

Titel:

Stundung der Erbschaftsteuer Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung, ob die auf den Erwerb einer Wohnung entfallende Erbschaftsteuer nur durch deren Veräußerung aufgebracht werden kann

Normenketten:

ErbStG § 28 Abs. 3

FGO § 40 Abs. 2

Leitsätze:

1. Ein die Stundung ablehnender Verwaltungsakt erledigt sich nicht durch die (teilweise) Tilgung der Steuerschuld, deren Stundung begehrt wird. (redaktioneller Leitsatz)
2. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung, ob der Steuerpflichtige die auf den Erwerb einer Wohnung entfallende Erbschaftsteuer nur durch deren Veräußerung aufbringen kann, ist nicht der - durch die beehrte Stundung hinausgeschobene - Zeitpunkt der Fälligkeit der Erbschaftsteuer, sondern der Zeitpunkt der Steuerentstehung. (redaktioneller Leitsatz)
3. Ein Anspruch auf Stundung der Erbschaftsteuer besteht nicht, wenn zum Nachlass Geldmittel gehörten, die zur Tilgung der auf den Erwerb der Wohnung entfallenden Erbschaftsteuer ausgereicht hätten, jedoch anderweitig verwendet worden sind. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Stundung nach § 28 Abs. 3 ErbStG, Erbschaftsteuer

Fundstellen:

StEd 2022, 233

ErbStB 2022, 133

EFG 2022, 775

UVR 2022, 174

LSK 2022, 5837

ZEV 2022, 431

DStRE 2023, 431

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Beklagte verpflichtet ist, die gegen den Kläger festgesetzte Erbschaftsteuer zu stunden.

2

Der Kläger ist neben X (Miterbe zu 2/3) Miterbe zu 1/3 nach Y (im Folgenden Erblasserin), die am X. März 2018 verstarb. Die Erbmasse bestand u.a. aus einer Wohnung in X, Y-Str. und Bankguthaben in der Gesamthöhe von ... EUR. Mit Mietvertrag vom 7. Juli 2018 vermieteten der Kläger und X die o.g. Wohnung ab dem 1. August 2018 an die Eheleute Z. Die Familie Z war bereits vor dem X. März 2018 unter der Adresse in X, Y-Str. gemeldet und hat die Wohnung zusammen mit der Erblasserin genutzt. Die Familie Z erbrachte Pflegeleistungen an die Erblasserin. Mit Teilerbauseinandersetzungsvereinbarung vom 12. September 2018 wurde die Erbengemeinschaft derart auseinandergesetzt, dass der Kläger die Wohnung künftig allein übernimmt und dem Miterben von den auf der Immobilie bestehenden Lasten freistellt und ausbezahlt.

3

Ohne den Kläger zuvor zur Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung aufgefordert zu haben, setzte der Beklagte mit Erbschaftsteuerbescheid vom 5. August 2019 gegen den Kläger Erbschaftsteuer i.H.v. ... EUR fest. Dagegen legte der Kläger mit Schreiben vom 4. September 2019 Einspruch beim Beklagten ein und beantragte zudem zinslose Stundung der festgesetzten Erbschaftsteuer.

4

Mit Schreiben vom 9. September 2019 lehnte der Beklagte unter Bezugnahme auf § 222 der Abgabenordnung (AO) die beantragte Stundung ab. Dagegen legte der Kläger mit Telefax vom 2. Oktober 2019 Einspruch beim Beklagten ein. Zur Begründung trug der Kläger u.a. vor, dass nach § 28 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der für den Streitfall geltenden Fassung (ErbStG) ein verbindlicher Anspruch auf die Stundung der festgesetzten Erbschaftsteuer bestehe. Mit Einspruchsentscheidung vom 10. Januar 2020 wies der Beklagte den Einspruch des Klägers als unbegründet zurück. Hiergegen erhob der Kläger mit Schriftsatz (Telefax) vom 12. Februar 2020 Klage.

5

Mit - inzwischen bestandskräftigem - Erbschaftsteuerbescheid vom 21. Februar 2020 änderte der Beklagte den Bescheid vom 5. August 2019 und setzte die Erbschaftsteuer auf ... EUR herab. Durch Verrechnung mit Guthaben des Klägers bei der St.-Nr. ... sowie durch Pfändung des Bausparguthabens bei der ... (Vertrag mit der Nr. ...) glich der Beklagte die Steuerforderung des Klägers zunächst vollständig aus. Im Anschluss gab der Beklagte das gepfändete Bausparguthaben jedoch wieder frei. Mit Schriftsatz vom 28. Juni 2021 beantragte der Kläger, festzustellen, dass die Pfändungsmaßnahme des Beklagten, betreffend das Bausparguthaben, rechtswidrig gewesen sei. Der Beklagte stimmte der Klageerweiterung nicht zu. Daraufhin wurde das diesbezügliche Klagebegehren als neue Klage unter dem Aktenzeichen ... erfasst.

6

Die Klage wird wie folgt begründet:

7

Der Kläger habe einen Rechtsanspruch auf eine zinslose Stundung nach § 28 Abs. 3 ErbStG. Mangels Aufforderung zur Abgabe der Erbschaftsteuererklärung habe der Kläger nicht mit einer Festsetzung von Erbschaftsteuer rechnen müssen. Die monatlichen Einnahmen des Klägers belaufen sich auf ... EUR, welchen jedoch monatliche Belastungen in der Gesamthöhe von ... EUR gegenüberstünden. Darüber hinaus habe der Kläger im Zusammenhang mit der Erbschaft und dem Erwerb der Wohnung Aufwendungen in der Gesamthöhe von ... EUR gehabt. Der Kläger hätte die gegen ihn festgesetzte Erbschaftsteuer nur durch Veräußerung der ererbten Wohnung bedienen können. Die Hausbank des Klägers habe ihm mit Schreiben vom 22. August 2019 mitgeteilt, dass die Gewährung eines Darlehens über ... EUR nicht möglich sei.

8

Der Kläger beantragt,

unter Aufhebung der Ablehnung der Stundung vom 9. September 2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. Januar 2020, den Beklagten dazu zu verpflichten, die gegen den Kläger festgesetzte Erbschaftsteuer, soweit sie auf das geerbte Grundvermögen entfällt, für den Zeitraum von 5 Jahren nach § 28 Abs. 3 ErbStG zu stunden.

9

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

10

Der Beklagte verweist auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. Eine Stundung nach § 28 Abs. 3 ErbStG erfordere, dass zunächst das weitere erworbene Vermögen oder das eigene Vermögen zur Bezahlung der Erbschaftsteuerschuld eingesetzt werde. Anderweitige Verpflichtungen haben gegenüber der Erbschaftsteuerzahlung keinen Vorrang.

11

Wegen der weiteren Einzelheiten wird nach § 105 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Behördenakte sowie die Gerichtsakte nebst Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 26. Januar 2022 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

12

I. Die Klage ist zulässig.

13

1. Die Klage ist als Verpflichtungsklage i.S. des § 40 Abs. 1 FGO zulässig. Durch die teilweise Begleichung der Erbschaftsteuer hat sich das Klagebegehren nicht erledigt. Der Kläger begehrt mit seiner Klage die Gewährung einer zinslosen Stundung. Das Rechtsschutzbedürfnis des Klägers (§ 40 Abs. 2 FGO) besteht weiterhin, denn ein die Stundung ablehnender Verwaltungsakt erledigt sich nicht durch die (teilweise) Tilgung der Steuerschuld, deren Stundung begehrt wird. Eine Erledigung des Rechtsstreits kann nur durch Stattgabe des Antrages auf Stundung während der Rechtshängigkeit der Streitsache herbeigeführt werden, welche im Streitfall jedoch nicht vorliegt (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 2. Juli 1986, I R 39/83, BFH/NV 1987, 696; vom 22. April 1988, III R 269/84, BFH/NV 1989, 428; vom 23.06.1993, X R 96/90, BFH/NV 1994, 517, jeweils zu § 222 AO). Die Frage, ob die vom Kläger begehrte Stundung auf § 222 AO oder auf § 28 ErbStG zu stützen ist, betrifft lediglich die Begründung des geltend gemachten Anspruchs.

14

2. Soweit der Kläger mit Schriftsatz vom 28. Juni 2021 beantragt, festzustellen, dass die Pfändungsmaßnahme des Beklagten, betreffend das Bausparguthaben bei der ... (Vertrag mit der Nr. ...), rechtswidrig gewesen ist, ist dieses Klagebegehren nicht Gegenstand des vorliegenden Klageverfahrens geworden.

15

Der Beklagte hat mit Schriftsatz vom 26. Juli 2021 einer Klageerweiterung nicht zugestimmt. Die Klageerweiterung ist auch nicht i.S.v. § 67 Abs. 1 FGO sachdienlich. Zum einen hat der Umstand, ob eine einzelne Vollstreckungsmaßnahme des Beklagten rechtswidrig gewesen ist, keine Relevanz für das ursprüngliche Klagebegehren. Gegenstand des Klageverfahrens ist die Streitfrage, ob der Beklagte verpflichtet ist, die gegen den Kläger festgesetzte Erbschaftsteuer zu stunden. Ob und inwieweit einzelne Vollstreckungsmaßnahmen des Beklagten rechtswidrig gewesen sind, spielt hierbei keine Rolle. Aus diesem Grund ist auch - entgegen der Rechtsauffassung des Klägers - sein Feststellungsantrag vom 28. Juni 2021 nicht bereits in dem ursprünglichen Klageantrag vom 6. April 2020 enthalten. Zum anderen würde die Zulassung der Klageerweiterung zu einer Verzögerung des ansonsten bereits spruchreifen Verfahrens führen.

16

II. Die Klage ist unbegründet.

17

1. Gehört zum Erwerb begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13d Abs. 3 ErbStG, ist dem Erwerber die darauf entfallende Erbschaftsteuer gemäß § 28 Abs. 3 Satz 1 ErbStG auf Antrag bis zu zehn Jahren zu stunden, soweit er die Steuer nur durch Veräußerung dieses Vermögens aufbringen kann. Dabei ist gemäß § 28 Abs. 3 Satz 5 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 ErbStG der erste Jahresbetrag zinslos zu stunden. Für die ab dem zweiten Jahr nach der Festsetzung der Steuer zu entrichtenden Jahresbeträge sind gemäß § 28 Abs. 3 Satz 5 i.V.m. Abs. 1 Satz 3 ErbStG die §§ 234 und 238 AO anzuwenden. Die Formulierung des Tatbestandes des § 28 Abs. 3 Satz 1 ErbStG „soweit er die Steuer nur durch Veräußerung dieses Vermögens aufbringen kann“ soll nach dem Willen des Gesetzgebers den Rechtsanspruch auf Stundung in den Fällen ausschließen, in denen der Erwerber die auf das begünstigte Vermögen entfallende Erbschaftsteuer entweder aus weiterem erworbenen Vermögen oder aus seinem eigenen Vermögen aufbringen kann (vgl. Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucksache 16/11107, S. 12 f.). Begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13d Abs. 3 ErbStG sind u.a. im Inland belegene, bebaute Grundstücke, die zu wohnzwecken vermietet werden, und die nicht zum begünstigten Betriebsvermögen oder begünstigten Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13a ErbStG gehören.

18

Bei Verpflichtungsklagen auf Erlass eines gebundenen Verwaltungsakts kommt es grundsätzlich auf die im Zeitpunkt der Entscheidung in der Tatsacheninstanz bestehende Sach- und Rechtslage an (vgl. BFH, Urteile vom 14. März 2012, XI R 33/09, BStBl II 2012, 477; vom 20. März 2019, X R 4/18, BFH/NV 2019, 808, jeweils m. w. N.). Da das Stundungsbegehren nach § 28 Abs. 3 Satz 1 ErbStG jedoch auf ein Hinausschieben der Fälligkeit des Steueranspruchs gerichtet ist und das Gesetz damit auf einen bestimmten vor der Entscheidung des Gerichts liegenden Zeitpunkt abstellt, sind vorliegend die

Verhältnisse, die zu diesem Zeitpunkt gegeben sind, maßgeblich (vgl. FG Münster, Urteil vom 11. März 2021 3 K 3054/19 AO, EFG 2021, 869).

19

2. Bei Übertragung dieser Rechtsgrundsätze auf den Streitfall hat der Beklagte den Antrag auf Stundung nach § 28 Abs. 3 Satz 1 ErbStG zu Recht abgelehnt, weil die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Rechtsnorm nicht erfüllt sind.

20

a) Die streitgegenständliche Wohnung ist von der Erblasserin und der Familie Z gemeinsam genutzt worden. Daher bestehen für den Senat bereits Zweifel daran, ob die streitgegenständliche Wohnung die Voraussetzungen des § 28 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 13d Abs. 3 ErbStG erfüllt hat. Dies kann jedoch dahingestellt bleiben, weil der Tatbestand des § 28 Abs. 3 Satz 1 ErbStG - wie die nachfolgenden Ausführungen belegen - bereits aus einem anderen Grund nicht erfüllt ist.

21

b) Im Zeitpunkt des Erbfalls (X. März 2018) war es dem Kläger möglich, die Mittel für die Begleichung der Erbschaftsteuer aus weiterem erworbenen Vermögen aufzubringen, was eine Stundung gemäß § 28 Abs. 3 Satz 1 HS 2 ErbStG ausschließt.

22

aa) Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung, ob der Kläger die auf den Erwerb der streitgegenständlichen Wohnung entfallene Erbschaftsteuer nur durch dessen Veräußerung aufbringen kann, ist der Zeitpunkt der Steuerentstehung (X. März 2018).

23

(1) Einen konkreten Zeitpunkt für die Feststellung, ob und inwieweit der Erbe die auf die begünstigte Wohnung entfallene Steuer aus eigenen Mitteln oder aus dem sonstigen Nachlass aufbringen kann, schreibt § 28 ErbStG nicht ausdrücklich vor. Der erkennende Senat ist der Auffassung, dass der maßgebliche Zeitpunkt, derjenige der Steuerentstehung ist (dieselbe Ansicht vertreten auch FG Münster, Urteil vom 11. März 2021 3 K 3054/19 AO, EFG 2021, 869 sowie Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand 01/2021, § 28, Rn. 16). Dafür spricht zunächst das dem ErbStG anhaftende Besteuerungskonzept, welches maßgeblich das auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Steuerentstehung abstellt (sog. „Stichtagsprinzip“; vgl. §§ 2, 11 ErbStG). Darüber hinaus ist das Stundungsbegehren nach § 28 Abs. 3 Satz 1 ErbStG auf ein Hinausschieben der Fälligkeit des Steueranspruchs gerichtet, mit der Folge, dass die Fälligkeit erst nach Beendigung der nach § 28 Abs. 3 Satz 1 ErbStG zu gewährenden Stundung eintritt. Demzufolge kann der Antrag auf Stundung nach § 28 Abs. 3 Satz 1 ErbStG bereits vor Erlass des Erbschaftsteuerbescheides gestellt werden. Aus der Begründung des Gesetzes ergibt sich zudem, dass der Gesetzgeber eine Stundung bereits dann ausschließen wollte, wenn neben dem begünstigten Vermögen noch weiteres Vermögen im Nachlass vorhanden ist (BT-Drucksache 16/11107, S. 13). Soweit Eisele unter Verweis auf den Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 11. Mai 1988 (II B 28/88, BStBl II 1988, 730) den Zeitpunkt der Fälligkeit der festgesetzten Erbschaftsteuer als maßgeblich ansieht, folgt ihm der Senat nicht (vgl. Eisele in: Kapp/Ebeling, ErbStG, Stand 06/2021, § 28, Rn. 6.1.). Die Entscheidung des BFH ist nicht zu der im Streitfall geltenden Fassung des Gesetzes ergangen und ist bereits aus diesem Grund nicht auf den Streitfall übertragbar.

24

(2) Dem Abstellen auf einem vor der mündlichen Verhandlung liegenden Zeitpunkt steht auch nicht entgegen, dass es bei Verpflichtungsklagen, die - wie im Falle der Stundung nach § 28 Abs. 3 Satz 1 ErbStG - auf den Erlass eines gebundenen Verwaltungsakts gerichtet sind, grundsätzlich auf die im Zeitpunkt der Entscheidung in der Tatsacheninstanz bestehende Sach- und Rechtslage ankommt (vgl. BFH-Urteil vom 14. März 2012 XI R 33/09, BStBl II 2012, 477 m.w.N.). Denn von diesem Grundsatz ist dann eine Ausnahme zu machen, wenn - wie im Streitfall - auf die Verhältnisse zu einem vor dem Tag der mündlichen Verhandlung liegenden Zeitpunkt - hier den X. März 2018 - abzustellen ist (vgl. FG Münster, Urteil vom 11. März 2021 3 K 3054/19 AO, EFG 2021, 869 m.w.N.).

25

bb) Unstreitig hat sich im Nachlass des Klägers und damit im Zeitpunkt der Steuerentstehung (X. März 2018) ein Guthaben i.H.v. ... EUR befunden. Von diesem Betrag hätte der Kläger die auf die Wohnung

anteilig entfallene Erbschaftsteuer (... EUR) ohne weiteres begleichen können. Dem stünde auch eine Berücksichtigung der auf den Kläger entfallenen Nachlassverbindlichkeiten i.H.v. ... EUR nicht entgegen. Die Rechtsfrage, ob im Anwendungsbereich des § 28 Abs. 3 Satz 1 ErbStG die Nachlassverbindlichkeiten den für die Begleichung der Steuerschuld verfügbaren Nachlass schmälern, braucht der Senat daher - mangels Relevanz - nicht zu entscheiden (vgl. dazu FG Köln, Beschluss vom 10. August 2012 9 V 1481/12, juris; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand 01/2021, § 28, Rn 16).

26

cc) Der Umstand, dass der Kläger die im Nachlass enthaltenen Geldmittel i.H.v. ... EUR nicht für die Begleichung der auf die streitgegenständliche Wohnung entfallenen Erbschaftsteuer bereitgehalten hat, sondern unstreitig nach dem X. März 2018 anderweitig ausgegeben hat, kann - unabhängig davon, wofür das Geld verwendet worden ist - eine Stundung nach § 28 Abs. 3 Satz 1 ErbStG nicht begründen.

27

c) Das Klagebegehren des Klägers hat sich ausdrücklich darauf beschränkt, den Beklagten zu einer Stundung nach § 28 Abs. 3 Satz 1 ErbStG zu verpflichten. Soweit der Beklagte ursprünglich über den Antrag des Klägers auf zinslose Stundung unter Bezugnahme auf die Regelung des § 222 AO entschieden hat, hat der Kläger sowohl im Einspruchsverfahren als auch im Klageverfahren seinen Antrag ausschließlich damit begründet, dass er einen Anspruch auf Stundung nach § 28 ErbStG hat. Aus diesem Grund braucht der Senat nicht darüber zu entscheiden, ob im Streitfall die Voraussetzungen des § 222 AO erfüllt sind.

28

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