

Abschrift



FINANZGERICHT BADEN-WÜRTTEMBERG

Im Namen des Volkes
Urteil

Az.: 9 K 3714/08

In dem Finanzrechtsstreit

prozessbevollmächtigt:

- Klägerin -

gegen

Finanzamt

- Beklagter -

wegen Erbschaftsteuer

hat der 9. Senat des Finanzgerichts Baden-Württemberg aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 09. Mai 2011 durch

Vorsitzenden Richter am Finanzgericht
Richter am Finanzgericht
Richterin am Finanzgericht
Ehrenamtlicher Richter
Ehrenamtliche Richterin

für Recht erkannt:

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision wird nicht zugelassen.

Rechtsmittelbelehrung

Die Revision ist nicht zugelassen worden. Die Nichtzulassung der Revision kann durch **Beschwerde** angefochten werden.

Die Beschwerde ist **innerhalb eines Monats** nach Zustellung des vollständigen Urteils **beim Bundesfinanzhof** schriftlich einzulegen *). Sie muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Der Beschwerdeschrift soll eine Abschrift oder Ausfertigung des angefochtenen Urteils beigelegt werden. Die Beschwerde ist **innerhalb von zwei Monaten** nach der Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist beim Bundesfinanzhof einzureichen. In der Begründung muss dargelegt werden, dass die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat oder dass die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert oder dass ein Verfahrensfehler vorliegt, auf dem das Urteil des Finanzgerichts beruhen kann.

Bei der Einlegung und Begründung der Beschwerde vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Lässt der Bundesfinanzhof aufgrund der Beschwerde die Revision zu, so wird das Verfahren als Revisionsverfahren fortgesetzt. Der Einlegung einer Revision durch den Beschwerdeführer bedarf es nicht. **Innerhalb eines Monats** nach Zustellung des Beschlusses des Bundesfinanzhofs ist jedoch beim Bundesfinanzhof eine Begründung der Revision einzureichen. Die Beteiligten müssen sich auch im Revisionsverfahren nach Maßgabe des dritten Absatzes dieser Belehrung vertreten lassen.

Postanschrift des Bundesfinanzhofs:	Postfach 86 02 40, 81629 München
Hausanschrift:	Ismaninger Str. 109, 81675 München
Telefax-Anschluss:	(0 89) 92 31-2 01

*) Rechtsmittel können auch über den elektronischen Gerichtsbriefkasten des Bundesfinanzhofes eingelegt und begründet werden, der über die vom Bundesfinanzhof zur Verfügung gestellte Zugangs- und Übertragungssoftware erreichbar ist. Die Software kann über die Internetseite "www.bundesfinanzhof.de" lizenzkostenfrei herunter geladen werden. Hier befinden sich auch weitere Informationen über die Einzelheiten des Verfahrens, das nach der Verordnung der Bundesregierung über den elektronischen Rechtsverkehr beim Bundesverwaltungsgericht und beim Bundesfinanzhof vom 26. November 2004 (BGBl. I S. 3091) einzuhalten ist.

Tatbestand

Streitig ist, ob Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

- I. Die damals noch minderjährige Klägerin (KI) hat von ihrem am 7. Oktober 1993 verstorbenen Großvater A.X. ein Vermächtnis im Wert von xxx.xxx,xx DM erhalten. Zum Zeitpunkt des Vermächtnisanfalls wohnte sie im Inland und besuchte in A das Gymnasium.

Das Vermächtnis wurde den deutschen Finanzbehörden nicht angezeigt. Sie erfuhren davon erst durch eine am 25. September 2002 bei C.X., dem inzwischen verstorbenen Vater der KI, wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung durchgeführte Durchsuchung. Dabei wurde auch ein an W., den Justitiar der X AG in F/Schweiz gerichtetes Schreiben vom 5. April 1993 (Erbchaftsteuerakten, Bl. 62 bis 64) gefunden, in dem die Anwaltskanzlei Q zur „Wohnsitzproblematik beim Stamm C.X.“ Stellung genommen hatte. Insbesondere ging es dort um die Frage, ob die KI und ihre Mutter durch die Begründung eines weiteren Wohnsitzes in S und den Schulbesuch der KI in A in Deutschland erbschaftsteuer- und vermögenssteuerpflichtig würden. Die Anwaltskanzlei kam zu dem Ergebnis, dass angesichts des Schulbesuches der KI an deren gewöhnlichem Aufenthalt in Deutschland kein ernsthafter Zweifel bestehen könne. Die „Betroffenen“ sollten erwägen, ob die durch die Wohnsitznahme S eingegangenen Steuerrisiken in einem angemessenen Verhältnis zu ihren Lebensumständen stünden. „Konkret“: Es sei zu bedenken, ob nicht durch eine gewisse Leichtfertigkeit das spätere Vermögen der KI in Gefahr gebracht werde.

Nachdem die Steuerfahndung das Vermächtnis dem für die Erbschaftbesteuerung der KI zuständigen Finanzamt M zur Kenntnis gebracht hatte, setzte dieses mit Bescheid vom 10. Dezember 2003 Erbschaftsteuer in Höhe von xx.xxx DM (xx.xxx,xx €) fest.

Gegen den Erbschaftsteuerbescheid legte die KI Einspruch ein. Mit Einspruchsentscheidung vom 9. Juli 2008 wies der Beklagte (Bekl) den Einspruch als unbegründet zurück.

II. Am 11. August 2008 hat die Kl durch ihren damaligen Prozessbevollmächtigten Klage erhoben. Wie schon im Vorverfahren vertrat dieser die Auffassung, der Erbschaftsteuerbescheid sei rechtswidrig, weil bereits Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Der Bekl gehe zu Unrecht davon aus, dass die Kl oder ihr Vater und gesetzlicher Vertreter C.X. die Erbschaftsteuer hinterzogen hätten und deshalb die Festsetzungsfrist auf 10 Jahre verlängert sei. Für eine Steuerhinterziehung fehle es am Vorsatz. Die 1993 noch minderjährige Kl habe von erbschaftsteuerlichen Pflichten nichts gewusst. Auch ihr Vater C.X. habe nicht damit gerechnet, dass der Schulbesuch seiner Tochter eine Erbschaftsteuerpflicht sowie diesbezügliche Anzeigepflichten nach § 30 Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) auslöse. Aus dem Schreiben der Anwaltskanzlei Q vom 5. April 1993 lasse sich nichts Gegenteiliges herleiten. Dieses Schreiben sei zwar beim Vater der Kl sichergestellt worden, doch sei dies kein ausreichender Beweis dafür, dass dieser es auch gelesen habe. Zweifel bestünden deshalb, weil das Schreiben an W., den Justitiar der X AG und nicht an C.X. adressiert gewesen sei. Der Testamentsvollstrecker W. sei zwar nach § 31 Abs. 5 ErbStG zur Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung, nicht aber nach § 30 ErbStG zur Anzeige des Erwerbs der Kl verpflichtet gewesen. Die Erklärungspflicht nach § 31 Abs. 5 ErbStG sei nicht verletzt worden, weil das Finanzamt den Testamentsvollstrecker nicht zur Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung aufgefordert habe. Da W. wie die weiteren Testamentsvollstrecker T und L keine Kenntnis vom Aufenthalt der Kl in Deutschland gehabt habe, habe er keinen Anlass sehen müssen, seinen inländischen Kollegen T über etwaige Erklärungspflichten zu informieren. Darüber hinaus verböten §§ 97 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. 53 Abs. 1 Nr. 3 Strafprozessordnung (StPO) die Verwertung des Schreibens vom 5. April 1993, das „auch mittelbar an C.X. gerichtet“ gewesen sei. Das durch ein Verwertungsverbot zu schützende anwaltliche Vertrauensverhältnis habe nicht nur zum X-Konzern, sondern auch zum Aktionär C.X. bestanden.

Die Kl beantragt,

die Einspruchsentscheidung vom 9. Juli 2008 und den Erbschaftsteuerbescheid vom 10. Dezember 2003 aufzuheben.

Der Bekl beantragt,

die Klage abzuweisen.

Da eine Steuerhinterziehung vorliege, sei die Festsetzungsverjährungsfrist auf zehn Jahre verlängert. Zwar sei der zum Zeitpunkt des Vermächtnisanfalls minderjährige KI kein Verschulden vorzuwerfen. Ihr Vater C.X. als ihr gesetzlicher Vertreter habe jedoch seine Anzeigepflicht aus § 30 Abs.1 ErbStG verletzt. Durch das Schreiben der Anwaltskanzlei Q vom 5. April 1993 sei diesem die erbschaftsteuerrechtliche Problematik der Wohnsitznahme in Deutschland bekannt gewesen. Außerdem habe es einen Konsortialvertrag in Form eines Erbvertrages vom 13. Mai 1993 gegeben, in dem sich die Konsorten verpflichtet hätten, zur Verhinderung einer Erbschaftsteuerbelastung ihre Wohnsitze ins Ausland zu verlegen. C.X. habe zwar die Unterzeichnung des Vertrages verweigert, gleichwohl aber von den mit einem Wohnsitz der KI in Deutschland verbundenen erbschaftsteuerrechtlichen Folgen gewusst (Erbschaftsteuerakten Bl. 70 bis 75). Darüber hinaus habe der Testamentsvollstrecker W. als mittelbarer Täter gehandelt. Er selbst sei zwar nicht zur Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung verpflichtet gewesen, hätte jedoch seinen inländischen Kollegen T informieren müssen. Die Verwertung des Schreibens der Anwaltskanzlei Q vom 5. April 1993 sei nicht verboten. Das geschützte Vertrauensverhältnis bestehe nur mit der X AG, nicht auch mit der KI und ihrem Vater C.X..

Während des Klageverfahrens, im Jahr 2009, erfuhr der Bekl, dass A.X. seinem Sohn C.X. am 29. August 1984 x.xxx.xxx Schweizer Franken geschenkt hatte. Eine entsprechende Schenkung war den deutschen Finanzbehörden weder von dem in der Schweiz wohnhaften A.X. noch von C.X. angezeigt worden. Als die Prüfer bei C.X. auch auf ungeklärte Vermögenmehrungen gestoßen waren, hatte dieser in seiner Beschuldigtenvernehmung am 25. September 2002 noch erklärt, in den 80iger Jahren von seinem Vater A.X. ein „Häuslebauergeld“ in Höhe von nur ca. x bis x Mio. DM erhalten zu haben. A.X. hatte seinen Söhnen, darunter auch C.X., bereits 1972 mit deutscher Schenkungsteuer belastete Schenkungen gemacht.

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf den vorgelegten Steuerakten sowie den im Klageverfahren gewechselten Schriftsätzen der Beteiligten.

In der mündlichen Verhandlung hat der Klägervertreter den Antrag gestellt, den Testamentsvollstrecker T zu der Frage zu vernehmen, ob er Kenntnis vom Aufenthalt der Kl im Jahr 1993 gehabt hatte.

Entscheidungsgründe

- I. Die Klage ist unbegründet. Der Bescheid vom 10. Dezember 2003 ist noch innerhalb der Festsetzungsfrist ergangen.
 1. Gemäß § 169 Abs. 1 Satz 1 Abgabenordnung (AO) ist eine Steuerfestsetzung nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Ist wie bei der Erbschaftsteuer eine Steuererklärung einzureichen oder eine Anzeige zu erstatten, beginnt die Festsetzungsfrist gemäß § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuererklärung oder die Anzeige eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist. Ein Vermächtnis stellt nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG einen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Erbschaftsteuer unterliegenden Erwerb von Todes wegen dar. Bei Erwerben von Todes wegen entsteht die Erbschaftsteuer gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mit dem Tode des Erblassers, der hier im Jahr 1993 eingetreten ist. Die Festsetzungsfrist beginnt damit im vorliegenden Falle mit Ablauf des Kalenderjahres 1996. Gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO beträgt die reguläre Festsetzungsfrist bei der Erbschaftsteuer vier Jahre, nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO zehn Jahre, soweit eine Steuer hinterzogen ist, und fünf Jahre, soweit sie leichtfertig verkürzt ist. Der Erbschaftsteuerbescheid vom 10. Dezember 2003 ist deshalb nur dann innerhalb der Festsetzungsfrist ergangen, wenn eine Erbschaftsteuerhinterziehung vorliegt.
 - 2.a) Die Voraussetzungen einer Erbschaftsteuerhinterziehung sind im vorliegenden Falle erfüllt. Eine Steuerhinterziehung begeht nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, wer die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerliche Tatsachen in Unkenntnis lässt und dadurch Steuern verkürzt. Gemäß § 369 Abs. 2 AO i.V. mit § 15 Strafgesetzbuch (StGB) setzt die Steuerhinterziehung ein vorsätzliches Handeln voraus, wobei ein bedingter Vorsatz genügt (Beschluss des Bundesfinanzhofs --

BFH-- vom 18. Dezember 1986 I B 49/86, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFHE 148, 218, Bundessteuerblatt --BStBl-- II 1988, 213).

- b) Nach § 30 Abs. 1 ErbStG ist jeder der Erbschaftsteuer unterliegende Erwerb vom Erwerber binnen einer Frist von drei Monaten nach erlangter Kenntnis von dem Anfall dem für die Verwaltung der Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt schriftlich anzuzeigen. Nach § 30 Abs. 3 ErbStG kann die Anzeigepflicht entfallen. Dies ist aber nur dann der Fall, wenn der Erwerb auf einer von einem deutschen Gericht, einem deutschen Notar oder einem deutschen Konsul eröffneten Verfügung von Todes wegen beruht und zum Erwerb kein Auslandsvermögen gehört. Da die letztwillige Verfügung des A.X. nicht vor dem genannten Personenkreis eröffnet wurde und das Vermächtnis aus Auslandsvermögen stammte, war der Vermächtniserwerb dem für die Erbschaftbesteuerung der KI zuständigen Finanzamt M anzuzeigen. Die Anzeigepflicht war gemäß § 34 Abs. 1 Satz AO nicht von der minderjährigen KI, sondern von ihrem Vater als ihrem gesetzlichen Vertreter zu erfüllen. Die Anzeigepflicht nach § 30 Abs. 1 ErbStG trifft nur den Erwerber, nicht den Testamentsvollstrecker (Meincke, ErbStG, Kommentar, 15. Auflage 2009, § 31 Rz. 12). Die Anzeigepflicht ist der Erklärungspflicht denknotwendig vorgeschaltet, weil die Anzeige nach § 30 Abs.1 ErbStG dem Finanzamt die Prüfung erleichtern soll, ob und wen es im Einzelfall zu einer Steuererklärung aufzufordern hat (Meincke, ErbStG, Kommentar, a.a.O, § 30 Rz. 2). Dass nach entsprechender Aufforderung ein Testamentsvollstrecker die Erklärungspflicht zu erfüllen gehabt hätte, befreite den Vater der KI nicht von seiner Anzeigepflicht.
- c) Nach § 370 Abs. 4 Satz 1 AO sind Steuern namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden. Das ist im vorliegenden Falle geschehen: Da das Finanzamt M von dem Vermächtniserwerb der KI nichts erfuhr, unterblieb zunächst eine Erbschaftsteuerfestsetzung. Es wurde Erbschaftsteuer in Höhe von xx.xxx DM verkürzt. Gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG war die im Zeitpunkt des Erwerbs im Inland wohnhafte KI mit dem gesamten Vermögensanfall erbschaftsteuerpflichtig.

- d) Der Vater der KI hat seine Anzeigepflicht nach § 30 Abs. 1 ErbStG vorsätzlich nicht erfüllt. Vorsätzlich handelt auch, wer es für möglich hält, dass er den Tatbestand der Steuerhinterziehung verwirklicht oder das billigt oder doch in Kauf nimmt (bedingter Vorsatz, vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 31. Juli 1996 XI R 74/95, BFHE 181, 230, BStBl II 1997, 157). Der Senat ist davon überzeugt, dass der Vater der KI das Bestehen der Anzeigepflicht nach § 30 Abs. 1 ErbStG für möglich hielt und ihre Verletzung ebenso billigend in Kauf nahm wie die daraus erwachsende Erbschaftsteuerverkürzung.

C.X. hatte bereits Erfahrung mit deutscher Erbschaft- und Schenkungsteuer gesammelt, da er bereits 1972 eine mit deutscher Schenkungsteuer belastete Schenkung erhalten hatte. Vor allem aber war es ausweislich des Schreibens der Anwaltskanzlei Q vom 5. April 1993 ein zentrales Anliegen der Familie X, den Anfall deutscher Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer durch entsprechendes Handeln und Unterlassen zu vermeiden. Der Senat darf dieses Schreiben zur Beweiswürdigung heranziehen. Es unterlag nach § 97 Abs. 2 StPO keinem Beschlagnahmeverbot, da es sich nicht um Verteidigerpost handelte (dazu Bundesgerichtshof, Urteil vom 25. Februar 1998 3 StR 490/97, Entscheidungssammlung des Bundesgerichtshofs in Strafsachen --BGHSt-- 44, 46) und beim Beschuldigten und nicht im Anwaltsbüro sichergestellt wurde. Der Senat hält es für ausgeschlossen, dass C.X. das in seinem Besitz befindliche Schreiben vom 5. April 1993 nicht gelesen hat. Auch wenn es nicht an ihn selbst, sondern an den Justitiar der X AG gerichtet war, so befasste es sich doch mit dem Verhalten seiner Familie, nach dessen Veränderung offensichtlich getrachtet wurde. Aus dem Schreiben der Anwälte wusste C.X., dass der Wohnsitz seiner Tochter im Inland zum Anfall deutscher Erbschaftsteuer führte, ihm war ebenfalls klar, dass die Kenntniserlangung der deutschen Finanzbehörden von dem der KI angefallenen Vermächtnis alsbald zur Festsetzung deutscher Erbschaftsteuer führen würde. Er rechnete damit, dass die deutsche Finanzverwaltung auf die Anzeige des Vermächtnisses angewiesen war, unterließ es aber, eine solche selber abzugeben oder zu veranlassen und ließ den Dingen ihren Lauf, weil er darauf hoffte, dadurch würde es nicht zu einer Erbschaftsteuerfestsetzung kommen. Dies wird auch aus dem Verhalten in seiner eigenen Schenkungsteuersache deutlich, wo er die Steuerfahnder bei seiner

Beschuldigtenvernehmung am 25. September 2002 mit der Behauptung zu täuschen versuchte, er habe in den 80iger Jahren von seinem Vater A.X. ein „Häuslebauergerd“ in Höhe von ca. x bis x Mio. DM erhalten, obwohl es sich in Wirklichkeit um einen Betrag von x.xxx.xxx Schweizer Franken handelte. Angesichts all dieser Umstände hält es der Senat für eine unwahre Schutzbehauptung, der inzwischen verstorbene Vater der KI habe darauf vertraut, einer der Testamentsvollstrecker würde ohne sein Zutun, ohne sein Wissen und ohne eigene Verpflichtung an die deutschen Finanzbehörden herantreten und sie über das Vermächtnis informieren. Der Senat hält deshalb die von der KI beantragte Vernehmung des Testamentsvollstreckers T nicht für beweisenerheblich. Es kommt nicht darauf an, ob er Kenntnis davon gehabt hatte, wo sich die KI im Zeitpunkt des Todes des Erblassers aufhielt.

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung.

III. Die Revision wird nicht zugelassen. Gründe, die nach § 115 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung die Zulassung der Revision erfordern würden, sind nicht ersichtlich.