

Titel:

Abzugsfähigkeit von Einkommensteuerschulden als Nachlassverbindlichkeit

Normenkette:

ErbStG § 10 Abs. 5 Nr. 1

Leitsatz:

Zur Abzugsfähigkeit von Einkommensteuerschulden infolge einer von den Erben erklärten Betriebsaufgabe als Nachlassverbindlichkeit i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG). (Rn. 19 – 24) (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Erbschaftssteuer

Rechtsmittelinstanz:

BFH München, Urteil vom 10.05.2023 – II R 3/21

Fundstellen:

EFG 2021, 1737

ErbStB 2021, 272

BeckRS 2020, 48251

ZEV 2021, 544

DStRE 2021, 1062

LSK 2020, 48251

Tenor

1. Die Klagen werden abgewiesen.
2. Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision zum Bundesfinanzhof wird nicht zugelassen.

Entscheidungsgründe

I.

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Einkommensteuer(ESt-)schulden infolge einer von den Erben erklärten Betriebsaufgabe als Nachlassverbindlichkeit i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) abzugsfähig sind.

2

Die Kläger sind ausweislich des Erbscheins des Amtsgerichts X vom 27. Dezember 2016, auf den wegen der näheren Einzelheiten Bezug genommen wird, gesetzliche Erben des am ... 2016 verstorbenen Erblassers. Der Erblasser war Inhaber eines (verpachteten) land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (...).

3

Nach dem Tod des Erblassers erklärten die Kläger rückwirkend für einen Zeitpunkt vor dem Tod des Erblassers im Jahr 2016 die Betriebsaufgabe. Aufgrund der (von den Klägern erklärten) Betriebsaufgabe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs des Erblassers entstand ein ertragsteuerlicher Veräußerungsgewinn i.H.v. 1.997.250 € und die darauf entfallende ESt betrug 494.425 €. Ausgehend von dem Veräußerungsgewinn i.H.v. 1.997.250 € sowie Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (darauf entfallende ESt: 2.995 €) setzte das FA Y mit ESt-Bescheid vom 30. August 2018, auf den wegen der näheren Einzelheiten verwiesen wird, ESt für 2016 i.H.v. 497.380 € sowie Solidaritätszuschlag i.H.v. 27.335,90 € fest.

4

Ausgehend von der am 27. April 2019 eingegangenen Erbschaftsteuererklärung setzte das beklagte Finanzamt (im Folgenden: FA) mit Bescheiden (jeweils) vom 14. Januar 2019, die mit einem Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) versehen waren, Erbschaftsteuer wie folgt fest:

Erwerber	Festgesetzte Steuer
A (Kläger zu 1.)	19.260 €
B (Kläger zu 2.)	19.260 €
C (Kläger zu 3.)	5.715 €
D (Kläger zu 4.)	5.715 €
E (Klägerin zu 5.)	19.260 €
F (Klägerin zu 6.)	19.260 €

5

Hierbei lies das FA die geltenden gemachten ESt-Schulden, den Solidaritätszuschlag sowie die Kirchensteuer betreffend den Veranlagungszeitraum (im Folgenden: VZ) 2015 zum Abzug als Nachlassverbindlichkeiten steuermindernd (wie beantragt, jeweils anteilig bei den Klägern) zum Abzug zu. Die auf den VZ 2016 entfallende ESt, den Solidaritätszuschlag sowie die Kirchensteuer lies das FA i.H.v. insgesamt 3.353,93 € (davon ESt: 2.955 €, Solidaritätszuschlag: 162,53 € sowie Kirchensteuer: 236,40 €) jeweils anteilig bei den Klägern zum Abzug als Nachlassverbindlichkeiten steuermindernd zu; die die Betriebsaufgabe betreffenden Steuern (ESt: i.H.v. 494.425 €, Solidaritätszuschlag sowie Kirchensteuer) berücksichtigte das FA nicht und lies sie dementsprechend auch nicht zum Abzug als Nachlassverbindlichkeiten steuermindernd zu.

6

Gegen die o.g. Erbschaftsteuerbescheide vom 14. Januar 2019 legten die Kläger (mit Schreiben jeweils vom 21. Januar 2019) Einspruch ein, die das FA mit (gesonderten) Einspruchsentscheidungen (jeweils) vom 18. Oktober 2019, auf die ebenfalls wegen der näheren Einzelheiten verwiesen wird, als unbegründet zurückwies. Hiergegen richten sich (...) Klagen (...). Zur Begründung tragen die Kläger im Wesentlichen Folgendes vor: Zu den abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten gehörten die privaten Steuerverbindlichkeiten des Erblassers, selbst wenn sie am Todestag rechtlich noch nicht entstanden seien. Die ESt-Schuld für 2016 sei auf die Kläger als Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers übergegangen. Auch würde die rückwirkende Betriebsaufgabe durch die Erben grundsätzlich dem Erblasser zugerechnet.

7

Aus hier unstreitigen Gründen änderte das FA die festgesetzte Erbschaftsteuer mit Bescheiden jeweils vom 19. Juni 2020 wie folgt:

Erwerber	Festgesetzte Steuer
A (Kläger zu 1.)	19.940 €
B (Kläger zu 2.)	19.940 €
C (Kläger zu 3.)	5.970 €
D (Kläger zu 4.)	5.970 €
E (Klägerin zu 5.)	19.940 €
F (Klägerin zu 6.)	19.940 €

8

Die Kläger beantragen,

die Erbschaftsteuerbescheide (jeweils) vom 19. Juni 2020 (Steuernummern ...) dahingehend zu ändern, dass weitere Nachlassverbindlichkeiten in Höhe der auf die Betriebsaufgabe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs des Erblassers entfallenden Steuern zum Abzug zugelassen werden und die Erbschaftsteuer entsprechend anteilig herabgesetzt wird, hilfsweise die Revision zuzulassen.

9

Das FA beantragt,

die Klagen abzuweisen

10

Das FA verweist zur Klageerwidderung auf die Einspruchsentscheidungen.

11

Wegen der weiteren Einzelheiten wird nach § 105 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Erbschaftsteuerakte des FA sowie die Gerichtsakten nebst Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 16. September 2020 Bezug genommen.

(...)

12

Mit Beschluss vom 17. August 2020 wurde der Rechtsstreit auf den Einzelrichter zur Entscheidung übertragen (§ 6 Abs. 1 FGO).

II.

13

1. Die zulässige, da insbesondere fristgerecht erhobene, Klage ist unbegründet.

14

a) Die Erbschaftsteuerbescheide vom 19. Juni 2020 (Steuernummern ...) sind rechtmäßig und die Kläger werden hierdurch nicht in ihren Rechten verletzt. Die auf die Betriebsaufgabe entfallenden Steuern (ESt, Solidaritätszuschlag sowie Kirchensteuer) sind erbschaftsteuerrechtlich nicht abzugsfähig.

15

b) Der Erbschaftsteuer unterliegt der Erwerb von Todes wegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes - ErbStG-). Als solcher gilt insbesondere der Erbanfall beim Erben als Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers im Sinne des § 1922 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches -BGB- (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Mit dem Erbfolge gehen sowohl das Vermögen des Erblassers als Ganzes (§ 1922 Abs. 1, § 1942 Abs. 1 BGB) als auch dessen Verbindlichkeiten (§ 1967 Abs. 1 BGB) auf den bzw. die Erben über. Der steuerpflichtige Erwerb besteht in der durch den Erwerb von Todes wegen eingetretenen Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht nach erbschaftsteuergesetzlichen Vorschriften steuerfrei ist (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Als Bereicherung im erbschaftsteuerrechtlichen Sinne gilt gemäß § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG der Betrag, der sich ergibt, wenn von dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert des gesamten Vermögensanfalles, soweit er der Besteuerung unterliegt, die nach § 10 Abs. 3 bis 9 ErbStG abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten mit ihrem wiederum nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert abgezogen werden (Finanzgericht - FGMünchen Urteil vom 3. April 2013, 4 K 1973/10, EFG 2013, 1154). Die Erbschaftsteuer entsteht bei Erwerb aufgrund Erbanfalles mit dem Tode des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).

16

c) Gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG sind vom Erwerb des Erben die vom Erblasser herrührenden persönlichen Verbindlichkeiten, die gemäß § 1922 Abs. 1 BGB, § 45 Abs. 1 AO auf die Erben übergegangen sind, als Nachlassverbindlichkeiten abzuziehen. Der Abzug setzt voraus, dass die Verbindlichkeiten rechtlich bestehen und den Erblasser im Todeszeitpunkt wirtschaftlich belastet haben (Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 27. Juni 2007 II R 30/05, BFHE 217, 190, BStBl II 2007, 651 m.w.N.). An dieser wirtschaftlichen Belastung fehlt es, wenn der Erblasser als Schuldner davon ausgehen konnte, die Verpflichtungen unter normalen Umständen nicht selbst erfüllen zu müssen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 217, 190). Mit dem zusätzlichen Erfordernis einer wirtschaftlichen Belastung wird zwar vom Zivilrecht abgewichen; dem steht jedoch gegenüber, dass Leistungen des Erben aus dem Nachlass auch ohne rechtliche Verpflichtung in besonders gelagerten Ausnahmefällen als Nachlassverbindlichkeiten in Betracht kommen, wenn sie eine ernsthafte wirtschaftliche Belastung darstellen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 217, 190 m.w.N.).

17

d) Bei Übertragung dieser Rechtsgrundsätze auf den Streitfall hat das FA zu Recht in den Erbschaftsteuerbescheiden vom 19. Juni 2020 (Steuernummern ...) die von den Klägern geltend gemachten Steuerschulden nicht zum Abzug zugelassen.

18

aa) Das FA ist im Streitfall zunächst zu Recht von einem erbschaftsteuerrechtlichen Erwerb der Kläger aufgrund Erbanfalls durch gesetzliche Erbfolge als Miterben (§§ 1922, 2032 BGB) ausgegangen. Die Höhe des steuerpflichtigen Erwerbs ist - mit Ausnahme der streitgegenständlichen Frage, ob die aus der

Betriebsausgabe resultierenden Steuerschulden Nachlassverbindlichkeiten i.S.d. § 10 Abs. 5 ErbStG sind - zwischen den Beteiligten nicht streitig.

19

bb) Die Voraussetzungen für den Abzug der Kosten für die aus der Betriebsausgabe resultierenden Steuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten i.S.d. § 10 Abs. 5 ErbStG liegen im Streitfall nicht vor.

20

(1) Zu den Nachlassverbindlichkeiten gehören diejenigen Steuerschulden, die im Zeitpunkt des Todes des Erblassers bereits rechtlich entstanden waren (BFH-Urteil vom 14. November 2018 II R 34/15, BFHE 263, 273, Rz 16, 17). Namentlich die Einkommensteuer entsteht grundsätzlich gemäß § 38 AO i.V.m. § 36 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes mit Ablauf des Veranlagungszeitraums. Zu den abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG gehören aber nicht nur die Steuerschulden, die zum Zeitpunkt des Erbfalls bereits rechtlich entstanden waren, sondern auch die Steuerverbindlichkeiten, die der Erblasser als Steuerpflichtiger durch die Verwirklichung von Steuertatbeständen begründet hat und die mit dem Ablauf des Todesjahres entstehen (BFH-Urteil vom 11. Juli 2019 II R 36/16, BFHE 265, 430 m.w.N.). Die Festsetzung der Steuer ist nicht Voraussetzung ihrer Entstehung, sondern setzt nach § 85 Satz 1 AO die Entstehung voraus. Steuerschulden können aber wie andere Nachlassverbindlichkeiten nur dann abgezogen werden, wenn sie im Todeszeitpunkt eine wirtschaftliche Belastung dargestellt haben. Fehlt die wirtschaftliche Belastung, findet der Abzug nicht statt (BFH-Urteil vom 11. Juli 2019 II R 36/16, BFHE 265, 430 m.w.V.).

21

(2) Da im Streitfall erst die Erben nach dem Tod des Erblassers die Betriebsaufgabe erklärt haben, fehlt in jedem Fall die wirtschaftliche Belastung des Erblassers durch die (aus der Betriebsaufgabe resultierenden) ESt-Schulden im Zeitpunkt des Erbfalls (am steuerlichen Stichtag 15. September 2016), so dass eine Abzugsfähigkeit nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG ausscheidet (vgl. auch Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG; § 10 Rn. 140 m.w.N.; Meincke, ErbStG, 16. Auflage 2012, § 10 Rn. 32 m.w.N.).

22

(3) Im Übrigen ist das Gericht auch der Auffassung, dass die streitgegenständlichen ESt-Schulden nicht im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG vom Erblasser „herrühren“, da erst durch die Betriebsaufgabeerklärung der Erben der Steuertatbestand ausgelöst worden ist. Aus dem Begriff „herrühren“ ergibt sich nämlich, dass die Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt des Erbfalls noch nicht voll wirksam entstanden sein müssen; zivilrechtlich gehen mit dem Erbfall auch „verhaltene“, noch werdende und schwebende Rechtsbeziehungen des Erblassers auf den Erben über (vgl. BFH-Urteil vom 4. Juli 2012 II R 15/11, BFHE 238, 233, BStBl II 2012, 790 m.w.N.). Hieran fehlt es jedoch im Streitfall, da erst die Kläger als Erben nach dem Tod des Betriebsinhabers (Erblassers) die Betriebsaufgabe erklärt und damit die Steuerentstehung begründet und veranlasst haben. Maßgeblich für die Berücksichtigung der Steuerschulden als Nachlassverbindlichkeit nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG ist jedoch, dass der Erblasser bis zu seinem Ableben selbst Steuertatbestände verwirklicht und damit das spätere Entstehen der Steuerschuld begründet hat (vgl. Konrad in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 7. Auflage 2020, § 10 Rn. 134b; diesem folgend: Schuck in Viskorf/Schuck/Wälzholz, ErbStG, 6. Auflage 2020, § 10 Rn. 67). Dieser Auffassung des Gerichts steht auch das BFH-Urteil in BFHE 238, 233 nicht entgegen, da die Betriebsaufgabeerklärung durch die Erben gerade kein „Wahlrecht“ i.S. der o.g. Rechtsprechung ist.

23

(4) An der oben dargelegten Auffassung des Gerichts vermag auch das von den Klägern zitierte Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (im Folgenden: BMF) vom 22. November 2016 (Aktenzeichen: IV C 6-S 2242/12/10001, FMNR527000016BMF) nichts zu ändern, da in diesem BMF-Schreiben u.a. die Betriebsaufgabeerklärung durch die Erben in ertragssteuerlicher, nicht jedoch in erbschaftsteuerlicher, Hinsicht thematisiert wird. Im Übrigen gibt es auch keinen Verfassungsrechtssatz des Inhalts, dass alle Steuern zur Vermeidung von Lücken oder von Mehrfachbelastung aufeinander abgestimmt werden müssten (BFH-Urteil vom 17. Februar 2010 II R 23/09, BFHE 229, 363, BStBl II 2010, 641 unter Hinweis auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 8. Januar 1999 1 BvL 14/98, BStBl II 1999, 152). In einem Vielsteuersystem lassen sich Doppelbelastungen selbst dann nicht vermeiden, wenn jede Einzelsteuer für sich genommen folgerichtig ausgestaltet ist (BFH-Urteil in BFHE 229, 363). Im Übrigen kennt das

Steuerrecht auch andere Einnahmen, die mit mehreren Steuern belastet sind - z.B. das Nebeneinander von Einkommen- und Gewerbesteuer, das auch durch § 35 EStG nicht völlig beseitigt wird (vgl. BFH-Urteil vom 18. Januar 2011 X R 63/08, BFHE 232, 441, BStBl II 2011, 680).

24

e) Sonstige auf eine Rechtswidrigkeit der streitgegenständlichen Bescheide hindeutende Anhaltspunkte sind weder vorgetragen worden noch nach Aktenlage ersichtlich. Insbesondere erfolgte die Festsetzung der Erbschaftsteuer - abgesehen von den zwischen den Beteiligten streitigen Nachlassverbindlichkeiten - erklärungsgemäß.

25

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Absatz 1 FGO.

26

3. Die Revision wird nicht zugelassen, da kein Zulassungsgrund nach § 115 Abs. 2 FGO vorliegt.