



Abstimmung von Erbschaftsteuer und Einkommensteuer

Liebe Leserinnen und Leser,

bei der Diskussion über die Verfassungsmäßigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer gerät die in vielen Bereichen ungeklärte Frage nach der Abstimmung zwischen Einkommensteuer und Erbschaft- und Schenkungsteuer in den Hintergrund. Einige jüngere Entscheidungen des für die Erbschaft- und Schenkungsteuer zuständigen II. Senats des BFH haben die Problemfelder aufgezeigt.

Mit Urtr. v. 17.02.2010 – II R 23/09, BStBl II 2010, 641 = ErbR 2010, 271 hat der BFH entschieden, dass latente Einkommensteuerbelastungen, die auf den Nachlassgegenständen ruhen, bei der Erbschaftsteuer nicht berücksichtigt werden können. Im Streitfall ging es um die Erfassung von Wertpapieren, für die am Todestag bereits Stückzinsen berechnet, allerdings noch nicht ausgezahlt worden waren. Der Erbe müsse diese, so die Ansicht des BFH, ohne Abzug der Kapitalertragsteuer bei der Erbschaftsteuer ansetzen. Eine etwaige Übermaßbesteuerung müsse im Rahmen des Rechtsbehelfs gegen den Einkommensteuerbescheid geltend gemacht werden. Gegen diese Entscheidung ist derzeit eine Verfassungsbeschwerde beim BVerfG unter 1 BvR 1432/10 anhängig.

In einer Reihe von Urteilen v. 04.07.2012 (II R 15/11, BStBl II 2012, 790 = ErbR 2012, 311; II R 18/11, BFH/NV 2012, 1785; II R 19/11, BFH/NV 2012, 1788; II R 50/11, BFH/NV 2012, 1790; II R 56/11, BFH/NV 2012, 1792) hat der BFH entschieden, dass die Einkommensteuer, die der Erblasser im Todesjahr verwirklicht hat, vom Erben als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden kann, obwohl sie erst mit Ablauf des Todesjahres entstanden ist. Insoweit hat der BFH darauf abgestellt, dass die Einkommensteuerschuld vom Erblasser herrührt, weil dieser den Tatbestand verwirklicht hat, an den das Einkommensteuerrecht die Zahlungspflicht knüpft. Demgegenüber sind Erstattungsbeträge, die sich aus der Veranlagung des Todesjahres ergeben, nicht dem Nachlass hinzuzurechnen. Hier kommt es auf das rechtliche Entstehen an (§ 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG).

Die Belastung mit Erbschaftsteuer hängt also vom Zufall ab. Hat der Erblasser für das Todesjahr hohe Vorauszahlungen geleistet, mindern diese aufgrund des Geldabflusses den Nachlass, die spätere Steuererstattung unterliegt nicht der Erbschaftsteuer. Hat der Erblasser zu niedrige Vorauszahlungen geleistet und kommt es infolgedessen zu einer Nachzahlung, ist diese als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig. Erschwerend kommt hinzu, dass es keine verfahrensmäßige Verknüpfung zwischen der Einkommensteuer und der

Erbschaftsteuer gibt. Möchte sich das Finanzamt oder der steuerpflichtige Erbe eine Korrektur des Erbschaftsteuerbescheids wegen nachträglicher Änderungen bei der Einkommensteuer vorbehalten, muss dies ausdrücklich angeordnet werden. Eine automatische Angleichung erfolgt nicht.

Eine Besteuerungslücke ergibt sich schließlich bei Schenkungen »durch Kapitalgesellschaften« aufgrund verdeckter Gewinnausschüttungen. Mit Urtr. v. 30.01.2013 – II R 6/12 hat der BFH entschieden, dass es im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen lediglich offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Kapitalrückzahlungen, aber keine freigebigen Zuwendungen i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG geben könne. Er hat sich ausdrücklich von der von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung abgegrenzt. Da er bereits mit Urtr. v. 07.11.2007 – II R 28/06, BStBl II 2008, 346 entschieden hatte, dass verdeckte Gewinnausschüttungen an nahe Angehörige des Gesellschafters keine freigebigen Zuwendungen des Gesellschafters seien, ist es nach derzeitiger Rechtslage möglich, Angehörigen verdeckte Gewinnausschüttungen zukommen zu lassen, ohne dass dies als freigebige Zuwendung – zusätzlich – der Schenkungsteuer unterliegt. Lässt sich der Gesellschafter den Gewinn indes offen ausschütten und verschenkt er anschließend weiter, unterliegt derselbe wirtschaftliche Vorgang sowohl – beim Gesellschafter – der Einkommensteuer als auch – beim Bedachten – der Schenkungsteuer.

Die Beispielfälle zeigen, dass dringender Handlungsbedarf besteht, um die Einkommensteuer und die Erbschaft- und Schenkungsteuer aufeinander abzustimmen. Dabei geht es zum einen um die Vermeidung von Doppelbelastungen aber auch um die zutreffende Erfassung freigebiger Zuwendungen. Unabhängig davon wie das BVerfG die Frage der Verfassungsmäßigkeit entscheidet, die Erbschaftsteuer ist und bleibt daher ein spannendes Rechtsgebiet.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr

Prof. Dr. Matthias Loose, Richter am Bundesfinanzhof, München