

Aufsatz

Beiträge für die Beratungspraxis

von Dr. Georg Tolksdorf, RA, und Daniel Simon, RA/StB/FASt*

>>>> Erbschaftsteuerliche Rechte und Pflichten des Testamentsvollstreckers

Die Steuerveranlagung

Geprägt von den Lebens- und Vermögensverhältnissen der Erblasser sind auch die erbschaftsteuerlichen Aufgaben, die sich dem Testamentsvollstrecker regelmäßig stellen. Daher kann der Umfang der Rechte und Pflichten des Testamentsvollstreckers in steuerlicher Hinsicht im Einzelfall sehr unterschiedlich sein und auch durch die Art und den Umfang der Testamentsvollstreckung beeinflusst werden. Im ersten Teil dieser Serie wurde auf die besonderen Auswirkungen der Testamentsvollstreckung auf die Erbschaftsteuererklärung eingegangen (Teil 1, erschienen im ErbStB 2008, 336 ff.). Hieran unmittelbar anknüpfend wird in diesem zweiten Teil die erbschaftsteuerliche Veranlagung i.R.d. Testamentsvollstreckung behandelt und dabei werden wiederum Hinweise zur effizienten und haftungsrechtlich vorteilhaften Vorgehensweise im Rahmen einer Testamentsvollstreckung in der Praxis gegeben. In einem folgenden dritten Teil werden weitere verschiedene steuerliche Arten, deren Verfahren und deren Besonderheiten in der Testamentsvollstreckung behandelt werden.

I. Das Thema

Im ersten Teil dieser Serie wurde auf die besonderen Auswirkungen der Testamentsvollstreckung auf die Erbschaftsteuererklärung eingegangen (Teil 1, Tolksdorf/Simon, ErbStB 2008, 336 ff.). Hieran unmittelbar anknüpfend wird in diesem zweiten Teil die erbschaftsteuerliche Veranlagung i.R.d. Testamentsvollstreckung behandelt; dabei werden wiederum Hinweise zur effizienten und haftungsrechtlich vorteilhaften Vorgehensweise im Rahmen einer Testamentsvollstreckung in der Praxis gegeben. In einem weiteren dritten Teil werden weitere verschiedene steuerliche Arten, deren Verfahren und deren Besonderheiten in der Testamentsvollstreckung behandelt werden.

II. Der Erbschaftsteuerbescheid

1. Bekanntgabe ...

a) ... für die Erben

Für den Fall der Testamentsvollstreckung sieht das Erbschaftsteuergesetz eine vom Regelfall abweichende Bekanntgaberegulation für Erbschaftsteuerbescheide vor. So bestimmt § 32 ErbStG, dass – abhängig vom bürgerlich-rechtlichen Aufgabenbereich des Testamentsvollstreckers – die Bekanntgabe von Erbschaftsteuerbescheiden an den Testamentsvollstrecker zu erfolgen hat. Dabei kommt eine Bekanntgabe regelmäßig nur für die Erben in Betracht.

b) ... für Vermächtnisnehmer

Für Vermächtnisnehmer hat die Bekanntgabe nur dann zu erfolgen, wenn die Testamentsvollstreckung auch *ausdrücklich* für das Vermächtnis angeordnet wurde (vgl. BFH v. 9.6.1999 – II B 101/98, BStBl. II 1999, 529 = DStR 1999, 1226 = ZEV 1999, 325). Andernfalls kann der Bescheid nicht ggü. dem Testamentsvollstrecker mit Wirkung gegen den Berechtigten bekannt gegeben werden (vgl. BFH v. 14.11.1990 – II R 255/85, BStBl. II 1991, 49, 51 = NJW 1991, 3302; vgl. ferner AEAO zu § 122 AO und Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 32 ErbStB Rz. 5 [Juli 2008]).

c) Testamentsvollstrecker als Zugangsvertreter

Dabei ist der Testamentsvollstrecker Adressat der Bekanntmachung, nicht aber Adressat des Steuerbescheides (vgl. AEAO zu § 122 AO,

Nr. 2.13.4; Kien-Hümbert in Moench, ErbStG, § 32 ErbStG Rz. 6 [Juni 2008]). Obwohl der Testamentsvollstrecker nach dem BGB Inhaber eines privaten Amtes und nicht Vertreter der Erben ist, wird er als deren gesetzlicher Zugangsvertreter angesehen.

Das hat zur Konsequenz, dass mit der Bekanntgabe an ihn die Rechtsbehelfsfrist mit Wirkung gegen die Erben in Lauf gesetzt wird (vgl. BFH v. 14.11.1990 – II R 58/86, BStBl. II 1991, 52, 3302; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 32 ErbStG Rz. 5 [Juli 2008]). Der Testamentsvollstrecker ist dabei ggf. verpflichtet, den Erben von der Bekanntgabe und von dem Inhalt des Steuerbescheides zu unterrichten. In der Praxis ist von Seiten des FA eine Zusendung einer Kopie des Bescheides an die Erben üblich. Unterrichtet der Testamentsvollstrecker den Erwerber nicht und versäumt dieser deshalb die Anfechtungsfrist, ist dem Erwerber *Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand* zu gewähren (§ 110 Abs. 3 AO), wobei ihm das Verhalten des Testamentsvollstreckers nicht zuzurechnen ist (vgl. hierzu unten unter 3.).

Keine Nichtigkeit bei unrichtiger Zustellung: Wird im Fall der Anordnung der Testamentsvollstreckung der Steuerbescheid den Erben (unrichtig) zugestellt, ist er deswegen nicht nichtig (§ 125 AO). Jedoch wird erst durch Weiterleitung des Verwaltungsakts an den Testa-

ErbStB 2008, 361

mentsvollstrecker die Rechtsbehelfsfrist in Gang gesetzt (BFH v. 8.12.1988 – IV R 24/87, NJW 1989, 2496 f.; Hartmann in Gürsching/Stenger, BewG/ErbStG, § 32 ErbStG Rz. 11 [Aug. 2008], hält diese Ansicht auch für vertretbar, s.a. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 32 ErbStG Rz. 19 [Juli 2008]).

2. Benachrichtigung der Erben durch Testamentsvollstrecker

Wurde ein gegen die Erben gerichteter Erbschaftsteuerbescheid dem Testamentsvollstrecker und nicht den Erben gegenüber bekannt gegeben, so sollte der Testamentsvollstrecker den Erben eine Kopie des Erbschaftsteuerbescheides zukommen lassen, damit diese insbesondere fristgerecht Rechtsmittel gegen die erbschaftsteuerliche Festsetzung einlegen können. Hierzu ist der Testamentsvollstrecker ggf. verpflichtet, da die Festsetzung der Erbschaftsteuer bzw. die nachfolgende Zahlungsverpflichtung einen wesentlichen Aspekt darstellt, den der Testamentsvollstrecker aufgrund seiner allgemeinen Informations- und Benachrichtigungspflichten den Erben grundsätzlich mitzuteilen hat (vgl. hierzu Piltz in Bengel/Reimann, Handbuch der TV, 3. Aufl. 2001, § 8 Rz. 74.).

Beraterhinweis: Ist im Rahmen einer Testamentsvollstreckung eine enge Kommunikation mit den Erben ehemals empfehlenswert, sollte gerade im Bereich der steuerlichen Angelegenheiten – auch unter Haftungsgesichtspunkten – eine stetige Information an die Erben erfolgen. So sollten Kopien der Steuerbescheide sowie ggf. das Ergebnis der Überprüfung durch den Steuerberater den Erben nach Möglichkeit mitgeteilt werden.

3. Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand

Sollte der Testamentsvollstrecker versäumen, die Erben über den Eingang des Erbschaftsteuerbescheides zu informieren bzw. diesen den Erbschaftsteuerbescheid zur Kenntnis zu geben, so dass der Erbe infolgedessen nicht die Möglichkeit hat, fristgerecht Einspruch einzulegen, kann dem Erben innerhalb eines Jahres nach Ende der Rechtsbehelfsfrist *Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand* nach § 110 Abs. 3 AO gewährt werden. Das Versäumnis des Testamentsvollstreckers hat sich der Erbe **nicht zurechnen** zu lassen, da dieser gerade nicht Vertreter der Erben, sondern lediglich kraft Gesetzes deren Zugangsvertreter ist (vgl. BFH v. 14.11.1990 – II R 255/85, BStBl. II 1991, 49, 52 = NJW 1991, 3302, 3303).

III. Begleichung der Erbschaftsteuer

Der Testamentsvollstrecker ist nach § 32 Abs. 1 S. 2 ErbStG weiterhin verpflichtet, für die Begleichung der Erbschaftsteuer zu sorgen – obgleich es sich dabei um eine persönliche Steuerschuld der Erben

handelt. Insoweit haftet der Nachlass bis zur Auseinandersetzung (§ 20 Abs. 3 ErbStG). Der Testamentsvollstrecker kann die Erbschaftsteuer dem Nachlassvermögen entnehmen. Er hat rechtzeitig sicherzustellen, dass er aus den Nachlassmitteln die Steuern auch begleichen kann.

Beraterhinweis: I.R.d. Verwaltung des Nachlassvermögens ist der Testamentsvollstrecker regelmäßig befugt, rechtzeitig diejenigen erforderlichen Maßnahmen zur Beschaffung liquider Mittel zu ergreifen, die diese Bezahlung der Erbschaftsteuer fristgerecht ermöglichen (zur ordnungsgemäßen Verwaltung des Nachlassvermögens durch den Testamentsvollstrecker insgesamt vgl. Tolksdorf, ErbStB 2008, 54 ff.; 86 ff.; 118 ff. und 144 ff.).

Erbringung einer Sicherheitsleistung: Gemäß § 32 Abs. 1 S. 3 ErbStG kann die Finanzverwaltung vom Testamentsvollstrecker für die Erbschaftsteuer im Vorfeld Sicherheitsleistung aus dem Nachlassvermögen verlangen. Dies kann nach § 241 AO durch Verpfändung usw. erfolgen.

Steuererstattungsansprüche: Soweit später wiederum Steuererstattungsansprüche entstehen sollten, sind diese seitens der Finanzverwaltung ebenfalls an den Testamentsvollstrecker auszuführen (vgl. Werkmüller, Testamentsvollstreckung und Stiftungsmanagement durch Banken und Sparkassen, S. 261 [1. Aufl. 2006]; vgl. auch Piltz in Bengel/Reimann, Handbuch der TV, 3. Aufl. 2001, § 8 Rz. 90) Dies ergibt sich schon daraus, dass der Testamentsvollstrecker mit der (Zuviel-)Zahlung an das FA lediglich seiner Pflicht nachkommen will. Dass er zugleich auch den – zunächst ggf. völlig unbekannt und überraschend bekannt werdenden – überzahlten Betrag an die Erben freigeben möchte, kann der reinen Zahlung an das FA nicht entnommen werden. Dies wird besonders deutlich, wenn der Testamentsvollstrecker dem FA eine Nachlasskontoverbindung für die Rückzahlung möglicher Erstattungsansprüche benennt.

Beraterhinweis: In der Praxis zahlt die Finanzverwaltung Steuerrückerstattungen nicht selten direkt an die Erben aus, obgleich sie der Verfügungsbefugnis des Testamentsvollstreckers unterworfen sind, wenn die Erbschaftsteuer aus dem der Testamentsvollstreckung unterliegenden Vermögen gezahlt wurde (vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 32 ErbStG Rz. 27 [Juli 2008]). Die Zahlung der Erbschaftsteuer an das FA sollte der Testamentsvollstrecker daher wie eine Auszahlung an die Erben i.R.d. Erbauseinandersetzung behandeln. Die Forderung einer Rückzahlung überzahlter Erbschaftsteuer von den Erben wird häufig mit wenig Verständnis von diesen aufgenommen werden.

IV. Der Einspruch gegen den Erbschaftsteuerbescheid

1. Rechtsbehelfsbefugnis

Der Testamentsvollstrecker ist zur Einlegung eines Einspruchs gegen den Steuerbescheid nicht berechtigt, wenn er bloß Adressat der Bekanntmachung ist und ihm somit die Beschwer fehlt (BFH v. 4.11.1981 – II R 144/78, BStBl. II 1982, 262). Der Testamentsvollstrecker ist in seiner Funktion an sich nicht Vertreter der Erben, sondern vielmehr in die Rechtsposition des Erblassers eingetreten (vgl. BGH v. 14.11.1990 – II R 255/85, BStBl. II 1991, 49 = NJW 1991, 3303). Der Testamentsvollstrecker muss deswegen zur Einlegung von Rechtsbehelfen über sein vom Erblasser abgeleitetes Amt hinaus zusätzlich durch die Erben bevollmächtigt sein, wenn er gegen Erbschaftsteuerbescheide wirksam Einspruch einlegen will. Eine postmortale Vollmacht des Erblassers genügt insoweit

ErbStB 2008, 362

wiederum nicht, da die Erbschaftsteuer zumindest auch eine Eigenschuld des Erben darstellt und dessen persönlichen Bereich betrifft (vgl. Meincke, 14. Aufl. 2004, ErbStG, § 32 ErbStG Rz. 14; a.A. Häfke, ZEV 1997, 429 [432]).

Beraterhinweis: Es hat sich in der Praxis bewährt, wenn sich der Testamentsvollstrecker von den Erben eine „**Vollmacht zur Vorlage bei den Finanzbehörden**“ erteilen lässt, die ihn u.a. zur Einlegung von Rechtsbehelfen gegen Erbschaftsteuerbescheide, die an die Erben

gerichtet sind, berechtigt. Hierbei genügt es, wenn die Erben eine einfachschriftliche Vollmacht unterzeichnen.

Musterformulierung: Vollmacht zur Vorlage bei den Finanzbehörden

Ich, ... (Name des Erben, Wohnort, Straße, Hausnummer),

Erbe des/der ... am ... (Datum)

verstorbenen ... (Name des Erblassers), zuletzt wohnhaft in ... (Ort, Straße, Hausnummer), bevollmächtige hiermit den ... (Name des Testamentsvollstreckers, Ort) in seiner Eigenschaft als Testamentsvollstrecker zur Einlegung von Rechtsbehelfen gegen die den Nachlass betreffenden Erbschaftsteuerbescheide.

2. Sonderfall: Erblasser als Erbe

Anders zu beurteilen ist insbesondere die Situation, in der ein Erbschaftsteuerbescheid gegen den – inzwischen verstorbenen – Erblasser gerichtet wird. In der in der Praxis nicht selten vorkommenden Konstellation, dass z.B. Ehegatten mit Berliner Testament i.S.d. § 2269 BGB binnen Jahresfrist nacheinander versterben und Testamentsvollstreckung nach dem Längerlebenden angeordnet wurde, sind die erbschaftsteuerlichen Angelegenheiten nach dem Erstversterbenden häufig noch nicht abgeschlossen. Dies hat der Testamentsvollstrecker, der in die Position des überlebenden Ehegatten und jetzigen Erblassers eintritt, regelmäßig zu veranlassen, da es sich hierbei um eine offene Steuerschuld des Erblassers handelt, also eine Nachlassverbindlichkeit i.S.d. § 1967 BGB (Edenhofer in Palandt, BGB, § 1967 BGB Rz. 3 [67. Aufl. 2008]). Mithin ergeht auch der Erbschaftsteuerbescheid für den Erblasser an ihn als Testamentsvollstrecker über den Nachlass des Letztversterbenden, weshalb er aus seiner Funktion heraus – ohne weiteres – befugt und ggf. im Rahmen einer ordnungsgemäßen Verwaltung des Nachlassvermögens gem. §§ 2205, 2216 BGB auch verpflichtet ist, gegen unrichtige Erbschaftsteuerbescheide Rechtsbehelfe einzulegen (zur ordnungsgemäßen Vermögensverwaltung durch den Testamentsvollstrecker insgesamt vgl. Tolksdorf, ErbStB 2008, 54 ff.; 86 ff.; 118 ff. und 144 ff. m.w.N., vgl. weiterhin Meincke, ErbStG, § 32 ErbStG Rz. 6 [14. Aufl. 2004]).

Beraterhinweis: Der Testamentsvollstrecker sollte – insbesondere sofern die Steuererklärungen von einem Steuerberater vorbereitet wurden – ergangene Bescheide wiederum von dem Steuerberater prüfen lassen.

V. Weitere Anträge

Wird ein unrichtiger Erbschaftsteuerbescheid erlassen, kommen neben der Einspruchseinlegung weitere Anträge in Betracht, die der Erbe oder der bevollmächtigte Testamentsvollstrecker stellen können und u.U. sollten. Insoweit sind insbesondere denkbar:

- Antrag auf Erörterung des Sach- und Streitstandes gem. § 364a Abs. 1 AO,
- Antrag, die Vollziehung des angefochtenen Erbschaftsteuerbescheides ab Fälligkeit bis zur rechtskräftigen Entscheidung in der Hauptsache auszusetzen gem. § 361 Abs. 2 S. 2 AO,
- Antrag auf Hinzuziehung des Testamentsvollstreckers zum Verfahren gem. § 360 Abs. 1 S. 1 AO.

1. Antrag auf Erörterung des Sach- und Streitstandes

Erfahrungsgemäß sind mündliche Erörterungstermine besonders geeignet, um die Sach- und Rechtslage zu erörtern und die Angelegenheit „auf den Punkt zu bringen“. Nicht zuletzt dient die Vorschrift der einvernehmlichen Erledigung des Einspruchsverfahrens.

2. Antrag auf Aussetzung der Vollziehung

Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gem. § 361 Abs. 2 AO führt ggf. dazu, dass die Vollziehung des Erbschaftsteuerbescheides ausgesetzt wird, die Erbschaftsteuer also bis auf Weiteres nicht zu begleichen ist. Er setzt dabei grundsätzlich Folgendes voraus:

- es bestehen ernsthafte Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides oder
- die Vollziehung stellt für den Betroffenen eine unbillige Härte dar.

Beraterhinweis: Die Einlegung von Rechtsbehelfen bzw. das Stellen von Anträgen kann für den Testamentsvollstrecker auch dann empfehlenswert sein, wenn er hierzu von den Erben nicht gesondert bevollmächtigt wurde. Sämtliche vom Testamentsvollstrecker vorgebrachten Umstände, die für die Beteiligten günstig sind, hat die Finanzbehörde nämlich nach § 88 AO von Amts wegen zu berücksichtigen. Im Ergebnis führt dies dazu, dass der Erbschaftsteuerbescheid auch auf Grund vom Testamentsvollstrecker in das Verfahren eingebrachter Umstände abgeändert oder ausgesetzt werden kann, obwohl dieser nicht rechtsbehelfsbefugt war.

3. Antrag auf Hinzuziehung des Testamentsvollstreckers zum Verfahren

In Fällen, in denen die Erben die Bevollmächtigung zur Einlegung eines Einspruches versagen, kann der Testamentsvollstrecker dennoch ein Interesse an der Durchführung eines Rechtsbehelfsverfahrens haben. Er haftet nämlich gem. § 32 Abs. 1 ErbStG für die Begleichung der **richtigen** Erbschaftsteuerschuld. Insoweit hat er die Möglichkeit, die Hinzuziehung zum Verfahren zu beantragen.

Nach § 360 Abs. 1 S. 1 AO sind diejenigen zum Verfahren hinzuzuziehen, „deren rechtliche Interessen nach den Steuergesetzen durch die Entscheidung berührt werden, insbesondere solche, die nach den Steuergesetzen neben

ErbStB 2008, 363

dem Steuerpflichtigen haften“. Der Testamentsvollstrecker sollte diese Voraussetzung erfüllen, weil er als in § 32 ErbStG genannter Amtsträger nicht nur Adressat des Erbschaftsteuerbescheides ist, sondern ihm auch die Sorge für die Bezahlung der Erbschaftsteuer auferlegt wird.

Beraterhinweis: Auch wenn das FA die Voraussetzungen einer Hinzuziehung zum Verfahren ggf. nicht als gegeben ansieht, sollte der Testamentsvollstrecker in der Praxis, auch wenn er nicht von den Erben oder sonstigen Begünstigten zur Handlung ggü. dem FA bevollmächtigt wurde, die ihm wesentlich erscheinenden Gründe – nach Möglichkeit nach Abstimmung mit den Erben – dem FA mitteilen und entsprechende Anträge stellen, die dann von Amts wegen zu berücksichtigen sein können (vgl. oben V.). Ein abweichendes Vorgehen sollte erwogen werden, wenn die Erben dies ausdrücklich wünschen.

VI. Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung

Die Einspruchsentscheidung ist mit oben Gesagtem – anders als der Erbschaftsteuerbescheid – grundsätzlich nicht dem Testamentsvollstrecker, sondern dem Erben bekannt zu geben (Piltz in Bengel/Reimann, Handbuch der TV, § 8 Rz. 81 [3. Aufl. 2001]). Etwas anderes gilt wiederum, wenn der Testamentsvollstrecker den Einspruch als Bevollmächtigter des bzw. der Erben eingelegt hat (Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 32 ErbStG Rz. 24 [Juli 2008]).

VII. Haftung des Testamentsvollstreckers

1. Pflichtenstellung

Der Testamentsvollstrecker hat als Vermögensverwalter i.S.d. § 34 Abs. 3 AO, soweit seine Verwaltung reicht, die steuerlichen Pflichten des § 34 Abs. 1 AO zu erfüllen. Wie dargelegt, hat der Testamentsvollstrecker gem. § 32 Abs. 1 und 2 ErbStG für die Bezahlung der Erbschaftsteuer zu sorgen. Dabei kann es dahinstehen, ob § 32 Abs. 1 und Abs. 2 ErbStG eigenständig neben den Verpflichtungen nach § 34 Abs. 3 AO stehen oder als Spezialnorm diesen verdrängen. Im Ergebnis obliegen dem Testamentsvollstrecker die Einhaltung der steuerlichen Pflichten bzw. es verbietet sich für ihn ein Außerachtlassen der steuerrechtlichen Begebenheiten (vgl. hierzu: Piltz in Bengel/Reimann, Handbuch der Testamentsvollstreckung, § 8 Rz. 79 sowie Meincke, 14. Aufl. 2004, ErbStG, § 32 ErbStG Rz. 11, weiterhin Werkmüller, Testamentsvollstreckung und Stiftungsmanagement durch Banken und Sparkassen, 1. Aufl. 2006, S. 264).

2. Haftungsbescheid

Bei grob fahrlässigem oder vorsätzlichem Verstoß gegen die ihm obliegenden Pflichten ist der Testamentsvollstrecker als Vermögensverwalter i.S.d. §§ 34 und 69 AO den Finanzbehörden gegenüber haftbar (Piltz in Bengel/Reimann, Handbuch der TV, § 8 Rz. 92; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 32 ErbStG Rz. 33 [Juli 2008]). Dies ändert nichts daran, dass – wie gezeigt – Steuerschuldner grundsätzlich nicht der Testamentsvollstrecker ist, sondern die Erben bzw. Vermächtnisnehmer.

Zahlt der Testamentsvollstrecker also mehr Nachlassvermögenswerte an Begünstigte oder Dritte aus, als zur Zahlung der Erbschaftsteuern benötigt werden, so kann er gem. §§ 69, 191 Abs. 1 AO von der zuständigen Finanzbehörde durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden (Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 32 ErbStG Rz. 33 [Juli 2008]). Dies bedeutet, dass er dann **persönlich** für die angefallenen Erbschaftsteuern aufkommen müsste.

Beraterhinweis: Der Testamentsvollstrecker sollte also die notwendigen Nachlasswerte stets zurückbehalten, zumal eine Freigabe dieser Gegenstände von den Erben und Begünstigten nicht verlangt werden kann. Diese haben nämlich nur einen Anspruch darauf, dass der Testamentsvollstrecker diejenigen Werte an sie auskehrt, die gem. § 2217 BGB zur Erfüllung der Pflichten des Testamentsvollstreckers offenbar nicht benötigt werden (vgl. Edenhofer in Palandt, 67. Aufl. 2008, § 2217 BGB Rz. 3).

So haftet der Testamentsvollstrecker ggf. nach § 32 Abs. 1 ErbStG, § 191 AO i.V.m. § 69 AO (Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 32 ErbStG Rz. 33 [Juli 2008]) für die Begleichung der Erbschaftsteuerschulden der Erben und hat dabei häufig keine Möglichkeit, sich effektiv gegen unrichtig ergangene Erbschaftsteuerbescheide zu wehren.

Beachten Sie: Vor Erlass eines Haftungsbescheides gegen den Testamentsvollstrecker ist diesem, **rechtliches Gehör** zu gewähren. Erfolgt die Testamentsvollstreckung dabei in Ausübung eines rechts- und steuerberatenden Berufs, ist nach § 191 Abs. 2 AO zuvor der zuständigen Berufskammer Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben.

3. Einspruch gegen Haftungsbescheid

Der Testamentsvollstrecker kann also später per Haftungsbescheid (§ 191 AO) u.U. auch wegen eines fehlerhaft ergangenen Erbschaftsteuerbescheides in Anspruch genommen werden. Gegen diesen Haftungsbescheid kann der Testamentsvollstrecker aber – nunmehr als beschwerter Adressat des Bescheides – **rechtsbehelfsbefugt** (vgl. Kien-Hümbert in Moench, ErbStG, § 32 ErbStG Rz. 17 [Juni 2008]) (wirksam) Einspruch einlegen, ohne eine von den Erben abgeleitete Befugnis zu benötigen. In diesem Verfahren kann der Testamentsvollstrecker alle Argumente vorbringen, die auch gegen den zugrunde liegenden Erbschaftsteuerbescheid vorgebracht hätten werden können.

VIII. Zusammenfassung

Wie gezeigt, stellen sich – abweichend vom Nachlassfall ohne Testamentsvollstreckung – für den Testamentsvollstrecker eine Vielzahl von zusätzlichen erbschaftsteuerrechtlichen Fragen. Dabei kann nach dem Gesetz grundsätzlich jede geschäftsfähige natürliche oder juristische Person Testamentsvollstrecker werden. Je komplizierter der Nachlassfall sich darstellt – sei es hinsichtlich der im Nachlass vorhandenen Vermögenswerte oder aufgrund sonstiger Umstände – umso eher ist es dabei angezeigt, sich als Testamentsvollstrecker steuerrechtlich beraten zu lassen bzw. einen qualifizierten Dritten mit der Erstellung der Steuererklärung zu beauftragen.

ErbStB 2008, 364

Dabei empfiehlt sich jedenfalls eine enge Kommunikation mit den Begünstigten, für die der Testamentsvollstrecker die Erbschaftsteuererklärung abzugeben und die Steuerschuld zu begleichen hat. Ist dies aus haftungsrechtlicher Sicht an sich schon vorteilhaft, ist eine Zusammenarbeit mit den Erben sogar unerlässlich,

wenn diese z.B. steuerliche Wahlrechte ausüben haben, weil der Testamentsvollstrecker hierzu ggf. nicht befugt ist.

Mehr zum Thema:

S. zunächst Teil I des Beitrags von Tolksdorf/Simon, Erbschaftsteuerliche Rechte und Pflichten des Testamentsvollstreckers – Die Erbschaftsteuererklärung, ErbStB 2008, 336; Tolksdorf, Vermögensverwaltung durch den Testamentsvollstrecker in der Praxis – Maßstäbe – Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur (Teil 1), ErbStB 2008, 54; Tolksdorf, Vermögensverwaltung durch den Testamentsvollstrecker in der Praxis – Handlungsstrategien für eine ordnungsgemäße Vermögensverwaltung (Teil 2), ErbStB 2008, 86; Tolksdorf, Vermögensverwaltung durch den Testamentsvollstrecker in der Praxis – Vermögenverwaltung durch den Testamentsvollstrecker in der Praxis – Woran „vor“ und „nach“ dem Todesfall zu denken ist! (Teil 3), ErbStB 2008, 118; Tolksdorf, Vermögensverwaltung durch den Testamentsvollstrecker in der Praxis –, Vermögensverwaltung durch den Testamentsvollstrecker in der Praxis – Bemessungsgrundlage für die Abgeltungsteuer (Teil 4), ErbStB 2008,144; Gluth, Das Amt des Testamentsvollstreckers – Was Sie vor/bei Annahme berücksichtigen sollten! – 8 Checklisten, ErbStB 2007, 23.

* Dr. Georg Tolksdorf ist zugelassener Rechtsanwalt und in der Testamentsvollstreckungsabteilung einer deutschen Großbank tätig. Daniel Simon ist Partner der Steuerberatungs- und Rechtsanwaltskanzlei Simon & Partner GbR in Offenbach am Main.