Urteil vom 11. Juli 2019, II R 36/16

Einkommensteuerschuld als Nachlassverbindlichkeit

ECLI:DE:BFH:2019:U.110719.IIR36.16.0

BFH II. Senat

ErbStG § 10 Abs 5 Nr 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 13. Oktober 2016, Az: 3 K 112/13

Leitsätze

1. Die vom Erblasser herrührenden Steuerschulden, die zum Zeitpunkt des Erbfalls bereits rechtlich entstanden waren oder die der Erblasser als Steuerpflichtiger durch die Verwirklichung von Steuertatbeständen noch begründet hat, sind Nachlassverbindlichkeiten.

2. Steuerschulden können nicht abgezogen werden, wenn sie keine wirtschaftliche Belastung darstellen .

3. An der wirtschaftlichen Belastung fehlt es, wenn bei objektiver Würdigung der Verhältnisse nicht damit gerechnet werden kann, dass der Steuergläubiger seine Forderung geltend machen werde.

4. Ändern sich die Verhältnisse nachträglich in der Weise, dass entgegen der Erwartung zum Todeszeitpunkt mit einer Geltendmachung der Steuerforderung zu rechnen ist, ist dies ein Ereignis mit materiell-rechtlicher Rückwirkung, das die Änderung des Erbschaftsteuerbescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ermöglicht .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 14.10.2016 - 3 K 112/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) und ihre beiden Brüder sind (zu jeweils 25 %) drei von fünf Miterben des am ...2007 verstorbenen A. Der Testamentsvollstrecker reichte die Erbschaftsteuererklärung bei dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) ein.

2 Das FA setzte die Erbschaftsteuer gegenüber der Klägerin mit Bescheid vom 06.03.2008 auf einen Betrag in Höhe von 77.066 € fest. Der Bescheid wurde bestandskräftig.

3 Mit Änderungsbescheid vom 16.07.2012 setzte das für die Einkommensteuer des A zuständige Finanzamt C gegenüber der Klägerin als Beteiligte der Erbengemeinschaft nach A (bestehend aus allen fünf Miterben) Einkommensteuer, Zinsen und Solidaritätszuschlag für das Jahr 2007 fest, die zu einem Nachzahlungsbetrag in Höhe von insgesamt 180.347,23 € führten. Bei der Berechnung der Erbschaftsteuer war dieser Betrag nicht als Nachlassverbindlichkeit abgezogen worden. Die Änderung des Einkommensteuerbescheids erfolgte ausweislich der Erläuterungen zur Festsetzung aufgrund einer Mitteilung des Finanzamts E über die Einkünfte des A an der X KG, an der A beteiligt gewesen war. Die laufenden Einkünfte betrugen danach 1.... €. Unter den Nachrichtlichen Angaben

enthielt die Mitteilung außerdem die Angabe "In den Einkünften enthaltener Sanierungsgewinn i.S. der Rn. 3 bis 5 des BMF-Schreibens IV A 6 - S 2140 - 8/03 vom 27.03.2003 - 0 €".

4 Mit Schreiben vom 15.08.2012 beantragte die Klägerin, die mit Einkommensteuerbescheid vom 16.07.2012 festgesetzte Steuer unter Änderung des Erbschaftsteuerbescheids vom 06.03.2008 zu 1/3 als Nachlassverbindlichkeit abzuziehen. Die Klägerin und ihre beiden Brüder trügen die Schuld allein. Das FA lehnte die Änderung ab, da mit Ablauf des Jahres 2011 Festsetzungsverjährung eingetreten sei.

5 Das Finanzgericht (FG) hat mit Urteil ohne mündliche Verhandlung vom 14.10.2016 der Klage stattgegeben. Das Urteil wurde am 18.10.2016 der Klägerin, am 21.10.2016 dem FA zugestellt. Die Einkommensteuerschuld 2007 gehöre zu den abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 1 des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG). Der Erbschaftsteuerbescheid könne nach § 6 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG) i.V.m. § 5 Abs. 2 BewG geändert werden. Die wirtschaftliche Belastung durch die Einkommensteuer sei eine gesetzliche Bedingung, die erst mit Festsetzung der Einkommensteuer im Juli 2012 eingetreten sei. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1965 veröffentlicht.

6 Am 21.10.2016 ist noch ein geänderter Einkommensteuerbescheid vom 20.10.2016 zur FG-Akte gelangt, der die Einkommensteuerschuld erheblich reduziert hat. Er wurde gegenüber der Klägerin und ihren beiden Brüdern erlassen.

7 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung der Änderungsvorschriften sowie des Stichtagsprinzips. Zwar sei die Einkommensteuer Nachlassverbindlichkeit. Es fehle jedoch an einer verfahrensrechtlichen Korrekturmöglichkeit. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei der Erlass eines noch den Erblasser betreffenden Einkommensteuerbescheids kein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung --AO-- (Urteil vom 14.12.2004 - II R 35/03, BFH/NV 2005, 1093). Das Kriterium der wirtschaftlichen Belastung im Besteuerungszeitpunkt (dazu BFH-Urteil vom 28.10.2015 - II R 46/13, BFHE 252, 448, BStBl II 2016, 477) besäße sonst keine Bedeutung.

8 § 6 Abs. 2 BewG i.V.m. § 5 Abs. 2 BewG erfasse nur rechtsgeschäftliche Bedingungen (BFH-Urteil vom 17.02.2010 - II R 23/09, BFHE 229, 363, BStBl II 2010, 641). Es fehle überhaupt eine Bedingung, da die Einkommensteuerschuld des A bereits am Besteuerungsstichtag eine wirtschaftliche Belastung dargestellt habe (dazu BFH-Urteil vom 04.07.2012 - II R 15/11, BFHE 238, 233, BStBl II 2012, 790). Stehe die Höhe von Verbindlichkeiten nicht fest, sei zu schätzen oder vorläufig nach § 165 Abs. 1 AO festzusetzen.

9 Das FA beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

11 Die Rechtsprechung erkenne grundsätzlich an, dass die Erwartung, die Finanzbehörden würden die Steuer in materiell-rechtlich zutreffender Höhe festsetzen, gestört sein könne, etwa in Hinterziehungsfällen. Auch im Streitfall habe eine zu erlassende Steuer noch keine wirtschaftliche Belastung dargestellt. Es sei im Übrigen nicht sachgerecht, ein anhängiges Besteuerungsverfahren mit vertauschten Rollen in die Erbschaftsteuer zu spiegeln.

12 Die Klägerin hat im Revisionsverfahren vorgetragen, dass die Drittelung der Schuld --gegen die Erbquoten-- auf einer vorab vorgenommenen Teilauseinandersetzung der Erbengemeinschaft beruhe. Zwei Erben seien abgefunden worden.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision ist begründet mit der Maßgabe, dass das Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen ist (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Senat vermag nicht abschließend zu beurteilen, ob die von A herrührende Einkommensteuerschuld des Todesjahres 2007, soweit sie durch Einkommensteuerbescheid vom 16.07.2012 heraufgesetzt wurde, grundsätzlich noch als Nachlassverbindlichkeit angesetzt werden kann und in welchem Umfang ggf. die Verbindlichkeit der Klägerin zuzurechnen ist.

14 1. Die Steuer für den nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerpflichtigen Erwerb der Klägerin von Todes wegen ist gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mit dem Tode des Erblassers entstanden. Für die Ermittlung der nach § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG als steuerpflichtiger Erwerb geltenden Bereicherung des Erwerbers gilt als Bereicherung der Betrag, der sich ergibt, wenn von dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert des gesamten Vermögensanfalls, soweit er der Besteuerung nach diesem Gesetz unterliegt, die nach den Absätzen 3 bis 9 abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten mit ihrem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert abgezogen werden (§ 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG).

15 a) Abgesehen von den hier nicht einschlägigen Absätzen 6 bis 9 des § 10 ErbStG sind als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig die vom Erblasser herrührenden Schulden, soweit sie nicht mit einem zum Erwerb gehörenden Gewerbebetrieb, Anteil an einem Gewerbebetrieb, Betrieb der Land- und Forstwirtschaft oder Anteil an einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und bereits bei der Bewertung der wirtschaftlichen Einheit berücksichtigt worden sind (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG). Dazu gehören auch die vom Erblasser herrührenden persönlichen Steuerschulden, die nach § 1922 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs i.V.m. § 45 Abs. 1 AO auf den Erben übergegangen sind. Einkommensteuerschulden sind keine Betriebs-, sondern persönliche Schulden und können daher nicht in die Bewertung des Anteils an der X KG eingegangen sein, der ebenfalls im Erbgang auf die Erben übergegangen ist. Der Abzugsausschluss des § 10 Abs. 5 Satz 1 ErbStG greift daher nicht ein.

16 b) Zu den Nachlassverbindlichkeiten gehören diejenigen Steuerschulden, die im Zeitpunkt des Todes des Erblassers bereits rechtlich entstanden waren (BFH-Urteil vom 14.11.2018 - 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 (grundlegend unter Änderung der bisherigen Rechtsprechung BFH-Urteile in BFHE 238, 233, BStBl II 2012, 790, Rz 13, 14, 15, 21; in BFHE 252, 448, BStBl II 2016, 477, Rz 12, und in BFHE 263, 273, Rz 17). Die Festsetzung der Steuer ist nicht Voraussetzung ihrer Entstehung, sondern setzt nach § 85 Satz 1 AO die Entstehung voraus.

17 c) Steuerschulden können aber wie andere Nachlassverbindlichkeiten nur dann abgezogen werden, wenn sie im Todeszeitpunkt eine wirtschaftliche Belastung dargestellt haben (vgl. BFH-Urteile vom 24.03.1999 - II R 34/97, BFH/NV 1999, 1339, unter II.1.; in BFHE 238, 233, BStBl II 2012, 790, Rz 17; in BFHE 252, 448, BStBl II 2016, 477, Rz 12, m.w.N., und in BFHE 263, 273, Rz 17). Daran fehlt es, wenn bei objektiver Würdigung der Verhältnisse in diesem Zeitpunkt nicht damit gerechnet werden konnte, dass der Steuergläubiger seine Forderung geltend machen werde.

18 aa) Fehlt die wirtschaftliche Belastung, findet der Abzug nicht statt. Das Merkmal ist ein teleologisch begründetes Korrektiv. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG verlangt seinem Wortlaut nach nicht ausdrücklich danach. Die Vorschrift trägt aber dem Bereicherungsprinzip Rechnung, das der Besteuerung des Erwerbs zugrunde liegt (z.B. BFH-Urteil vom 01.07.2008 - II R 38/07, BFHE 220, 531, BStBl II 2008, 876, unter II.2.c; auch Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 17. Aufl., § 10 Rz 6, Rz 40).

19 bb) Der BFH hat im Grundsatz erkannt, dass die Abziehbarkeit von Steuerschulden wie auch die wirtschaftliche Belastung durch die Steuerschuld regelmäßig nicht davon abhänge, ob die Steuern beim Erbfall bereits festgesetzt waren oder nicht (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2005, 1093, unter II.1.b; in BFHE 238, 233, BStBl II 2012, 790, Rz 13 ff.; in BFHE 252, 448, BStBl II 2016, 477, Rz 14, 15; in BFHE 263, 273, Rz 16). Es sei grundsätzlich davon auszugehen, dass die Finanzbehörden entstandene Steuern in der materiell-rechtlich zutreffenden Höhe festsetzen werden (§ 85 AO), so dass die als Nachlassverbindlichkeit abziehbare Steuerschuld für die Festsetzung der Erbschaftsteuer eigenständig zu ermitteln sei. Das folge aus dem erbschaftsteuerrechtlichen Stichtagsprinzip (§ 11 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), das die Wertermittlung einschließlich der Feststellung, welche Nachlassverbindlichkeiten gemäß § 10 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 3 bis 9 ErbStG abziehbar sind, dem Stichtag zuweise (BFH-Urteile in BFHE 238, 233, BStBl II 2012, 790, Rz 26; in BFHE 252, 448, BStBl II 2016, 477, Rz 14, 15, m.w.N.; ebenso jüngst BFH-Urteil in BFHE 263, 273).

20 cc) Die Annahme, dass Steuerschulden in der materiell-rechtlich zutreffenden Höhe festgesetzt werden, gilt aber nicht ausnahmslos. Der BFH hat --in Steuerhinterziehungsfällen-- die wirtschaftliche Belastung im Todeszeitpunkt verneint, wenn bei objektiver Würdigung der Verhältnisse in diesem Zeitpunkt angenommen werden konnte, dass der Steuergläubiger seine Forderung nicht geltend machen werde. Dies gelte etwa dann, wenn der Steuerpflichtige

steuererhebliche Sachverhalte bewusst verheimlicht und mit Inanspruchnahme selbst nicht gerechnet hatte (BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 1093, unter II.1.b) bzw. die Steuerbehörden in einem Auslandssachverhalt noch nicht einmal die theoretische Möglichkeit hatten, von den Steueransprüchen zu erfahren (BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 1339, unter II.2.). Er hat lediglich als selbstverständlich vorausgesetzt, dass zumindest die Möglichkeit bestehen müsse, noch einen Bescheid zu erlassen (BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 1093, unter II.1.b bb; für den Fall der tatsächlichen späteren Festsetzung vgl. BFH-Urteil in BFHE 252, 448, BStBl II 2016, 477, Rz 16).

21 dd) Diese Einschränkung gilt nicht nur für die Steuerhinterziehung. Es sind auch weitere Konstellationen denkbar, in denen objektiv nicht mit einer Geltendmachung der Steuerforderung (und damit einer Festsetzung) zu rechnen ist. Das betrifft namentlich Fälle, in denen nach dem Todeszeitpunkt eine Änderung von Verwaltungsauffassung oder Rechtsprechung zu Lasten des Steuerpflichtigen zu verzeichnen ist. In solchen Fällen werden später Steuerforderungen geltend gemacht, mit denen zum Todeszeitpunkt objektiv niemand rechnen konnte.

22 d) Ändern sich die Verhältnisse nachträglich in der Weise, dass entgegen der Erwartung zum Todeszeitpunkt mit einer Geltendmachung der Steuerforderung zu rechnen ist, ist dies ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

23 aa) Nach dieser Vorschrift ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis). Die Festsetzungsfrist beginnt (insoweit) gemäß § 175 Abs. 1 Satz 2 AO mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem das Ereignis eintritt. Auf den vorherigen Eintritt der Festsetzungsverjährung der Erbschaftsteuer kommt es nicht an.

24 bb) Ob einer nachträglichen Änderung eines Sachverhalts rückwirkende steuerliche Bedeutung zukommt, ob mithin eine solche Änderung dazu führt, dass bereits eingetretene steuerliche Rechtsfolgen mit Wirkung für die Vergangenheit sich ändern oder vollständig entfallen, bestimmt sich allein nach dem jeweils einschlägigen materiellen Recht. Nach diesem ist zu beurteilen, ob zum einen eine Änderung des ursprünglich gegebenen Sachverhalts den Steuertatbestand überhaupt betrifft und ob darüber hinaus der nach § 38 AO bereits entstandene materielle Steueranspruch mit steuerlicher Rückwirkung noch geändert werden oder entfallen kann (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19.07.1993 - GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, unter C.II.1.c). Eine Änderung des nach dem Steuertatbestand rechtserheblichen Sachverhalts kann insbesondere dann zu einer rückwirkenden Änderung (Wegfall) steuerlicher Rechtsfolgen führen, wenn Steuertatbestände an einen einmaligen Vorgang anknüpfen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, unter C.II.1.d).

25 cc) Der Erbanfall nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist nicht nur seinem Rechtsgrund nach ein einmaliger Vorgang in diesem Sinne, wie er für die Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung typisch ist. Auch die Wertermittlung einschließlich der Feststellung der abziehbaren Nachlassverbindlichkeiten folgt dem erbschaftsteuerrechtlichen Stichtagsprinzip aus § 11 ErbStG i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

26 dd) Fest steht, dass in anderen Fällen die spätere Geltendmachung und sogar die spätere Entstehung von Nachlassverbindlichkeiten erstmalig die Berücksichtigungsmöglichkeit begründen können. Wegen des Stichtagsprinzips setzt dies notwendig die Annahme rückwirkender Ereignisse voraus.

27 Dies betrifft etwa Pflichtteilsansprüche nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG, die erst als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig sind, wenn sie geltend gemacht wurden. Das ist erst nach dem Stichtag, dem Todesfall, möglich. Es betrifft auch die Verbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG, die ihrer Natur nach erst nach dem Todesfall entstehen können und vorher auch der Höhe nach regelmäßig nicht absehbar sind. Nicht wesentlich anders verhält es sich für die Einkommensteuer des Todesjahres, soweit noch der Erblasser die steuerrelevanten Tatbestände verwirklicht hat. Diese Steuerschulden sind zum Todeszeitpunkt zwar begründet, aber noch nicht entstanden. Ihre Behandlung als Nachlassverbindlichkeit nach Maßgabe des BFH-Urteils in BFHE 238, 233, BStBl II 2012, 790 ist ebenfalls nur möglich, wenn ihre Entstehung ein rückwirkendes Ereignis ist, denn die Höhe der anteiligen Einkommensteuerverbindlichkeit kann unterjährig noch nicht feststehen.

28 Auf die Frage, ob bei Geltendmachung/Entstehung dieser Ansprüche und Verbindlichkeiten bereits ein Erbschaftsteuerbescheid ergangen und dieser bestandskräftig ist, kommt es in diesem Zusammenhang nicht an. Handelte es sich nicht um rückwirkende Ereignisse i.S. der Legaldefinition des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, wäre ihre Berücksichtigung schon mangels steuerlicher Wirkung für den Stichtag materiell-rechtlich unzulässig.

29 ee) So wie diese nach dem Todeszeitpunkt erstmals eintretenden Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Nachlassverbindlichkeiten rückwirkende Ereignisse sind, gilt dies ebenso für die wirtschaftliche Belastung, wenn sie

erstmals nach dem Todeszeitpunkt entsteht.

30 Der Eintritt einer zunächst fehlenden wirtschaftlichen Belastung lässt das Hindernis für den Abzug der zugrunde liegenden Nachlassverbindlichkeit rückwirkend entfallen. Seine Wirkung für die Vergangenheit folgt aus dem Bereicherungsprinzip, das seinerseits überhaupt erst das ungeschriebene negative Tatbestandsmerkmal der fehlenden wirtschaftlichen Belastung rechtfertigt. Belastungen, die vom Erblasser herrühren, beruhen auf dem Todesfall und mindern den Erwerb von Todes wegen so wie der Vermögensanfall ihn erhöht. Das gilt unabhängig davon, wann diese Belastungen aufscheinen. Dieser Aspekt gilt für die Entstehung von Nachlassverbindlichkeiten ebenso wie für die Entstehung einer zunächst fehlenden wirtschaftlichen Belastung nach dem Todeszeitpunkt.

31 2. Nach diesen Maßstäben vermag der Senat nicht abschließend zu beurteilen, ob die Voraussetzungen für die beantragte Berücksichtigung der mit Bescheid vom 16.07.2012 festgesetzten Einkommensteuerschuld vorliegen und ggf. zu welchem Anteil. Den Sachvortrag der Klägerin im Revisionsverfahren kann der Senat nach § 118 Abs. 2 FGO nicht berücksichtigen.

32 a) Es fehlen --aus Sicht des FG zu Recht-- Feststellungen zu der Frage, mit welcher Einkommensteuerfestsetzung zum Todeszeitpunkt zu rechnen war und ob und ggf. wann sich insoweit später die Verhältnisse geändert haben könnten. Den vorliegenden Bescheiden ist lediglich zu entnehmen, dass später ein höherer laufender Gewinn bei der X KG zu berücksichtigen war und die Begünstigung eines Sanierungsgewinns nicht (mehr) stattfand. Zu den Hintergründen, namentlich zu der Frage, ob zum Todeszeitpunkt mit der Nichtbegünstigung eines Sanierungsgewinns zu rechnen war, ist nichts festgestellt.

33 b) Gegebenenfalls sind Vorauszahlungen von den Einkommensteuerschulden abzusetzen. Auch insoweit wären ggf. Feststellungen erforderlich.

34 c) Ferner sind keine Tatsachen festgestellt, die es rechtfertigen könnten, die Einkommensteuerverbindlichkeit bei der Klägerin der Erbquote entgegen zu einem Drittel anzusetzen. Dies ist nachzuholen. Der Bescheid vom 16.07.2012 ist noch gegenüber allen fünf Erben ergangen. Allein die Mitteilung, die Klägerin und ihre beiden Brüder hätten die Einkommensteuerschuld tatsächlich zu jeweils einem Drittel getragen, rechtfertigt eine entsprechende Zurechnung unter Außerachtlassung der beiden weiteren Erben nicht.

35 d) Im zweiten Rechtsgang ist ggf. auch der --gegenüber der Klägerin und ihren beiden Brüdern-- erlassene Einkommensteuerbescheid vom 20.10.2016 zu beachten, den das FG nicht mehr berücksichtigen konnte und der Senat nicht berücksichtigen kann. § 68 FGO ist nicht anwendbar, da dieser Bescheid nicht Gegenstand des Verfahrens ist.

36 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de