

Urteil vom 10. May 2023, II R 3/21

Steuern auf die durch Erben rückwirkend erklärte Aufgabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes sind keine Nachlassverbindlichkeiten

ECLI:DE:BFH:2023:U.100523.IIR3.21.0

BFH II. Senat

ErbStG § 10 Abs 5 Nr 1, EStG § 14 Abs 1 S 2, EStG § 16 Abs 3, EStG § 16 Abs 3b S 2, EStG § 36 Abs 1, ErbStG § 1 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 10 Abs 1 S 2, BGB § 1922 Abs 1, AO § 45 Abs 1, AO § 38

vorgehend FG München, 16. September 2020, Az: 4 K 2701/19

Leitsätze

Die Einkommensteuer und die damit in Zusammenhang stehenden Nebensteuern (Solidaritatzuschlag und Kirchensteuer), welche aufgrund einer durch die Erben nach § 16 Abs. 3b Satz 2 und § 14 Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes rückwirkend erklärten Betriebsaufgabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes entstehen, können nicht als Nachlassverbindlichkeiten gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in Abzug gebracht werden.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 16.09.2020 - 4 K 2701/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die sechs Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Miterben zu gleichen Teilen nach dem am ...2016 verstorbenen Erblasser (E). E war Inhaber eines verpachteten land- und forstwirtschaftlichen (LuF-)Betriebes. Die Erben erklärten nach dem Tod des E die Aufgabe des LuF-Betriebes auf einen Zeitpunkt vor dem Tod des E unter Inanspruchnahme der Rückwirkung von maximal drei Monaten nach § 16 Abs. 3b Satz 2 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 01.11.2011 (BGBl I 2011, 2131) --EStG--. Hierdurch entstand ertragsteuerrechtlich ein Aufgabegewinn gemäß § 16 Abs. 3 EStG i.V.m. § 14 Satz 2 EStG. Das für die Festsetzung der Einkommensteuer des E zuständige Finanzamt setzte mit Bescheid vom 30.08.2018 Einkommensteuer sowie Solidaritatzuschlag und Kirchensteuer für den Veranlagungszeitraum 2016 unter Einbeziehung dieses Aufgabegewinns fest.
- 2 Mit Erbschaftsteuerbescheiden vom 14.01.2019 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) jeweils Erbschaftsteuer gegenüber den Klägern fest. Die auf den Aufgabegewinn im Veranlagungszeitraum 2016 entfallende Einkommensteuer, den darauf entfallenden anteiligen Solidaritatzuschlag und die darauf anteilig entfallende Kirchensteuer ließ er entgegen des Antrags der Kläger nicht als Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) zum Abzug vom Erwerb der Erbschaft zu. Die hiergegen eingelegten Einsprüche wies das FA mit Einspruchsentscheidungen vom 18.10.2019 als unbegründet zurück. Es erließ in Umsetzung eines geänderten Feststellungsbescheids vom 12.02.2020 am 19.06.2020 geänderte Erbschaftsteuerbescheide. Die Klage vor dem Finanzgericht (FG) wegen der Nichtberücksichtigung der Einkommensteuer auf den Aufgabegewinn als Nachlassverbindlichkeit gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG hatte keinen Erfolg. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1737 veröffentlicht.

- 3 Mit ihrer Revision machen die Kläger eine Verletzung von § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG und § 16 Abs. 3b EStG geltend. Die auf die Aufgabe des LuF-Betriebes gemäß § 16 Abs. 3 i.V.m. § 14 Satz 2 EStG entfallenden Steuern (Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) seien als Nachlassverbindlichkeiten gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG zum Abzug zuzulassen. Sie würden vom Erblasser "herrühren". Der Bundesfinanzhof (BFH) habe bereits entschieden, dass eine Einkommensteuerschuld für das Todesjahr des Erblassers trotz des Übergangs auf den Erben eine vom Erblasser herrührende Steuerschuld darstelle (BFH-Urteil vom 04.07.2012 - II R 15/11, BFHE 238, 233, BStBl II 2012, 790). Dem stehe nicht der Umstand entgegen, dass im Streitfall die Kläger das Wahlrecht der Betriebsaufgabe für E ausgeübt hätten. Nach dem Tod des E könnten nur die Erben dieses Wahlrecht ausüben. Sie seien damit den ihnen obliegenden Pflichten aus dem Steuerschuldverhältnis des E nachgekommen. Als Gesamtrechtsnachfolger gemäß § 45 der Abgabenordnung (AO) seien sie umfassend in die Position des E eingetreten. Das ausgeübte Wahlrecht habe für und gegen E gewirkt. Die auf der Betriebsaufgabe und dem daraus folgenden Aufgabegewinn beruhende Einkommensteuer sei gegen E festgesetzt worden und daher nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG als Nachlassverbindlichkeit zu berücksichtigen.
- 4 Die Kläger beantragen, die Vorentscheidung aufzuheben und die Änderungsbescheide vom 19.06.2020 dahingehend zu ändern, dass die auf die Aufgabe des LuF-Betriebes entfallenden Steuern (Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) als weitere Nachlassverbindlichkeiten zum Abzug zugelassen werden.
- 5 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 6 Die Revision ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die auf die Aufgabe des LuF-Betriebes entfallenden Steuern (Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) nicht als Nachlassverbindlichkeiten gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG zum Abzug zuzulassen sind.
- 7 1. Nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG sind als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig die vom Erblasser herrührenden Schulden, soweit sie nicht mit einem zum Erwerb gehörenden Gewerbebetrieb, Anteil an einem Gewerbebetrieb, LuF-Betrieb oder Anteil an einem LuF-Betrieb in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und bereits bei der Bewertung der wirtschaftlichen Einheit berücksichtigt worden sind. Der Abzug setzt nicht zwingend voraus, dass beim Tod des Erblassers, also zum maßgeblichen Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), eine rechtliche Verpflichtung bestanden haben muss (BFH-Urteil vom 04.07.2012 - II R 15/11, BFHE 238, 233, BStBl II 2012, 790, Rz 15, m.w.N.).
- 8 2. Bei einem Erwerb von Todes wegen können sich auch Steuerschulden aus der Veranlagung des Erblassers für das Todesjahr bereicherungsmindernd auswirken, obwohl sie beim Erbfall noch nicht rechtlich entstanden waren. Denn der Erbe hat diese Steuerschulden zu tragen. Entscheidend für den Abzug der Steuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten ist jedoch, dass der Erblasser in eigener Person und nicht etwa der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger steuerrelevante Tatbestände verwirklicht hat und deshalb "für den Erblasser" als Steuerpflichtigen eine Steuer entsteht. Das für das Erbschaftsteuerrecht maßgebliche Stichtagsprinzip (§§ 9, 11 ErbStG) steht dem Abzug dieser Steuerverbindlichkeiten nicht entgegen. Bereits zum Zeitpunkt der Steuerentstehung, also beim Tod des Erblassers, steht fest, dass die Belastung kraft Gesetzes mit Ablauf des Todesjahres eintreten wird. Dabei ist grundsätzlich unschädlich, dass zum Zeitpunkt des Erbfalls die Belastung durch Steuerverbindlichkeiten der Höhe nach nicht genau feststeht, weil noch mögliche Wahlrechte ausgeübt werden oder besondere steuerrelevante Ereignisse eintreten können (BFH-Urteil vom 04.07.2012 - II R 15/11, BFHE 238, 233, BStBl II 2012, 790, Rz 15 f.).
- 9 3. Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn die Erben nach § 16 Abs. 3b Satz 2 EStG einkommensteuerrechtlich rückwirkend die Aufgabe des LuF-Betriebes auf einen Zeitpunkt vor dem Tod des Erblassers erklären. In diesem Fall können sie die Einkommensteuer, die auf den Aufgabegewinn im Sinne des § 16 Abs. 3 i.V.m. § 14 Abs. 1 Satz 2 EStG entsteht und die damit in Zusammenhang stehenden Nebensteuern (Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) nicht als Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG in Abzug bringen (gl.A. Konrad in

- 10** a) Zwar handelt es sich bei der gemäß § 38 AO i.V.m. § 36 Abs. 1 EStG mit Ablauf des Veranlagungszeitraums entstandenen Einkommensteuer um diejenige des Erblassers für sein Todesjahr; allerdings entstand der Aufgabegewinn in Bezug auf den LuF-Betrieb nach § 16 Abs. 3 i.V.m. § 14 Abs. 1 Satz 2 EStG erst durch die Aufgabekerklärung der Erben. Der Erblasser selbst hatte vor seinem Tod keine Aufgabekerklärung im Sinne des § 16 Abs. 3b Satz 2 EStG abgegeben, sodass im Zeitpunkt seines Todes ein LuF-Betrieb auf die Erben überging. Folglich setzte erst die Aufgabekerklärung der Erben die entscheidende Ursache für die rückwirkende Aufgabe des LuF-Betriebes und die hierdurch entstandene Einkommensteuer zuzüglich der Nebensteuern (Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer). Da die durch die Aufgabekerklärung der Erben begründeten Steuern nicht vom Erblasser herrühren, ist nicht entscheidungserheblich, dass zum Todeszeitpunkt auch keine wirtschaftliche Belastung des Erblassers vorlag.
- 11** b) Dem stehen die Ausführungen im BFH-Urteil vom 04.07.2012 - II R 15/11 (BFHE 238, 233, BStBl II 2012, 790, Rz 16) nicht entgegen. Danach ist es für den Abzug der Einkommensteuer für das Todesjahr als Nachlassverbindlichkeit unschädlich, wenn im Zeitpunkt des Erbfalls die Belastung durch Steuerverbindlichkeiten der Höhe nach nicht genau feststeht, weil noch mögliche Wahlrechte ausgeübt werden. Damit sind jedoch nur die Fälle erfasst, in denen der Erblasser bereits den Tatbestand verwirklicht hat, an den die Vorschriften des Einkommensteuerrechts die Steuerpflicht knüpfen. Die spätere Ausübung eines Wahlrechts durch die Erben hat dann lediglich Auswirkungen auf die Höhe der festzusetzenden Einkommensteuer für das Todesjahr. Anders ist es jedoch, wenn --wie im vorliegenden Fall-- die Erben selbst den steuerbegründenden Tatbestand durch die rückwirkende Erklärung der Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3b Satz 2 EStG erfüllen und erst dadurch die ertragsteuerlichen Folgen in einem Zeitpunkt vor dem Todesfall eintreten. Die Besteuerung des hierdurch entstandenen Aufgabegewinns hat in diesem Fall ihre Ursache in der Ausübung des Antragsrechts durch die Erben und nicht in einem Handeln des Erblassers.
- 12** 4. Nach diesen Maßstäben hat das FG zutreffend entschieden, dass die auf den Betriebsaufgabegewinn entfallende Einkommensteuer zuzüglich des Solidaritätszuschlags und der Kirchensteuer nicht als weitere Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abzuziehen sind.
- 13** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de