

Mitgliederversammlung der Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht

Bochum, 21. und 22. Februar 2014

Prof. Dr. Arndt Raupach, RA, FAFStR

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, Heinrich Heine Universität Düsseldorf

Prof. Dr. Matthias Loose, Richter am Bundesfinanzhof

Dr. Dirk Pohl, RA/StB, FAFStR, Dipl.-Finanzwirt

- 1. Einführung: Die große Koalition in der Krise**
- 2. Die Selbstanzeige-Diskussion**
- 3. Steuerpolitik in der Großen Koalition**
- 4. Aktuelles aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Finanzverwaltung**

1. Einführung

Die große Koalition in der Krise (*Raupach*)

2. Die Selbstanzeige-Diskussion (1) (Raupach)

- 2.1 Folgerungen aus „*prominenten Selbstanzeigen*“: Spitze eines Eisbergs oder unzulässiger Generalverdacht?
- 2.2 Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage als Motiv im Graubereich von Steuergestaltung, Steuerumgehung und Steuerhinterziehung
- 2.3 Anforderungen an eine wirksame Selbstanzeige
 - „*Alle unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang*“
 - Besonderheiten im Erbfall
- 2.4 Auswirkungen der Selbstanzeige auf Gerechtigkeit, Moral und Fiskalnutzen
- 2.5 „Ausnutzung“ der Verjährung und Erhaltung des Steuergeheimnisses

2. Die Selbstanzeige-Diskussion (2) *(Pohl)*

2.6 Zukünftige weitere Einschränkung/Abschaffung der Selbstanzeige?

- Koalitionsvertrag der GroKo v. 16.12.2013
- Facharbeitsgruppe Bund-Länder zur Evaluierung der §§ 371, 398a AO

3. Steuerpolitik in der Großen Koalition

- 3.1 Erfordernisse einer gemeinsamen Steuerpolitik: Zielübereinstimmung und Zusammenarbeit (*Raupach*)
- 3.2 Rückblick auf die Steuerpolitik der letzten Großen Koalition (2005 – 2009) (*Pohl*)
- 3.3 Ausblick auf die begonnene Legislaturperiode (2013 – 2017 ?) (*Drüen/Pohl*)

3. Steuerpolitik in der Großen Koalition

3.1 Erfordernisse einer gemeinsamen Steuerpolitik. Zielübereinstimmung und Zusammenarbeit (*Raupach*)

3. Steuerpolitik in der Großen Koalition

3.2 Rückblick auf die Steuerpolitik der letzten Großen Koalition (2005 – 2009) (*Pohl*)

- Zinsschranke
- Verlustvorträge

Zinsschranke, §§ 4h EStG, 8a KStG

- Einführung durch das **UntStRefG 2008** vom 14.08.2007
- **BürgerEntlG-KV** vom 16.07.2009: Erhöhung der Freigrenze von € 1 Mio. auf € 3 Mio. (zunächst auf 3 Jahre befristet)
- **WachstumsBeschlG** vom 22.12.2009:
 - Einführung eines auf 5 Jahre befristeten EBITDA-Vortrags (§ 4h Abs. 1 EStG)
 - Dauerhafte Geltung der Erhöhung der Freigrenze von € 1 Mio. auf € 3 Mio.
 - Erhöhung der Toleranzgrenze von 1 % auf 2 % im Rahmen des EK-Tests

Zinsschranke, §§ 4h EStG, 8a KStG

- FG Münster v. 16.5.2013, ernstliche Zweifel an Verfassungsmäßigkeit (§ 4h EStG i.V.m. § 8 Abs. 1, § 8a Abs. 1 KStG), aber keine A.d.V.
- BFH v. 13.3.2012, ernstliche Zweifel an Verfassungsmäßigkeit (§ 8a Abs. 2 Alt. 3 KStG)

Verlustvorträge, § 8c KStG

- Einführung von § 8c KStG durch das **UntStRefG 2008** vom 14.08.2007, erstmals anwendbar ab VZ 2008 und für Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2007
- bisherige Regelung in § 8 Abs. 4 KStG zum Mantelkauf bis max. 31.12.2012 daneben anwendbar (§ 36 Abs. 6 KStG)
- „schädlicher Beteiligungserwerb“ innerhalb von 5 Jahren von mehr als 25% bzw. 50% führt zu anteiligem bzw. vollem Verlust der Verluste

- **MoRaKG** vom 12.08.2008: Schaffung von § 8c Abs. 2 KStG für Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften (aber erforderliche Genehmigung durch EU-Kommission versagt)
- **BürgerEntlG-KV** vom 16.07.2009: Schaffung von § 8c Abs. 1 a KStG – **Sanierungsklausel**, befristet bis Ende 2009
- **WachstumsBeschlG** vom 22.12.2009:
 - Aufhebung der zeitlichen Befristung der Sanierungsklausel
 - Beschluss der EU-Kommission vom 26.01.2011: Sanierungsklausel = mit EU-Recht unvereinbare staatliche Beihilfe; Klage Bundesrepublik wegen Fristversäumnis abgewiesen. Nichtigkeitsklagen von betroffenen Unternehmen noch vor dem EuG anhängig.

- Schaffung einer sog. **Konzernklausel**, § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG – kein schädlicher Beteiligungserwerb, wenn am übertragenden und am übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu 100% mittelbar oder unmittelbar beteiligt
- Schaffung einer sog. **Stillen-Reserven-Klausel**, § 8c Abs. 1 Satz 6 bis 8 KStG – Verluste und Verlustvorträge bleiben in Höhe der auf den erworbenen Anteil entfallenden stillen Reserven der übernommenen Gesellschaft erhalten (bei einem schädlichen Beteiligungserwerb nach dem 31.12.2009)
- Vorlage an BVerfG zu § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG durch FG Hamburg vom 04.04.2011

3.3 Ausblick auf die begonnene Legislaturperiode (2013-2017?)

3.3.1 Der neue Koalitionsvertrag von CDU/CSU und SPD

Koalitionsvertrag für die 18. Legislaturperiode zwischen CDU/CSU und SPD vom 16. Dezember 2013 – Überschrift „Solide Finanzen“ – steuerrechtliche Zielsetzungen:

a) Steuervereinfachung und Steuervollzug (1)

- Veräußerungsgewinne aus Streubesitz
 - *Ankündigung*: „ergebnisoffenes“ Aufgreifen
 - Veräußerungsgewinne für Kapitalgesellschaften derzeit nach § 8b Abs. 2 KStG unabhängig von Mindestbeteiligung oder -dauer steuerbefreit
 - Befreiung für Streubesitzdividenden, die nach dem 28. Februar 2013 zufließen, abgeschafft (Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 21. März 2013, BGBl. I 2013, S. 561)

3.3 Ausblick auf die begonnene Legislaturperiode (2013-2017?)

3.3.1 Der neue Koalitionsvertrag von CDU/CSU und SPD

a) Steuervereinfachung und Steuervollzug (2)

Selbstveranlagungsverfahren: Weiterentwicklung des Steuerverfahrensrechts in Richtung eines Selbstveranlagungsverfahrens (beginnend mit der KSt)

- **Nichtanwendungserlasse:** restriktiv Anwendung
- **Rückwirkung von Steuergesetzen:** Beschränkung der Rückwirkung von Steuergesetzen im verfassungsrechtlichen Rahmen auf die Sicherung von Steuersubstrat und die Verhinderung der missbräuchlichen Nutzung von Steuersparmodellen

3.3 Ausblick auf die begonnene Legislaturperiode (2013-2017?)

3.3.1 Der neue Koalitionsvertrag von CDU/CSU und SPD

b) Maßnahmen gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung (1)

- **Stärkung des Bundeszentralamts für Steuern** als zentrale Anlaufstelle der Steuerfahndungsstellen der Länder zur Unterstützung der Steuerfahndungen der Länder
- **BEPS-Initiative der OECD:** Aktive Unterstützung; ggf. nationale Maßnahmen:
 - Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Zahlungen an Briefkastenfirmen, ohne aktive Geschäftstätigkeit
 - Schaffung eines öffentlichen Registers für alle wirtschaftlich Beteiligten an Trust-Konstruktionen nach dem Vorbild des Geldwäschegesetzes.
 - Abzug von Lizenzaufwendungen nur bei Korrespondenz mit angemessener Besteuerung der Lizenzerträge im Empfängerland

3.3 Ausblick auf die begonnene Legislaturperiode (2013-2017?)

3.3.1 Der neue Koalitionsvertrag von CDU/CSU und SPD

b) Maßnahmen gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung (2)

- **Internationale Transparenz in Steuersachen:**

- Einführung einer länderspezifischen Berichterstattung im Bankenbereich und im Rohstoffhandel insbes. über erzielte Gewinne, entstandene Verluste und gezahlte Steuern (sog. country-by-country reporting)
- Revision des OECD-Musterabkommens zum Informationsaustausch
- Ausdehnung der EU-Zinsrichtlinie auf alle Kapitaleinkünfte und alle natürlichen und juristischen Personen

- **Nationale Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen:**
Fortsetzung der Arbeiten an einer nationalen Verhandlungsgrundlage für DBA zur Verhinderung doppelter Nichtbesteuerung (weiße Einkünfte)

3.3 Ausblick auf die begonnene Legislaturperiode (2013-2017?)

3.3.1 Der neue Koalitionsvertrag von CDU/CSU und SPD

b) Maßnahmen gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung (2)

- **Körperschaftsteuer:** Bessere Abstimmung des Unternehmenssteuerrecht in der EU (Ausgangspunkt: Arbeiten an einer gemeinsamen KSt-Bemessungsgrundlage)
- **Umwandlungssteuerrecht:** Prüfung, wie Anteilstausch und Umwandlungen mit finanziellen Gegenleistungen nicht mehr systemwidrig steuerfrei gestaltet werden können. Ggf. quotale Beschränkung der Zuzahlung bei Kombination aus Anteilstausch aber nicht gänzlich ausgeschlossen werden.
- **Strafbefreienden Selbstanzeige:** siehe unten

3.3 Ausblick auf die begonnene Legislaturperiode (2013-2017?)

3.3.1 Der neue Koalitionsvertrag von CDU/CSU und SPD

c) Gewerbesteuer, Erbschaftsteuer, Grundsteuer

- **Gewerbesteuer:** „Planungssicherheit“ hinsichtlich der Gewerbesteuer als wichtige steuerliche Einnahmequelle der Kommunen; keine weiteren Schritte zur Abschaffung oder Reform der Gewerbesteuer zu erwarten
- **Erbschaftsteuer:** keine Abschaffung, keine Ausführungen wie einer möglichen Verfassungswidrigkeit des derzeitigen Erbschaftsteuerrechts (vgl. Vorlagebeschluss des BFH an das BVerfG vom 27.9.2012, II R 9/11) begegnet werden soll. [Anmerkung: BFH-Beschluss vom 21.11.2013 zur Gewährung von A.d.V.]
- **Grundsteuer:** keine Abschaffung, aber zeitnahe Modernisierung des Hebesatzrechtes für Kommunen

3.3 Ausblick auf die begonnene Legislaturperiode (2013-2017?)

3.3.2 Reform der steuerlichen Vollverzinsung? – Zinswirkungen in der Praxis – Verfassungskonformität und Reformvorschläge

Referat *Prof. Dr. Drüen*

3.3 Ausblick auf die begonnene Legislaturperiode (2013-2017?)

3.3.3 Die internationale BEPS-Initiative

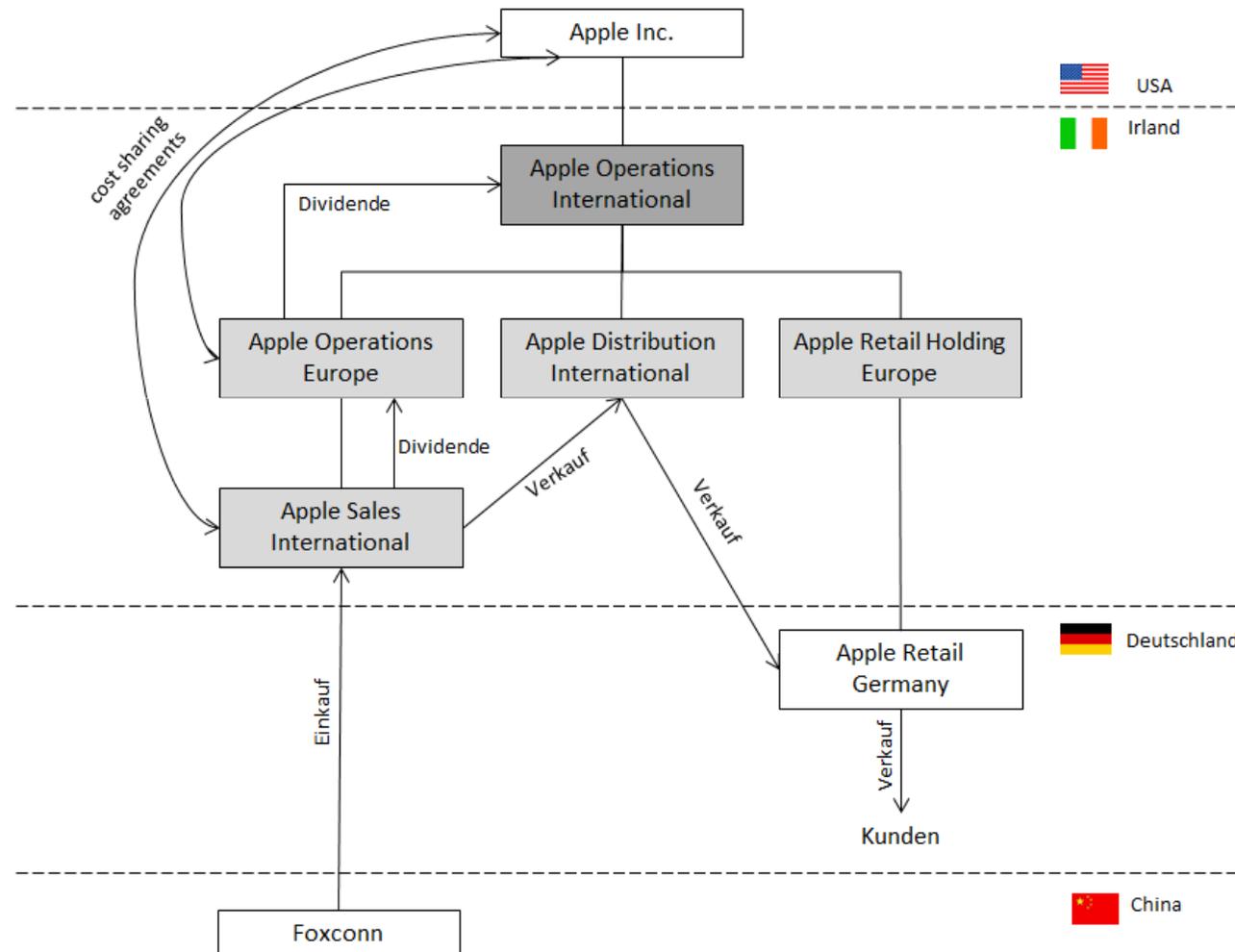
a) Beispiel: Apple

- Sitzung des *Permanent Subcommittee on Investigations* des US-Senats vom 21. Mai 2013.
- Geschäftsjahr 2011/2012: Konzernumsatz von 156,5 Mrd. US-\$ und Konzerngewinn von 41,7 Mrd. US-\$
- Gewinne aus dem Nord- und Südamerikageschäft laufend in den USA versteuert (Steuerzahlung in den USA in 2012: 6,0 Mrd. US-\$).
- Gewinne aus dem Europa- und Asiengeschäft unterlagen keiner Besteuerung in den USA und insgesamt nur einer Gesamtsteuerbelastung von ca. 1-2 %.

a) **Beispiel: Apple**

1. Immaterielle Wirtschaftsgüter für Auslandsgeschäft werden von niedrig besteuerten Holding- und Lizenzgesellschaften gehalten
 2. Niedrigbesteuerung in Irland
 3. Low-Risk-Distributoren in den Verkaufsländern
 4. Abschirmung vor der US-Hinzurechnungsbesteuerung
 5. Keine Besteuerung auf Ebene von Apple International Operations (sog. „ocean income“ bzw. „floating income“)
 6. Vermeidung einer steuerpflichtigen Repartierung von Gewinnen in die USA
-

a) Beispiel: Apple - Struktur



b) Allgemeines zu Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)

■ Deutschland

- Öffentliches Fachgespräch des Finanzausschusses des Bundestages am 20. März 2013

■ EU

- „Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung“ der EU Kommission vom 6. Dezember 2012

■ OECD/G 20

- Report zu Base-Erosion und Profit-Shifting (BEPS) von Februar 2013
 - Aktionsplan (Juli 2013 Finanzministertreffen der G 20 Staaten / September G 20-Treffen)
-

Beschlüsse des G 20 Gipfel vom 5. und 6. September 2013

Grundannahmen:

- *„First, changes to international tax rules must be designed to address the gaps between different countries’ tax systems, while still respecting the sovereignty of each country to design its own rules.”*
 - *“Second, the existing international tax rules on tax treaties, permanent establishment, and transfer pricing will be examined to ensure that profits are taxed where economic activities occur and value is created.”*
 - *“Third, more transparency will be established, including through a common template for companies to report to tax administrations on their worldwide allocation of profits and tax.”*
 - *“Fourth, all the actions are expected to be delivered in the coming 18 to 24 months.”*
-

15 Maßnahmen

- *ACTION 1 – Address the Tax Challenges of the Digital Economy.*
 - *ACTION 2 – Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements.*
 - *ACTION 3 – Strengthen CFC Rules.*
 - *ACTION 4 – Limit Base Erosion via Interest Deductions and Other Financial Payments.*
 - *ACTION 5 – Counter Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance.*
 - *ACTION 6 – Prevent Treaty Abuse.*
 - *ACTION 7 – Prevent the Artificial Avoidance of PE Status.*
-

15 Maßnahmen

- *ACTION 8, 9, 10 – Assure that Transfer Pricing Outcomes are in Line With Value Creation*
 - *Action 8 – Intangibles.*
 - *Action 9 – Risks and Capital.*
 - *Action 10 – Other High-Risk Transactions.*
 - *ACTION 11 – Establish Methodologies to Collect and Analyse Data on BEPS and the Actions to Address It.*
 - *ACTION 12 – Require Taxpayers to Disclose Their Aggressive Tax Planning Arrangements.*
 - *ACTION 13 – Re-examine Transfer Pricing Documentation.*
 - *ACTION 14 – Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective.*
 - *ACTION 15: Develop a Multilateral Instrument.*
-

3.3 Ausblick auf die begonnene Legislaturperiode (2013-2017?)

3.3.4 Deutsche Verhandlungsgrundlagen zu DBA

a) Vorbemerkung – Deutsche Abkommenspolitik im Dilemma (1)

Exportweltmeister vs. Sicherung von Besteuerungssubstrat als Quellenstaat

- OECD-MA: Begrenzung des Besteuerungsrechts des Quellenstaats [Betriebsstätte, lokale Tochtergesellschaft].
- Risiko eines generellen Paradigmenwechsels (Anknüpfung an Größe der genutzten Märkte)?
- BEPS = Insoweit notwendiger (aber am Ende auch tauglicher?) Reparaturversuch zur Bewahrung des Systems (Google vs. Louis Vuitton).

- Erste These: Deutsche Abkommenspolitik sollte und wird insoweit systembewahrend bleiben.

Beispiel:

- Art. 12 Abs. 1 OECD-MA/DE-VG: Keine Quellensteuer auf Lizenzgebühren
- Kein Vorbehalt i.S. einer „*subject-to-tax*“-Klausel bei Quellenbesteuerung.

a) Vorbemerkung – Deutsche Abkommenspolitik im Dilemma (2)

Sicherung von Besteuerungssubstrat als Ansässigkeitsstaat

- BEPS = Schließung Steuerschlupflöcher, die rein national in Deutschland tätige Unternehmen nicht haben/Beitrag zur Steuergerechtigkeit.
- Paradigmenwechsel DBA dient zukünftig Vermeidung von Doppelbesteuerungen und doppelter Nichtbesteuerung (siehe Präambel zur DE-VG).

- Zweite These: Deutsche Abkommens- und Steuerpolitik wird insoweit progressiv sein, obwohl Deutschland im Hinblick auf BEPS bereits „Front-Runner“ ist.

➤ Methodenartikel in Art. 22 DE-VG (Aktivitätsklausel, „Subject-to-tax“-Klausel, „Switch-over“-Klausel).

Aber ist das noch systemkonform (Stichwort: „Atomisierung von Einkünften“)? Aber kollidiert das nicht mit dem Ziel, die Besteuerungsrechte von Quellenstaaten zu beschränken?

a) Vorbemerkung – Deutsche Abkommenspolitik im Dilemma (3)

Risiken/Zielkonflikte

- Gefahr der Vertiefung von Wettbewerbsnachteilen, wenn andere Staaten nicht im Rahmen von BEPS nachziehen (Prognose: USA wird check-the-box und lückenhafte Subpart F-Regelung beibehalten).
- Welche Kollateralschäden ist man bereit zur Schließung von vermutlichen Schlupflöchern hinzunehmen?
- Erhöht der Ansatz, aus Sicht des Ansässigkeitsstaats möglichst alles zu erfassen, nicht generell die Begehrlichkeiten von Quellenstaaten, ihrerseits auf gar nichts zu verzichten?
- Darf/kann/soll man das alles in verantwortlicher Position überhaupt sagen/denken und was ist davon politisch vermittelbar?

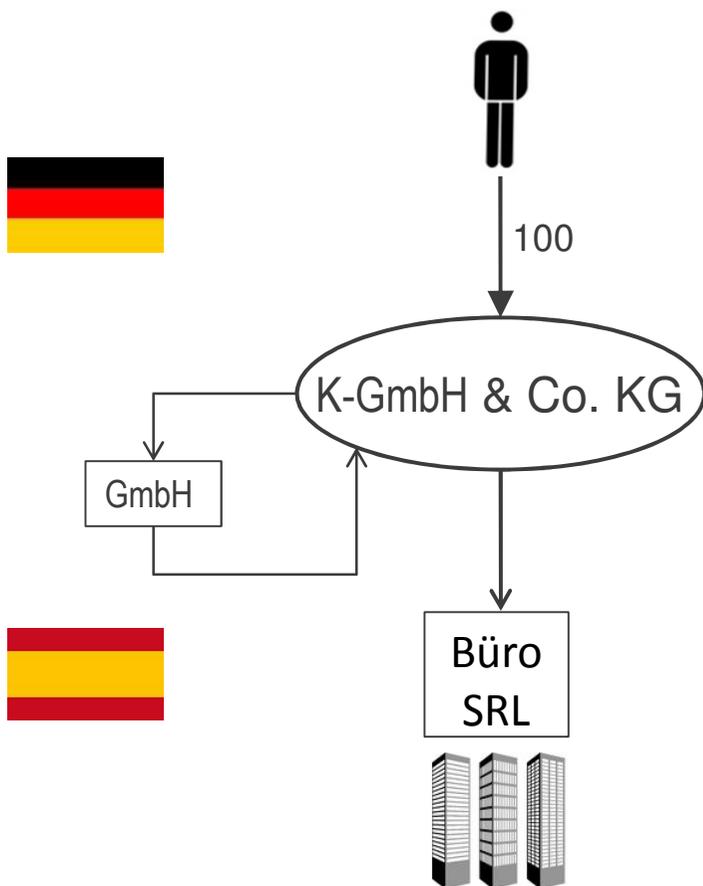
b) Überblick: Neue deutsche Verhandlungsgrundlage (DE-VG)

- Erste Veröffentlichung durch BMF am 17. April 2013
- Aktuelle Fassung in deutscher und englischer Sprache vom 22. August 2013
- Anknüpfung an OECD-MA
- Ziel (verwaltungsinterne) Vereinheitlichung für Verhandlungsführung
- Weiteres Ziel erhöhte Transparenz und Akzeptanz von Verhandlungsergebnis (Zustimmungsgesetz, Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG)
- Veröffentlichung nachteilig für Verhandlungsführung oder ohne erläuternde Denkschrift ausschließlich Grundgerüst und keine „*Offenlegung der Karten*“?
- Wie kann die Fachdiskussion bei laufenden und zukünftigen DBA-Verhandlungen helfen (siehe Übersicht zu laufenden Verhandlungen Stand 1. Januar 2013 lt. BMF-Schreiben, BStBl. I 2013, S. 162)?
- Welche Positionierungen zu wichtigen Praxisfragen sind in der DE-VG erfolgt bzw. bleiben ausgespart/ungelöst?

c) Aufbau der DE-VG

- Präambel
- Geltungsbereich (Art. 1, 2)
- Begriffsbestimmungen (Art. 3 – 5)
- Verteilungsnormen für die Besteuerung des Einkommens (Art. 6 – 20)
- Verteilungsnorm für die Besteuerung des Vermögens (Art. 21)
- Methodenartikel (Art. 22)
- Besondere Bestimmungen (Art. 23 – 30)
- Schlussbestimmungen (Art. 31 – 32)
- Protokoll!

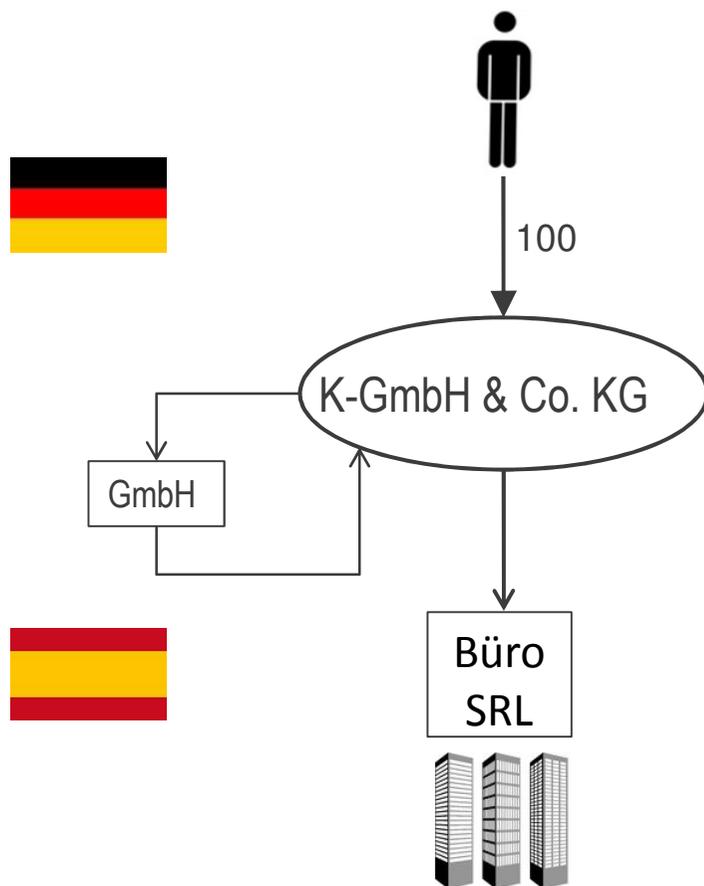
d) Verteilungsnormen – Immobilien (1)



- Art. 6 OECD-MA/DE-VG
[Belegenheitsprinzip] greift nicht für Immobilienkapitalgesellschaften.
- Art. 13 alter DBA entspr. OECD-MA:
Ausschließliches Besteuerungsrecht
des Ansässigkeitsstaats des
Gesellschafters.
- Ausnahme in Art. 13 Abs. 4 OECD-
MA v. 28.1.2003 = DE-VG

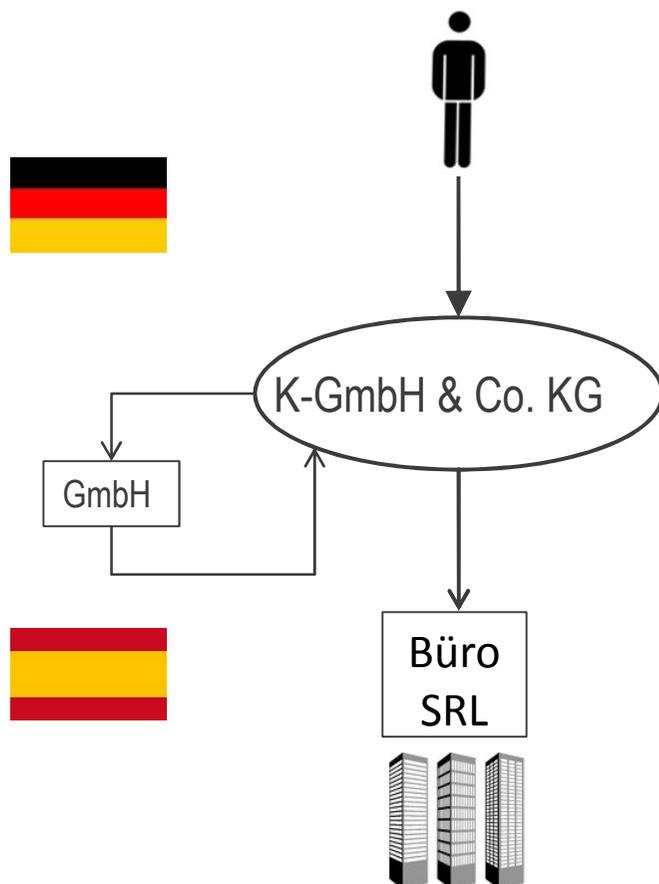
„Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen bezieht, deren Wert zu mehr als 50 vom Hundert unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht, das im anderen Vertragsstaat liegt, können im anderen Vertragsstaat besteuert werden.“

d) Verteilungsnormen – Immobilien (2)



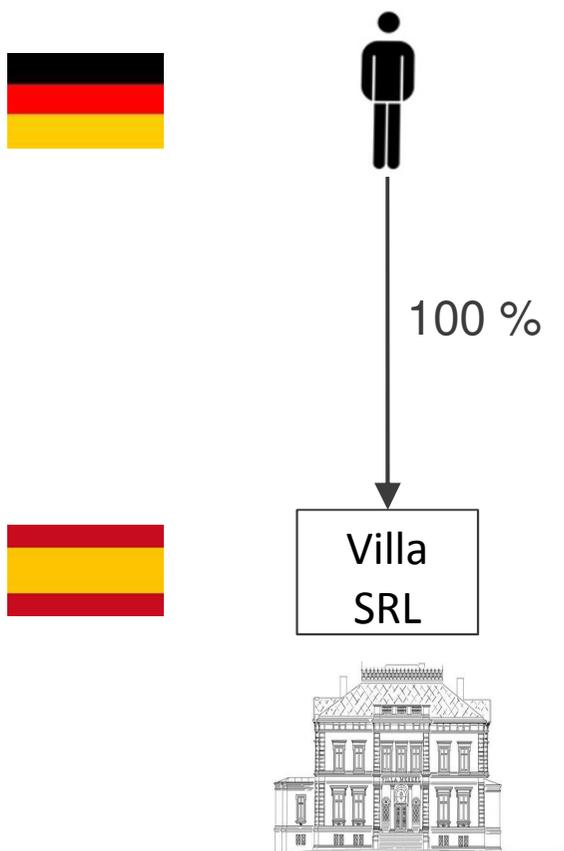
- Formulierung entsprechend OECD-MA/DE-VG in neuen DBA Zypern und Liechtenstein.
- Was ist „Wert“? Siehe Art. 13, Tz. 28.4 OECD-MK: „*Im Normalfall*“ Ermittlung ohne Berücksichtigung von Verbindlichkeiten; a.A. jedoch u.a. *Gosch*, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, Art. 13 OECD-MA, Tz. 119.
- Neue DBA Großbritannien/Luxemburg/Niederlande/Spanien/Türkei verwenden ausdrücklich den Begriff „*Aktivvermögen*“ statt „*Wert*“.

d) Verteilungsnormen – Immobilien (3)



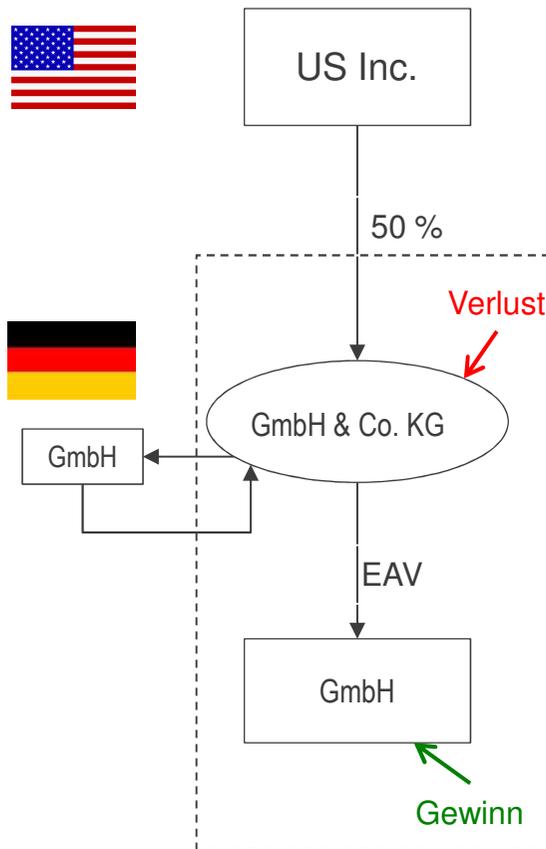
- Art. 13 Abs. 2 DBA Spanien n.F. sieht ab 1.1.2013 Besteuerungsrecht des Sitzstaates der Immobiliengesellschaft vor (hier Spanien).
- Art. 22 Abs. 2 b) ii) DBA Spanien n.F. sieht Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Anrechnung in Deutschland vor.
- DE-VG sieht in Protokoll zu Art. 13 in einer Fußnote vor: „Soweit erforderlich, Regelung für den Fall, dass der Abschluss oder die Änderung eines DBA eine Entstrickung auslöst.“ [Bedeutung bspw. für anstehende Revision DBA Australien]
- Ohne Regelung in DBA Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, da deutsches Besteuerungsrecht nach neuem DBA Spanien eingeschränkt?
- Verteilung nach § 4g EStG analog auf 5 Jahre; EU-Recht?
- Realisationsprinzip als Teil der verfassungsrechtlich verbürgten Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit? [siehe Vorlagebeschluss des I. Senats des BFH v. 10.4.2013, I R 80/12 zu § 6 Abs. 5 EStG].

d) Verteilungsnormen – Immobilien (4)



- Entsprechend auch Entstrickung bei Anteilen im Privatvermögen nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 AStG?
- Ohne dauerhafte Stundungsmöglichkeit wie nach § 6 Abs. 5 AStG bei Wegzug; EU-Recht?
- Unentgeltliche Nutzung der Immobilie = VGA in Form veränderter Vermögensmehrung; siehe BFH-Urteile vom 12.6.2013, I R 109-111/10
- Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Satz 1d) EStG für diese vGA?
 - Ausnahme bis 2013 nur für VGA's „soweit sie das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben (§ 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes).“
 - Klammerzusatz könnte dafür sprechen, dass auch veränderte Vermögensmehrung von Ausnahme erfasst.
 - Teileinkünfteverfahren zumindest ab 2014, da Ausnahme nunmehr auch für Dividenden, die Gewinn der ausschüttenden Gesellschaft gemindert haben und durch die Gesetzesänderung Entfallen des Klammerzusatzes in der Norm?

e) Verteilungsnormen – Art. 7, Art. 5 – Betriebsstätten-/ Unternehmensgewinne; Art. 9 – Verbundene Unternehmen (2)



- Art. 7 Abs. 1 DE-VG: Betriebsstättenprinzip
- Art. 7 Abs. 2 DE-VG setzt den (umstrittenen) AOA der OECD für Gewinnabgrenzung von BS um [siehe auch § 1 AStG-E AmtshilfeRLUmsG sowie den Entwurf der Betriebstättengewinnaufteilungsverordnung vom 5.8.2013]. [Zum Ganzen näher Vortrag Prof. Kofler]
- Art. 7 Abs. 3 DE-VG: Gegenberichtigung, Verständigungsverfahren (siehe dazu auch Art. 22 DE-VG).
- Abgrenzung zu Art. 9 Abs. 2 DE-VG: Gegenberichtigung bei VP zwischen verbundenen Unternehmen (bisher deutscher Vorbehalt zu Art. 9 Abs. 2 zu OECD-MA, Probleme mit anderen Ländern bei Fehlen eines Art. 9 Abs. 2 im DBA).
- Keine Vorgaben zu PersG in DE-VG,
 - aber Entwurf neues BMF-Schreiben vom 5.11.2013 (zur Änderung des BMF-Schreibens vom 16.4.2010)
 - aber neue Treaty Overrides in AmtshilfeRLUmsG (§ 50d Abs. 9 EStG n.F., § 50d Abs. 10 EStG n.F., § 50i EStG n.F.)
- § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG n.F. – rückwirkende Anwendung in allen offenen Fällen: Zumindest derzeit keine Einschränkung für inländische Verlustberücksichtigung allein aufgrund DBA-Anrechnungsmethode im anderen Staat, siehe Antwort des BMF mit Schreiben vom 29.5.2013 an BDI auf Eingabe Wirtschaftsverbände vom 19.4.2013 (= Kollateralschaden aus BEPS?)

f) Weitere Verteilungsnormen (1)

- Art. 8 DE-VG Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt
- Art. 10 DE-VG – Dividenden
 - Quellenbesteuerung von 5 % (Schachtelprivileg), ggf. auch Absenkung auf 0 %, bzw. allgemein 15 %
 - „unmittelbare“ Mindestbeteiligung für Schachtelprivileg = 10 % (OECD-MA: 25 %)
 - „unmittelbare“ Beteiligung für Schachtelprivileg bei Halten über PersG erfüllt? Bisher nach FinVerw wohl (-); siehe aber § 8b Abs. 4 Satz 4 KStG – AmtshilfeRLUmsG unschädlich für neue 10 % Portfolio-Beteiligungsgrenze.
- Art. 11 DE-VG – Keine Quellenbesteuerung von Zinsen
- Beachte: Protokoll zu Art. 10 und 11 DE-VG unbeschränktes Quellenbesteuerungsrecht bei Rechten oder Forderungen mit Gewinnbeteiligung einschl. stiller Gesellschaften, wenn beim (deutschen) Schuldner als Betriebsabgabe abzugsfähig

f) Weitere Verteilungsnormen (2)

- Art. 12 DE-VG – keine Quellenbesteuerung bei Lizenzgebühren
 - Eine „Lizenzschranke“ wäre wie auch eine Zinsschranke ohnehin nicht in DBA abzusichern
 - Keine „Subject-to-tax“-Klausel aus Sicht des Quellenstaats
- Art. 13 DE-VG – Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen
 - Siehe dazu bereits Fälle zu Immobilienkapitalgesellschaften
 - Besondere Regelung zur Wegzugbesteuerung in Art. 13 Abs. 6 DE-VG
- Art. 14 DE-VG – Einkünfte aus unselbständiger Arbeit [Freiberufler fallen unter Art. 7 DE-VG deshalb hier keine Sonderregelung wie in Art. 14 OECD-MA a.F.]
- Art. 15 DE-VG – Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen

f) Weitere Verteilungsnormen (3)

- Art. 16 DE-VG – Künstler und Sportler
- Art. 17 DE-VG – Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen
- Art. 18 DE-VG – Öffentlicher Dienst
- Art. 19 DE-VG – Gastprofessoren, Lehrer und Studenten
- Art. 20 DE-VG – Andere Einkünfte [siehe insoweit auch Protokollregelung zu BS-Sandwich-Strukturen]
- Art. 21 DE-VG - Vermögen

g) Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat (1)

- Art. 23A/B OECD-MA – Freistellungs- alternativ Anrechnungsmethode
- Eigene Konzeption in Art. 22 Abs. 1 DE-VG
 - i. Grundsatz = Freistellungsmethode (auch bei Schachtelprivileg für Dividenden, auch hier Mindestbeteiligung bei 10 %: „*unmittelbar*“ auch bei Halten über PersG/Mitunternehmerschaft? Gleiche Frage wie bei reduziertem Quellensteuersatz in Art. 10 DE-VG für Schachtelbeteiligung)
 - ii. Progressionsvorbehalt in Hinsicht auf freigestellte Einkünfte bei ESt.
 - iii. **Erste Ausnahme:** Anrechnungsmethode bei folgenden Einkünften:
 - Dividenden (soweit kein Schachtelprivileg nach a))
 - Veräußerungsgewinn bei Immobilienkapitalgesellschaften, Art. 13 Abs. 4 DE-VG
 - Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen, Art. 15 DE-VG
 - Einkünfte von Künstlern und Sportlern, Art. 16 DE-VG
 - Bestimmte Renten nach Art. 17 Abs. 2 und 3 DE-VG

g) Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat (2)

- iv. **Zweite Ausnahme: Aktivitätsvorbehalt:** Keine Freistellung, sondern Anrechnung „soweit“ Betriebsstättengewinn nach Art. 7, Veräußerungsgewinn nach Art. 13 Abs. 2 oder Schachteldividende bestimmte aktive Katalogtätigkeiten nicht erfüllt (DE-VG entspricht insoweit Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) DBA-Schweiz)
- Keine Infektionswirkung der Klausel bei nur teilweise passiven Einkünfte durch Verwendung von „soweit“
 - Eigenständiger Katalog der DE-VG ist vorzugswürdig im Vergleich zu Verweis auf nicht zeitgemäßen Katalog des § 8 Abs. 1 AStG (aber warum ist bspw. nur Herstellung von Gegenständen, aber nicht Standardsoftware aktiv?)
 - Bei niedriger Besteuerung der BS-Einkünfte zusätzlich Art. 28 Abs. 1 b) DE-VG mit Aktivitätskatalog nach § 8 Abs. 1 AStG und Anrechnungsmethode nach § 20 Abs. 2 AStG beachten
 - Nicht freigestellte BS-Einkünfte unterliegen nicht der Gewerbesteuer, § 9 Nr. 3 GewStG
 - Berücksichtigung von passiven Verlusten bei Anrechnungsmethode in der Regel nach § 2a Abs. 1, Abs. 2 EStG gesperrt (nur Verrechnung mit Gewinnen aus selben Land und der selben Einkunftsart)
 - Ist es eine kluge Abkommenspolitik für einen Exportweltmeister für den verbleibenden aktiven Bereich die Verlustberücksichtigung außerhalb finaler EU-BS-Verluste durch die Freistellungsmethode auszusperrern (anders § 2a Abs. 3 EStG bis 1998; „das Erkenntnis“ des österreichischen VwGH zur Freistellungsmethode nach dem DBA Deutschland-Österreich; a.A. BFH)?

g) Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat (3)

- v. **Dritte Ausnahme:** aa) „*Switch-over*“-Klausel bei Anwendung unterschiedlicher Abkommensbestimmungen (Qualifikationskonflikt)

Vierte Ausnahme: bb) „*Subject-to-tax*“-Klausel

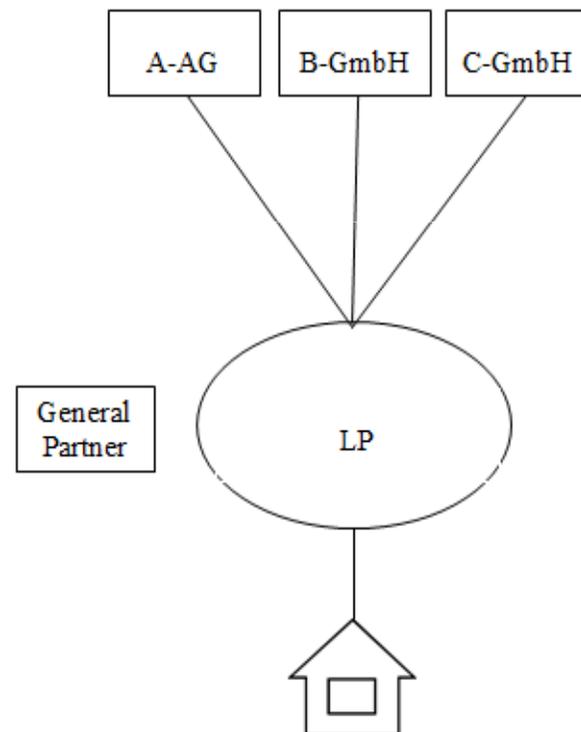
Steueranrechnung, „*wenn der andere Vertragsstaat Einkünfte oder Einkunftsteile nach dem Abkommen besteuern kann, tatsächlich aber nicht besteuert.*“

Protokoll: „*Einkünfte oder Vermögen oder Teile davon werden ,tatsächlich‘ besteuert, wenn sie in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, auf deren Grundlage die Steuer berechnet wird. Sie werden nicht ,tatsächlich‘ besteuert, wenn sie nicht steuerpflichtig sind oder von der Besteuerung ausgenommen werden.*“ [siehe dazu Fälle]

Fünfte Ausnahme: cc) Notifikationsklausel

g) Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat (4)

1. Fall „Subject-to-tax“-Klausel (Was ist „Tax“?)

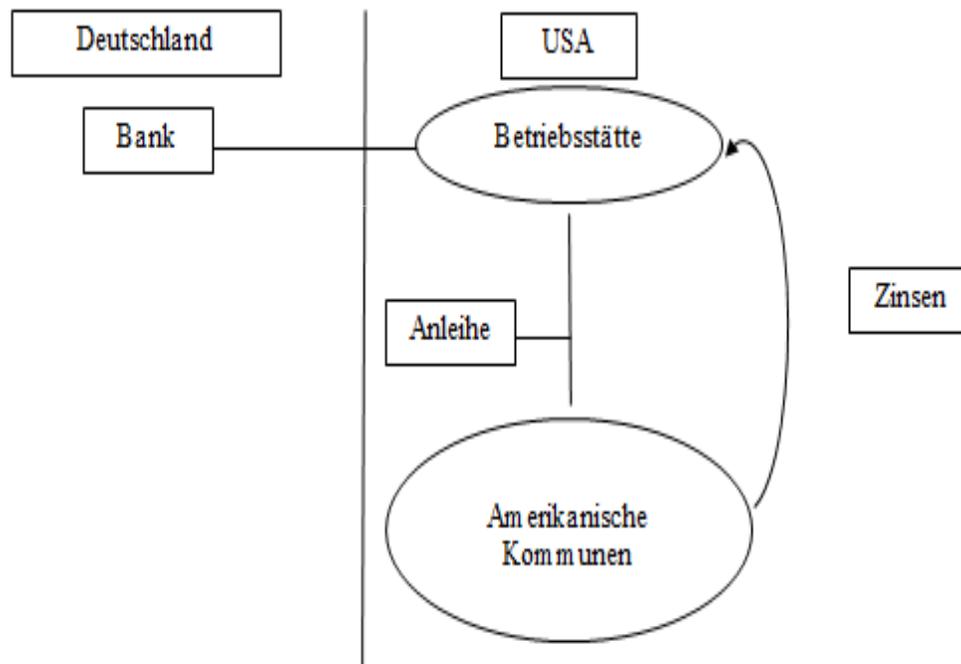


- LP = Vermögensverwaltende PersG
- Veräußerung der Immobilie führt in UK nur zur Rückgängigmachung der Abschreibung von Gegenständen der Geschäftsausstattung („*fixtures*“), die Gebäudebestandteil sind nach dem Capital Allowance Act.
- Keine weitergehende Besteuerung nach dem Taxation of Chargable Gains Act.
- FG Düsseldorf „*Subject-to-Tax*“-Klausel nach altem DBA UK nicht anwendbar
- a.A. BFH v. 9.12.2010, I R 49/09 im Fall keine Veräußerungsgewinnbesteuerung, wenn auch im Grundsatz keine „*Atomisierung*“ bei der erzielter Gewinn in seine Einzelteile zerlegt wird.

g) Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat (5)

2. Fall – “*Subject-to-tax*”-Klausel (Steuerbefreiung)

Aus BMF-Schreiben vom 20. Juni 2013

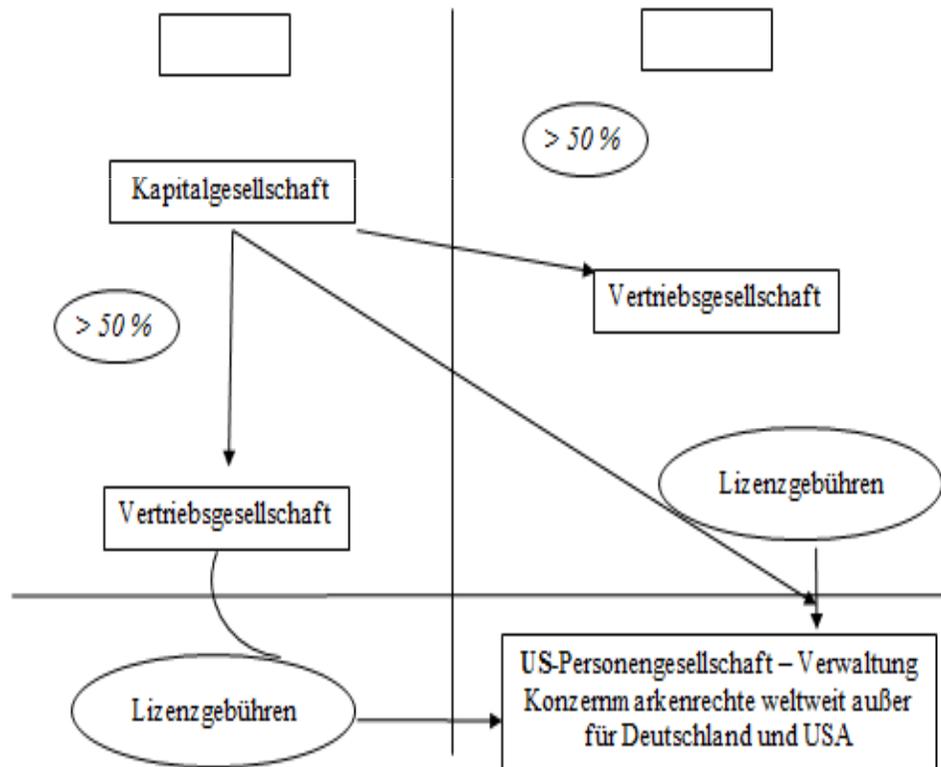


- Steuerfreiheit der Zinsen nach US-Recht
- Art. 23 Abs. 4 b Art. 2 DBA USA spricht nur von „*Einkünften*“ nicht Einkunftsteilen [anders DE-VG]
- Ist USA bei Steuerbefreiung nach innerstaatlichem Recht an Besteuerung „*gehindert*“?
- Was sind „*Einkunftsteile*“ i.S. v. Art. 22 Abs. 1 e) bb) DE-VG? Auch eine einzelne Einnahme?
- Was wenn Zinsen nur zu 50 % steuerbefreit wären oder stattdessen insgesamt Zinsen im anderen Vertragsstaat nur dem halben ordentlichen Steuersatz unterliegen?

g) Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat (6)

3. Fall „Subject-to-tax“-Klausel (BEPS)

BMF-Schreiben vom 20. Juni 2013



- Deutsche KapG gehört zu internationalen Konzern
- US-PersG erzielt überwiegend, aber nicht ausschließlich Einkünfte aus der Vergabe von Lizenzrechten
- Abkommensrechtlich Freistellungsmethode für BS-Gewinn
- Kein § 20 Abs. 2 AStG möglich
- Nach US-Steuerrecht keine Steuerpflicht, da Vergabe der Lizenzen an Gesellschaften in Drittstaaten und Beteiligung der deutschen Personengeschafters an Lizenznehmer > 50 %
- „Subject-to-Tax“-Klausel nach DBA USA? Obwohl dort steht „wenn“ und nicht etwa „soweit“ Einkünfte nach innerstaatlichem Recht nicht besteuert werden können
- Was sind „Einkunftsteile“ nach Art. 22 Abs. 1 e) bb) DE-VG? Abstellen auf Funktionen?

g) Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat (7)

4. „Subject-to-tax“-Klausel (weitere Überlegungen)

- Nach neuem BMF-Schreiben:
 - Jedenfalls temporäre Differenzen sind unschädlich (höhere Rückstellungen, Steuerabschreibungen, frühere Gewinnrealisierungen nach deutschen Grundsätzen als im anderen Vertragsstaat)
 - Auch permanente Unterschiede in der Gewinnermittlung sind unschädlich bspw. im anderen Staat kein Betriebsausgabenabzugsverbot entsprechend § 4 Abs. 5 EStG
 - Tatsächliche Besteuerung ist auch anzunehmen bei fehlender Steuerlast durch Freibeträge, Verlustausgleich, etc.
- Sollten „*Einkunftsteile*“ mit einer Funktion gleichzusetzen sein? Siehe Diskussion zur „*Atomisierung*“ von Funktionen im Rahmen der Funktionsverlagerung
- Schwäche, dass bereits Besteuerung mit geringem Steuersatz genügt; dann aber Notifikationsverfahren

g) Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat (8)

5. Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer?

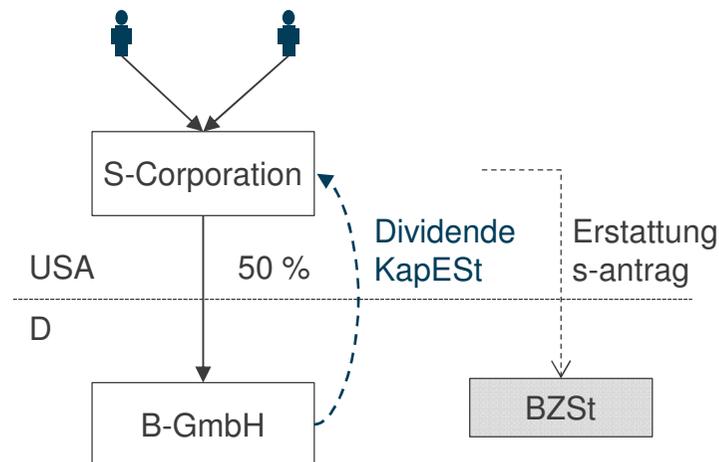
- Ohne DBA mangels nationaler Regelung im GewStG ausgeschlossen
- Ausdrücklich vorgesehen in Protokoll DBA Australien
- Ausdrücklich ausgeschlossen in DBA Schweiz
- Anrechnung, wenn im Methodenartikel vorgesehen *„im Rahmen der jeweils geltenden deutschen Rechtsvorschriften über die Anrechnung ausländischer Steuern“* oder *„entsprechend der Vorschrift des deutschen Steuerrechts“* oder so Art. 22 Abs. 1 Nr. 3 DE-VG *„unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuern“*
- Jedenfalls m.E. Anrechnung, soweit DBA allgemein die Anrechnung vorsieht und nicht auf bei GewSt nicht vorhandene deutsche Rechtsvorschriften zu einer Anrechnung verweist (str.)

h) Besondere Bestimmungen (1)

- Art. 23 DE-VG Gleichbehandlung, siehe Protokoll: führt nicht zu grenzüberschreitender Organschaft (siehe dagegen BFH v. 9.11.2011, I R 54,55/10 zu altem DBA UK und die Änderung des § 14 KStG durch die „kleine“ Organschaftsreform)
- Art. 24 DE-VG Verständigungsverfahren/Schiedsverfahren
- Art. 25 DE-VG Informationsaustausch
- Art. 26 DE-VG Amtshilfe bei der Steuererhebung
- Art. 27 DE-VG Verfahrensregeln für die Quellenbesteuerung
 - Enthält im Wesentlichen nur Grundzüge entsprechend § 50d Abs. 1 und 2 EStG
 - Kein Vorbild im OECD-MA
 - DE-VG enthält keine Regelungen zu hybriden Gesellschaften (siehe Fall)

h) Besondere Bestimmungen (2) /Abkommensberechtigung/Hybride Gesellschaftsformen

Urteil des BFH vom 26.06.2013, I R 48/12



Fall

- Eine Kapitalgesellschaft nach US-amerikanischem Recht (Incorporation), die für eine transparente Besteuerung in den USA optiert hat (sog. S-Corporation), ist zu 50 % an der D-GmbH beteiligt und erhält von dieser eine Dividendenzahlung.
- An der S-Corporation sind ausschließlich natürliche Personen beteiligt.
- Die S-Corporation beantragt beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) die Ermäßigung der Kapitalertragsteuer auf 5 % nach § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG, § 8 Abs. 1 KStG i. V. mit Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a) DBA-USA i.d.F. durch das Änderungsprotokoll vom 1.06.2006.
- Das BZSt gewährt lediglich eine Reduzierung auf 15 % nach Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b) DBA-USA.
- Zu Recht?

h) Besondere Bestimmungen (3) /Abkommensberechtigung/Hybride Gesellschaftsformen

Urteil des BFH vom 26.06.2013, I R 48/12

Reduzierung der Kapitalertragsteuer auf 5 % nach
Art. 10 Abs. 2 Satz 1 lit. a DBA D/USA 2008

– Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA D/USA 2008

- Die Steuer darf 5 % des Bruttobetrags der Dividende nicht übersteigen, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft ist, der unmittelbar mindestens 10 % der stimmberechtigten Anteile der die Dividende zahlenden Gesellschaft gehören

– Ansässigkeit

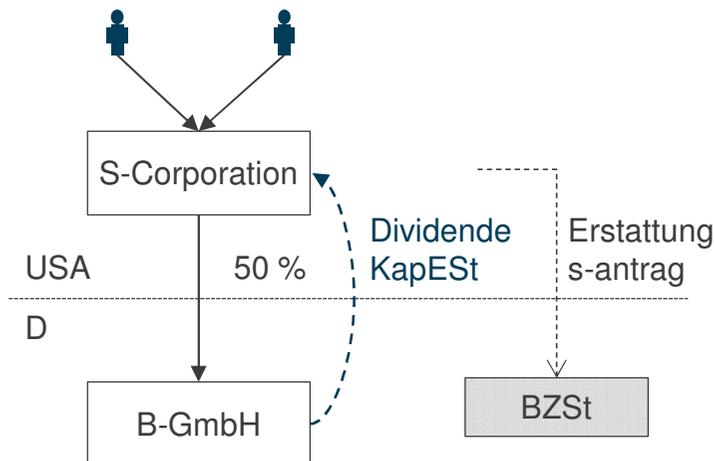
• Art. 4 Abs. 1 DBA D/USA 2008

S-Corporation ist keine in den USA ansässige Gesellschaft i.S.d. Art. 4 Abs. 1 DBA D/USA 2008, da sie nicht der amerikanischen Ertragsbesteuerung unterliegt

• Art. 1 Abs. 7 DBA D/USA 2008:

„Werde Einkünfte oder Gewinne von einer oder über eine Person erzielt, die nach dem Recht eines der Vertragsstaaten als solche nicht steuerpflichtig ist, gelten diese als von einer in einem Staat ansässigen Person erzielt, soweit sie im Sinne der Steuergesetze dieses Staates als Einkünfte oder Gewinne einer ansässigen Person gelten.“

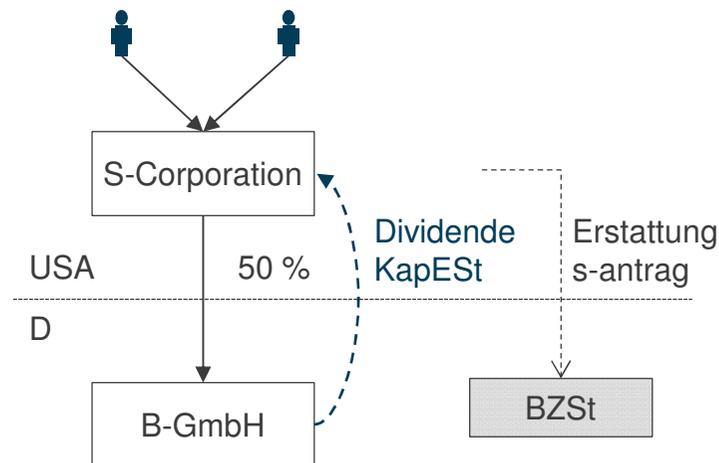
BFH: Fehlende Ansässigkeit der S-Corporation („Abkommensberechnung“) wird mittels Regelungsfiktion des Art. 1 Abs. 7 DBA D/USA 2008 substituiert



h) Besondere Bestimmungen (4) /Abkommensberechtigung/Hybride Gesellschaftsformen

Urteil des BFH vom 26.06.2013, I R 48/12

McDermott
Will & Emery



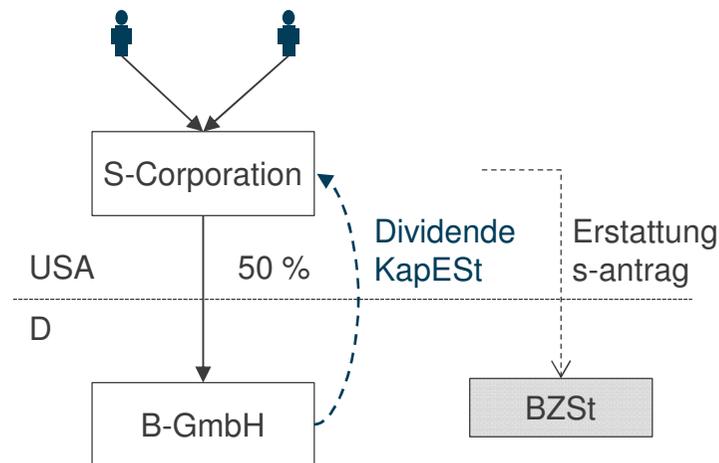
Demnach Reduzierung der deutschen Kapitalertragsteuer auf 5 % nach Art. 10 Abs. 2 Satz 1 lit. a DBA D/USA 2008

– Nutzungsberechtigung

- Bestimmung des Nutzungsberechtigten nach dem Recht des Quellenstaates
- Art. 1 Abs. 7 DBA D/USA 2008
 - Betrifft nach Auffassung BFH nicht Zurechnung der Einkünfte, sondern Abkommensberechtigung
 - Ordnet nach Auffassung des BFH keine Bindung von Deutschland als Quellenstaat an die Subjekt-Qualifikation im Ansässigkeitsstaat und die daran anknüpfende Einkünftezurechnung des Ansässigkeitsstaats an.
- a.A. die Treasury Explanations der USA zu Art. 1 Abs. 7

h) Besondere Bestimmungen (5) /Abkommensberechtigung/Hybride Gesellschaftsformen

Urteil des BFH vom 26.06.2013, I R 48/12



- Einführung des § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG durch das AmtshilfeRLUmG Ausschüttungen ab 30.06.2013

„Ist der Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen eine Person, der die Kapitalerträge oder Vergütungen nach diesem Gesetz oder nach dem Steuerrecht des anderen Vertragsstaats nicht zugerechnet werden, steht der Anspruch auf völlige oder teilweise Erstattung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag oder nach § 50 a auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Person zu, der die Kapitalerträge oder Vergütungen nach den Steuergesetzen des anderen Vertragsstaats als Einkünfte oder Gewinne einer ansässigen Person zugerechnet werden.“

- Regelung verankert Maßgeblichkeit der Sichtweise des Ansässigkeitsstaats zur Abkommensberechtigung einer (hybriden) Gesellschaft

h) Besondere Bestimmungen (6)

- Art. 28 DE-VG Anwendung des Abkommens in bestimmten Fällen
 - a) Anwendung der innerstaatlichen Vorschriften zur Verhinderung der Steuerumgehung oder Steuerhinterziehung
 - Fällt darunter auch der überschießende § 50d Abs. 3 EStG für die Quellenbesteuerung nach Art. 10-12 DE-VG?
 - Keine komplizierte „*limitation-on-benefits*“-Klausel wie Abkommenspolitik der USA, siehe Art. 28 DBA mit USA
 - b) Anwendung des 4., 5. und 7. Teils des AStG
- Art. 29 DE-VG Mitglieder diplomatischer Missionen und Konsultativer Vertretungen
- Art. 30 DE-VG Protokoll ist Bestandteil des DBA!

i) Protokoll (Bei Prüfung eines DBA nicht vergessen!)

j) Schlussbestimmungen

- Art. 31 DE-VG – Inkrafttreten
- Art. 32 DE-VG – Kündigung

4. Aktuelles aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Finanzverwaltung (*Loose/Pohl*)

- 4.1 Rechtsprechung des II. Senats des BFH zu Erbschaft- und Grunderwerbsteuern
- 4.2 Rechtsprechung der Ertragsteuersenate des BFH
- 4.3 Das erste Nichtanwendungsgesetz: Verhinderung der Hebung stiller Lasten (§ 4f und § 5 Abs. 7 EStG – AIFM-StAnpG)
- 4.4 AmtshilfeRLUmsG

4. Aktuelles

4.1 Rechtsprechung des II. Senats des BFH zu Erbschaft- und Grunderwerbsteuer

Referat ***Prof. Dr. Loose***, Mitglied des II. Senats des BFH

4.2 Überblick zur Rechtsprechung der Ertragsteuersenate des BFH (1)

- a) **Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs hinsichtlich bilanzieller Rechtsfragen**, BFH v. 31.1.2013, GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317

„Das Finanzamt ist im Rahmen der ertragsteuerrechtlichen Gewinnermittlung auch dann nicht an die rechtliche Beurteilung gebunden, die der vom Steuerpflichtigen aufgestellten Bilanz (und deren einzelnen Ansätzen) zugrunde liegt, wenn diese Beurteilung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar war.“

4.2 Überblick zur Rechtsprechung der Ertragsteuersenate des BFH (2)

b) Verwendung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 KStG bei unterjährig Zugängen, BFH v. 30.1.2013, I R 35/11, BStBl. II 2013, 560

„Die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos ist ungeachtet unterjähriger Zugänge zum steuerlichen Einlagekonto auf den zum Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres festgestellten positiven Bestand des Kontos begrenzt.“

4.2 Überblick zur Rechtsprechung der Ertragsteuersenate des BFH (3)

c) BVerfG-Vorlage: Fehlende Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften gleichheitswidrig?, BFH vom 10.4.2013, I R 80/12

- 1. Die vom Gesetzgeber abschließend formulierte Regelung des § 6 Abs. 5 EStG 1997 i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes lässt eine Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nicht zu (Bestätigung des BFH v. 25.11.2009, I R 72/08; entgegen BFH v. 15.4.2010, IV B 105/009).*
- 2. Es wird eine Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes insoweit gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, als hiernach eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nicht zum Buchwert möglich ist.“*

4.2 Überblick zur Rechtsprechung der Ertragsteuersenats des BFH (4)

d) Keine Sperrfristverletzung bei Buchwerteinbringung in Einmann-GmbH & Co. KG, BFH v. 31.7.2013, I R 44/12, BFH/NV 2013, 1855

„Wird ein Wirtschaftsgut durch den an einer KG zu 100 v. H. beteiligten Kommanditisten eingebracht (Situation der sog. Einmann-GmbH & Co. KG), so wird die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG 1997 n. F./2002 nicht dadurch rückwirkend aufgehoben, dass die KG – bei unveränderten Beteiligungsverhältnissen – das Wirtschaftsgut innerhalb der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG 1997 n.F./2002 veräußert. Dies gilt auch dann, wenn das Wirtschaftsgut in der Gesamthandsbilanz der KG mit dem bisherigen Buchwert ausgewiesen und deshalb für den Einbringenden keine negative Ergänzungsbilanz erstellt worden ist.“

4.2 Überblick zur Rechtsprechung der Ertragsteuersenate des BFH (5)

e) **Forderungsverzicht gegen Besserungsschein, BFH v. 12.07.2012, I R 23/11, BFH/NV 2012, 1901**

„Eine GmbH kann die Zahlung auf eine betrieblich begründete Gesellschafterforderung auch dann als Betriebsausgabe abziehen, wenn die Forderung zwischenzeitlich wertlos geworden war, der frühere Gesellschafter und Forderungsinhaber gegen Besserungsschein auf die Forderung verzichtet und die Besserungsanwartschaft später im Zusammenhang mit der Veräußerung des sog. GmbH-Mantels an einen der Erwerber veräußert hatte und sodann im Anschluss an eine Verschmelzung auf die GmbH der Besserungsfall eingetreten war.“

4.2 Überblick zur Rechtsprechung der Ertragsteuersenate des BFH (6)

f) Gewinnermittlung bei Realteilung einer freiberuflichen Mitunternehmerschaft ohne Spitzenausgleich, BFH v. 11.4.2013, III R 32/12, BFH/NV 2013, 1679

„Im Falle der Realteilung einer – ihren Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung ermittelnden – (freiberuflichen) Mitunternehmerschaft ohne Spitzenausgleich besteht keine Verpflichtung zur Erstellung einer Realteilungsbilanz nebst Übergangsgewinnermittlung, wenn die Buchwerte fortgeführt werden und die Mitunternehmer unter Aufrechterhaltung der Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschussrechnung ihre berufliche Tätigkeit in Einzelpraxen weiterbetreiben.“

4.2 Überblick zur Rechtsprechung der Ertragsteuersenate des BFH (8)

g) Zurechnung von Organeinkommen bei unterjährigem Ausscheiden aus dem Organträger, BFH v. 28.2.2013, IV R 50/09, BStBl. II 2013, 494

„Das Einkommen einer Organgesellschaft ist entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel nur den Gesellschaftern einer Organträger-Personengesellschaft zuzurechnen, die im Zeitpunkt der Einkommenszurechnung an der Organträgerin beteiligt sind.“

- BMF-Schreiben vom 23.10.2013, BStBl. I 2013, 1269

4.2 Überblick zur Rechtsprechung der Ertragsteuersenats des BFH (9)

h) Unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils bei gleichzeitiger Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen, BFH vom 2.8.2012, IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053:

„Nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG in seiner seit dem Veranlagungszeitraum 2001 gültigen Fassung scheidet die Aufdeckung der stillen Reserven im unentgeltlich übertragenen Mitunternehmeranteil auch dann aus, wenn ein funktional wesentliches Betriebsgrundstück des Sonderbetriebsvermögens vorher bzw. zeitgleich zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 EStG übertragen worden ist.“

- **BMF-Schreiben v. 12.9.2013**, BStBl. I 2013, 1164

4.2 Überblick zur Rechtsprechung der Ertragsteuersenate des BFH (7)

i) **Teilabzugsverbot bei Betriebsaufspaltung, BFH v. 28.02.2013, IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802**

- 1. Dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG unterfallen grundsätzlich auch Aufwendungen auf Wirtschaftsgüter, die der an einer Kapitalgesellschaft beteiligte Gesellschafter dieser zur Nutzung überlässt. Es findet jedoch keine Anwendung auf Aufwendungen, die vorrangig durch voll steuerpflichtige Einnahmen veranlasst und daher bei der Ermittlung der Einkünfte in voller Höhe als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.*
- 2. Das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG gilt nicht für Wertminderungen und Aufwendungen auf Wirtschaftsgüter, die zum Betriebsvermögen des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gehören und der Kapitalgesellschaft zur Nutzung überlassen werden.*
- 3. Der Grundsatz, dass bei endgültig einnahmeloßer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft das in § 3c Abs. 2 EStG normierte Teilabzugsverbot vor dem Veranlagungszeitraum 2011 keine Anwendung findet, gilt auch in Fällen, in denen die Beteiligung in einem Betriebsvermögen gehalten wird und es um den Umfang der Abzugsfähigkeit laufender Aufwendungen geht.“*

4.2 Überblick zur Rechtsprechung der Ertragsteuersenate des BFH (10)

- j) **Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen gegen ein den Buchwert nicht überschreitendes Entgelt, BFH v. 19.9.2012, IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880**

„Die teilentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft führt nicht zur Realisierung eines Gewinns, wenn das Entgelt den Buchwert nicht übersteigt.“

- **BMF-Schreiben v. 12.9.2013, BStBl. I 2013, 1164**

4.2 Überblick zur Rechtsprechung der Ertragsteuersenate des BFH (11)

k) Kurzfristige Einlage als Gestaltungsmissbrauch beim Schuldzinsenabzug, BFH v. 21.8.2012, VIII R 32/09, BStBl. II 2013, 16

- 1. Die Einzahlung von Geld auf ein betriebliches Konto ist eine Einlage i.S. von § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG a.F.; das gilt auch bei sinngemäßer Anwendung der Vorschrift auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG a. F. (entgegen FG München v. 26. 1. 2007, 7 K 3527/04, EFG 2007, 902).*
- 2. Die kurzfristige Einlage von Geld stellt einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts dar, wenn sie allein dazu dient, die Hinzurechnung nach § 4 Abs. 4a EStG a.F. nicht abziehbarer Schuldzinsen zu umgehen; in diesem Fall entsteht der Steueranspruch so, wie er entstanden wäre, wenn die Einlage unterblieben wäre.*
- 3. § 42 AO a. F. ist nach der Aufhebung von § 4 Abs. 4a Satz 3 EStG a. F. auf die betreffenden Fallgestaltungen (jedenfalls wieder) anwendbar.“*

4.2 Rechtsprechung der Ertragsteuersenate des BFH (12)

- I) Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft gegen ein sog. Mischentgelt**, BFH vom 18.9.2013, X R 42/10, BFH/NV 2013, 2006
- 1. Bringt der Steuerpflichtige einen Betrieb in eine Mitunternehmerschaft ein und wendet er zugleich Dritten unentgeltlich Mitunternehmeranteile zu, sind auf diesen Vorgang die Vorschriften der § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG nebeneinander anwendbar (gegen BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 01.47, letzter Satz).“*

l) Einbringung eines Betriebs in eine PersG gegen ein sog. Mischentgelt (13)

2. *Erhält der Steuerpflichtige im Rahmen der Einbringung seines Betriebs in eine Mitunternehmerschaft neben dem Mitunternehmeranteil auch eine Darlehensforderung gegen die Gesellschaft, schließt dies die Anwendung des § 24 UmwStG nicht aus; die Gutschrift auf dem Darlehenskonto ist jedoch als Entgelt anzusehen, das sich grundsätzlich gewinnrealisierend auswirken kann.*
3. *Bei einer Einbringung eines Betriebs gegen ein sog. Mischentgelt – bestehend aus Gesellschaftsrechten und einer Darlehensforderung gegen die Personengesellschaft – wird bei Wahl der Buchwertfortführung dann kein Gewinn realisiert, wenn die Summe aus dem Nominalbetrag der Gutschrift auf dem Kapitalkonto des Einbringenden bei der Personengesellschaft und dem gemeinen Wert der eingeräumten Darlehensforderung den steuerlichen Buchwert des eingebrachten Einzelunternehmens nicht übersteigt (gegen BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 24.07).“*

4.3 Das erste Nichtanwendungsgesetz: Verhinderung der Hebung stiller Lasten (§ 4f und § 5 Abs. 7 EStG-AIFM StAnpG)

[Befürchtete Steuerausfälle einmalig € 5,5 Milliarden, jährlich € 1 Milliarde]

Fall: A veräußert seinen Betrieb mit allen Vermögensgegenständen, Schulden und Verträgen an B. Die steuerliche Abschlussbilanz stellt sich wie folgt dar:

Steuerbilanz A

Aktiva		Passiva	
Grundstück	200 000 €	Darlehen	40 000 €
		Kapital	160 000 €

Die stillen Reserven des unbebauten betrieblichen Grundstücks betragen 100.000 €. Das betriebliche Darlehen mit einem Nennwert von 50.000 € ist unverzinslich und wurde zutreffend mit dem abgezinsten Wert von 40.000 € passiviert (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Nicht ausgewiesen wurde wegen § 5 Abs. 4 a EStG der drohende Verlust aus einem für den Betrieb nutzlosen Mietvertrag in Höhe der noch zu zahlenden Mieten (100.000 €). Es bestehen also stille Lasten von € 110.000.

B hat den Mietvertrag mit Zustimmung des Vermieters übernommen. Da in dem Mietverhältnis eine Belastung zu sehen ist, weil der künftigen Zahlungsverpflichtung kein entsprechender künftiger Vorteil gegenübersteht und daher insoweit ein Verlust droht, haben A und B die Mietzahlungsverpflichtung wie die übernommene Darlehensverbindlichkeit kaufpreismindernd berücksichtigt.

Fall (3)

Der Veräußerungspreis, den B mit privaten Mitteln bezahlt, wurde zutreffend wie folgt ermittelt:

Grundstück (Buchwert + stille Reserven):	300 000 €
abzgl. übernommene Schuld (Darlehen):	- 50 000 €
abzgl. Drohverlust (noch zu zahlende Mieten):	<u>- 100 000 €</u>
Veräußerungspreis (Zahlung B an A):	150 000 €

(Fall nach BMF-Schreiben vom 24. Juni 2011, BStBl. I 2011, S. 627)

4.3 Verhinderung der Hebung stiller Lasten (§ 4f und § 5 Abs. 7 EStG)

a) Vorbemerkung: Stille Lasten in der Steuerbilanz

- vollständige Ansatzverbote: §§ 5 Abs. 4a Satz 1, Abs. 4b Satz 1 EStG
- Ansatzbeschränkungen: § 5 Abs. 2a, 3, 4 und 5 Satz 1 Nr. 2, § 6a Abs. 1 und 2 EStG
- Bewertungsvorbehalte: § 6 Abs. 1 Nr. 3 und 3a, § 6a Abs. 3 bis 5 EStG.

4.3 Verhinderung der Hebung stiller Lasten (§ 4f und § 5 Abs. 7 EStG)

b) „Hebung“ stiller Lasten

- Schuldübernahmen (§ 414 BGB);
- Schuldbeitritt (= Vertrag zugunsten Dritter nach § 328 BGB, wonach ein zusätzlicher Gesamtschuldner i.S.v. § 421 BGB beiträgt und im Innenverhältnis den bisherigen Alleinschuldner freistellt) oder
- Erfüllungsübernahme nach § 329 BGB (nur im Innenverhältnis mit fortbestehendem Anspruch des Gläubigers im Außenverhältnis allein gegen den ursprünglichen Schuldner)

4.3 Verhinderung der Hebung stiller Lasten (§ 4f und § 5 Abs. 7 EStG)

c) Schuldübernahme – bisherige Rechtslage (1)

(1) Veräußerer

- Ursprüngliche Auffassung der Finanzverwaltung: Fortschreibung der Bilanzierungsrestriktionen im Rahmen der Veräußerung und Hinzurechnung der stillen Lasten zum Veräußerungspreis

Veräußerungspreis (Zahlung B):	150 000 €
Übernommene stille Lasten	110.000 €
abzgl. Buchwert Grundstück:	- 200 000 €
zzgl. Passivposten übertragenes Darlehen:	<u>+ 40 000 €</u>
	100 000 €

c) Schuldübernahme – bisherige Rechtslage – Veräußerer (2)

- Anders BFH, Urteil vom 17.10.2007, I R 61/06, BStBl. II 2008, 555:
- Finanzverwaltung wendet BFH-Urteil an:

„Der Veräußerungsverlust i.S.d. § 16 EStG des A ermittelt sich wie folgt:

<i>Veräußerungspreis (Zahlung B):</i>	<i>150 000 €</i>
<i>abzgl. Buchwert Grundstück:</i>	<i>- 200 000 €</i>
<i>zzgl. Passivposten übertragenes Darlehen:</i>	<i><u>+ 40 000 €</u></i>
	<i>- 10 000 €</i>

Bei einer Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung werden im Ergebnis die stillen Reserven besteuert (hier: 100.000 € des Grundstücks). Abzuziehen sind die „negativen“ stillen Reserven (hier: 10.000 € Abzinsung Darlehen und 100.000 € Drohverlust). Wären das Darlehen mit dem Nennwert und der drohende Verlust passiviert worden, bestünden insoweit keine stillen Lasten, die den Gewinn aus den veräußerten Aktiva mindern konnten. Der Veräußerungsgewinn würde dann 100.000 € betragen.“

c) Schuldübernahme – bisherige Rechtslage (3)

(2) Erwerber

■ Finanzverwaltung:

- Besteuerung eines „Erwerbsgewinn“ i.H. der übernommen Lasten und sukzessive Gewinnminderung bei tatsächlicher Realisierung

Handels- und steuerrechtliche Eröffnungsbilanz des B (Ansatz der Anschaffungskosten):

Steuerbilanz A			
Aktiva		Passiva	
Grundstück	300 000 €	drohender Verlust (Mietzahlungen)	100 000 €
		Darlehen	50 000 €
		Kapital (Einlage)	150 000 €

c) Schuldübernahme – bisherige Rechtslage – Erwerber (2)

- Passivierungsrestriktionen in der ersten steuerlichen Schlussbilanz nach der Anschaffung

Folge: gewinnerhöhenden Auflösung (und gegenläufigen Gewinnminderung, sobald sich bspw. der übernommene drohende Verlust tatsächlich realisiert

Steuerbilanz B [Anm. 31.12.]

<i>Aktiva</i>		<i>Passiva</i>	
<i>Grundstück</i>	<i>300 000 €</i>	<i>Darlehen</i>	<i>40 000 €</i>
		<i>Kapital</i>	
		<i>Anfangsbestand</i>	<i>0 €</i>
		<i>+ Einlage</i>	<i>150 000 €</i>
		<i>+ Gewinn</i>	
		<i>Auflösung Drohverlust</i>	<i>100 000 €</i>
		<i>+ Gewinn</i>	
		<i>Abzinsung</i>	<i>10 000 €</i>
			<i>260 000 €*</i>

c) Schuldübernahme – bisherige Rechtslage – Erwerber (3)

- BFH (u.a. vom 14.12.2012, I R 72/10, BFH/NV 2012, 635):
 - Grundsatz der Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs
 - Passivierungsrestriktionen greifen nicht
 - Keine Gewinnauswirkung
 - Schlussbilanz = Eröffnungsbilanz

Steuerbilanz B [31.12.]			
Aktiva		Passiva	
Grundstück	300 000 €	drohender Verlust (Mietzahlungen)	100 000 €
		Darlehen	50 000 €
		Kapital (Einlage)	150 000 €

- AIFM-StAnpG vom 18. Dezember 2013, BGBl. I 2013, 4318

(1) Steuerliche Behandlung beim Übertragenden, § 4f EStG

- § 4f EStG n.F. regelt die Abziehbarkeit des Aufwands, der beim ursprünglich Verpflichteten aus der Schuldübernahme entsteht, wenn er Verpflichtungen, die einer Passivierungsbeschränkung unterlegen haben, auf einen anderen überträgt.
- Keine Beschränkung auf Konzernsachverhalte
- 3 Fallgruppen:

(1) Steuerliche Behandlung beim Übertragenden, § 4f EStG (2)

■ Grundsatz (1. Fallgruppe)

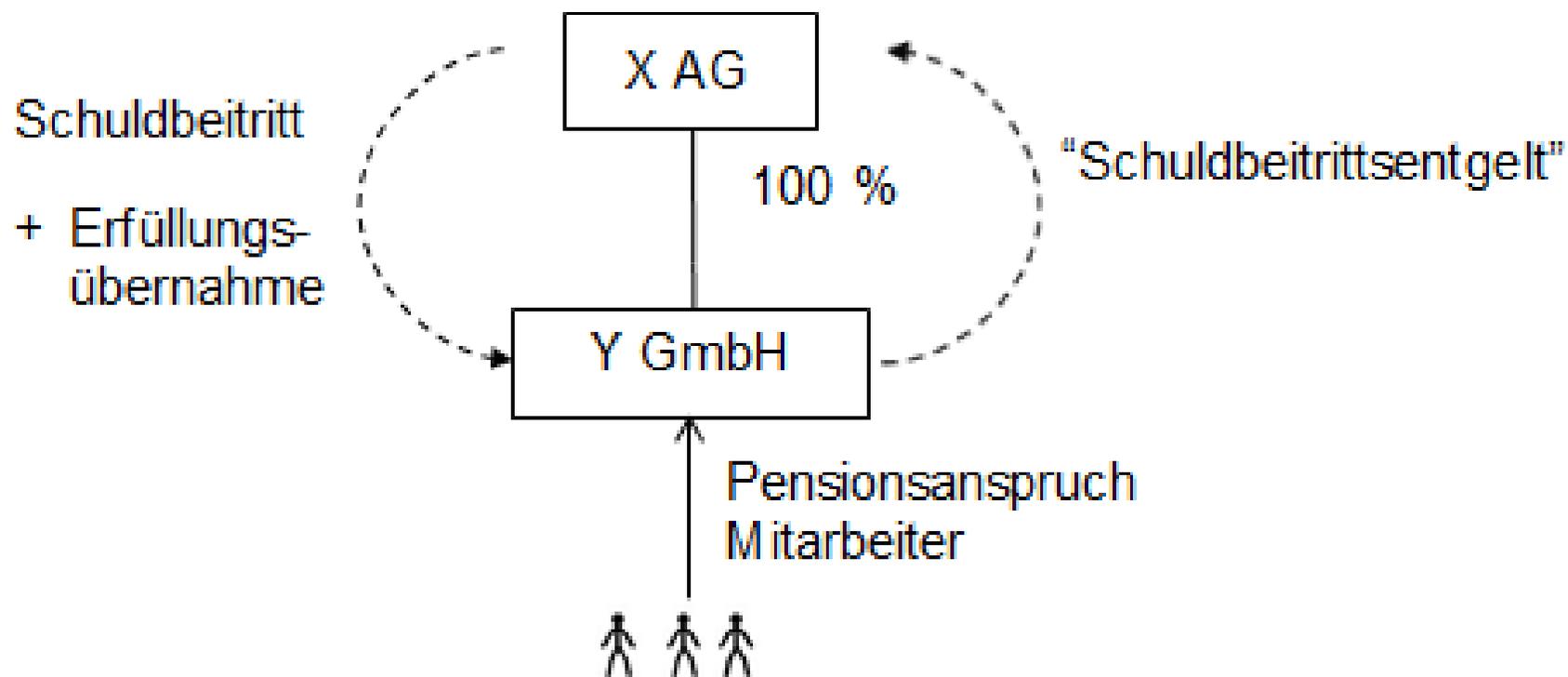
- Verteilung des entstandenen Aufwands aus der Hebung der stillen Last über einen Zeitraum von 15 Jahren, § 4f Satz 1 und 2 EStG
 - Unabhängig von tatsächlicher früherer Realisierung der stillen Last ohne Übertragung
 - Bindung des Rechtsnachfolgers, § 4f Satz 7 EStG
 - Geltung für isolierte Schuldübernahme gegen Entgelt in Form von Geld oder Einzelwirtschaftsgüter und nach § 4f Abs. 2 EStG auch generell im Fall des Schuldbeitritt oder einer Erfüllungsübernahme mit Schuldfreistellung
-

Grundsatz (1. Fallgruppe) - Beispiel

Die Mitarbeiter des X-Konzerns haben aufgrund von individual- bzw. tarifvertraglicher Regelung umfangreiche Ansprüche gegenüber der jeweiligen Konzerngesellschaft als Arbeitgeberin auf Alters- und Invalidenrente. Im Dezember 2012 vereinbarten die Konzerngesellschaften jeweils mit ihrer Muttergesellschaft einen Schuldbeitritt und eine vollständige Erfüllungsübernahme bezüglich der Pensionsverpflichteten.

Als Gegenleistung für den Schuldbeitritt wurde vereinbart, dass die Muttergesellschaft von den Konzerngesellschaften ein sofort zur Zahlung fälliges Entgelt in Höhe des Barwerts der Pensionsverpflichtungen erhalte. Zusätzlich wurde eine im Einzelnen geregelte Erhöhung des Schuldbeitrittsentgelts für zukünftige, nach dem 31. Dezember 2012 erdiente Pensionsansprüche vorgesehen.

Grundsatz (1. Fallgruppe) – Beispiel (2)



Erste (volle) Ausnahmen von der Verteilungsregel (Fallgruppe 2)

Ausnahmen nach § 4f Abs. 1 Satz 3 EStG n.F., d.h. eine Verteilung des sich ergebenden Aufwands unterbleibt und die durch die Übertragung entstehenden Betriebsausgaben wirken sich sofort im Wirtschaftsjahr der Übertragung aus:

- Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebs oder des gesamten Mitunternehmeranteils (i.S.d. §§ 14, 16 Abs. 1, 3 und 3a sowie des § 18 Abs. 3 EStG)
 - Arbeitgeberwechsel unter Mitnahme der Pensionsanwartschaft einschließlich eines entsprechenden Deckungsvermögens
 - kleine und mittlere Betriebe (keine Überschreitung der Größenmerkmale des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 lit. a bis c im vorangegangenen Wirtschaftsjahr)
-

Zweite (teilweise) Ausnahme bei Teilbetriebsveräußerung bzw. -aufgabe (Fallgruppe 3)

- Zeitliche Verteilung der aus der Übertragung der Verpflichtung resultierenden Betriebsausgaben auch bei Teilbetriebsveräußerung bzw. -aufgabe i.S.d. §§ 14, 16 Abs. 1, 3 und 3a sowie des § 18 Abs. 3 EStG (§ 4f Abs. 1 Satz 4 bis 6 EStG n.F.)
 - Verteilung aber nur dann, wenn die durch den Vorgang der Teilbetriebsaufgabe oder -veräußerung realisierten stillen Lasten die stillen Reserven übersteigen.
 - Ausnahme gilt nicht für die Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils.
-

- Gesonderte Regelung in § 4f Abs. 2 EStG
 - Kein umfassender Verweis auf § 4f Abs. 1 EStG verwiesen, sondern nur auf Abs. 1 Satz 1, 2 und 7 EStG, so dass es stets zur Anwendung der Verteilungsregelung kommt
 - Kein Eingreifen der beiden Ausnahmefallgruppen
-

- Nach § 57 Abs. 12c EStG ist die Neuregelung erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 28. November 2013 enden, anzuwenden, d.h. bei einem Wirtschaftsjahr von bspw. 1. Dezember 2012 bis 30. November 2013 wären auch noch Übertragungen im Dezember 2012 erfasst.
-

(2) Steuerliche Behandlung beim Übernehmenden, § 5 Abs. 7 EStG

■ Überblick

- Bilanzierung der übernommenen Verpflichtungen beim Übernehmer (und dessen Rechtsnachfolger) zu den auf die Übernahme folgenden Abschlussstichtagen wie beim ursprünglich Verpflichteten ohne Übernahme (Fiktion des § 5 Abs. 7 Satz 1 EStG n.F.)
 - Ursprüngliche Verpflichtung verliert beim Übernehmer ihren ursprünglichen Charakter nicht – trotz des erfolgten Übertragungsvorgang (entgegen der bisherigen BFH-Rechtsprechung)
 - Verpflichtung unterliegt weiterhin den entsprechenden Ansatz- und Bewertungsvorschriften (z.B. § 6a EStG, § 5 Abs. 4a EStG)
-

- Gilt auch für einen Schuldbeitritt oder eine Erfüllungsübernahme mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung, § 5 Abs. 7 Satz 2 EStG (entgegen dem BMF-Schreiben vom 24.6.2011)
 - Versteuerung eines Gewinns im Wirtschaftsjahr der Übernahme
 - Möglichkeit der Bildung einer gewinnmindernden Rücklage nach § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG n.F. jeweils in Höhe von 14/15 des Gewinns, die in den folgenden 14 Wirtschaftsjahren mit mindestens 1/14 gewinnerhöhend aufzulösen ist.
 - Bei Erwerb eines Mitunternehmeranteils entsprechend Anwendung, § 5 Abs. 7 Satz 3 EStG
-

- Geltung ab der ersten Schlussbilanz nach dem 28.11. 2013, § 52a Abs. 14a Satz 1 EStG.
 - Geltung unabhängig von dem Zeitpunkt der Übernahme der Verbindlichkeit. Dieser kann bereits Jahre zurückliegen oder erst im laufenden oder einem späteren Wirtschaftsjahr erfolgen, für das beim Veräußerer bereits § 4f EStG gilt.
 - Auf Antrag Anwendung auch auf frühere Wirtschaftsjahre, § 52a Abs. 14a Satz 1 EStG. (Vereinfachungsregelung für den Fall, dass das Unternehmen der bisherigen Verwaltungsauffassung gefolgt ist)
 - Bei Übernahmen vor dem 14. Dezember 2011 kann auf Antrag die Streckung von 19/20 des entstehenden Gewinns auf 19 Jahre erfolgen (Auflösung mindestens 1/19), § 52a Abs. 14a Satz 3 EStG.
-

4.4 AmtshilfeRLUmsG

a) Gesetzgebungsverfahren:

- 06.03.2012: Referentenentwurf eines JStG 2013
- 23.05.2012: Gesetzentwurf der Bundesregierung eines JStG 2013
- 06.07.2012: Stellungnahme des Bundesrates – Änderungsvorschläge und Prüfbitten
- 05.09.2012: Gegenäußerung der Bundesregierung – nur wenige Vorschläge sollen in das Gesetzgebungsverfahren einfließen
- 26.09.2012: Sachverständigenanhörung im BT-Finanzausschuss

a) Gesetzgebungsverfahren (2)

- 25.10.2012: 2./3. Lesung im Bundestag
 - 08.11.2012: Finanzausschuss Bundesrat
 - 23.11.2012: Bundesrat – Zustimmung verweigert
 - 12.12.2012: Vermittlungsausschuss – umfangreiche Einigungsvorschlag
 - 17.01.2013: Bundestag – Einigungsvorschlag abgelehnt
 - 01.02.2013: Bundesrat – Einigungsvorschlag abgelehnt; JStG 2013 ist endgültig gescheitert
-

a) Gesetzgebungsverfahren (3)

- 21.02.2013: 1. Lesung des AmtshilfeRLUmsG im Bundestag
 - 28.02.2013: 2./3. Lesung des AmtshilfeRLUmsG im Bundestag
 - 22.03.2013: Bundesrat – Anrufung Vermittlungsausschuss
 - 10.04.2013: Bundesrat – eigener Gesetzentwurf für JStG 2013
 - 05.06.2013: Vermittlungsausschuss – umfangreicher Einigungsvorschlag zum AmtshilfeRLUmsG
 - 06.06.2013: Bundestag – Annahme Einigungsvorschlag
 - 07.06.2013: Bundesrat – Annahme Einigungsvorschlag
 - 29.06.2013: AmtshilfeRLUmsG verkündet, BGBl. I 2013, S. 1809
-

(1) EU-Amtshilfegesetzes (Art. 1)

(2) Einkommensteuergesetz (Art. 2)

- Bundesfreiwilligendienst
 - Besteuerung bei hybriden Finanzierungen
 - Elektromobilität
 - Abgeltungsteuer
 - Einschränkungen beim negativen Progressionsvorbehalt: Verhinderung von „Goldfinger“-Gestaltungen
 - Pflege-Pauschbetrag
-

(2) Einkommensteuergesetz (Art. 2) (2)

- Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb aufgrund Gewerbesteuerbelastung
 - Lohnsteuerabzugsverfahren
 - Lohnsteuer-Nachschau
 - Zuordnung des Erstattungsanspruchs bei Qualifikationskonflikten aufgrund hybrider Gesellschaften
 - Verhinderung weißer Einkünfte bei ausländischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit
 - Zurechnung von Sondervergütungen beim DBA-Unternehmensgewinn (§ 50d Absatz 10 EStG)
 - Vermeidung der Aufdeckung stiller Reserven durch § 50i EStG
-

b) Inhalt (3)

(3) Körperschaftsteuergesetz (Art. 3)

- Wertpapierleihe

(4) Außensteuergesetz (Art. 6)

- Änderung des § 1 AStG
 - Erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht:
 - Hinzurechnungsbesteuerung bei Einkünften von Zwischengesellschaften
 - Änderungen bei Familienstiftungen
-

(5) Umwandlungssteuergesetz (Art. 9)

- Einschränkung der Verlustverrechnung bei rückwirkender Umwandlung oder Einbringung

(6) Umsatzsteuergesetz (Art. 10)

- Ort der sonstigen Leistung an juristische Personen, die unternehmerisch und nicht unternehmerisch tätig sind;
 - Vermietung eines Beförderungsmittels oder eines Sportbootes;
 - Umsätze für die Luftfahrt;
-

b) Inhalt (5)

- Neuregelungen im Rahmen des Reverse Charge-Verfahrens nach § 13b UStG;
 - Erweiterung der Rechnungsanforderungen nach § 14 Abs. 4 UStG bei Gutschriften;
 - Anwendbares Recht bei Rechnungsstellung durch einen im Ausland ansässigen Unternehmer;
 - Konkretisierungen der Pflichten zur Rechnungsausstellung in den Fällen des § 14a UStG
 - Vorsteuerabzug beim innergemeinschaftlichen Erwerb.
-

(7) Abgabenordnung (Art. 11)

- Vorlage von Kontoauszügen
- Ablaufhemmung bei Abzugsverpflichtungen – Gleichlauf der Festsetzungsfrist beim Steuerschuldner und dem Steuerentrichtungspflichteten

(8) Grunderwerbsteuergesetz (Art. 26)

- Maßnahmen gegen RETT-Blocker-Strukturen

(9) Erbschaftsteuergesetz (Art. 30)

- Eindämmung der Gestaltungsmöglichkeiten im ErbStG
-

Q



&

A



Aktuelle Rechtsprechung

- I. **Zahlungen eines Ehegatten auf gem. Oder-Konto**
BFH-Urteil v. 23.11.2011 – II R 33/10

- II. **Vom Erblasser herrührende Steuerschulden für das Todesjahr als Nachlassverbindlichkeiten**
BFH-Urteile v. 4.7.2012 – II R 15/11, II R 18/11,
II R 19/11, II R 50/11, II R 56/11

- III. **Geltendmachung des Pflichtteils nach Tod des Pflichtteilsverpflichteten**
BFH-Urteil v. 19.2.2013 – II R 47/11

- IV. **Sachverständigenkosten als Nachlassverbindlichkeiten**
BFH-Urteil v. 19.6.2013 – II R 20/12

- V. **Grundstücksschenkungen an Kind und Weiterschenkung an dessen Ehegatten (Schwiegerkind)**
BFH-Urteil v. 18.7.2013 – II R 37/11

- VI. Steuerfreie Zuwendung eines Familienwohnheims**
BFH-Urteil v. 18.7.2013 – II R 35/11

- VII. Steuerbefreiung für Pflege des Erblassers**
BFH-Urteil v. 11.9.2013 – II R 37/12

- VIII. Schenkungen „durch Kapitalgesellschaften“**
Disquotale Einlagen / verdeckte Gewinnausschüttungen

- IX. BFH-Aussetzungsbeschluss v. 12.12.2013 – II B 46/13**

-
- I. **Zahlungen eines Ehegatten auf gem. Oder-Konto**
BFH-Urteil v. 23.11.2011 – II R 33/10
 - II. **Vom Erblasser herrührende Steuerschulden für das Todesjahr als Nachlassverbindlichkeiten**
BFH-Urteile v. 4.7.2012 – II R 15/11, II R 18/11, II R 19/11, II R 50/11, II R 56/11
 - III. **Geltendmachung des Pflichtteils nach Tod des Pflichtteilsverpflichteten**
BFH-Urteil v. 19.2.2013 – II R 47/11
 - IV. **Sachverständigenkosten als Nachlassverbindlichkeiten**
BFH-Urteil v. 19.6.2013 – II R 20/12
 - V. **Grundstücksschenkungen an Kind und Weiterschenkung an dessen Ehegatten (Schwiegerkind)**
BFH-Urteil v. 18.7.2013 – II R 37/11

BFH-Urteil v. 23.11.2011 – II R 33/10, BStBl II 2012, 473

Sachverhalt

- 2003 hatten die Klägerin und ihr Ehemann ein sog. Oder-Depot und ein Oder-Konto eröffnet
- beide Eheleute konnten jeweils allein und unbeschränkt über diese Konten verfügen
- tatsächlich hat die Klägerin nicht über die Konten verfügt

BFH-Urteil v. 23.11.2011 – II R 33/10, BStBl II 2012, 473

Sachverhalt

→ Ehemann der Klägerin veräußerte 2004 eine Beteiligung / daraus flossen ihm folgende Beträge zu:
(Veräußerungserlös und Stundungszinsen)

8.7.2004	2.550.000,00 €
19.10.2004	152.371,50 €
6.1.2005	21.875,01 €
4.1.2006	45.000,00 €
2.1.2007	45.000,00 €

BFH-Urteil v. 23.11.2011 – II R 33/10, BStBl II 2012, 473

Sachverhalt

- FA sah in jeder Einzahlung eine Schenkung des Ehemannes in Höhe von jeweils 50 % des eingezahlten Betrags und setzte entsprechend Schenkungsteuer fest

- FG wies die Klage ab
arg.: § 430 BGB begründe die **Vermutung**, dass beide Kontoinhaber im Innenverhältnis zu gleichen Teilen berechtigt seien → **Beweislast** für Gegenteil Klägerin

BFH-Urteil v. 23.11.2011 – II R 33/10, BStBl II 2012, 473

Grundaussage

- **FA trägt** auch bei Oder-Konto **die Feststellungslast** für die Tatsachen, die zur Annahme einer freigebigen Zuwendung führen

- also auch dafür, dass der nicht einzahlende Ehegatte im Verhältnis zum einzahlenden Ehegatten tatsächlich und rechtlich frei zur Hälfte über das eingezahlte Guthaben verfügen kann

BFH-Urteil v. 23.11.2011 – II R 33/10, BStBl II 2012, 473

Grundaussage

- Erst dann, wenn es hinreichend deutliche objektive Anhaltspunkte dafür gibt, dass beide Ehegatten entsprechend § 430 BGB zu gleichen Anteilen am Kontoguthaben beteiligt sind, **trägt der Stpfl. die Feststellungslast** dafür, dass im Innenverhältnis nur der einzahlende Ehegatte berechtigt sein soll.
- Achtung: Mitwirkungspflichten des Stpfl. bleiben!

BFH-Urteil v. 23.11.2011 – II R 33/10, BStBl II 2012, 473

Grundaussage

- Maßgeblich ist, wie die Eheleute das Oder-Konto **tatsächlich handhaben**

- kann der Ehegatte, der keine Einzahlungen auf das Konto leistet, auf die vom anderen Ehegatten geleisteten Mittel zur **Bildung eigenen Vermögens** zugreifen ?

BFH-Urteil v. 23.11.2011 – II R 33/10, BStBl II 2012, 473

weitere **Indizien im Rahmen der Gesamtwürdigung**

- Verwendung des Guthabens
 - für gemeinsame Lebensführung ?
 - für gemeinsame ESt-Schuld ?
- *Wefers/Carlé*, Freigebige Zuwendungen unter Ehegatten, ErbStB 2013, 48
- *Kalbfleisch*, „Steuerfalle Oder-Konto“, UVR 2013, 23

- I. **Zahlungen eines Ehegatten auf gem. Oder-Konto**
BFH-Urteil v. 23.11.2011 – II R 33/10

- II. **Vom Erblasser herrührende Steuerschulden für das Todesjahr als Nachlassverbindlichkeiten**
BFH-Urteile v. 4.7.2012 – II R 15/11, II R 18/11, II R 19/11, II R 50/11, II R 56/11

- III. **Geltendmachung des Pflichtteils nach Tod des Pflichtteilsverpflichteten**
BFH-Urteil v. 19.2.2013 – II R 47/11

- IV. **Sachverständigenkosten als Nachlassverbindlichkeiten**
BFH-Urteil v. 19.6.2013 – II R 20/12

- V. **Grundstücksschenkungen an Kind und Weiterschenkung an dessen Ehegatten (Schwiegerkind)**
BFH-Urteil v. 18.7.2013 – II R 37/11

BFH-Urteile vom 4.7.2012 – II R 15/11, BStBl II 2012, 790;
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

Ausgangslage

- Verschiedene Sachverhalte / Grundproblem:
ESt-Nachforderung für das Todesjahr
- II R 56/11 → Veräußerungsgewinn im
Zeitpunkt des Todes
- II R 15/11 → Eheleute kurz nacheinander in
demselben Jahr verstorben

BFH-Urteile vom 4.7.2012 – II R 15/11, BStBl II 2012, 790;
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

Grundaussagen

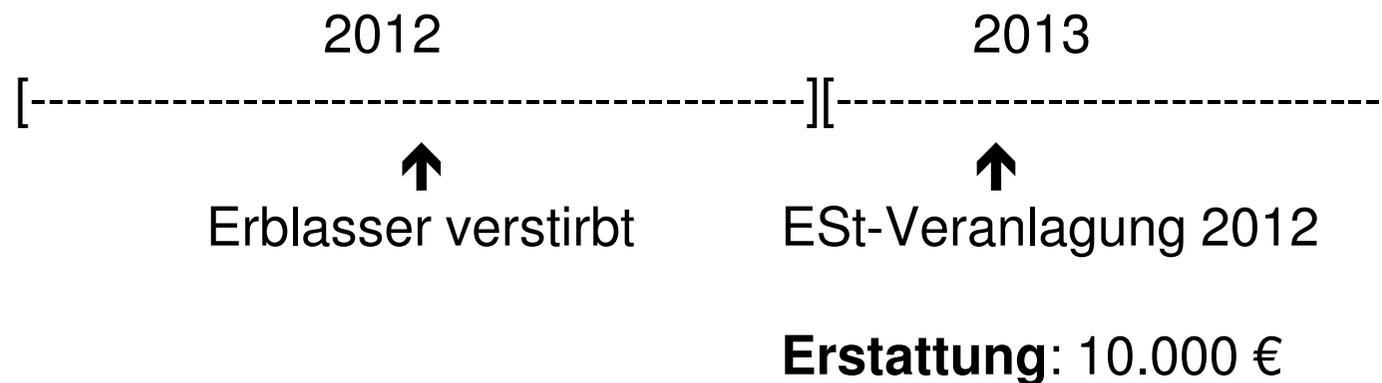
- Die auf den Erben (entsprechend seiner Quote) entfallenden Abschlusszahlungen für die vom Erblasser **herrührenden** ESt für das Todesjahr sind gem. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG als **Nachlassverbindlichkeiten** abzugsfähig

BFH-Urteile vom 4.7.2012 – II R 15/11, BStBl II 2012, 790;
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

Grundaussagen

- späteres „Entstehen“ unerheblich
- Anknüpfen an Zivilrecht
- Bereicherungsprinzip
(Erbe ist in Höhe der Nachzahlungsbeträge nicht bereichert)

BFH-Urteile vom 4.7.2012 – II R 15/11, BStBl II 2012, 790;
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



BFH-Urteile vom 4.7.2012 – II R 15/11, BStBl II 2012, 790;
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

Grundaussagen

- anderweitige Rechtslage zu Erstattungsbeträgen unerheblich, weil unterschiedlich geregelt
 - BFH v. 16.1.2008 – II R 30/06, BStBl. II 2008, 626
 - § 10 Abs. 1 Satz 3 ↔ Abs. 5 Nr. 1 ErbStG
 - „herrühren“ etwas anderes als „entstanden“

BFH-Urteile vom 4.7.2012 – II R 15/11, BStBl II 2012, 790;
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

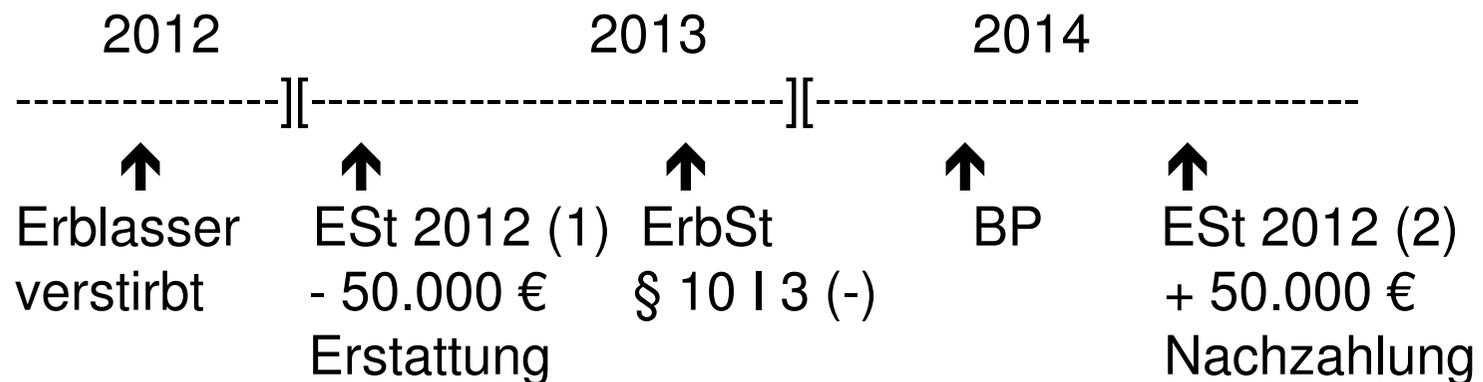
Praxisprobleme (Fall 1)



Änderung ErbSt-Bescheid zu Lasten des Stpfl. ?

BFH-Urteile vom 4.7.2012 – II R 15/11, BStBl II 2012, 790;
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

Praxisprobleme (Fall 2)



Änderung ErbSt-Bescheid zugunsten Stpfl. ?

BFH-Urteile vom 4.7.2012 – II R 15/11, BStBl II 2012, 790;
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

→ verfahrensmäßige „Verknüpfung“ zwischen
Einkommensteuer- und Erbschaftsteuerveranlagung

Anwendung § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 AO ?
(BFH v. 14.12.2004 – II R 35/03, BFH/NV 2005, 1093 → Nein !)

→ Aufteilung bei Eheleuten ?

entsprechende Anwendung des § 270 AO ?

- I. **Zahlungen eines Ehegatten auf gem. Oder-Konto**
BFH-Urteil v. 23.11.2011 – II R 33/10
- II. **Vom Erblasser herrührende Steuerschulden für das Todesjahr als Nachlassverbindlichkeiten**
BFH-Urteile v. 4.7.2012 – II R 15/11, II R 18/11, II R 19/11, II R 50/11, II R 56/11
- III. **Geltendmachung des Pflichtteils nach Tod des Pflichtteilsverpflichteten**
BFH-Urteil v. 19.2.2013 – II R 47/11
- IV. **Sachverständigenkosten als Nachlassverbindlichkeiten**
BFH-Urteil v. 19.6.2013 – II R 20/12
- V. **Grundstücksschenkungen an Kind und Weiterschenkung an dessen Ehegatten (Schwiegerkind)**
BFH-Urteil v. 18.7.2013 – II R 37/11

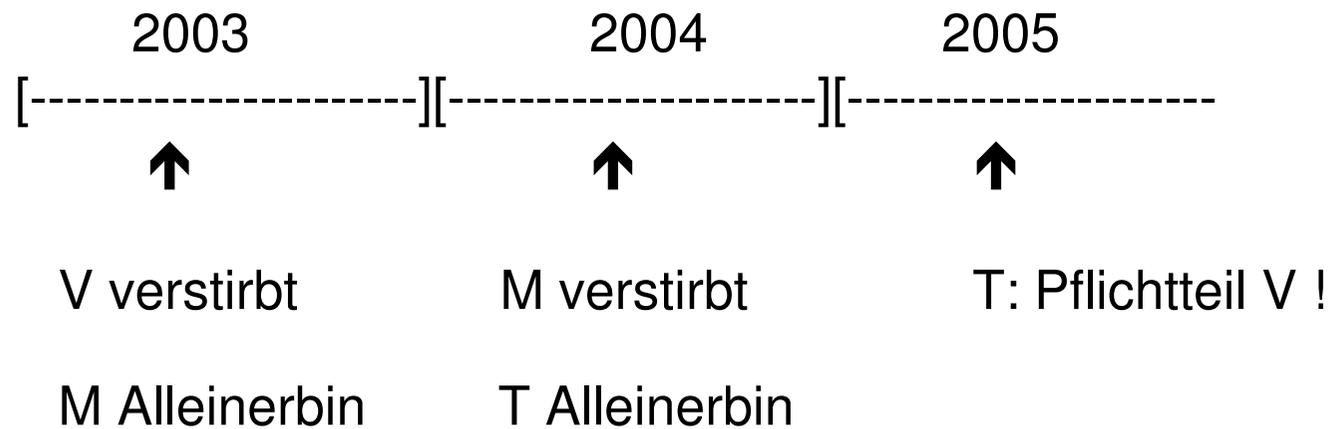
BFH-Urteil 19.2.2013 – II R 47/11

Sachverhalt:

- Vater (V) und Mutter (M) errichten „Klassisches Berliner Testament“ letztlich zugunsten einziger Tochter (T)
- nicht „steuerrechtlich“ und „erbrechtlich“ optimiert
- Vater verstirbt vor, Mutter alsbald danach
- Tochter macht nach dem Tod der Mutter den Pflichtteil nach ihrem Vater geltend

BFH-Urteil 19.2.2013 – II R 47/11

Sachverhalt:



BFH-Urteil 19.2.2013 – II R 47/11

Grundaussage:

- Ist der Pflichtteilsberechtigte Alleinerbe, so bleibt sein Recht zur Geltendmachung des Pflichtteils bestehen (§ 10 Abs. 3 ErbStG)
- Erklärt er gegenüber dem FA, er mache den Pflichtteil geltend, sind daraus (rückwirkend) die steuerlichen Folgen zu ziehen
- Jedenfalls, wenn Pflichtteilsanspruch nicht verjährt.

BFH-Urteil 19.2.2013 – II R 47/11

Begründung:

- Pflichtteilsanspruch kann als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden, wenn geltend gemacht (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 \leftrightarrow § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG)
- Pflichtteilsanspruch richtet sich gegen Erben
- Beerbt Pflichtteilsberechtigte den Pflichtteilsverpflichteten, erlischt der Anspruch zivilrechtlich (Konfusion)

BFH-Urteil 19.2.2013 – II R 47/11

Begründung:

- steuerrechtlich aber § 10 Abs. 3 ErbStG
- Rechtsverhältnisse **gelten** als nicht erloschen
- wirtschaftliche Belastung ?
Jedenfalls dann (+), wenn nicht verjährt
- Verfahren ? Geltendmachung ?

- I. **Zahlungen eines Ehegatten auf gem. Oder-Konto**
BFH-Urteil v. 23.11.2011 – II R 33/10
- II. **Vom Erblasser herrührende Steuerschulden für das Todesjahr als Nachlassverbindlichkeiten**
BFH-Urteile v. 4.7.2012 – II R 15/11, II R 18/11, II R 19/11, II R 50/11, II R 56/11
- III. **Geltendmachung des Pflichtteils nach Tod des Pflichtteilsverpflichteten**
BFH-Urteil v. 19.2.2013 – II R 47/11
- IV. **Sachverständigenkosten als Nachlassverbindlichkeiten**
BFH-Urteil v. 19.6.2013 – II R 20/12
- V. **Grundstücksschenkungen an Kind und Weiterschenkung an dessen Ehegatten (Schwiegerkind)**
BFH-Urteil v. 18.7.2013 – II R 37/11

BFH-Urteil 19.6.2013 – II R 20/12

Sachverhalt:

- Kläger ließ Sachverständigengutachten zum Nachweis des gemeinen Werts des (Nachlass-)Grundstücks erstellen
- Lagefinanzamt stellte den Grundbesitzwert entsprechend dem im Gutachten ermittelten Verkehrswert auf 270.000 € fest
- Kosten Gutachten (ca. 2.600 €) Nachlassverbindlichkeiten?
- FA und FG (-), da nur Rechtsverfolgungskosten

BFH-Urteil 19.6.2013 – II R 20/12

Entscheidung:

- Aufwendungen für die Erstellung eines SV-Gutachtens zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts eines zum Nachlass gehörenden Grundstücks sind als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig,
- (Einschränkung) **wenn** sie in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Erwerb von Todes wegen anfallen

BFH-Urteil 19.6.2013 – II R 20/12

Begründung:

- Begriff Nachlass**regelungskosten** § 10 V Nr. 3 S. 1 ErbStG ist (zugunsten Stpfl.) **weit auszulegen**
- § 10 Abs. 8 ErbStG (Abzugsverbot für die ErbSt) steht dem Abzug nicht entgegen
- SV-Kosten sind keine Rechtsverfolgungskosten, Begriff ist (zugunsten Stpfl.) **eng auszulegen**

- I. **Zahlungen eines Ehegatten auf gem. Oder-Konto**
BFH-Urteil v. 23.11.2011 – II R 33/10

- II. **Vom Erblasser herrührende Steuerschulden für das Todesjahr als Nachlassverbindlichkeiten**
BFH-Urteile v. 4.7.2012 – II R 15/11, II R 18/11, II R 19/11, II R 50/11, II R 56/11

- III. **Geltendmachung des Pflichtteils nach Tod des Pflichtteilsverpflichteten**
BFH-Urteil v. 19.2.2013 – II R 47/11

- IV. **Sachverständigenkosten als Nachlassverbindlichkeiten**
BFH-Urteil v. 19.6.2013 – II R 20/12

- V. **Grundstücksschenkungen an Kind und Weiterschenkung an dessen Ehegatten (Schwiegerkind)**
BFH-Urteil v. 18.7.2013 – II R 37/11

BFH-Urteil 18.7.2013 – II R 37/11

Sachverhalt:

- **Sohn** erhielt von seiner **Mutter** mit notariell beurkundetem Vertrag vom 10.11.2006 (URNr. 1676) unentgeltlich Wohnungseigentum
- Mit notarieller Urkunde ebenfalls vom 10.11.2006 (URNr. 1677) übertrug er unentgeltlich die Hälfte des Grundbesitzes auf seine **Ehefrau**
- Sohn verzichtete auf eine Zwischeneintragung als Alleineigentümer. Eheleute gleich als Miteigentümer eingetragen

BFH-Urteil 18.7.2013 – II R 37/11

Sachverhalt:

- FA: Mutter hat den Grundbesitz je zur Hälfte ihrem Sohn und ihrer Schwiegertochter geschenkt

- FG: Sohn ist als Zwischenerwerber nicht bereichert
Weitergabe an Ehefrau sei vorgezeichnet gewesen,
Kettenschenkung abgestimmt gewesen.

BFH-Urteil 18.7.2013 – II R 37/11

Entscheidung:

→ Überträgt ein Elternteil ein Grundstück schenkweise auf ein Kind und schenkt das bedachte Kind unmittelbar im Anschluss an die ausgeführte Schenkung einen Miteigentumsanteil an dem Grundstück an seinen Ehegatten weiter, ...

(ohne dem Elternteil gegenüber zur Weiterschenkung verpflichtet zu sein)

→ ... liegt schenkungsteuerrechtlich **keine** Zuwendung des Elternteils an das Schwiegerkind vor

BFH-Urteil 18.7.2013 – II R 37/11

Entscheidung:

- unerheblich: abgestimmtes Verhalten
- kein Gestaltungsmissbrauch i.S. des § 42 A

BFH-Urteil 18.7.2013 – II R 37/11

Entscheidung:

- Bedachter muss über einen zugewendeten Gegenstand frei verfügen können, ohne diesen einem Dritten zuwenden zu müssen
- festzustellen unter Berücksichtigung der Verträge, sowie der mit der Vertragsgestaltung erkennbar angestrebten Ziele der Vertragsparteien
- regelmäßig keine Veranlassung, Schwiegerkinder zu bedenken!

- **VI. Steuerfreie Zuwendung eines Familienwohnheims**
BFH-Urteil v. 18.7.2013 – II R 35/11
- VII. Steuerbefreiung für Pflege des Erblassers**
BFH-Urteil v. 11.9.2013 – II R 37/12
- VIII. Schenkungen „durch Kapitalgesellschaften“**
Disquotale Einlagen / verdeckte Gewinnausschüttungen
- IX. BFH-Aussetzungsbeschluss v. 12.12.2013 – II B 46/13**

BFH-Urteil 18.7.2013 – II R 35/11

Sachverhalt:



BFH-Urteil 18.7.2013 – II R 35/11

Sachverhalt:



BFH-Urteil 18.7.2013 – II R 35/11

Entscheidung:

- Ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Gebäude, in dem sich **nicht der Mittelpunkt des familiären Lebens** der Eheleute befindet, ...
- ... ist **kein steuerbegünstigtes Familienwohnheim** i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG
- Folge: Nicht begünstigt sind Zweit-/Ferienwohnungen

BFH-Urteil 18.7.2013 – II R 35/11

Orientierungssätze:

- Senat hat - ohne dass jedoch deswegen ein Vorlage an das BVerfG in Betracht kommt - erhebliche Zweifel, ob die weitreichende Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG (in der vor 2009 geltenden Fassung) verfassungsgemäß ist,
- denn sie führt bei Eheleuten zu einer Begünstigung von Immobilienvermögen, für die ein hinreichender sachlicher Grund fehlt

BFH-Urteil 18.7.2013 – II R 35/11

Orientierungssätze:

- einschränkende Auslegung des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG (hier: in der vor 2009 geltenden Fassung) ist aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten.

- auch der Neufassung des ErbStG durch das ErbStRG liegt die Vorstellung des Gesetzgebers zugrunde, dass mit der Steuerbefreiung nur der engere Kernbereich der ehelichen Gemeinschaft privilegiert werden soll

BFH-Urteil 18.7.2013 – II R 35/11

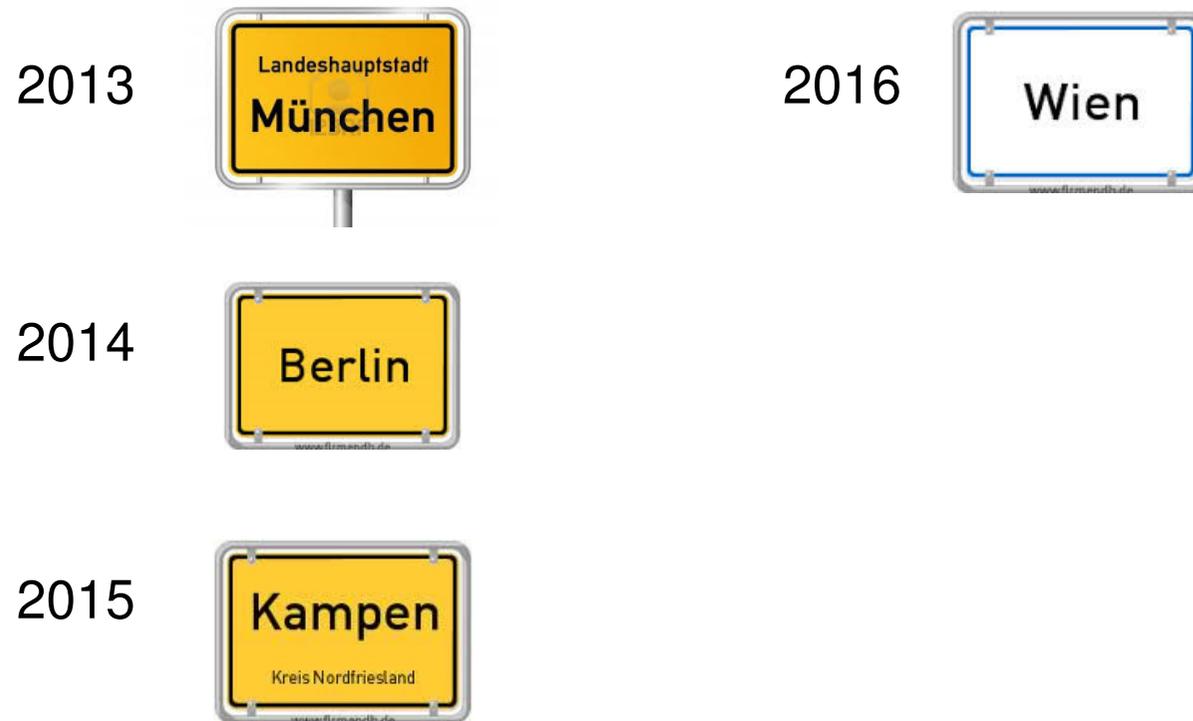
Hinweis:

- Keine Aussage zur Übertragung von Familienwohnheimen nacheinander!
- zeitliche Beschränkung?
- zahlenmäßige Beschränkung?

wie zu behandeln ? verfassungsgemäß ?



wie zu behandeln ? verfassungsgemäß ?



- VI. **Steuerfreie Zuwendung eines Familienwohnheims**
BFH-Urteil v. 18.7.2013 – II R 35/11
- VII. **Steuerbefreiung für Pflege des Erblassers**
BFH-Urteil v. 11.9.2013 – II R 37/12
- VIII. **Schenkungen „durch Kapitalgesellschaften“**
Disquotale Einlagen / verdeckte Gewinnausschüttungen
- IX. **BFH-Aussetzungsbeschluss** v. 12.12.2013 – II B 46/13

BFH-Urteil 11.9.2013 – II R 37/12

Sachverhalt:

- Kläger erhielt von der 1920 geborenen und 2009 verstorbenen Erblasserin (weder verwandt noch verschwägert) im Wege eines Vermächtnisses zwei vermietete Eigentumswohnungen
- Seit 2004 General- und Versorgungsvollmacht
- Kläger leistete regelmäßig Hilfe (Unterstützung bei hauswirtschaftlichen Verrichtungen, Erledigung von Botengängen, Schriftverkehr, Begleitung bei Arztbesuchen oder Vorsprachen bei Behörden)

BFH-Urteil 11.9.2013 – II R 37/12

Sachverhalt:

- Erblasserin lebte bis Mai 2009 alleine in ihrer Wohnung. Von Juli 2009 bis zu ihrem Tod war sie in einem Pflegeheim untergebracht.
 - ab Mai 2009 Pflegestufe I
 - ab Juli 2009 Pflegestufe II

- FA berücksichtigte den Freibetrag für Pflegeleistungen für die Monate Mai und Juni 2009 in Höhe von 755 € (420 € x 2 x 89,9 %).

BFH-Urteil 11.9.2013 – II R 37/12

Sachverhalt:

→ Argument des FA:

Pflegefreibetrag ist erst

ab Vorliegen der Pflegebedürftigkeit (SGB XI)

und nur **bis zu einer vollstationären Pflege**

zu gewähren.

BFH-Urteil 11.9.2013 – II R 37/12

Entscheidung:

zu entscheiden war

1. Was unter „Pflege“ i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG zu verstehen ist?
 2. Welche Nachweispflicht trifft den Erwerber?
 3. Welche Beträge sind der Höhe nach anzusetzen?
- in allen Punkten großzügig !

BFH-Urteil 11.9.2013 – II R 37/12

Entscheidung:

- zu 1. → Pflege i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG ist die regelmäßige und dauerhafte Fürsorge für das körperliche, geistige oder seelische Wohlbefinden einer wegen Krankheit, Behinderung, Alters oder eines sonstigen Grundes hilfsbedürftigen Person.
- nicht erforderlich, dass Erblasser pflegebedürftig i.S. der Vorschriften des SGB XI ist

BFH-Urteil 11.9.2013 – II R 37/12

Entscheidung:

- zu 1. → Gewährung eines Pflegefreibetrags setzt voraus, dass Pflegeleistungen regelmäßig und über eine längere Dauer erbracht worden sind, über ein übliches Maß der zwischenmenschlichen Hilfe hinausgehen und im allgemeinen Verkehr einen Geldwert haben
- Durch die Steuerbefreiung begünstigte Pflegeleistungen können auch gegenüber einer Person erbracht werden, die in einem Pflegeheim lebt

BFH-Urteil 11.9.2013 – II R 37/12

Entscheidung:

- zu 2. → Erwerber muss die Hilfsbedürftigkeit des Erblassers sowie Art, Dauer, Umfang und Wert der erbrachten Pflegeleistungen schlüssig darlegen und glaubhaft machen.
- Hieran sind **keine übersteigerten Anforderungen** zu stellen !

BFH-Urteil 11.9.2013 – II R 37/12

Entscheidung:

- zu 2. → es kann **regelmäßig** angenommen werden, dass mit zunehmendem Alter eines Menschen auch dessen Hilfsbedürftigkeit zunimmt
- Wenn keine gegenteiligen Anhaltspunkte bestehen, kann schon bei einem **über 80 Jahre** alten Menschen von einer Hilfsbedürftigkeit auszugehen sein,
- (ohne dass es hierzu eines Nachweises in Form eines ärztlichen Attests oder vergl. Bescheinigungen bedarf)

BFH-Urteil 11.9.2013 – II R 37/12

Entscheidung:

- zu 3. → keine klare Aussage aus verfahrenstechnischen Gründen
- Höhe des anzusetzenden Freibetrags bestimmt sich nach den Umständen des konkreten Einzelfalls
- FG: Ansatz der Pflegesätze gemeinnütziger Vereine

BFH-Urteil 11.9.2013 – II R 37/12

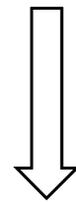
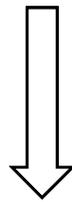
Entscheidung:

- zu 3. → Erwerber steht Nachweis eines höheren Wert frei
- Bei Erbringung langjähriger, intensiver und umfassender Pflegeleistungen kann der Freibetrag auch **in voller Höhe** zu gewähren sein,
- ohne dass es eines Einzelnachweises zum Wert der Pflegeleistungen bedarf.**

- VI. **Steuerfreie Zuwendung eines Familienwohnheims**
BFH-Urteil v. 18.7.2013 – II R 35/11
- VII. **Steuerbefreiung für Pflege des Erblassers**
BFH-Urteil v. 11.9.2013 – II R 37/12
- VIII. **Schenkungen „durch Kapitalgesellschaften“**
Disquotale Einlagen / verdeckte Gewinnausschüttungen
- IX. **BFH-Aussetzungsbeschluss** v. 12.12.2013 – II B 46/13

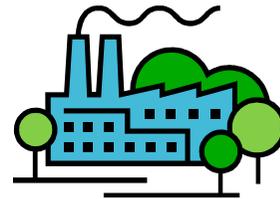
A B

50 %

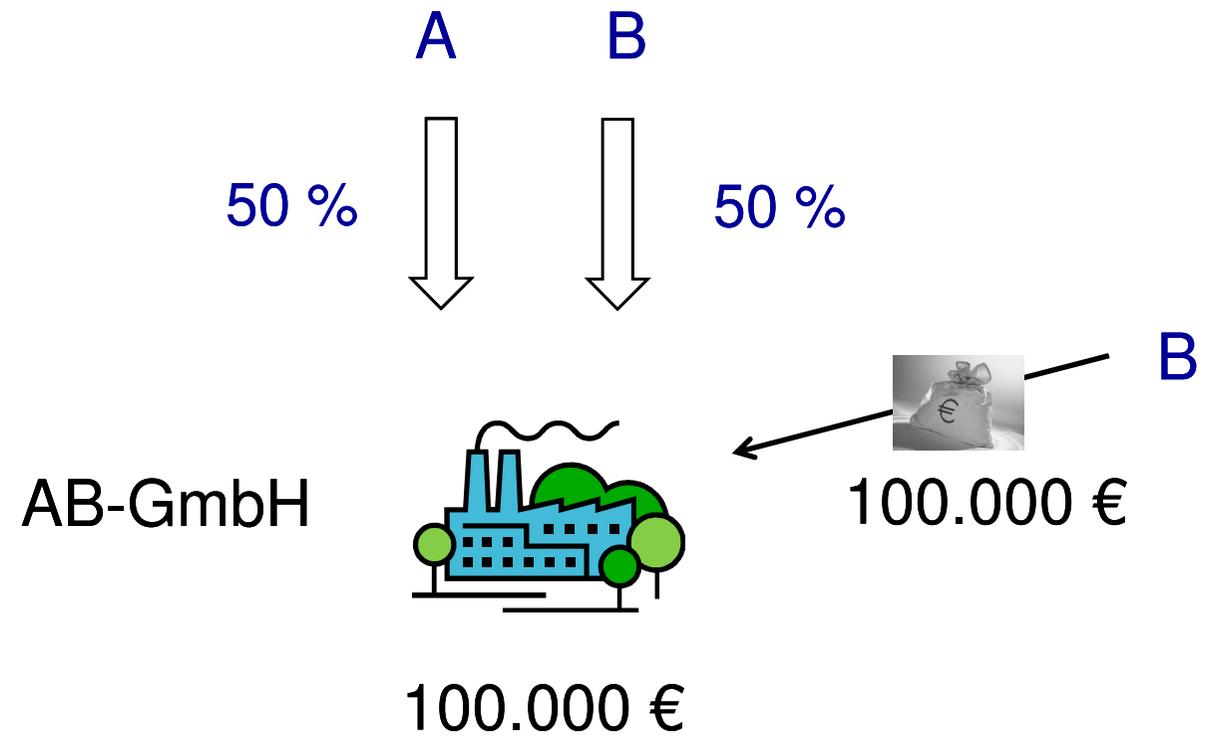


50 %

AB-GmbH

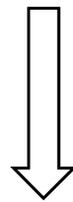
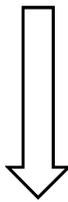


100.000 €



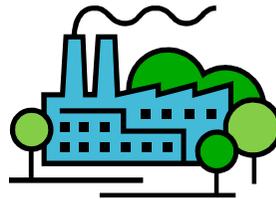
A B

50 %



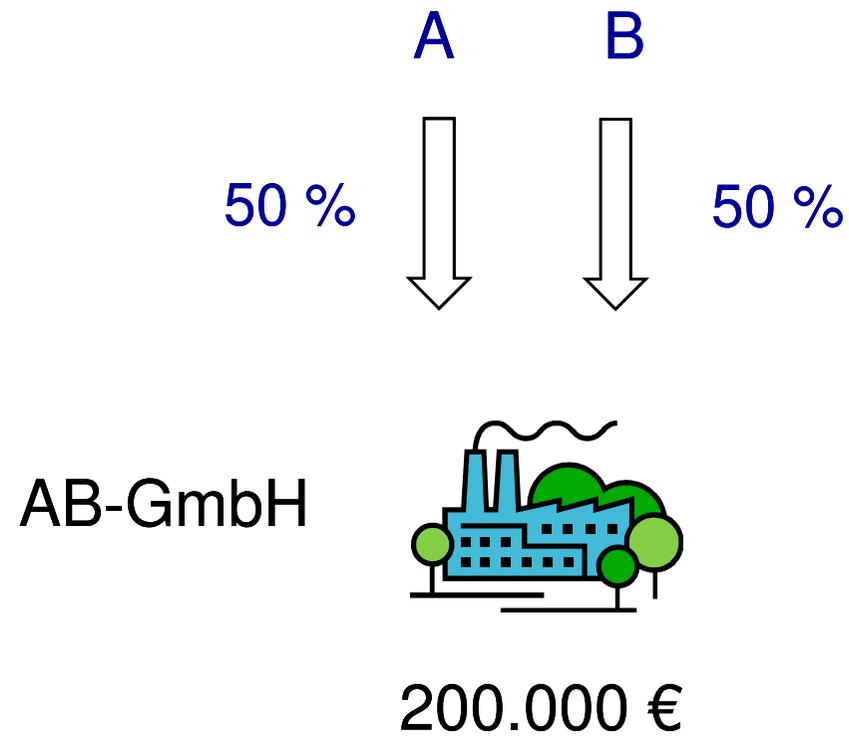
50 %

AB-GmbH



200.000 €

Schenkung von 50.000 € an A ?



BFH v. 9.12.2009 II R 28/08, BStBI II 2010, 566

§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG → Nein!

- Gegenstand der Schenkung richtet sich nach **Zivilrecht** (keine wirtschaftliche Betrachtungsweise !)
- rechtliche Eigenständigkeit der GmbH
- keine (zivilrechtliche) Vermögensverschiebung zwischen Gesellschaftern
- Abgrenzung zu R 18 Abs. 3 ErbStR 2003

Reaktion des Gesetzgebers:

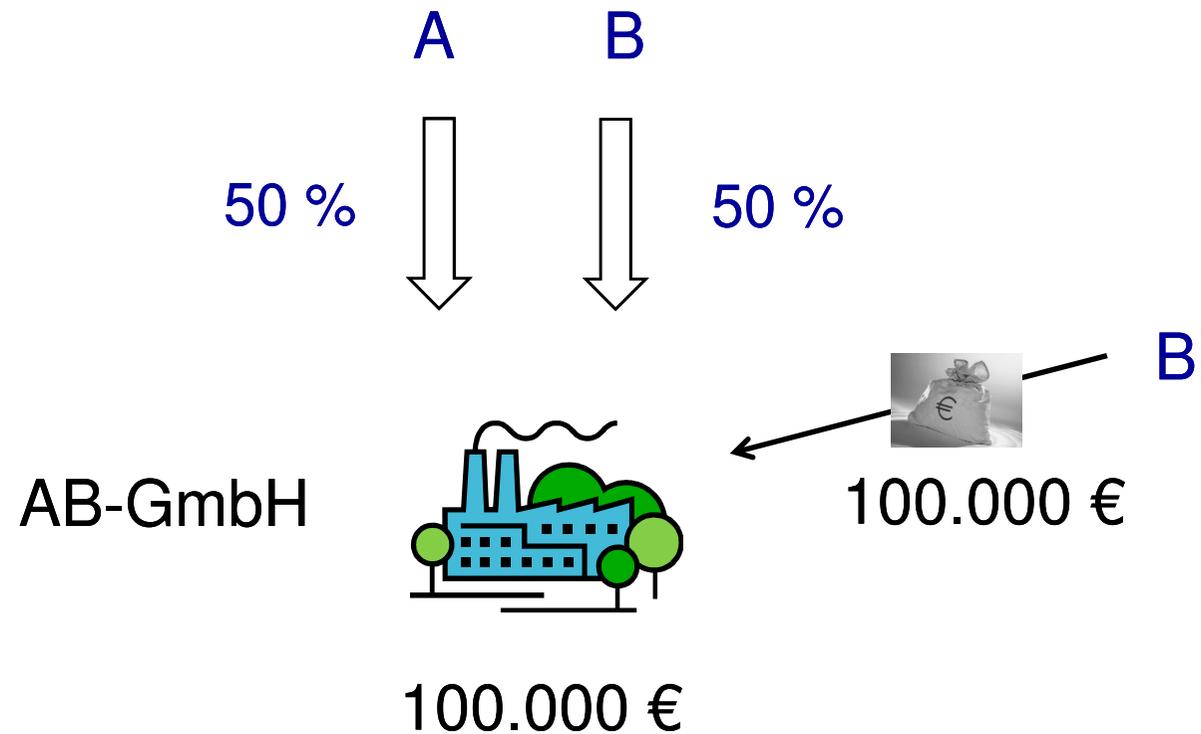
§ 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG

Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz v. 7.12.2011

- Als Schenkung **gilt** auch die **Werterhöhung** von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natürliche Person oder Stiftung (Bedachte) durch die **Leistung einer anderen Person** (Zuwendender) an die Gesellschaft erlangt.

- gilt für Erwerbe nach dem 13.12.2011

Werterhöhung des Anteils des A in Höhe von 50.000 € unterliegt
gem. § 7 Abs. 8 ErbStG der Schenkungsteuer



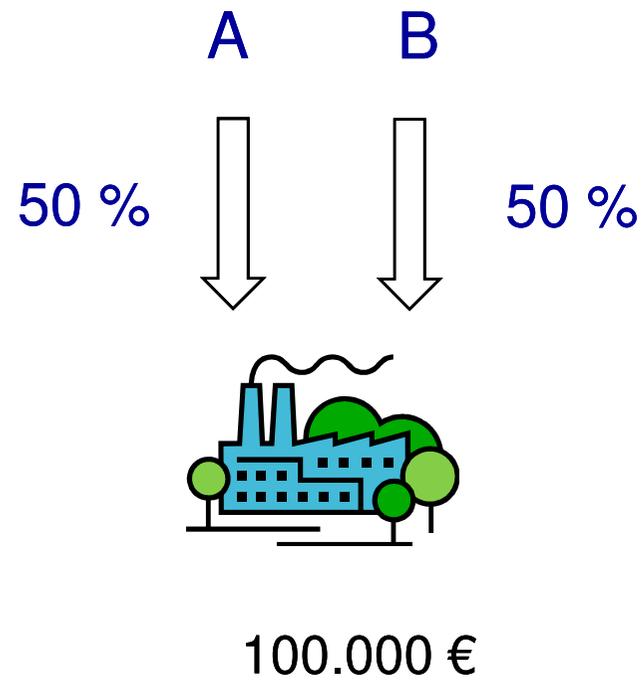
Kritik an der Vorschrift

- viel zu weiter Tatbestand
- Werterhöhung der Anteile **aller Gesellschafter** erfasst (nicht nur Angehörige)
- auch **Leistungen Dritter** werden erfasst (nicht nur Leistungen der Gesellschafter)
- Satz 1 enthält die **Fiktion** einer freigebigen Zuwendung (Absicht unmaßgeblich)

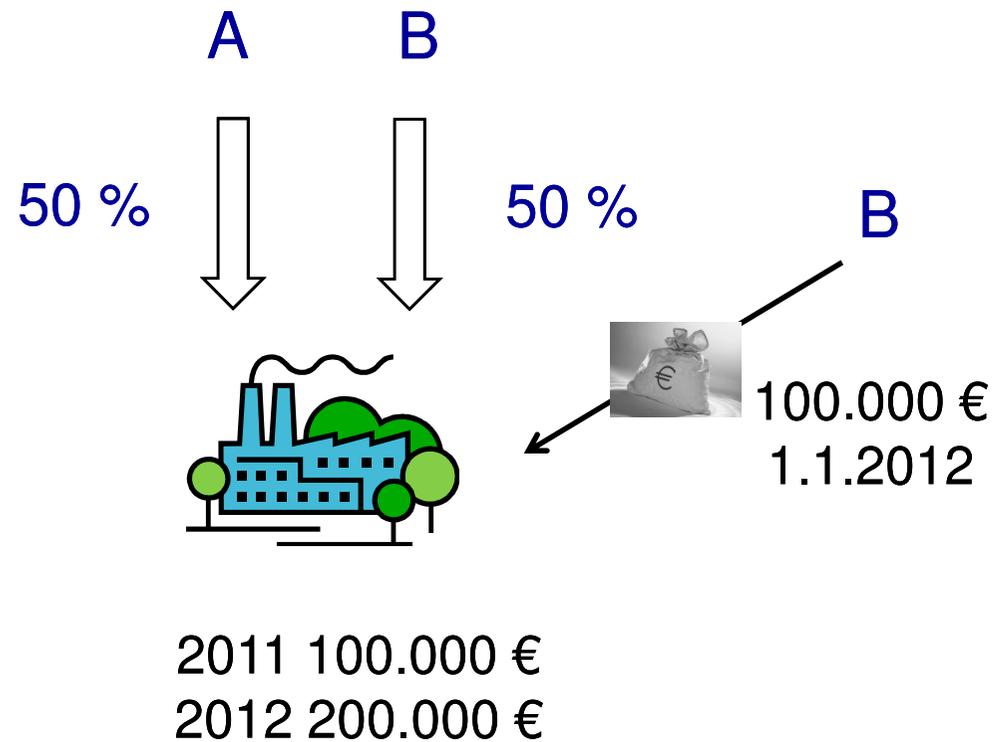
Teleologische Reduktion des § 7 Abs. 8 ErbStG ?

- Auslegung der Norm nach ihrem Zweck als **Missbrauchsverhinderungsnorm**
- „Anlehnung an alten R 18 Abs. 3 ErbStR 2003 ?“
- „**Gesamtbetrachtung**“ mehrerer Leistungen
- Leistungen **Dritter** an die Gesellschaft
- Sanierungsfälle ?

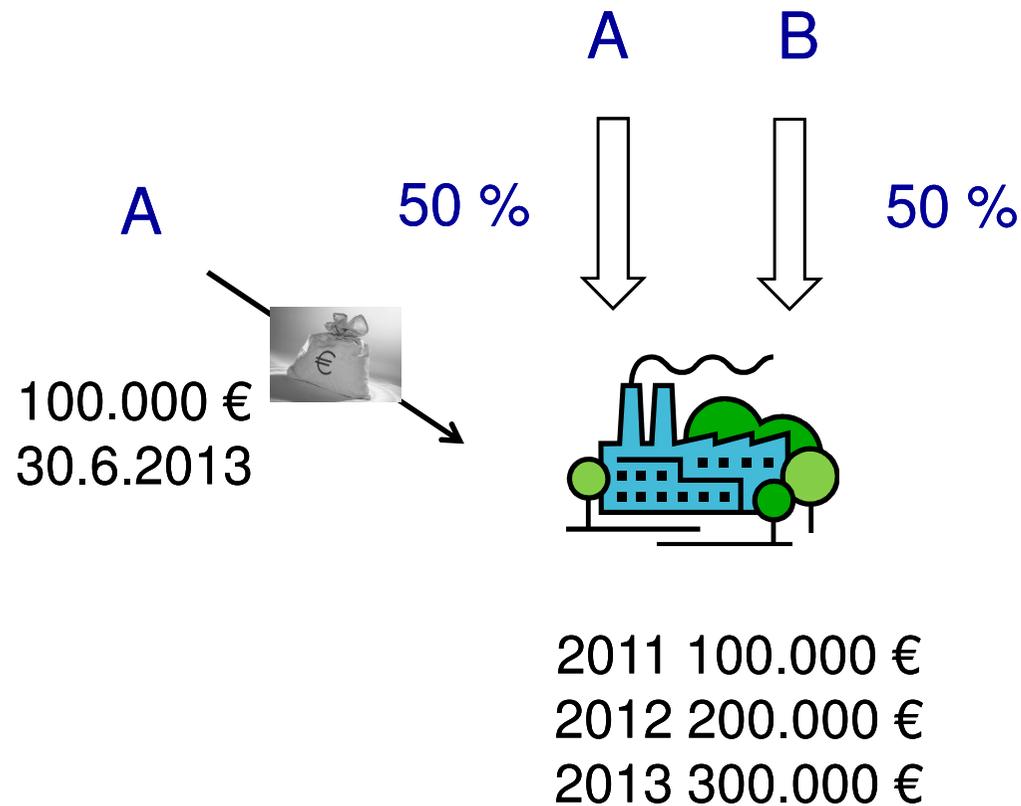
- A und B vereinbaren, dass **jeder** 100.000 € in die GmbH einlegt



- A und B vereinbaren, dass **jeder** 100.000 € in die GmbH einlegt
- B legt bereits am **1.1.2012** 100.000 € ein



- A und B vereinbaren, dass **jeder** 100.000 € in die GmbH einlegt
- B legt bereits am **1.1.2012** 100.000 € ein
- A legt nach einer Erbschaft erst am **30.6.2013** 100.000 € ein



„**Gesamtbetrachtung**“ mehrerer Leistungen ?

Ländererlasse vom 14.3.2012, BStBl. I 2012, 331

Ziffern 3.3.3 und 3.3.4

- Bei Werterhöhung des Anteils ist auf eine **Gesamtbetrachtung** aller Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft und unter den Gesellschaftern abzustellen

„Gesamtbetrachtung“ mehrerer Leistungen ?

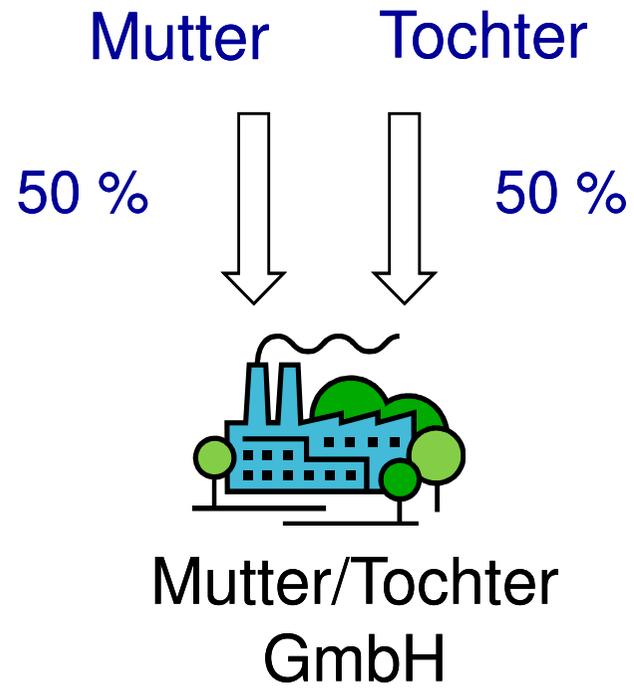
→ Welche **materiellen Voraussetzungen**?

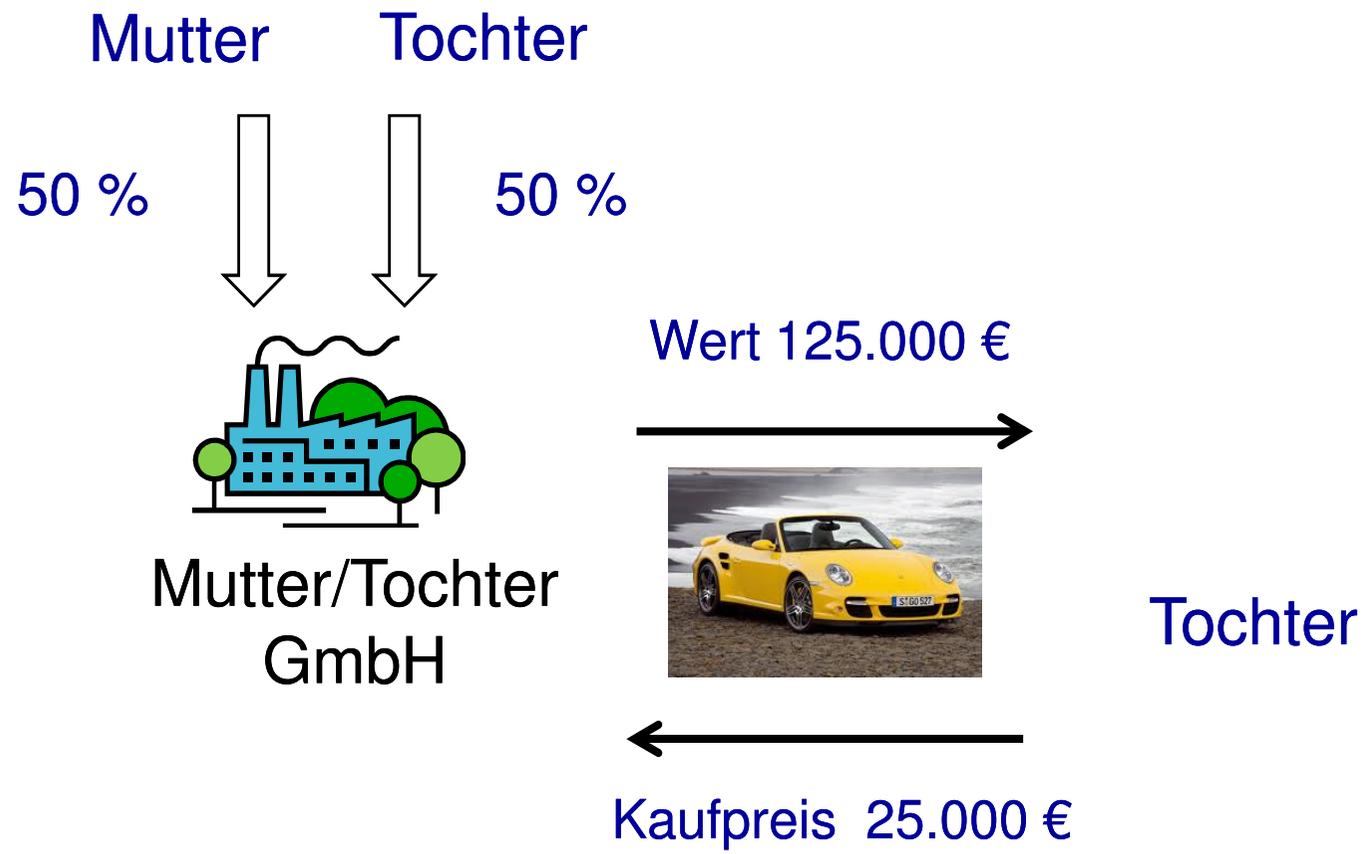
- zeitliche Nähe ?
- Sachzusammenhang ?

→ **Verfahrensfragen**

- Stichtagsprinzip
- Anzeigepflichten (§ 30 Abs. 1 ErbStG)
- Beginn der Festsetzungsfrist ?
- Korrekturvorschrift ?

verdeckte Gewinnausschüttung ?





Ländererlasse vom 14.3.2012, BStBl. I 2012, 331

Ziffer 2.6

→ A und B sind zu je $\frac{1}{2}$ Gesellschafter einer GmbH. A erhält mit Duldung des B von der GmbH einen PKW zu einem um 100 000 € unangemessen zu niedrigen Kaufpreis

In Höhe von (50 % von 100 000 €) 50 000 € liegt eine **freigebigige Zuwendung der GmbH** an A vor

BFH v. 7.11.2007 II R 28/06, BStBI II 2008, 258

- bei vGA liegt regelmäßig **keine freigebige Zuwendung** des Gesellschafters an die nahestehende Person vor

- Für eine freigebige Zuwendung i.S. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG kommt es **ausschließlich auf die Zivilrechtslage** und nicht darauf an, wem nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise Vermögen oder Einkommen zuzurechnen ist

BFH v. 7.11.2007 II R 28/06, BStBI II 2008, 258

obiter dictum

- Freigebige Zuwendung kann im **Verhältnis der GmbH zur nahestehenden Person** gegeben sein
- Ob und ggf. inwieweit die materiell-rechtlichen und verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für den Erlass von Schenkungsteuerbescheiden für gemischte freigebige Zuwendungen **der GmbH an die Klägerin** vorliegen, kann im vorliegenden Verfahren, ..., nicht geprüft werden

BFH v. 30.1.2013 II R 6/12, BFHE 240, 178

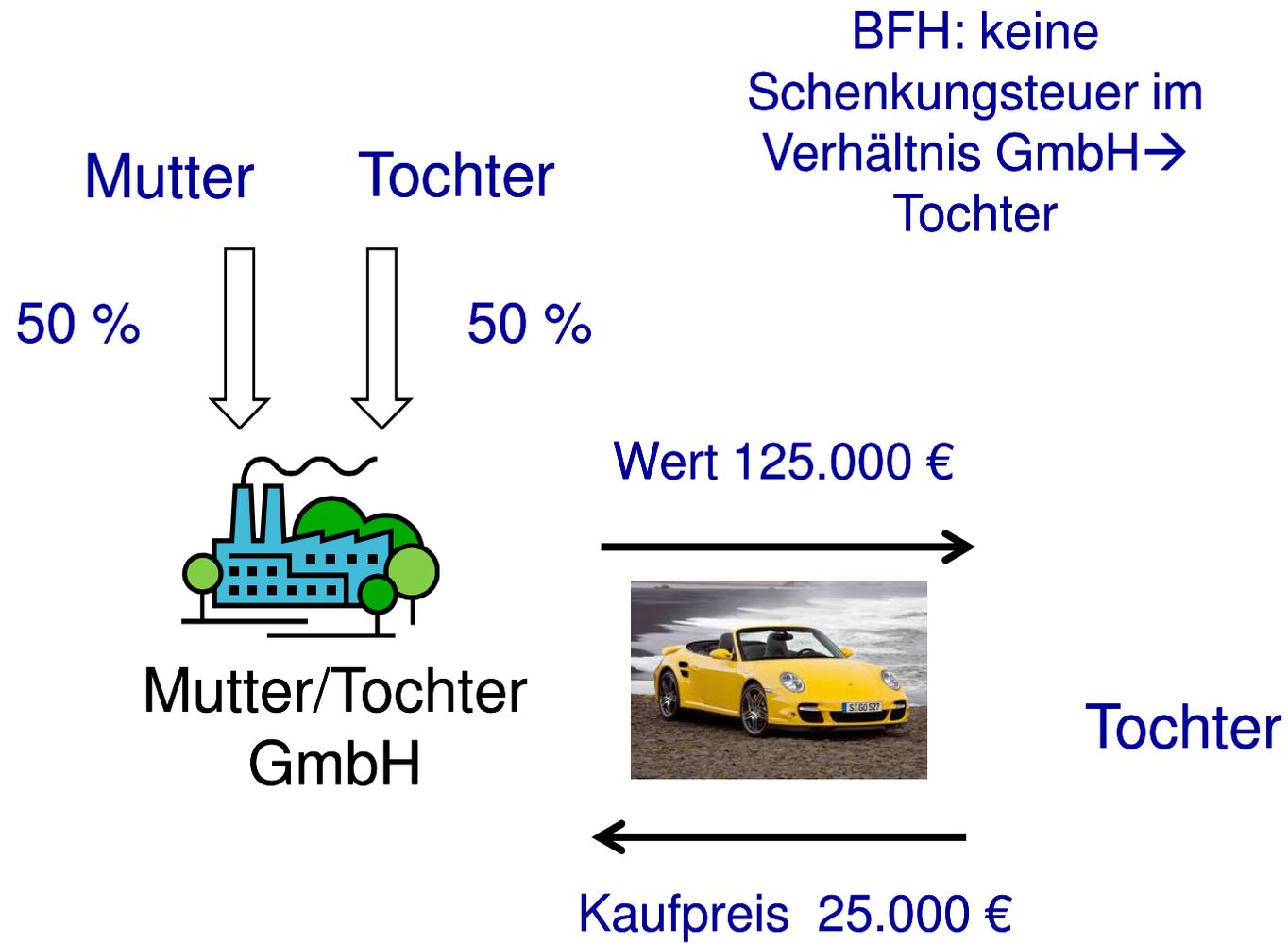
→ Im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern oder zu den Gesellschaftern einer an ihr beteiligten Kapitalgesellschaft gibt es neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen lediglich offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Kapitalrückzahlungen, ...

... aber **keine freigebigen Zuwendungen**

BFH v. 30.1.2013 II R 6/12, BFHE 240, 178

- **Es spielt entgegen der Auffassung der FinVerw.** (Ländererlasse vom 14. März 2012, Abschn. 2.6.2) und einer in der Literatur vertretenen Ansicht **keine Rolle**, ob alle Gesellschafter der Kapitalgesellschaft vGA in gleicher Höhe erhalten.

- Auch wenn dies nicht der Fall ist und beispielsweise **nur ein Gesellschafter** eine überhöhte Vergütung erhält, führt das über die gesellschaftsrechtliche Beteiligungsquote hinaus Verteilte **nicht zu einer freigebigen Zuwendung** der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter.



Ländererlasse vom 14.3.2012, BStBl. I 2012, 331

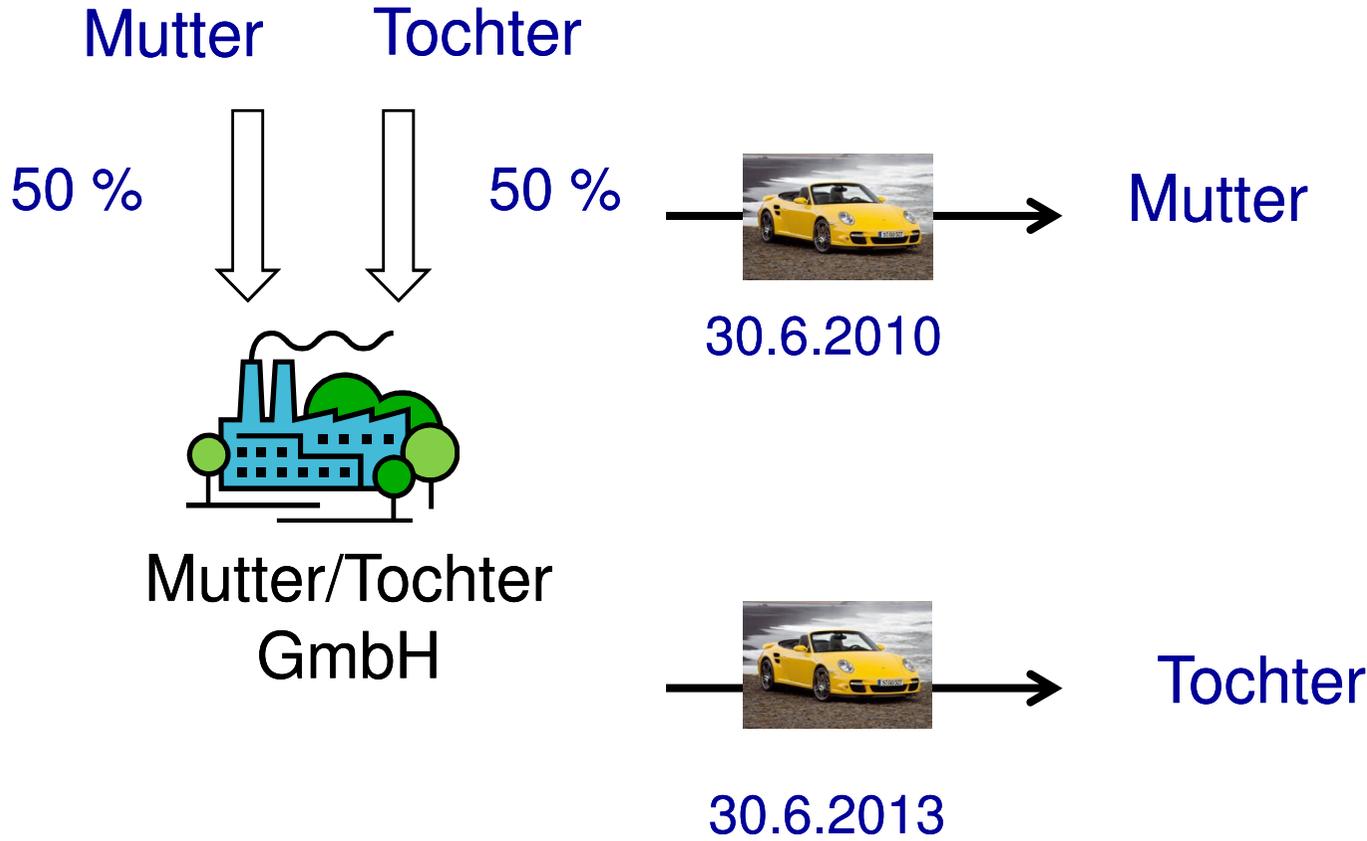
Ziffer 2.6

→ Beispiel 2 („ausgeglichene vGA“):

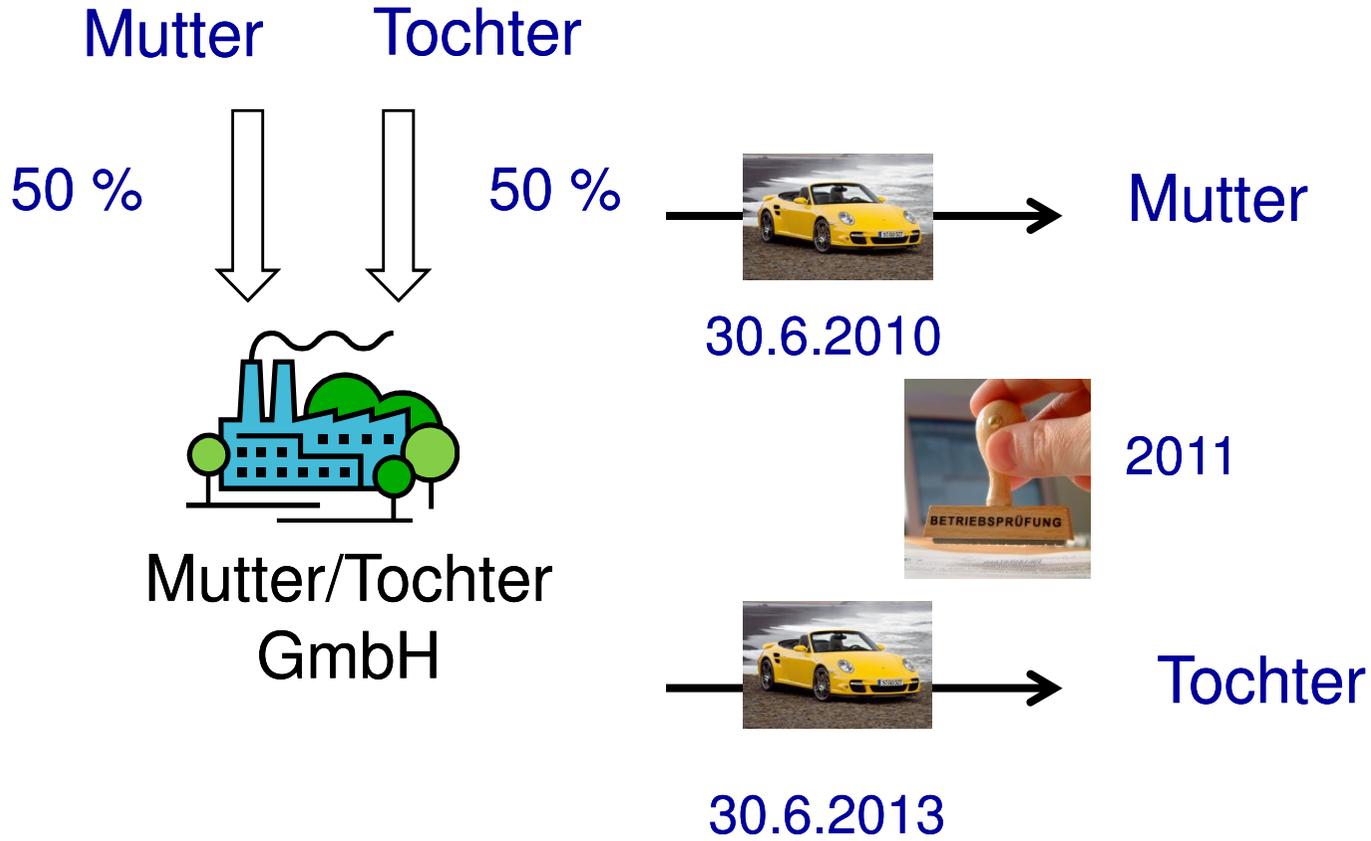
wie in Beispiel 1. Im **zeitlichen und sachlichen Zusammenhang** (?) erhält jedoch auch B mit Duldung des A von der GmbH einen PKW zu einem um 100 000 € unangemessen zu niedrigen Kaufpreis.

In diesem Fall liegt weder an A noch an B eine freigebige Zuwendung der GmbH vor

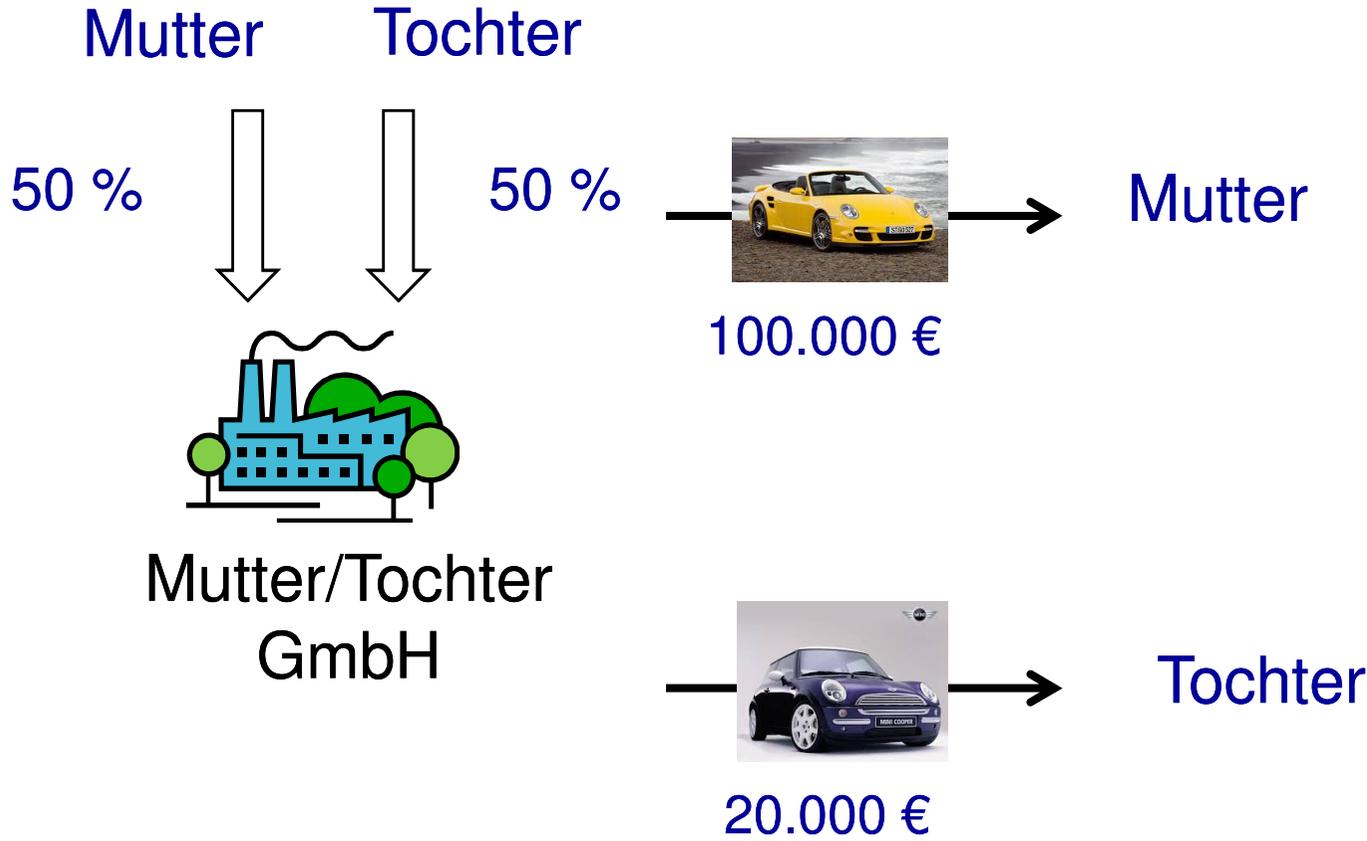
Sachlicher und zeitlicher Zusammenhang?



Sachlicher und zeitlicher Zusammenhang?

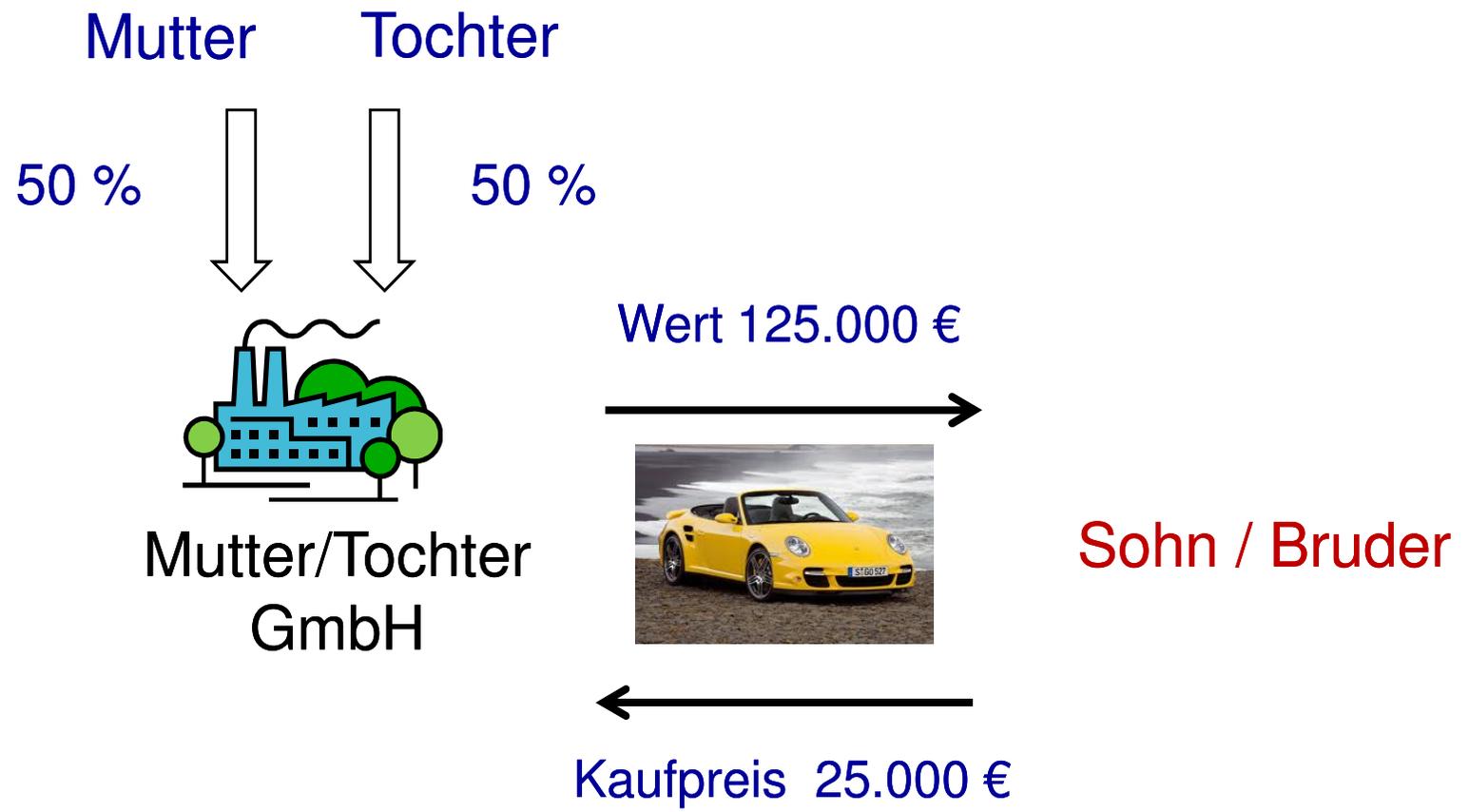


Wertunterschiede ?



BFH v. 30.1.2013 II R 6/12, BFHE 240, 178

- Im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft **zu ihren Gesellschaftern** gibt es **keine freigebigen Zuwendungen**
- keine Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Schenkungsteuer
- Was aber gilt bei **Angehörigen** (§ 15 AO) und **nahestehenden Personen** ?



BFH v. 30.1.2013 II R 6/12, BFHE 240, 178

→ keine Schenkung der **GmbH an Sohn / Bruder**

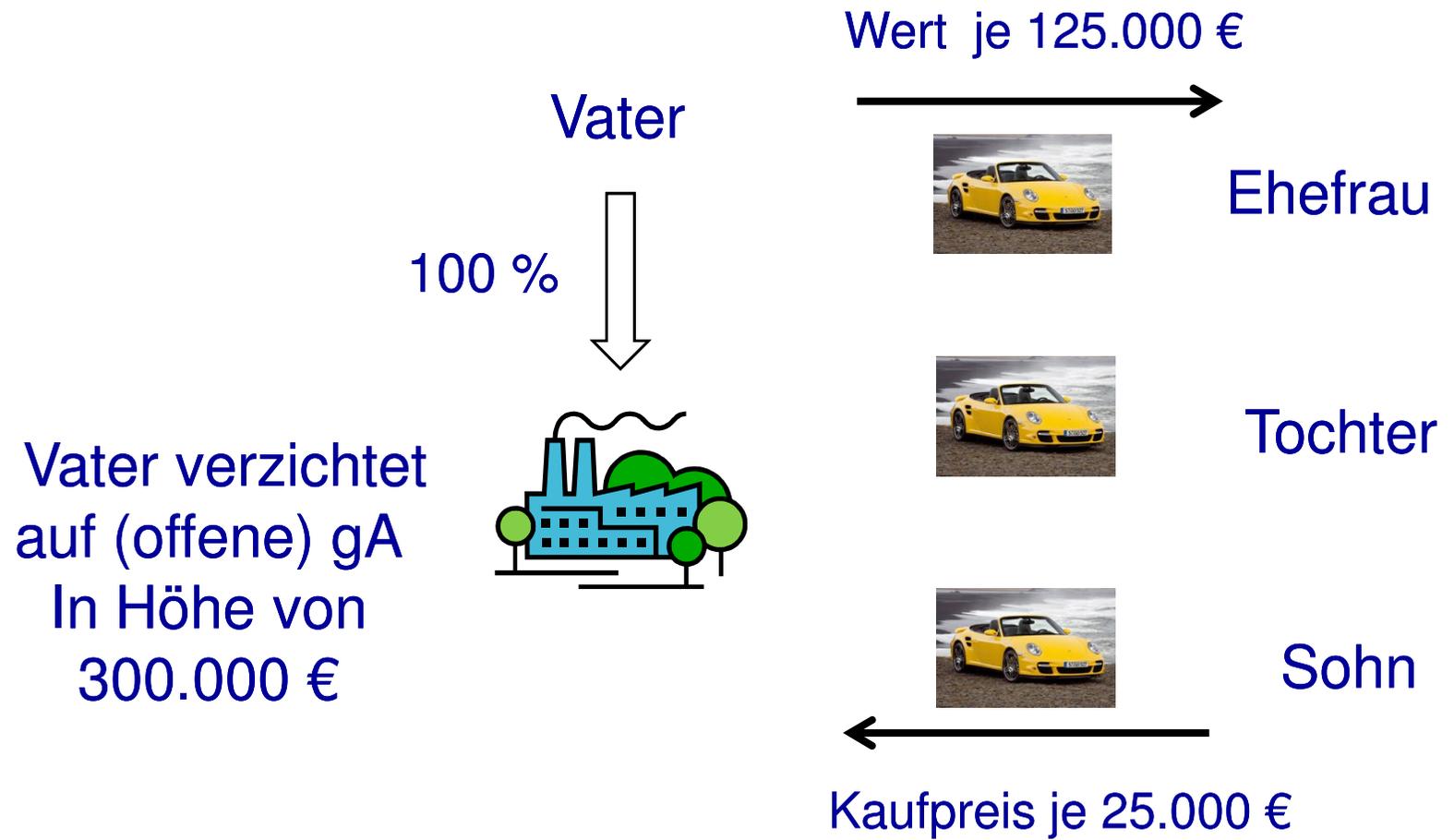
arg.: im Verhältnis der GmbH zu Mutter/Tochter vGA,
das schließt freigebige Zuwendung aus

BFH v. 7.11.2007 II R 28/06, BStBI II 2008, 258

→ keine freigebige Zuwendung **der Mutter/Tochter an Sohn/Bruder**

arg.: zivilrechtlich keine Bereicherung zu Lasten des
Gesellschafters, sondern zu Lasten der GmbH

Steuersparmodell „GmbH“ ?



Lösungen ?

(1) Aufgabe BFH v. 7.11.2007 II R 28/06, BStBI II 2008, 258 ?

→ auch zivilrechtlich Bereicherung zu Lasten des Gesellschafters, z.B. durch Annahme eines abgekürzten Zahlungswegs?

(2) „7 Abs. 9 ErbStG“

→ als Schenkung des Gesellschafters **gilt** auch die Leistung der Gesellschaft an eine nahestehende Person, die beim Gesellschafter zu einer vGA führt (§ 15 Abs. 4 ErbStG dann überflüssig)

VI. Steuerfreie Zuwendung eines Familienwohnheims
BFH-Urteil v. 18.7.2013 – II R 35/11

VII. Steuerbefreiung für Pflege des Erblassers
BFH-Urteil v. 11.9.2013 – II R 37/12

VIII. Schenkungen „durch Kapitalgesellschaften“
Disquotale Einlagen / verdeckte Gewinnausschüttungen

→ **IX. BFH-Aussetzungsbeschluss v. 12.12.2013 – II B 46/13**

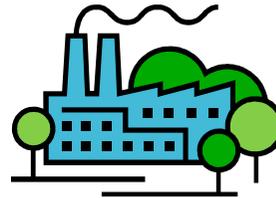


Unternehmer A

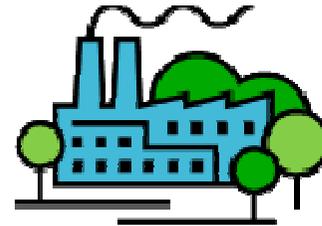
100 %



A-GmbH



A-GmbH



- gegründet 1985
- Maschinenbau
- 65 Beschäftigte
- Betriebsvermögen 10 Mio €
(Maschinen, Fuhrpark, Barreserve, Grundstück)
- Jährlicher Gewinn: ca. 500.000 € - 1 Mio €



Unternehmer A

- 55 Jahre alt (2013)
- eine Tochter T (21 Jahre), Medizinstudentin
- ein Sohn S (23), Jurastudent
- A will sich mit „Anfang 60“ aus dem Betrieb zurückziehen
- Anteile sollen veräußert werden
- Vermögen soll auf T und S übergehen

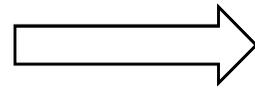
Variante 1: „schlecht oder nicht beraten“

- A veräußert 2020 mit 62 Jahren seine Beteiligung
- Veräußerungserlös 10 Mio
- T und S erhalten schenkweise je 4 Mio
- Schenkungsteuer für T und S ?

	<u>Tochter</u>	<u>Sohn</u>
	4.000.000 €	4.000.000 €
Freibetrag	400.000 €	400.000 €
steuerpfl. Erwerb	3.600.000 €	3.600.000 €
SchenkungsSt (19%)	684.000 €	684.000 €
 Summe:	 1.368.000 €	

S und T

1.368.000 €



Finanzamt

(c) Loose

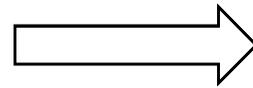
Variante 2: „gut beraten“

- A überträgt 2013 je 40 % der Anteile an der A-GmbH auf T und S
- T und S optieren zur Vollverschonung des Betriebsvermögens (§ 13a Abs. 8 ErbStG)

- 2020 veräußern A, T und S ihre Anteile
- Veräußerungserlös 10 Mio
- T und S erhalten je 4 Mio, A erhält 2 Mio

S und T

0 €



Finanzamt

(c) Loose

BFH vom 27.9.2012 II R 9/11 BStBI II 2012, 899

- **Überprivilegierung** des Betriebsvermögens
schon früher nicht gerechtfertigt
(historischen Entwicklung seit 1992 vgl.
BFH v. 22.5.2002 II R 61/99, BStBI II 2002, 598)

- seit 1.1.2009
 - Regelverschonung 85 %
 - (optional) **vollständige Freistellung**
 - Verkürzung und Entschärfung der
Behaltensfrist

BFH vom 27.9.2012 II R 9/11 BStBl II 2012, 899

- Folge: pauschale Entlastung selbst großer und liquider Vermögen **ohne Rücksicht auf die Leistungsfähigkeit** des Erwerbers

- „Mechanismen“ zur Sicherung des Begünstigungszwecks sind **weder sachgerecht, noch zielgenau**

Reaktion des Gesetzgebers

Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRLUmsG)
v. 26.6.2013, BGBl. I S. 1809

- Einbeziehung der Beschäftigten
abhängiger Unternehmen in die
Lohnsummenregelung

- Geldvermögen (-forderungen) über 20%
ist sog. „**schädliches** **Verwaltungsvermögen**“
 - gegen Steuersparmodell „**cash-GmbH**“

BFH-Urteil 12.12.2013 – II B 46/13

Sachverhalt:

- Antragstellerin ist die geschiedene Ehefrau des im September 2011 verstorbenen Erblassers
- Vermächtnis: lebzeitig monatliche Rente von 2.700 €.
- FA: Erwerb in Höhe von 342.015 €
(Jahreswert der Rente 32.400 € x 10,556)
→ 71.000 € ErbSt / gezahlt am 2. November 2012

BFH-Urteil 12.12.2013 – II B 46/13

Sachverhalt:

- Einspruch im Hinblick auf den Vorlagebeschluss
BFH vom 27.9.2012 II R 9/11, BStBl II 2012, 899)
BVerfG 1 BvL 21/12
- FA hat AdV abgelehnt
beim FG Antrag auf Aufhebung der Vollziehung
- FG abgelehnt / Beschwerde zugelassen

BFH-Urteil 12.12.2013 – II B 46/13

Entscheidung:

→ Die Vollziehung eines auf ErbStG ab 2009 beruhenden ErbSt-Bescheids ist wegen des beim BVerfG anh. Normenkontrollverfahrens 1 BvL 21/12 auf Antrag des Stpfl. auszusetzen oder aufzuheben,

wenn ein **berechtigtes Interesse** des Stpfl. an der Gewährung vorl. Rechtsschutzes besteht

BFH-Urteil 12.12.2013 – II B 46/13

Entscheidung:

- Ein berechtigtes Interesse liegt **jedenfalls** vor, wenn der Stpfl. mangels des Erwerbs liquider Mittel zur Entrichtung der ErbSt eigenes Vermögen einsetzen oder die erworbenen Vermögensgegenstände veräußern oder belasten muss

BFH-Urteil 12.12.2013 – II B 46/13

Entscheidung:

→ An der Rechtsprechung, nach der eine Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung nicht zu gewähren ist, wenn zu erwarten ist, dass das BVerfG lediglich die Unvereinbarkeit eines Gesetzes mit dem GG aussprechen und dem Gesetzgeber eine Nachbesserungspflicht für die Zukunft aufgeben wird,

hält der Senat nicht mehr fest

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !

I. Zahlungen eines Ehegatten auf ein gemeinsames Oder-Konto als freigebige Zuwendung an den anderen Ehegatten

BFH, Urteil vom 23. November 2011 II R 33/10, BFHE 237, 179, BStBl II 2012, 473

Leitsatz

1. Wird die Zahlung eines Ehegatten auf ein Gemeinschaftskonto (sog. Oder-Konto) der Eheleute als freigebige Zuwendung an den anderen Ehegatten der Schenkungsteuer unterworfen, trägt das FA die Feststellungslast für die Tatsachen, die zur Annahme einer freigebigen Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erforderlich sind, also auch dafür, dass der nicht einzahlende Ehegatte im Verhältnis zum einzahlenden Ehegatten tatsächlich und rechtlich frei zur Hälfte über das eingezahlte Guthaben verfügen kann.

2. Gibt es hinreichend deutliche objektive Anhaltspunkte dafür, dass beide Ehegatten entsprechend der Auslegungsregel des § 430 BGB zu gleichen Anteilen am Kontoguthaben beteiligt sind, trägt der zur Schenkungsteuer herangezogene Ehegatte die Feststellungslast dafür, dass im Innenverhältnis nur der einzahlende Ehegatte berechtigt sein soll.

Orientierungssatz

1. Die Verletzung abgabenrechtlicher Mitwirkungspflichten kann, wenn sie Tatsachen oder Beweismittel aus dem alleinigen Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen betrifft, dazu führen, dass aus seinem Verhalten für ihn nachteilige Schlüsse gezogen werden (vgl. BFH-Urteil vom 15. Februar 1989 X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462).

2. Fehlen schriftliche oder mündliche Vereinbarungen über ein von der Auslegungsregel des § 430 BGB abweichendes Innenverhältnis zwischen den Eheleuten in Bezug auf ein Gemeinschaftskonto, ist das Innenverhältnis vornehmlich aus dem Verhalten der Eheleute zu erschließen. Maßgeblich ist, wie die Eheleute das Oder-Konto tatsächlich handhaben. Kann auch der Ehegatte, der keine Einzahlungen auf das Oder-Konto leistet, auf die vom anderen Ehegatten geleisteten Mittel zur Bildung eigenen Vermögens zugreifen, kann dies dafür sprechen, dass es bei der gesetzlichen Ausgleichsregel des § 430 BGB bleiben soll und jeder Ehegatte über den danach auf ihn entfallenden Teil des Kontoguthabens tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann.

3. Die Errichtung eines gemeinsamen Depots von Eheleuten (Oder-Depot) gibt über die Eigentumslage an den verwahrten Wertpapieren in der Regel keinen Aufschluss. Beim Oder-Depot ist zwischen der Eigentumslage an den verwahrten Wertpapieren und den Rechten aus dem Depotverwahrungsvertrag zu unterscheiden. § 430 BGB, der das Innenverhältnis von Gesamtgläubigern regelt, ist nur für die Rechte aus dem Verwahrungsvertrag von Bedeutung; nur in Bezug auf diese Rechte, nicht aber in Bezug auf die verwahrten Wertpapiere sind die Inhaber eines Oder-Depots Gesamtgläubiger. Für die Eigentumslage depotverwahrter Wertpapiere stellt § 1006 BGB eine Vermutung und § 742 BGB ("im Zweifel") eine schwach ausgeprägte Auslegungsregel für gleiche Anteile der Oder-Depotinhaber auf.

Tatbestand

1. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) eröffnete im September 2003 zusammen mit ihrem Ehemann (E) bei der D Bank ein Direkt-Depot mit Extra-Konto, über das die Ehegatten jeweils allein und unbeschränkt verfügen konnten (sog. Oder-Depot). E unterhielt bereits seit 1997 ein Konto bei einer anderen Bank, das ebenfalls der Anlage von Wertpapieren diene und für das die Klägerin Kontovollmacht hatte; die Wertpapiergeschäfte wurden ausschließlich von E getätigt.

2

Auf das Extra-Konto bei der D Bank zahlte E folgende Beträge ein: ...

Die Einzahlungen in den Jahren 2004 bis 2007 stammten aus der Veräußerung einer Beteiligung des E vom 5. Juli 2004 sowie aus dazu vereinbarten Stundungszinsen.

Von dem Guthaben auf dem Extra-Konto kaufte E am 17. November 2003 Aktien im Wert von 7.520,45 € und durch 15 Transaktionen in der Zeit vom 14. Juli bis 27. Dezember 2004 Aktien im Wert von 1.232.822,70 € für das Direkt-Depot der Eheleute. In der Folgezeit fanden weitere Wertpapieran- und -verkäufe durch E statt. Die Klägerin hat selbst keine Geschäfte mit Wertpapieren getätigt.

Im Zeitraum vom 8. Juli 2004 bis 8. Oktober 2007 überwies E vom Extra-Konto insgesamt 207.000 € --meist in Beträgen von 5.000 €-- auf sein seit 1985 bestehendes Girokonto bei der S Bank, für das die Klägerin Vollmacht hatte und das beide Ehegatten regelmäßig zur Bestreitung des gemeinsamen Lebensunterhalts nutzten.

Am 21. Februar 2006 erwarben die Klägerin und E gemeinsam ein Grundstück zu einem vorläufigen Kaufpreis in Höhe von 228.091 €. Der Kaufvertrag wurde später aus baurechtlichen Gründen rückgängig gemacht. Am 13. Dezember 2006

kaufte E als alleiniger Erwerber für 311.715,96 € ein Grundstück, das von der Familie nunmehr zu Wohnzwecken genutzt wird. Die Kaufpreise wurden jeweils von dem Guthaben auf dem Extra-Konto beglichen.

In den Einkommensteuererklärungen für 2004 und 2005 waren die Spekulationsgewinne und Zinsen aus dem Extra-Konto und dem Direkt-Depot den Eheleuten je zur Hälfte zugerechnet. Die Einkommensteuer wurde unter Verwendung des Guthabens auf dem Extra-Konto bezahlt.

Im Zusammenhang mit einer vom Wohnsitzfinanzamt durchgeführten betriebsnahen Veranlagung unterzeichneten die Klägerin und ihr Ehemann am 30. Mai 2007 eine Vereinbarung, nach der sie sich zu jedem Zeitpunkt einig gewesen seien, dass der im Jahr 2004 erzielte Veräußerungserlös aus dem Verkauf der Beteiligung und die in diesem Zusammenhang zugeflossenen Zinsen ausschließlich E zustehen sollten. Eine Schenkung an die Klägerin sei zu keinem Zeitpunkt beabsichtigt gewesen.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) sah die Einzahlungen auf dem Extra-Konto bei der D Bank in Höhe von jeweils 50 % als freigebige Zuwendungen des E an die Klägerin an und setzte mit Bescheiden vom 30. August 2007 gegen die Klägerin Schenkungsteuer wie folgt fest: ...

Im Laufe des Einspruchsverfahrens bestätigte die D Bank, dass die Klägerin für das Extra-Konto lediglich ihre Zugangsdaten sowie die TAN-Liste aktiviert und keine weiteren TANs verbraucht habe.

Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) ging davon aus, dass E der Klägerin durch seine Einzahlungen auf dem gemeinsamen Extra-Konto jeweils die Hälfte des eingezahlten Betrags freigebig zugewendet habe. Die Errichtung des Kontos als Oder-Konto der Eheleute begründe die Vermutung des § 430 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB), dass beide Kontoinhaber im Innenverhältnis jeweils zu gleichen Teilen berechtigt seien. Für eine hiervon abweichende Vereinbarung im Innenverhältnis i.S. von § 430 2. Halbsatz BGB trage die Klägerin die Beweislast. Sie habe aber nicht nachweisen können, dass eine solche Vereinbarung der Eheleute vorgelegen habe und E hinsichtlich des Extra-Kontos Alleinberechtigter gewesen sei. Das Urteil des FG ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 347.

Mit der Revision rügt die Klägerin Verletzung von § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG). Das FG habe die Voraussetzungen einer freigebigen Zuwendung unrichtig interpretiert und subsumiert sowie den Sachverhalt unter Verstoß gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze gewürdigt.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung.

Die Klägerin hat entgegen der Auffassung des FG aufgrund der bisher festgestellten Tatsachen nicht die Feststellungslast dafür zu tragen, dass sie und E in Bezug auf das Guthaben auf dem Extra-Konto stillschweigend eine von der Auslegungsregel des § 430 1. Halbsatz BGB abweichende Vereinbarung getroffen haben. Aus den tatsächlichen Feststellungen des FG sind gewichtige objektive Anhaltspunkte für eine Mitberechtigung der Klägerin an dem von E eingezahlten Guthaben nicht erkennbar.

1. Gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

a) Eine freigebige Zuwendung setzt in objektiver Hinsicht voraus, dass die Leistung zu einer Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden führt und die Zuwendung (objektiv) unentgeltlich ist (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. November 2009 II R 70/06, BFH/NV 2010, 900). Dies erfordert, dass der Empfänger über das Zugewendete im Verhältnis zum Leistenden tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann; maßgebend hierfür ist ausschließlich die Zivilrechtsslage (BFH-Urteile vom 22. August 2007 II R 33/06, BFHE 218, 403, BStBl II 2008, 28; vom 16. Januar 2008 II R 10/06, BFHE 220, 513, BStBl II 2008, 631). Ist der Empfänger einer Leistung zivilrechtlich zur Rückgewähr des Überlassenen verpflichtet, fehlt es insoweit an einer Bereicherung des Empfängers (vgl. BFH-Urteil vom 25. Januar 2001 II R 39/98, BFH/NV 2001, 908, m.w.N.).

b) Danach kann auch eine Zahlung eines Ehegatten auf ein Gemeinschaftskonto (sog. Oder-Konto) beider Ehegatten eine Zuwendung i.S. von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an den anderen Ehegatten sein. Eine Bereicherung des anderen Ehegatten liegt jedoch nur vor, wenn und soweit dieser im Verhältnis zum einzahlenden Ehegatten tatsächlich und rechtlich frei über das eingezahlte Guthaben verfügen kann und die Zuwendung unentgeltlich ist.

Bei einem Oder-Konto sind die Ehegatten grundsätzlich Gesamtgläubiger nach § 428 BGB, mit der Folge, dass sie nach § 430 BGB im Verhältnis zueinander zu gleichen Anteilen berechtigt sind, soweit nicht ein anderes bestimmt ist. Während intakter Ehe der Inhaber scheidet allerdings in der Regel eine Ausgleichspflicht aus, weil sich aus ausdrücklichen oder stillschweigenden Vereinbarungen, Zweck und Handhabung des Kontos oder Vorschriften über die eheliche Lebensgemeinschaft ergibt, dass i.S. von § 430 BGB "ein anderes bestimmt ist" (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 29. November 1989 IVb ZR 4/89, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1990, 705).

In dieser Entscheidung geht der BGH davon aus, dass während einer intakten Ehe der Beweis für eine der Ausgleichspflicht entgegenstehende Gestaltung des Innenverhältnisses im Allgemeinen einfach zu führen sein werde. Dies spricht dafür, dass einer übereinstimmenden Darstellung des Innenverhältnisses durch die Eheleute regelmäßig gefolgt werden kann, wenn nicht objektive Anhaltspunkte vorliegen, die Zweifel an der Richtigkeit der Darstellung begründen.

c) Fehlen schriftliche oder mündliche Vereinbarungen der Eheleute über das Innenverhältnis, ist dieses vornehmlich aus dem Verhalten der Eheleute zu erschließen. Maßgeblich ist, wie die Eheleute das Oder-Konto tatsächlich handhaben und hier insbesondere, wie sie die Mittel verwenden, die sie nicht für die laufende Lebensführung benötigen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 218, 403, BStBl II 2008, 28). Konnte bzw. kann auch der Ehegatte, der keine Einzahlungen auf das Oder-Konto leistet, auf die vom anderen Ehegatten geleisteten Mittel zur Bildung eigenen Vermögens zugreifen, kann dies dafür sprechen, dass es bei der gesetzlichen Ausgleichsregel des § 430 BGB bleiben sollte und jeder Ehegatte über den danach auf ihn entfallenden Teil des Kontoguthabens tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann (vgl. BFH-Urteil in BFHE 218, 403, BStBl II 2008, 28).

Je häufiger der nicht einzahlende Ehegatte auf das Guthaben des Oder-Kontos zugreift, um eigenes Vermögen zu schaffen, umso stärker spricht sein Verhalten dafür, dass er wie der einzahlende Ehegatte zu gleichen Teilen Berechtigter ist. Verwendet der nicht einzahlende Ehegatte dagegen nur im Einzelfall einen Betrag zum Erwerb eigenen Vermögens, kann das darauf hindeuten, dass sich die Zuwendung des einzahlenden Ehegatten an den anderen Ehegatten auf diesen Betrag beschränkt und nicht einen hälftigen Anteil am gesamten Guthaben auf dem Oder-Konto betrifft. Die Verwendung von Erträgen, die aus dem Guthaben auf dem Oder-Konto erzielt werden, ist für sich allein genommen jedoch kein Indiz für die Berechtigung des nicht einzahlenden Ehegatten an dem Kapital. Für die Entscheidung der Frage, ob der nicht einzahlende Ehegatte über den auf ihn entfallenden Anteil am Guthaben auf dem Oder-Konto im Innenverhältnis zum anderen Ehegatten frei verfügen kann, ist letztlich die Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls maßgebend.

d) Das FG erforscht den Sachverhalt von Amts wegen, wobei die Beteiligten heranzuziehen sind (§ 76 Abs. 1 Sätze 1 und 2 FGO). Die Beteiligten haben ihre Erklärungen über tatsächliche Umstände vollständig und der Wahrheit gemäß abzugeben und sich auf Anforderung des Gerichts zu den von den anderen Beteiligten vorgebrachten Tatsachen zu erklären (§ 76 Abs. 1 Satz 3 FGO). Die Verletzung abgabenrechtlicher Mitwirkungspflichten kann, wenn sie Tatsachen oder Beweismittel aus dem alleinigen Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen betrifft, sogar dazu führen, dass aus seinem Verhalten für ihn nachteilige Schlüsse gezogen werden (vgl. BFH-Urteil vom 15. Februar 1989 X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462).

Kann der entscheidungserhebliche Sachverhalt trotz Ausschöpfung aller zugänglichen und zumutbaren Ermittlungsmöglichkeiten nicht oder nicht vollständig aufgeklärt werden, ist unter Anwendung der Beweislastregeln zu entscheiden, zu wessen Lasten die Unerweislichkeit von maßgeblichen Tatsachen geht. Nach ständiger Rechtsprechung liegt die Feststellungslast (objektive Beweislast) für steuerbegründende Tatsachen beim Steuergläubiger und für steuermindernde Tatsachen beim Steuerpflichtigen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462; vom 21. März 2002 III R 42/00, BFHE 198, 526, BStBl II 2002, 417, m.w.N.).

e) Lässt sich trotz Mitwirkung des zur Schenkungsteuer herangezogenen Ehegatten nicht aufklären, ob ein von der Auslegungsregel des § 430 BGB abweichendes Innenverhältnis zwischen den Eheleuten in Bezug auf ein Gemeinschaftskonto vorliegt, weil die Eheleute hierzu --wie dies regelmäßig der Fall sein wird-- weder eine schriftliche noch eine mündliche Vereinbarung getroffen haben und sich aus der Handhabung des Kontos entweder keine oder sowohl Anhaltspunkte für als auch gegen eine Alleinberechtigung eines Ehegatten ergeben, sind die Grundsätze zur Feststellungslast anzuwenden.

Das FA trägt die Feststellungslast für die Tatsachen, die zur Annahme einer freigebigen Zuwendung erforderlich sind, also dafür, dass der nicht einzahlende Ehegatte über das auf den Einzahlungen des anderen Ehegatten beruhende Guthaben auf dem Oder-Konto zur Hälfte tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann und damit durch die Zuwendung des hälftigen Guthabens bereichert ist, sowie dass die Zuwendung objektiv unentgeltlich ist. Die Feststellungslast des FA erstreckt sich deshalb grundsätzlich auch darauf, dass die Eheleute keine von der Auslegungsregel des § 430 BGB abweichende Vereinbarung getroffen haben und deshalb ein Rückforderungsanspruch des einzahlenden Ehegatten gegenüber dem anderen Kontoinhaber nicht besteht (vgl. Milatz/Herbst, Deutsches Steuerrecht 2011, 646, unter 4.1.). Denn nur in diesem Fall kann der nicht einzahlende Ehegatte tatsächlich und rechtlich frei zur Hälfte über das eingezahlte Guthaben verfügen.

Gibt es allerdings hinreichend deutliche objektive Anhaltspunkte dafür, dass beide Ehegatten zu gleichen Anteilen am Kontoguthaben beteiligt sind, trägt der zur Schenkungsteuer herangezogene Ehegatte die Feststellungslast dafür, dass im Innenverhältnis nur der einzahlende Ehegatte berechtigt sein soll. Allein eine Einzahlung auf dem Oder-Konto durch einen Ehegatten ist aber kein ausreichender Anhaltspunkt dafür, dass der nicht einzahlende Ehegatte zur Hälfte an dem eingezahlten Betrag beteiligt sein soll (vgl. BFH-Urteil vom 7. Oktober 1998 II R 30/97, BFH/NV 1999, 618).

2. Die vom FG bisher festgestellten Tatsachen reichen nicht aus, um eine Feststellungslast der Klägerin für die Vereinbarung eines von der Auslegungsregel des § 430 BGB abweichenden Innenverhältnisses und damit für eine Alleinberechtigung des E zu begründen. Die vom FG angeführten Umstände für eine anteilige Berechtigung der Klägerin an dem Guthaben auf dem Extra-Konto erlauben nicht den Schluss, dass die Klägerin tatsächlich und rechtlich frei über

das hälftige Kontoguthaben verfügen konnte und sie damit durch die Einzahlungen des E auf dem Extra-Konto bei der D Bank bereichert ist.

a) Das FG ist davon ausgegangen, das Guthaben auf dem Extra-Konto sei weder von der Klägerin noch von E dazu verwendet worden, eigenes Vermögen (als Alleinberechtigte/r) zu bilden. Dem widerspricht schon die Feststellung des FG, dass E von dem Guthaben den Kaufpreis von 311.715,96 € für das von ihm als Alleineigentümer erworbene Wohngrundstück gezahlt hat.

aa) Soweit E mit dem Guthaben Aktien und andere Wertpapiere gekauft hat, die im gemeinsamen Direkt-Depot der Eheleute (Oder-Depot) bei der D Bank verwaltet wurden, ist zwar die Klägerin als Depotinhaberin im Verhältnis zur Bank Berechtigte gewesen. Es fehlen jedoch Feststellungen des FG dazu, wer Eigentümer der im Depot verwalteten Wertpapiere war. Dies wäre schon deshalb erforderlich gewesen, weil die Errichtung eines Oder-Depots über die Eigentumslage an den verwahrten Wertpapieren in der Regel keinen Aufschluss gibt (vgl. BGH-Urteil vom 25. Februar 1997 XI ZR 321/95, NJW 1997, 1434). Beim Oder-Depot ist zwischen der Eigentumslage an den verwahrten Wertpapieren und den Rechten aus dem Depotverwahrungsvertrag zu unterscheiden. § 430 BGB, der das Innenverhältnis von Gesamtgläubigern regelt, ist nur für die Rechte aus dem Verwahrungsvertrag von Bedeutung; nur in Bezug auf diese Rechte, nicht aber in Bezug auf die verwahrten Wertpapiere sind die Inhaber eines Oder-Depots Gesamtgläubiger (vgl. BGH-Urteil in NJW 1997, 1434). Für die Eigentumslage depotverwahrter Wertpapiere stellt § 1006 BGB eine Vermutung und § 742 BGB ("im Zweifel") eine schwach ausgeprägte Auslegungsregel für gleiche Anteile der Oder-Depotinhaber auf. Die Auslegungsregel kommt nicht zum Zuge, wenn sich aus dem Parteiwillen etwas anderes ergibt oder wenn sie der Sachlage nicht gerecht wird (vgl. BGH-Urteil in NJW 1997, 1434).

Gegen eine dingliche Berechtigung der Klägerin an den Wertpapieren spricht, dass die Eheleute in der schriftlichen Erklärung vom 30. Mai 2007 bestätigt haben, sie seien sich zu jedem Zeitpunkt einig gewesen, dass der im Jahr 2004 erzielte Veräußerungserlös aus dem Verkauf der Beteiligung und die in diesem Zusammenhang zugeflossenen Zinsen ausschließlich E zustehen sollten. Auch wenn darin keine schriftliche Vereinbarung eines von § 430 BGB abweichenden Innenverhältnisses für die Zeit ab Eröffnung des Extra-Kontos zu sehen ist, weil die Vereinbarung erst mehrere Jahre danach schriftlich niedergelegt wurde, liegt insoweit eine schriftliche Bekundung des Willens der Eheleute vor, die vom FG daraufhin zu überprüfen ist, ob sie zumindest ein Indiz dafür darstellt, dass die Geldmittel aus dem Veräußerungserlös und die damit erworbenen Wertpapiere nur E zustehen sollten. Die Lebenserfahrung spricht jedenfalls nicht generell dafür, dass ein Ehegatte den Veräußerungspreis aus dem Verkauf seiner Beteiligung in Höhe von ca. 3,6 Mio. € durch die Einzahlung auf ein Oder-Konto der Eheleute zu einem erheblichen Teil dem anderen Ehegatten freigebig zuwenden will. Dies gilt selbst dann, wenn mit dem Guthaben Wertpapiere für das Oder-Depot der Eheleute erworben werden.

bb) Die Verwendung eines Teils des Guthabens auf dem Extra-Konto zur Bezahlung des Kaufpreises von 228.091 € für den später rückgängig gemachten Erwerb eines Grundstücks vom 21. Februar 2006 durch die Eheleute als Miteigentümer ist ebenfalls kein zwingendes Indiz dafür, dass die Klägerin im Innenverhältnis zu E frei über das hälftige Guthaben auf dem Extra-Konto verfügen konnte.

Erwerben Eheleute gemeinsam ein Grundstück, schulden sie den Kaufpreis regelmäßig als Gesamtschuldner (§§ 427, 421 BGB). Die Gesamtschuldner sind im Verhältnis zueinander zu gleichen Anteilen verpflichtet, soweit nicht ein anderes bestimmt ist (§ 426 Abs. 1 Satz 1 BGB). Zahlt einer der Ehegatten --wie im Streitfall E, der die Bankgeschäfte hinsichtlich des Extra-Kontos durchgeführt hat-- als Gesamtschuldner den gesamten Kaufpreis, erlischt die Kaufpreisforderung und es entsteht --abhängig von den jeweiligen Vereinbarungen-- ggf. ein Anspruch des leistenden Ehegatten gegenüber dem anderen Ehegatten. Feststellungen des FG zu den diesbezüglichen (stillschweigenden) Vereinbarungen der Eheleute fehlen aber. Allein aus der Zahlung des Kaufpreises durch E unter Verwendung von Guthaben des Oder-Kontos kann deshalb nicht der Schluss gezogen werden, das gesamte von E eingezahlte Guthaben sei anteilig der Klägerin zuzurechnen. Auch die Annahme des FG, die Klägerin hätte ohne eigenes Vermögen und ohne Zahlungszusage des E die Verpflichtung zur Zahlung des Kaufpreises nicht eingehen können, ist für sich genommen kein Hinweis auf eine anteilige Berechtigung der Klägerin an dem Extra-Konto. In einer intakten Ehe kann es durchaus üblich sein, dass ein Ehegatte die Zahlungsverpflichtung des anderen Ehegatten erfüllt und sich die Ehegatten stillschweigend einig sind, den Ausgleich im Innenverhältnis später vorzunehmen. Das FG hat insoweit auch nicht festgestellt, ob der Kaufpreis von dem Grundstücksverkäufer zurückgezahlt wurde und wie die Geldmittel ggf. verwendet wurden.

b) Die laufenden Überweisungen auf das Girokonto des E bei der S Bank in Höhe von insgesamt 207.000 € im Zeitraum vom 8. Juli 2004 bis 8. Oktober 2007 dienten der Bestreitung der Lebenshaltungskosten der Eheleute und nicht dem Aufbau eigenen Vermögens der Klägerin. Sie sind deshalb kein Indiz für eine im Verhältnis zu E bestehende Mitberechtigung der Klägerin am Guthaben auf dem Extra-Konto. Zudem wurden die Geldbeträge auf ein Konto überwiesen, das E als Alleinberechtigter unterhielt und für das die Klägerin lediglich Kontovollmacht hatte.

c) Die Verwendung des von E eingezahlten Guthabens für Einkommensteuerzahlungen der Eheleute für 2004 und 2005 kann zwar grundsätzlich ein Anhaltspunkt für eine Mitberechtigung der Klägerin am Kontoguthaben sein. Es fehlen jedoch Feststellungen dazu, in welcher Höhe die Einkommensteuerzahlungen auf die Klägerin entfallen sind.

Eheleute, die nach §§ 26, 26b des Einkommensteuergesetzes zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, sind Gesamtschuldner (§ 44 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--). Die Erfüllung der Gesamtschuld durch einen

Ehegatten wirkt auch für den anderen Ehegatten (§ 44 Abs. 2 Satz 1 AO). Im Innenverhältnis besteht zwischen den Eheleuten eine Ausgleichspflicht nach § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB, wobei jeder der Ehegatten für die Steuer, die auf seine Einkünfte entfällt, selbst aufzukommen hat (vgl. BGH-Urteil vom 31. Mai 2006 XII ZR 111/03, NJW 2006, 2623).

Maßgebend für die Indizwirkung der Verwendung des Guthabens ist, ob die aus dem Guthaben des Extra-Kontos geleisteten Einkommensteuerzahlungen nur mit einem geringen Betrag die Klägerin betroffen haben. Ist für die Klägerin nur eine geringe Einkommensteuer für 2004 und 2005 angefallen, weil sie ggf. nur Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt hat, für die zudem Kapitalertragsteuer einbehalten wurde, ist zu würdigen, ob die Höhe der Zahlungen es rechtfertigt, auf eine Mitberechtigung der Klägerin an dem gesamten durch die Einzahlungen des E entstandenen Guthaben zu schließen.

d) Die Angaben der Eheleute in den Einkommensteuererklärungen für 2004 und 2005, dass die Erträge aus dem Extra-Konto ihnen jeweils zur Hälfte zuzurechnen seien, können ein Anhaltspunkt für eine Mitberechtigung der Klägerin an dem von E eingezahlten Guthaben sein. Denn die Erträge sind ertragsteuerrechtlich regelmäßig dem Kapitaleigner zuzurechnen. Das Indiz ist allerdings nur schwach ausgeprägt, weil es an der ertragsteuerrechtlichen Beurteilung der Zurechnung von Zinsen aus dem Oder-Konto und von Spekulationsgewinnen ansetzt. Hinsichtlich der Zinsen hatte es zudem bei einer Zusammenveranlagung von Eheleuten für 2004 und 2005 in der Regel keine steuerliche Auswirkung, welchem der Ehegatten die Zinsen als Kapitaleinnahmen zugerechnet wurden.

3. Da das FG von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG wird die noch fehlenden Feststellungen unter Mitwirkung der Klägerin nachzuholen haben. Lässt sich der Sachverhalt trotz Ausschöpfung aller Erkenntnismittel nicht aufklären und ergeben sich nach einer Gesamtwürdigung aller Tatsachen keine hinreichend deutlichen und gewichtigen Anhaltspunkte dafür, dass die Klägerin zur Hälfte an dem gesamten von E eingezahlten Kontoguthaben beteiligt war, trägt das FA die Feststellungslast für alle Tatsachen, die zur Annahme der freigebigen Zuwendungen erforderlich sind.

II. Vom Erblasser herrührende Steuerschulden für das Todesjahr als Nachlassverbindlichkeiten

BFH, Urteil vom 04. Juli 2012 II R 15/11, BFHE 238, 233, BStBl II 2012, 790

Leitsatz

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 Abs. 5 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.

Orientierungssatz

1. Erblasserschulden i.S. des § 1967 Abs. 2 BGB sind auch die erst in der Person des Erben entstehenden Verbindlichkeiten, die als solche schon dem Erblasser entstanden wären, wenn er nicht vor Eintritt der zu ihrer Entstehung nötigen weiteren Voraussetzung verstorben wäre (vgl. BGH-Rechtsprechung) .

2. Zu LS 1: 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 II R 5/09).

3. Soweit der Erbe selbst einkommensteuerrelevante Tatbestände verwirklicht, wie z.B. beim Zufluss nachträglicher Einnahmen aus einer ehemaligen Tätigkeit des Erblassers nach § 24 Nr. 2 EStG (vgl. BFH-Urteil vom 24.01.1996 X R 14/94), sind die darauf entfallenden Einkommensteuerzahlungen des Erben keine Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG.

4. Eine bereits am Todestag des Erblassers bestehende rechtliche Verpflichtung als Voraussetzung für den Abzug von Steuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG kann nicht daraus hergeleitet werden, dass nur rechtlich entstandene Steuererstattungsansprüche zum Erwerb i.S. des § 10 Abs. 1 ErbStG zählen.

5. Zu LS 2: 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.

6. Für Steuerverbindlichkeiten, die mit Ablauf des Todesjahres des Erblassers entstehen, verbleibt es beim Ansatz mit dem Nennwert, obwohl die zu einer Abschlusszahlung führende Festsetzung erst nach dem Stichtag für die Entstehung der Erbschaftsteuer erfolgt.

7. Teilweise Parallelentscheidung: BFH-Urteil vom 04.07.2012 II R 18/11

8. Teilweise Parallelentscheidung: BFH-Urteil vom 04.07.2012 II R 19/11

9. Teilweise Parallelentscheidung: BFH-Urteil vom 04.07.2012 II R 50/11

10. Teilweise Parallelentscheidung: BFH-Urteil vom 04.07.2012 II R 56/11

Tatbestand

I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist neben ihrer Schwester zu 1/2 Miterbin ihres am 31. Dezember 2004 verstorbenen Vaters (V). Ihre Mutter (M) war bereits am 13. November 2004 vorverstorben. Für 2004 wurden V und M zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Für Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag für 2004 waren --nach Anrechnung der von V und M entrichteten Vorauszahlungen, des Zinsabschlags und der Kapitalertragsteuer-- Abschlusszahlungen in Höhe von insgesamt 1.823.885 € zu entrichten.

Die Klägerin machte die Hälfte der Abschlusszahlungen als Nachlassverbindlichkeiten geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) versagte in dem geänderten Steuerbescheid vom 22. September 2008 einen Abzug und setzte die Erbschaftsteuer gegen die Klägerin auf 473.936 € fest.

Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) ging davon aus, dass die Einkommensteuer des Todesjahres des Erblassers beim Erben nicht als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden könne, weil sie am maßgeblichen Stichtag noch nicht entstanden gewesen sei. Das Urteil des FG ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1342.

Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung des § 10 Abs. 5 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG).

Während des Revisionsverfahrens hat das FA mit Bescheid vom 5. Juni 2012 die Erbschaftsteuer wegen hier nicht streitiger Punkte auf 532.817 € erhöht.

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.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist begründet. Sie führt bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung der Vorentscheidung. Da während des Revisionsverfahrens ein Änderungsbescheid ergangen ist, ist das Urteil des FG gegenstandslos geworden (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. Januar 2008 VI R 44/07, BFHE 220, 269, BStBl II 2011, 21).

Die Sache ist zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die vom FG getroffenen Feststellungen reichen nicht aus, um den von der Klägerin begehrten Abzug der Nachlassverbindlichkeiten beurteilen zu können. 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, sind sie als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig, wenn V Alleinerbe der vorverstorbenen M war. Ist dagegen V wegen einer Ausschlagung der Erbschaft nicht Alleinerbe der M geworden, scheidet ein Abzug der M betreffenden Abschlusszahlungen als Nachlassverbindlichkeiten bei dem hier der Besteuerung zugrunde liegenden Erwerb von Todes wegen nach V aus. Das FG hat --aus seiner Sicht zu Recht-- noch keine Feststellungen dazu getroffen, ob V Alleinerbe der M war oder ob die Erbschaft ausgeschlagen wurde.

1. Gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG sind von dem Erwerb des Erben 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. Nachlassverbindlichkeiten in diesem Sinne sind auch die vom Erblasser herrührenden persönlichen Steuerschulden, die gemäß § 1922 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB), § 45 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) auf den Erben übergegangen sind (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 17. Februar 2010 II R 23/09, BFHE 229, 363, BStBl II 2010, 641, m.w.N.).

Nach § 1922 Abs. 1 BGB geht mit dem Tod einer Person (Erbfall) deren Vermögen als Ganzes auf den oder die Erben über. Gemäß § 1967 BGB haften die Erben für die Nachlassverbindlichkeiten. Das hierin für den Erbfall statuierte Prinzip der Gesamtrechtsnachfolge beschränkt sich nicht auf den Bereich des Zivilrechts, sondern erstreckt sich auch auf das Steuerrecht (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17. Dezember 2007 GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II

2008, 608, unter D.I.). So ordnet § 45 Abs. 1 Satz 1 AO an, dass bei der Gesamtrechtsnachfolge "die Forderungen und Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis auf den Rechtsnachfolger über(gehen)". Ungeachtet des restriktiv gehaltenen Wortlauts des § 45 Abs. 1 Satz 1 AO leitet der BFH in ständiger Rechtsprechung aus dieser Bestimmung her, dass der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger grundsätzlich in einem umfassenden Sinne sowohl in materieller als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht in die abgabenrechtliche Stellung des Erblassers eintritt (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter D.I.1., m.w.N.).

2. Zu den abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG 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.

a) Der Abzug von Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG setzt ebenso wie die Erbenhaftung nach § 1967 Abs. 2 BGB voraus, dass Schulden vom Erblasser herrühren. Aus dem Begriff "herrühren" ergibt sich, dass die Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt des Erbfalls noch nicht voll wirksam entstanden sein müssen. Zivilrechtlich gehen mit dem Erbfall auch "verhaltene", noch werdende und schwebende Rechtsbeziehungen des Erblassers auf den Erben über (ständige Rechtsprechung, vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 7. Juni 1991 V ZR 214/89, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1991, 2558, m.w.N.). Deshalb sind Erblasserschulden i.S. des § 1967 Abs. 2 BGB auch die erst in der Person des Erben entstehenden Verbindlichkeiten, die als solche schon dem Erblasser entstanden wären, wenn er nicht vor Eintritt der zu ihrer Entstehung nötigen weiteren Voraussetzung verstorben wäre (vgl. BGH-Urteil in NJW 1991, 2558).

b) 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 5. Juli 1978 II R 64/73, BFHE 126, 55, BStBl II 1979, 23; Weinmann in Moench/Weinmann, § 10 ErbStG Rz 51). Der Abzug der vom Erblasser herrührenden Schulden setzt nicht zwingend voraus, dass beim Tod des Erblassers, also zum maßgeblichen Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), eine rechtliche Verpflichtung bestanden haben muss (vgl. BFH-Urteile vom 18. November 1963 II 166/61, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 1964, 83, und in BFHE 126, 55, BStBl II 1979, 23). Bei einem Erwerb von Todes wegen wirken sich auch Steuerschulden aus der Veranlagung des Erblassers für das Todesjahr bereicherungsmindernd aus, obwohl sie beim Erbfall noch nicht rechtlich entstanden waren. Denn der Erbe hat diese Steuerschulden zu tragen. 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.

c) 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 (nachfolgend unter II.2.e). Dabei ist unschädlich, dass zum Zeitpunkt des Erbfalls die Belastung durch Steuerverbindlichkeiten der Höhe nach nicht genau feststeht, weil noch mögliche Wahlrechte ausgeübt werden oder besondere steuerrelevante Ereignisse eintreten können.

d) Soweit aus den hauptsächlich zum Erfordernis einer wirtschaftlichen Belastung ergangenen Entscheidungen des BFH entnommen werden könnte bzw. 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 BFH-Urteile vom 24. März 1999 II R 34/97, BFH/NV 1999, 1339; vom 15. Januar 2003 II R 23/01, BFHE 200, 413, BStBl II 2003, 267; vom 14. Dezember 2004 II R 35/03, BFH/NV 2005, 1093; vom 14. November 2007 II R 3/06, BFH/NV 2008, 574; in BFHE 229, 363, BStBl II 2010, 641; BFH-Beschluss vom 15. Mai 2009 II B 155/08, BFH/NV 2009, 1441; differenzierend BFH-Urteil vom 27. Juni 2007 II R 30/05, BFHE 217, 190, BStBl II 2007, 651, unter II.3.a). 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 2. März 2011 II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147, unter III.7.c aa aaa).

e) 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 (vgl. Kapp/Ebeling, § 10 ErbStG Rz 82; Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 10 Rz 119, 140; Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., § 10 Rz 32, unter a und c; Kämper/Milatz, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge --ZEV-- 2011, 70; Billig, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht 2012, 61; a.A. Weinmann, a.a.O., § 10 ErbStG Rz 54; Jüptner in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 4. Aufl., § 10 Rz 134; Wilms/Jochum, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, § 10 Rz 121; Hartmann, Der Erbschaft-Steuer-Berater 2007, 170, unter 3.c; Gleichlautender Ländererlass vom 18. Januar 2010, ZEV 2010, 107; R E 10.8 Abs. 3 Satz 2 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011, BStBl I Sonder-Nr. 1/2011, 2, 23 f.).

aa) Stirbt ein Steuerpflichtiger vor Ablauf des Kalenderjahres, ist zum Zeitpunkt des Erbfalls zwar noch keine Einkommensteuer für das Todesjahr entstanden. Der Steuerpflichtige hat aber bis zu seinem Ableben selbst Steuertatbestände verwirklicht und damit das spätere Entstehen der Steuerverbindlichkeiten begründet. Mit seinem Ableben tritt der Erbe in die Rechtsstellung des Verstorbenen (Erblasser) ein; der durch den Erblasser (Steuerpflichtiger)

begründete, mit Ablauf des Todesjahres entstehende Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis geht auf den Erben über.

bb) Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (§ 38 AO). Die Einkommensteuer ist eine Jahressteuer (§ 2 Abs. 7 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der für 2004 maßgeblichen Fassung --EStG--), die nach § 36 Abs. 1 EStG mit Ablauf des Veranlagungszeitraums entsteht.

Sie wird nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat, soweit nicht nach § 46 EStG eine Veranlagung unterbleibt (§ 25 Abs. 1 EStG). Stirbt der Steuerpflichtige vor Ablauf des Kalenderjahres und endet damit seine persönliche Steuerpflicht, wird der Veranlagung für das Todesjahr (Kalenderjahr) ein abgekürzter Ermittlungszeitraum zugrunde gelegt. Die Veranlagung ist auf das bis zum Tod des Steuerpflichtigen erzielte Einkommen zu beschränken (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter D.III.1.). Im Hinblick darauf, dass das Einkommen des Erblassers erfasst und damit an die Verwirklichung des Steuertatbestands durch den Erblasser angeknüpft wird, ist die Einkommensteuer des Todesjahres unmittelbar in der Person des Erblassers (Steuerpflichtiger) begründet. Eine etwaige Einkommensteuerschuld für das Todesjahr des Erblassers bleibt trotz des Übergangs auf den Erben eine vom Erblasser herrührende Steuerschuld. Insoweit ist unerheblich, dass der Einkommensteuerbescheid für den Erblasser gegenüber dem Erben als Gesamtrechtsnachfolger ergeht.

Soweit der Erbe selbst einkommensteuerrelevante Tatbestände verwirklicht, wie z.B. beim Zufluss nachträglicher Einnahmen aus einer ehemaligen Tätigkeit des Erblassers nach § 24 Nr. 2 EStG (vgl. BFH-Urteil vom 24. Januar 1996 X R 14/94, BFHE 179, 406, BStBl II 1996, 287, unter 3.), sind die darauf entfallenden Einkommensteuerzahlungen des Erben keine Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG. Obwohl der Erblasser die Grundlage für den Zufluss von Einnahmen gesetzt hat, wird der Steuertatbestand in diesen Fällen erst mit dem Zufluss der Einnahmen durch den Erben als Steuerpflichtigen verwirklicht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 179, 406, BStBl II 1996, 287).

cc) Eine bereits am Todestag des Erblassers bestehende rechtliche Verpflichtung als Voraussetzung für den Abzug von Steuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG kann auch nicht daraus hergeleitet werden, dass nur rechtlich entstandene Steuererstattungsansprüche zum Erwerb i.S. des § 10 Abs. 1 ErbStG zählen.

Nach der Rechtsprechung des BFH fallen Einkommensteuererstattungsansprüche, die das Todesjahr des Erblassers betreffen, jedenfalls bei einer Zusammenveranlagung mit dem überlebenden Ehegatten nicht in den steuerpflichtigen Erwerb nach § 10 Abs. 1 ErbStG, weil sie erst mit Ablauf des Todesjahres entstehen (vgl. BFH-Urteil vom 16. Januar 2008 II R 30/06, BFHE 220, 518, BStBl II 2008, 626). Für Erwerbe ab dem 1. Januar 2009 gilt zudem § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG (i.d.F. des Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 24. Dezember 2008, BGBl I 2008, 3018, BStBl I 2009, 140). Danach sind Steuererstattungsansprüche des Erblassers zu berücksichtigen, wenn sie rechtlich entstanden sind (§ 37 Abs. 2 AO).

Das Anknüpfen an unterschiedliche Voraussetzungen für den Abzug von Steuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten einerseits und für den Ansatz von Steuererstattungsansprüchen als Erwerb andererseits beruht auf den unterschiedlichen Regelungen in § 10 Abs. 1 und Abs. 5 Nr. 1 ErbStG. Denn für den Abzug von Schulden als Nachlassverbindlichkeiten kommt es nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG nur darauf an, dass sie vom Erblasser "herrühren". Für eine einschränkende Auslegung des Begriffs "herrühren" im Sinne von "rechtlich entstanden" ist ein zwingender Grund nicht ersichtlich. Eine solche Auslegung würde auch dem im Erbschaftsteuerrecht geltenden Bereicherungsprinzip zuwiderlaufen, weil der Erbe in Höhe der entstehenden und von ihm zu begleichenden Steuerschulden für das Todesjahr des Erblassers nicht bereichert ist.

dd) Hat der Erblasser den Steuertatbestand verwirklicht, ist als Nachlassverbindlichkeit die Einkommensteuer-Abschlusszahlung i.S. des § 36 Abs. 4 Satz 1 EStG, also diejenige Einkommensteuer abzugsfähig, die sich nach Anrechnung der vom Erblasser entrichteten Einkommensteuer-Vorauszahlungen und der durch Steuerabzug erhobenen anrechenbaren Einkommensteuer (vgl. § 36 Abs. 2 EStG) ergibt. Es kommt dabei allein auf die materielle Rechtslage und nicht auf die Steuerfestsetzungen an (vgl. BFH-Urteil in BFHE 220, 518, BStBl II 2008, 626).

f) Zu den vom Erblasser herrührenden Schulden gehören diejenigen Steuerverbindlichkeiten, die durch ihn selbst begründet wurden. Das sind Steuerverbindlichkeiten, die entstehen, weil der Erblasser den Steuertatbestand verwirklicht hat. Bei einer Zusammenveranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer für das Todesjahr eines oder beider Ehegatten sind Steuerverbindlichkeiten grundsätzlich auf die Ehegatten aufzuteilen.

aa) Werden Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt, werden die Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben, zusammengerechnet, den Ehegatten gemeinsam zugerechnet und, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, die Ehegatten sodann gemeinsam als Steuerpflichtiger behandelt (§ 26b EStG). Aufgrund dieser Zusammenveranlagung sind die Ehegatten Gesamtschuldner der Einkommensteuer (§ 44 Abs. 1 Satz 1 AO). Soweit nichts anderes bestimmt ist, schuldet jeder Gesamtschuldner die gesamte Leistung (§ 44 Abs. 1 Satz 2 AO).

bb) 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.

Gesamtschuldner können für das Vollstreckungsverfahren so gestellt werden, als seien sie Einzelschuldner (§ 268 AO). Hierzu wird nach Maßgabe der §§ 269 ff. AO die Gesamtschuld auf die einzelnen Steuerschuldner aufgeteilt. Zur Bestimmung des Aufteilungsmaßstabs sind grundsätzlich fiktive getrennte Veranlagungen durchzuführen; das Verhältnis der sich daraus ergebenden Steuerbeträge ergibt den Aufteilungsschlüssel für die rückständige Steuer (§ 270 AO in der für 2004 maßgeblichen Fassung). Dadurch wird erreicht, dass jeder der Gesamtschuldner nur noch mit dem Steuerbetrag in Anspruch genommen wird, der seinem Anteil am zusammen veranlagten Einkommen entspricht (vgl. BFH-Urteil vom 17. Januar 2008 VI R 45/04, BFHE 220, 204, BStBl II 2008, 418; BFH-Beschluss vom 3. November 2010 X S 28/10, BFH/NV 2011, 203).

Ebenso ist zu verfahren, wenn die Zusammenveranlagung von Ehegatten für das Jahr, in dem einer der Ehegatten verstorben ist, zu einer Einkommensteuer-Abschlusszahlung (vgl. § 36 Abs. 4 Satz 1 EStG) führt und zu klären ist, inwieweit diese zu den Nachlassverbindlichkeiten gehört. Soweit die Abschlusszahlung nach einer Aufteilung analog § 270 AO (in der für 2004 maßgeblichen Fassung) auf den Verstorbenen (Erblasser) entfällt, ist sie beim Erwerb des Erben als eine vom Erblasser herrührende Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig.

cc) Entsprechendes gilt, wenn zusammen veranlagte Ehegatten im selben Jahr versterben und die Veranlagung zur Einkommensteuer für das Todesjahr zu einer Abschlusszahlung führt. Die Abschlusszahlung ist analog § 270 AO (in der für 2004 maßgeblichen Fassung) auf die Ehegatten aufzuteilen und als Nachlassverbindlichkeit beim jeweiligen Erwerb von Todes wegen 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 zweitverstorbenen Ehegatten entfällt, ist sie eine von diesem als Erblasser herrührende Steuerverbindlichkeit, weil er den Steuertatbestand verwirklicht hat. Soweit die Abschlusszahlung auf den zuerst verstorbenen Ehegatten entfällt, handelt es sich um eine Steuerschuld, die zivil- und steuerrechtlich mit dem Ableben des zuerst verstorbenen Ehegatten als schwebende Rechtsbeziehung auf den zunächst überlebenden Ehegatten und bei dessen Ableben auf seine Erben übergegangen ist. Diese Steuerschuld, die auf einer Verwirklichung des Steuertatbestands durch den zuerst verstorbenen Ehegatten beruht, ist erbschaftsteuerrechtlich als eine vom zweitverstorbenen Ehegatten herrührende Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig, weil sie bereits den Erwerb des zweitverstorbenen Ehegatten minderte und bei seinem Ableben mangels entsprechender Tilgung als schwebende, mit Ablauf des Jahres entstehende Belastung weiterbestand. Sie mindert deshalb auch die Bereicherung der Erben des zweitverstorbenen Ehegatten.

g) Nach diesen Grundsätzen ist auch zu entscheiden, ob Abschlusszahlungen, die auf den mit Ablauf des Kalenderjahres entstehenden Solidaritätszuschlag (vgl. § 1 Abs. 2 des Solidaritätszuschlaggesetzes) sowie für die ebenfalls an das Einkommen anknüpfende, nach Landesrecht festzusetzende Kirchensteuer entfallen (vgl. § 51a Abs. 1 EStG), als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig sind.

3. Die abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten sind mit ihrem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert abzuziehen (§ 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG). Schulden sind mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen (§ 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 12 Abs. 1 Satz 1 des Bewertungsgesetzes --BewG--).

Für Steuerverbindlichkeiten, die mit Ablauf des Todesjahres des Erblassers entstehen, verbleibt es beim Ansatz mit dem Nennwert, obwohl die zu einer Abschlusszahlung führende Festsetzung erst nach dem Stichtag für die Entstehung der Erbschaftsteuer erfolgt. Besondere Umstände, die eine Abweichung vom Nennwert rechtfertigen könnten, sind nicht ersichtlich. Eine Abzinsung nach § 12 Abs. 3 BewG scheidet ebenfalls aus, weil es an einem von vornherein bestimmten Zeitpunkt für den Eintritt der Fälligkeit der Einkommensteuer, der Kirchensteuer und des Solidaritätszuschlags fehlt und somit die Berechnungs- oder Schätzungsgrundlagen für eine Abzinsung fehlen (vgl. BFH-Urteile vom 17. Januar 1996 II R 4/93, BFH/NV 1996, 649, unter II.3.b; in BFHE 220, 518, BStBl II 2008, 626, betr. Einkommensteuererstattungsansprüche). Einkommensteuernachforderungen sind im Übrigen nur innerhalb des in § 233a Abs. 2 AO bestimmten Zeitraums unverzinslich.

4. 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 aufgrund des Ablebens des V abgezogen werden können. Der von der Klägerin begehrte Abzug der hälftigen Abschlusszahlungen in Höhe von 911.942,50 € 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 Abschlusszahlungen nur insoweit abzugsfähig, als sie auf V entfallen. Das FG wird daher noch festzustellen haben, ob V Alleinerbe war und die Erbschaft ausgeschlagen wurde. Im Fall der Ausschlagung ist weiter festzustellen, inwieweit die Abschlusszahlungen entsprechend § 270 AO (in der für 2004 maßgeblichen) Fassung auf V entfallen; in diesem Fall sind die auf M entfallenden Abschlusszahlungen nicht als Nachlassverbindlichkeiten vom Erwerb der Klägerin abzuziehen.

III. Geltendmachung des Pflichtteils nach Tod des Verpflichteten durch dessen Alleinerben - Abziehbarkeit des Pflichtteilsanspruchs als Nachlassverbindlichkeit BFH, Urteil vom 19. Februar 2013 II R 47/11, BFHE 240, 186, BStBl II 2013, 332

Leitsatz

Ist der Pflichtteilsberechtigte der Alleinerbe des Verpflichteten, so bleibt trotz des zivilrechtlichen Erlöschens des Pflichtteilsanspruchs erbschaftsteuerrechtlich sein Recht zur Geltendmachung des Pflichtteils als Folge der Regelung in § 10 Abs. 3 ErbStG bestehen. Erklärt der Berechtigte in einem solchen Fall gegenüber dem Finanzamt, er mache den Anspruch geltend, ist dies erbschaftsteuerrechtlich unabhängig davon zu berücksichtigen, ob der Verpflichtete damit rechnen musste, den Anspruch zu Lebzeiten erfüllen zu müssen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Pflichtteilsanspruch im Zeitpunkt der Mitteilung an das Finanzamt noch nicht verjährt ist.

Orientierungssatz

1. Die Erbschaftsteuer für den Erwerb des Pflichtteilsanspruchs (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) entsteht nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung. Hinsichtlich des Abzugs des Pflichtteils als Nachlassverbindlichkeit wirkt dessen Geltendmachung hingegen auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer gegenüber dem Erben, also auf den Zeitpunkt des Todes des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) zurück, stellt also ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar.
2. Nachlassverbindlichkeiten können nicht isoliert, sondern nur im Rahmen der Festsetzung der Erbschaftsteuer berücksichtigt werden.
3. Wie zu entscheiden ist, wenn der Pflichtteilsanspruch bereits beim Tod des Verpflichteten oder bei der fiktiven Nachholung der Geltendmachung des Pflichtteils durch Erklärung gegenüber dem Finanzamt verjährt war, konnte vorliegend auf sich beruhen (vgl. Rechtsprechung und Literatur).

Tatbestand

I. Der im Jahr 2003 verstorbene Vater (V) der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wurde von seiner Ehefrau, der Mutter (M) der Klägerin, aufgrund eines sog. Berliner Testaments allein beerbt. Erbschaftsteuer war für diesen Erwerb von Todes wegen nicht festzusetzen, weil die der M zustehenden Freibeträge (§§ 16 und 17 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der u.a. für die Jahre 2003 und 2004 geltenden Fassung --ErbStG--) nicht überschritten waren. Die Klägerin ist die Alleinerbin der im August 2004 verstorbenen M.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Erbschaftsteuer gegen die Klägerin durch den unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--) ergangenen Bescheid vom 25. Februar 2005 fest, ohne den der Klägerin wegen der Enterbung durch V gemäß § 2303 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) zustehenden Pflichtteilsanspruch als Nachlassverbindlichkeit abzuziehen.

Mit Schreiben vom 5. April 2005 teilte die Klägerin dem FA mit, sie mache als Tochter des V ihren Pflichtteil geltend, da sie durch das Testament ihrer Eltern von der Erbfolge nach V ausgeschlossen gewesen sei. Der Pflichtteilsanspruch sei noch nicht verjährt. Sie bitte um entsprechende Reduzierung des auf sie übergegangenen Nachlasses der M.

Das FA folgte diesem Begehren weder im Änderungsbescheid vom 22. September 2005 noch in der Einspruchsentscheidung vom 10. September 2007, in der es die Erbschaftsteuer ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb von 556.165 € vor Abrundung (§ 10 Abs. 1 Satz 5 ErbStG) auf 98.850 € festsetzte.

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit der Begründung ab, der sich auf 70.536 € belaufende Pflichtteilsanspruch der Klägerin sei nicht als Nachlassverbindlichkeit abziehbar. Es sei nicht feststellbar, dass die Klägerin den Anspruch gegenüber M i.S. von § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG geltend gemacht habe und er für M deshalb eine wirtschaftliche Belastung dargestellt habe. Der Erklärung der Klägerin im Schreiben vom 5. April 2005, sie mache den Pflichtteil geltend, komme keine Bedeutung zu.

Mit der Revision bringt die Klägerin vor, sie habe den Pflichtteil mit dem Schreiben vom 5. April 2005 gegenüber dem FA wirksam geltend gemacht. Der Pflichtteilsanspruch sei daher bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer für ihren Erwerb als Alleinerbin der M als Nachlassverbindlichkeit abzuziehen.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur antragsgemäßen Herabsetzung der Erbschaftsteuer (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass der Pflichtteilsanspruch der Klägerin nicht als Nachlassverbindlichkeit abziehbar sei.

1. Zu den nach § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten gehören gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG u.a. Verbindlichkeiten aus geltend gemachten Pflichtteilen (§§ 2303 ff. BGB). Damit übereinstimmend gilt ein Pflichtteilsanspruch gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erst dann als Erwerb von Todes wegen, wenn er geltend gemacht wird.

a) Dem bloßen Entstehen des Anspruchs auf einen Pflichtteil mit dem Erbfall (§ 2317 Abs. 1 BGB) kommt erbschaftsteuerrechtlich noch keine Bedeutung zu, und zwar sowohl gegenüber dem Berechtigten als auch gegenüber dem Verpflichteten. Dieses zeitliche Hinausschieben der erbschaftsteuerrechtlichen Folgen eines Pflichtteilsanspruchs ist im Interesse des Berechtigten geschehen und soll ausschließen, dass bei ihm auch dann Erbschaftsteuer anfällt, wenn er seinen Anspruch zunächst oder dauerhaft nicht erhebt (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. Oktober 1998 II R 52/96, BFHE 187, 50, BStBl II 1999, 23; vom 19. Juli 2006 II R 1/05, BFHE 213, 122, BStBl II 2006, 718, und vom 31. März 2010 II R 22/09, BFHE 229, 374, BStBl II 2010, 806, Rz 11).

b) Die "Geltendmachung" des Pflichtteilsanspruchs besteht in dem ernstlichen Verlangen auf Erfüllung des Anspruchs gegenüber dem Erben. Der Berechtigte muss seinen Entschluss, die Erfüllung des Anspruchs zu verlangen, in geeigneter Weise bekunden (BFH-Urteil in BFHE 213, 122, BStBl II 2006, 718). Ist dies geschehen, entsteht die Erbschaftsteuer für den Erwerb des Pflichtteilsanspruchs (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung. Hinsichtlich des Abzugs des Pflichtteils als Nachlassverbindlichkeit wirkt dessen Geltendmachung hingegen auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer gegenüber dem Erben, also auf den Zeitpunkt des Todes des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) zurück, stellt also ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar. Nachlassverbindlichkeiten können nicht isoliert, sondern nur im Rahmen der Festsetzung der Erbschaftsteuer berücksichtigt werden.

c) Verstirbt der Pflichtteilsverpflichtete seinerseits, bevor der Pflichtteilsanspruch durch Erfüllung (§ 362 Abs. 1 BGB) oder aus anderen Gründen, etwa aufgrund eines Erlassvertrags (§ 397 Abs. 1 BGB), erloschen ist, geht die Verbindlichkeit gemäß §§ 1922, 1967 Abs. 1 BGB zivilrechtlich auf dessen Erben über, ohne dass es auf die vorherige Geltendmachung des Anspruchs ankommt. Die Verpflichtung zur Zahlung des Pflichtteils stellt dabei abweichend vom Zivilrecht erbschaftsteuerrechtlich nur dann eine vom Pflichtteilsverpflichteten als Erblasser herrührende Schuld und somit eine gemäß § 10 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abziehbare Nachlassverbindlichkeit dar, wenn der Pflichtteilsberechtigte den Pflichtteilsanspruch zu Lebzeiten des Verpflichteten geltend gemacht hatte oder ihn nunmehr geltend macht. So kann etwa der Berechtigte, der den Verpflichteten nicht beerbt, den Pflichtteil gegenüber dessen Erben geltend machen.

Geschieht dies vor der Verjährung des Anspruchs (§§ 195, 202 Abs. 2 BGB, früher § 2332 Abs. 1 BGB, vgl. dazu Art. 229 § 23 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch), so gilt der Pflichtteilsanspruch gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als Erwerb des Pflichtteilsberechtigten von Todes wegen. Der Erbe des Verpflichteten kann dann die Verbindlichkeit aus dem geltend gemachten Pflichtteilsanspruch gemäß § 10 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 5 Nr. 1 ErbStG als Nachlassverbindlichkeit abziehen.

Dies gilt auch dann, wenn der ursprüngliche Verpflichtete nicht damit rechnen musste, den Pflichtteilsanspruch zu Lebzeiten erfüllen zu müssen, und deshalb durch diesen nicht wirtschaftlich belastet war; denn die Geltendmachung des Pflichtteils wirkt, wie bereits dargelegt, hinsichtlich dessen Abzugs als Nachlassverbindlichkeit auf den Eintritt des ursprünglichen Erbfalls (hier: Tod des V) zurück. Der BFH hat bereits mit Urteil vom 2. März 2011 II R 5/09 (BFH/NV 2011, 1147, Rz 87) auf die eingeschränkte Bedeutung des Kriteriums der wirtschaftlichen Belastung des Erblassers für den Abzug von Nachlassverbindlichkeiten hingewiesen.

Welche Folgen sich ergeben, wenn der Berechtigte den Pflichtteil erst nach dessen Verjährung gegenüber dem Erben des ursprünglichen Verpflichteten geltend macht und dieser den Anspruch trotz der Verjährung erfüllt, kann in der vorliegenden Streitsache dahingestellt bleiben.

d) Ist der Pflichtteilsberechtigte der Alleinerbe des Verpflichteten, so erlöschen sowohl der Pflichtteilsanspruch als auch die entsprechende Verbindlichkeit des ursprünglichen Erben durch die Vereinigung von Forderung und Schuld in einer Person (Konfusion, vgl. dazu z.B. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 23. April 2009 IX ZR 19/08, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 2009, 1059, Rz 19 f.; BFH-Urteil vom 7. März 2006 VII R 12/05, BFHE 212, 388, BStBl II 2006, 584). Zivilrechtlich kann die Erfüllung des Anspruchs dann im Regelfall nicht mehr verlangt werden. Nur in bestimmten Ausnahmefällen gelten die infolge des Erbfalls durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit erloschenen Rechtsverhältnisse zivilrechtlich als nicht erloschen, so bei Nachlassverwaltung und Nachlassinsolvenzverfahren (§ 1976 BGB) sowie bei der Erhebung der Dürftigkeitseinrede (§ 1991 Abs. 2 BGB).

Das Erbschaftsteuerrecht folgt hinsichtlich der Konfusion nicht der zivilrechtlichen Beurteilung. Vielmehr gelten die infolge des Erbanfalls durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit oder von Recht und Belastung erloschenen Rechtsverhältnisse gemäß § 10 Abs. 3 ErbStG als nicht erloschen. Diese Fiktion umfasst auch das Recht des Pflichtteilsberechtigten, der der Alleinerbe des Pflichtteilsverpflichteten ist, die Geltendmachung des Pflichtteils fiktiv nachzuholen. Gibt der Pflichtteilsberechtigte dem zuständigen Finanzamt gegenüber vor der Verjährung des

Pflichtteilsanspruchs eine entsprechende Erklärung ab, hat es diese zu berücksichtigen und sowohl hinsichtlich der Besteuerung des Erwerbs des Pflichtteils gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als auch hinsichtlich des Abzugs der Pflichtteilsschuld als Nachlassverbindlichkeit die sich hieraus unter Berücksichtigung der jeweils maßgebenden Freibeträge ergebenden steuerrechtlichen Folgerungen zu ziehen (ebenso Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 3 Rz 232, § 10 Rz 98, 183; Schuck in Viskorf/Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 10 ErbStG Rz 85; Pahlke in Christoffel/Geckle/Pahlke, ErbStG, 1. Aufl. 1998, § 10 Rz 61; Muscheler, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge --ZEV-- 2001, 377, 381 f.; Moench, Deutsches Steuerrecht 1987, 139, 144; Markus Hardt, ZEV 2004, 408; a.A. FG München, Beschluss vom 27. Juli 1990 10 V 3806/89, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 1991, 199; Geck in Kapp/Ebeling, § 10 ErbStG Rz 78; Tetens in Rödl/Preißer u.a., Erbschaft- und Schenkungsteuer, 2009, § 10 Kap. 6.3.3; Högl in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 10 ErbStG Rz 57).

Wie zu entscheiden ist, wenn der Pflichtteilsanspruch bereits beim Tod des Verpflichteten oder bei der fiktiven Nachholung der Geltendmachung des Pflichtteils durch Erklärung gegenüber dem Finanzamt verjährt war, kann im vorliegenden Fall auf sich beruhen (vgl. dazu einerseits BFH-Beschluss vom 15. Mai 2009 II B 155/08, BFH/NV 2009, 1441; FG München, Urteile vom 7. Oktober 1992 4 K 5239/89, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht 1993, 55, und vom 24. Juli 2002 4 K 1286/00, EFG 2002, 1625; FG München, Beschluss vom 30. November 2006 4 V 4323/06, EFG 2007, 369; Weinmann in Moench/Weinmann, § 10 ErbStG Rz 67; andererseits Gebel, a.a.O., § 3 Rz 232, § 10 Rz 98, 183; Muscheler, ZEV 2001, 377, 383 f.).

2. Der der Klägerin wegen der Enterbung durch V zustehende Pflichtteilsanspruch ist danach unabhängig davon, ob ihn die Klägerin bereits gegenüber M geltend gemacht hatte und ob M damit rechnen musste, den Anspruch zu Lebzeiten erfüllen zu müssen, als Nachlassverbindlichkeit bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer für den Erwerb der Klägerin als Erbin der M abzuziehen. Die Klägerin hat vor der Verjährung des Pflichtteilsanspruchs gegenüber dem FA erklärt, sie mache ihn geltend, und damit die Geltendmachung mit für das Steuerrecht verbindlicher Wirkung fiktiv nachgeholt.

IV. Sachverständigenkosten zur Ermittlung des Grundstückswerts als Nachlassverbindlichkeit

BFH, Urteil vom 19. Juni 2013 II R 20/12, BFHE 241, 416, BStBl II 2013, 738 Zitiervorschlag

Leitsatz

Die Aufwendungen für die Erstellung eines Sachverständigengutachtens zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts eines zum Nachlass gehörenden Grundstücks sind als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig, wenn sie in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Erwerb von Todes wegen anfallen.

Orientierungssatz

Zu LS: Das Abzugsverbot des § 10 Abs. 8 ErbStG erstreckt sich nach der zugrunde liegenden Wertung auch auf die einem Erwerber entstehenden Rechtsverfolgungskosten, die er zur Abwehr der von ihm zu entrichtenden eigenen Erbschaftsteuer aufwendet. Der Begriff der diesem Abzugsverbot unterliegenden Rechtsverfolgungskosten ist eng zu verstehen.

Tatbestand

I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Alleinerbe seines im August 2009 verstorbenen Onkels. Zum Nachlass gehört u.a. ein mit einem Einfamilienhaus bebautes Grundstück.

Im Zusammenhang mit der vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) angeforderten Erbschaftsteuererklärung ließ der Kläger ein Sachverständigengutachten zum Nachweis des gemeinen Werts des Grundstücks erstellen. Die Kosten hierfür beliefen sich laut Rechnung vom 24. Februar 2011 auf 2.593,47 €. Das für die Bedarfswertfeststellung zuständige Lagefinanzamt stellte den Grundbesitzwert entsprechend dem im Gutachten ermittelten Verkehrswert auf 270.000 € fest.

Das FA setzte unter Zugrundelegung des festgestellten Grundbesitzwerts mit Bescheid vom 18. Juli 2011 Erbschaftsteuer in Höhe von 264.960 € gegen den Kläger fest. Dabei zog es Erbfallkosten nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der für das Jahr 2009 geltenden Fassung (ErbStG) in Höhe von insgesamt 12.036 € ab, ohne jedoch die geltend gemachten Sachverständigenkosten für die Ermittlung des Grundstückswerts zu berücksichtigen. Mit Bescheid vom 19. Oktober 2011 wurde die Erbschaftsteuer aus hier nicht streitigen Gründen auf 264.120 € herabgesetzt.

Hinsichtlich der Sachverständigenkosten blieb der Einspruch ohne Erfolg. In der Teileinspruchsentscheidung vom 11. November 2011 ist bestimmt, dass im Hinblick auf das beim Bundesfinanzhof (BFH) anhängige Verfahren II R 9/11 über die Anwendung des § 19 Abs. 1 ErbStG nicht entschieden werde und insoweit auch keine Bestandskraft eintrete.

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit der Begründung ab, die Kosten für ein Sachverständigengutachten zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts seien Kosten der Rechtsverfolgung zur Minderung der Erbschaftsteuer und damit nicht nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG abzugsfähig. Soweit das Verkehrswertgutachten auch der Bestimmung der Preisuntergrenze im Zusammenhang mit einem geplanten Verkauf des Anwesens gedient habe, lägen Kosten der Verwertung des Nachlasses vor, die ebenfalls nicht abzugsfähig seien. Das Urteil des FG ist veröffentlicht in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2013, 151.

Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung von § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Änderung des Erbschaftsteuerbescheids vom 19. Oktober 2011 in Gestalt der Teileinspruchsentscheidung vom 11. November 2011 (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die im Zusammenhang mit der Erbschaftsteuererklärung angefallenen Kosten für das Sachverständigengutachten zum Nachweis des gemeinen Werts des Nachlassgrundstücks sind entgegen der Auffassung des FG als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig.

1. Gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG sind, soweit sich nicht aus den Absätzen 6 bis 9 etwas anderes ergibt, als Nachlassverbindlichkeit u.a. die Kosten abzugsfähig, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehen.

a) Der Begriff der Nachlassregelungskosten ist grundsätzlich weit auszulegen (vgl. BFH-Urteil vom 11. Januar 1961 II 155/59 U, BFHE 72, 273, BStBl III 1961, 102). Zu den Nachlassregelungskosten gehören auch die Kosten für die Bewertung von Nachlassgegenständen, wenn sie in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Erwerb von Todes wegen und nicht erst durch die spätere Verwaltung des Nachlasses (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 3 ErbStG) anfallen. Nachlassregelungskosten sind insbesondere Aufwendungen für die Erstellung eines Sachverständigengutachtens nach § 198 des Bewertungsgesetzes in der für 2009 geltenden Fassung zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts eines zum Nachlass gehörenden Grundstücks (Schuck in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 10 ErbStG Rz 97; Geck in Kapp/Ebeling, ErbStG, Kommentar, § 10 ErbStG Rz 150.2; Steiner, Der Erbschaft-Steuer-Berater --ErbStB-- 2010, 104; Halaczinsky, ErbStB 2012, 238; auch von der Finanzverwaltung anerkannt, sofern die Kosten im Rahmen der Verpflichtung zur Abgabe einer Feststellungserklärung anfallen und vom Erwerber getragen werden, vgl. H E 10.7 Satz 2, "Steuerberatungskosten und Rechtsberatungskosten im Rahmen des Besteuerungs- und Wertfeststellungsverfahrens", Hinweise zu den Erbschaftsteuer-Richtlinien --ErbStH-- 2011; a.A. FG Nürnberg, Urteil vom 21. November 2002 IV 350/2001, Entscheidungen der Finanzgerichte 2003, 633; Weinmann in Moench/ Weinmann, Erbschaft- und Schenkungsteuer, § 10 Rz 82; Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 10 Rz 220). Derartige Aufwendungen sind durch den Erbfall veranlasst und stehen unmittelbar mit der Regelung und Abwicklung des Nachlasses im Zusammenhang.

b) § 10 Abs. 8 ErbStG steht einem Abzug der Kosten für ein Sachverständigengutachten zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts des Nachlassgrundstücks nicht entgegen.

Nach dieser Vorschrift ist die von dem Erwerber zu entrichtende eigene Erbschaftsteuer nicht abzugsfähig. Das Abzugsverbot erstreckt sich zwar nach der dem § 10 Abs. 8 ErbStG zugrunde liegenden Wertung auch auf die einem Erwerber entstehenden Rechtsverfolgungskosten, die er zur Abwehr der von ihm zu entrichtenden eigenen Erbschaftsteuer aufwendet (BFH-Urteil vom 20. Juni 2007 II R 29/06, BFHE 217, 187, BStBl II 2007, 722). Außerdem unterliegen dem Abzugsverbot die Rechtsverfolgungskosten, die mit den gesonderten Feststellungen der Grundbesitzwerte des zum Nachlass gehörenden Grundvermögens zusammenhängen (BFH-Urteil vom 1. Juli 2008 II R 71/06, BFHE 222, 63, BStBl II 2008, 874). Bei den Kosten für die Bewertung von Nachlassgegenständen handelt es sich jedoch nicht um Rechtsverfolgungskosten in diesem Sinne. Der Begriff der dem Abzugsverbot unterliegenden Rechtsverfolgungskosten ist eng zu verstehen und umfasst die vom Erben aufgewendeten Verfahrens- und Prozesskosten eines Rechtsbehelfs- oder finanzgerichtlichen Klageverfahrens gegen die Erbschaftsteuerfestsetzung, nicht aber Sachverständigenkosten für die Erstellung eines Gutachtens zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts eines Nachlassgrundstücks. Für eine weiter gehende Erstreckung des Abzugsverbots auch auf die Kosten der Bewertung eines zum Nachlass gehörenden Gegenstands bietet § 10 Abs. 8 ErbStG keine Grundlage, selbst wenn die Bewertung des Nachlassgegenstands Auswirkungen auf die Höhe der Erbschaftsteuer hat. Soweit die Finanzverwaltung für ihre gegenteilige Ansicht (vgl. H E 10.7 ErbStH) ebenfalls auf das Urteil des BFH in BFHE 217, 187, BStBl II 2007, 722 verweist, wird klargestellt, dass dieses Urteil nicht zu Gutachterkosten ergangen ist.

2. Da das FG von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen für das Sachverständigengutachten in Höhe von 2.593,47 € sind als Nachlassverbindlichkeit gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG abzugsfähig. Das Verkehrswertgutachten wurde im Rahmen des Verfahrens zur gesonderten Feststellung des Grundbesitzwerts in Auftrag gegeben und dem zuständigen Lagefinanzamt zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts vorgelegt. Die Kosten hierfür hängen unmittelbar mit der Regelung des Nachlasses zusammen. Der vollen Abziehbarkeit der Sachverständigenkosten steht nicht entgegen, dass die Bewertung des Grundstücks nach den Angaben des Klägers auch als Grundlage für den geplanten Verkauf des Anwesens gedient hat. Diese weitere Zwecksetzung ändert nichts am unmittelbaren Zusammenhang der Kosten mit der Regelung des Nachlasses.

V. Grundstücksschenkung an ein Kind bei anschließender Weiterschenkung als Zuwendung an das Schwiegerkind

BFH, Urteil vom 18. Juli 2013 II R 37/11, BFHE 242, 158, BStBl II 2013, 934

Leitsatz

Überträgt ein Elternteil ein Grundstück schenkweise auf ein Kind und schenkt das bedachte Kind unmittelbar im Anschluss an die ausgeführte Schenkung einen Miteigentumsanteil an dem Grundstück an seinen Ehegatten weiter, ohne dem Elternteil gegenüber zur Weiterschenkung verpflichtet zu sein, liegt schenkungsteuerrechtlich keine Zuwendung des Elternteils an das Schwiegerkind vor.

Orientierungssatz

1. In Fällen dieser Art kommt es wegen der Anknüpfung an das Zivilrecht und der durch die Zuwendung der Eltern ausgelösten Rechtsfolgen schenkungsteuerrechtlich nicht darauf an, ob die Beteiligten von vornherein durch abgestimmtes Verhalten im Wege eines Gesamtplans auf eine Schenkung durch die Eltern an das Kind und eine anschließende Weiterschenkung eines Teils des geschenkten Gegenstands durch das Kind an seinen Ehegatten hingewirkt haben. Von einem Gestaltungsmissbrauch i.S. des § 42 AO kann insoweit ebenfalls nicht ausgegangen werden.

2. Ob ein Bedachter über einen zugewendeten Gegenstand frei verfügen kann oder diesen einem Dritten zuwenden muss, ist unter Berücksichtigung der abgeschlossenen Verträge, ihrer inhaltlichen Abstimmung untereinander sowie der mit der Vertragsgestaltung erkennbar angestrebten Ziele der Vertragsparteien zu entscheiden (vgl. BFH-Rechtsprechung und Literatur).

Tatbestand

I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist mit K verheiratet. Die Ehegatten leben im Güterstand der Zugewinngemeinschaft.

K erhielt von seiner Mutter (M) mit notariell beurkundetem Vertrag vom 10. November 2006 (URNr. 1676) Wohnungseigentum, bestehend aus einer Eigentumswohnung und damit verbundenen Miteigentumsanteilen an weiteren Grundstücken. Als Gegenleistungen wurden zugunsten der M ein dinglich gesichertes Wohnrecht bestellt sowie durch eine Reallast gesicherte Ansprüche auf Wart und Pflege und ein Anspruch auf ein standesgemäßes Begräbnis eingeräumt. Die Überlassung des Grundbesitzes sollte unentgeltlich erfolgen, soweit die Gegenleistungen den Wert der Zuwendung nicht erreichen sollten. K hatte sich den Wert der Zuwendung auf seinen gesetzlichen Pflichtteilsanspruch bzw. Pflichtteilsergänzungsanspruch am Nachlass der M anrechnen zu lassen. Eine Ausgleichung nach § 2050 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) wurde ausgeschlossen. M verzichtete auf die Vereinbarung eines Rückforderungsanspruchs. Die Vertragsbeteiligten waren sich über den Eigentumsübergang einig. M bewilligte die Eintragung der Auffassung in das Grundbuch.

Mit notarieller Urkunde ebenfalls vom 10. November 2006 (URNr. 1677) übertrug K die Hälfte des ihm überlassenen Grundbesitzes auf die Klägerin. Diese trat neben K in alle dinglich gesicherten Verpflichtungen gegenüber der M ein. K sollte berechtigt sein, u.a. im Fall einer Ehescheidung oder bei einem Vorversterben der Klägerin die Rückübertragung des an sie überlassenen Grundbesitzes gegen Ausgleich der anteiligen Werterhöhung zu verlangen. Im Übrigen sollte die Überlassung unentgeltlich und ohne jegliche Gegenleistung erfolgen. Die Vertragsbeteiligten erklärten die Auffassung. Die Eintragung des Miteigentums der Klägerin sollte im Wege der Kettenauflassung erfolgen; K verzichtete insoweit auf seine Zwischen-eintragung als Alleineigentümer.

M hatte in ihrer letztwilligen Verfügung vom 3. Februar 2004 K als Alleinerben eingesetzt.

In der Schenkungsteuererklärung gab die Klägerin M als Schenkerin an. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ging davon aus, dass M den Grundbesitz je zur Hälfte dem K und der Klägerin freigebig zugewendet habe. Für die Zuwendung der M an die Klägerin setzte das FA mit Bescheid vom 2. März 2007 die Schenkungsteuer auf 2.616 € fest. Hiervon wurden 1.464 € zinslos gestundet.

Einspruch und Klage, mit denen sich die Klägerin gegen die Annahme einer Schenkung durch M wandte, blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung aus, dass K als Zwischenerwerber nicht bereichert gewesen sei, soweit er den von M erhaltenen Grundbesitz sogleich zur Hälfte an die Klägerin weitergeschenkt habe. Das gelte auch, wenn zivilrechtlich von zwei Schenkungen auszugehen sei. Die Weitergabe an die Klägerin sei vorgezeichnet gewesen, weil die Kettenschenkung zwischen M, K und der Klägerin abgestimmt gewesen sei. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1733 veröffentlicht.

Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung des § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG).

Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und des Schenkungsteuerbescheids in Gestalt der Einspruchsentscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Eine freigebige Zuwendung der M an die Klägerin liegt entgegen der Auffassung des FG nicht vor.

1. Nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

a) Eine freigebige Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG setzt in objektiver Hinsicht voraus, dass die Leistung zu einer Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden führt und die Zuwendung objektiv unentgeltlich ist, und in subjektiver Hinsicht den Willen des Zuwendenden zur Freigebigkeit (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. Januar 2013 II R 6/12, BFHE 240, 178). Eine Bereicherung des Empfängers ist gegeben, wenn dieser über das Zugewendete im Verhältnis zum Leistenden tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann (vgl. BFH-Urteil vom 30. November 2009 II R 70/06, BFH/NV 2010, 900). Ob eine Bereicherung des Empfängers vorliegt und welche Personen als Zuwendender und als Bedachter an einer freigebigen Zuwendung beteiligt sind, bestimmt sich ausschließlich nach der Zivilrechtsslage (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2010, 900, und vom 9. Dezember 2009 II R 22/08, BFHE 228, 165, BStBl II 2010, 363, unter II.1.a aa).

b) Wird ein Vermögensgegenstand einer Person im Wege der Schenkung übertragen und wendet diese den Vermögensgegenstand freigebig einem Dritten zu, ist für die Bestimmung des jeweiligen Zuwendenden und des jeweiligen Bereicherten darauf abzustellen, ob die weitergebende Person eine eigene Entscheidungsbefugnis bezüglich der Verwendung des geschenkten Gegenstands hat (vgl. BFH-Urteil vom 10. März 2005 II R 54/03, BFHE 208, 447, BStBl II 2005, 412; Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., § 7 Rz 68a; Schuck in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 4. Aufl., § 7 Rz 94; Götz in Wilms/Jochum, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, § 7 Rz 98; Weinmann in Moench/Weinmann, § 7 ErbStG Rz 148b; Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 7 Rz 237).

Erhält jemand als Durchgangs- oder Mittelperson eine Zuwendung, die er entsprechend einer bestehenden Verpflichtung in vollem Umfang an einen Dritten weitergibt, liegt schenkungsteuerrechtlich nur eine Zuwendung aus dem Vermögen des Zuwendenden an den Dritten vor (vgl. BFH-Urteil vom 13. Oktober 1993 II R 92/91, BFHE 172, 520, BStBl II 1994, 128). Wegen der Verpflichtung zur Weitergabe besteht keine Bereicherung der Mittelperson aus dem Vermögen des Zuwendenden; eine Schenkung der Mittelperson an den Dritten kommt nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 172, 520, BStBl II 1994, 128).

Wendet der Bedachte den ihm zugewendeten Gegenstand ohne eine solche rechtliche Verpflichtung freigebig einem Dritten zu, scheidet die Annahme einer Schenkung des Zuwendenden an den Dritten aus. Vielmehr liegen eine Schenkung des Zuwendenden an den Bedachten und eine Schenkung des Bedachten an den Dritten vor.

c) Ob ein Bedachter über einen zugewendeten Gegenstand frei verfügen kann oder diesen einem Dritten zuwenden muss, ist unter Berücksichtigung der abgeschlossenen Verträge, ihrer inhaltlichen Abstimmung untereinander sowie der mit der Vertragsgestaltung erkennbar angestrebten Ziele der Vertragsparteien zu entscheiden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 208, 447, BStBl II 2005, 412). Die Verpflichtung zur Weitergabe kann sich aus einer ausdrücklichen Vereinbarung im Schenkungsvertrag oder aus den Umständen ergeben (vgl. Piltz, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge --ZEV-- 1994, 55). Maßgebend für die Beurteilung ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten.

Für die Annahme einer Weitergabepflichtung des Bedachten reicht es jedoch nicht aus, dass der Zuwendende weiß oder damit einverstanden ist, dass der Bedachte den zugewendeten Gegenstand unmittelbar im Anschluss an die Schenkung an einen Dritten weiterschenkt (vgl. BFH-Urteil vom 14. März 1962 II 218/59 U, BFHE 74, 554, BStBl III 1962, 206). Wird dagegen im Schenkungsvertrag zwischen dem Zuwendenden und dem Bedachten die Weiterschenkung an den Dritten vereinbart, kann der Bedachte über den Gegenstand nicht frei verfügen.

Eine kurze Verweildauer des Geschenks beim Bedachten spricht für sich allein genommen nicht für eine Weitergabepflichtung (vgl. Schuck, a.a.O., § 7 Rz 94; Reymann, ZEV 2006, 55; a.A. Schuhmann, Zeitschrift für die gesamte erbrechtliche Praxis 2012, 79; Spiegelberger, Festschrift für Spindler 2011, 809, unter II.3.). Aus diesem Grund ist eine Weitergabepflichtung des zuerst Bedachten nicht schon deshalb anzunehmen, weil die Schenkung und die Weiterschenkung in zwei zeitlich unmittelbar aufeinanderfolgenden notariellen Urkunden vereinbart wurden und der zuerst Bedachte den geschenkten Gegenstand vor der sich unmittelbar anschließenden Weiterschenkung nicht tatsächlich als Eigentümer nutzen konnte. Der zeitlichen Abfolge der Schenkungen kann allerdings im Rahmen der Gesamtwürdigung eine Indizwirkung zukommen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 172, 520, BStBl II 1994, 128).

Von einer Weitergabepflichtung des zuerst Bedachten kann auszugehen sein, wenn dieser noch vor Ausführung der freigebigen Zuwendung an ihn den Gegenstand an einen Dritten weiterschenkt. In diesem Fall kann die Dispositionsmöglichkeit des zuerst Bedachten fehlen. Entscheidend sind jedoch auch hier die Umstände des Einzelfalls. Indiz für eine fehlende Dispositionsmöglichkeit des zuerst Bedachten kann insbesondere sein, dass die Schenkung und die Weiterschenkung in einer notariellen Urkunde vereinbart werden. Selbständige Schenkungen verschiedener Personen sind zwar nicht lediglich deshalb eine einheitliche Schenkung eines Zuwendenden, weil sie in einer

Vertragsurkunde zusammengefasst sind (vgl. BFH-Urteil in BFHE 74, 554, BStBl III 1962, 206). Die Zusammenfassung einer Schenkung und einer sich anschließenden Weiterschenkung eines Grundstücks in einer Urkunde führt aber zu einer zeitgleichen Vereinbarung von Schenkung und Weiterschenkung, so dass der zuerst Bedachte damit regelmäßig keine Entscheidungsfreiheit in Bezug auf das weitergeschenkte Grundstück erlangen wird. Das gilt nur dann nicht, wenn sich aus dem Vertrag oder den Umständen eindeutig etwas anderes ergibt.

d) Nach diesen Grundsätzen ist auch zu entscheiden, wer Zuwendender und Bedachter ist, wenn Eltern ein Grundstück schenkweise auf ein Kind übertragen und das Kind unmittelbar im Anschluss an die ausgeführte Schenkung einen Miteigentumsanteil an dem Grundstück an seinen Ehegatten weiterschchenkt. In solchen Fällen kann, wenn das Kind seinen Eltern gegenüber nicht zur Weiterschenkung verpflichtet ist, schenkungsteuerrechtlich grundsätzlich nicht von einer Zuwendung der Eltern an das Schwiegerkind ausgegangen werden.

Eltern haben regelmäßig kein Interesse daran, ihr Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf ihre Schwiegerkinder zu übertragen; gewollt ist vielmehr die Übertragung des Vermögens auf die eigenen Kinder (vgl. Schuck, a.a.O., § 7 Rz 94; Fischer in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 4. Auflage § 7 Rz 127; Gebel, ZEV 2005, 263, 264; Reymann, ZEV 2006, 55; Spiegelberger, Festschrift für Spindler 2011, 809, unter II.4.). Für eine Zuwendung allein an das eigene Kind sprechen auch besondere Vereinbarungen im Schenkungsvertrag, die eine Anrechnung der Zuwendung auf den gesetzlichen Pflichtteilsanspruch (§ 2303 BGB) bzw. Pflichtteilsergänzungsanspruch (§§ 2326 f. BGB) des Kindes sowie die Begründung eines Rückübertragungsanspruchs des zuwendenden Elternteils für bestimmte Fälle (wie z.B. das Vorversterben des Kindes) regeln. Nicht maßgebend ist, dass auch bei einer Zuwendung von Eltern an das Schwiegerkind nach Scheitern der Ehe Rückforderungsansprüche der Eltern nach den Grundsätzen des Wegfalls der Geschäftsgrundlage und nach Bereicherungsrecht entstehen können (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 3. Februar 2010 XII ZR 189/06, BGHZ 184, 190). Diese Rückforderungsansprüche lassen nicht den Schluss zu, dass Eltern ihr Vermögen zum Teil auf das Schwiegerkind übertragen wollen.

Die freigebige Zuwendung von Vermögen an das eigene Kind liegt auch wegen der damit verbundenen güterrechtlichen Folgen im Interesse der Eltern und des Kindes selbst. Der Wert der Zuwendung wird bei einem Kind, das mit seinem Ehegatten im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft lebt, dem Anfangsvermögen des Kindes hinzugerechnet (§ 1374 Abs. 2 BGB). Damit unterliegt das dem Kind zugewendete Vermögen im Rahmen des Zugewinnausgleichs nicht der Ausgleichspflicht (vgl. Palandt/Brudermüller, Bürgerliches Gesetzbuch, 72. Aufl., § 1374 Rz 6). Wenn Eltern erreichen wollen, dass ihr Kind auch im Fall der Ehescheidung von der Schenkung profitiert, müssen sie ihr Kind direkt beschenken (BGH-Urteil in BGHZ 184, 190, unter B.I.2.b cc).

In Fällen dieser Art kommt es wegen der Anknüpfung an das Zivilrecht und der durch die Zuwendung der Eltern ausgelösten Rechtsfolgen schenkungsteuerrechtlich nicht darauf an, ob die Beteiligten von vornherein durch abgestimmtes Verhalten im Wege eines Gesamtplans auf eine Schenkung durch die Eltern an das Kind und eine anschließende Weiterschenkung eines Teils des geschenkten Gegenstands durch das Kind an seinen Ehegatten hingewirkt haben.

Von einem Gestaltungsmissbrauch i.S. des § 42 der Abgabenordnung kann insoweit ebenfalls nicht ausgegangen werden. Zum einen sind im Hinblick auf die zivilrechtlichen Rechtsfolgen regelmäßig beachtliche nichtsteuerliche Gründe für die Gestaltung vorhanden. Zum anderen steht es auch Angehörigen frei, ihre Rechtsverhältnisse untereinander so zu gestalten, dass sie für sie steuerlich möglichst günstig sind (vgl. BFH-Urteil vom 16. Januar 1992 V R 1/91, BFHE 167, 215, BStBl II 1992, 541).

2. Da das FG von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der Schenkungsteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung ist rechtswidrig und daher ebenfalls aufzuheben. Eine der Schenkungsteuer unterliegende Zuwendung der M an die Klägerin ist nicht gegeben.

a) Zivilrechtlich liegen zwei Schenkungen zwischen verschiedenen Personen vor, und zwar eine unentgeltliche Zuwendung von Wohnungseigentum durch die Übergeberin M an ihren Sohn K und eine Zuwendung des hälftigen Wohnungseigentums durch K an seine Ehefrau, die Klägerin, soweit jeweils der Wert der Zuwendung den Wert der zugunsten der M vereinbarten Gegenleistungen übersteigt. Dagegen fehlt es zivilrechtlich an einer Zuwendung der M an die Klägerin. Diese Beurteilung ist auch schenkungsteuerrechtlich zugrunde zu legen.

b) M hat den übertragenen Grundbesitz ausschließlich ihrem Sohn K und nicht anteilig ihrer Schwiegertochter, der Klägerin, zugewendet. Die Schenkung der M an K war bereits ausgeführt, als K den ihm zugewendeten Grundbesitz zur Hälfte auf die Klägerin übertragen hat. Eine ausgeführte Grundstücksschenkung setzt --was vorliegend gegeben war-- ein wirksames Schenkungsversprechen, die Auflassung und die Eintragungsbewilligung voraus (vgl. BFH-Urteil vom 23. August 2006 II R 16/06, BFHE 213, 399, BStBl II 2006, 786). Mit Abschluss des Vertrags vom 10. November 2006 (URNr. 1676) hatte M als Schenkerin alles zur Bewirkung der Leistung Erforderliche getan; K konnte jederzeit seine Eintragung als Eigentümer in das Wohnungsgrundbuch beantragen und damit den Eintritt der --dinglichen-- Rechtsänderung herbeiführen. Für eine ausgeführte Grundstücksschenkung war nicht erforderlich, dass K den Eintragungsantrag beim Grundbuchamt gestellt hat (vgl. BFH-Urteil vom 27. April 2005 II R 52/02, BFHE 210, 507, BStBl II 2005, 892).

c) K hatte nach der Zuwendung des Grundbesitzes durch M eine eigene Entscheidungsmöglichkeit über die weitere Verwendung des Grundbesitzes. Der zwischen M und K geschlossene Überlassungsvertrag enthielt nach den

Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) keine Verpflichtung des K zur Weiterübertragung eines hälftigen Miteigentumsanteils am überlassenen Grundbesitz auf die Klägerin.

Die Umstände, die nach Auffassung des FG dafür sprechen sollen, dass K hinsichtlich des an die Klägerin weitergereichten Grundbesitzes nicht bereichert gewesen und deshalb insoweit eine Zuwendung der M an die Klägerin anzunehmen sei, rechtfertigen nicht die Annahme, dass K der M gegenüber zu einer Weiterübertragung auf die Klägerin verpflichtet gewesen ist. Der Abschluss der Verträge in einem Zug in unmittelbar aufeinanderfolgenden Urkunden spricht nicht für eine solche Verpflichtung. Dies gilt selbst für den Fall, dass M im Rahmen einer Vorbesprechung beim Notar mit der Weitergabe an die Klägerin einverstanden gewesen ist. Das bloße Einverständnis der M mit der Weiterschekung durch K reicht nicht aus, um eine Zuwendung der M an die Klägerin annehmen zu können. Ein aufgrund der familiären Verbundenheit vermutetes abgestimmtes Verhalten der Vertragsbeteiligten ist als solches ebenfalls nicht geeignet, die Schenkungen in schenkungsteuerrechtlicher Hinsicht abweichend von der Zivilrechtslage zu beurteilen. Das FG hat keine Gründe dafür genannt, warum M ihren Sohn K verpflichtet haben sollte, den aus ihrem Vermögen stammenden Grundbesitz zum Teil auf die Klägerin zu übertragen. Einen Anlass zur Weiterübertragung hatte allein K aufgrund seiner Ehe mit der Klägerin.

d) Gegen eine Zuwendung der M an die Klägerin spricht zudem, dass sich K die Zuwendung der M in voller Höhe auf seinen Pflichtteilsanspruch bzw. Pflichtteilsergänzungsanspruch anrechnen lassen muss. K war zwar zum Zeitpunkt des Abschlusses des notariell beurkundeten Vertrags vom 10. November 2006 (URNr. 1676) testamentarisch eingesetzter Alleinerbe der M. Dies bedeutet aber nicht, dass die im Vertrag festgelegte Anrechnung keine Wirkungen entfalten könnte. Denn M steht es frei, die Erbinsetzung jederzeit zu ändern und K von der Erbfolge nach ihrem Tod auszuschließen.

VI. Steuerfreie Zuwendung eines Familienwohnheims zwischen Ehegatten

BFH, Urteil vom 18. Juli 2013 II R 35/11, BFHE 242, 153, BStBl II 2013, 1051

Leitsatz

Ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Gebäude, in dem sich nicht der Mittelpunkt des familiären Lebens der Eheleute befindet, ist kein steuerbegünstigtes Familienwohnheim i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG. Nicht begünstigt sind deshalb Zweitwohnungen oder Ferienwohnungen.

Orientierungssatz

1. Der erkennende Senat hat - ohne dass jedoch deswegen eine Vorlage an das BVerfG in Betracht kommt - erhebliche Zweifel, ob die weitreichende Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG (in der vor 2009 geltenden Fassung) verfassungsgemäß ist. Denn sie führt bei Eheleuten zu einer Begünstigung von Immobilienvermögen, für die ein hinreichender sachlicher Grund fehlt (vgl. Literatur).

2. Zum Leitsatz: Diese einschränkende Auslegung des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG (hier: in der vor 2009 geltenden Fassung) ist aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten. Eine Steuerbefreiung, die die Zuwendungen aller zum Zeitpunkt der Übertragung zu eigenen Wohnzwecken genutzten Häuser und Eigentumswohnungen zwischen Eheleuten erfasst, wäre nicht mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) vereinbar.

3. Auch der Neufassung des ErbStG durch das ErbStRG liegt die Vorstellung des Gesetzgebers zugrunde, dass mit der Steuerbefreiung für die Zuwendung eines Familienwohnheims der engere Kernbereich der ehelichen Lebensgemeinschaft und Wirtschaftsgemeinschaft privilegiert werden soll.

4. Der grundgesetzlich gebotene Schutz der Familie (Art. 6 Abs. 1 GG) schließt es nicht aus, Vermögensübertragungen zwischen Ehegatten zu besteuern.

Tatbestand

I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wohnt zusammen mit seiner Familie in E. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 26. Juni 2008 übertrug er seiner Ehefrau im Wege der Schenkung ein mit einer Doppelhaushälfte bebautes Grundstück auf Sylt gegen Einräumung eines lebenslänglichen unentgeltlichen Wohnrechts. Er übernahm die anfallende Schenkungsteuer.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte unter Berücksichtigung des Grundbesitzwerts von 1.221.500 €, der übernommenen Schenkungsteuer und der Vorschenkungen im Bescheid vom 3. Dezember 2008 Schenkungsteuer in Höhe von 285.677 € gegen den Kläger fest. Wegen des Wohnrechts wurde ein Betrag in Höhe von 108.851 € zinslos gestundet.

Einspruch und Klage, mit denen der Kläger die Steuerbefreiung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4a des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der für 2008 maßgebenden Fassung (ErbStG) begehrte, blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung an, der Kläger habe kein Familienwohnheim i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG übertragen, weil das Haus am Übertragungstichtag nicht den Lebensmittelpunkt der Familie des Klägers gebildet habe, sondern ein nicht begünstigtes Feriendomizil gewesen sei. Bei den Aufenthalten in dem Haus auf Sylt

handele es sich nach den Schilderungen des Klägers im Erörterungstermin schon angesichts der zeitlich beschränkten Dauer um typische Ferienaufenthalte. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 1734 veröffentlicht.

Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung von § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG und als Verfahrensfehler die Zugrundelegung eines Sachverhalts, der nicht dem protokollierten Vorbringen im Erörterungstermin und dem Akteninhalt entspreche. Das FG sei bei seiner Entscheidung fehlerhaft davon ausgegangen, dass die Aufenthalte in dem Haus auf Sylt überwiegend reinen Erholungszwecken gedient hätten, obwohl sich beide Eheleute ganzjährig um zwei ihm --dem Kläger-- gehörende Betriebe auf Sylt gekümmert hätten. Es liege deshalb keine Ferienwohnung, sondern eine Zweitwohnung vor, für die eine Steuerbefreiung zu gewähren sei.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht für die Zuwendung des mit einer Doppelhaushälfte bebauten Grundstücks eine Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG versagt.

1. Zuwendungen unter Lebenden, mit denen ein Ehegatte dem anderen Ehegatten Eigentum oder Miteigentum an einem im Inland belegenen, zu eigenen Wohnzwecken genutzten Haus oder einer im Inland belegenen, zu eigenen Wohnzwecken genutzten Eigentumswohnung (Familienwohnheim) verschafft, bleiben nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG steuerfrei. Die Steuerbefreiung bezieht sich nach ihrem Sinn und Zweck nicht nur auf das Haus verstanden als Gebäude, sondern auch auf das Grundstück, dessen wesentlicher Bestandteil es nach § 94 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches ist (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. Februar 2009 II R 69/06, BFHE 224, 151, BStBl II 2009, 480).

2. Ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Gebäude, in dem sich nicht der Mittelpunkt des familiären Lebens befindet, ist kein steuerbegünstigtes Familienwohnheim i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG. Nicht begünstigt sind deshalb Zweit- oder Ferienwohnungen.

a) Das Familienwohnheim wird in § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG als ein im Inland belegenes, zu eigenen Wohnzwecken genutztes Haus oder als eine im Inland belegene, zu eigenen Wohnzwecken genutzte Eigentumswohnung definiert. Nach dem Wortlaut enthält § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG eine weitreichende Steuerbefreiung für die Zuwendung von selbstgenutztem Wohneigentum zwischen Eheleuten. Die Steuerbefreiung ist nicht auf die Zuwendung nur eines Familienwohnheims begrenzt; soweit die Voraussetzungen am jeweiligen Übertragungsstichtag vorliegen, kann die Steuerbefreiung zeitlich nacheinander für mehrere Objekte in Anspruch genommen werden. Die Freistellung von der Steuer wird auch unabhängig vom Wert des zugewendeten Familienwohnheims gewährt. Eine Anrechnung der steuerfreien Zuwendung auf den persönlichen Freibetrag des § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG oder den Versorgungsfreibetrag des § 17 Abs. 1 ErbStG erfolgt nicht. So bleibt insbesondere der persönliche Freibetrag des § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG für andere Zuwendungen erhalten.

b) Der Senat hat erhebliche Zweifel, ob diese weitreichende Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG verfassungsgemäß ist. Denn sie führt bei Eheleuten zu einer Begünstigung von Immobilienvermögen, für die ein hinreichender sachlicher Grund fehlt (vgl. Birk, Steuerrecht, 15. Aufl., § 8 C II 1 Rz 1601, zu § 13 Abs. 1 Nr. 4a bis 4c ErbStG in der ab 2009 geltenden Fassung des Erbschaftsteuereformgesetzes --ErbStRG-- vom 24. Dezember 2008, BGBl I 2008, 3018). Die Begünstigung kann insbesondere nicht mit einem Anspruch auf steuerliche Freistellung des Gebrauchsvermögens der Familie (vgl. hierzu Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 22. Juni 1995 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, BStBl II 1995, 671, unter C.I.2.b aa) gerechtfertigt werden. Denn diese Freistellung erfolgt in typisierender Weise bereits durch die Freibeträge des § 16 ErbStG (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 93, 165, BStBl II 1995, 671).

Eine Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) zur Einholung einer Entscheidung des BVerfG über die Verfassungsmäßigkeit des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG kommt jedoch schon deshalb nicht in Betracht, weil das BVerfG mit Beschluss vom 7. November 2006 1 BvL 10/02 (BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192) trotz der festgestellten Verfassungsverstöße die Weitergeltung des ErbStG bis zu einer Neuregelung angeordnet hat und die Neuregelung durch das ErbStRG mit Wirkung ab 1. Januar 2009 erfolgt ist.

§ 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG ist aber nach seinem Sinn und Zweck sowie zur Einschränkung der bestehenden Überbegünstigung dahin auszulegen, dass jedenfalls solche zu eigenen Wohnzwecken genutzten Häuser oder Eigentumswohnungen nicht begünstigt werden, in denen sich am maßgeblichen Übertragungsstichtag (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) nicht der Mittelpunkt des familiären Lebens der Eheleute befindet (vgl. R 43 Abs. 1 Sätze 1 und 2 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2003). Zumindest Zweit- und Ferienwohnungen sind deshalb nicht nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG begünstigt.

c) Für diese Auslegung spricht die Entstehungsgeschichte der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG. Nach der Gesetzesbegründung (vgl. BTDrucks 13/901, S. 157) sollten im Hinblick auf die Rechtsprechung des BFH zur schenkungsteuerrechtlichen Behandlung von ehebedingten Zuwendungen (vgl. BFH-Urteil vom 2. März 1994 II R 59/92, BFHE 173, 432, BStBl II 1994, 366) solche Zuwendungen unter Ehegatten von der Schenkungsteuer freigestellt werden, die den engeren Kern der ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft berühren. Die Steuerbefreiung sollte deshalb

Zuwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Familienwohnheims oder der Regelung der Eigentumsverhältnisse an einem Familienwohnheim erfassen, weil Ehegatten durch die gemeinsame partnerschaftliche Einwirkung auf das Familienwohnheim in besonderem Maße die eheliche Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft verwirklichten.

Nach der Vorstellung des Gesetzgebers sollte mit der Steuerbefreiung für die Zuwendung eines Familienwohnheims der engere Kernbereich der ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft privilegiert werden. Zu diesem Kernbereich gehört das zu eigenen Wohnzwecken genutzte Haus, in dem durch das familiäre Zusammenleben der Lebensmittelpunkt der Familie begründet wird. Demgegenüber ist eine Zweitwohnung oder eine Ferienwohnung nicht mehr dem "engeren" Kernbereich der ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft zuzuordnen.

Diese Vorstellung liegt auch der Neufassung des ErbStG durch das ErbStRG zugrunde. Durch das ErbStRG wurde die Steuerbefreiung für Familienheime auf Erwerbe von Todes wegen durch den überlebenden Ehegatten erstreckt, wobei hierfür u.a. Voraussetzung ist, dass die Wohnung beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 1 ErbStG n.F.). Dazu wird in der Gesetzesbegründung ausgeführt, eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken sei auch noch gegeben, wenn der überlebende Ehegatte mehrere Wohnsitze habe, das Familienheim aber seinen Lebensmittelpunkt bilde (BTDrucks 16/11107, S. 8).

d) Die Einschränkung der Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG auf Familienwohnheime, in denen sich der Mittelpunkt des familiären Lebens der Eheleute befindet, ist aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten. Eine Steuerbefreiung, die die Zuwendungen aller zum Zeitpunkt der Übertragung zu eigenen Wohnzwecken genutzten Häuser und Eigentumswohnungen zwischen Eheleuten erfasst, wäre nicht mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) vereinbar.

aa) Art. 3 Abs. 1 GG verbietet einen gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluss, bei dem eine Begünstigung einem Personenkreis gewährt, einem anderen Personenkreis aber vorenthalten wird (vgl. BVerfG-Beschluss vom 21. Juli 2010 1 BvR 611/07 u.a., BVerfGE 126, 400, und BFH-Beschluss vom 27. September 2012 II R 9/11, BFHE 238, 241, BStBl II 2012, 899, jeweils m.w.N.).

Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber zwar einen weitreichenden Entscheidungsspielraum bei der Auswahl des Steuergegenstands. Die Freiheit des Gesetzgebers im Steuerrecht --auch im Erbschaftsteuerrecht-- wird hierbei allerdings durch zwei Leitlinien begrenzt, nämlich durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 126, 400, und BFH-Beschluss in BFHE 238, 241, BStBl II 2012, 899). Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Die mit der Wahl des Steuergegenstands einmal getroffene Belastungsentscheidung hat der Gesetzgeber unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtigen bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangsstatbestands folgerichtig umzusetzen. Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 126, 400, und BFH-Beschluss in BFHE 238, 241, BStBl II 2012, 899).

Das bestehende Erbschaftsteuerrecht sieht zwar im Hinblick auf den Schutz von Ehe und Familie (Art. 6 Abs. 1 GG) auch das Familienprinzip als Grenze für das Maß der Steuerbelastung vor (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 93, 165, BStBl II 1995, 671, und in BVerfGE 126, 400). Danach ist die familiäre Verbundenheit der nächsten Angehörigen zum Erblasser (oder Schenker) erbschaftsteuerrechtlich zu berücksichtigen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 28. Oktober 1997 1 BvR 1644/94, BVerfGE 97, 1). Dies erfolgt aber regelmäßig durch die Gewährung von Freibeträgen nach § 16 ErbStG.

Die verfassungsrechtlichen Anforderungen sind auch dann zu beachten, wenn steuerrechtliche Vorschriften im Einzelfall ausgelegt und angewendet werden (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 97, 1, unter B.I.1.b).

bb) Nach diesen Grundsätzen ist § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG einschränkend dahin auszulegen, dass die Zuwendung eines zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnhauses zwischen Ehegatten jedenfalls dann nicht steuerfrei ist, wenn sich dort nicht der Mittelpunkt des familiären Lebens der Eheleute befindet. Dies entspricht auch der Intention des Gesetzgebers, den gemeinsamen familiären Lebensraum der Eheleute zu schützen. Für eine weitergehende Steuerbefreiung, die die Zuwendung aller von den Eheleuten selbst genutzten Häuser und Eigentumswohnungen, also auch von Zweit- oder Ferienwohnungen erfasst, fehlt eine sachliche Rechtfertigung. Es ist nicht ersichtlich, aus welchen Gründen allein eine tatsächliche Nutzung zu Wohnzwecken der Eheleute ausreichen sollte, um ein Haus oder eine Eigentumswohnung, in denen sich nicht der Lebensmittelpunkt der Eheleute befindet, steuerfrei von einem Ehegatten auf den anderen Ehegatten zu übertragen, während bei der Übertragung vergleichbarer Objekte zwischen anderen Personen als Ehegatten und bei der Übertragung anderer Vermögensgegenstände als selbst genutzten Häusern und Eigentumswohnungen die Steuerbefreiung nicht greift. Der grundgesetzlich gebotene Schutz der Familie (Art. 6 Abs. 1 GG) schließt es nicht aus, Vermögensübertragungen zwischen Ehegatten zu besteuern.

e) In der Literatur und in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung wird ebenfalls weitaus überwiegend die Auffassung vertreten, dass eine Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG nur in Betracht kommt, wenn sich in dem Haus oder der Eigentumswohnung der Mittelpunkt des familiären Lebens befindet, und dass damit eine Steuerbefreiung für Ferien- oder Wochenendhäuser ausscheidet (vgl. Jülicher in Troll/Gebel/ Jülicher, ErbStG, § 13 Rz 61; Geck in Kapp/Ebeling, § 13 ErbStG, Rz 38.4; Kobor in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 4. Aufl., § 13 Rz 30; Viskorf in Viskorf/Knobel/ Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 13

ErbStG Rz 39; Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., § 13 Rz 20; Kein-Hümbert in Moench/Weinmann, § 13 ErbStG Rz 27; Slabon, Erbfolge, Erbrecht, Erbfolgebesteuerung, Unternehmensnachfolge -- ErbBstg-- 2004, 248; Hardt, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge --ZEV-- 2004, 408; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 18. Februar 1999 4 K 2180/98, EFG 1999, 619; zu § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG n.F.: Brüggemann, ErbBstg 2010, 210; Eisele, Steuer und Studium 2010, 579; Stöckel, Neue Wirtschafts-Briefe 2010, 216; Esskandari/Bick, Der Erbschaft-Steuer-Berater 2011, 246; Hutmacher, Zeitschrift für die Notarpraxis 2013, 46; a.A. Handzik, Deutsche Steuer-Zeitung 1999, 416; Schumann, ZEV 2012, 224).

3. Danach ist im Streitfall die Steuerbefreiung zu Recht versagt worden. Der Kläger hat zwar seiner Ehefrau eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Doppelhaushälfte freigebig zugewendet. Dort befand sich aber zum Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung nicht der familiäre Lebensmittelpunkt der Eheleute. Dieser befand sich vielmehr in der Wohnung in E. Unmaßgeblich ist, ob die zugewendete Doppelhaushälfte nur zu Ferien- und Wochenendaufenthalten genutzt wurde oder ob es sich wegen der beruflichen Tätigkeiten der Eheleute um eine Zweitwohnung handelte. Auf die vom Kläger erhobene Verfahrensrüge zur Art der Nutzung des Hauses braucht daher nicht eingegangen werden.

VII. Steuerbefreiung für Pflege des Erblassers

BFH, Urteil vom 11. September 2013 II R 37/12

Leitsatz

1. Pflege i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG ist die regelmäßige und dauerhafte Fürsorge für das körperliche, geistige oder seelische Wohlbefinden einer wegen Krankheit, Behinderung, Alters oder eines sonstigen Grundes hilfsbedürftigen Person. Es ist nicht erforderlich, dass der Erblasser pflegebedürftig i.S. des § 14 Abs. 1 SGB XI und einer Pflegestufe nach § 15 Abs. 1 Satz 1 SGB XI zugeordnet war.
2. Die Gewährung eines Pflegefreibetrags setzt voraus, dass Pflegeleistungen regelmäßig und über eine längere Dauer erbracht worden sind, über ein übliches Maß der zwischenmenschlichen Hilfe hinausgehen und im allgemeinen Verkehr einen Geldwert haben.
3. Der Erwerber muss zur Berücksichtigung eines Pflegefreibetrags die Hilfsbedürftigkeit des Erblassers sowie Art, Dauer, Umfang und Wert der erbrachten Pflegeleistungen schlüssig darlegen und glaubhaft machen. Hieran sind jedoch keine übersteigerten Anforderungen zu stellen.

Orientierungssatz

1. Es kann regelmäßig angenommen werden, dass mit zunehmendem Alter eines Menschen auch dessen Hilfsbedürftigkeit zunimmt. Wenn keine gegenteiligen Anhaltspunkte bestehen, kann schon bei einem über 80 Jahre alten Menschen von einer Hilfsbedürftigkeit auszugehen sein, ohne dass es hierzu eines Nachweises in Form eines ärztlichen Attests oder vergleichbarer Bescheinigungen bedarf.
2. Durch die Steuerbefreiung begünstigte Pflegeleistungen können auch gegenüber einer Person erbracht werden, die in einem Pflegeheim lebt.
3. Zur Ermittlung der Höhe des anzusetzenden Freibetrags.
4. Der verminderte Wertansatz eines Grundstücks nach § 13c Abs. 1 ErbStG schließt eine Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG nicht aus. Er führt auch nicht dazu, dass der Wert der Pflegeleistungen entsprechend dem Verhältnis zwischen dem verminderten Wertansatz des Grundstücks und dem festgestellten Grundbesitzwert zu mindern ist.
5. Der im Rahmen der Revisionserwiderung des Klägers gestellte Antrag, den bislang in niedrigerem Umfang gewährten Freibetrag in voller Höhe von 20.000 Euro zu gewähren und die Erbschaftsteuer entsprechend herabzusetzen, ist als Anschlussrevision auszulegen (§ 155 FGO i.V.m. § 554 ZPO; vgl. BFH-Urteil vom 22.12.2011 III R 93/10).
6. Anders als die Frist zur Erwiderung auf die Revisionsbegründung kann die Frist zur Einlegung der Anschlussrevision nicht verlängert werden (vgl. BFH-Urteil vom 19.03.2003 VI R 40/01).
7. Wird neben einer zulässigen Revision eine unzulässige Anschlussrevision eingelegt, kann der Senat insgesamt über beide Revisionen durch Urteil entscheiden (vgl. BFH-Urteil vom 21.06.2012 IV R 42/11).

Tatbestand

I. Der Kläger, Revisionsbeklagte und Anschlussrevisionskläger (Kläger) erhielt von der im Jahr 1920 geborenen und im Dezember 2009 verstorbenen Erblasserin (E), mit der er weder verwandt noch verschwägert war, im Wege des Vermächtnisses zwei zu Wohnzwecken vermietete Eigentumswohnungen im Gesamtwert von 103.104 €. Testamentarischer Alleinerbe der E war ihr Neffe.

Der Kläger hatte seit 2004 eine General- und Versorgungsvollmacht der E. Er leistete ihr in den letzten Jahren vor ihrem Tod regelmäßig Hilfe u.a. in Form von Unterstützung bei hauswirtschaftlichen Verrichtungen, bei der Erledigung von Botengängen und Schriftverkehr, durch Begleitung bei Arztbesuchen oder Vorsprachen bei Behörden. E lebte bis Mai 2009 alleine in ihrer Wohnung; nach einem stationären Krankenhausaufenthalt war sie von Juli 2009 bis zu ihrem Tod in einem Pflegeheim untergebracht. Seit 1. Mai 2009 war E in Pflegestufe I und seit 1. Juli 2009 in Pflegestufe II eingeordnet.

Der Beklagte, Revisionskläger und Anschlussrevisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte gegen den Kläger Erbschaftsteuer fest, wobei es den Wert der Wohnungen gemäß § 13c des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der für das Jahr 2009 geltenden Fassung (ErbStG) mit 90 % der festgestellten Grundbesitzwerte zugrunde legte und im Rahmen des Einspruchsverfahrens zunächst Pflegeaufwendungen für den Zeitraum vom 1. Mai 2008 bis zum 31. Dezember 2009 in Höhe von insgesamt 11.688 € anerkannte.

Nach einer Prüfung des Rechnungshofs erhöhte das FA die Erbschaftsteuer in der Einspruchsentscheidung vom 7. Dezember 2011 auf 21.270 €. Dabei berücksichtigte es nur noch einen Freibetrag für Pflegeleistungen für die Monate Mai und Juni 2009 in Höhe von 755 € (420 € x 2 x 89,9 %). Der Pflegefreibetrag sei erst ab Vorliegen der Pflegebedürftigkeit i.S. des Elften Buches Sozialgesetzbuch (SGB XI) und nur bis zum Zeitpunkt einer vollstationären Pflege zu gewähren. Außerdem sei der Wert der Pflegeleistungen anteilig zu kürzen, weil wegen der Steuerbefreiung nach § 13c ErbStG der Steuerwert des Vermächtnisses (91.666 €) nur 89,9 % des Verkehrswertes (101.976 €) betrage.

Nach Erhebung der Klage wurde die Steuerfestsetzung mit Bescheid vom 6. Juli 2012 im Hinblick auf das beim Bundesfinanzhof (BFH) anhängige Verfahren II R 9/11 nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nrn. 3 und 4 der Abgabenordnung für vorläufig erklärt. Die Klage hatte teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) erkannte einen Freibetrag für Pflegeleistungen in Höhe von 4.725 € an und setzte die Erbschaftsteuer gegen den Kläger auf 20.070 € herab. § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG erfordere weder das Vorliegen der Pflegebedürftigkeit noch die Erbringung von Pflegeleistungen i.S. der §§ 14, 15 SGB XI. Der Begriff der Pflege i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG sei weit zu verstehen. Der Kläger habe der E Pflege in diesem Sinne gewährt, jedoch Zweifel am geltend gemachten zeitlichen Umfang der erbrachten Leistungen nicht gänzlich ausräumen können. Deshalb sei nach Würdigung der gesamten Umstände des Streitfalls davon auszugehen, dass er in den fünf Jahren vor dem Tod der E insgesamt 315 Stunden Pflegeleistungen erbracht habe. In Anlehnung an vergleichbare Dienstleistungsvergütungen sei ein Stundensatz von 15 € angemessen, so dass die Pflegeleistungen mit 4.725 € (315 Stunden x 15 €/Stunde) zu bewerten seien. Das Urteil des FG ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 2217.

Mit der Revision rügt das FA die Verletzung des § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG. Die Revisionsbegründung wurde den Prozessbevollmächtigten des Klägers gegen Empfangsbekanntnis am 11. Oktober 2012 zugestellt.

Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Der Kläger beantragt, die Revision des FA zurückzuweisen.

Darüber hinaus begehrt der Kläger mit Schriftsatz vom 19. November 2012, der am 21. November 2012 beim BFH eingegangen ist, weiterhin die Anerkennung des vollen Freibetrags in Höhe von 20.000 €.

Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Erbschaftsteuer unter Änderung des Erbschaftsteuerbescheids vom 6. Juli 2012 auf 15.480 € herabzusetzen.

Das FA beantragt, die Revision des Klägers zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision des FA war als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Anschlussrevision des Klägers ist unzulässig und war daher zu verwerfen (§ 126 Abs. 1 FGO).

A. Revision des FA

Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Erwerb des Klägers wegen der gegenüber E erbrachten Pflegeleistungen in Höhe von 4.725 € steuerfrei ist.

1. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG bleibt ein steuerpflichtiger Erwerb bis zu 20.000 € steuerfrei, der Personen anfällt, die dem Erblasser unentgeltlich oder gegen unzureichendes Entgelt Pflege oder Unterhalt gewährt haben, soweit das Zugewendete als angemessenes Entgelt anzusehen ist. Die Vorschrift regelt nicht den Abzug eines Pauschbetrags, sondern die Berücksichtigung eines Freibetrags (vgl. BFH-Urteil vom 28. Juni 1995 II R 80/94, BFHE 178, 218, BStBl II 1995, 784), wobei die mögliche Steuerbefreiung auf maximal 20.000 € begrenzt ist. Liegt der Wert der erbrachten Leistungen unter 20.000 €, so ist nur ein Erwerb in dieser Höhe steuerfrei.

a) Der Begriff "Pflege gewähren" wird in § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG anders als beispielsweise der Begriff der Hilflosigkeit in § 33b Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes nicht definiert und muss als steuerrechtliches Tatbestandsmerkmal nach seinem steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhang, nach dem Zweck des jeweiligen Steuergesetzes und dem Inhalt

der einschlägigen Einzelregelung interpretiert werden (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 27. Dezember 1991 2 BvR 72/90, BStBl II 1992, 212, unter 1.a cc). Wortlaut, Entstehungsgeschichte und Zweck der Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG rechtfertigen eine weite Auslegung dieses Tatbestandsmerkmals.

b) Nach dem Wortlaut des § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG setzt die Steuerbefreiung u.a. voraus, dass dem Erblasser Pflege gewährt worden ist. Pflege in diesem Sinne ist die regelmäßige und dauerhafte Fürsorge für das körperliche, geistige oder seelische Wohlbefinden einer hilfsbedürftigen Person (vgl. Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., § 13 Rz 40; Kobor in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 4. Auflage § 13 Rz 57; Kien-Hümbert in Moench/Weinmann, § 13 ErbStG Rz 61; grundlegend Urteil des Reichsfinanzhofs --RFH-- vom 5. Juli 1921 Ia A 74/21, RFHE 6, 252).

aa) Die Gewährung von Pflege setzt begrifflich eine wegen Krankheit, Behinderung, Alters oder eines sonstigen Grundes bestehende Hilfsbedürftigkeit des Pflegeempfängers voraus (Meincke, a.a.O., § 13 Rz 40). Dabei reicht es für die Gewährung der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG aus, dass die Pflege des Erblassers durch seine Hilfsbedürftigkeit veranlasst war. Es ist nicht erforderlich, dass der Erblasser pflegebedürftig i.S. des § 14 Abs. 1 SGB XI und einer Pflegestufe nach § 15 Abs. 1 Satz 1 SGB XI zugeordnet war (vgl. Kien-Hümbert, a.a.O., § 13 ErbStG Rz 61). Denn in § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG wird auf die Vorschriften des SGB XI weder verwiesen noch in sonstiger Weise Bezug genommen.

bb) Weitere Voraussetzung für eine Pflege i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG ist die Erbringung von Pflegeleistungen.

Zu den Pflegeleistungen zählen --in Anlehnung an die in § 14 Abs. 4 SGB XI angeführten Hilfeleistungen-- die Unterstützung und Hilfe bei den gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen im Bereich der Körperpflege (z.B. Waschen, Duschen, Kämmen), der Ernährung (z.B. Zubereiten und Aufnahme der Nahrung), der Mobilität (z.B. selbständiges Aufstehen und Zu-Bett-Gehen, An- und Auskleiden, Gehen, Stehen, Treppensteigen, Verlassen und Wiederaufsuchen der Wohnung) und der hauswirtschaftlichen Versorgung (z.B. Einkaufen, Kochen, Reinigen der Wohnung, Spülen, Wechseln und Waschen der Wäsche und Kleidung). Dazu gehören aber auch weitere, nicht von § 14 Abs. 4 SGB XI erfasste Hilfeleistungen, wie die Erledigung von Botengängen und schriftlichen Angelegenheiten, Besprechungen mit Ärzten, Vorsprachen bei Behörden sowie die seelische Betreuung des Erblassers. Gerade bei hilfsbedürftigen Personen kann es erforderlich sein, dass sie einen Ansprechpartner ihres Vertrauens haben, an den sie sich mit ihren Anliegen wenden können. Das Vorliegen von Pflegeleistungen kann nicht davon abhängig gemacht werden, dass die Vertrauensperson als Betreuer nach den §§ 1896 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) bestellt war.

Voraussetzung ist jedoch stets, dass die Leistungen regelmäßig und über eine längere Dauer erbracht worden sind (Jochum in Wilms/Jochum, ErbStG, § 13 Rz 108; Kobor, a.a.O., § 13 Rz 57; Kien-Hümbert, a.a.O., § 13 Rz 61; Meincke, a.a.O., § 13 Rz 40). Nur gelegentliche Botengänge oder Besuche, die nicht über ein übliches Maß der zwischenmenschlichen Hilfe hinausgehen, reichen nicht aus (vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13 Rz 98). Die erbrachten Leistungen müssen im allgemeinen Verkehr einen Geldwert haben.

c) Die Entstehungsgeschichte und der Zweck des § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG sprechen ebenfalls für eine weite Auslegung der Steuerbefreiung.

Die Vorschrift geht auf § 33 Nr. 4c des Erbschaftsteuergesetzes in der Fassung vom 10. September 1919 --ErbStG 1919-- (RGBl 1919, 1543) zurück. Im Zusammenhang mit der Auslegung des dort verwendeten Begriffs der "Verpflegung" des Erblassers stellte der RFH klar, dass dieser weitergehend zu verstehen und hierunter nicht nur die Verköstigung, sondern allgemein auch die anderweitige Fürsorge für das körperliche Wohl des Pflegeempfängers zu zählen sei (RFH-Urteil in RFHE 6, 252). Ob sich die Pflege auf niedere oder fachkundige Dienstleistungen gründe, sei unerheblich (vgl. Zimmermann, Erläuterungsbuch zum ErbStG 1919, § 33 unter Nr. 10). Die unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung im Jahr 1922 neu gefasste Vorschrift (§ 22 Nr. 10 ErbStG in der Fassung vom 20. Juli 1922, RGBl I 1922, 610) wurde bis zur Gesetzesänderung zum 1. Januar 1974 inhaltlich unverändert in die späteren Erbschaftsteuergesetze übernommen.

Durch das Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts vom 17. April 1974 (BGBl I 1974, 933) wurde die bis dahin im Rahmen der Angemessenheit grundsätzlich in unbegrenzter Höhe gewährte Befreiung zunächst auf 2.000 DM beschränkt (§ 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG 1974). In der Folgezeit wurde dieser Höchstbetrag schrittweise wieder heraufgesetzt, zuletzt durch das Erbschaftsteuerreformgesetz vom 24. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 3018) auf 20.000 €. Mit der Einführung bzw. Beibehaltung einer betragsmäßigen Beschränkung sollten nach der Vorstellung des Gesetzgebers die Möglichkeiten einer missbräuchlichen Ausnutzung der Vorschrift durch Beantragung ungerechtfertigt hoher Beträge für die in der Regel nicht beweisbaren und nur bedingt nachprüfaren Pflegedienste oder Unterhaltsleistungen auf ein vernünftiges Maß eingeschränkt werden (vgl. BTDrucks 7/1333, S. 5; BTDrucks 16/11107, S. 9). Der Gesetzgeber verzichtete jedoch trotz der Einführung des SGB XI zum 1. Januar 1995 (BGBl I 1994, 1014) auf eine inhaltliche Beschränkung des Pflegebegriffs und auf eine Anlehnung an den Begriff der Pflegeleistungen und der Pflegebedürftigkeit nach §§ 14, 15 SGB XI mit einer leicht nachprüfaren Zuordnung zu einer Pflegestufe. Die Anhebung des Höchstbetrags durch das Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts sollte nach der Gesetzesbegründung vielmehr zu einer Verbesserung der steuerlichen Berücksichtigung von Pflegeleistungen führen, die gegenüber dem Erblasser unentgeltlich oder gegen zu geringes Entgelt erbracht wurden (BTDrucks 16/11107, S. 9).

2. Eine Steuerbefreiung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG ist nur zu gewähren, soweit das Zugewendete als angemessenes Entgelt für die gewährte Pflege anzusehen ist.

Ein angemessenes Entgelt ist die Zuwendung nur, soweit sie dem Betrag entspricht, den der Erblasser durch die Inanspruchnahme der Pflegeleistungen des Erwerbers erspart hat (vgl. Jülicher, a.a.O., § 13 Rz 98). Der Wert der Pflegeleistungen ist im konkreten Einzelfall am Maßstab der objektiven Verhältnisse im Zeitpunkt der Pflegeleistung zu ermitteln (vgl. BFH-Urteil vom 10. Dezember 1980 II R 101/78, BFHE 132, 310, BStBl II 1981, 270). Der anzusetzende Freibetrag hängt insbesondere von Art, Dauer und Umfang der erbrachten Hilfeleistungen ab.

3. Der Abzug des Pflegefreibetrags nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG erfordert, dass der Erwerber die Hilfsbedürftigkeit des Erblassers sowie Art, Dauer, Umfang und Wert der tatsächlich erbrachten Pflegeleistungen schlüssig darlegt und glaubhaft macht. Er trägt insoweit die Feststellungslast.

a) Im Hinblick auf den Sinn und Zweck der Steuerbefreiung und die damit verbundenen Nachweisschwierigkeiten sind jedoch keine übersteigerten Anforderungen an die Darlegung und Glaubhaftmachung zu stellen. Vielmehr ist bei der Beurteilung der Frage, ob und inwieweit die tatsächlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt sind, ein großzügiger Maßstab anzulegen.

Insbesondere kann regelmäßig angenommen werden, dass mit zunehmendem Alter eines Menschen auch dessen Hilfsbedürftigkeit zunimmt. So kann, wenn keine gegenteiligen Anhaltspunkte bestehen, schon bei einem über 80 Jahre alten Menschen von einer Hilfsbedürftigkeit auszugehen sein, ohne dass es hierzu eines Nachweises in Form eines ärztlichen Attests oder vergleichbarer Bescheinigungen bedarf. Allein die Unterbringung und Versorgung eines Pflegeempfängers in einem Pflegeheim schließen eine Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG nicht aus. Denn durch die Steuerbefreiung begünstigte Pflegeleistungen können auch gegenüber einer Person erbracht werden, die in einem Pflegeheim lebt.

b) Die Höhe des anzusetzenden Freibetrags bestimmt sich nach den gesamten Umständen des konkreten Einzelfalls. Zur Ermittlung des Werts der vom Erwerber erbrachten Pflegeleistungen können die jeweils für vergleichbare Leistungen zu zahlenden, üblichen Vergütungssätze entsprechender Berufsgruppen oder gemeinnütziger Vereine herangezogen werden. Dem Erwerber steht es aber stets frei, einen höheren Wert seiner Leistungen nachzuweisen. Bei Erbringung langjähriger, intensiver und umfassender Pflegeleistungen kann der Freibetrag auch in voller Höhe zu gewähren sein, ohne dass es eines Einzelnachweises zum Wert der Pflegeleistungen bedarf.

4. Die Steuerbefreiung des Erwerbs gemäß § 13c ErbStG rechtfertigt keine Kürzung des für den Freibetrag nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG maßgeblichen Werts der Pflegeleistungen.

Nach § 13c Abs. 1 und 3 ErbStG sind bestimmte zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke unter näher festgelegten Voraussetzungen mit 90 % ihres Werts anzusetzen. Der verminderte Wertansatz eines Grundstücks nach § 13c Abs. 1 ErbStG schließt eine Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG nicht aus. Da nach § 13 Abs. 3 Satz 1 ErbStG jede Steuerbefreiungsvorschrift für sich anzuwenden ist, ist dementsprechend auch die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG unabhängig von der Steuerbefreiung nach § 13c ErbStG zu gewähren.

§ 13c Abs. 1 ErbStG führt deshalb nicht dazu, dass der Wert der Pflegeleistungen entsprechend dem Verhältnis zwischen dem verminderten Wertansatz des Grundstücks und dem festgestellten Grundbesitzwert zu mindern ist. Insoweit fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage, die eine verhältnismäßige Kürzung anordnet. § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG erfasst nur Schulden und Lasten, die mit nach § 13c ErbStG befreitem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen; diese sind nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem Verhältnis des nach Anwendung des § 13c ErbStG anzusetzenden Werts dieses Vermögens zu dem Wert vor Anwendung des § 13c ErbStG entspricht. Die nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG begünstigten Pflegeleistungen begründen aber wegen der dem Erblasser unentgeltlich oder gegen unzureichendes Entgelt gewährten Pflege keine Schulden oder Lasten i.S. von § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG.

5. Ausgehend von diesen Grundsätzen ist der Erwerb des Klägers wegen der Pflege der E in Höhe von 4.725 € steuerfrei. Das FG hat den Wert der Pflegeleistungen offensichtlich nicht zu hoch angesetzt.

Nach den gemäß § 118 Abs. 2 FGO den BFH bindenden Feststellungen des FG hat der Kläger gegenüber E, die altersbedingt unterstützungsbedürftig war, unentgeltlich Pflegeleistungen i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG erbracht. Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise den Umfang der anzuerkennenden Pflegeleistungen auf insgesamt 315 Stunden geschätzt und deren Wert in Anlehnung an die Vergütung, die der örtliche gemeinnützige Verein für vergleichbare Leistungen berechnet, mit durchschnittlich 15 € pro Stunde angesetzt. Gegen diese mögliche Sachverhaltswürdigung und tatrichterliche Überzeugungsbildung des FG wurden zulässige Revisionsrügen nicht erhoben.

B. Anschlussrevision des Klägers

1. Der im Rahmen der Revisionserwidernng des Klägers gestellte Antrag, den Freibetrag in voller Höhe von 20.000 € zu gewähren und die Erbschaftsteuer auf 15.480 € herabzusetzen, ist als Anschlussrevision auszulegen (§ 155 FGO i.V.m. § 554 der Zivilprozessordnung --ZPO--; vgl. BFH-Urteil vom 22. Dezember 2011 III R 93/10, BFH/NV 2012, 932).

2. Die Anschlussrevision des Klägers ist jedoch unzulässig. Die unselbständige Anschlussrevision muss innerhalb eines Monats nach Zustellung der Revisionsbegründung eingelegt und begründet werden (§ 155 FGO i.V.m. § 554 Abs. 2 Satz 2 ZPO; vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 932). Daran fehlt es vorliegend. Die Revisionsbegründung des FA wurde den Prozessbevollmächtigten des Klägers gegen Empfangsbekanntnis am 11. Oktober 2012 zugestellt. Die gesetzliche Frist ist daher gemäß § 54 FGO i.V.m. § 222 Abs. 1 und 2 ZPO sowie §§ 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 Alternative 1 BGB am Montag, den 12. November 2012, abgelaufen. Die Anschlussrevision wurde indes erst am 21. November 2012 und damit verspätet eingelegt. Anders als die Frist zur Erwiderung auf die Revisionsbegründung kann diese Frist nicht verlängert werden (BFH-Urteil vom 19. März 2003 VI R 40/01, BFH/NV 2003, 1163). Gründe für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 56 FGO liegen nicht vor.

3. Eine unzulässige Revision ist grundsätzlich nach § 126 Abs. 1 FGO durch Beschluss zu verwerfen. Wird aber neben einer zulässigen Revision eine unzulässige Anschlussrevision eingelegt, kann der Senat insgesamt über beide Revisionen durch Urteil entscheiden (BFH-Urteil vom 21. Juni 2012 IV R 42/11, BFH/NV 2012, 1927).

VIII. Verhältnis von vGA und Schenkungsteuer

BFH, Urteil vom 30. Januar 2013 II R 6/12, BFHE 240, 178, BStBl II 2013, 930
Nichtanwendungserlasse: 5. Juni 2013, BStBl I 2013, 1465

Leitsatz

1. Tritt nach dem Verkauf einer Forderung mit Besserungsschein zum Verkehrswert der Besserungsfall ein, verwandelt sich der Verkauf nicht in eine freigebige Zuwendung.

2. Im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern oder zu den Gesellschaftern einer an ihr beteiligten Kapitalgesellschaft gibt es neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen lediglich offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Kapitalrückzahlungen, aber keine freigebigen Zuwendungen

Orientierungssatz

1. Zu LS 2: Wendet eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zu, den sie einem Gesellschaftsfremden unter ansonsten vergleichbaren Umständen nicht zugewendet hätte, erzielt dieser Einkünfte aus Kapitalvermögen in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung, da diese Zuwendung ihren Anlass oder zumindest ihre Mitveranlassung im Gesellschaftsverhältnis hat.

2. Zu LS 2: Dies gilt auch, wenn nicht alle Gesellschafter - sondern nur ein Gesellschafter - eine überhöhte Vergütung erhalten; das über die gesellschaftsrechtliche Beteiligungsquote hinaus Verteilte führt nicht zu einer freigebigen Zuwendung der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter (entgegen den gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 14. März 2012 -BStBl I 2012, 331, Abschn. 2.6.2-).

Tatbestand

I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind die Gesamtrechtsnachfolger des während des Revisionsverfahrens verstorbenen Klägers und Revisionsklägers R. R war Mitgesellschafter einer GmbH (GmbH 1), die die alleinige Aktionärin einer AG war, und ferner Mitgesellschafter einer weiteren GmbH (GmbH 2). Die GmbH 2 erlitt in den Jahren 2000 bis 2003 erhebliche Verluste, die die AG durch die Gewährung von Darlehen in Höhe von mehr als 2 Mio. € finanzierte. Im Dezember 2003 verkauften die Gesellschafter der GmbH 2 ihre Geschäftsanteile für einen Kaufpreis von 0 € an die AG, die sie ihrerseits mit Vertrag vom 20. Dezember 2004 für 1 € an eine dritte GmbH (GmbH 3) verkaufte, deren alleiniger Gesellschafter R war.

Die AG verzichtete am 30. Dezember 2004 auf die Rückzahlung der der GmbH 2 gewährten Darlehen, soweit dies erforderlich war, um deren bilanzielle Überschuldung zu verhindern. Der Verzicht erfolgte mit einer Besserungsabrede dergestalt, dass die Forderung der AG wieder aufleben sollte, soweit ihre Erfüllung aus einem künftigen Bilanzgewinn oder Liquidationsüberschuss der GmbH 2 möglich sein würde, frühestens aber mit Wirkung ab dem Geschäftsjahr 2007 und höchstens in Höhe von 1 Mio. € jährlich. Die AG verkaufte diesen "Besserungsschein" mit Vertrag vom 15. Dezember 2005 für einen Kaufpreis von 1 € an R und trat ihn mit Wirkung ab dem 31. Dezember 2004 an ihn ab. In dem Kaufvertrag wurde ausgeführt, der Wert des "Besserungsscheins" übersteige den Kaufpreis in keinem Fall.

Da in den Geschäftsjahren 2007 und 2008 der Besserungsfall eintrat, wurden dem für R bei der GmbH 2 geführten Darlehenskonto zum 31. Dezember 2007 und zum 31. Dezember 2008 Beträge von 961.593 € bzw. 1 Mio. € gutgeschrieben.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) sah in diesen Gutschriften am 31. Dezember 2007 und 31. Dezember 2008 ausgeführte freigebige Zuwendungen der AG an R und setzte demgemäß gegen ihn auf diese Stichtage Schenkungsteuer von 335.405 € und 350.000 € fest. Die Einsprüche blieben erfolglos.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 952 veröffentlichte Urteil nur hinsichtlich der Höhe der Steuerfestsetzung zum 31. Dezember 2007 teilweise statt, indem es die Steuer auf

334.705 € (35 % von 956.300 €) herabsetzte, und wies die Klage im Übrigen ab. Das FA habe zu Recht das Vorliegen freigebiger Zuwendungen der AG an R angenommen. Es könne auf sich beruhen, ob der Abschluss des Kaufvertrags vom 15. Dezember 2005 zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) geführt habe. Selbst wenn dies der Fall sein sollte, würde dies die Rechtmäßigkeit der Festsetzung der Schenkungsteuer nicht infrage stellen.

Mit der Revision rügen die Kläger Verletzung des § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG). Da der Verkehrswert der von R erworbenen Forderung beim Abschluss des Kaufvertrags vom 15. Dezember 2005 nicht höher als 1 € gewesen sei, stelle der Kaufpreis eine angemessene Gegenleistung dar. Dies schließe das Vorliegen freigebiger Zuwendungen aus.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, der Einspruchsentscheidungen vom 21. Februar 2011 und der Steuerbescheide vom 11. Januar 2011 (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht angenommen, die AG habe R am 31. Dezember 2007 und 31. Dezember 2008 etwas freigebig zugewandt.

1. Gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

a) Eine freigebige Zuwendung setzt in objektiver Hinsicht voraus, dass die Leistung zu einer Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden führt und die Zuwendung (objektiv) unentgeltlich ist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. November 2011 II R 33/10, BFHE 237, 179, BStBl II 2012, 473, Rz 20), und in subjektiver Hinsicht den Willen des Zuwendenden zur Freigebigkeit (BFH-Urteil vom 15. Dezember 2010 II R 41/08, BFHE 232, 210, BStBl II 2011, 363, Rz 9).

b) Eine freigebige Zuwendung liegt auch vor, wenn einer höherwertigen Leistung eine Gegenleistung von geringerem Wert gegenübersteht und die höherwertige Leistung neben Elementen der Freigebigkeit auch Elemente eines Austauschvertrags enthält, ohne dass sich die höherwertige Leistung in zwei selbständige Leistungen aufteilen lässt (sog. gemischte Schenkung). Über eine --teilweise-- Unentgeltlichkeit und die Frage einer Bereicherung ist dabei nach zivilrechtlichen Grundsätzen zu entscheiden. Bei einer gemischten Schenkung unterliegt der Schenkungsteuer nur der (unselbständige) freigebige Teil der Zuwendung. Dieser Teil ist die Bereicherung i.S. von § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG und bestimmt sich nach dem Verhältnis des Verkehrswerts der Bereicherung des Bedachten zum Verkehrswert der Leistung des Schenkers (BFH-Urteile in BFHE 232, 210, BStBl II 2011, 363, Rz 10, 14, und vom 23. Mai 2012 II R 21/10, BFHE 237, 466, BStBl II 2012, 793, Rz 22).

Für die Ermittlung des Verkehrswerts kommt es dabei auf den Bewertungsstichtag an. Spätere Entwicklungen wie etwa das vorzeitige Ableben des Rentenberechtigten, wenn sich der Beschenkte im Rahmen einer gemischten Schenkung zur Zahlung einer Rente verpflichtet hat, können dabei abweichend von der Ermittlung des Steuerwerts (vgl. § 14 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes) nicht berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001 II R 72/99, BFHE 196, 296, BStBl II 2002, 25).

2. Diese Voraussetzungen einer gemischten Schenkung sind nach den vom FG getroffenen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) im Streitfall nicht erfüllt.

a) Das FG hat nicht festgestellt, dass der Verkehrswert der von R erworbenen Forderung beim Abschluss des Kaufvertrags vom 15. Dezember 2005 höher als 1 € gewesen sei. Der Kaufpreis stellte daher eine angemessene Gegenleistung für den Erwerb der Forderung dar. Die AG hatte demgemäß auch nicht den für das Vorliegen einer freigebigen Zuwendung erforderlichen Willen zur Freigebigkeit. Dies schließt das Vorliegen einer freigebigen Zuwendung aus.

b) Dass später der Besserungsfall eingetreten ist und die Forderung daher werthaltig wurde, ist unerheblich. Dies hatte nicht zur Folge, dass sich der zum Verkehrswert erfolgte Verkauf der Forderung rückwirkend in eine freigebige Zuwendung umwandelte. Der Eintritt des Besserungsfalls hat den für die Besteuerung maßgebenden Sachverhalt nicht rückwirkend verändert. Es handelt sich dabei vielmehr um eine spätere Entwicklung, die bei der Prüfung, ob am Stichtag eine gemischte Schenkung vorliegt, keine Rolle spielt.

c) Die am 31. Dezember 2007 und 31. Dezember 2008 vorgenommenen Gutschriften auf dem bei der GmbH 2 für R geführten Darlehenskonto sind auch nicht i.S. von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG "auf Kosten" der AG erfolgt. Da R nicht nur der Gläubiger der gegen die GmbH 2 gerichteten Forderung, sondern zugleich über die GmbH 3 bereits seit Abschluss des Vertrags vom 20. Dezember 2004 und somit lange vor dem am 15. Dezember 2005 vereinbarten Kauf der Forderung von der AG und auch vor dem Eintritt des Besserungsfalls mittelbar alleiniger Gesellschafter der GmbH 2 war, ist der Besserungsfall in seinem Verantwortungs- und Zurechnungsbereich und nicht in jenem der AG eingetreten.

d) Aus dem BFH-Urteil vom 21. April 2009 II R 57/07 (BFHE 224, 279, BStBl II 2009, 606) ergibt sich nichts anderes. Nach diesem Urteil ist zwar die Schenkung einer Forderung, hinsichtlich der eine Besserungsabrede getroffen wurde, ausgeführt, sobald der Besserungsfall eingetreten ist. In dem dieser Entscheidung zugrunde liegenden Fall war die Forderung, auf die sich die vereinbarte Besserungsabrede bezog, aber nicht zum Verkehrswert verkauft, sondern von

vornherein freigebig zugewandt worden. Dies war die Voraussetzung für die Prüfung, wann die dem Grunde nach vorliegende freigebige Zuwendung ausgeführt worden war.

3. Der Annahme einer freigebigen Zuwendung der AG an R steht auch entgegen, dass es im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern oder zu den Gesellschaftern einer an ihr beteiligten Kapitalgesellschaft neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen lediglich offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Kapitalrückzahlungen, aber keine freigebigen Zuwendungen i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gibt.

a) Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter erfolgen nicht freigebig. Sie beruhen vielmehr auf dem Gesellschaftsverhältnis, und zwar unabhängig davon, ob sie offen oder verdeckt vorgenommen werden, und haben daher jedenfalls im Verhältnis zu den Gesellschaftern ausschließlich ertragsteuerrechtliche Folgen.

aa) Nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch vGA. Eine vGA ist gegeben, wenn eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass oder zumindest ihre Mitveranlassung im Gesellschaftsverhältnis hat. Das ist der Fall, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer diesen Vorteil einem Nichtgesellschafter nicht zugewendet hätte (BFH-Urteile vom 13. Dezember 2006 VIII R 31/05, BFHE 216, 214, BStBl II 2007, 393, und vom 27. März 2012 VIII R 27/09, BFH/NV 2012, 1127, Rz 18). Die Zuwendung eines Vorteils an den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung beruht somit zumindest auch auf dem Gesellschaftsverhältnis, wenn sie nicht ausschließlich betrieblich veranlasst ist (BFH-Urteile in BFHE 216, 214, BStBl II 2007, 393, und in BFH/NV 2012, 1127, Rz 18 f.).

bb) Die vGA mindern das Einkommen einer Kapitalgesellschaft nicht (§ 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes –KStG–). Unter einer vGA im Sinne dieser Vorschrift ist eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung zu verstehen, die nicht auf einer offenen Gewinnausschüttung beruht, sich auf den gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG für die Gewinnermittlung maßgebenden Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres auswirkt und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst oder mitveranlasst ist. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis hat der BFH für den größten Teil der zu entscheidenden Fälle bejaht, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie einem Gesellschaftsfremden unter ansonsten vergleichbaren Umständen nicht zugewendet hätte. Maßstab für den hiernach anzustellenden Fremdvergleich ist das Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters, der gemäß § 43 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anwendet (BFH-Urteile vom 24. August 2011 I R 5/10, BFH/NV 2012, 271, Rz 27; vom 31. Januar 2012 I R 1/11, BFHE 236, 368, BStBl II 2012, 694, Rz 10, und vom 15. Februar 2012 I R 19/11, BFHE 236, 452, Rz 16, je m.w.N.). Zudem setzt die Annahme einer vGA voraus, dass die Minderung des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG bei der Körperschaft geeignet ist, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (BFH-Urteile vom 20. August 2008 I R 19/07, BFHE 222, 494, BStBl II 2011, 60; in BFH/NV 2012, 271, Rz 27, und in BFHE 236, 452, Rz 16, je m.w.N.).

cc) Eine vGA besteht in ihrem Wesen darin, dass eine Beurteilung eines Sachverhalts geltend gemacht wird, die diesen nicht als Grundlage einer Gewinnausschüttung erscheinen lässt, vielmehr eine solche "verdeckt". Vermögensvorteile werden den Gesellschaftern damit in einer Form zugeführt, in der sie nicht als Ausschüttung erscheinen, sondern unter anderer Bezeichnung verborgen sind. Entscheidend ist somit, ob Leistungen an den Gesellschafter aus betrieblichen Gründen oder mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis (societatis causa) gewährt werden (BFH-Urteil vom 23. Oktober 1985 I R 247/81, BFHE 145, 165, BStBl II 1986, 195).

Eine vGA kann daher beispielsweise bei einem zwischen der Kapitalgesellschaft und einem Gesellschafter geschlossenen Kaufvertrag vorliegen, nämlich wenn die Kapitalgesellschaft einen überhöhten Kaufpreis an den Gesellschafter zahlt oder wenn der vom Gesellschafter an die Gesellschaft zu entrichtende Kaufpreis unangemessen niedrig ist (BFH-Urteile vom 17. Oktober 2001 I R 103/00, BFHE 197, 68, BStBl II 2004, 171, und vom 6. April 2005 I R 22/04, BFHE 209, 460, BStBl II 2007, 658; Wassermeyer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 20 Rz C 60a, 60c; Schallmoser/Eisgruber/Janetzko in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rz 265; Blümich/Stuhrmann, § 20 EStG Rz 80).

dd) Eine vGA an einen Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft liegt unter den dargelegten allgemeinen Voraussetzungen auch dann vor, wenn die Kapitalgesellschaft den Vermögensvorteil unmittelbar einer dem Gesellschafter nahestehenden Person zuwendet (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 236, 452, Rz 16). Das "Nahestehen" in diesem Sinn kann familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein (BFH-Urteil vom 19. Juni 2007 VIII R 54/05, BFHE 218, 244, BStBl II 2007, 830). Die Zuwendung eines Vorteils an eine dem Gesellschafter der Kapitalgesellschaft nahestehende Person ist unabhängig davon als vGA zu beurteilen, ob auch der Gesellschafter selbst ein vermögenswertes Interesse an dieser Zuwendung hat, soweit andere Ursachen für die Zuwendung als das Nahestehen des Empfängers zu dem Gesellschafter auszuschließen sind (BFH-Urteile in BFHE 218, 244, BStBl II 2007, 830, und vom 7. November 2007 II R 28/06, BFHE 218, 414, BStBl II 2008, 258, m.w.N.).

Die Zuwendung des Vermögensvorteils an die dem Gesellschafter der Kapitalgesellschaft nahestehende Person ist im Hinblick auf die Anwendung der Vorschriften über die vGA so zu beurteilen, als hätte der Gesellschafter selbst den

Vorteil erhalten und diesen an die nahestehende Person weitergegeben (BFH-Urteil in BFHE 218, 244, BStBl II 2007, 830, m.w.N.).

ee) Ist Gesellschafterin einer Kapitalgesellschaft eine andere Kapitalgesellschaft, so stehen dieser deren Gesellschafter nahe. Leistungen, die eine Kapitalgesellschaft unmittelbar an einen Gesellschafter ihres eigenen Gesellschafters (mittelbarer Gesellschafter) erbringt, können daher vGA sein (BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 271, Rz 27). In einem solchen Fall ist der normale Weg der Gewinnausschüttung der Beteiligungsgesellschaft an die Muttergesellschaft und der Muttergesellschaft an ihren Gesellschafter abgekürzt. Es liegt dann eine vGA der Beteiligungsgesellschaft an die Muttergesellschaft und eine vGA der Muttergesellschaft an ihren Gesellschafter vor (vgl. BFH-Urteil in BFHE 145, 165, BStBl II 1986, 195, unter B.II.4.).

ff) Entgegen der Ansicht des FG kann die Gewährung eines unangemessenen Vermögensvorteils durch eine Kapitalgesellschaft an einen ihrer Gesellschafter oder an einen Gesellschafter einer an ihr beteiligten Kapitalgesellschaft nur unter dem ertragsteuerrechtlichen Gesichtspunkt einer vGA gewürdigt, nicht aber zusätzlich als freigebige Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG angesehen werden. Durch die Gewährung eines solchen Vermögensvorteils wird der für offene Ausschüttungen zur Verfügung stehende Gewinn der Kapitalgesellschaft gemindert. Die sich durch die Gewinnminderung ergebenden Folgen werden auf der Seite der Kapitalgesellschaft durch § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG und auf der Seite des einkommensteuerpflichtigen Gesellschafters durch § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG geregelt. Die vGA werden ertragsteuerrechtlich somit im Ergebnis wie offene Gewinnausschüttungen behandelt.

Damit ließe es sich nicht vereinbaren, wenn eine vGA anders als eine offene Gewinnausschüttung zugleich als freigebige Zuwendung der Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter oder an einen Gesellschafter einer an ihr beteiligten Kapitalgesellschaft angesehen würde (Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., § 7 Rz 74; Götz in Wilms/Jochum, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, § 7 Rz 45; Albrecht, Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis 2003, 141, 148; Crezelius, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge --ZEV-- 2008, 268, 273; derselbe, ZEV 2011, 393, 396 f.; Viskorf, ZEV 2012, 442, 446; Wälzholz, ZEV 2008, 273, 276; vgl. dazu bereits Urteil des Reichsfinanzhofs vom 21. Januar 1943 III e 38/41, RStBl 1943, 589; a.A. Hartmann in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 7 ErbStG Rz 103.2).

Es spielt dabei entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung (gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 14. März 2012, BStBl I 2012, 331, Abschn. 2.6.2) und einer in der Literatur vertretenen Ansicht (Gebel in Troll/ Gebel/Jülicher, ErbStG, § 7 Rz 191 f.; Weinmann in Moench/ Weinmann, § 7 ErbStG Rz 190) keine Rolle, ob alle Gesellschafter der Kapitalgesellschaft vGA in gleicher Höhe erhalten. Auch wenn dies nicht der Fall ist und beispielsweise nur ein Gesellschafter eine überhöhte Vergütung erhält, führt das über die gesellschaftsrechtliche Beteiligungsquote hinaus Verteilte nicht zu einer freigebigen Zuwendung der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter. Vielmehr unterliegt die Zahlung des unangemessenen Teils der Vergütung als vGA der Einkommensteuer, da sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (Geck in Kapp/Ebeling, § 7 ErbStG, Rz 219 f.; Kamps, Die Steuerberatung 2006, 107, 113 ff.). Dies schließt das Vorliegen einer freigebigen Zuwendung der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter aus. Für vGA kann insoweit nichts anderes gelten wie für Vermögensübertragungen von einem Gesellschafter auf eine Kapitalgesellschaft, die als gesellschaftsrechtliche Vorgänge nicht als freigebige Zuwendungen an die Gesellschaft zu beurteilen sind (BFH-Urteil vom 17. Oktober 2007 II R 63/05, BFHE 218, 429, BStBl II 2008, 381; Viskorf, ZEV 2012, 442, 446).

gg) Ob es Fälle gibt, in denen ein und derselbe Lebenssachverhalt tatbestandlich sowohl der Einkommen- als auch der Schenkungsteuer unterfällt, und in welchem Verhältnis die beiden Steuerarten in solchen Fällen stehen (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 12. September 2011 VIII B 70/09, BFH/NV 2012, 229, Rz 19; Fischer, in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 4. Aufl., § 7 Rz 131), kann im Streitfall auf sich beruhen; denn sowohl offene als auch verdeckte Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter oder an die Gesellschafter einer an ihr beteiligten Kapitalgesellschaft sind tatbestandlich, wie dargelegt, keine freigebigen Zuwendungen i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

b) Der Annahme einer freigebigen Zuwendung der AG an R steht somit auch entgegen, dass dieser über die GmbH 1 mittelbarer Gesellschafter der AG war.

4. Da das FG von einer anderen Ansicht ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die angefochtenen Schenkungsteuerbescheide und die Einspruchsentscheidungen sind ebenfalls aufzuheben.

IX. Vorläufiger Rechtsschutz wegen des beim BVerfG anhängigen Normenkontrollverfahrens

BFH, Beschluss vom 21. November 2013 II B 46/13

1. Die Vollziehung eines auf § 19 Abs. 1 ErbStG ab 2009 beruhenden Erbschaftsteuerbescheids ist wegen des beim BVerfG anhängigen Normenkontrollverfahrens 1 BvL 21/12 auf Antrag des Steuerpflichtigen auszusetzen oder aufzuheben, wenn ein berechtigtes Interesse des Steuerpflichtigen an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes besteht.
2. Ein berechtigtes Interesse liegt jedenfalls vor, wenn der Steuerpflichtige mangels des Erwerbs liquider Mittel (wie z.B. Bargeld, Bankguthaben, mit dem Ableben des Erblassers fällige Versicherungsforderungen) zur Entrichtung der festgesetzten Erbschaftsteuer eigenes Vermögen einsetzen oder die erworbenen Vermögensgegenstände veräußern oder belasten muss.
3. An der Rechtsprechung, nach der eine Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung nicht zu gewähren ist, wenn zu erwarten ist, dass das BVerfG lediglich die Unvereinbarkeit eines Gesetzes mit dem GG aussprechen und dem Gesetzgeber eine Nachbesserungspflicht für die Zukunft aufgeben wird, hält der Senat nicht mehr fest.

Orientierungssatz

Alein das Bestehen des einfachgesetzlichen Wahlrechts nach § 23 ErbStG kann nicht dazu führen, das grundgesetzlich geschützte Recht auf effektiven Rechtsschutz nach Art. 19 Abs. 4 GG einzuschränken.

Tatbestand

I. Die Antragstellerin und Beschwerdeführerin (Antragstellerin) ist die geschiedene Ehefrau des im September 2011 verstorbenen Erblassers (E). Aufgrund eines Vermächtnisses des E erhält sie auf Lebenszeit eine monatliche Rente von 2.700 €.

Der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) setzte für den Erwerb der Antragstellerin in Höhe von 342.015 € (Jahreswert der Rente 32.400 € x Vervielfältiger 10,556) mit Bescheid vom 1. Oktober 2012 Erbschaftsteuer in Höhe von 71.000 € fest, die die Antragstellerin am 2. November 2012 entrichtete.

Mit dem Einspruch machte die Antragstellerin im Hinblick auf den Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 27. September 2012 II R 9/11 (BFHE 238, 241, BStBl II 2012, 899) und das damit beim Bundesverfassungsgericht (BVerfG) anhängige Verfahren 1 BvL 21/12 die Verfassungswidrigkeit des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der Fassung des Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 24. Dezember 2008 --ErbStG-- (BGBl I 2008, 3018) geltend. Das Einspruchsverfahren ruht bis zu einer Entscheidung des BVerfG im Verfahren 1 BvL 21/12.

Die von der Antragstellerin beantragte Aussetzung der Vollziehung (AdV) lehnte das FA ab. Die beim Finanzgericht (FG) beantragte Aufhebung der Vollziehung wurde ebenfalls abgelehnt. Das FG führte zur Begründung aus, das Aussetzungsinteresse der Antragstellerin überwiege nicht die öffentlichen Interessen am ordnungsgemäßen Gesetzesvollzug und an einer geordneten Haushaltsführung. Die festgesetzte Erbschaftsteuer belaufe sich nur auf knapp 25 % des Erwerbs. Die Antragstellerin könne etwaige finanzielle Härten durch die Wahl der Jahresbesteuerung gemäß § 23 ErbStG abmildern. Die Gewährung einer Aufhebung der Vollziehung käme dagegen einem einstweiligen Außerkraftsetzen des ErbStG gleich.

Mit der Beschwerde rügt die Antragstellerin die Verletzung des § 69 Abs. 2 Sätze 2 und 7 sowie Abs. 3 Sätze 1 und 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Die nach Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes (GG) gewährleistete Garantie auf effektiven Rechtsschutz könne einem Steuerpflichtigen bei einem Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) nicht dadurch faktisch entzogen werden, dass nach der Rechtsprechung des BFH dem öffentlichen Interesse an einer geordneten Haushaltswirtschaft der Vorrang vor dem Interesse des Steuerpflichtigen an einer AdV eingeräumt werde (vgl. BFH-Beschluss vom 1. April 2010 II B 168/09, BFHE 228, 149, BStBl II 2010, 558). Außerdem fehle eine gesetzliche Grundlage, die bei ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit einer der Besteuerung zugrunde gelegten Norm ein besonderes berechtigtes Interesse des Steuerpflichtigen an der AdV verlange. Die Ablehnung der AdV sei auch nicht damit zu rechtfertigen, dass nach der Rechtsprechung des BFH (II. Senat) regelmäßig keine weitergehende Entscheidung getroffen werden könne als vom BVerfG zu erwarten sei (vgl. BFH-Beschluss vom 17. Juli 2003 II B 20/03, BFHE 202, 380, BStBl II 2003, 807). Dies bedeute eine Vorwegnahme der Entscheidung in der Hauptsache, weil die fortgesetzte Vollziehung aller Erbschaftsteuerbescheide kaum rückgängig zu machen sei und damit für den einzelnen Steuerpflichtigen dauerhaft nachteilige Wirkungen habe.

Entscheidungsgründe

II. Die Beschwerde ist begründet. Die Vorentscheidung und die Vollziehung des angefochtenen Erbschaftsteuerbescheids sind aufzuheben. Entgegen der Auffassung des FG kommt dem Interesse der Antragstellerin an der Aufhebung der Vollziehung der Vorrang gegenüber dem öffentlichen Interesse am Vollzug des ErbStG zu.

1. An der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Erbschaftsteuerbescheids bestehen --wie das FG zutreffend ausgeführt hat-- ernsthafte Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO.

a) Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO hat das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes ganz oder teilweise auszusetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes bestehen. Ernstliche Zweifel sind zu bejahen, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Steuerbescheids neben den für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen bewirken (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss vom 3. April 2013 V B 125/12, BFHE 240, 447, m.w.N.). Im Falle eines bereits vollzogenen Verwaltungsaktes ist die Vollziehung wieder aufzuheben (§ 69 Abs. 3 Satz 3 FGO).

b) Im Streitfall bestehen ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Tarifvorschrift des § 19 Abs. 1 ErbStG. Beim BVerfG ist unter dem Az. 1 BvL 21/12 ein Normenkontrollverfahren zu der Frage anhängig, ob die Vorschrift des § 19 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 13a und 13b ErbStG wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verfassungswidrig ist, weil die in §§ 13a und 13b ErbStG vorgesehenen Steuervergünstigungen in wesentlichen Teilbereichen von großer finanzieller Tragweite über das verfassungsrechtlich gerechtfertigte Maß hinausgehen und dadurch die Steuerpflichtigen, die die Vergünstigungen nicht beanspruchen können, in ihrem Recht auf eine gleichmäßige, der Leistungsfähigkeit entsprechende und folgerichtige Besteuerung verletzt werden (vgl. Vorlagebeschluss des BFH in BFHE 238, 241, BStBl II 2012, 899).

2. Das Interesse der Antragstellerin an der Aufhebung der Vollziehung ist gegenüber dem öffentlichen Interesse am Vollzug des ErbStG vorrangig.

a) Nach ständiger Rechtsprechung setzt eine Aufhebung der Vollziehung, die mit ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit einer dem angefochtenen Steuerbescheid zugrunde liegenden Gesetzesvorschrift begründet wird, voraus, dass nach den Umständen des Einzelfalles ein besonderes berechtigtes Interesse des Antragstellers an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes besteht, dem der Vorrang vor dem öffentlichen Interesse am Vollzug des Gesetzes zukommt (vgl. BFH-Beschlüsse in BFHE 228, 149, BStBl II 2010, 558; vom 21. Mai 2010 IV B 88/09, BFH/NV 2010, 1613; vom 9. März 2012 VII B 171/11, BFHE 236, 206, BStBl II 2012, 418; vom 13. März 2012 I B 111/11, BFHE 236, 501, BStBl II 2012, 611; vom 9. Mai 2012 I B 18/12, BFH/NV 2012, 1489; vom 18. Juni 2012 II B 17/12, BFH/NV 2012, 1652; Erfordernis eines berechtigten Interesses offen gelassen: BFH-Beschlüsse vom 23. August 2007 VI B 42/07, BFHE 218, 558, BStBl II 2007, 799, und vom 25. August 2009 VI B 69/09, BFHE 226, 85, BStBl II 2009, 826).

Das BVerfG hat dieser Rechtsprechung im Grundsatz zugestimmt (BVerfG-Beschlüsse vom 6. April 1988 1 BvR 146/88, Steuerrechtsprechung in Karteiform --StRK--, Finanzgerichtsordnung, § 69, Rechtsspruch 283; vom 3. April 1992 2 BvR 283/92, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1992, 726; kritisch insoweit Niedersächsisches FG, Beschluss vom 6. Januar 2011 7 V 66/10, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2011, 827; Gosch in Beermann/Gosch, FGO, § 69 Rz 179 ff.; Gräber/ Koch, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 69 Rz 113; Schallmoser, Deutsches Steuerrecht -DStR-- 2010, 297 ff.; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 69 FGO Rz 97; Specker, Deutsche Steuer-Zeitung 2010, 800, 802 f.; einschränkend auch FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 13. Oktober 2011 12 V 12089/11, EFG 2012, 358). In neueren Entscheidungen hat das BVerfG die Frage, ob die Rechtsprechung des BFH (in BFHE 228, 149, BStBl II 2010, 558) in jeder Hinsicht mit Art. 19 Abs. 4 GG vereinbar ist, wegen der fehlenden Entscheidungserheblichkeit offen gelassen (BVerfG-Beschlüsse vom 24. Oktober 2011 1 BvR 1848/11, 1 BvR 2162/11, HFR 2012, 89, und vom 6. Mai 2013 1 BvR 821/13, HFR 2013, 639).

b) Bei der Prüfung, ob ein berechtigtes Interesse des Steuerpflichtigen an der Aussetzung bzw. der Aufhebung der Vollziehung eines Steuerbescheids vorliegt, ist das individuelle Interesse des Steuerpflichtigen mit den gegen die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes sprechenden öffentlichen Belangen abzuwägen. Dabei kommt es maßgeblich einerseits auf die Bedeutung und die Schwere des durch die Vollziehung des angefochtenen Steuerbescheids eintretenden Eingriffs beim Steuerpflichtigen und andererseits auf die Auswirkungen einer Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung auf den Gesetzesvollzug und das öffentliche Interesse an einer geordneten Haushaltsführung an (BFH-Beschlüsse in BFHE 228, 149, BStBl II 2010, 558; in BFHE 236, 206, BStBl II 2012, 418; in BFHE 236, 501, BStBl II 2012, 611; in BFH/NV 2012, 1489).

c) Allerdings hat der BFH in Fällen, in denen die ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes auf Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit einer dem Verwaltungsakt zugrunde liegenden Gesetzesvorschrift beruhen, in verschiedenen Fallgruppen dem Aussetzungsinteresse des Steuerpflichtigen den Vorrang vor den öffentlichen Interessen eingeräumt (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 228, 149, BStBl II 2010, 558, m.w.N.). Dazu zählt auch der Fall, dass der BFH die vom Antragsteller als verfassungswidrig angesehene Vorschrift bereits dem BVerfG gemäß Art. 100 Abs. 1 GG zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit vorgelegt hat (vgl. BFH-Beschlüsse in BFHE 228, 149, BStBl II 2010, 558, und vom 23. April 2012 III B 187/11, BFH/NV 2012, 1328, jeweils m.w.N.).

Bis zur Entscheidung des BVerfG ist zwar ungewiss, ob dieses die Vorschrift als verfassungswidrig beurteilen und im Fall einer Verfassungswidrigkeit für nichtig oder (nur) für mit dem GG unvereinbar erklären wird und welche Rechtsfolge es hieraus ziehen wird. Jedoch hat der BFH vorläufigen Rechtsschutz auf der Basis seiner, der Vorlage zugrunde liegenden Rechtsauffassung zu gewähren (vgl. BFH-Beschluss vom 22. Dezember 2003 IX B 177/02, BFHE 204, 39, BStBl II 2004, 367, m.w.N.). Eine Einschränkung des vorläufigen Rechtsschutzes bei Verfassungsverstößen, von denen das Gericht überzeugt ist, gegenüber dem bei sonstigen Rechtsverstößen zu gewährenden vorläufigen Rechtsschutz ist dem rechtsuchenden Steuerpflichtigen im Hinblick auf seinen Anspruch auf effektiven Rechtsschutz (Art. 19 Abs. 4 GG) nicht zuzumuten (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 204, 39, BStBl II 2004, 367). Mit dem Begehren nach vorläufigem Rechtsschutz muss der Steuerpflichtige auch in Kauf nehmen, dass bei einer Erfolglosigkeit des Einspruchs oder der

Klage gegen den Steuerbescheid Aussetzungszinsen nach § 237 der Abgabenordnung (AO) anfallen, die für jeden Monat ein halbes Prozent betragen (§ 238 Abs. 1 Satz 1 AO).

d) Ist --wie bei der Erbschaftsteuer-- die dem BVerfG zur Prüfung vorgelegte Vorschrift allerdings eine Tarifnorm, muss im Rahmen der Interessensabwägung auch berücksichtigt werden, dass in diesem Fall die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes praktisch zu einer einstweiligen Nichterhebung der gesamten Steuer führen kann. Die Kompetenz, den Vollzug eines Gesetzes auszusetzen, steht aber nach § 32 Abs. 1 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht allein dem BVerfG zu, das von dieser Möglichkeit nur bei Vorliegen besonders gewichtiger Gründe Gebrauch machen darf (BVerfG-Beschluss vom 22. Mai 2001 2 BvQ 48/00, BVerfGE 104, 23, 27 f.). Dennoch hat ein Steuerpflichtiger auch in einem solchen Fall Anspruch auf effektiven Rechtsschutz. Nur in Ausnahmefällen können überwiegende öffentliche Belange es rechtfertigen, den Rechtsschutzanspruch des Grundrechtsträgers einstweilen zurückzustellen (vgl. BVerfG-Beschluss in StRK, Finanzgerichtsordnung, § 69, Rechtspruch 283).

e) Nachdem zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des § 19 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 13a und 13b ErbStG aufgrund des Vorlagebeschlusses des BFH (in BFHE 238, 241, BStBl II 2012, 899) ein Normenkontrollverfahren beim BVerfG anhängig ist, ist die Vollziehung eines auf § 19 Abs. 1 ErbStG beruhenden Erbschaftsteuerbescheids auf Antrag des Steuerpflichtigen auszusetzen oder aufzuheben, wenn ein berechtigtes Interesse des Steuerpflichtigen an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes besteht. Ein berechtigtes Interesse liegt jedenfalls vor, wenn der Steuerpflichtige mangels des Erwerbs liquider Mittel (wie z.B. Bargeld, Bankguthaben, mit dem Ableben des Erblassers fällige Versicherungsforderungen) zur Entrichtung der festgesetzten Erbschaftsteuer eigenes Vermögen einsetzen oder die erworbenen Vermögensgegenstände veräußern oder belasten muss. In diesen Fällen kann der Erwerber die Erbschaftsteuer nicht bzw. nicht ohne weitere, ggf. auch verlustbringende Dispositionen aus dem Erwerb begleichen. Es ist ihm hier deshalb nicht zuzumuten, die Erbschaftsteuer vorläufig zu entrichten. Wegen des vorrangigen Interesses des Steuerpflichtigen steht der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes nicht entgegen, dass das ErbStG als formell zustande gekommenes Gesetz bis zu einer gegenteiligen Entscheidung des BVerfG Geltung beansprucht und von den Behörden und Gerichten anzuwenden ist.

Gehören dagegen zu dem der Erbschaftsteuer unterliegenden Erwerb auch verfügbare Zahlungsmittel, die zur Entrichtung der Erbschaftsteuer eingesetzt werden können, fehlt regelmäßig ein vorrangiges Interesse des Steuerpflichtigen an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes. Durch die Begleichung der Erbschaftsteuer vermindern sich lediglich die dem Steuerpflichtigen mit dem Erwerb zugeflossenen Zahlungsmittel, so dass die vorläufige Zahlung der Erbschaftsteuer dem Steuerpflichtigen zuzumuten ist.

f) Im Streitfall ist das Interesse der Antragstellerin an der Aufhebung der Vollziehung des Erbschaftsteuerbescheids gegenüber dem öffentlichen Interesse am Vollzug des ErbStG vorrangig.

aa) Die Antragstellerin konnte die mit Bescheid vom 1. Oktober 2012 festgesetzte Erbschaftsteuer von 71.000 € bei Fälligkeit nicht aus den ihr zu diesem Zeitpunkt zugeflossenen Rentenzahlungen von monatlich 2.700 € entrichten. Wegen des Ansatzes der Rente nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 14 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes mit dem Kapitalwert war ein Erwerb nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in Höhe von 342.015 € (Jahreswert der Rente 32.400 € x Vervielfältiger 10,556) zu besteuern. Die dafür festgesetzte Erbschaftsteuer überstieg zum Zeitpunkt der Fälligkeit die Rentenzahlungen, die die Antragstellerin bis dahin für die Zeit nach dem Ableben des E (im September 2011) erhalten hatte. Die Rentenzahlungen dienten im Übrigen --nach dem unbestrittenen Vortrag der Antragstellerin im Einspruchsverfahren-- der Bestreitung ihres Lebensunterhalts, so dass die Antragstellerin den Zahlungseingang von vornherein allenfalls nur in einem hier zu vernachlässigenden Umfang zur Begleichung der Erbschaftsteuer verwenden konnte. Die Erbschaftsteuer musste überwiegend aus eigenen Mitteln der Antragstellerin entrichtet werden. Im Hinblick darauf ist derzeit ein berechtigtes Interesse der Antragstellerin an der Aufhebung der Vollziehung des Erbschaftsteuerbescheids auch insoweit gegeben, als sie in der Zeit ab Fälligkeit der Erbschaftsteuer bis zur Entscheidung über die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes weiterhin Rentenzahlungen erhalten hat. Dies schließt einen späteren Änderungsantrag nach § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO nicht aus.

bb) Der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes kann nicht entgegen gehalten werden, dass die Antragstellerin das Wahlrecht nach § 23 ErbStG hätte ausüben können.

Nach § 23 Abs. 1 Satz 1 ErbStG können Steuern, die von dem Kapitalwert von Renten zu entrichten sind, nach Wahl des Erwerbers statt vom Kapitalwert jährlich im Voraus von dem Jahreswert entrichtet werden. Durch das Wahlrecht soll die unbillige Härte abgemildert werden, die sich aus der Besteuerung von Renten mit dem Kapitalwert ergibt, wenn dem Erwerber zur Begleichung der hohen Steuer die liquiden Mittel fehlen (vgl. Schuck in Viskorf/Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 23 ErbStG Rz 1). Das Wahlrecht ist jedoch mit dem Nachteil verbunden, dass die Erbschaftsteuer in diesem Fall nach der wirklichen und nicht nach der auf der Wahrscheinlichkeitsrechnung beruhenden Lebensdauer erhoben wird; lebt der Berechtigte länger als es der Wahrscheinlichkeitsrechnung entspricht, so ist die Gesamtbelastung höher (vgl. Schuck, a.a.O., § 23 ErbStG Rz 16). Zudem muss auch bei Ausübung dieses Wahlrechts die Erbschaftsteuer jährlich im Voraus beglichen werden. Der Antragstellerin muss deshalb die Entscheidung überlassen bleiben, ob sie das gesetzliche Wahlrecht in Anspruch nimmt oder nicht. Allein das Bestehen des einfachgesetzlichen Wahlrechts nach § 23 ErbStG kann nicht dazu führen, das grundgesetzlich geschützte Recht der Antragstellerin auf effektiven Rechtsschutz nach Art. 19 Abs. 4 GG einzuschränken. Der Antragstellerin stehen beide Rechte gleichermaßen zu.

3. Soweit der Senat bisher vorläufigen Rechtsschutz versagt hat, wenn zu erwarten ist, dass das BVerfG lediglich die Unvereinbarkeit eines Gesetzes mit dem GG aussprechen und dem Gesetzgeber eine Nachbesserungspflicht für die Zukunft aufgeben wird (vgl. BFH-Beschlüsse vom 11. Juni 1986 II B 49/83, BFHE 146, 474, BStBl II 1986, 782; vom 11. September 1996 II B 32/96, BFH/NV 1997, 270; in BFHE 202, 380, BStBl II 2003, 807; vom 5. April 2011 II B 153/10, BFHE 232, 380, BStBl II 2011, 942; vom 4. Mai 2011 II B 151/10, BFH/NV 2011, 1395), wird daran im Hinblick auf die geäußerte Kritik (vgl. Seer, a.a.O., § 69 FGO Rz 96; derselbe, DStR 2012, 325, 328 f.; Gosch, a.a.O., § 69 Rz 180.1; Gräber/Koch, a.a.O., § 69 Rz 113; Anwendung offen gelassen: BFH-Beschlüsse in BFHE 236, 501, BStBl II 2012, 611, und in BFH/NV 2012, 1489) nicht mehr festgehalten.

Es ist nicht gerechtfertigt, aufgrund einer Prognose über die Entscheidung des BVerfG vorläufigen Rechtsschutz generell auszuschließen. Ist ein qualifiziertes Interesse des Steuerpflichtigen an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes vorhanden, muss es im Hinblick auf Art. 19 Abs. 4 GG auch effektiv durchsetzbar sein und darf nicht deshalb leerlaufen, weil das BVerfG möglicherweise in einem Normenkontrollverfahren eine Weitergeltung verfassungswidriger Normen anordnet. Aus diesem Grund ist auch im Streitfall eine Aufhebung der Vollziehung unabhängig davon zu gewähren, ob das BVerfG im Verfahren 1 BvR 21/12 für den Fall, dass es zu der Überzeugung gelangt, § 19 Abs. 1 ErbStG sei mit dem GG unvereinbar, die Norm für nichtig erklärt oder wiederum eine zeitlich beschränkte Weitergeltung anordnet. Sollte das BVerfG eine solche Weitergeltungsanordnung treffen und dem Gesetzgeber eine Neuregelung aufgeben, besteht auch die Möglichkeit, dass die Neuregelung des ErbStG den Steuerpflichtigen, deren Erwerbe zeitlich von der Weitergeltungsanordnung erfasst werden, ein Wahlrecht auf Anwendung des neuen Rechts einräumt.

4. Die Vollziehung des Erbschaftsteuerbescheids vom 1. Oktober 2012 war ohne Sicherheitsleistung aufzuheben.

Nach § 69 Abs. 3 Satz 3 FGO kann die Aufhebung der Vollziehung auch gegen Sicherheit angeordnet werden. Durch die Verknüpfung mit einer Sicherheitsleistung sollen Steuerausfälle bei einem für den Steuerpflichtigen ungünstigen Verfahrensausgang vermieden werden. Die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes ist regelmäßig ohne Sicherheitsleistung auszusetzen, wenn seine Rechtmäßigkeit ernstlich zweifelhaft ist und keine konkreten Anhaltspunkte dafür bestehen, dass bei einem Unterliegen des Antragstellers im Hauptsacheverfahren die Durchsetzung des Steueranspruchs gefährdet wäre (BFH-Beschluss vom 12. September 2011 VIII B 70/09, BFH/NV 2012, 229, Rz 21). Im Streitfall gibt es keine Anzeichen dafür, dass die Antragstellerin nicht über eine gesicherte Vermögenslage verfügt und daher die Gefahr eines Steuerausfalls besteht.