

## **BFH: Einkommensteuer des Erblassers im Todesjahr als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig**

Die Einkommensteuer des Todesjahres ist unmittelbar in der Person des Erblassers begründet. Sie bleibt trotz des Übergangs auf den Erben als Gesamtrechtsnachfolger eine vom Erblasser herrührende Steuerschuld. Der Erbe kann sie entsprechend seiner Erbquote als Nachlassverbindlichkeit abziehen (Änderung der Rechtsprechung). Bei einer Zusammenveranlagung von im selben Jahr verstorbenen Ehegatten sind Abschlusszahlungen für das Todesjahr aufzuteilen und als Nachlassverbindlichkeiten beim jeweiligen Erwerb von Todes wegen abzugsfähig.

### Sachverhalt

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist zu 1/2 Miterbin ihres am 31.12.2004 verstorbenen Vaters (V). Ihre Mutter (M) war bereits am 13.11.2004 verstorben. Für Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag 2004 waren für V und M, die zusammen veranlagt wurden, Abschlusszahlungen zu entrichten. Die Klägerin machte die Hälfte der Abschlusszahlungen als Nachlassverbindlichkeiten geltend. Das Finanzamt versagte den Abzug. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin erklärt, ihre Eltern hätten ein Berliner Testament errichtet. Danach hätten sich die Eltern gegenseitig zu alleinigen Erben eingesetzt. Die Erbschaft nach ihrer Mutter sei ausgeschlagen worden.

### Entscheidung

Die anteilig auf die Klägerin als Miterbin entfallenden Abschlusszahlungen für Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag für 2004 sind, soweit sie V betreffen, entgegen der Auffassung des FG als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig. Soweit die Abschlusszahlungen M betreffen, ist die Sache an das FG zurückzuverweisen, da es noch keine Feststellungen dazu getroffen hat, ob V Alleinerbe der M war oder ob die Erbschaft ausgeschlagen wurde.

Von dem Erwerb des Erben sind die vom Erblasser herrührenden Schulden, soweit sie nicht mit einem zum Erwerb gehörenden Gewerbebetrieb oder Anteil an einem Gewerbebetrieb in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und bereits nach § 12 Abs. 5 und 6 ErbStG berücksichtigt worden sind, als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG). Nachlassverbindlichkeiten in diesem Sinne sind auch die vom Erblasser herrührenden persönlichen Steuerschulden, die auf den Erben übergegangen sind (§ 1922 Abs. 1 BGB, § 45 Abs. 1 AO; ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 17.02.2010). Der Erbe tritt als Gesamtrechtsnachfolger grundsätzlich in einem umfassenden Sinne sowohl in materieller als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht in die abgabenrechtliche Stellung des Erblassers ein (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007). Zu den abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten gehören 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.

Verbindlichkeiten müssen zum Zeitpunkt des Erbfalls noch nicht voll wirksam entstanden sein. Zivilrechtlich gehen mit dem Erbfall auch "verhaltene", noch werdende und schwebende Rechtsbeziehungen des Erblassers auf den Erben über (ständige Rechtsprechung, vgl. BGH-Urteil vom 07.06.1991). Diese zivilrechtlichen Grundsätze sind auch für die Beurteilung der Nachlassverbindlichkeiten i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG zu beachten (vgl. BFH-Urteil vom 05.07.1978). Entscheidend für den Abzug der Steuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten ist, 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 und § 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.

Soweit aus den Entscheidungen des BFH entnommen werden kann, dass der Abzug von Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG "nur" bei einer zum Zeitpunkt des Erbfalls bestehenden rechtlichen Verpflichtung möglich ist, hält der Senat daran jedenfalls für die kraft Gesetzes aufgrund einer Tatbestandsverwirklichung des Erblassers entstehenden Steueransprüche nicht mehr fest (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteile vom 24.03.1999, 15.01.2003, 14.12.2004, 14.11.2007, 17.02.2010). Es verbleibt jedoch dabei, dass der Abzug einer Steuerschuld als Nachlassverbindlichkeit nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG - abweichend vom Zivilrecht - zusätzlich voraussetzt, dass sie eine wirtschaftliche Belastung darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 02.03.2011). Nach diesen Grundsätzen ist die auf den Erben entsprechend seiner Erbquote entfallende Abschlusszahlung für die vom Erblasser herrührende Einkommensteuer des Todesjahres als Nachlassverbindlichkeit gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abzugsfähig.

Stirbt einer der Ehegatten und ergibt sich aufgrund der Zusammenveranlagung der Ehegatten für das Todesjahr eine Abschlusszahlung, ist die vom verstorbenen Ehegatten als Erblasser herrührende Einkommensteuerschuld analog § 270 AO (in der für 2004 maßgeblichen Fassung) zu ermitteln. Soweit die Abschlusszahlung auf den Verstorbenen (Erblasser) entfällt, ist sie beim Erwerb des Erben als eine vom Erblasser herrührende Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig. Ist jedoch bei einem Ableben der Ehegatten im selben Jahr der zweitverstorbenen Ehegatte Alleinerbe des zuerst verstorbenen Ehegatten gewesen, ist beim Erwerb der Erben des zweitverstorbenen Ehegatten die gesamte Abschlusszahlung aus der Zusammenveranlagung der verstorbenen Ehegatten für das Todesjahr als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig. Soweit die Abschlusszahlung auf den zuerst verstorbenen Ehegatten entfällt, mindert sie den Erwerb des zweitverstorbenen Ehegatten und besteht bei seinem Ableben mangels entsprechender Tilgung als schwebende, mit Ablauf des Jahres entstehende Belastung weiter. Sie mindert deshalb auch die Bereicherung der Erben des zweitverstorbenen Ehegatten.

Danach mindern im Streitfall die anteilig auf die Klägerin entfallenden Abschlusszahlungen für Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag für 2004, soweit sie V betreffen, als Nachlassverbindlichkeiten den Erwerb der Klägerin. Die Sache ist jedoch nicht spruchreif. Aufgrund der vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen kann nicht beurteilt werden, ob die Abschlusszahlungen, soweit sie M betreffen, ebenfalls als Nachlassverbindlichkeiten vom Erwerb der Klägerin abgezogen werden können. Der von der Klägerin begehrte Abzug ist nur dann zu gewähren, wenn V Alleinerbe der M war. Ist dagegen die Erbschaft des V nach M ausgeschlagen worden, wie die Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem BFH vorgetragen hat, sind die auf M entfallenden Abschlusszahlungen nicht als Nachlassverbindlichkeiten vom Erwerb der Klägerin abzuziehen.

Betroffene Norm

§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG, § 270 AO

Streitjahr 2004

Vorinstanz

[Niedersächsisches Finanzgericht](#), Urteil vom 23.02.2011, 3 K 332/10, EFG 2011, S. 1342, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Fundstelle

BFH, Urteil vom 04.07.2012, [II R 15/11](#), BStBl II 2012, S. 790

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 17.02.2010, [II R 23/09](#), BStBl II 2010, S. 641, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Beschluss des Großen Senats vom 17.12.2007, GrS 2/04, BStBl II 2008, S. 608

BGH, Urteil vom 07.06.1991, V ZR 214/89, NJW 1991, S. 2558

BFH, Urteil vom 05.07.1978, II R 64/73, BStBl II 1979, S. 23

BFH, Urteil vom 24.03.1999, II R 34/97, BFH/NV 1999, S. 1339

BFH, Urteil vom 15.01.2003, II R 23/01, BStBl II 2003, S. 267

BFH, Urteil vom 14.12.2004, II R 35/03, BFH/NV 2005, S. 1093

BFH, Urteil vom 14.11.2007, II R 3/06, BFH/NV 2008, S. 574

BFH, Urteil vom 02.03.2011, II R 5/09, BFH/NV 2011, S. 1147

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.