

Sonstige Steuern

1. Erbschaftsteuer: Sind Einkommensteuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten abziehbar?

Erklären die Erben die Betriebsaufgabe und entstehen in diesem Zusammenhang Einkommensteuerschulden, können diese nicht als Nachlassverbindlichkeiten bei der Erbschaftsteuer abgezogen werden.

Hintergrund

Die Kläger sind gesetzliche Erben des 2016 verstorbenen Erblassers. Der Erblasser war Inhaber eines verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. 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 und darauf entfallende Einkommensteuer.

Bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer lies das Finanzamt die geltenden gemachten Einkommensteuerschulden, den Solidaritätszuschlag sowie die Kirchensteuer betreffend die Jahre 2015 und 2016 als Nachlassverbindlichkeiten steuermindernd zum Abzug zu. Die die Betriebsaufgabe betreffenden Steuern berücksichtigte das Finanzamt jedoch nicht. Dagegen richtet sich die Klage vor dem Finanzgericht.

Entscheidung

Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht entschied, dass das Finanzamt zu Recht in den Erbschaftsteuerbescheiden die von den Klägern geltend gemachten Steuerschulden nicht zum Abzug zugelassen hat.

Vom Erwerb des Erben sind die vom Erblasser herrührenden persönlichen Verbindlichkeiten, die auf die Erben übergegangen sind, als Nachlassverbindlichkeiten abzuziehen. Der Abzug setzt jedoch voraus, dass die Verbindlichkeiten rechtlich bestehen und den Erblasser im Todeszeitpunkt wirtschaftlich belastet haben. An dieser wirtschaftlichen Belastung fehlt es, wenn der Erblasser als Schuldner davon ausgehen konnte, die Verpflichtungen unter normalen Umständen nicht selbst erfüllen zu müssen.

Die Voraussetzungen für den Abzug der Kosten für die aus der Betriebsausgabe resultierenden Steuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten liegen hier nicht vor. Zu den Nachlassverbindlichkeiten gehören diejenigen Steuerschulden, die im Zeitpunkt des Todes des Erblassers bereits rechtlich entstanden sind. Die Einkommensteuer entsteht grundsätzlich mit Ablauf des Veranlagungszeitraums. Zu den abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten gehören aber auch die Steuerverbindlichkeiten, die der Erblasser als Steuerpflichtiger durch die Verwirklichung von Steuertatbeständen begründet hat und die mit dem Ablauf des Todesjahres entstehen. Die Festsetzung der Steuer ist nicht Voraussetzung ihrer Entstehung, sondern setzt 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. Da im vorliegenden Fall 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 Einkommensteuerschulden im Zeitpunkt des Erbfalls, sodass eine Abzugsfähigkeit ausscheidet. Erst durch die

Betriebsaufgabeerklärung der Erben wurde der Steuertatbestand ausgelöst. Maßgeblich für die Berücksichtigung der Steuerschulden als Nachlassverbindlichkeit ist jedoch, dass der Erblasser bis zu seinem Ableben selbst Steuertatbestände verwirklicht und damit das spätere Entstehen der Steuerschuld begründet hat.

2. Erbschaftsteuer: Wie weit reicht die Steuerbefreiung für das Familienheim?

Die Erbschaftsteuerbefreiung für das Familienheim gilt auch für das Grundstück, auf dem sich die entsprechende Wohnung befindet. Ein unmittelbar daran angrenzendes Grundstück wird jedoch von der Steuerbefreiung nicht mehr erfasst.

Hintergrund

A ist Alleinerbin ihrer Mutter E. Diese hatte bis zu ihrem Tod in einer Eigentumswohnung in einem Zweifamilienhaus gewohnt. A nutzte die Wohnung nach dem Tod der E zu eigenen Wohnzwecken. Das Haus stand auf dem Grundstück 1, das sich im hälftigen Miteigentum der E befand. Neben diesem Grundstück lag unmittelbar angrenzend das unbebaute Grundstück 2. E war dessen Alleineigentümerin gewesen. Das Grundstück 2 ging im Wege der Erbfolge ebenfalls auf die A über.

In der Erbschaftsteuer-Erklärung erfasste A den Erwerb der Grundstücke 1 und 2 mit einer Summe und machte die Steuerbefreiung für den Familienheimerwerb von Todes wegen durch Kinder für den gesamten Grundstückswerts geltend. Das Finanzamt erließ zunächst den Erbschaftsteuer-Bescheid im April 2015 wie beantragt.

Das für die Bewertung des Grundbesitzes zuständige Belegeneits-Finanzamt stellte im September 2015 den Wert der beiden Grundstücke jeweils als eigene wirtschaftliche Einheiten fest. Daraufhin erließ das Finanzamt einen geänderten Erbschaftsteuer-Bescheid, mit dem es die Grundstücke 1 und 2 jeweils als Einzelflächen berücksichtigte und die Steuerbefreiung nur noch für das Grundstück 1 gewährte.

Die Klage vor dem Finanzgericht hatte keinen Erfolg.

Entscheidung

Auch die Revision der A scheiterte, denn der Bundesfinanzhof wies diese als unbegründet zurück. Egal, ob der Begriff des Grundstücks zivilrechtlich oder bewertungsrechtlich zu verstehen ist, in beiden Fällen steht A nur für das Grundstück 1 die Steuerbefreiung zu.

Von der Steuerbefreiung werden Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungs- und Teileigentum, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke erfasst. Eine nähere Bestimmung, in welchem Umfang der zu der Wohnung gehörende Grund und Boden an der Begünstigung teilhat, enthält das ErbStG nicht. In Betracht kommt einerseits das Grundstück im zivilrechtlichen Sinn (ein vermessener, im Liegenschaftskataster bezeichneter Teil der Erdoberfläche) oder andererseits die wirtschaftliche Einheit i. S. d. § 2 Abs. 1 BewG.

Für den zivilrechtlichen Begriff spricht die bürgerlich-rechtliche Prägung des Erbschaftsteuerrechts. Als (Rechts-) Verkehrsteuer knüpft die Erbschaftsteuer grundsätzlich an bürgerlich-rechtliche Vorgänge an.

Andererseits verweist die Steuerbefreiungsvorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG auf das Bewertungsrecht, und zwar auf bebaute Grundstücke im Sinne des BewG und gerade nicht im Sinne des Zivilrechts (BGB).

Für Zwecke der Erbschaftsteuer sind für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens die Grundbesitzwerte gesondert festzustellen. Die Feststellungen treffen die zuständigen Belegeneits-

Finanzämter. Ihnen obliegt neben der Wertfeststellung auch die verbindliche Feststellung über die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens. Diese Entscheidung kann nur durch Anfechtung des Wertfeststellungsbescheids angegriffen werden.

Hiervon ausgehend ist die Steuerbefreiung nur für das Grundstück 1, auf dem sich das Familienheim befindet, zu gewähren. Es bedarf keiner Entscheidung, ob das Grundstück im Sinne des BGB oder des BewG zu verstehen ist. Denn: Ist nach zivilrechtlichen Maßstäben abzugrenzen, folgt dies aus der katastermäßigen Selbstständigkeit des Grundstücks 1. Ist bewertungsrechtlich abzugrenzen, folgt dies aus den beiden getrennten Feststellungsbescheiden des Belegenheits-Finanzamts für die beiden Grundstücke, die auch hinsichtlich der Bestimmung der wirtschaftlichen Einheit bindend sind.

Das Finanzamt war auch befugt, nach Ergehen der Feststellungsbescheide die Erbschaftsteuerfestsetzung abzuändern. Zum einen liegt eine Änderungsbefugnis wegen neuer Tatsachen vor. Erst durch die in den Feststellungsbescheiden enthaltenen Flurstücksbezeichnungen wurde nämlich für das Finanzamt erkennbar, dass 2 Grundstücke vorlagen. Zum anderen sind die Feststellungsbescheide nicht nur hinsichtlich der Werte, sondern auch hinsichtlich des Umfangs der wirtschaftlichen Einheit bindende Grundlagengescheide für die Erbschaftsteuerbescheide.

3. Keine eigene gesonderte Feststellung gegenüber Vermächtnisnehmern

Eine eigene gesonderte Feststellung von Grundbesitzwerten allein gegenüber dem Vermächtnisnehmer ist gesetzlich zwar nicht vorgesehen. Jedoch kann ein eigenständiger Feststellungsbescheid über den Grundbesitzwert gegenüber einem Vermächtnisnehmer bestandskräftig werden.

Hintergrund

Der 2012 verstorbene Erblasser E hatte einen Sohn S1 als Alleinerben eingesetzt. Seinen Sohn S2 und die beiden Töchter hatte er als Vermächtnisnehmer eingesetzt, auf die ein zum Nachlass gehörendes Grundstück zu gleichen Teilen übergehen sollte.

Mit insgesamt 4 Bescheiden über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts stellte das Finanzamt den Bedarfswert des Grundstücks auf rund 390.000 EUR fest. Ein Bescheid war an den Erben S1 gerichtet, dem ein Anteil von 1/1 zugerechnet wurde. Die anderen Bescheide enthielten als Inhaltsadressaten jeweils die 3 Vermächtnisnehmer, denen jeweils ein Anteil von 1/3 zugerechnet wurde.

Nach Einspruch und dem Hinweis, dass das Grundstück inzwischen für 365.000 EUR veräußert worden war, änderte das Finanzamt den Bescheid gegenüber S1 entsprechend. Weiterhin teilte es mit, dass die gegenüber den Vermächtnisnehmern bekannt gegebenen Bescheide bereits bestandskräftig waren. Insoweit blieb es bei den festgestellten höheren Werten. Denn aus dem Einspruchsschreiben ergab sich, dass lediglich für S1, nicht aber auch für die Vermächtnisnehmer Einspruch eingelegt werden sollte. Dementsprechend wies das Finanzamt den Einspruch des S2 als unzulässig zurück.

Das Finanzgericht hielt den Bescheid mangels inhaltlicher Bestimmtheit für nichtig. Zutreffender Inhaltsadressat des Feststellungsbescheids wäre der Erbe S1 als Erwerber des Grundbesitzes gewesen, nicht der Vermächtnisnehmer.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hob das Finanzgerichtsurteil auf und wies die Klage ab. Der angefochtene Feststellungsbescheid war gegenüber S2 weder unbestimmt noch aus anderen Gründen unwirksam.

Ist Gegenstand des Sachvermögens ein gesondert zu bewertendes, zum Nachlass gehörendes Grundstück, sind die Vermächtnisnehmer wie Erben und Miterben ebenfalls am Feststellungsverfahren beteiligt. Denn die Vermächtnisnehmer schulden die Erbschaftsteuer, für die die Wertfeststellung von Bedeutung ist. Der festgestellte Grundbesitzwert ist bei der Besteuerung dessen Erwerbs durch Vermächtnis zugrunde zu legen.

Eine eigene gesonderte Feststellung von Grundbesitzwerten allein gegenüber dem Vermächtnisnehmer ist gesetzlich nicht vorgesehen. Die Beteiligung der Vermächtnisnehmer spricht gerade gegen eine solche gesonderte Feststellung allein gegenüber den Vermächtnisnehmern. Der Bundesfinanzhof folgt insoweit ausdrücklich nicht der Ansicht der Finanzverwaltung, die eine gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts gegenüber dem Vermächtnisnehmer vorsieht.

Lässt sich dem Bescheid zweifelsfrei entnehmen, was wem gegenüber festgestellt wird, liegt kein zur Nichtigkeit führender schwerwiegender Mangel vor. Dass ein solcher Bescheid die übrigen Feststellungsbeteiligten, insbesondere den Erben, nicht einschließt, macht ihn nicht nichtig. Er bleibt wirksam. Ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ist nicht deswegen nichtig, weil er nicht alle Feststellungsbeteiligten enthält.

Hiervon ausgehend ist der von S2 angefochtene Feststellungsbescheid wirksam. Der Wert hätte zwar nicht allein gegenüber S2 als Vermächtnisnehmer festgestellt werden dürfen. Vielmehr hätte S2 als Vermächtnisnehmer am Verfahren über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts beteiligt werden müssen. Der fälschlicherweise gegen ihn ergangene Bescheid ist jedoch nicht aufzuheben. Er ist wirksam und auch bestandskräftig, da er nicht rechtzeitig von S2 angefochten wurde. In dem Einspruchsschreiben ist ausdrücklich nur von S1 als Erben die Rede.

4. Zur Bewertung eines GmbH-Anteils für die Erbschaftsteuer

Im Rahmen der Wertermittlung nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG kann sich der Steuerpflichtige durch Vorlage eines Gutachtens gegen das vereinfachte Ertragswertverfahren entscheiden. In diesem Fall stellt die Wertermittlung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren keine Auffangmethode dar.

Hintergrund

A ist die Erbin des Erblassers E, der am 1.1.2011 verstarb. E war mit einem Anteil von 17 % Gesellschafter einer GmbH. Weiterer Gesellschafter und Geschäftsführer war u. a. B.

Das Finanzamt stellte im Rahmen der Erbschaftsteuer den Wert der GmbH auf den 1.1.2011 im vereinfachten Ertragswertverfahren mit 81 Mio. EUR und den Wert des Anteils des E mit 14 Mio. EUR fest.

Nach Ansicht der A führte das vereinfachte Ertragswertverfahren zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis. Wegen der Befristung eines wichtigen Mandats musste mit einer Verschlechterung der Ertragslage gerechnet werden. Zudem brachte der unerwartete Tod des Geschäftsführers B die GmbH in erhebliche Schwierigkeiten. Nach der gutachterlichen Stellungnahme eines Wirtschaftsprüfers war deshalb der Wert des Anteils des E am Todestag mit 6,4 Mio. EUR (15 % von 43 Mio. EUR) zu beziffern.

Das Finanzgericht wies die Klage ab. Es war wie das Finanzamt auch der Meinung, dass das vereinfachte Ertragswertverfahren anwendbar war und nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führte. Die von A vorgelegte gutachterliche Stellungnahme war nicht verwertbar, da sie wegen der Berücksichtigung zukünftiger Ereignisse gegen das Stichtagsprinzip verstieß.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hob das Finanzgerichtsurteil auf und verwies den Fall an das Finanzgericht zurück. Zu Unrecht war das Finanzgericht von einem Vorrang des vereinfachten Ertragswertverfahrens ausgegangen. Zudem verletzte es seine Pflicht zur Sachverhaltsaufklärung dadurch, dass es die in Form der gutachterlichen Stellungnahme eingereichte Wertermittlung der A weder beachtete noch unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG ergänzte und anpasste.

Ist der gemeine Wert von nicht notierten Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zu ermitteln, kann anstelle eines individuellen Ertragswertverfahrens auch das vereinfachte Ertragswertverfahren angewendet werden, wenn dieses nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Damit wird dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zur Anwendung des vereinfachten Verfahrens gewährt. Entscheidet er sich durch Vorlage eines Gutachtens gegen das vereinfachte Ertragswertverfahren, kann dieses auch nicht nach Art eines Auffangtatbestands der Bewertung zugrunde gelegt werden. Das gilt auch dann, wenn der Unternehmenswert nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG in dem Gutachten unzureichend ermittelt wurde.

Ein Vorrang bzw. eine widerlegbare Vermutung der Richtigkeit für einen mittels des vereinfachten Ertragswertverfahrens ermittelten Werts besteht nicht. Denn die in diesem Verfahren vorgesehenen Typisierungen können zu Abweichungen vom gemeinen Wert führen. Das Wahlrecht des Steuerpflichtigen ist daher gerechtfertigt. Hat er sich gegen das vereinfachte Ertragswertverfahren entschieden und legt er stattdessen ein Gutachten nach den Grundsätzen des § 11 Abs. 2 Sätze 1 und 2 BewG vor, können daher weder das Finanzamt noch das Finanzgericht ohne Weiteres dem vereinfachten Ertragswertverfahren den Vorrang einräumen. Nur wenn das vereinfachte Ertragswertverfahren zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt, soll sich der Anteilshaber nicht auf dieses Verfahren berufen können und die Finanzverwaltung die Möglichkeit haben, das Verfahren abzulehnen.

Entspricht das Gutachten nicht in jeder Hinsicht, sondern nur in einzelnen Aspekten nicht den Anforderungen, darf es das Finanzgericht aber nicht ohne Weiteres insgesamt unberücksichtigt lassen und zum vereinfachten Ertragswertverfahren wechseln. Etwaige Lücken im Gutachten können vom FG selbst geschlossen oder müssen vom Steuerpflichtigen nachgebessert werden.

Im vorliegenden Fall hatte das Finanzgericht das Gutachten nicht vollständig, sondern nur in einzelnen Punkten beanstandet. Damit hätte das Finanzgericht das Gutachten nicht insgesamt verwerfen dürfen. Es hätte A die Möglichkeit zur Ergänzung geben oder selbst ein neues Gutachten in Auftrag geben müssen.