
Datum: 20.11.2017
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 396/16 AO
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2017:1120.3K396.16AO.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Ablehnungsbescheid vom 11.09.2015 und die Einspruchsentscheidung vom 13.01.2016 werden aufgehoben und die Erbschaftsteuer gemäß Erbschaftsteuerbescheid vom 16.12.2015 gemäß § 28 Abs. 3 ErbStG ab Fälligkeit in der Höhe gestundet, soweit sie auf den Erwerb von begünstigtem Vermögen i. S. d. § 13c Abs. 3 ErbStG in der zum Stichtag geltenden Fassung entfällt.

Die Berechnung des zu stundenden Betrags obliegt dem Beklagten.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand	1
Die Beteiligten streiten, ob die von der Klägerin zu entrichtende Erbschaftsteuer gemäß § 28 Abs. 3 Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) zu stunden ist.	2
Die Klägerin beerbte die am 23.11.2013 verstorbene Schwester ihrer Mutter gemäß deren Testament vom 18.03.1997 als nicht befreite Vorerbin. Als Nacherben der Klägerin waren	3

deren leibliche Abkömmlinge, die 1999 und 2012 geborenen Kinder, bestimmt. Der Nacherbfall tritt mit dem Tod der Vorerbin ein. Auf den demgemäß erteilten Erbschein in der Erbschaftsteuerakte wird Bezug genommen.

Zum Nachlass gehörten die Grundstücke A-straße xx, B-straße ... sowie 1/3 Anteil am Grundstück A-straße yy in C und das Grundstück D-straße ... in E. Die für Erbschaftsteuerzwecke anzusetzenden Bedarfswerte betragen ausweislich des Erbschaftsteuerbescheides vom 16.12.2015 in der Summe 1.348.760 Euro. Das zum Nachlass gehörige Mietkonto wies am Todestag ein Guthaben in Höhe von 46.133 Euro aus. Außerdem bestand eine Darlehnsverbindlichkeit in Höhe von 68.632 Euro, deren Raten vom Mietkonto bedient wurden. Zugunsten ihres Bruders hatte die Erblasserin ein Wohnrecht an einer Wohnung seiner Wahl auf dem Grundstück A-straße xx angeordnet. Der Wert des Wohnrechts belief sich auf 26.520 Euro. 4

Erstmals durch Bescheid vom 01.06.2015, durch Änderungsbescheid vom 12.06.2015 und dann durch am 16.12.2015 geänderten Erbschaftsteuerbescheid setzte der Beklagte Erbschaftsteuer gegenüber der Klägerin in Höhe von 349.530 Euro fest. Zu den Einzelheiten wird auf den Erbschaftsteuerbescheid in der Erbschaftsteuerakte Bezug genommen. 5

Am 15.06.2015 beantragte die Klägerin die Stundung der zu entrichtenden Erbschaftsteuer gemäß § 28 Abs. 3 ErbStG, da ihr die Begleichung der Steuer nur möglich sei, wenn Teile des Grundbesitzes veräußert würden. Sie verwies auf die Regelung in § 2126 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB), wonach die Erbschaftsteuer aus dem Nachlass zu bestreiten sei. Auf entsprechende Anforderung des Beklagten legte sie eine Aufstellung über ihre eigenen Vermögensverhältnisse vor (vgl. zu den Einzelheiten die Aufstellung in der Erlass- und Stundungsakte), brachte jedoch keine Bankbescheinigung o. ä. bei, wonach ihr eine Kreditaufnahme zur Begleichung der Erbschaftsteuer nicht möglich sei. 6

Mit Bescheid vom 11.09.2015 lehnte der Beklagte die Stundung gemäß § 28 Abs. 3 ErbStG ab, da die Klägerin zum einen nicht nachgewiesen habe, dass ihr eine Kreditaufnahme nicht möglich sei, und da zum anderen § 28 ErbStG bereits deshalb nicht anzuwenden sei, weil eine teilweise Veräußerung des Grundbesitzes beabsichtigt sei. 7

Mit ihrem dagegen gerichteten Einspruch vom 13.10.2015 verwies die Klägerin auf ihre besondere Situation als nicht befreite Vorerbin. Die für die Entrichtung der Erbschaftsteuer erforderliche Veräußerung von Grundstücken aus dem Nachlass sei nur mit Zustimmung der Nacherben möglich. Da diese minderjährig seien, seien sowohl ein Ergänzungspfleger einzuschalten als auch die Zustimmung des Familiengerichts einzuholen. Der Ergänzungspfleger sei durch Beschluss des Amtsgerichts F vom 06.11.2015 bereits bestellt und die Zustimmung des Familiengerichts für Februar 2016 in Aussicht gestellt. Dass sie sich für die Entrichtung der Erbschaftsteuer selbst verschulde, könne von ihr als nicht befreite Vorerbin nicht verlangt werden. Außerdem erfordere eine dingliche Absicherung eines etwaigen Kredits die Besicherung der zum Nachlass gehörigen Grundstücke, die ebenfalls nur unter Einschaltung eines Ergänzungspflegers und mit Zustimmung des Familiengerichts möglich sei. 8

Den Einspruch wies der Beklagte durch Einspruchsentscheidung vom 13.01.2016 als unbegründet zurück. Eine Stundung sei von vornherein insoweit ausgeschlossen, als die eigene Wohnung der Erblasserin betroffen und Barvermögen vorhanden gewesen sei. Im Übrigen sei anhand der vorgelegten, in sich unschlüssigen Vermögensaufstellung nicht nachgewiesen, dass für die Entrichtung der Erbschaftsteuer keine ausreichenden Eigenmittel vorhanden gewesen seien. Da außerdem die Veräußerung von Grundstücken zur 9

Begleichung der Erbschaftsteuer von vornherein beabsichtigt gewesen sei, komme die Schutzfunktion des § 28 Abs. 3 ErbStG nicht zum Tragen. Denn eine Stundung ende gemäß § 28 Abs. 3 Satz 4 ErbStG, wenn das erworbene Vermögen Gegenstand einer Schenkung oder – gemäß der Richtlinienanweisung in RE 28 Abs. 5 – veräußert werde.

Mit ihrer Klage vom 15.02.2016 verfolgt die Klägerin ihr Begehren auf Gewährung einer Stundung gemäß § 28 Abs. 3 ErbStG weiter. In Vertiefung ihres Vorbringens aus dem Einspruchsverfahren verweist sie darauf, die Versagung der Stundung erschwere die Wahrnehmung ihrer Rechte aus §§ 2126/2124 BGB. Die Erbschaftsteuer sei eine außerordentliche Last, die die Klägerin gemäß § 2126 BGB im Verhältnis zum Nacherben nicht tragen müsse. Soweit die Klägerin – wie vom Beklagten gefordert – die offenen Beträge aus eigenem Vermögen oder durch Kreditaufnahme finanziere, könne sie von den Nacherben zu Lebzeiten keinen Ersatz gemäß §§ 2126 Satz 2, 2124 Abs. 2 Satz BGB verlangen, da die Nacherbfolge erst mit ihrem Tod eintrete. 10

Im Übrigen gehe der Beklagte unzutreffend davon aus, dass die begehrte Stundung dem Schutzzweck des § 28 Abs. 3 ErbStG widerspreche. Dieser sei durch den geplanten Verkauf von Grundstücken aus dem Nachlass gerade nicht berührt. Auch der Beklagte gehe davon aus, dass § 28 Abs. 3 ErbStG den Erben von Immobilien vor einer zwangsweisen und übereilten Veräußerung zum Zweck der Steuerentrichtung schütze. Deshalb müsse dem Steuerschuldner die Gelegenheit gegeben werden, eine wirtschaftlich sinnvolle und juristisch korrekte Art und Weise der Verwertung des ererbten Immobilienvermögens durchzuführen. § 28 Abs. 3 Satz 4 ErbStG und die Richtlinienanweisung in RE 28 Abs. 5 stünden dem nicht entgegen. Die Regelung in § 28 Abs. 3 Satz 4 ErbStG wolle verhindern, dass ein Steuerpflichtiger sich arm schenke. Soweit die gesetzliche Regelung per Richtlinienanweisung auf Verkaufsfälle ausgeweitet werde, müsse im vorliegenden Fall darauf hingewiesen werden, dass der Verkauf noch nicht stattgefunden habe. Darüber hinaus ergebe sich aus der besonderen Situation der nicht befreiten Vorerbschaft, dass der Veräußerungserlös der Vorerbin nicht zur freien Verfügung stehe, sondern zur Begleichung der Erbschaftsteuerschuld bestimmt sei. 11

Ein Darlehn zur Finanzierung der Erbschaftsteuer habe die Klägerin nicht erhalten können (Bankbestätigung Blatt 140 der Gerichtsakte). 12

Auch müsse berücksichtigt werden, dass angesichts des schlechten Zustands des geerbten Grundbesitzes eine Beleihung für Zwecke der Finanzierung der Erbschaftsteuer unwirtschaftlich gewesen wäre, weil damit die Ertragsfähigkeit zu Lasten der Sanierung weiter gesenkt worden wäre. So habe auch der Ergänzungspfleger die Zustimmung zu einer Kreditaufnahme abgelehnt (Schreiben des Ergänzungspflegers, Blatt 139 der Gerichtsakte). 13

Die Klägerin beantragt, 14

von der gemäß Erbschaftsteuerbescheid vom 16.12.2015 festgesetzten Erbschaftsteuer einen Betrag in der Höhe gemäß § 28 Abs. 3 ErbStG ab Fälligkeit zu stunden, soweit er auf den Erwerb von begünstigtem Vermögen im Sinne von § 13c Abs. 3 ErbStG in der zum Stichtag geltenden Fassung entfällt. 15

Der Beklagte beantragt, 16

die Klage abzuweisen. 17

18

Zur Begründung verweist er auf den Schutzzweck des § 28 Abs. 3 ErbStG, der nicht zum Tragen komme, wenn eine Veräußerung des geerbten Vermögens von Anfang an beabsichtigt sei, und darauf, dass bei einer Veräußerung des geerbten Vermögens die Stundung ende.

Zwischenzeitlich leistete die Klägerin aus dem Guthaben auf dem Mietkonto eine Teilzahlung auf die Erbschaftsteuer. Der Beklagte sprach mit Verfügung vom 22.02.2016 eine Stundung gemäß § 222 Abgabenordnung (AO) zunächst bis zum 30.05.2016 aus, die in der Folge bis zur Entrichtung der Steuerbeträge verlängert wurde, und setzte entsprechende Stundungszinsen fest (vgl. Blatt 204 bis 225 der Gerichtsakte). 19

Der Senat hat in der Sache am 05.07.2016 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. Im Anschluss hat die Klägerin die Objekte E, D-Straße ..., und C, A-Straße xx, mit Genehmigung des Ergänzungspflegers und des Familiengerichts veräußert und aus den Erlösen die Erbschaftsteuer bezahlt, die sich ausweislich des Bescheides vom 20.09.2016 auf 221.950 Euro beläuft. Außerdem hat sie Marktwertgutachten sowie gutachterliche Stellungnahmen zu den Instandhaltungskosten für die einzelnen zum Nachlass gehörigen Grundstücke und eine Zusammenstellung der Erträge und Aufwendungen vorgelegt, auf die Bezug genommen wird. 20

Der Senat hat am 20.11.2017 erneut mündlich verhandelt. Zu den Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift hingewiesen. 21

Entscheidungsgründe 22

Die Klage ist begründet. 23

Der angefochtene Ablehnungsbescheid vom 11.05.2015 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.01.2016 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO). Die Klägerin hat einen Anspruch auf Stundung der Erbschaftsteuer gemäß § 28 Abs. 3 ErbStG. 24

Auf Antrag ist einem Erwerber die Erbschaftsteuer gemäß § 28 Abs. 3 ErbStG zu stunden, die auf begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13c Abs. 3 ErbStG entfällt, soweit der Erwerber die Steuer nur durch Veräußerung dieses Vermögens aufbringen kann. Es handelt sich – im Gegensatz zur Stundung gemäß § 222 AO – um eine gebundene Entscheidung. 25

Mit der Einführung von § 28 Abs. 3 ErbStG durch das Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 hat der Gesetzgeber eine Schutzvorkehrung dagegen geschaffen, dass das dort genannte Vermögen allein zur Begleichung der Erbschaftsteuer veräußert werden muss (vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk ErbStG Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz Kommentar Rz. 13 zu § 28, Kien-Hümbert in Moench/Weinmann Kommentar zum Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz mit Bewertungsgesetz Rz. 23 zu § 28 ErbStG). Außerdem soll durch die Stundungsregelung eine zwangsweise Veräußerung des in § 28 Abs. 3 ErbStG genannten Vermögens aus wohnungsmarktpolitischen Gründen vermieden werden (vgl. BT-Drucksache 16/11107). Dazu soll erreicht werden, dass bei Vermietung die gestundete Erbschaftsteuer aus den Erträgen entrichtet werden kann. Ein Rechtsanspruch auf Stundung besteht danach nicht, wenn der Erwerber die auf das begünstigte Vermögen entfallende Erbschaftsteuer entweder aus weiterem erworbenem Vermögen oder aus seinem vorhandenen eigenen Vermögen aufbringen kann. 26

Danach ist eine Stundung im vorliegenden Fall bezüglich der von der Erblasserin genutzten Wohnung und des ererbten Barvermögens ausgeschlossen, weil es sich dabei nicht um Vermögen i. S. d. § 13c Abs. 3 ErbStG handelt und das Barvermögen außerdem zur Begleichung der Erbschaftsteuer einzusetzen ist, was die Klägerin mit ihrer Zahlung vom 17.03.2016 auch getan hat (vgl. Auszug aus dem Erhebungskonto, Blatt 227 der Gerichtsakte).

Eigenes Vermögen hat der Klägerin zur Begleichung der Erbschaftsteuer nicht zur Verfügung gestanden. 28

Die Stundung gemäß § 28 Abs. 3 ErbStG ist nicht deshalb ausgeschlossen, weil die Klägerin zur Finanzierung der Erbschaftsteuerzahlung vorrangig einen Kredit hätte aufnehmen müssen. Aus der Gesetzesbegründung wird geschlossen, dass vorrangig vor der Stundung gemäß § 28 Abs. 3 ErbStG die Finanzierung der Steuerzahlung im Kreditwege zu erfolgen hat (vgl. Finanzgericht Köln Beschluss vom 10.08.2012 9 V 1481/12, zitiert nach juris; kritisch insoweit Eisele in Kapp/Ebeling Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz Kommentar, § 28 Rz. 6.1). Der Senat kann im vorliegenden Fall aber offen lassen, ob er dieser Auffassung überhaupt folgen könnte, soweit der Kredit nicht durch die Erträge aus dem ererbten Vermögen bedient werden kann, worauf sich die Klägerin mit Hinweis auf die Wirtschaftlichkeitsberechnungen beruft. Denn die Klägerin konnte hier einen Kredit ausweislich der Bescheinigung ihrer Bank (Blatt 140 der Gerichtsakte) und auch aufgrund der fehlenden Zustimmung des Ergänzungspflegers zur Beleihung der geerbten Grundstücke (Blatt 139 der Gerichtsakte) nicht aufnehmen. 29

Soweit der Beklagte meint, § 28 Abs. 3 ErbStG komme dann nicht zur Anwendung, wenn die Veräußerung von begünstigtem Vermögen von vornherein beabsichtigt ist, teilt der Senat diese Auffassung nicht. Dem Gesetzestext ist eine derartige Einschränkung nicht zu entnehmen. Auch der Gesetzeszweck erfordert eine Auslegung der Regelung dahingehend, dass eine Stundung nicht möglich sein soll, wenn von vornherein eine Veräußerung geplant ist, nicht. Denn der Schutzzweck schließt nach Auffassung des Senats ein, dem Steuerpflichtigen eine überlegte Prüfung zu ermöglichen, ob der ererbte Grundbesitz zur Tilgung der Erbschaftsteuer einzusetzen ist. Dabei kann es mit Blick auf die Stundungsbedürftigkeit keinen Unterschied machen, ob – wie im vorliegenden Fall – von vornherein feststeht, dass der Grundbesitz oder Teile davon zur Aufbringung der Steuer auf jeden Fall veräußert werden müssen, der Vorgang sich jedoch wegen der Bemühung um eine wirtschaftlich sinnvolle Vermarktung und aufgrund rechtlicher Gegebenheiten hinzieht, oder ob sich die Notwendigkeit der Veräußerung erst später ergibt. Solange der ererbte Grundbesitz in der Hand des Erwerbers bleibt und diesem die Begleichung der Steuer nicht aus dem weiteren Nachlass oder aus Eigenmitteln bzw. aus einer Kreditaufnahme möglich ist, unterliegt er dem Schutz des § 28 Abs. 3 ErbStG. 30

Auch aus § 28 Abs. 3 Satz 4 ErbStG und der erweiternden Richtlinienanordnung in RE 28 Abs. 5 ErbStR lassen sich keine Rückschlüsse dahingehend ziehen, eine von vornherein geplante Veräußerung des Grundbesitzes – sei es durch Schenkung oder durch ein entgeltliches Geschäft – sei stundungsschädlich. § 28 Abs. 3 Satz 4 ErbStG ordnet das Ende der Stundung an, wenn das begünstigte Vermögen verschenkt wird. Die Richtlinien (RE 28 Abs. 5) erstrecken den Regelungsbereich auch auf die entgeltliche Veräußerung. Diese Vorschriften regeln jedoch nur das Ende der Stundung. Diese soll enden, wenn das begünstigte Vermögen dem Erben nicht mehr gehört. Denn dann, aber auch erst dann ist das wohnungsmarktpolitische Anliegen des Gesetzgebers, die Marktkonzentration auf wenige institutionelle Anbieter zu verhindern, durch eine weitergehende Steuerstundung nicht mehr 31

zu verwirklichen. Außerdem stehen im Anschluss an eine entgeltliche Veräußerung regelmäßig Mittel zur Begleichung der Erbschaftsteuer zur Verfügung. Der Erwerber ist dann, aber auch erst dann, bezogen auf den gesetzgeberischen Zweck des § 28 Abs. 3 ErbStG nicht mehr schutzwürdig.

Die Berechnung des Stundungsbetrages wird dem Beklagten in entsprechender Anwendung des § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO übertragen. 32

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 FGO, die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit aus §§ 151 Abs. 3 FGO, 708 Nr. 11, 711 Zivilprozessordnung. 33

... 34