckungsverfahren nicht der beschränkten Erbenhaftung unterliegen würden, weil sie auf Einkünfte beruhen würden, die der Kläger vor Eröffnung des Nachlassinsolvenzverfahrens aufgrund eigener Handlung erzielt habe. Es handele sich bei der Steuer, die auf den durch Beendigung der Betriebsaufspaltung am 01.09.2012 entstandenen Aufgabegewinn entfalle, nicht um eine der Haftungsbeschränkung unterliegende Nachlassverbindlichkeit, sondern um eine Eigenschuld bzw. Nachlasserschuld des Klägers. Der dieser Rechtsauffassung entgegenstehenden, aber für die Aufhebung des Abrechnungsbescheids nicht entscheidungserheblichen Auffassung des Finanzgerichts Düsseldorf im Urteil 4 K 1877/18 AO werde aus folgenden Gründen nicht gefolgt: 14

Der Anwendungsbereich des § 45 Abs. 2 Satz 1 AO sei schon deshalb nicht eröffnet, weil zum Zeitpunkt der Realisierung des Aufgabegewinns (Beendigung der Betriebsaufspaltung am 01.09.2012) das Nachlassinsolvenzverfahren noch nicht eröffnet gewesen sei. Die (bereits erfolgte) Anordnung einer Nachlassverwaltung bzw. die (bereits erfolgte) Eröffnung des Nachlassinsolvenzverfahrens sei zwingende Voraussetzung für eine Beschränkung der Haftung. Dass am 01.08.2012 ein (schwacher) vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt worden 15

sei, reiche nicht aus, da hierdurch die Eigenverwaltung des Erben nicht vollständig ausgeschlossen, sondern nur teilweise eingeschränkt worden sei.

Zudem stelle die auf den Aufgabegewinn entfallende Einkommensteuer auch keine Nachlassverbindlichkeit i.S.d. § 1967 BGB dar. Zu den dort genannten Nachlassverbindlichkeiten würden nur die sog. Erblässerschulden und Erbfallschulden gehören. Erblässerschulden seien die vom Erblasser herrührenden Schulden, zu denen auch die Steuer auf vom Erblasser selbst erzielte Einkünfte zähle. Erbfallschulden seien die Verbindlichkeiten, die aus Anlass des Erbfalls entstehen und den Erben als solchen treffen, insbesondere die Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsrechten, Vermächtnissen und Auflagen. Die aus dem Nachlass und seiner Verwaltung resultierenden Steuern (wie z.B. Einkommensteuer aus nachträglichen Einnahmen oder nach dem Erbfall aus dem Nachlass getätigten Geschäften) seien dagegen sog. „Nachlasserbenschulden“ oder Eigenschulden des Erben, für die § 45 Abs. 1 Satz 1 AO nicht greife. Nur für Verbindlichkeiten aus der Verwaltung des Nachlasses, die ohne Zutun des Erben entstünden, hafte der Erbe beschränkt mit dem Nachlass (Verweis auf BGH, Urteil vom 05.07.2023 – V ZR 81/12). Dabei sei unter „Zutun“ nicht nur ein aktives Handeln zu verstehen. Vielmehr sei von einem Verwaltungshandeln der Erben spätestens dann auszugehen, wenn die Erbschaft angenommen worden sei oder die Ausschlagungsfrist abgelaufen sei. Denn dann bestehe die Möglichkeit, den Nachlass zu nutzen und zu verwalten mit der Folge, dass jede Entscheidung – auch passives Verhalten – als Verwaltungsmaßnahme zu werten sei; etwas Anderes gelte nur, wenn dem Erben ausnahmsweise jede Handlungsmöglichkeit entzogen sei.

16

Im vorliegenden Fall beruhe der Aufgabegewinn und die damit einhergehende Versteuerung weder auf einer Handlung des Erblassers noch sei er aus Anlass des Erbfalls und ohne Zutun der Erben entstanden. Vielmehr hätten der Kläger und sein Bruder das Erbe angetreten und sich entschieden, das Unternehmen fortzuführen. Diese Entscheidungen hätten als „eigenhändige“ Verwaltung des Nachlasses zur Folge, dass die Erben (auch) mit ihrem eigenen Vermögen für die von ihnen begründeten Verbindlichkeiten einzustehen hätten. Insoweit sei auch zu beachten, dass die Beendigung der Betriebsaufspaltung und die damit verbundene Besteuerung des Aufgabegewinns ebenfalls auf einer Entscheidung der Erben beruhen würden, nämlich auf der Entscheidung, die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der KG zu beantragen. Auch hierbei handele es sich weder um eine Entscheidung des Erblassers noch des später eingesetzten Nachlassinsolvenzverwalters. Dem Einwand des Gerichts im Urteil 4 K 1877/18 AO, dass die Erben den Insolvenzantrag über das Vermögen der KG nicht als deren Gesellschafter, sondern als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH gestellt hätten, sei zu entgegnen, dass die Gesellschafter der KG die Handlungen der Geschäftsführer gegen sich gelten lassen müssten.

17

Erneut sei darauf hinzuweisen, dass es dem Kläger und seinem Bruder freigestanden habe, die Erbschaft auszuschlagen. Stattdessen hätten sie am 00.07.2022 und damit mehr als sechs Wochen nach der Kenntnis von dem Tod des am 00.00.2012 verstorbenen Vaters die Insolvenzanträge gestellt. Folglich hätten die Erben im klaren Bewusstsein der Überschuldung des Gesellschaftsvermögens bzw. des Nachlasses das Erbe trotzdem angetreten und müssten deshalb auch die Rechtsfolgen der bewussten Entscheidung gegen sich gelten lassen.

18

Hieran ändere auch die Reihenfolge der Insolvenzeröffnungen nichts. Denn auch dann, wenn das Nachlassinsolvenzverfahren zuerst eröffnet worden wäre, lägen mangels Handlung des Erblassers oder des Nachlassinsolvenzverwalters Eigenschulden der Erben vor, für die eine Haftungsbeschränkung ausgeschlossen sei.

19

Der Kläger hat sodann Klage erhoben. Er ist der Auffassung, dass (auch) bezüglich der auf den Aufgabegewinn entfallenden Steuern die Voraussetzungen für eine Beschränkung der Erbenhaftung nach § 45 Abs. 2 AO erfüllt seien. 20

Nach der aktuellen Rechtsprechung des BFH (Verweis auf Urteil vom 10.11.2015 – VII R 35/13, BStBl II 2016, 372) komme es für die Anwendung des § 45 Abs. 2 Satz 1 AO i.V.m. § 1975 BGB allein darauf an, ob zivilrechtlich eine Nachlassverbindlichkeit vorliege. Dabei sei zu beachten, dass zu den Erbfallschulden i.S.d. § 1975 Abs. 2 BGB nicht nur die „mit“ dem Erbfall entstehenden Verbindlichen (wie z.B. Vermächtnisse) gehören würden, sondern auch die „infolge“ des Erbfalls entstehenden Verbindlichkeiten wie z.B. die durch die Tätigkeit eines Nachlassverwalters verursachten Kosten. Nur für Verbindlichkeiten, die der Erbe selbst im Rahmen der eigenhändigen Verwaltung des Nachlasses eingehe, sei die Haftungsbeschränkung ausgeschlossen. 21

Seit 2010 habe der Vater auf Grund einer Lebererkrankung auf der Transplantationsliste gestanden. Zeitgleich habe die Mutter wegen einer schweren Erkrankung im Krankenhaus gelegen. Im Juni 2011 habe der Vater erst eine, kurz darauf eine zweite neue Leber erhalten. In dieser Zeit sei ein Sanierungsberater, den die Bank empfohlen habe, eingeschaltet worden. Im Sanierungsgutachten aus November 2011 sei der Gutachter zu einer positiven Fortführungsprognose gekommen. Im Februar 2012 hätten er - der Kläger - und sein Bruder sich mit einem Insolvenzrechtler beraten, der ihnen geraten habe, sich als Geschäftsführer der GmbH bestellen zu lassen, damit die GmbH handlungsfähig bleibe. Im ... 2012 sei erst die Mutter und danach der Vater gestorben. Nachdem der Sanierungsberater einen Schuldenschnitt der Bank nicht habe erreichen können, seien auf Rat des Insolvenzrechtlers die Insolvenzanträge gestellt worden, um eine Haftungsbeschränkung zu erreichen. 22

Der Antrag auf Eröffnung des Nachlassinsolvenzverfahrens sei in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit dem Erbfall, nämlich nur 1,5 Monate nach Todeseintritt gestellt worden. Zu beachten sei, dass die Einkommensteuerschuld selbst dann entstanden wäre, wenn der Insolvenzantrag noch am Todestag gestellt und noch an diesem Tag ein Nachlassverwalter eingesetzt worden wäre, da die Einsetzung eines Nachlassverwalters / eines Insolvenzverwalters selbst das Ereignis sei, das aufgrund des damit einhergehenden Wegfalls der personellen Verflechtung die Betriebsaufgabe und damit den Aufgabegewinn auslöse. Würde man der Auffassung des Beklagten folgen, dass bereits in der Stellung des Insolvenzantrags eine „eigenhändige“ Verwaltungshandlung zu sehen sei, dann hätte dies letztlich zur Folge, dass in Betriebsaufspaltungsfällen trotz eines engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhangs zum Erbfall eine Beschränkung der Erbenhaftung generell ausscheiden würde. Auch könne eine Erbfallschuld durch ein gesetzlich gebotenes Handeln wie der Stellung eines Antrags auf Anordnung der Nachlassinsolvenz nicht zu einer Eigenschuld der Erben werden. Dies wäre anderenfalls eine sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung gegenüber den Fällen, in denen die stillen Reserven erst nach Anordnung der Nachlassinsolvenz aufgedeckt würden. 23

Der Kläger beantragt, 24

den Bescheid über die Ablehnung der Einrede der beschränkten Erbenhaftung nach § 45 Abs. 2 AO i.V.m. § 1975 BGB betreffend die Einkommensteuerschulden des Jahres 2012 vom 02.08.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.02.2021 in der Weise zu ändern, dass die Einrede der Beschränkung der Erbenhaftung sich über den vom Beklagten bereits anerkannten Betrag hinaus auch auf die verbleibenden Steuerbeträge (39.907,00 € Einkommensteuer, 6.584 € Zinsen zur Einkommensteuer und 2.228,05 € Solidaritätszuschlag) erstreckt. 25

Der Beklagte beantragt,	26
die Klage abzuweisen.	27
Er wiederholt die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. Ergänzend weist er darauf hin, dass es vielfältige Gründe dafür geben könne, warum eine Betriebsaufspaltung ende. Tatsächlich sei im Streitfall die Beendigung auch nicht durch die Einsetzung des Nachlassinsolvenzverwalters ausgelöst worden, sondern durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der KG. Schon deshalb fehle es an einem Zusammenhang mit dem Nachlassinsolvenzverfahren. Vielmehr hätten allein die Erben – nämlich indem sie in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer der KG den Insolvenzantrag gestellt hätten – den Auslöser für die Beendigung der Betriebsaufspaltung gesetzt.	28
Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten und die vorgelegten Steuerakten Bezug genommen.	29
Entscheidungsgründe:	30
I. Die Klage ist zulässig und begründet.	31
Der angefochtene Bescheid ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Entgegen der Auffassung des Beklagten umfasst die Beschränkung der Erbenhaftung nach § 45 Abs. 2 AO i.V.m. § 1975 BGB auch die auf den Aufgabegewinn entfallenden Steuern.	32
1. Nach § 45 Abs. 2 Satz 1 AO haben Erben für die aus dem Nachlass zu entrichtenden Schulden nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über die Haftung des Erben für Nachlassverbindlichkeiten einzustehen. Die Vorschrift beinhaltet nach derzeitiger Ansicht des BFH (vgl. Urteil vom 10.11.2015 - VII R 35/13, BStBl II 2016, 372) einen Rechtsgrundverweis auf das erbrechtliche Haftungsregime, weshalb die Frage, ob eine Steuerschuld von der Haftungsbeschränkung umfasst ist, ausschließlich zivilrechtlich zu beurteilen ist. Dass einkommensteuerrechtlich allein der Erbe den steuerrechtlichen Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht hat, ist unerheblich.	33
a) Nach § 1967 Abs. 1 BGB haftet der Erbe für Nachlassverbindlichkeiten grundsätzlich unbeschränkt, d.h. nicht nur mit dem Nachlass, sondern auch mit seinem eigenen Vermögen. Eine Beschränkung der Haftung auf den Nachlass sieht das Zivilrecht nur bei Anordnung einer Nachlassverwaltung sowie bei Eröffnung des Nachlassinsolvenzverfahrens vor (§ 1975 BGB). Mit der Anordnung der Nachlassverwaltung wie auch mit der Eröffnung des Nachlassinsolvenzverfahrens verliert der Erbe die Befugnis, den Nachlass zu verwalten und über ihn zu verfügen (§ 1984 Abs. 1 Satz 1 BGB, § 80 Abs. 1 InsO). Das mit dem Erbfall zusammengeflossene Vermögen wird wieder getrennt in das ursprüngliche Eigenvermögen des Erben und in das Vermögen des Erblassers. Ein Anspruch, der sich gegen den Nachlass richtet, kann dann nur noch gegen den Nachlass(insolvenz)verwalter geltend gemacht werden (§ 1984 Abs. 1 Satz 3 BGB, § 87 InsO). Eine Vollstreckung von Nachlassverbindlichkeiten in das Eigenvermögen des Erben ist nicht mehr zulässig (vgl. BFH, Urteil vom 12.07.1983 – VII R 31/82, BStBl II 1983, 653).	34
b) Nachlassverbindlichkeiten im o.g. Sinn sind nur die in § 1967 Abs. 2 BGB genannten Verbindlichkeiten, d.h. zum einen die „vom Erblasser herrührenden“ Schulden, also im Zeitpunkt des Erbfalls in der Person des Erblassers bereits begründete Verpflichtungen (sog. Erblasserschulden), sowie „die den Erben als solchen treffenden Verbindlichkeiten“, also	35

Schulden, die erst nach und aus Anlass des Erbfalls entstehen (sog. Erbfallschulden). Zu letzteren gehören nicht nur die ausdrücklich in § 1967 Abs. 2 BGB genannten Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsrechten, Vermächtnissen und Auflagen, sondern auch sonstige Verbindlichkeiten können Erbfallschulden darstellen. So ist z.B. anerkannt, dass es sich auch bei den durch die Tätigkeit eines Nachlassverwalters verursachten Verbindlichkeiten (sog. Nachlassverwaltungsschulden) um Erbfallschulden handelt. Dies gilt einschließlich etwaiger Steuern, die durch das Handeln des Nachlassverwalters ausgelöst werden. So hat der BFH z.B. in dem Verfahren VII R 35/13 (Urteil vom 10.11.2015, BStBl II 2016, 372) für den Fall, dass der Nachlassverwalter eine vererbte Kommanditbeteiligung kündigt und dadurch ein Veräußerungsgewinn entsteht, entschieden, dass es sich bei der auf den Veräußerungsgewinn entfallenden Einkommensteuerschuld des Erben um eine Erbfallschuld in Form einer Nachlassverwaltungsschuld handelt, bezüglich derer sich der Erbe auf die Beschränkung der Erbenhaftung nach § 1975 BGB berufen kann.

Auch Verbindlichkeiten, die weder auf einem Verhalten des Nachlass(insolvenz)verwalters noch auf einem Verhalten des Erben beruhen, können Erbfallschulden in Form von Nachlassverwaltungsschulden sein. So hat der BFH mit Urteil vom 11.08.1998 – VII R 118/95 (BStBl II 1998, 705) die auf einen Veräußerungsgewinn entfallenden Steuern als Nachlassverwaltungsschulden angesehen, weil der unter Mitwirkung des Erblassers in Gang gesetzte Geschehensablauf (konkret: Beschluss aller Mitreeder, das einzige Schiff zu verkaufen und die Partenreederei aufzulösen) unumkehrbar gewesen sei. Der Erbe habe keine Möglichkeit gehabt, die Veräußerung des Schiffs durch autonomes rechtsgeschäftliches Handeln abzuwenden, weshalb sich der im Nachlass eingetretene Veräußerungsgewinn für ihn letztlich als ein von seinem Willen (bzw. vom Willen des für den Nachlass handelnden Nachlassinsolvenzverwalters) unabhängiger "aufgedrängter" Gütertausch darstelle. 36

c) Nicht zu den Nachlassverbindlichkeiten i.S.d. § 1967 Abs. 2 BGB gehören dagegen die sog. Nachlasserbenschulden. Mit diesem Begriff sind Verbindlichkeiten gemeint, die durch Rechtsgeschäfte des Erben bei der Verwaltung des Nachlasses entstehen und die deshalb sowohl als Eigenverbindlichkeiten des Erben als auch- soweit sie auf ordnungsgemäßer Verwaltung des Nachlasses beruhen - als Nachlassverbindlichkeiten anzusehen sind (BGH, Urteil vom 23.01.2013 – VIII ZR 68/12, NJW 2013, 933). Durch ein Handeln des Erben bei der Verwaltung des Nachlasses - wie z.B. durch ein rechtsgeschäftliches Handeln oder durch eine sonstige Verwaltungsmaßnahme (etwa durch Unterlassen einer möglichen Kündigung) - entsteht eine Eigenschuld bzw. Nachlasserbenschuld des Erben, für die er mit seinem Vermögen und nicht nur beschränkt auf den Nachlass haftet. Dass bei der Verwaltung des Nachlasses entstehende Verbindlichkeiten je nach der Person des Handelnden (Nachlassverwalter vs. Erbe) unterschiedlich behandelt werden, liegt darin begründet, dass bei der Eigenverwaltung der Rechtsverkehr grundsätzlich davon ausgehen kann, dass für Verbindlichkeiten das Vermögen des Erben als Vollstreckungsobjekt zur Verfügung steht. Tritt hingegen ein Nachlass(insolvenz)verwalter auf, wird der Rechtsverkehr diese Erwartung dagegen nicht haben (BGH, Urteil vom 05.07.2013 – V ZR 81/12, NJW 2013, 3446). 37

d) Für die Abgrenzung, ob eine Verbindlichkeit als nicht haftungsbegünstigte Nachlasserbenschuld oder als haftungsbegünstigte Erbfallschuld einzustufen ist, ist entscheidend, ob ein eigenes Verhalten des Erben Haftungsgrundlage ist. Für Verbindlichkeiten aus der Verwaltung des Nachlasses, die ohne Zutun des Erben entstehen, haftet dieser nur als Träger des Nachlasses (vgl. BGH, Urteil vom 05.07.2013 – V ZR 81/12, NJW 2013, 3446 unter II 3 b). 38

In Bezug auf eine in den Nachlass fallende Eigentumswohnung hat der 5. Senat des BGH in dem vorgenannten Urteil V ZR 81/12 entschieden, dass von einem Verwaltungshandeln des Erben in der Regel spätestens dann auszugehen sei, wenn er die Erbschaft angenommen habe oder die Ausschlagungsfrist abgelaufen sei und ihm faktisch die Möglichkeit zustehe, die Wohnung zu nutzen. Denn ab diesem Zeitpunkt beruhe es allein auf seiner als Verwaltungsmaßnahme zu qualifizierenden Entscheidung, wie er mit der Wohnung verfare, d.h. ob er sie selbst nutzen, vermieten bzw. vermieten lassen, verkaufen oder in sonstiger Weise aus ihr Nutzen ziehen wolle. Nur in (von dem Erben darzulegenden und zu beweisenden) Ausnahmefällen sei ein passives Verhalten des Erben im Hinblick auf eine zum Nachlass gehörende Eigentumswohnung nicht als Maßnahme ihrer Verwaltung zu qualifizieren. Dies sei beispielsweise dann der Fall, wenn der Erbe aufgrund einer Belastung der Wohnung mit einem Wohnrecht für einen Dritten keine Handlungsoptionen im Hinblick auf die Nutzung der Wohnung habe und er zudem keine Nutzungen aus ihr ziehe und auch nicht ziehen könne (BGH, Urteil vom 05.07.2013 – V ZR 81/12, NJW 2013, 3446).

Die vorgenannte Entscheidung ist entgegen der Annahme des Beklagten nicht dahingehend zu verallgemeinern, dass bloßes Nichtstun des Erben nach Annahme der Erbschaft / Ablauf der Ausschlagungsfrist regelmäßig ausreicht, um eine haftungsbegünstigte Erbfallschuld zu verneinen. Vielmehr hat der 5. Senat im Urteil vom 14.12.2018 V ZR 309/17 (NJW 2021, 701) klargestellt, dass mit der Entscheidung V ZR 81/12 den bei einer in den Nachlass fallenden Eigentumswohnung bestehenden Besonderheiten Rechnung getragen worden sei, die darin bestünden, dass die laufenden Kosten in aller Regel ohne Zutun des Erben aufgrund von (Mehrheits-)Beschlüssen der Wohnungseigentümer anfallen würden und den Kosten Leistungen (z.B. Treppenhausreinigung, Aufzugswartung, Reparaturen) gegenüberstehen würden, die der Erbe bei einem zum Nachlass gehörenden Haus nur über den Abschluss oder die Fortführung von Verträgen und damit unter Begründung einer Eigenschuld erhalten würde. Richtigerweise sei deshalb ausnahmsweise nicht - wie sonst bei der Abgrenzung von Nachlassverbindlichkeiten und Eigenverbindlichkeiten - darauf abzustellen, ob die Begründung der Wohngeldschulden auf einem Verhalten des Erben beruhe, sondern ob ihm das Halten der Wohnung als ein Handeln bei der Verwaltung des Nachlasses zugerechnet werden könne. 40

2) Unter Berücksichtigung der vorgenannten Rechtsgrundsätze sind die auf den Aufgabegewinn entfallenden Steuern im Streitfall als Nachlassverwaltungsschulden und damit als Erbfallschulden i.S.d. § 1967 Abs. 2 BGB zu qualifizieren. Denn der Lebenssachverhalt, der zum Entstehen des Aufgabegewinns führte, wurde bereits von dem Erblasser angelegt, entstand ohne ein Zutun der Erben und konnte durch die Erben insbesondere nicht verhindert werden. 41

a) Grundlage dafür, dass überhaupt ein Aufgabegewinn entstehen konnte, war die vom Erblasser und Frau I. schon vor langer Zeit getroffene Entscheidung, zwei in ihrem Miteigentum stehenden Grundstücke an die KG zu vermieten. Denn da der Erblasser und Frau I. zusammen auch 100 % der Gesellschaftsanteile an der KG hielten, waren die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung erfüllt. 42

Eine Betriebsaufspaltung liegt nach ständiger Rechtsprechung des BFH (vgl. z.B. Beschluss vom 08.11.1971 - GrS 2/71, BStBl II 1972, 63) vor, wenn die von einer Einzelperson, einer Gemeinschaft oder einer Personengesellschaft betriebene Vermietung oder Verpachtung (Besitzunternehmen) die Nutzungsüberlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage an eine gewerblich tätige Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft --Betriebsgesellschaft-- zum Gegenstand hat (sachliche Verflechtung) und eine Person oder mehrere Personen 43

zusammen sowohl das Besitzunternehmen als auch die Betriebsgesellschaft in dem Sinne beherrschen, dass sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen (personelle Verflechtung). Liegen die Voraussetzungen einer personellen und sachlichen Verflechtung vor, ist die Vermietung oder Verpachtung keine Vermögensverwaltung mehr, sondern eine gewerbliche Vermietung oder Verpachtung. Das Besitzunternehmen ist dann ein Gewerbebetrieb. Da unstreitig ist und sich nach Aktenlage keine anderweitigen Anhaltspunkte ergeben, dass zwischen der KG als Betriebsgesellschaft und der X. P. GbR als Besitzgesellschaft eine Betriebsaufspaltung bestand, wird von einer vertiefenden Darstellung abgesehen.

Mit der Einstufung der X. P. GbR als Besitzgesellschaft und damit als Gewerbebetrieb ging einher, dass die an die KG vermieteten Grundstücke zum Anlagevermögen gehörten und mit den (fortgeführten) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu bilanzieren waren (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Nr. 2 EStG). Stille Reserven, die sich durch Wertsteigerungen bildeten, waren erst bei Entnahme oder Veräußerung der Grundstücke bzw. bei Aufgabe oder Veräußerung des ganzen Betriebs zu versteuern. Tatsächlich hatten sich bis zum Todestag des Erblassers - d.h. in dem Zeitraum 1999 bis Mai 2012 - erhebliche stille Reserven gebildet, welche letztlich zu dem im Streitjahr 2012 erfassten Aufgabegewinn geführt haben. Bei wirtschaftlicher Betrachtung wurden die stillen Reserven nicht innerhalb des kurzen Zeitraums zwischen Erbfall und Beendigung der Betriebsaufspaltung von den Erben „erarbeitet“, sondern vielmehr hatten sie ihre Ursache in der langjährigen gewerblichen Tätigkeit des Erblassers und wurden – zumindest faktisch – von ihm vererbt. 44

b) Im Falle einer Betriebsaufspaltung kann es zu einer Aufdeckung der stillen Reserven insbesondere dadurch kommen, dass die sachliche oder die personelle Verflechtung endet. Der Wegfall der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung führt grundsätzlich zu einer Betriebsaufgabe i.S.v. § 16 Abs. 3 EStG (BFH, Urteil vom 17.04.2019 – IV R 12/16, BStBl II 2019, 745). Zum Wegfall der personellen Verflechtung kann es auch gegen den Willen der Steuerpflichtigen kommen, nämlich z.B. dann, wenn über das Vermögen der Betriebsgesellschaft das Insolvenzverfahren eröffnet wird. Der Insolvenzverwalter übt die alleinige Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das Gesellschaftsvermögen als Träger eines eigenen Amtes im Interesse der Gläubiger aus und unterliegt dabei weder der Kontrolle durch die gesellschaftlichen Aufsichtsorgane noch gelten gesellschaftliche Genehmigungserfordernisse (vgl. BFH, Urteil vom 06.03.1997 – XI R 2/96, BStBl II 1997, 460), so dass die Gesellschafter des Besitzunternehmens keinen Einfluss auf die Geschäftsführung der Betriebsgesellschaft mehr haben. 45

So verhielt es sich auch hier. Anders als die Bestellung des vorläufigen (schwachen) Insolvenzverwalters, welche die Betriebsaufspaltung mangels Übergangs des Verfügungsrechts über das Gesellschaftsvermögen noch unberührt gelassen hat (Levedag in: Wachter, Praxis des Handels- und Gesellschaftsrechts, § 15 Betriebsaufspaltungen, Rn. 45), hat die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der KG am 01.09.2012 die personelle Verflechtung entfallen lassen. Denn da ab diesem Zeitpunkt der Insolvenzverwalter für die KG handelte, gab es keine Personen(gruppen) mehr, die in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen konnten. Da das Besitzunternehmen keine gewerbliche Betätigung mehr ausübte, galt der Gewerbebetrieb als aufgegeben und die stillen Reserven waren aufzulösen. Hierdurch ist der von dem Kläger und seinem Bruder zu versteuernde Aufgabegewinn entstanden. 46

c) Dass es zu der Betriebsaufgabe gekommen ist, hatte seine Ursache nicht in einer Handlung der Erben. Insbesondere wurde der Aufgabegewinn nicht durch eine 47

rechtsgeschäftliche Maßnahme der Erben zur Verwaltung des Nachlasses (wie z.B. den Verkauf der zuvor der KG überlassenen Grundstücke oder die Entscheidung, die Grundstücke anderweitig zu nutzen) ausgelöst. Vielmehr ist die Auflösung der stillen Reserven im Besitzunternehmen und die damit einhergehende Entstehung des Aufgabegewinns allein den Besonderheiten des rechtlichen Konstrukts „Betriebsaufspaltung“ geschuldet, wonach ein originär nicht gewerblich tätiges Besitzunternehmen seinen Status als Gewerbebetrieb auch gegen den Willen seiner Inhaber verliert, wenn die personelle Verflechtung wegen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Betriebsgesellschaft endet.

Dem Kläger und seinem Bruder kann auch nicht vorgehalten werden, dass sie den Insolvenzantrag über das Vermögen der KG selbst gestellt haben. Dieser Vorgang hat mit der Verwaltung des Nachlasses rein gar nichts zu tun. Ein Zusammenhang mit der Erbenstellung scheidet schon deshalb aus, weil Kommanditisten (und folglich auch der Kläger und sein Bruder in ihrer Eigenschaft als Erben des Kommanditanteils ihres Vaters) nicht zur Vertretung der KG und damit auch nicht zum Stellen eines Insolvenzantrags berechtigt waren; dies gilt erst recht für die Gesellschafter des Besitzunternehmens (d.h. den Kläger und seinen Bruder in ihrer Eigenschaft als Erben der Miteigentumsanteile an den Grundstücken). Vielmehr haben der Kläger und sein Bruder ausschließlich in ihrer schon vor dem Erbfall bestehenden (und ohnehin nicht vererbaren) Eigenschaft als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH gehandelt. Als verantwortliche Geschäftsführer waren der Kläger und sein Bruder nach § 15a Abs. 1 Satz 3 InsO verpflichtet, ohne schuldhaftes Zögern - spätestens drei Wochen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit bzw. spätestens sechs Wochen nach Eintritt der Überschuldung - einen Insolvenzantrag über das Vermögen der KG zu stellen. Die Missachtung dieser Pflicht ist unter Strafe gestellt (§15a Abs. 4 und 5 InsO) und kann erhebliche Schadensersatzverpflichtungen der Geschäftsführer auslösen (z.B. nach § 823 Abs. 2 BGB i.V.m. § 15a InsO). Dass es aufgrund der gesetzlich gebotenen Stellung des Insolvenzantrags letztlich zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens gekommen ist, beruht ebenfalls nicht auf einem Handeln der Erben, sondern allein auf der Entscheidung des Insolvenzgerichts.

48

d) Eine Möglichkeit, den Wegfall der Betriebsaufspaltung und die damit einhergehende Entstehung eines Aufgabegewinns durch autonomes rechtsgeschäftliches Handeln abzuwenden, hatten die Erben im Streitfall ebenso wenig wie die Erben in dem vom BFH mit Urteil vom 11.08.1998 – VII R 118/95 (BStBl II 1998, 705) entschiedenen, die Veräußerung des Motorschiffes betreffenden Fall.

49

Zu beachten ist zudem, dass die Ursachen, aufgrund derer die KG letztlich Insolvenz anmelden musste, nahezu ausschließlich schon zu Lebzeiten des Erblassers angelegt worden waren. Der enge zeitliche Zusammenhang zwischen dem Erbfall und der Insolvenzantragstellung von nur 6 Wochen und 3 Tagen lässt den Rückschluss zu, dass sich die KG schon bei Eintritt des Erbfalls in erheblichen finanziellen Schwierigkeiten befand. Bestätigt wird dies durch die Ausführungen des vorläufigen Insolvenzverwalters in dessen Gutachten vom 29.08.2012. Der Streitfall unterscheidet sich insoweit erheblich von dem Verfahren VII R 33/91 (BFH, Urteil vom 28.04.1992, BStBl II 1992, 781), in dem der BFH seine Entscheidung, dem Erben eine Berufung auf die beschränkte Erbenhaftung zu versagen, u.a. damit begründet hat, dass dem Erben bzw. dem Nachlassverwalter eine steuerrechtlich relevante Nutzung des Nachlasses zuzurechnen sei, weil der Erbe mit seiner geerbten Kommanditbeteiligung im Handelsregister eingetragen gewesen sei und der Geschäftsbetrieb der KG, wenn auch unter Nachlassverwaltung, noch vier Jahre nach dem Erbfall fortgeführt worden sei. So verhält es sich hier gerade nicht. Weder waren der Kläger

50

und sein Bruder im Handelsregister als Kommanditisten eingetragen noch haben sie in der kurzen Zeit vor Stellung des Insolvenzantrags ihre Gesellschafterstellung maßgeblich ausgeübt, geschweige denn den Eintritt der Zahlungsunfähigkeit / Überschuldung der KG wesentlich beeinflusst. Vielmehr haben sich in ihrer Person letztlich nur die Folgen von Geschehensabläufen realisiert, die bereits zu Lebzeiten des Erblassers in Gang gesetzt worden waren.

3) Die rechtlichen Erwägungen des Beklagten überzeugen nicht.

51

Insbesondere ist dem Beklagten nicht darin zu folgen, dass schon bloße Untätigkeit nach Annahme der Erbschaft pauschal dazu führen kann, dass neu entstehende Verbindlichkeiten Eigenverbindlichkeiten bzw. Nachlasserbenschulden sind. Soweit der Beklagte auf das Urteil des BGH vom 05.07.2013 – V ZR 81/12 (NJW 2013, 3446) verweist, übersieht er, dass dieses Urteil lediglich den hier nicht vorliegenden Sonderfall einer in den Nachlass fallenden Eigentumswohnung betrifft. Der Grundsatz, dass bei der Abgrenzung zwischen nicht haftungsbegünstigten Nachlasserbenschulden und haftungsbegünstigten Erbfallschulden darauf abzustellen ist, ob die Begründung der Schulden auf einem Verhalten des Erben beruht, wird von der vorgenannten Entscheidung – wie der BGH mit Urteil vom 14.12.2018 - V ZR 309/17 (NJW 2021, 701) ausdrücklich klargestellt hat – nicht berührt.

52

Gleichermaßen geht der Beklagte zu Unrecht davon aus, dass jede Verbindlichkeit, die weder auf ein Handeln des Erblassers noch auf ein Handeln des Nachlass(insolvenz)verwalters zurückzuführen ist, zwangsläufig dem Erben zuzurechnen sei und deshalb von der Beschränkung der Erbenhaftung ausgeschlossen sei. Er übersieht, dass eine Verbindlichkeit auch durch sonstige Umstände – wie z.B. durch das alleinige Verhalten eines Dritten oder durch das Gesetz – ausgelöst worden sein kann. Auch in einem solchen Fall wäre die Verbindlichkeit ohne Zutun des Erben entstanden mit der Folge, dass der Erbe für diese nur als Träger des Nachlasses haftet (vgl. BGH, Urteil vom 05.07.2013 – V ZR 81/12, NJW 2013, 3446 unter II 3 b).

53

Auch ist dem Beklagten nicht darin zu folgen, dass bereits die (aktive) Annahme der Erbschaft, das (passive) Verstreichenlassen der Ausschlagungsfrist oder gar die Stellung des Antrags auf Eröffnung eines Nachlassinsolvenzverfahrens schädliches „Handeln“ des Erben sei, welches zum Wegfall der Beschränkung der Erbenhaftung führe. Bei einem derartigen Verständnis würde der Anwendungsbereich der §§ 45 Abs. 2 AO, 1975 BGB ins Leere laufen, da es gerade Voraussetzung für die Beschränkung der Erbenhaftung ist, dass die Erbschaft angenommen wurde und ein Nachlassinsolvenzantrag gestellt bzw. Nachlassverwaltung beantragt wurde.

54

Welches sonstige Verhalten der Erben – insbesondere welches Verhalten bei der Verwaltung des Nachlasses – im Streitfall zu dem Aufgabegewinn geführt und gegenüber den schon vom Erblasser ausgelösten Geschehensabläufen ein solches Gewicht haben soll, dass die auf den Aufgabegewinn entfallenden Steuern nicht mehr als Folge des Erbfalls, sondern als Eigenverbindlichkeit/Nachlasserbenschuld der Erben anzusehen sind, hat der Beklagte nicht hinreichend dargelegt.

55

Auch der Argumentation des Beklagten, dass die auf den Aufgabegewinn entfallenden Steuern schon deshalb nicht vom Anwendungsbereich des § 45 Abs. 2 Satz 1 AO erfasst seien, weil bei der Entstehung des Aufgabegewinns am 01.09.2012 das Nachlassinsolvenzverfahren noch nicht eröffnet gewesen sei, ist nicht zu folgen. Ob eine Verbindlichkeit von der Beschränkung der Erbenhaftung erfasst wird, hängt allein davon, ob qualitativ eine Nachlassverbindlichkeit i.S.d. § 1967 Abs. 2 BGB – d.h. eine Erblasserschuld /

56

Erbfallschuld – vorliegt. Ob die Nachlassverbindlichkeit i.S.d. § 1967 Abs. 2 BGB vor oder nach der Eröffnung des Nachlassinsolvenzverfahrens bzw. der Anordnung der Nachlassverwaltung entstanden ist, ist unerheblich.

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO und die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zwecks Fortbildung des Rechts zugelassen. 57