



**BFH, Urteil vom 6.12.2016,
AZ: I R 50/16**

Foto: Susanne El-Navab

BFH bestätigt Finanzgericht Niedersachsen

Der BFH bestätigte die Klageabweisung durch das Finanzgericht Niedersachsen und wies die Revision als unbegründet zurück. Nach seiner Auffassung verfügt die GmbH als Kapitalgesellschaft ertragssteuerrechtlich über keine außerbetriebliche Sphäre. Der Bereich ihrer gewerblichen Gewinnerzielung umfasse sämtliche Einkünfte und damit auch Vermögensmehrungen, die nicht unter die Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes (EStG) fallen. Dies gelte auch für Vermögenszugänge aufgrund eines Erbfalls. Auch könne der auf der Erbschaft beruhende Gewinn nicht durch den Abzug einer Einlage neutralisiert werden, da die GmbH die Erbschaft aufgrund ihrer gewerblichen Betätigung erhalten habe.

Die Kumulation von Körperschaft- und Erbschaftsteuer stehe im Einklang mit dem Grundgesetz (GG) und sei daher verfassungsgemäß. Das Verfassungsrecht gebiete es nicht, alle Steuern aufeinander abzustimmen und eine mehrfache Besteuerung zu vermeiden. So sei es z. B. nicht zu beanstanden, dass ein Gewinn sowohl der Einkommen- oder Körperschafts- sowie zusätzlich der Gewerbesteuer unterworfen wird. Dies gelte auch für die Kumulation von Ertrag- und Erbschaftsteuer, wie insbesondere die Milderungsregelung des § 35 b EStG verdeutliche.

Der BFH verneinte auch einen Verstoß gegen Artikel 3 Abs. 1 GG im Hinblick auf eine unterschiedliche Behandlung von Erbanfällen bei natürlichen und juristischen Personen. Denn Artikel § 3 Abs. 1 GG enthalte kein allgemeines Verfassungsgebot einer rechtsformneutralen Besteuerung. Es obliege dem Gestaltungsraum des Gesetzgebers, ob er die Einkommensteuerbelastung gemäß § 32 a EStG mit Rücksicht auf die Erbschaftsteuerbelastung der Einkünfte abfedert und ob er diese Entlastung auf den Körperschaftsteuertarif erstreckt.

Weiterhin werde auch keine Belastungsobergrenze im Sinne eines Übermaßverbots überschritten, da im Streitfall wegen der Befreiung von der Gewerbesteuer lediglich eine Steuerbelastung

Wann zählt die Erbschaft steuerlich als Betriebseinnahme?

Die für den Betrieb einer gewerblich tätigen Pflegeheim-GmbH bestimmte Erbschaft unterliegt nicht nur der Erbschaftsteuer, sondern als Betriebseinnahme auch der Körperschaftsteuer. Das hat der Bundesfinanzhof entschieden.

Der konkrete Fall

Ein gewerblich tätiges Seniorenpflegeheim in der Rechtsform einer GmbH wurde in einem Testament eines ledigen Heimbewohners als Alleinerbe eingesetzt mit der Auflage, das Erbvermögen ausschließlich für Zwecke des Heimbetriebs zu verwenden. Die Pflegeheim-GmbH war gemäß § 3 Nr. 20 Gewerbesteuergesetz (GewStG) von der Gewerbesteuer befreit.

Das Finanzamt setzte für den Nachlasserwerb (Gesamtwert: 1050902 Euro)

in 2013 Erbschaftssteuer in Höhe von 300510 Euro fest. Darüber hinaus erhöhte das Finanzamt den von der Pflegeheim-GmbH erklärten Gewinn des Streitjahres 2012 um das ihr nach Abzug der Kosten verbliebene Erbvermögen in Höhe von 1041660 Euro und setzte die Körperschaftsteuer 2012 entsprechend fest. Einspruch und Klage der Pflegeheim-GmbH gegen den Körperschaftsteuerbescheid blieben ohne Erfolg. Mit der Revision beantragte die klagende Pflegeheim-GmbH, das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die Körperschaftsteuer 2012 auf der Grundlage eines um 1041660 Euro geminderten Einkommens festzusetzen.

Die GmbH sah sich gegenüber erben-den Privatpersonen dadurch benachteiligt, dass sie neben der Erbschaftsteuer auch Körperschaftsteuer zahlen muss. Die Doppelbesteuerung verstoße gegen Verfassungsrecht.

DER RAT FÜR DIE PRAXIS

- o Heimträger können als Erbe nur dann wirksam eingesetzt werden, wenn die zuständige Aufsichtsbehörde die Erbeinsetzung vorab genehmigt hat.
- o Die dargestellte Entscheidung betrifft nur gewerblich tätige Einrichtungen der Altenhilfe.
- o Nach einem Todesfall löst die Zuwendung an eine als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich anerkannte Körperschaft weder Erbschaftsteuer noch Ertragsteuer aus.

in Höhe von 45 Prozent vorlag. Ein Verstoß gegen das in Art. 14 GG normierte Eigentumsrecht sei daher nicht festzustellen.

Doppelbesteuerung ist verfassungsgemäß

Die Entscheidung betrifft gewerblich tätige Einrichtungen. Ob Körperschaften über eine außerbetriebliche Sphäre verfügen können, ist in der Literatur umstritten, jetzt aber höchstrichterlich entschieden. Der BFH stellt klar, dass die Doppelbesteuerung verfassungsgemäß ist und es für die Besteuerung keine allgemeinverbindliche, absolute Belastungsobergrenze gibt.

Gemeinnützige Einrichtung als Erbe

Wäre eine wegen Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke als steuerbegünstigt anerkannte Einrichtung als Erbin eingesetzt worden, hätte sich die Problematik der Kumulation von Erbschaft- und Körperschaftsteuer nicht gestellt, da die Vererbung an eine als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich anerkannte Körperschaft gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b Erbschaftsteuer- und Schenkungs-

gesetz von der Erbschaftsteuer befreit ist und Erbschaften der ideellen Vermögenssphäre einer Körperschaft zuzuordnen sind, die nicht der Ertragsteuer unterliegt, § 5 Abs. 1 Nr. 9 Körperschaftsteuergesetz und § 3 Nr. 6 GewStG. In diesem Fall wäre weder Erbschaft- noch Ertragsteuer angefallen.

Heimträger als Erbe

Soll ein Pflegeheim erben, so ist das Zuwendungsverbot des § 14 Heimgesetz (HeimG) bzw. die inhaltlich dem § 14 HeimG entsprechenden landesrechtlichen Vorschriften zu beachten.

Danach ist es dem Träger des Heims, seiner Leitung und dessen Angehörigen, den Beschäftigten und sonstigen Mitarbeitern untersagt, sich über das für die Unterbringung, Verköstigung und Pflege der Bewohner vereinbarte Entgelt hinaus Geld oder geldwerte Leistungen versprechen oder gewähren zu lassen, soweit es sich nicht um geringwertige Aufmerksamkeiten handelt. Durch das generelle Zuwendungsverbot soll verhindert werden, dass die Schutz- und Sorglosigkeit von Heimbewohnern in finanzieller Hinsicht ausgenutzt wird.

Eine Erbeinsetzung, die sich über diese Zuwendungsverbote hinwegsetzt, ist nichtig. Gewisse Ausnahmen sind zugelassen. Nach § 14 Abs. 6 HeimG kann die zuständige Aufsichtsbehörde (also die Stadt, die Gemeinde oder der Landkreis) vor der Gewährung oder vor Versprechen der Leistungen eine Ausnahmegenehmigung erteilen, soweit dadurch der Schutz des Bewohners nicht gefährdet wird. In dem der Entscheidung des BFH zugrunde liegenden Sachverhalt war eine solche Genehmigung vorab erteilt worden.

Zwar wurde die Anwendbarkeit des § 14 HeimG durch die Föderalismusreform im Jahr 2006 stark eingeschränkt, da die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz für das öffentlich-rechtliche Heimwesen auf die Länder übertragen wurde. Die Länder haben zwischenzeitlich von ihrer Gesetzgebungskompetenz Gebrauch gemacht und in den jeweiligen Landesheimgesetzen dem § 14 HeimG inhaltlich weitgehend entsprechende Regelungen getroffen.

MEHR ZUM THEMA

Kontakt: s.scheffer@bpg-muenster.de



Dipl.-Kfm. **Tharmarajah Chelliah M.A.**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Beratungs- und Prüfungsgesellschaft BPG mbH

Simone Scheffer,
Rechtsanwältin und
Steuerberaterin, BPG,
Münster

