

BFH: Kein Abzug von ErbSt als Sonderausgabe

Sachverhalt

Streitig ist die Doppelbelastung von Erbbauzinsen mit Erbschaft- und Einkommensteuer. Die verwitwete Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erzielte neben sonstigen Einkünften aufgrund eines Nießbrauchs Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Dieses Nießbrauchsrecht, aufgrund dessen sie monatliche Erbbauzinsen erhält, steht der Klägerin seit dem Tod ihres Ehemannes zu. Die Klägerin wählte die Versteuerung nach dem Jahreswert des Nießbrauchsrechts nach § 23 ErbStG. Im Streitjahr 2004 zahlte die Klägerin Erbschaftsteuer, die sich aus der im Jahr 2004 gezahlten anteiligen Jahressteuer 2003 und der Jahressteuer 2004 zusammensetzt.

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2004 beantragte die Klägerin, die im Streitjahr bezahlte Erbschaftsteuer als Sonderausgaben in Abzug zu bringen. Das Finanzamt lehnte dies ab. Auch die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wurde abgewiesen.

Entscheidung

Die von der Klägerin im Streitjahr bezahlte Erbschaftsteuer nach dem Jahreswert des Nießbrauchsrechts (§ 23 ErbStG) ist nicht als dauernde Last i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG abziehbar.

Werden außerhalb des Sonderrechts der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen wiederkehrende Leistungen vereinbart, greift der den Abzug als dauernde Last oder als Leibrente legitimierende Gesichtspunkt der "vorbehaltenen Vermögenserträge" nicht ein. Es gelten daher die Bestimmungen zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen des § 12 EStG und die allgemeinen Grundsätze des Einkommensteuerrechts uneingeschränkt. Zu diesen gehört auch, dass das Einkommensteuerrecht keine Abziehbarkeit bzw. Steuerbarkeit "um der äußeren Form der Wiederkehr willen" kennt: Ist eine Leistung als Einmalzahlung nicht steuerbar/abziehbar, wird sie es nicht dadurch, dass sie als zeitlich gestreckt vereinbart wird (vgl. BFH, Urteil vom 31.07.2002).

Die Erbschaftsteuer fällt als Personensteuer unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 3 EStG. Nach der ersatzlosen Aufhebung des § 35 EStG a.F. mit Wirkung vom 01.01.1999 greift im Streitjahr auch keine Ausnahme vom Abzugsverbot des § 12 Nr. 3 EStG.

Wäre die auf Renten, wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen erhobene Jahressteuer gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG abziehbar, läge hierin ein Verstoß gegen Art. 3 GG. Da § 23 ErbStG nicht die Entstehung, sondern lediglich die Zahlungsweise bereits entstandener Erbschaftsteuer regelt (FG Münster, Urteil vom 18.09.2001), würden identische erbschaftsteuerrechtliche Sachverhalte je nach Wahl der Sofort- oder der Jahresbesteuerung unterschiedlich behandelt. Dass sich die Jahressteuer nach dem vollen Nennwert der jährlichen Bezüge berechnet, während die Sofortbesteuerung den abgezinsten Wert des Anspruchs im Zeitpunkt des Rechtserwerbs erfasst, soll nur die Bevorzugung desjenigen verhindern, dem für eine sofortige Begleichung der Erbschaftsteuer die liquiden Mittel fehlen.

Die Klägerin kann sich auch nicht darauf berufen, dass die Finanzverwaltung unter Hinweis auf das BFH Urteil vom 23.02.1994 bis zum Veranlagungszeitraum 2004 den Sonderausgabenabzug generell zugelassen hat. Der Gleichheitssatz vermittelt keinen Anspruch auf Anwendung einer rechtswidrigen Verwaltungspraxis und damit auf "Gleichheit im Unrecht" (vgl. BFH, Beschluss vom 01.07.2010).

Die Abschaffung des § 35 EStG a.F. führt auch nicht zu einer übermäßigen Besteuerung. Eine Verfassungsbeschwerde (BVerfG, Beschluss vom 18.01.2006) gegen eine Gesamtbelastung mit Einkommensteuer und Gewerbesteuer von ca. 60 % hatte keinen

Erfolg. Die vom BVerfG vorgenommenen Überlegungen lassen sich auf den Streitfall übertragen. Selbst wenn die Gesamtbelastung der Klägerin mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer mehr als die Hälfte ihres zu versteuernden Einkommens betragen würde, ist ihre steuerliche Belastung nicht so hoch, dass der wirtschaftliche Erfolg grundlegend beeinträchtigt wird und damit nicht mehr angemessen zum Ausdruck kommt.

Betroffene Normen

§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG, § 12 Nr. 3 EStG, § 23 Abs. 1 ErbStG, Art. 3 Abs. 1 GG
Streitjahr 2004

Vorinstanz

[Niedersächsisches Finanzgericht](#), Urteil vom 12.06.2008, 11 K 312/06, EFG 2008, 1697

Fundstelle

BFH, Urteil vom 18.01.2011, [X R 63/08](#), BStBl II 2011, S. 680

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 31.07.2002, X R 39/01, BFH/NV 2002, S. 1575

[Finanzgericht Münster](#), Urteil vom 18.09.2001, 3 K 99/98 Erb, EFG 2003, S. 1029

BVerfG, Beschluss vom 18.01.2006, [2 BvR 2194/99](#), BVerfGE 115, S. 97

BFH, Urteil vom 23.02.1994, X R 123/92, BStBl II 1994, S. 690

BFH, Beschluss vom 01.07.2010, [V B 62/09](#), BFH/NV 2010, S. 2136

www.deloitte-tax-news.de

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.