

HAFTUNG

Haftungsbeschränkung nach § 2059 Abs. 1 BGB gilt nicht für Erbschaftsteuerschulden

von RA und Notar a.D. Jürgen Gemmer, FA Steuerrecht, Magdeburg

| Der BFH hat sich mit Vollstreckungsmöglichkeiten des Finanzamts (FA) bei Erbschaftsteuerschulden befasst und sich dabei auch zu den Wirkungen der Haftungsbeschränkung nach § 2059 Abs. 1 BGB geäußert. |

Sachverhalt

Die Klägerin (T) ist die Tochter der Erblasserin (E), die von T und deren Bruder zu jeweils 1/2-Anteil beerbt wurde. Zum Nachlass der E gehörten neben Grundbesitz Geschäftsanteile an einer GmbH. Darüber hinaus verfügte sie über mehrere Konten bei unterschiedlichen Banken mit einem Guthaben von insgesamt etwa 11 Mio. EUR sowie über Wertpapiere mit einem Kurswert von etwa 6 Mio. EUR. Das Finanzamt (FA) setzte gegen die T Erbschaftsteuer fest, wobei die Vollziehung nach Einspruch teilweise ausgesetzt wurde, sodass noch rund 5,5 Mio. EUR zu entrichten waren.

Das FA pfändete zunächst mit vier Verfügungen die Forderungen der T aus ihren Geschäftsbeziehungen mit vier Banken und ordnete die Einziehung der gepfändeten Forderungen an. Die Drittschuldner zahlten aufgrund der Verfügungen insgesamt ca. 133.000 EUR, also nur einen geringen Teil der gesamten Forderung.

Sodann erließ das FA gegenüber T und ihrem Bruder zwei auf § 191 Abgabenordnung (AO), § 20 Abs. 3 ErbStG gestützte Haftungsbescheide, mit denen es beide zur Entrichtung der von T noch geschuldeten Erbschaftsteuer i. H. v. rund 5 Mio. EUR zuzüglich Säumniszuschläge aus dem Nachlass aufforderte. Daraufhin wurde die Steuerschuld einschließlich Nebenleistungen gezahlt.

Der Einspruch der T gegen die inzwischen aufgehobenen Pfändungs- und Einziehungsverfügungen war erfolglos. Mit ihrer – erfolglosen – Klage begehrte die Klägerin festzustellen, dass die Pfändungs- und Einziehungsverfügungen rechtswidrig sind, weil das FA vorrangig den Nachlass im Wege der Haftung nach § 20 Abs. 3 ErbStG hätte in Anspruch nehmen müssen.

Leitsätze: BFH 4.6.19, VII R 16/18

1. Die vom Erben als Gesamtrechtsnachfolger aufgrund Erbanfalls nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i. V. m. § 1922 BGB geschuldete Erbschaftsteuer ist eine Nachlassverbindlichkeit (Fortführung BFH 20.1.16, II R 34/14, BFHE 252, 389, BStBl II 2016, 482).
2. Eine Beschränkung der Erbenhaftung für Erbschaftsteuerverbindlichkeiten ist nach § 2059 Abs. 1 S. 2 BGB ausgeschlossen.
3. Bei der Inanspruchnahme des Nachlasses nach § 20 Abs. 3 ErbStG besteht ein (Entschließungs-)Ermessen, sodass grundsätzlich keine Verpflichtung zur vorrangigen Inanspruchnahme besteht. (Abruf-Nr. 211370)



ENTSCHEIDUNG
BFH

Finanzamt pfändete
bei Drittschuldnern

Klägerin: FA hätte
sich vorrangig an
den Nachlass halten
müssen



IHR PLUS IM NETZ
ee.iww.de
Abruf-Nr. 211370

Entscheidungsgründe

Das FG hat zutreffend einen Ermessensfehler des FA bei Erlass der Pfändungs- und Einziehungsverfügungen verneint. Verwaltungsakte, mit denen eine Geldleistung gefordert wird, können im Verwaltungsweg vollstreckt werden (§ 249 Abs. 1 S. 1 AO). Über die Art der Vollstreckungsmaßnahme entscheidet das FA als Vollstreckungsbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 AO). Diese Ermessensentscheidung ist gemäß § 102 FGO gerichtlich nur eingeschränkt dahin gehend zu überprüfen, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens nicht beachtet wurden oder das Ermessen fehlerhaft ausgeübt wurde (BFH BStBl II 00, 514).

MERKE | Die Vollstreckungsbehörde muss bei Erlass von Vollstreckungsmaßnahmen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz beachten (BFH, BStBl II 92, 57). Um ihn zu wahren, muss eine Vollstreckungsmaßnahme zur Erreichung des angestrebten Ziels geeignet, insbesondere nicht von vornherein aussichtslos und erforderlich sowie dem Betroffenen zumutbar sein; außerdem darf die Maßnahme den Betroffenen nicht übermäßig belasten (BFH BStBl II 1988, 684).

Das FA hat die Grenzen des Ermessens nicht überschritten. Insbesondere ergibt sich aus § 20 Abs. 3 ErbStG keine Beschränkung der Vollstreckung auf den Nachlass. Nach § 20 Abs. 3 ErbStG haftet der Nachlass bis zur Auseinandersetzung (§ 2042 BGB) für die Steuer der am Erbfall Beteiligten. Insoweit geht es darum, dass die Erben bis zur vollständigen Erbauseinandersetzung eine Vollstreckung in den Nachlass wegen Ansprüchen aus dem Erbschaftsteuerschuldverhältnis eines Erben dulden müssen (Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 17. Aufl., § 20 Rn. 19). Allerdings enthält § 20 Abs. 3 ErbStG keine Vorgabe, primär in den ungeteilten Nachlass zu vollstrecken. Der Vorschrift lässt sich keine Reihenfolge der Vollstreckung und auch keine Verpflichtung des FA entnehmen, umfangreiche Ermittlungen zum Bestand des Nachlasses und zum eigenen Vermögen des Erben anzustellen.

Nach dem auch für die Haftungsschuld gemäß § 20 Abs. 3 ErbStG geltenden § 219 S. 1 AO darf ein Haftungsschuldner auf Zahlung nur in Anspruch genommen werden, soweit die Vollstreckung in das bewegliche Vermögen des Steuerschuldners ohne Erfolg geblieben oder anzunehmen ist, dass die Vollstreckung aussichtslos sein würde. Für die subsidiäre Inanspruchnahme des Haftungsschuldners ist ausreichend, dass die Finanzbehörde zu der Annahme gelangt, dass eine Vollstreckung ohne Erfolg sein wird. Eine an Gewissheit grenzende Wahrscheinlichkeit der Erfolglosigkeit von Vollstreckungsversuchen ist nicht erforderlich (Alber in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 254. Lieferung, 08.2019, § 219 AO Rn. 7). Ebenso wenig bedarf es des Nachweises der Aussichtslosigkeit der Vollstreckung, evtl. durch erfolglose Vollstreckungsversuche (BFH BFH/NV 08, 1448).

Eine Inanspruchnahme des Steuerschuldners ist grundsätzlich auch dann ermessensfehlerfrei, wenn neben diesem ein Haftungsschuldner für die Steuerschuld einzustehen hat (BFH BFH/NV 04, 1513). Bei der Inanspruchnahme des Haftungsschuldners besteht ein (Entschließungs-)Ermessen,

Vollstreckungsentscheidung ist nur eingeschränkt überprüfbar

Es gilt der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz

§ 20 Abs. 3 ErbStG statuiert keine Beschränkung auf den Nachlass

Nur subsidiäre Inanspruchnahme des Haftungsschuldners

eine Verpflichtung zur Inanspruchnahme besteht grundsätzlich nicht (Jatzke in: Gosch, AO, Stand: 09/19, § 191 Rz. 17 mit Verweis auf die ausdrückliche Ausnahme in § 13c Abs. 2 S. 2 UStG).

Aus der Haftungsbeschränkung nach § 2059 Abs. 1 BGB kann die T keine Beschränkung der Vollstreckung zu ihren Gunsten herleiten, weil diese Einrede auf die Erbschaftsteuerschuld nicht anwendbar ist. Zu den Nachlassverbindlichkeiten gehören nach § 1967 Abs. 2 BGB die vom Erblasser herrührenden Schulden und die den Erben als solchen treffenden Verbindlichkeiten. Zu ersteren zählen u. a. die im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (§ 45 Abs. 1 AO, § 1922 BGB) auf den Erben übergegangenen Steuer- und Haftungsschulden des Erblassers (Erblasserschulden), während die zweite Gruppe die aus Anlass des Erbfalls entstandenen Schulden (Erbfallsschulden) betrifft, zu denen auch die Erbschaftsteuer (§ 9 Abs. 1, § 20 ErbStG) zu rechnen ist (BFH BStBl II 16, 482). § 2059 BGB gilt nicht nur für gemeinschaftliche Nachlassverbindlichkeiten, sondern auch für sogenannte Erbteilverbindlichkeiten, die keine gemeinschaftlichen Verbindlichkeiten sind, weil nur einzelne Miterben beschwert sind (MüKo, BGB, 7. Aufl., § 2058 Rn. 11). Schuldner der Erbschaftsteuer ist nach § 3 Abs. 1 Nr. 1, § 20 Abs. 1 ErbStG nur der jeweilige Erwerber (Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk/Gebel, ErbStG, 57. EL April 2019, § 20 Rn. 50). Daher handelt es sich um eine Erbteilverbindlichkeit.

MERKE | Aus dem Rechtsgedanken des § 2059 Abs. 1 S. 2 BGB ergibt sich, dass diese Einrede dem Erben im Hinblick auf seine persönliche Erbschaftsteuerschuld nicht zusteht. Nach § 2059 Abs. 1 S. 2 BGB steht dem Erben die Einrede in Ansehung des seinem Erbteil entsprechenden Teils der Verbindlichkeit nicht zu, wenn er für eine Nachlassverbindlichkeit unbeschränkt haftet. Das ist vorliegend gegeben, weil die Klägerin als Erbin allein und unbeschränkt die Erbschaftsteuer schuldet (§ 20 Abs. 1 ErbStG).

Letztlich liegt auch kein Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vor, weil T nach den Erkenntnissen des FA über Bankguthaben verfügte und die Maßnahme deshalb nicht aussichtslos war. Die Maßnahmen waren auch erforderlich, um die ausstehenden Erbschaftsteuerschulden – wenn auch nicht in vollem Umfang – zu tilgen. Ein milderer Mittel ist nicht erkennbar.

Relevanz für die Praxis

Der BFH hat nicht darüber entschieden, ob der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in Ausnahmefällen eine vorrangige Vollstreckung in den Nachlass gebietet, z. B. wenn der Steuerschuldner darlegen kann, dass eine Vollstreckung in sein eigenes Vermögen aussichtslos wäre. Im Streitfall hatte dieser Punkt keine Bedeutung, da die T über eigene Bankguthaben verfügte.

WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- Bruschke, Die Realisierung der Erbschaft- und Schenkungsteuer über § 20 ErbStG, UVR 12, 365
- Halaczinsky, Haftung in Erbschaftsteuerangelegenheiten, ErbStB 07, 208
- Schuhmann, Erbschaft- und Schenkungsteuer: Wer zahlt, wer haftet?, ErbR 14, 156

§ 2059 BGB gilt auch für „Erbteilverbindlichkeiten“

Einrede kann der persönlichen Steuerschuld nicht entgegenstehen

Immer Verhältnismäßigkeit im Einzelfall prüfen!