

Steuerrecht

BFH: Steuerschulden des Erblassers für das Todesjahr sind als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig

ErbStG §§ 9 I Nr. 1, 10 I, V Nr. 1, 11, 12 I; BewG § 12; BGB §§ 1922, 1967 II; AO §§ 37 II, 38, 44, 45 I, 270; EStG 2004 §§ 2 VII 1, 25 I, 26b, 36 I, IV 1, 51 a I

1. Die auf den Erben entsprechend seiner Erbquote entfallenden Abschlusszahlungen für die vom Erblasser herrührende Einkommensteuer des Todesjahres, einschließlich Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag, sind als Nachlassverbindlichkeiten gemäß § 10 V Nr. 1 ErbStG abzugsfähig (Änderung der Rechtsprechung).
2. Bei einer Zusammenveranlagung von im selben Jahr verstorbenen Ehegatten sind Abschlusszahlungen für das Todesjahr analog § 270 AO aufzuteilen und als Nachlassverbindlichkeiten beim jeweiligen Erwerb von Todes wegen abzugsfähig. (Leitsätze des Gerichts)

BFH, Urteil vom 04.07.2012 – II R 15/11
(Niedersächsisches FG), BeckRS 2012, 95812

Sachverhalt

Die Klägerin ist hälftige Miterbin ihres am 31.12.2004 verstorbenen Vaters. Der Vater und die bereits im November desselben Jahres vorverstorbenen Mutter der Klägerin wurden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Nach Anrechnung von Vorauszahlungen, Zinsabschlag- und Kapitalertragsteuer waren für 2004 noch Abschlusszahlungen zur Einkommensteuer von insgesamt 1.823.885 Euro zu entrichten. Entsprechend ihrer Erbquote machte die Klägerin die Hälfte der Abschlusszahlungen als Nachlassverbindlichkeiten geltend, was das FA ablehnte. Der dagegen gerichtete Einspruch und die anschließende Klage blieben ohne Erfolg.

Entscheidung

Der BFH folgt hingegen der Ansicht der Klägerin.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH seien die vom Erblasser herrührenden persönlichen Steuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten abziehbar, da der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger umfassend in die abgabenrechtliche Stellung des Erblassers eintritt (vgl. § 45 I 1 AO; BFH, DStR 2010, 1029). Dabei sei bisher jedoch zwingende Voraussetzung gewesen, dass die Steuerschulden zum Zeitpunkt des Erbfalls bereits rechtlich entstanden waren. Nun ändert der BFH seine Rechtsprechung dahingehend, dass auch solche Steuerverbindlichkeiten als Nachlassverbindlichkeiten abziehbar sind, die der Erblasser durch die Verwirklichung von Steuertatbeständen vor seinem Ableben begründet hat, die aber erst mit Ablauf des Todesjahres entstehen. Dies folge aus dem Wortlaut des § 10 V Nr. 1 ErbStG: Als Nachlassverbindlichkeiten sind „die vom Erblasser herrührenden Schulden“ abzugsfähig. Der Begriff „herrührend“ fordere nicht, dass die Verbindlichkeiten bereits

vollständig entstanden sein müssen. Auch im Zivilrecht sei anerkannt, dass z.B. schwebende Rechtsbeziehungen auf die Erben übergehen, obwohl diese noch nicht vollständig entstanden sind. Diese zivilrechtlichen Grundsätze seien auf das Steuerrecht übertragbar. Entscheidend sei, dass der steuerpflichtige Erblasser selbst Steuertatbestände verwirklicht und damit den Grundstein für die spätere Entstehung der Steuerschuld legt.

Im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten seien die Steuerverbindlichkeiten aufzuteilen. Die Einkommensteuerschuld des verstorbenen Ehegatten sei analog § 270 AO zu ermitteln. Zu diesem Zweck müssten fiktive getrennte Veranlagungen durchgeführt werden. Der auf den Erblasser entfallende Teil könne dann als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden.

Praxisfolgen

Nach der alten Rechtsprechung waren nur Steuerschulden für im Todeszeitpunkt bereits abgelaufene Veranlagungszeiträume abzugsfähig. Man fragt sich, warum der BFH sich erst jetzt zu einer Rechtsprechungsänderung veranlasst sah, obwohl § 10 V Nr. 1 ErbStG schon seit vielen Jahren unverändert vom Erblasser „herrührende“ Schulden zum Abzug zulässt. Ungeachtet dessen wird das Urteil erhebliche Auswirkungen auf zukünftige Erbschaftsteueranlagungen haben. Der Abzug von Nachlassverbindlichkeiten kann je nach Höhe der Steuerschulden im Todesjahr die Erbschaftsteuerbelastung deutlich abmildern. Bei Erstellung einer Erbschaftsteuererklärung ist ab sofort sorgfältig zu kontrollieren, ob der Erblasser im Todesjahr Steuernachzahlungen zu leisten hat – diese können dann entsprechend der Erbquote als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden. In noch offenen Fällen ohne Berücksichtigung der Einkommensteuer für das Todesjahr sollten entsprechende Einsprüche gegen die Erbschaftsteuerbescheide eingelegt werden. Angesichts der Klarheit des Urteils kann die bisherige Auffassung der Verwaltung und erstinstanzlichen Gerichte nicht aufrechterhalten werden.

Zu beachten bleibt, dass die geänderte Rechtsprechung nur für Steueransprüche gilt, deren Tatbestand der Erblasser selbst verwirklicht hat. Verwirklicht der Erbe hingegen den Steuertatbestand (so z.B. im Fall der nachträglichen Einnahmen nach § 24 Nr. 2 EStG), handelt es sich bei den Steuerschulden nicht um vom Erblasser herrührende Schulden und damit auch nicht um Nachlassverbindlichkeiten.

Rechtsanwältin/Steuerberaterin Marion Sangen-Emden,
Heuking Kühn Lüer Wojtek, Düsseldorf ■