

---

**Datum:** 10.08.2012  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 9. Senat  
**Entscheidungsart:** Beschluss  
**Aktenzeichen:** 9 V 1481/12  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2012:0810.9V1481.12.00

---

**Tenor:**

Der Antrag wird abgelehnt.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Antragstellerin.

---

**Gründe** 1

**I.** 2

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Antragsgegner der Antragstellerin die gegen sie festgesetzte Erbschaftsteuer teilweise gemäß § 28 ErbStG zu stunden hat. 3

Mit notariellem Testament vom 15. August 2003 setzte Herr A, der Erblasser, die Antragstellerin und Frau B zu je  $\frac{1}{4}$  sowie Frau C zu  $\frac{1}{2}$  zu seinen Erben ein. 4

Der Erblasser verstarb am 17. August 2010. 5

Im Nachlass befand sich zum einen der Grundbesitz D-Straße a und D-Straße b in E, dessen Grundbesitzwerte mit für Zwecke der Schenkungsteuer ergangenen Feststellungsbescheiden vom 30. März 2011 in Höhe von 265.734 € sowie in Höhe von 119.913 € festgestellt wurde. Desweiteren befanden sich im Nachlass die ebenfalls in E gelegenen Eigentumswohnungen F-Straße ..., Nr. 2 (1. Obergeschoss) und Nr. 3 (Dachgeschoss), deren Grundbesitzwerte mit für Zwecke der Schenkungsteuer ergangenen Feststellungsbescheiden - ebenfalls vom 30. März 2011 - in Höhe von 117.000 € sowie in Höhe von 91.106 € festgestellt wurden. 6

Der Nachlass umfasste weiterhin ein Bankvermögen in Höhe von 44.751 € sowie Steuererstattungsansprüche in Höhe von 1.784 €. 7

Die Beteiligten gehen daher übereinstimmend von einem Gesamtwert der Nachlassgegenstände in Höhe von 640.441 € aus.

Nach den testamentarischen Verfügungen des Erblassers erhielt die Antragstellerin aus dem Nachlass ein Vermächtnis, und zwar die Wohnungseigentumseinheit Nr. 3 im F-Straße ... - die Dachgeschosswohnung. Frau B erhielt als Vermächtnis die Wohnungseigentumseinheit Nr. 2 im F-Straße ... - die Wohnung im 1. Obergeschoss. 9

Außerdem wurden vier weitere Personen mit Barvermächtnissen in Höhe von jeweils 7.500 €, mithin insgesamt 30.000 € bedacht. 10

Neben den Vermächtnisverpflichtungen sind laut den Erbschaftsteuererklärungen der Erben lediglich 1.046 € an sonstigen Verbindlichkeiten angefallen. Die Erbfallkosten wurden pauschal mit 10.300 € angesetzt. 11

Mit erstmaligem Erbschaftsteuerbescheid vom 6. September 2011 wurde gegenüber der Antragstellerin eine Erbschaftsteuer in Höhe von 46.020 € festgesetzt. 12

Hiergegen legte die Antragstellerin am 15. September 2011 fristgerecht Einspruch ein. 13

Dem Einspruchsbegehren der Antragstellerin wurde mit gemäß § 172 Abs. 1 Nr. 2 AO geändertem Erbschaftsteuerbescheid vom 17. Oktober 2011 Rechnung getragen. Die Erbschaftsteuer wurde nunmehr auf 45.960 € herabgesetzt. 14

Bereits mit der Einspruchseinlegung vom 15. September 2011 beantragte die Antragstellerin die zinslose Stundung der festgesetzten Erbschaftsteuer gemäß § 28 Abs. 3 Satz 1 und 2 ErbStG in Höhe von 42.056 €. Dabei wies sie darauf hin, dass die Kreditmittel durch die notwendigen Instandsetzungsarbeiten an den Objekten D-Straße a und D-Straße b erschöpft seien. Die Objekte - Eigentumswohnungen - im Hause F-Straße ... würden hingegen von den Erben eigengenutzt. 15

Mit Schreiben vom 6. Oktober 2011 wies der Antragsgegner die Antragstellerin darauf hin, dass Voraussetzung für eine Steuerstundung gemäß § 28 Abs. 3 ErbStG u.a. sei, dass die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer nur durch Veräußerung dieses begünstigten Vermögens aufgebracht werden könne. Diese Voraussetzung sei u.a. dann nicht erfüllt, wenn die Entrichtung der Steuer entweder aus weiterem erworbenen Vermögen oder aus eigenem Vermögen möglich sei. Auch die Möglichkeit einer Kreditaufnahme müsse ausgeschöpft werden. Die Antragstellerin wurde daher um Erteilung weiterer substantiierter Angaben gebeten. 16

Daraufhin teilte die Antragstellerin mit, dass der Erbfall und die testamentarischen Verfügungen des Erblassers für die Antragstellerin nicht vorhersehbar gewesen seien. Zunächst hätten die Vermächtnisse erfüllt werden müssen, so dass die geerbten Geld- und Wertpapierbeträge verbraucht worden seien. Die Bausubstanz und Mieterstruktur der geerbten Immobilien habe sich aufgrund der über lange Jahre hinweg unterlassenen Instandhaltungsmaßnahmen in einem sehr schlechten Zustand befunden. Aus diesem Grunde hätten Leerstände bestanden und die ortsüblichen Sollmieten seien nicht mehr zu erzielen gewesen. Zum Teil seien die Wohnungen auch von sogenannten Mietnomaden besetzt gewesen. 17

Aus den beiliegenden Übersichten ergebe sich, dass ab Januar 2011 bis November 2011 die Gesamteinnahmen der Wohnungen im Januar 2011 1.600 € und für den Laden 0 € sowie im 18

November 2011 für die Wohnungen 2.620 € und für den Laden 770 € betragen hätten. Insgesamt hätten in den Jahren 2010 und 2011 für die D-Straße a Instandhaltungsaufwendungen in Höhe von 14.540 € und 9.364 € und für die D-Straße b in Höhe von 1.256 € und 49.511 € getätigt werden müssen.

Für die nächsten Monate seien weitere Maßnahmen in Höhe von rund 37.000 € erforderlich, um ein ausreichendes Mietniveau zur Deckung der aufgenommenen Mittel und der laufenden Kosten zu erreichen. 19

Der bereits bei der G Bank aufgenommene Kredit in Höhe von 100.000 € habe zum Ausgleich der bis Anfang November entstandenen Ausgaben in Höhe von rund 138.000 € - abzüglich der bis dahin erzielten Einnahmen von rund 30.000 € seit Antritt des Erbes - gedient. Mit der H Bank werde derzeit über einen weiteren Kredit in Höhe von 45.000 € verhandelt. Die Grundschuld sei hierzu am 4. November 2011 beurkundet worden. 20

Die persönlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Antragstellerin seien ebenfalls dokumentiert worden. Die Einkünfte der Antragstellerin sowie der weiteren Erben reichten danach lediglich für eine bescheidene Lebensführung. Weitere nennenswerte Vermögenswerte seien außer den geerbten Immobilien nicht vorhanden. 21

Die Antragstellerin führte weiterhin aus, dass die Immobilien D-Straße a und D-Straße b sich zum Zeitpunkt des Erbfalls in einem praktisch nicht vermietbaren Zustand befunden hätten, was sowohl durch die bereits vorgelegten Unterlagen auch aus den vom Erblasser und seinen Erben vorgelegten Anlagen V zur Einkommensteuererklärung bzw. zur einheitlichen Feststellung der Einkünfte 2009 und 2010 nachgewiesen worden sei. 22

Eine Kreditaufnahme allein zur Begleichung der Erbschaftsteuer in Höhe von rund 100.000 € hätte dazu geführt, dass Zins- und Tilgungsleistungen nicht hätten erbracht werden können, da dazu keine Mittel aus sonstigen Einkommen zur Verfügung gestanden hätten. Dies sei jedenfalls aus den Veranlagungen zur Einkommensteuer der Erben für die Jahre 2009 und 2010 ersichtlich. Auch hätte die Bank einen Kredit allein zur Begleichung der Erbschaftsteuer nicht gewährt. 23

Auf der Grundlage dieser Angaben und Unterlagen werde daher die Stundung folgender Beträge beantragt: 24

So betrage die Erbschaftsteuer laut Bescheid vom 17. Oktober 2011 insgesamt 45.960 €. Zu stunden sei die Erbschaftsteuer auf das Sachvermächtnis, nämlich die eigengenutzte Eigentumswohnung F-Straße ... in Höhe von 24.599 € sowie die Erbschaftsteuer auf Erbteile an den Wohngrundstücken D-Straße a und D-Straße b mit 17.459 €, sodass insgesamt 42.058 € zu stunden seien. Es verbliebe danach ein zu zahlender Betrag in Höhe von 3.902 €. 25

Mit Schreiben vom 28. März 2012 lehnte der Antragsgegner den Stundungsantrag der Antragstellerin gemäß § 28 Abs. 3 ErbStG ab. 26

Dabei wies er darauf hin, dass begünstigtes Vermögen im Sinne des § 28 ErbStG der Grundbesitz D-Straße a und D-Straße b nur insoweit darstelle, als er auf die zu Wohnzwecken vermieteten Wohnungen entfalle. Nicht begünstigt sei hingegen der Erwerb dieses Grundbesitzes hinsichtlich der gewerblich vermieteten Flächen in den Häusern D-Straße a und D-Straße b. 27

- Eine Stundung scheidet aus, wenn der Erwerber die auf das begünstigte Vermögen entfallende Erbschaftsteuer aus weiteren erworbenen Vermögen aufbringen könne. Dies sei vorliegend der Fall, denn das ererbte Barvermögen sei nicht zur Begleichung der Steuerschulden, sondern zur Erfüllung der Geldvermächtnisse eingesetzt worden. Die Erfüllung von Vermächtnislasten bleibe jedoch außer Betracht und schränke den Anspruch auf Stundung insoweit ein.
- Neben dem Einsatz von eigenem Vermögen sei dem Erwerber auch zuzumuten, zur Finanzierung der Steuerschulden Kredite aufzunehmen. Die Erben hätten nach dem Tode des Erblassers einen Kredit in Höhe von 100.000 € aufgenommen, um die Häuser zu renovieren. Dieser Kredit hätte, zusammen mit dem ererbten Vermögen gereicht, um die auf alle Beteiligten entfallenden Erbschaftsteuern zu entrichten. 29
- Es könne rückblickend dahingestellt bleiben, ob dieser Kredit unvermeidbar hätte aufgenommen werden müssen, um die Häuser in einem vermietbaren Zustand zu versetzen. 30
- Desweiteren sei die Ertragslage der Objekte D-Straße a und D-Straße b nach Auffassung der insoweit beauftragten Liquiditätsprüferin dergestalt, dass die Erbengemeinschaft einen weiteren Kredit in der Größenordnung von um die 200.000 € aufnehmen könne. 31
- Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Stundung der Erbschaftsteuer nach § 28 Abs. 3 ErbStG seien daher im Streitfall nicht erfüllt. 32
- Gegen die Ablehnung des Stundungsantrags vom 28. März 2012 legte die Antragstellerin am 10. April 2012 fristgerecht Einspruch ein und machte dabei geltend, dass sie zur Frage der vorrangigen Kreditaufnahme für Erbschaftsteuerzwecke bereits darauf hingewiesen habe, dass im Zeitpunkt des Erbfalles sich die Grundstücke D-Straße a und D-Straße b in einem baulich desolaten Zustand befunden hätten, so dass der Kredit in Höhe von 100.000 € eingesetzt werden müsse, um überhaupt in Zukunft Mieteinnahmen zu erzielen und damit die Möglichkeit der Schuldentilgung zu schaffen, ohne die ererbten Grundstücke zu veräußern. Die gesamten Aufwendungen für die Instandsetzung in den Jahren 2010 und 2011 beliefen sich auf 112.533 €. 33
- Hinzukomme, dass die kreditgebende Bank eine Erhöhung der Kreditzusage abgelehnt habe. Hierzu werde auf das Schreiben der H Bank vom 12. März 2012 verwiesen. In diesem Schreiben vom 12. März 2012 teilt die H Bank mit, dass mit Datum vom 9. November 2011 im Grundbuch von E ein Grundpfandrecht in Höhe von 180.000 € zugunsten der H Bank eingetragen worden sei. Diese Finanzierungszusage basiere auf der geprüften Beleihungssituation und der Bonität der Kreditnehmer. Die Erbengemeinschaft habe gebeten, eine darüberhinausgehende Kreditierung zu prüfen. Vor dem Hintergrund der internen Objektwertermittlungen der Bank könne diesem Wunsch derzeit nicht entsprochen werden. 34
- Diese Situation gelte umso mehr für die ererbte, selbstgenutzte Eigentumswohnung. Ein Ausgleich der auf diese Wohnung entfallenden Erbschaftsteuer sei ohne einen Verkauf nicht möglich. 35
- Zugleich werde die Aussetzung der Vollziehung des zu stundenden Erbschaftsteuerbetrage in Höhe von 42.058 € beantragt. 36
- Im laufenden Einspruchsverfahren hat der Antragsgegner die Antragstellerin darauf hingewiesen, dass ein Rechtsanspruch auf Stundung dann nicht bestehe, wenn der Erwerber die auf das begünstigte Vermögen entfallende Erbschaftsteuer entweder aus weiterem 37

erworbenen Vermögen oder aus seinem vorhandenen eigene Vermögen erbringen könne. Daraus folge, dass jegliches ererbtes und nicht nach § 13 c ErbStG begünstigtes Vermögen zur Begleichung der Erbschaftsteuerschuld verwendet werden müsse. Gemäß Richtlinie 28 Abs. 4 ErbStR bestehe ein Anspruch auf Stundung nicht, wenn der Erwerber die Steuer aus erworbenem weiteren Vermögen aufbringen könne. Dazu müsse der Erwerber auch die Möglichkeit der Kreditaufnahme ausschöpfen. Bei der Prüfung der Frage, ob durch die sofortige Entrichtung der Erbschaftsteuer die Veräußerung des Grundvermögens notwendig werde, blieben Nachlassverbindlichkeiten sowie die Erfüllung von Vermächtnissen außer Betracht.

Unabhängig davon, dass die aufgenommenen Kredite grundsätzlich vor der Renovierung für die Zahlung der Erbschaftsteuer hätten genutzt werden müssen, sei nach den dem Antragsgegner vorliegenden Informationen eine weitere Kreditaufnahme zur Begleichung der Steuer möglich. 38

So sei im Grundbuch D-Straße im November 2011 eine Grundschuld in Höhe von 180.000 € zugunsten der H Bank eingetragen worden. Laut Auskunft der Antragstellerin werde ein Darlehen bezüglich dieser Grundschuld bisher nicht in Anspruch genommen. 39

Bezüglich der Grundschuldbestellung sei somit eine Kreditaufnahme bei der H Bank zur Begleichung der Steuer möglich. Die von der Antragstellerin eingereichte Ablehnung der H Bank bezüglich einer Erhöhung der Kreditzusage beziehe sich auf eine über den Betrag von 180.000 € hinausgehende Kreditzusage für welche ggf. ein weiteres Grundpfandrecht nötig wäre. Da jedoch bereits ein Grundpfandrecht über 180.000 € bestehe, welchem bisher keine Kredite gegenüberstünden, sei die Kreditaufnahme zur Begleichung der Steuerschulden möglich. Als Sicherung könne dann auf das eingetragene Grundpfandrecht in Höhe von 180.000 € zurückgegriffen werden. 40

Dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung könne aus den genannten Gründen nicht entsprochen werden, da nicht zu erkennen sei, in welchem Umfang der angefochtene Bescheid in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht fehlerhaft sei. 41

Über das Einspruchsverfahren ist bislang noch nicht abschließend seitens des Antragsgegners entschieden worden. 42

Mit Schriftsatz vom 11. Mai 2012 hat die Antragstellerin beim beschließenden Senat beantragt, die Aussetzung der Vollziehung der Erbschaftsteuer laut Bescheid vom 17.10.2011 in Höhe der nach § 28 Abs. 3 ErbStG zu stundenden Steuer, mithin in Höhe von 42.058 € zu beschließen. 43

Zur Begründung ihres Antrags verweist die Antragstellerin im Wesentlichen darauf, dass die im Rahmen der Erbschaft angefallenen übrigen Vermögenswerte für Vermächtnisse hätten verwandt werden müssen, sowie für anstehende Renovierungskosten für die übernommenen Grundstücke. Insbesondere die insoweit aufgenommenen Darlehen hätten zur Instandsetzung dieser Objekte eingesetzt werden müssen, um überhaupt eine Vermietbarkeit dieser Objekte zu erreichen. Ohne diese Vermietbarkeit wären auch die Darlehen nicht gewährt worden, da ansonsten keine Möglichkeiten bestanden hätte, Zins und Tilgung für diese Kredite zu tragen. Auch aus den übrigen wirtschaftlichen und finanziellen Verhältnissen der Antragstellerin sei eine Bezahlung der Erbschaftsteuer nicht möglich. 44

Insbesondere sei auch eine teilweise Bezahlung der Erbschaftsteuer aus dem ererbten Barvermögen nicht möglich gewesen, da neben den Kosten des Erbfalls (u.a. für die 45

Beerdigung) von 10.000 €, den Barvermächtnissen von 30.000 € sofort anfallender Entrümpelungsaufwand von 13.000 € entstanden sei.

Die Antragstellerin beantragt, 46

die Erbschaftsteuer in Höhe von 42.058 € im Hinblick auf den Anspruch der Antragstellerin auf Stundung gemäß § 28 Abs. 3 ErbStG von der Vollziehung auszusetzen. 47

Der Antragsgegner beantragt, 48

den Antrag abzulehnen. 49

Er macht im Wesentlichen geltend, dass die Stundung der Erbschaftsteuer nach § 28 ErbStG nur für begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13 c ErbStG ausgesprochen werden könne. Hierzu zählten zu Wohnzwecken vermietete Wohnungen und selbstgenutzte Einfamilienhäuser oder Eigentumswohnungen. Eine Stundung von Steuern auf nicht begünstigtes Vermögen scheidet grundsätzlich aus. 50

Im Streitfall handele es sich beim Grundbesitz D-Straße a und D-Straße b nur insoweit um begünstigtes Vermögen, als dieser Grundbesitz auf die zu Wohnzwecken vermieteten Wohnungen entfalle. Nicht begünstigt sei der Erwerb des Grundbesitzes D-Straße a und D-Straße b hinsichtlich der gewerblich vermieteten Flächen. Dies sei im Übrigen unstrittig. 51

Eine Stundung scheidet desweiteren aus, wenn der Erwerber die auf das begünstigte Vermögen entfallende Erbschaftsteuer aus weiterem erworbenen Vermögen oder eigenem Vermögen aufbringen könne. 52

Dies sei vorliegend zumindest teilweise der Fall, denn das ererbte Barvermögen in Höhe von 44.751 €, von dem ein Anteil in Höhe von  $\frac{1}{4} = 11.187,75$  € der Antragstellerin zustehe, sei zur Erfüllung der Geldvermächtnisse und für Renovierungskosten eingesetzt worden. Dies widerspreche jedoch dem Gesetzeszweck. Eine Stundung scheidet nach § 28 ErbStG aus, wenn der Erwerber die auf das begünstigte Vermögen entfallende Erbschaftsteuer aus weiteren erworbenen Vermögen aufbringen könne. 53

Weiteres erworbenes Vermögen seien im Falle der Antragstellerin die zu gewerblichen Zwecken vermieteten Räume D-Straße a und D-Straße b. 54

Auch die Eigentumswohnungen Nr. 2 und 3 in der F-Straße ..., erstes Obergeschoss und Dachgeschoss gehörten nach den Feststellungen des Antragsgegners nicht zum begünstigten Vermögen im Sinne des § 28 Abs. 3 ErbStG. Denn die Antragstellerin sowie Frau B hätten in der Erbschaftsteuererklärung angegeben, die Eigentumswohnungen gegenseitig vermietet zu haben. Hiernach würden die beiden Wohnungen dem Grunde nach zu dem nach § 28 Abs. 3 ErbStG begünstigten Erwerb gehören. Die Wohnungen würden tatsächlich wechselseitig genutzt. Ob tatsächlich eine Vermietung stattfinde, sei nicht nachgewiesen worden. In ihren Einkommensteuererklärungen 2010 hätten weder die Antragstellerin noch Frau B Vermietungseinkünfte aus den Objekten F-Straße ... erklärt. Deshalb könnten die Eigentumswohnungen im Hause F-Straße ... für die Berechnung eines Stundungsbetrags nach § 28 Abs. 3 ErbStG nicht berücksichtigt werden. 55

Die auf das Vermögen im Sinne des § 28 Abs. 3 ErbStG entfallende Steuer sei daher wie folgt zu berechnen: 56

57

Gesamtwert der Nachlassgegenstände	640.441 €
abzüglich Vermächtnisse Eigentumswohnung F-Straße ...	117.153 €
und	91.106 €
verblieben	432.182 €
davon ¼ Erbquote der Antragstellerin	108.045 €
zuzüglich Vermächtnis Eigentumswohnung F-Straße ...	
91.106 €	
insgesamt	199.151 €
abzüglich § 13 c ErbStG	15.578 €
verblieben	183.573 €
hiervon nach § 28 Abs. 3 ErbStG begünstigtes Vermögen	
D-Straße a	45.706 €
und	
D-Straße b	18.976 €
Insgesamt	64.682 €
abzüglich § 13 c ErbStG	6.468 €
verblieben	58.214 €.

Die Erbschaftsteuer betrage laut Bescheid vom 17. Oktober 2011 45.960 €. Nach der obigen Berechnung verbleibe ein Steuerbetrag von 14.574.66 €, der für eine Stundung nach § 28 ErbStG in Betracht kommen könnte (45.960 € x 58.214 € : 183.573 €). 58

Der Steuerbetrag könne jedoch nicht nur aus dem weiteren erworbenen Vermögen, sondern auch durch die Aufnahme von Krediten bezahlt werden. 59

Neben den Einsatz von eigenem Vermögen werde dem Erwerber nach dem Willen des Gesetzgebers zugemutet, zur Finanzierung der Steuerschulden Kredite aufzunehmen. 60

Die Erben hätten nach dem Tod des Erblassers einen Kredit in Höhe von 100.000 € aufgenommen, um die geerbten Häuser zu renovieren. Dieser Kredit habe, zusammen mit dem ererbten Barvermögen, ausgereicht, die auf alle Beteiligten entfallende Erbschaftsteuer 61

zu entrichten.

Es könne dahingestellt bleiben, ob dieser Kredit unvermeidbar habe aufgenommen werden müssen, um die Häuser in einen vermietbaren Zustand zu versetzen. Die Ertragslage der Objekte D-Straße sei heute so, dass die Erbengemeinschaft nach Auffassung der Liquiditätsprüferin einen weiteren Kredit in der Größenordnung von ca. 200.000 € aufnehmen könne. Diese Einschätzung bestätige auch die Eintragung in Abteilung III des Grundbuchs. Auf dem Grundbesitz D-Straße sei im November 2011 eine Grundschuld in Höhe von 180.000 € zugunsten der H Bank eingetragen worden. Ein Kredit aus dieser Grundschuld sei nach den Angaben der Antragstellerin bis heute nicht geflossen. 62

Die Bank habe diese Grundschuld allein am Grundbesitz D-Straße gesichert. Sie habe den Wert dieser Grundstücke offenbar als ausreichende Sicherheit angesehen, denn eine weitere Sicherung auf dem Grundbesitz F-Straße ... sei nicht erfolgt. Somit seien die Voraussetzungen für eine zinslose Stundung nach § 28 ErbStG nicht erfüllt. 63

**II.** 64

Der Antrag ist nicht begründet. 65

Der Antragsgegner hat es zu Recht abgelehnt, eine teilweise zinslose Stundung der gegenüber der Antragstellerin festgesetzten Erbschaftsteuer gemäß § 28 Abs. 3 ErbStG vorzunehmen. Die Tatbestandsvoraussetzungen für eine solche zinslose Stundung sind im Streitfall nicht gegeben. 66

1. In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist zunächst einmal darauf hinzuweisen, dass es sich bei dem Antrag der Antragstellerin nicht um einen solchen auf Aussetzung der Vollziehung nach § 69 FGO handeln kann. Denn bei der Ablehnung eines Antrags auf Stundung handelt es sich nicht um einen vollziehbaren Verwaltungsakt, sondern um einen solchen, dessen Inhalt sich auf eine Negation beschränkt. Verwaltungsakte, deren Inhalt sich auf die Ablehnung eines begehrten Verwaltungshandelns beschränken, sind jedoch nicht vollziehbar und damit nicht aussetzungsfähig. Vorläufiger Rechtsschutz kann insoweit allenfalls durch eine einstweilige Anordnung gewährt werden. Dies gilt insbesondere für Anträge auf Stundung von Steuerforderungen (vgl. hierzu Koch in Gräber, Kommentar zur Finanzgerichtsordnung 7. Aufl. 2010, § 69 Rn. 55 m. w. N. zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs). 67

Der beschließende Senat deutet daher den Antrag der Antragstellerin zu ihren Gunsten als einen solchen auf Erlass einer einstweiligen Anordnung gemäß § 114 FGO um, obwohl sie sachkundig vertreten ist. 68

Ein Anspruch auf Stundung einer Steuerforderung kann im Wege des einstweiligen finanzgerichtlichen Rechtsschutzes durch eine Regelungsanordnung geltend gemacht werden. Denn die Regelungsanordnung erfasst insbesondere die Fälle, in denen im Hauptsacheverfahren die Verpflichtungsklage die richtige Klageart ist. Gerade ein Stundungsantrag kann im einstweiligen Rechtsschutzverfahren mit einer Regelungsanordnung im Sinne des § 114 Abs. 1 Satz 2 FGO verfolgt werden (vgl. Koch, a.a.O., § 114 Rn. 45 m. w. N. zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs). 69

2. Gemäß § 28 Abs. 3 Satz 1 und 2 ErbStG ist dem Erwerber die Erbschaftsteuer auf Antrag bis zu zehn Jahren zu stunden, soweit zum Erwerb begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13 c Abs. 3 ErbStG bzw. ein Ein- oder Zweifamilienhaus oder eine Eigentumswohnung gehört, die der Erwerber nach dem Erwerb zu eigenen Wohnzwecken nutzt. In diesem Fall ist 70

die auf das begünstigte Vermögen entfallende Erbschaftsteuer zinslos zu stunden.

Die Tatbestandsvoraussetzungen für diese zinslose Stundung sind im Streitfall weder nach Aktenlage noch nach dem Sachvortrag der Beteiligten gegeben. 71

Damit fehlt es bereits an dem für den Erlass einer einstweiligen Anordnung in Gestalt einer Regelungsanordnung nach § 114 Abs. 1 Satz 2 FGO erforderlichen Anordnungsanspruch der Antragstellerin. Das Vorliegen eines Anordnungsgrundes kann daher dahingestellt bleiben. 72

a) Gemäß § 28 Abs. 3 Satz 1 ErbStG setzt die zinslose Stundung der Steuer voraus, dass die Steuer ohne die begehrte Stundung nur durch Veräußerung des erworbenen begünstigten Vermögen aufgebracht werden könnte. Dabei kann aus einer Parallelwertung von Rechtsprechung und Finanzverwaltung zu § 28 Abs. 1 ErbStG betreffend die Stundung der Steuer für betriebliches Vermögen abgeleitet werden, dass die Notwendigkeit der Veräußerung allein durch die Erbschaftsteuer verursacht sein muss. Dies bedeutet zugleich, dass beim Erwerber übernommene anderweitige Verbindlichkeiten, etwa die Bedienung von Pflichtteilsansprüchen oder der Schuldendienst bei fremdfinanzierten Immobilien bzw. anderweitige Nachlassverbindlichkeiten keine Berücksichtigung finden können, wenn die Erbschaftsteuerzahlung nur im Verbund mit ihnen die Veräußerung erzwingt. Andererseits wird zumindest bei einem belasteten Objekt dem Erwerber der Nachweis gelingen, dass er zur Bezahlung der Erbschaftsteuer keine zusätzlichen Kreditverbindlichkeiten unter Besicherung durch das Objekt mehr aufnehmen kann. Bei einem unbelasteten Objekt wird die Belastung durch Kreditaufnahme in Grenzen notwendig sein, sofern das Objekt nicht selbst genutzt, sondern vermietet ist und deshalb Annuitäten aus den Einnahmen des Objekts erbracht werden können. 73

Die Finanzverwaltung verlangt im Übrigen die Ausschöpfung aller Möglichkeiten der Kreditaufnahme und legt dem Steuerpflichtigen für die Unmöglichkeit die Beweislast auf, wobei eine entsprechende Bescheinigung der Hausbank und äußersten Falls eines weiteren Kreditinstituts genügen (vgl. Richtlinie E 28 Abs. 4 Satz 2 ff. ErbStR 2011). 74

Die Stundung ist auch nach der Gesetzesbegründung jedenfalls dann ausgeschlossen, wenn der Erwerber die Steuer zwar nicht aus dem übrigen Erwerb, aber aus seinem sonstigen Eigenvermögen aufbringen kann (vgl. hierzu Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, Kommentar zum ErbStG, Stand Januar 2012, § 28 Rn. 16; Kien/Hümbert in Mönch, Kommentar zum ErbStG, Stand Januar 2012, § 28 Rn. 20; Knobel in Viskorf u.a., Kommentar zum ErbStG, 3. Auflage 2009, § 28 Rn. 33; Meincke, Kommentar zum ErbStG, 16. Aufl. 2012, § 28 Rn. 8). 75

Entscheidend ist somit, ob der Erwerber die Steuer aus anderen Teilen des Erwerbs oder aus seinem sonstigen Vermögen aufbringen kann. Ist ihm dies, zumindest im Wege der Kreditaufnahme, möglich, steht ihm ein Anspruch auf zinslose Steuerstundung hinsichtlich des auf das begünstigt erworbene Vermögen entfallenden Erbschaftsteueranteils nicht zu. Gehört zum Erwerb somit weiteres Vermögen oder verfügt der Erwerber über eigenes Vermögen oder kann er aufgrund der regelmäßigen Mieteinnahmen einen Kredit aufnehmen, um die Erbschaftsteuer zu begleichen, scheidet eine Stundung aus. Zugleich muss der Zwang zur Veräußerung des begünstigten Vermögens zur Bezahlung der aus dem Erwerb des begünstigten Vermögens resultierenden Steuer allein auf dieser Steuerbelastung beruhen und darf sich nicht aus einer Gesamtbelastung durch diesen Steuerbetrag sowie durch sonstige Nachlassverbindlichkeiten ergeben. Dies folgt nach der gesetzgeberischen Zielsetzung bereits aus der Vorgabe, dass gerade und allein die aus dem Erwerb des begünstigten Vermögens resultierende Steuer die Veräußerung dieses Vermögens erzwingen muss. Ansonsten würde letztendlich die Belastung mit sonstigen 76

Nachlassverbindlichkeiten die Steuerstundung herbeiführen, was nach dem Zweck der Stundungsregelung des § 28 ErbStG nicht der Fall sein soll.

Soweit teilweise (Kapp in Kapp/Ebeling, Kommentar zum ErbStG, Stand November 2009, § 28 Rn. 6.1) die Auffassung vertreten wird, dem Steuerpflichtigen sei eine Kreditaufnahme nicht zuzumuten, so vermag der Senat sich dieser vereinzelt vertretenen Rechtsansicht nicht anzuschließen. Die Begünstigung einer zinslosen Steuerstundung kommt vielmehr nur dann in Betracht, wenn die Erbschaftsteuer als solche den Steuerpflichtigen zur Veräußerung des erworbenen begünstigten Vermögens nötigt. Steht dem Steuerpflichtigen aber noch die Möglichkeit einer Kreditaufnahme zur Verfügung und damit die Möglichkeit, die Erbschaftsteuer ohne eine Veräußerung des Objekts zu bezahlen, so liegen die Voraussetzungen des durch die Erbschaftsteuer erzwungenen Verkaufs des erworbenen begünstigten Vermögens eben nicht vor. 77

b) Im Streitfall kann die Antragstellerin sich nicht auf den Standpunkt stellen, dass das weitere erworbene Vermögen in Höhe von ca. 45.000 € zur Bezahlung der Vermächtnisse und weiterer Instandhaltungsaufwendungen habe genutzt werden müssen. 78

Die Gesetzesvorschrift des § 28 ErbStG lässt es insoweit nicht zu, anderweitige Verpflichtungen als vorrangig anzusehen. Eine Begünstigung des § 28 ErbStG erfordert vielmehr, dass das weitere erworbene Vermögen zunächst zur Bezahlung der Erbschaftsteuerschuld eingesetzt wird. 79

Dies würde jedenfalls im Streitfall bedeuten, dass der Antragstellerin aufgrund des Erbanteils von  $\frac{1}{4}$  zumindest ca. 11.000 € zur Verfügung gestanden haben, um ihrer Erbschaftsteuerschuld nachzukommen. 80

Berücksichtigt man nunmehr, dass nach den insoweit von der Antragstellerin nicht substantiiert angegriffenen Berechnungen des Antragsgegners unter Berücksichtigung der gewerblich genutzten Flächen in den Objekten D-Straße a und D-Straße b sowie des Umstands, dass die Antragstellerin ihre Eigentumswohnung im F-Straße ... nicht selbst nutzt, sondern unentgeltlich Frau B zur Verfügung stellt, die auf begünstigtes Vermögen im Sinne des § 28 Abs. 3 ErbStG entfallende Steuer lediglich ca. 14.574 € beträgt, so führt dies zu der Feststellung, dass bereits mit dem weiteren erworbenen Vermögen der auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuerbetrag hätte bezahlt werden können. 81

Aber selbst wenn man mit der Antragstellerin von einem auf das begünstigte Vermögen entfallenden Steuerbetrag in Höhe von 42.058 € ausgehen würde, lägen die Voraussetzung für dessen Stundung nach § 28 Abs. 3 ErbStG nicht vor. Denn aus dem eigenen Sachvortrag der Antragstellerin ergibt sich, dass die H Bank der Antragstellerin sowie den weiteren Miterben ein Kreditvolumen in Höhe von ca. 180.000 € zur Verfügung gestellt. In dieser Höhe wurde jedenfalls eine Grundschuld zugunsten dieses Kreditinstituts auf die Objekte D-Straße a und D-Straße b eingetragen. 82

Auch aus dem Bestätigungsschreiben des betreffenden Kreditinstituts, wonach darüber hinausgehende Kreditmittel nicht bewilligt werden, ist ersichtlich, dass den Erben zumindest in dieser Höhe Kreditmittel zur Verfügung gestellt werden sollten. 83

Selbst wenn man daher die von der Antragstellerin geltend gemacht Steuerstundung im Umfang eines Betrages von 42.058 € als streitbefangen ansehen wollte, so hätte sich dieser Steuerbetrag aus den Kreditmitteln ohne Weiteres finanzieren lassen können. 84

Denn die Antragstellerin selbst hat Renovierungsaufwendungen in einer Größenordnung von ca. 115.000 € vorgetragen. Somit hätten aus dem weiteren Kreditrahmen noch Zahlungsmittel in Höhe von ca. 65.000 € zur Verfügung gestanden, die - neben den Barmitteln von ca. 45.000 € - sowohl für die Antragstellerin als auch für ihre beiden weiteren Miterben, die zu stundende Erbschaftsteuerschulden aus begünstigtem Vermögen in Höhe von 23.278 € und 49.090 € geltend machen, nahezu ausgereicht hätten, um die bestehende Steuerschuld, die auf das begünstigte Vermögen entfällt, zu bezahlen. Ein eventuell verbleibender Steuerbetrag in einer Größenordnung von allenfalls ca. 5.000 € bis ca. 10.000 € hätte darüber hinaus durch ein den Steuerverpflichtungen entsprechend sachgerecht und moderat angepasstes Investitionsvolumen bei den Instandsetzungsmaßnahmen bei den Vermietungsobjekten ohne Weiteres erwirtschaftet werden können.

Letztlich ist dem beschließenden Senat aber auch nicht hinreichend klar, in welchem Umfang die von der Antragstellerin behaupteten Instandhaltungsmaßnahmen in Höhe von insgesamt ca. 115.000 € tatsächlich unverzichtbar erforderlich gewesen sind, um die Objekte in einen vermietungsfähigen Zustand zu versetzen. Jedenfalls lässt sich im Rahmen einer im einstweiligen Rechtsschutzverfahren gebotenen, aber auch ausreichenden summarischen Überprüfung der Sach- und Rechtslage nicht ermitteln, ob die notwendigen Sanierungsmaßnahmen nicht in einem weitaus geringeren Umfang hätten durchgeführt werden können, sodass weitere Kreditmittel zur Bezahlung der Steuer zur Verfügung gestanden hätten. 86

Von daher ist für den beschließenden Senat im Rahmen der summarischen Überprüfung der Sach- und Rechtslage im Rahmen des vorliegenden einstweiligen Rechtsschutzverfahrens auf der Grundlage des Sachvortrags der Beteiligten sowie nach Aktenlage nicht ersichtlich, dass die Antragstellerin die auf sie entfallende Erbschaftsteuer resultierend aus dem begünstigten Vermögen nicht aus dem weiteren Erwerb bzw. aus den aufgenommenen Kreditmitteln hätte tilgen können. 87

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 88