Urteil vom 28. Oktober 2015, II R 45/13

Inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 28.10.2015 II R 46/13 - Berücksichtigung von Einkommensteuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten im Falle einer Steuerhinterziehung durch den Erblasser

BFH II. Senat

ErbStG § 10 Abs 5 Nr 1, ErbStG § 11, ErbStG § 9

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 19. Februar 2013, Az: 3 K 366/12

Leitsätze

NV: Der Erbe kann einer vom Erblasser hinterzogene Einkommensteuer, die auch nach dem Eintritt des Erbfalls nicht festgesetzt wurde, selbst dann nicht als Nachlassverbindlichkeit abziehen, wenn er das für die Festsetzung der Einkommensteuer zuständige Finanzamt zeitnah über die Steuerangelegenheit unterrichtet hat .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 20. Februar 2013 3 K 366/12 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist die Tochter der am 18. April 2004 verstorbenen Erblasserin. Die Erblasserin hatte ein Kapitalvermögen in Höhe von ca. 2,8 Mio. € teilweise auf Konten in Luxemburg angelegt. Kapitalerträge daraus hatte die Erblasserin in ihren Einkommensteuererklärungen nicht angegeben.

2 Die Erbfolge war zunächst streitig. Im Anschluss an einen gerichtlichen Vergleich erteilte das Amtsgericht einen Erbschein, der den zwischenzeitlich verstorbenen Bruder (B) der Erblasserin und den Sohn (S) der Klägerin zu je 1/2 als Erben ausweist. Nach dem gerichtlichen Vergleich steht der Klägerin ein Vermächtnis in Höhe von 20 % des Anteils des B zu.

3 Ende 2004 erstattete S Strafanzeige gegen B und den Lebensgefährten der Erblasserin und offenbarte darin das Vermögen der Erblasserin. Im Januar 2006 erklärte S gegenüber dem für die Einkommensteuer zuständigen Finanzamt die nicht versteuerten Zinseinkünfte für die Jahre 1993 bis 2002 nach. Hinsichtlich der Höhe der Kapitalerträge verständigten sich die Beteiligten im Tatsächlichen. Der tatsächlichen Verständigung waren zwei Anlagen beigefügt, in der die Beträge teilweise in € und teilweise ohne Währungsangabe angegeben waren. Das für die Einkommensteuer zuständige Finanzamt sah die Beträge ohne Währungsangabe fälschlicherweise als DM-Beträge an und rechnete sie bei der Änderung der Einkommensteuerbescheide --zugunsten der Erben-- in €-Beträge um. Zusammen mit den ebenfalls geänderten Einkommensteuerbescheiden 2003 und 2004 ergaben sich Einkommensteuernachzahlungen in Höhe von 134.482,38 € sowie Nachzahlungszinsen in Höhe von 16.845 €. S hatte den Fehler des Finanzamtes nach eigenen Angaben erkannt, das Finanzamt aber nicht darauf hingewiesen.

4 In der Erbschaftsteuererklärung erklärte S Steuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten in Höhe von 370.000 €. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ gegen die Klägerin am 23. Dezember 2011 einen Erbschaftsteuerbescheid. Bei der Berechnung des Steuerwerts des Vermächtnisses berücksichtigte das FA die sich aus den geänderten Einkommensteuerbescheiden 1995 bis 2002 und den Einkommensteuerbescheiden 2003 und 2004 ergebenden Steuerschulden und Zinsen in Höhe von insgesamt 151.528 €.

5 Dagegen richtete sich die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage, mit der die Klägerin --nach Ablauf der Festsetzungsverjährung für die Einkommensteuer-- erstmalig geltend machte, als Nachlassverbindlichkeiten seien die materiell zutreffenden Steuerverbindlichkeiten und nicht die tatsächlich festgesetzte Steuer abzuziehen. Der Wert ihres Vermächtnisses verringere sich entsprechend. Dabei sei unerheblich, ob die Einkommensteuerfestsetzung noch geändert werden könne.

6 Das Finanzgericht (FG) berücksichtigte bei der Berechnung des Steuerwerts des Vermächtnisses die Einkommensteuer und die Nachzahlungszinsen, die sich bei zutreffender Umsetzung der tatsächlichen Verständigung ergeben hätten, anteilig als den Wert des Vermächtnisses mindernde Nachlassverbindlichkeiten. Beim Eintritt des Erbfalls sei wegen fehlender Kenntnis des für die Einkommensteuer zuständigen Finanzamtes von den nicht erklärten Kapitaleinkünften eine Steuerfestsetzung zwar zunächst nicht ernstlich zu erwarten gewesen. Aufgrund der Strafanzeige hätten die Erben aber damit rechnen können und müssen, dass das zuständige Finanzamt die Steuer zutreffend festsetzen werde. Dies rechtfertige die Rückbeziehung auf den Zeitpunkt des Eintritts des Erbfalls und den Abzug der sich aus der tatsächlichen Verständigung ergebenden Beträge als Nachlassverbindlichkeiten. Dass die Steuern tatsächlich niedriger festgesetzt worden seien, müsse unberücksichtigt bleiben. Die Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 1126 veröffentlicht.

7 Das FA vertritt mit der Revision die Ansicht, lediglich die tatsächlich festgesetzten Beträge könnten bei der Berechnung des Vermächtnisses als Nachlassverbindlichkeiten abgezogen werden.

8 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

9 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

10 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Steuerwert des Vermächtnisses der Klägerin durch die materiell-rechtlich zutreffenden Steuernachforderungen gemindert sei.

11 1. Nach dem gerichtlichen Vergleich steht der Klägerin ein Vermächtnis in Höhe von 20 % am Erbanteil des B zu. Sowohl die Beteiligten als auch das FG haben diesen gerichtlichen Vergleich in der Weise ausgelegt, dass sich das Vermächtnis in Höhe von 20 % des gesamten Nachlasswertes nach Abzug von Nachlassverbindlichkeiten berechnet, im Ergebnis folglich S 50 %, B 30 % und die Klägerin 20 % des Nachlasswertes nach Abzug von Nachlassverbindlichkeiten erhalten sollten. Von dieser --unstreitigen-- Auslegung des gerichtlichen Vergleichs geht auch der Senat aus. Bei der so verstandenen Auslegung sind bei der Berechnung des Steuerwerts des Vermächtnisses die Steuernachforderungen nur in der tatsächlich festgesetzten und nicht in der materiell zutreffenden Höhe wertmindernd zu berücksichtigen.

12 2. Nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) sind vom Erwerb des Erben die vom Erblasser herrührenden persönlichen Steuerschulden, die gemäß § 1922 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs i.V.m. § 45 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) auf den Erben übergegangen sind, als Nachlassverbindlichkeiten abzuziehen. Dabei ist unerheblich, ob die Steuern beim Erbfall bereits festgesetzt waren oder nicht.

13 a) Der Abzug als Nachlassverbindlichkeit setzt nicht nur voraus, dass die Steuerschulden im Zeitpunkt des Todes des Erblassers bereits entstanden waren oder --für die Einkommensteuer des Todesjahres-- der Erblasser den Tatbestand, an den das Gesetz die Steuerpflicht knüpft, bereits verwirklicht hatte (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. Juli 2012 II R 15/11, BFHE 238, 233, BStBl II 2012, 790). Die Steuerschulden müssen vielmehr darüber hinaus nach ständiger Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 24. März 1999 II R 34/97, BFH/NV 1999, 1339; vom 2. März 2011 II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147, Rz 82 ff., und in BFHE 238, 233, BStBl II 2012, 790, Rz 17) im Todeszeitpunkt eine wirtschaftliche Belastung dargestellt haben. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG verlangt seinem Wortlaut nach zwar nicht ausdrücklich eine wirtschaftliche Belastung durch die am Stichtag bestehenden oder vom Erblasser herrührenden Schulden. Die Vorschrift trägt aber dem Bereicherungsprinzip, das der Besteuerung des Erwerbs zugrunde liegt (z.B. BFH-Urteil vom 1. Juli 2008 II R 38/07, BFHE 220, 531, BStBl II 2008, 876; vgl. Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., § 10 Rz 5 ff., Rz 31), Rechnung.

14 An dem Erfordernis einer wirtschaftlichen Belastung im Falle der Steuerhinterziehung durch den Erblasser hält der Senat fest. Entgegen der in der Literatur geäußerten gegenteiligen Auffassung (vgl. Geck in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 10 Rz 69) folgt aus jüngeren Entscheidungen des Senats nichts anderes. Im Urteil in BFHE 238, 233, BStBl II 2012, 790, Rz 17 hat der Senat ausgeführt, dass der Abzug einer Steuerschuld als Nachlassverbindlichkeit nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG --abweichend vom Zivilrecht-- zusätzlich voraussetzt, dass die Steuerschuld eine wirtschaftliche Belastung darstellt. Soweit der BFH im Urteil in BFH/NV 2011, 1147, Rz 88 eine wirtschaftliche Belastung nicht für erforderlich gehalten hat, betrifft dies den Sonderfall der Verpflichtung aus einem gegenseitigen Vertrag, bei dem die vom Erblasser noch nicht erbrachte Gegenleistung im Zeitpunkt des Todes noch nicht fällig war. Im Übrigen hat er jedoch an dem Erfordernis der wirtschaftlichen Belastung festgehalten. Auch in dem zur Geltendmachung des Pflichtteils nach dem Tod des Verpflichteten durch dessen Alleinerben ergangenen Senatsurteil vom 19. Februar 2013 II R 47/11 (BFHE 240, 186, BStBl II 2013, 332) ist der Senat von dem Erfordernis der wirtschaftlichen Belastung nicht generell abgerückt. Zwar wird der Abzug des geltend gemachten Pflichtteils als Nachlassverbindlichkeit darin auch dann zugelassen, wenn der ursprüngliche Verpflichtete nicht damit rechnen musste, den Pflichtteilsanspruch zu Lebzeiten erfüllen zu müssen, und deshalb durch diesen nicht wirtschaftlich belastet war (BFH-Urteil in BFHE 240, 186, BStBl II 2013, 332, Rz 15). Die Besonderheit des Falls lag aber darin begründet, dass der Abzug des Pflichtteils als Nachlassverbindlichkeit nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG dessen Geltendmachung erfordert und die Geltendmachung des Pflichtteils auf den Eintritt des ursprünglichen Erbfalls zurückwirkt (BFH-Urteil in BFHE 240, 186, BStBl II 2013, 332, Rz 12).

15 b) Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass die Finanzbehörden entstandene Steuern in der materiell-rechtlich zutreffenden Höhe festsetzen werden (§ 85 AO) und somit im Todeszeitpunkt die erforderliche wirtschaftliche Belastung mit der Steuerschuld gegeben war (BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 1339). Trifft dies zu, ist die als Nachlassverbindlichkeit abziehbare Steuerschuld für die Festsetzung der Erbschaftsteuer eigenständig zu ermitteln. Es spielt keine Rolle, ob und ggf. in welcher Höhe die danach abziehbare Steuer tatsächlich festgesetzt wird (BFH-Urteil in BFHE 238, 233, BStBl II 2012, 790, Rz 26).

16 Dies folgt aus dem erbschaftsteuerrechtlichen Stichtagsprinzip (§ 11 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Danach ist für die Wertermittlung der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer maßgebend, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist (§ 11 ErbStG). Der Zeitpunkt der Steuerentstehung, beim Erwerb von Todes wegen also regelmäßig der Zeitpunkt des Todes des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), ist der umfassende zeitliche Bezugspunkt für die Erbschaftsteuer. Der Begriff der Wertermittlung ist demgemäß weit zu verstehen. Er umfasst das ganze Programm der Rechenschritte, die nach § 10 Abs. 1 ErbStG zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage führen. Zur Wertermittlung gehört also auch die Feststellung, welche Nachlassverbindlichkeiten gemäß § 10 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 3 bis 9 ErbStG abziehbar sind (Gebel/Gottschalk in Troll/Gebel/ Jülicher, ErbStG, § 11 Rz 1, 3; Schuck in Viskorf/Knobel/ Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 11 ErbStG Rz 2; Pahlke in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 5. Aufl., § 11 Rz 1 f.; Meincke, a.a.O., § 11 Rz 1; Schmid, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge 2015, 387).

17 c) An der wirtschaftlichen Belastung im Todeszeitpunkt fehlt es jedoch, wenn bei objektiver Würdigung der Verhältnisse in diesem Zeitpunkt angenommen werden konnte, dass der Steuergläubiger seine Forderung nicht geltend machen werde. Dies ist insbesondere der Fall, wenn der Erblasser die aus seinem im Ausland angelegten Vermögen erzielten Einkünfte gegenüber dem für die Festsetzung der Einkommensteuer zuständigen Finanzamt verschwiegen hatte und diesem deshalb auch die nur theoretische Möglichkeit genommen war, von den darauf beruhenden Steueransprüchen zu erfahren (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 1339). Soweit die Steuer auch nicht später tatsächlich festgesetzt wird, kann sie nach diesem Urteil allenfalls dann als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden, wenn der Erbe oder eine für ihn handelnde Person das zuständige Finanzamt so zeitnah über die Steuerangelegenheit unterrichtet hat, dass eine Rückbeziehung auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) möglich ist. Ob das Finanzamt die tatsächlich festgesetzten Steuerbeträge dem Umfang nach zu Recht als Nachlassverbindlichkeiten abgezogen hatte, ließ der BFH offen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 1339).

18 d) Nach dem im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der anderen Länder ergangenen Erlass des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen vom 14. November 2002 S 3810 - 13 - V A 2 (Betriebs-Berater 2003, 36) können demgegenüber vom Erblasser hinterzogene Steuern als Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG berücksichtigt werden, wenn sie tatsächlich festgesetzt worden sind oder werden. Das gilt auch dann, wenn die Steuerhinterziehung erst nach dem Tod des Erblassers, z.B. durch den Erben, aufgedeckt wird. Die Finanzverwaltung macht demnach den Abzug der hinterzogenen Steuern lediglich von deren Festsetzung abhängig, nicht aber von dem Zeitpunkt, zu dem das zuständige Finanzamt von der Steuerangelegenheit unterrichtet wurde.

Unabhängig von diesem Zeitpunkt können hinterzogene Steuern, die nicht festgesetzt werden, nach dem Erlass nicht als Nachlassverbindlichkeiten abgezogen werden.

19 e) Nach erneuter Prüfung der Rechtslage stimmt der Senat diesem Erlass jedenfalls in dem zuletzt genannten Punkt zu. Unterrichtet der Erbe das zuständige Finanzamt nach dem Tod des Erblassers über die Steuerangelegenheit, handelt es sich um ein nach dem Bewertungsstichtag eingetretenes Ereignis, das nach dem Stichtagsprinzip (§ 11 ErbStG) bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer nicht berücksichtigt werden kann. Im ErbStG ist die Berücksichtigung nicht vorgesehen. Das Bereicherungsprinzip des § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil in BFHE 220, 531, BStBl II 2008, 876, unter II.2.c) erfordert es nicht, dass Steuern des Erblassers, die beim Eintritt des Erbfalls keine wirtschaftliche Belastung dargestellt haben und auch später nicht festgesetzt werden und somit den/die Erben endgültig wirtschaftlich nicht belasten, als Nachlassverbindlichkeiten berücksichtigt werden. Das gilt auch dann, wenn der Erbe das zuständige Finanzamt zeitnah nach dem Eintritt des Erbfalls über die Steuerangelegenheit unterrichtet hat und er von diesem Zeitpunkt an mit der Steuerfestsetzung rechnen musste. Für eine Unterscheidung nach dem Zeitpunkt der Unterrichtung des zuständigen Finanzamts gibt es keine Rechtsgrundlage. Ob die Unterrichtung früher oder später erfolgt, wirkt sich auf die mit dem Tod des Erblassers eingetretene Bereicherung des Erben nicht aus, sondern nur, ob die Steuer auch tatsächlich festgesetzt wird und der Erbe durch die Steuerfestsetzung wirtschaftlich belastet ist. Soweit der BFH im Urteil in BFH/NV 1999, 1339 etwas anderes erwogen hat, hält er daran nicht fest.

20 3. Da das FG eine andere Ansicht vertreten hat, war die Vorentscheidung aufzuheben.

21 Die Sache ist spruchreif. Die Klage ist unbegründet und war daher abzuweisen. Vom Nachlasswert sind über die berücksichtigten Steuerschulden hinaus keine weiteren Steuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten abzuziehen. Der Wert des Vermächtnisses war nicht entsprechend zu mindern.

22 Die Steuern auf die Erträge der Erblasserin aus dem ausländischen Vermögen stellten beim Eintritt des Erbfalls nach den vom FG getroffenen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) keine wirtschaftliche Belastung dar. Soweit sie auch später nicht festgesetzt wurden, können sie nicht als Nachlassverbindlichkeiten berücksichtigt werden. Die erstattete Strafanzeige ermöglicht den Abzug auch dann nicht, wenn man sie als zeitnahe Unterrichtung des für die Festsetzung der Einkommensteuer zuständigen Finanzamts über die Steuerangelegenheit ansehen könnte.

23 Ob die Steuerschulden und Zinsen in dem Umfang, wie sie das FA berücksichtigt hat, zu Recht abgezogen worden sind, bedarf keiner Entscheidung.

24 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de