

ERBSCHAFT ALS BETRIEBSEINNAHME

Schweres Erbe: Erbschaft einer Pflegeheim-GmbH unterliegt der ErbSt und KSt

von WP StB Dipl.-Kfm. Gerrit Grewe, Berlin

| Erhält eine GmbH eine Erbschaft, ist der Erwerb für die GmbH auch dann körperschaftsteuerpflichtig, wenn der Erbanfall zugleich der ErbSt unterliegt – so der BFH mit Urteil vom 6.12.16. **|**

Sachverhalt

Die Klägerin K, eine GmbH, betreibt ein Seniorenpflegeheim und wurde von ihrem Heimbewohner H als Alleinerbin mit der Auflage eingesetzt, das Erbvermögen ausschließlich für Zwecke des Heimbetriebs zu verwenden. Nach dem Tod des H setzte das FA gegen die GmbH ErbSt fest. Ferner erhöhte es den Gewinn der GmbH um das ihr nach Abzug der Testamentsvollstreckungskosten verbliebene Vermögen und setzte KSt fest. Das Niedersächsische FG (28.6.16, 10 K 285/15, EFG 16, 1366) folgte dem FA. K habe die Zuwendung ausschließlich aufgrund ihrer gewerblichen Betätigung erlangt. K beantragte, das körperschaftsteuerliche Einkommen um das Erbvermögen zu mindern.

Entscheidungsgründe

Die Revision ist unbegründet (BFH 6.12.16, I R 50/16, Abruf-Nr. 191725, Anschluss an BFH 14.3.06, VIII R 60/03, ErbBstg 06, 210). K verfügt als Kapitalgesellschaft ertragsteuerrechtlich über keine außerbetriebliche Sphäre. Die ihr zuzurechnenden Wirtschaftsgüter sind daher sämtlich als Betriebsvermögen zu qualifizieren (BFH 4.12.96, I R 54/95, BFHE 182, 123), der Bereich ihrer gewerblichen Gewinnerzielung umfasst sämtliche Einkünfte, gleichviel in welcher Form und Art sie ihr zufließen (BFH 28.2.56, I 92/54 U, BStBl III 56, 154; BFH 15.2.12, I B 97/11, BStBl II 12, 697). Erfasst werden deshalb auch Vermögensmehrungen, die nicht unter eine der sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG fallen (BFH 22.8.90, I R 67/88, BStBl II 91, 250).

§ 14 Abs. 1 HeimG, wonach es dem Träger untersagt ist, sich von Bewohnern geldwerte Vorteile versprechen zu lassen, steht der Erfolgswirksamkeit des Erbanfalls nicht entgegen, da H vor Errichtung des Testaments eine Ausnahme-genehmigung nach § 14 Abs. 6 HeimG erhielt.

Auch § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG kann nicht angewendet werden. Dagegen spricht vor allem, dass diese Bestimmung im Wege einer Fiktion Besteuerungslücken schließen soll, in denen (disquotale) Einlagen der Gesellschafter oder Zuwendungen eines Dritten nicht auf eine originäre Bereicherung der Kapitalgesellschaft, sondern auf die mittelbare Bereicherung der (Mit-)Gesellschafter abzielen (BT-Drucks. 17/7524, S. 20 f.). Die Vorschrift kann aber nicht dazu führen, die Absicht des H, das Betriebsvermögen der K zu mehren, im Wege der Fiktion durch Annahme einer Zuwendung an die Gesellschafter der K und einer hierauf gestützten mittelbar verdeckten Einlage umzuqualifizieren.

Es liegt auch keine verfassungsrechtlich unzulässige Kumulation von KSt und ErbSt vor. Das Verfassungsrecht gebietet nicht, alle Steuern aufeinander

**ENTSCHEIDUNG**
Bundesfinanzhof

**Seniorenpflegeheim,
eine GmbH, wird
Alleinerbin, FA setzt
ErbSt und KSt fest**

**IHR PLUS IM NETZ**
erbbstg.iww.de
Abruf-Nr. 191725

**Ausnahme-
genehmigung**

**Hier muss auf die
Bereicherung der
GmbH und nicht
der Gesellschafter
abgestellt werden**

abzustimmen und Lücken sowie eine mehrfache Besteuerung desselben Sachverhalts zu vermeiden (BVerfG 8.1.99, 1 BvL 14/98, BStBl II 99, 152). Art. 3 Abs. 1 GG enthält kein Verfassungsgebot einer rechtsformneutralen Besteuerung. Auch liegt kein Verstoß gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG vor. Im Streitfall kam dies bereits deshalb nicht in Betracht, da K von der GewSt befreit (§ 3 Nr. 20 GewStG) war und der Erbanfall deshalb insgesamt mit ErbSt und KSt i. H. von lediglich 45 % belastet war.

Relevanz für die Praxis

Der BFH weist darauf hin, dass aus Art. 14 GG keine allgemeinverbindliche, absolute Belastungsobergrenze im Sinne eines „Halbteilungsgrundsatzes“ abzuleiten ist und auch eine Gesamtbelastung von rund 60 % nicht gegen das Übermaßverbot verstößt (BVerfG 7.4.15, 1 BvR 1432/10, HFR 15, 695).

Die Zuwendung kann auch nicht als Einlage neutralisiert werden (§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG und § 5 Abs. 1 S. 1 EStG i. V. mit § 8 Abs. 1 KStG), da K die Erbschaft nicht aufgrund persönlicher/beruflicher Beziehungen zwischen den Gesellschaftern und H, sondern nur aufgrund ihrer gewerblichen Betätigung erlangt hat.

Der BFH hat mit Urteil vom 14.3.06 (VIII R 60/03, BStBl II 06, 650) auch für die betrieblich bedingte Erbeinsetzung eines Seniorenheims in der Rechtsform einer GbR entschieden, dass das Verhältnis von ESt und ErbSt nicht alternativ sei, da dem Gewerbebetrieb und damit dem steuerbaren Bereich des § 15 EStG alle betrieblich veranlassten Zuwendungen zuzuordnen seien. Der BFH sieht darin keinen Widerspruch zur eigenen Rechtsprechung, wonach ein Sachverhalt, der sowohl der ESt als auch der SchenkSt oder ErbSt unterfalle, die ESt zurücktreten müsse, weil die Schenkung/der Erbanfall nicht Gegenstand einer auf die Einkunftserzielung gerichteten Erwerbshandlung sei und damit nicht zu den Einkünften i. S. von § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 7 EStG gehöre:

- **BFH 12.9.11, VIII B 70/09, ErbBstg 12, 64, BFH/NV 12, 229:** Die zinslose Stundung einer Zugewinnausgleichsforderung würde hinsichtlich des Zinsanteils zugleich der ESt und SchenkSt unterliegen. Die Erfassung des Zinsanteils nach dem EStG habe daher hinter die SchenkSt zurückzutreten.
- **BFH 6.12.13, VI B 89/13, BFH/NV 14, 511:** Die Zuwendung eines Dritten an einen Arbeitnehmer ist entweder als unentgeltliche Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) oder als Arbeitslohn (§ 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) zu erfassen, eine doppelte Besteuerung dieses Vorgangs sei ausgeschlossen.
- **BFH 20.10.15, VIII R 40/13, ErbBstg 16, 101 f.:** Zinsen, die auf einer testamentarisch angeordneten Verzinsung eines erst fünf Jahre nach dem Tode des Erblassers fälligen betagten Vermächtnisanspruchs beruhen, sind beim Vermächtnisnehmer Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG).

Der BFH stellt als Unterscheidungsmerkmal heraus, dass die Rechtsprechung auf einer tatbestandlichen Begrenzung des Umfangs steuerbarer Einkünfte gründet, die der durch die umfassende Annahme eines Gewerbebetriebs gekennzeichnete Besteuerungszugriff gemäß § 8 Abs. 2 KStG nicht kennt.

Belastung beträgt insgesamt „nur“ 45 %

Auch 60 % bedeuten nicht automatisch einen Verstoß gegen das Übermaßverbot

Zuwendung wird auch nicht als Einlage neutralisiert

Auch GbR wurde mit ErbSt und ESt belastet

Zinslose Stundung eines Zugewinnausgleichs

Zuwendung an Arbeitnehmer

Zinsen auf betagten Vermächtnisanspruch