
Datum: 10.01.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 3460/05
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:0110.9K3460.05.00

Tenor:

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

Tatbestand

Streitig ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht, ob der Beklagte befugt war, den angefochtenen Erbschaftsteuerbescheid nach § 165 Abs. 2 AO zu ändern, und materiellrechtlich, ob und inwieweit als Erblasserschulden geltend gemachte Verbindlichkeiten bzw. Belastungen i.H. von insgesamt 750.000 DM gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG erwerbsmindernd zu berücksichtigen sind.

Die Klägerin ist - durch Erbschein des Amtsgerichts der Stadt L vom 23. Oktober 1996 ausgewiesene - Alleinerbin ihrer am 11. Januar 1996 in der Stadt L verstorbenen Großmutter L. In ihrer am 18. November 1997 bei dem Beklagten eingereichten, unter Mitwirkung ihres (damaligen) Steuerberaters gefertigten Erbschaftsteuererklärung gab die Klägerin unter der Rubrik "C. Nachlassverbindlichkeiten" als "Schulden des Erblassers" u.a. einen Betrag von 750.000 DM an, den sie in einer dem amtlichen Erklärungsvordruck beigefügten Anlage wie folgt erläuterte:

- Grundschild auf Objekt L, B-Str. zugunsten

der E-Bank für Firma N 400.000 DM

1

2

3

4

5

• Verpfändung Guthaben E Bank zugunsten der	6
F-Bank für Objekt F-Str. <u>350.000 DM</u>	7
750.000 DM	8
Am 3. März 1998 erteilte der Beklagte der Klägerin ausgehend von einem mit 69.109 DM angesetzten Wert ihres Erwerbs von Todes wegen unter erklärungskonformer Berücksichtigung der geltend gemachten Nachlassverbindlichkeiten ("Schulden der Erblasserin") einen als vorläufig (§ 165 Abs. 1 AO) gekennzeichneten Erbschaftsteuerbescheid über 0 DM. In den Erläuterungen hierzu forderte er die Klägerin auf, die Schulden von insgesamt 750.000 DM näher zu konkretisieren und deren Höhe zum Todestag durch geeignete Unterlagen (Bescheinigung der E-Bank) nachzuweisen. Außerdem bat er sie anzugeben, weshalb diese Schulden bisher nicht bei der Vermögensteuer geltend gemacht worden seien. "Insoweit" erging der Bescheid - wie es in dem Erläuterungstext weiter heißt - vorläufig gemäß § 165 Abs. 1 AO.	9
Mit Schreiben vom 4. Januar 1999 erinnerte der Beklagte die Klägerin nochmals an die Nachreichung der im Erbschaftsteuerbescheid erbetenen Informationen und Nachweise betreffend die Darlehens- und Hypothekenstände zum Todestag der Erblasserin. Für den Fall, dass die Klägerin der Aufforderung nicht nachkomme, verwies er auf seine Befugnis, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen und hierbei nicht nachgewiesene Verbindlichkeiten außer Ansatz zu lassen.	10
Unter dem 24. Mai 2004 erließ der Beklagte einen gemäß § 165 Abs. 2 AO geänderten, nunmehr endgültigen Bescheid, in dem er die Erbschaftsteuer der Klägerin unter Zugrundelegung eines Erwerbswerts von 819.107 DM auf 107.865 DM erhöhte. Die bisher erklärungskonform als Nachlassverbindlichkeiten berücksichtigten "Schulden der Erblasserin" i.H. von insgesamt 750.000 DM ließ er dabei mangels Beibringung der wiederholt angemahnten Nachweise nicht mehr zum Abzug zu.	11
Zur Begründung ihres Einspruchs, in dem die Klägerin ihr Unverständnis darüber äußerte, dass der Beklagte "ohne Vorwarnung nach einem Zeitraum von mehr als 5 Jahren" einen Änderungsbescheid erlassen und diesen trotz fortbestehender Ungewissheit für endgültig erklärt habe, fügte sie "zum Nachweis der eingetragenen Grundschulden" eine Kopie des Grundbuchauszugs für das in der Stadt L belegene Objekt B-Str. bei. Außerdem reichte ihr Vater im weiteren Verlauf des Rechtsbehelfsverfahrens Auszüge für ein auf seinen Namen lautendes Konto (Nr....) sowie ein unter dem 25. Oktober 2004 verfasstes, an ihn - den Vater - adressiertes Schreiben der E-Bank zu den Akten, in dem diese erklärt hat, dass es ihr wegen des Ablaufs der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen nicht möglich sei, einen Nachweis über die Verpfändung eines auf den Namen der Erblasserin lautenden Sparguthabens zugunsten der Bank oder eines Dritten zu finden. Zur näheren Erläuterung teilte der Vater der Klägerin der zuständigen Sachbearbeiterin des Beklagten telefonisch mit, dass das - ein Guthaben von 350.000 DM ausweisende - Sparbuch seiner verstorbenen Mutter (der Erblasserin) als Sicherheit für ein Darlehen verpfändet worden sei, mit dem er - der Vater der Klägerin - den Erwerb seines Objekts F-Str. finanziert habe. Die auf seinen Namen lautenden Kontoauszüge beträfen ebenfalls ein von ihm aufgenommenes Darlehen, das auf dem der Erblasserin gehörenden Grundstück B-Str. grundpfandrechtlich besichert sei. Wegen des weiteren Inhalts der fernmündlichen Unterredungen zwischen dem Vater der Klägerin und der Sachbearbeiterin des Beklagten wird auf die Gesprächsnotizen vom 29. Dezember 2004 und 5. Januar 2005 Bezug genommen.	12

Nach umfangreicher Erörterung der Sach- und Rechtslage wies der Beklagte den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück. In seiner Rechtsbehelfsentscheidung vom 9. August 2005, auf deren Inhalt wegen der weiteren Einzelheiten der Begründung Bezug genommen wird, vertrat der Beklagte die Auffassung, bei der auf dem nachlasszugehörigen Grundstück B-Str. lastenden Grundschuld, der nicht etwa Darlehensverbindlichkeiten der Erblasserin, sondern ihres Sohnes - des Vaters der Klägerin - zugrunde lägen, handele es sich um eine aufschiebend bedingte Last, die gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 6 Abs. 1 BewG nicht als Nachlassverbindlichkeit i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG berücksichtigt werden könne. Auch die Sparguthaben der Erblasserin bei der E-Bank seien zu Recht nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 12 Abs. 1 BewG mit ihrem Nennwert in die Ermittlung des Reinnachlasses einbezogen worden, da ihre Verpfändung als Sicherheit für ein Darlehen des Vaters der Klägerin keinen besonderen Umstand i.S. des § 12 BewG darstelle, der einen niedrigeren Wertansatz rechtfertige. Ein Abzug als Nachlassverbindlichkeit scheide ebenfalls aus, da die Verpfändung - wie die vorerwähnte Grundschuldbestellung - lediglich eine am Stichtag (noch) nicht abziehbare aufschiebend bedingte Last i.S. des § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 6 Abs. 1 BewG begründe. Schließlich sei der Beklagte auch berechtigt gewesen, die teilweise für vorläufig erklärte Erstfestsetzung vom 3. März 1998 gemäß § 165 Abs. 2 AO zu ändern, da weder Verwirkung eingetreten sei noch die Klägerin von ihrer verfahrensrechtlichen Möglichkeit Gebrauch gemacht habe, den für vorläufig erklärten Ausgangsbescheid anzufechten, mit der Folge, dass etwaige Einwände gegen die Rechtmäßigkeit des Vorläufigkeitsvermerks in dem nunmehrigen Verfahren betreffend den geänderten Bescheid nicht mehr geltend gemacht werden könnten.

13

Mit der vorliegenden Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter, die in der Erbschaftsteuererklärung geltend gemachten Abzugsbeträge von insgesamt 750.000 DM (= 400.000 DM Grundschuld zuzüglich 350.000 DM verpfändetes Sparguthaben) als Nachlassverbindlichkeiten zu berücksichtigen. Zur Begründung trägt ihr Prozessbevollmächtigter im Wesentlichen vor, hinsichtlich der auf dem Grundstück B-Str. eingetragenen Grundschuld i.H. von 400.000 DM sei zu beachten, dass diese die Klägerin insofern belaste, als sie bei einer Veräußerung des Grundstücks wirtschaftlich blockiert wäre, weil die Banken die Grundschuld nicht freigeben würden. Die Klägerin sei infolgedessen auch nicht i.H. von 400.000 DM bereichert. Bezüglich des verpfändeten Sparguthabens i.H. von 350.000 DM müsse ebenfalls ein Abzug als Verbindlichkeit erfolgen, weil die Klägerin mangels Verfügungsmöglichkeit über diesen Betrag insoweit nicht bereichert sein könne. Insofern seien die beiden als Nachlassverbindlichkeiten geltend gemachten Beträge "entsprechend abzuziehen bzw. erst dann festzusetzen", wenn die Gründe für die Besicherung bzw. Verpfändung infolge Darlehenstilgung seitens des Vaters der Klägerin entfallen seien. Wegen des vom Beklagten angeforderten Nachweises bemühe sich die Klägerin weiterhin um eine entsprechende Bestätigung der F-Bank, auf die sowohl die Finanzierung als auch die Verpfändung zwischenzeitlich übergegangen seien.

14

Unabhängig von der außerdem zu prüfenden Frage, ob der dem ursprünglichen Erbschaftsteuerbescheid beigefügte Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 Abs. 1 AO für die noch nachzureichenden Belege gerechtfertigt gewesen sei, müsse zu untersucht werden, ob der angefochtene Änderungsbescheid vom 24. Mai 2004 nicht nach Eintritt der Festsetzungsverjährung ergangen sei. Denn insoweit sei fraglich, ob die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 8 AO durch einen zu Unrecht angebrachten Vorläufigkeitsvermerk überhaupt ausgelöst werden könne.

15

Die Klägerin beantragt sinngemäß,

16

17

den geänderten Erbschaftsteuerbescheid vom 24. Mai 2004 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 9. August 2005 ersatzlos aufzuheben.

Der Beklagte beantragt, 18

die Klage abzuweisen. 19

Er hält an seiner im außergerichtlichen Vorverfahren vertretenen Auffassung fest und verweist zur Begründung vollinhaltlich auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 9. August 2005. 20

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf den Inhalt der Prozessakte sowie der beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten ergänzend Bezug genommen. 21

Entscheidungsgründe 22

I. Die Klage ist unbegründet. 23

Der angefochtene Erbschaftsteueränderungsbescheid vom 24. Mai 2004 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 9. August 2005 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Zum einen war der Beklagte verfahrensrechtlich befugt, die ursprüngliche Erbschaftsteuerfestsetzung vom 3. März 1998 gemäß § 165 Abs. 2 Satz 1 AO zu ändern, zum anderen hat er die in der Erbschaftsteuererklärung als Nachlassverbindlichkeiten geltend gemachten Belastungen (Grundschild auf nachlasszugehörigem Grundstück und Verpfändung eines Sparguthabens) i.H. von insgesamt 750.000 DM zu Recht nicht erwerbsmindernd berücksichtigt. 24

1. Zwar hat der Beklagte die Erstfestsetzung vom 3. März 1998 zu Unrecht teilweise, d.h. hinsichtlich der (zunächst) erklärungskgemäß als Erblässerschulden abgezogenen Beträge i.H. von 350.000 DM und 400.000 DM, gemäß § 165 Abs. 1 AO für vorläufig erklärt. 25

a) Nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO kann eine Steuer, soweit ungewiss ist, ob die Voraussetzungen für ihre Entstehung eingetreten sind, vorläufig festgesetzt werden. Die durch diese Vorschrift eröffnete Möglichkeit, eine Veranlagung (zunächst) vorläufig durchzuführen, entbindet die Finanzbehörde jedoch grundsätzlich nicht von der in § 88 AO begründeten Amtsermittlungspflicht. Anders als die Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) kommt eine vorläufige Steuerfestsetzung gemäß § 165 AO danach nur in Betracht, wenn trotz angemessener Bemühungen des Finanzamts, den Sachverhalt (weiter) aufzuklären, eine Unsicherheit in tatsächlicher Hinsicht verbleibt, die entweder zur Zeit nicht beseitigt werden kann oder nur unter unverhältnismäßig großen Schwierigkeiten behoben werden könnte (BFH-Urteil vom 26. September 1990 II R 99/88, BFHE 161, 489, BStBl. II 1990, 1043, 1044, Trzaskalik in Hübschmann / Hepp / Spitaler, Abgabenordnung, Kommentar, § 165 Rz. 3, 7 und 12, Cöster in Pahlke/König, Abgabenordnung, Kommentar, 1. Auflage 2004, § 165 Rz. 12, Beermann/Sauer, Steuerliches Verfahrensrecht, Kommentar, AO § 165 Rz. 21, Klein/Rüsken, Abgabenordnung, Kommentar, 8. Auflage, § 165 Rz. 3, und Kühn / Hofmann, Abgabenordnung, Kommentar, 17. Auflage, § 165 Bem. 3a). Im Unterschied zur Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO), bei der im Interesse einer rationellen Durchführung der Veranlagungstätigkeit aus Gründen der Zweckmäßigkeit die Verschiebung bzw. Unterlassung einer objektiv durchaus möglichen Endprüfung zugelassen wird, ist der Anwendungsbereich des § 165 AO dadurch gekennzeichnet, dass äußere Umstände die eindeutige Aufklärung des Steuersachverhalts 26

(einstweilen) behindern (vgl. Kühn/Hofmann, a.a.O., § 165 Bem. 3a).

b) Ausgehend von diesen Grundsätzen war der Beklagte nicht befugt, die ursprüngliche Erbschaftsteuerfestsetzung wegen der als Nachlassverbindlichkeiten geltend gemachten Abzugsbeträge nach § 165 Abs. 1 AO vorläufig durchzuführen. Denn er hatte vor Erlass des erstmaligen Bescheids vom 3. März 1998 keinerlei Maßnahmen zur Aufklärung der für den Wert des Erwerbs erheblichen Frage ergriffen, ob und in welcher Höhe die in der Steuererklärung angegebenen "Erblasserschulden" am Stichtag tatsächlich bestanden haben. Insbesondere hat er nicht von der naheliegenden Möglichkeit Gebrauch gemacht, die Klägerin oder deren bevollmächtigten Steuerberater schon v o r Durchführung der (erstmaligen) Veranlagung zur Erteilung der gewünschten Auskünfte und Beibringung geeigneter Bankbelege aufzufordern. Anhaltspunkte dafür, dass die (weitere) Aufklärung des Sachverhalts, namentlich die Verifizierung der Erklärungsangaben aus damaliger Sicht nicht oder nur mit unvertretbar großem Aufwand möglich gewesen wäre, lagen - ungeachtet der erst später bekannt gewordenen Nachweisschwierigkeiten - im Zeitpunkt der Erstfestsetzung (noch) nicht vor.

27

2. Die danach unzulässige Beifügung des Vorläufigkeitsvermerks steht der auf § 165 Abs. 2 Satz 1 AO gestützten Änderung der - bestandskräftigen - Erstfestsetzung vom 3. März 1998 jedoch nicht entgegen.

28

a) Nach § 165 Abs. 2 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde, soweit sie eine Steuer vorläufig festgesetzt hat, die Festsetzung aufheben oder ändern. Voraussetzung hierfür ist allein, dass die aufzuhebende oder zu ändernde Steuerfestsetzung und der ihr als Nebenbestimmung beigefügte Vorläufigkeitsvermerk rechtswirksam, d.h. ordnungsgemäß bekannt gegeben und nicht mit Mängeln behaftet sind, die zur Nichtigkeit und mithin Unwirksamkeit (§ 125 i.V.m. § 124 Abs. 3 AO) des Bescheids und/oder der Nebenbestimmung führen (zu den Auswirkungen der Nichtigkeit vgl. z.B. BFH-Urteil vom 12. März 1991 IX R 282/87, BFH/NV 1991, 506, und BFH-Beschluss vom 16. August 1995 VIII B 156/94, BFH/NV 1996, 125). Weitere Voraussetzungen oder Einschränkungen der Aufhebungs- oder Änderungsbefugnis, deren Ausübung im pflichtgemäßen Ermessen (§ 5 AO) der Finanzbehörde liegt, sieht das Gesetz nicht vor (BFH-Beschluss vom 22. Dezember 1987 IV B 174/86, BStBl. II 1988, 234). Die Regelung ermöglicht der Finanzbehörde, die vorläufige Festsetzung an ihre bessere Erkenntnis anzupassen oder ggf. eine endgültige Regelung zu treffen, wenn mit einem (vollständigen) Wegfall der Ungewissheit nicht mehr zu rechnen ist (BFH in BStBl. II 1986, 234, und Kühn / Hofmann, a.a.O., § 165 Bem. 6). Auf dieser Vorschrift beruhende Änderungsbescheide können daher - anders als solche im Anwendungsbereich des § 165 Abs. 2 Satz 2 AO - auch unter Fortbestand der Ungewissheit ergehen (vgl. Cöster in Pahlke/König, a.a.O., § 165 Rz. 45, und Beermann/Sauer, a.a.O., § 165 AO Rz. 51, m.w.N.).

29

b) Bei Anwendung der vorbeschriebenen Rechtsgrundsätze hat der Beklagte von seiner Anpassungsbefugnis nach § 165 Abs. 2 Satz 1 AO ermessensgerecht (§ 5 AO) Gebrauch gemacht.

30

Der Umstand, dass der Beklagte die ursprüngliche Erbschaftsteuerfestsetzung (teilweise) für vorläufig erklärt hat, obwohl die Voraussetzungen des § 165 Abs. 1 AO im Streitfall nicht erfüllt waren, begründet lediglich die Rechtswidrigkeit des Bescheids vom 3. März 1998, nicht aber dessen - im vorliegenden Verfahren gegen die geänderte Festsetzung allein zu beachtende - Nichtigkeit (vgl. BFH-Urteil vom 30. Juni 1994 V R 106/91, BFH/NV 1995, 466, 467, BFH-Beschluss vom 5. Februar 1992 V B 60/91, BFH/NV 1992, 579, und von Wedelstädt in Kühn, Abgabenordnung, 18. Auflage, § 165 Rz. 27). Nach ständiger Rechtsprechung des BFH und der ihr folgenden einhelligen Kommentarliteratur steht die

31

bloße Rechtswidrigkeit der zu Unrecht mit einem Vorläufigkeitsvermerk versehenen, aber bestandskräftig gewordenen Steuerfestsetzung einer späteren Änderung nach § 165 Abs. 2 AO grundsätzlich nicht entgegen (BFH in BFH/NV 1995, 466, und in BFH/NV 1996, 125, BFH-Urteile vom 25. Oktober 1973 IV R 80/72, BFHE 110, 479, BStBl. II 1974, 142, vom 23. September 1992 X R 10/92, BFHE 169, 331, BStBl. II 1993, 338, m.w.N., vom 14. April 1999 XI R 24/96, BFH/NV 1999, 1438, 1439, FG Berlin, Urteil vom 30. März 1989 IV 129/87, EFG 1989, 516, FG Münster, Urteil vom 21. September 2000 3 K 2537/97, EFG 2001, 404, von Wedelstädt in Kühn, a.a.O., § 165 Rz. 27, Tipke/Kruse, a.a.O., AO § 165 Tz. 26, Schwarz/Frotscher, AO, Kommentar, § 165 Rz. 33 m.w.N. aus der Rspr., Beermann/Sauer, a.a.O., § 165 AO Rz. 53, Cöster in Pahlke/König, a.a.O., § 165 Rz. 46 + 70 m.w.N. aus der Rspr., Trzaskalik in Hübschmann / Hepp / Spitaler, a.a.O., § 165 Rz. 33 m.w.N., Klein/Rüsken, a.a.O., Rz. 56 m.w.N.; anderer Ansicht zumindest für den Fall, dass der Vorläufigkeitsvermerk unzulässigerweise wegen rechtlicher Ungewissheit beigefügt worden ist: BFH-Beschluss vom 8. Juli 1998 I B 111/97, BFHE 186, 313, BStBl. II 1998, 702, und BFH-Urteil vom 29. August 2001 VIII R 1/01, BFH/NV 2002, 465, m.w.N.). Hat der Steuerpflichtige daher - wie im vorliegenden Fall die Klägerin - den unzulässigerweise für vorläufig erklärten Steuerbescheid unanfechtbar werden lassen, so kann er Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit der vorläufigen Festsetzung im Verfahren gegen den geänderten (endgültigen) Steuerbescheid nicht mehr nachholen (vgl. statt aller BFH in BFH/NV 1991, 506). Da die vorläufige Steuerfestsetzung mit Eintritt der Unanfechtbarkeit auch hinsichtlich der Vorläufigkeit in Bestandskraft erwächst mit der Folge, dass sie aus den Gründen der Vorläufigkeit geändert werden kann, kommt es für die Änderungsbefugnis des Finanzamts dann nur noch darauf an, welchen Umfang der - wenn auch rechtswidrige - Vorläufigkeitsvermerk hatte (vgl. FG Münster in EFG 2001, 404, m.w.N. aus der Rspr., von Wedelstädt in Kühn, a.a.O., § 165 Rz. 27, und Schwarz/Frotscher, a.a.O., § 165 Rz. 33).

Im Streitfall waren Grund und Umfang der Vorläufigkeit aus den Erläuterungen zum Bescheid vom 3. März 1998 eindeutig ersichtlich, der Vorläufigkeitsvermerk als Nebenbestimmung mithin rechtswirksam. Indem der Beklagte die Klägerin hierin gebeten hatte, "die Schulden von 750.000 DM näher zu erläutern und die Höhe zum Todestag durch Unterlagen nachzuweisen" und dieser Aufforderung den Hinweis hinzugefügt hatte, der Bescheid ergehe "insoweit" gemäß § 165 Abs. 1 AO vorläufig, hat er für die Klägerin klar erkennbar zum Ausdruck gebracht, dass er die Veranlagung wegen des noch ausstehenden Nachweises der als Nachlassverbindlichkeiten geltend gemachten Abzugsbeträge i.H. von insgesamt 750.000 DM einstweilen offen halten wollte. Da die Klägerin trotz nochmaliger Erinnerung des Beklagten bis zum Erlass des angefochtenen Änderungsbescheides weder die erbetenen Auskünfte erteilt oder Belege beigebracht noch etwaige Hinderungsgründe angegeben hatte, war es ungeachtet des Fortbestands der tatsächlichen Ungewissheit ermessensfehlerfrei (§ 5 AO) und durch den Vorläufigkeitsvermerk inhaltlich gedeckt, der Klägerin unter nunmehriger Außerachtlassung der zunächst berücksichtigten Abzugsbeträge einen gemäß § 165 Abs. 2 Satz 1 AO geänderten Erbschaftsteuerbescheid zu erteilen. 32

3. Der Beklagte war auch nicht wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung daran gehindert, den angefochtenen Änderungsbescheid vom 24. Mai 2004 zu erlassen. 33

a) Dass der ursprüngliche Erbschaftsteuerbescheid vom 3. März 1998 rechtzeitig, d.h. vor Ablauf der - mit Beendigung des Jahres der Erklärungseinreichung (1997) in Gang gesetzten - vierjährigen Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO) ergangen ist, ist zwischen den Beteiligten unstreitig. 34

b) Uneinigkeit besteht lediglich hinsichtlich der Beurteilung der Frage, ob im Zeitpunkt der Erteilung des geänderten Bescheids vom 24. Mai 2004 Festsetzungsverjährung eingetreten war. Dies ist entgegen der Auffassung der Klägerin eindeutig zu verneinen, weil der Ablauf der Festsetzungsfrist trotz Rechtswidrigkeit der Vorläufigkeitserklärung im Bescheid vom 3. März 1998 gemäß § 171 Abs. 8 AO gehemmt worden ist.

aa) Nach Satz 1 dieser Vorschrift endet die Festsetzungsfrist, wenn die Steuer gemäß § 165 AO vorläufig festgesetzt worden ist, nicht vor Ablauf eines Jahres, nachdem die Ungewissheit beseitigt ist und die Finanzbehörde hiervon Kenntnis erhalten hat. Die durch die vorläufige Festsetzung bewirkte Ablaufhemmung tritt entgegen den von der Klägerin geäußerten Zweifeln auch dann ein, wenn die vorläufige Steuerfestsetzung - wie im Streitfall - rechtswidrig war, es sei denn, sie wurde vom Steuerpflichtigen mit Erfolg angefochten (BFH-Urteile vom 25. Juli 2000 IX R 93/97, BFHE 192, 241, BStBl. II 2001, 9, und vom 7. Februar 1995 IX R 68/92, BFH/NV 1995, 939, BFH in BFHE 110, 479, BStBl. II 1974, 142, und Beermann/Hartmann, a.a.O., § 171 AO Rz. 74, m.w.N., Klein/Rüsken, a.a.O., § 165 Rz. 41, Kühn/Hofmann, 17. Auflage, § 165 AO Bem. 9b). Dies folgt - ebenso wie die Befugnis des Finanzamts, einen Änderungsbescheid auf einen rechtswidrigen, jedoch nicht erfolgreich angegriffenen Vorläufigkeitsvermerk zu stützen (s.o. zu I. 2. der Entscheidungsgründe) - aus dem allgemeinen verwaltungsrechtlichen Grundsatz, dass fehlerhafte (Steuer-)Verwaltungsakte, sofern sie nicht infolge Nichtigkeit unwirksam sind (§§ 125, 124 Abs. 3 AO) oder mit Erfolg angefochten wurden, die in ihnen ausgesprochenen oder mit ihnen verbundenen Rechtswirkungen, wie z.B. die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 8 AO, entfalten (BFH in BFHE 110, 479, BStBl. II 1974, 142, und in BFHE 192, 241, BStBl. II 2001, 9, m.w.N.).

bb) Da die Ungewissheit über Art und Umfang der als Erblasserschulden geltend gemachten Belastungen im Zeitpunkt der Erteilung des angefochtenen Änderungsbescheides immer noch nicht beseitigt war, war der Ablauf der Festsetzungsfrist weiterhin gehemmt mit der Folge, dass Festsetzungsverjährung nicht eintreten konnte.

4. Der angefochtene Änderungsbescheid ist schließlich auch in materiellrechtlicher Hinsicht nicht zu beanstanden. Insbesondere hat der Beklagte die als "Nachlassverbindlichkeiten" (Schulden der Erblasserin) deklarierten Beträge i.H. von 400.000 DM (Grundschild auf nachlasszugehörigem Grundstück) und 350.000 DM (Verpfändung eines Sparguthabens) im Rahmen der Änderungsveranlagung vom 24. Mai 2004 zu Recht unberücksichtigt gelassen.

a) Soweit die Angaben der Klägerin in der Erbschaftsteuererklärung darauf abzielen, bei der Ermittlung ihres Erwerbs gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG einen Betrag von insgesamt 750.000 DM als Erblasserschulden abzuziehen, kann diesem Begehren - unbeschadet der (noch) fehlenden Bankbelege - schon deswegen nicht entsprochen werden, weil es sich bei den der Grundschildbestellung wie auch der Verpfändung des Sparguthabens zugrunde liegenden Darlehensverbindlichkeiten nicht - wie § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG dies voraussetzt - um "vom Erblasser herrührende Schulden", sondern um Kreditverbindlichkeiten des Vaters der Klägerin handelt.

b) Auch mindert der bloße Umstand, dass einzelne zum Nachlass gehörende Vermögensgegenstände, nämlich das in der Stadt L belegene Grundstück B-Str. und ein Sparguthaben der Erblasserin i.H. von 350.000 DM, als Kreditunterlage zur Sicherung von Darlehensschulden des Vaters der Klägerin dienen, weder den Wert des von Todes wegen erworbenen Aktivvermögens noch können die betreffenden Nachlassgegenstände wegen ihrer grundpfandrechtlichen Belastung bzw. Verpfändung bei der Ermittlung des Erwerbs gänzlich außer Acht gelassen werden.

- Insoweit hat der Beklagte zu Recht darauf hingewiesen, dass es sich sowohl bei dem auf dem Objekt B-Str. eingetragenen Grundpfandrecht als auch bei der Verpfändung des Sparguthabens um aufschiebend bedingte Lasten i.S. des § 6 BewG handelt, die wegen des im Erbschaftsteuerrecht geltenden Stichtagsprinzips (§ 11 ErbStG) nur und erst dann erwerbsmindernd zu berücksichtigen wären, wenn - was bisher nach Aktenlage nicht geschehen ist - der Vater der Klägerin seinen Zins- und Tilgungspflichten nicht mehr nachkäme und die Klägerin deshalb von den Gläubigerbanken durch Verwertung der dinglichen Sicherheiten (§§ 1142, 1150, 1279 ff, 1282 BGB) tatsächlich in Anspruch genommen würde. 41
- Wegen der weiteren Einzelheiten der Begründung nimmt der Senat gemäß § 105 Abs. 5 FGO Bezug auf die insoweit zutreffenden Ausführungen in der Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 9. August 2005. 42
- II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 43
- III. Der Senat hat die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen, weil die entscheidungserhebliche Rechtsfrage, ob eine zu Unrecht nach § 165 Abs. 1 AO für vorläufig erklärte, mangels erfolgreicher Anfechtung bestandskräftig gewordene Steuerfestsetzung gemäß § 165 Abs. 2 Satz 1 AO geändert werden kann, m ö g l i c h e r w e i s e in der Rechtsprechung des BFH nicht einheitlich beurteilt wird. Wie die Darstellung des Meinungsstands in der Kommentarliteratur zeigt (vgl. z.B. von Wedelstädt in Kühn, a.a.O., § 165 Rz. 27, und Tipke/Kruse, a.a.O., § 165 Tz. 26), wird insbesondere nicht hinreichend deutlich, ob und inwiefern die BFH-Entscheidungen in BFHE 186, 313, BStBl. II 1998, 702, und BFH/NV 2002, 465, wonach ein allein im Hinblick auf r e c h t l i c h e Unklarheiten unzulässigerweise für vorläufig erklärter Steuerbescheid nicht nach § 165 Abs. 2 AO geändert werden darf, der als "ständig" bezeichneten Rechtsprechung des BFH widersprechen (z.B. in BFH/NV 1995, 466, in BFH/NV 1996, 125, in BFHE 110, 479, BStBl. II 1974, 142, in BFHE 169, 331, BStBl. II 1993, 338, und in BFH/NV 1999, 1438), zufolge derer die Rechtswidrigkeit des Vorläufigkeitsvermerks ganz allgemein, d.h. unabhängig davon, worauf sie beruht, der Änderungsbefugnis nach § 165 Abs. 2 AO nicht entgegensteht, wenn die vorläufige Festsetzung unanfechtbar geworden ist. 44