

Zahlungssorge des Testamentsvollstreckers für die Erbschaftsteuer

Von Dr. Hanspeter Daragan, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bremen

Erbschaftsteuerliche Befreiungen können nach dem Erbfall mit Wirkung für die Vergangenheit wegfallen. Das wirft die Frage auf, ob der Testamentsvollstrecker Vorsorge treffen muss, dass er die dann entstehende Erbschaftsteuer aus dem Nachlass zahlen kann, und ob er haftet, wenn er das schuldhaft versäumt und beim Erben nichts mehr zu holen ist.

1. Einführung

Das Erbschaftsteuergesetz kennt eine Reihe von Steuerbefreiungen. Manche sind endgültig, so die Befreiung für Hausrat nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Ihre Voraussetzungen müssen nur beim Erwerb vorliegen. Andere Befreiungen sind fürs erste vorläufig, so die Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 für Gegenstände, an deren Erhaltung ein öffentliches Interesse besteht, und nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG für Zuwendungen an gemeinnützige Einrichtungen. Ihre Voraussetzungen müssen im Erbfall vorliegen und danach zehn Jahre lang fortbestehen. Erst dann ist die Befreiung endgültig. Andernfalls entfällt die Befreiung, und zwar mit Wirkung für die Vergangenheit. So sind auch die Vergünstigungen für Unternehmensvermögen nach den §§ 13 a, 13 b ErbStG zunächst nur vorläufig. Sie werden endgültig, wenn während der Behaltensfrist von fünf oder sieben Jahren bestimmte Ereignisse nicht eintreten. Andernfalls fallen auch sie mit Wirkung für die Vergangenheit weg. Für den Erben bedeutet der Wegfall, dass die wegen der vorläufigen Befreiung nicht festgesetzte Erbschaftsteuer festgesetzt wird, und er sie nachzahlen muss.

2. Pflichten und Haftung des Testamentsvollstreckers

Der Erbe hat auf Verlangen des Finanzamts eine Erbschaftsteuererklärung abzugeben (§ 31 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Da er der Steuerschuldner ist (§ 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG), also nicht der Nachlass, wird die Erbschaftsteuer gegen ihn festgesetzt, und der Erbschaftsteuerbescheid wird ihm bekannt gegeben (§§ 155 Abs. 1 und 2, 157 Abs. 1 Satz 2, 122 Abs. 1 Satz 1 AO). Hat der Erblasser Testamentsvollstreckung angeordnet, wird der Testamentsvollstrecker in das Besteuerungsverfahren einbezogen. Nicht mehr der Erbe, sondern der Testamentsvollstrecker muss die Erbschaftsteuererklärung abgeben (§ 31 Abs. 5 Satz 1 ErbStG). Nicht mehr dem Erben, sondern dem Testamentsvollstrecker wird der Erbschaftsteuerbescheid bekannt gegeben (§ 32 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Er richtet sich immer noch an den Erben, der weiterhin der Steuerschuldner ist. Dessen ungeachtet hat der Testamentsvollstrecker für die Bezahlung der Erbschaftsteuer zu sorgen (§ 32 Abs. 1 Satz 2 ErbStG). Welche Folgen es für ihn hat, wenn er diese Pflicht verletzt, ist im ErbStG nicht geregelt, sondern in der Abgabenordnung. Der Testamentsvollstrecker ist Vermögensverwalter iSv § 34 Abs. 3 AO. Verletzt er seine Pflicht, für die Bezahlung der Erbschaftsteuer zu sorgen,¹ vorsätzlich oder grob fahrlässig und wird deswegen die Steuer nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt, haftet er nach § 69 Satz 1 AO für den Ausfall.

Gegenstand der Zahlungssorge ist also „die Erbschaftsteuer“. Entgegen dem ersten Anschein ist der Ausdruck nicht eindeutig, sondern dreideutig. Denn damit kann gemeint sein

- die festgesetzte Erbschaftsteuer, d. h. die Erbschaftsteuer, die sich aus dem Steuerbescheid ergibt, der dem Testamentsvollstrecker bekanntgegeben wurde, unabhängig davon, ob die Steuerfestsetzung zutreffend ist oder nicht,
- die angefallene Erbschaftsteuer, d.h. die Erbschaftsteuer, die für den Erwerb des Erben entstanden ist, unabhängig davon, inwieweit sie festgesetzt ist oder nicht ,
- die gesamte Erbschaftsteuer, d.h. die angefallene Erbschaftsteuer und die Steuer, Nachsteuer genannt, die entsteht, wenn eine vorläufige Befreiung mit Wirkung für die Vergangenheit weggefallen ist.

2.1. Zahlungssorge für die festgesetzte Steuer

Der systematische Zusammenhang, in dem § 32 Abs. 1 Satz 2 ErbStG steht, legt die Annahme nahe, dass die festgesetzte Erbschaftsteuer gemeint ist. Denn nur sie kennt der Testamentsvollstrecker und nur sie kann er zu der im Bescheid bestimmten Fälligkeit zahlen. Das spricht für die erste Auslegungsvariante.

Aber dagegen spricht die Gesetzeshistorie. Schon nach § 32 Abs. 1 ErbStG 1906 haftete ein Testamentsvollstrecker für den Ausfall der Steuer. Aber nach § 32 Abs. 2 ErbStG 1906 war eine Haftung für Nachforderungen ausdrücklich ausgeschlossen. Die Steuerfestsetzung sollte also die Haftung endgültig bestimmen.² Diese Beschränkung der Haftung ist bei der Steuerreform 1919 entfallen. Nunmehr hatte der Testamentsvollstrecker nach § 87 Abs. 2 AO 1919 dafür zu sorgen, dass Mittel zur Bezahlung der Erbschaftsteuer³ zurückgehalten und die Steuer bezahlt wurde. Andernfalls haftete er nach § 90 AO 1919 für einen Ausfall. Seine Haftung für Nachforderungen war also nicht mehr ausgeschlossen. Dabei ist es geblieben. Nur ist die Zahlungssorge bei der Erbschaftsteuerreform 1974 wieder im ErbStG verortet worden, sie ist aus § 106 Abs. 2 AO aF in § 32 ErbStG zurückgekehrt.⁴

1) § 32 Abs. 1 Satz 2 ErbStG ist insoweit *lex specialis* zu § 34 Abs. 3 AO (BFH v. 18.6.1986 – II R 38/84, BStBl II 1986, 704).

2) Zimmermann, *Reichs-Erbschaftsteuergesetz 1906*, § 32 Note 10 und § 31 Note 17.

3) *Der damaligen Erbanfallsteuer.*

4) BT Drs. VII/3418 und BT Drs. 7/78, jeweils S. 76 zu § 30.

2.2 Zahlungssorge für die angefallene Steuer

§ 32 Abs. 1 Satz 2 ErbStG ist also so zu verstehen, dass der Testamentsvollstrecker für die Zahlung der vom Erben für den Erwerb geschuldeten Steuer zu sorgen hat. Deshalb hat er auch für die Zahlung einer Mehrsteuer zu sorgen, wenn der Erbschaftsteuerbescheid, der nach den §§ 164 Abs. 2, 165 Abs. 2 AO unter Vorbehalt der Nachprüfung oder nur vorläufig ergangen ist, mit einem Steuermehr für endgültig erklärt wird. Das gleiche gilt, wenn der Bescheid nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen oder Beweismittel mit einem Steuermehr geändert wird. Das ist in der Sache auch richtig. Denn der Testamentsvollstrecker muss, gleich dem Erben, eine zutreffende Steuererklärung abgeben. Ein Unterschied besteht für sie nur darin, dass der Erbe als Steuerschuldner immer für eine Nachzahlung haftet und der Testamentsvollstrecker nur für einen schuldhaft verursachten Zahlungsausfall.

Die zivilrechtliche Pflicht des Testamentsvollstreckers, den Willen des Erblassers zu vollziehen, wird durch die steuerliche Pflicht ergänzt, die angefallene Erbschaftsteuer zu zahlen,⁵ unabhängig davon, wann sie eingefordert wird. Durch die Anordnung der Sorge für die Steuerzahlung ist dem Testamentsvollstrecker die zivilrechtliche Befugnis vermittelt, dafür Nachlassmittel zu verwenden.⁶ Ihm verbleibt daher die Verfügungsbefugnis über die Nachlassgegenstände, die er zur Zahlung der Erbschaftsteuer benötigt, auch wenn sich deswegen für sie eine vom Erblasser nicht gewollte Dauervollstreckung ergibt. Sie endet spätestens dann, wenn wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist eine Nachforderung nicht mehr möglich ist.

2.3 Zahlungssorge für die gesamte Erbschaftsteuer

Nach überwiegender Meinung⁷ geht die Zahlungssorge des Testamentsvollstreckers noch weiter und bezieht sich auf die gesamte Erbschaftsteuer. Zur Begründung wird darauf verwiesen, dass die Nachsteuer keine selbstständige Steuer sei. Soweit sie auf dem rückwirkenden Wegfall einer Befreiung beruhe, entstehe sie rückwirkend zum Erbfall. Daran ist richtig, dass die Nachsteuer keine selbstständige Erbschaftsteuer ist. Sie ist die gesamte Erbschaftsteuer, wenn eine umfassende Befreiung entfällt, oder ein Teil der Steuer bei einer partiellen Befreiung. Nicht richtig ist, dass die Nachsteuer rückwirkend entsteht und in die Zahlungssorge des Testamentsvollstreckers einbezogen ist.

Die Erbschaftsteuer ist stichtagsbezogen. Das besagt, dass sie in einem bestimmten Zeitpunkt nach den dann gegebenen Umständen, Besteuerungsgrundlagen genannt, entsteht. Dieses Stichtagsprinzip, das in den § 9 ErbStG und in den §§ 38, 170 Abs. 1 AO fixiert ist, hat zur Folge, dass ein Ereignis, das erst nach dem Stichtag eintritt, den am Stichtag entstandenen Steueranspruch grundsätzlich nicht beeinflussen kann.

Der Wegfall der Voraussetzungen einer vorläufigen Befreiung ist ein zukünftiges, objektiv ungewisses Ereignis. Deshalb ist die Befreiung auflösend bedingt. Das hat zur Folge, dass der Steueranspruch, der auf ihrem Wegfall beruht, aufschiebend bedingt ist. Er entsteht also erst, wenn die Bedingung einge-

treten ist.⁸ Denn erst dann ist der Tatbestand verwirklicht, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (§ 38 AO).⁹ Das bedeutet, dass der Eintritt der Bedingung grundsätzlich ex nunc wirkt.¹⁰ Die Steuer entsteht also nach den bei Bedingungseintritt gegebenen Besteuerungsgrundlagen und ihres aktuellen Werts (§ 11 ErbStG).¹¹ Indirekt ergibt sich das auch aus § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) ErbStG. Zwar ist, anders als dort vorausgesetzt, nicht der steuerbare Erwerb aufschiebend bedingt, sondern der Steueranspruch für den unbedingt angefallenen Erwerb. Aber in der Sache besteht kein Unterschied. Der Steueranspruch ist hier wie dort bedingt. Nur die Bedingungen sind verschieden.

Wie verhält es sich nun, wenn eine Befreiung mit Wirkung für die Vergangenheit wegfällt? Dann scheint die auflösend bedingte Befreiung ex tunc zu entfallen, so als ob es sie nie gegeben hätte. Dann scheint der aufschiebend bedingte Steueranspruch gleichermaßen ex tunc zu entstehen. Das ist eine naheliegende Deutung. Aber eine ex-tunc-Entstehung hat im Grund keinerlei Konsequenzen, jedenfalls keine für den Steuerpflichtigen. Nachzahlungszinsen, die es bei der Erbschaftsteuer zwar nicht gibt, laufen nicht rückwirkend, sondern ex nunc (§ 233 a Abs. 2 a AO). Säumniszuschläge nach § 240 AO gibt es ebenfalls nicht rückwirkend. Und die Festsetzungsverjährung für einen rückwirkend entstandenen Steueranspruch beginnt nicht nach der Grundregel des § 170 Abs. 1 AO mit dem Ende des Kalenderjahrs, in dem der Anspruch rückwirkend entstanden sein soll,¹² sondern nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO erst mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Befreiung entfallen ist. Zählt man hinzu, dass die rückwirkend entstandene Steuer erstmalig oder durch die Änderung eines Erbschaftsteuerbescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO festgesetzt werden muss, damit sie nachgefordert werden kann, zeigt sich, dass eine ex-tunc-Entstehung ein rein theoretisches Konstrukt ist, das sich in seinen Konsequenzen nicht von einer ex-nunc-Entstehung unterscheidet. Das spricht dafür, den rückwirkenden Wegfall einer Befreiung als Durchbrechung des Stichtagsprinzips zu verstehen und bei der ex-nunc-Wirkung bleiben.

Die Entstehungsgeschichte der auflösend bedingten Befreiungen legt die Annahme nahe, dass der Wegfall für die Vergangenheit nicht die Entstehung der Nachsteuer betrifft, sondern

5) BFH v. 18.6.1986 – II R 38/84, BStBl II 1986, 704.

6) Meincke, 16. Aufl., § 32 Rn § 32 Rn 11. Zustimmung Zimmermann, Testamentsvollstreckung, 4. Aufl., Rn 569.

7) Blum/Schauer, ZEV 2012, 92; Jülicher in T/G/J/G, § 32 Rn 35; Kien-Hümbert in Moench/Weinmann, § 32 Rn 22; Pahlke in F/J/P/W, 5. Aufl., § 32 Rn 12 a; Steiner, ErbStB 2011, 201. AA Purucker, ZErb 2011, 265; Worgulla/Eismann, DSr 2016, 2084.

8) Diesen Zusammenhang zwischen auflösend bedingter Befreiung und aufschiebend bedingtem Steueranspruch hat Kruse (Lehrbuch des Steuerrechts, Band I, S. 113 f) überzeugend herausgearbeitet.

9) Zum Begriff des Tatbestandes siehe Kruse, aaO, S. 112 ff; Hensel, Steuerrecht, 3. Aufl., S. 58 ff.

10) Kruse, aaO, S. 114; Drüen in Tipke/Kruse, § 38 AO Rn 8; Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 38 AO Rn 30 f; FG Hamburg v. 29.10.1981 – I 242/79, EFG 1982, 224; aA BFH v. 30.7.1980 – I R B 27/80, BStBl II 1981, 55; v. 30.1.1985 – I R 12/82, BStBl II 1985, 386.

11) Meincke, 16. Aufl., § 9 Rn 4 f.

12) So aber BFH v. 30.7.1980 – I R B 27/80, BStBl II 1981, 55; v. 30.1.1985 – I R 12/82, BStBl II 1985, 386 für die Zeit vor Inkrafttreten der AO 1977 zum rückwirkenden Wegfall einer Sonderabschreibung.

nur die Art und Weise ihrer Berechnung. Erstmals bei der Erbschaftsteuerreform 1974 wurde in § 13 Nr. 2, 3, 12 und 15 ErbStG bestimmt, dass die Befreiungen mit Wirkung für die Vergangenheit wegfallen, wenn ihre Voraussetzungen innerhalb von zehn Jahre nach dem Erwerb oder der Zuwendung entfallen. In der Gesetzesbegründung¹³ heißt es dazu für die Befreiung nach § 13 Nr. 2 ErbStG: „Der Wegfall der Befreiung mit Wirkung für die Vergangenheit stellt sicher, daß die Steuer nach dem seinerzeitigen Wert nachzuerheben ist. Bei der nachträglichen Steuerfestsetzung bleiben also die eventuellen Wertsteigerungen, die bei dem befreiten Vermögen oder teilbefreiten Vermögensgegenstand nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers bzw. dem Zeitpunkt der Ausführung eingetreten sind, unberücksichtigt. Die maßgebliche Verfahrensvorschrift für die nachträgliche Steuerfestsetzung ist § 156 Nr. 2 der Abgabenordnung 1974.“¹⁴ Und zu den übrigen Tatbeständen heißt es: „Wegen der Durchführung der nachträglichen Steuerfestsetzung in diesen Fällen vgl. die Ausführungen zu Nummer 2 (am Schluß).“¹⁴ Mit der Rückwirkung soll also nur erreicht werden, dass die Nachsteuer nach dem Wert nacherhoben wird, den der nunmehr steuerpflichtige Erwerb ursprünglich hatte. Nur zu diesem Zweck wird eine Rückwirkung fingiert. Die Vergangenheit ist demnach nur für die Höhe der Nachsteuer von Bedeutung, nicht für ihre Entstehung.

Hinsichtlich der Nachsteuer kann dem Testamentsvollstrecker eine Pflichtverletzung also nur unterlaufen, wenn er während der Dauer seines Amtes erkennt, dass die Befreiung weggefallen ist und er dies dem zuständigen Finanzamt entgegen § 153 Abs. 1 Satz 2 AO nicht anzeigt.¹⁵

3. Zahlungssorge ist nicht Zahlungsvorsorge

Der Testamentsvollstrecker ist nicht gehalten, nach dem Murphy'schen Gesetz zu handeln, wonach alles, was schiefgehen kann, auch schiefgeht. Er muss also nicht davon ausgehen, dass eine vorläufige Befreiung, die sich bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer ausgewirkt hat, innerhalb der maßgebenden Frist entfällt, so dass er bis zum Ablauf der Begünstigungsfrist so viel an Nachlass zurückbehalten und verwalten muss, dass er

die Nachsteuer bezahlen kann, will er seine Haftung vermeiden. Denn die Zahlungssorge ist keine vorausschauende Zahlungsvorsorge zugunsten des Fiskus.

Die Rechtsprechung zu § 69 Satz 1 AO bejaht zwar eine Vermögensvorsorgepflicht, die nicht erst mit Fälligkeit einer Steuer entsteht, sondern schon dann, wenn die Steuer zu erwarten ist.¹⁶ Aber sie setzt voraus, dass die künftige Entstehung der Steuer bekannt ist.¹⁷ Eine Vermögensvorsorgepflicht auf Verdacht gibt es nicht. Daher kommt es nicht darauf an, ob der Testamentsvollstrecker den Wegfall der Befreiung vorhersehen konnte.¹⁸ Es geht auch nicht darum, ob seine Inanspruchnahme für ein Ereignis, das zeitlich nach dem Erwerb liegt, ermessensgerecht ist.¹⁹ Denn die Frage eines Verschuldens als Voraussetzung einer Haftung kann sich nur stellen, wenn der Testamentsvollstrecker eine Pflicht verletzt hat, also rechtswidrig gehandelt hat. Ohne rechtswidriges Verhalten gibt es kein Verschulden. Diese Regel lässt sich im vorliegenden Zusammenhang mit dem Hinweis bestätigen, dass einer Zahlungssorge für die Nachsteuer der rechtstaatliche Grundsatz entgegensteht, wonach jemand, der sich rechtmäßig verhalten hat, nicht im Nachhinein ins Unrecht gesetzt werden darf, indem ihm aufgrund eines späteren Ereignisses, auf das er keinen Einfluss nehmen konnte, rückwirkend eine Pflicht auferlegt wird, die dieses Ereignis zum Anlass hat.

13) BT Drs. VI/3418 und BT Drs. 7/78, jeweils S. 67 f. Zu § 13.

14) Heute § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO.

15) Vgl. Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 153 AO Rn 3.

16) Nachweise bei Rüsen in Klein, 13. Aufl., § 69 AO Rn 55 ff.

17) Vgl. aus der umfangreichen Rechtsprechung des BFH: BFH v. 5.2.1985 – VII R 124/80, BFH/NV 1987, 2; v. 21.6.1994 – VII R 34/92, BStBl II 1995, 230. Weitere Nachweise bei Rüsen in Klein, 13. Aufl., § 69 AO Rn 55.

18) So aber Bay LfSt v. 4.2.2016, ZEV 2016, 231; zustimmend Eisele in Kapp/Ebeling, § 32 Rn 17.3 und Kien-Hümbert in Moench/Weinmann, § 32 Rn 22. A.A. Piltz/Holtz in Bengell/Reimann, Testamentsvollstreckung, 6. Aufl., S. 474. § 8 Rn 95 a ff und Meincke/Hannes/Holtz, 17. Aufl., § 32 Rn 14, allerdings mit der unzutreffenden Begründung, die zivilrechtlichen Befugnisse des Testamentsvollstreckers reichten nicht aus.

19) Darauf stellen ab: Blum/Schauer, ZEV 2012, 92; Jülicher in T/G/J/G, § 32 Rn 35; Kien-Hümbert in Moench/Weinmann, § 32 Rn 22; Pahlke in F/J/P/W, 5. Aufl., § 32 Rn 12 a; Steiner, ErbStB 2011, 201.

Auf einen Blick

Der Testamentsvollstrecker hat dafür Sorge zu tragen, dass er die Erbschaftsteuer, die im Erbfall unbedingt angefallen ist, aus dem Nachlass zahlen kann. Verletzt er diese Pflicht vorsätzlich oder grob fahrlässig, haftet er für den Steuerausfall. Eine Pflicht, auch für die Zahlung der im Erbfall nur bedingt

entstandenen Nachsteuer auf Verdacht zu sorgen, trifft den Testamentsvollstrecker nicht. Hier kann er für einen Steuerausfall nur haften, wenn er während der Dauer seines Amtes erkennt, dass eine Befreiung weggefallen ist und dies entgegen § 153 Abs. 1 Satz 2 AO nicht anzeigt.