

21 Einkommensteuer-Ermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer: aufwendig, fehlerträchtig, verfehlt

(Kapitel 6001 Titel 012 01)

Zusammenfassung

Die Steuerermäßigung bei einer Doppelbelastung mit Erbschaft- und Einkommensteuer wird selten und meist zu Unrecht gewährt. Der Aufwand ist erheblich. Dabei gibt es die erwarteten Härtefälle nicht.

Es ist möglich, dass Teile eines geerbten Vermögens zunächst der Erbschaftsteuer und später der Einkommensteuer unterliegen. Diese Doppelbelastung ist grundsätzlich systemgerecht. Für besondere Härtefälle wollte der Gesetzgeber sie mindern. Auf Antrag kann das Finanzamt die Einkommensteuer ermäßigen (§ 35b Einkommensteuergesetz – EStG).

Der Bundesrechnungshof stellte fest, dass die Doppelbelastung nur selten vorkommt. Sie fällt gering aus und führt in keinem Fall zu einer besonderen Härte. Die Ermäßigung zu ermitteln ist komplex, der Verwaltungsaufwand erheblich. Auch wird die Norm meist fehlerhaft angewendet.

Die Ermäßigung begünstigt wenige Steuerpflichtige ohne tragfähige Begründung. Dies widerspricht dem Gebot einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) will die Steuerermäßigung trotzdem fortführen. Es befürchtet, ihre Aufhebung könne von den Betroffenen als Steuererhöhung wahrgenommen werden.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt, die Norm zu streichen. Dies entspricht auch der mehrheitlichen fachlichen Auffassung der Länder. Eine mangelhafte und verfehlt Steuerermäßigung mit der Begründung fortzuführen, ihre Abschaffung könnte als Steuererhöhung wahrgenommen werden, überzeugt den Bundesrechnungshof nicht.

21.1 Prüfungsfeststellungen

Geerbtes Vermögen natürlicher Personen unterliegt der Erbschaftsteuer. Erzielen die Erben aus diesem Vermögen Einkünfte, unterliegen diese der Einkommensteuer. Dabei kann ein Teil der Einkünfte betragsmäßig bereits Bestandteil der Erbschaft gewesen sein. Zum Beispiel: In der Erbschaft ist ein Grundstück enthalten, dessen Wert über den Anschaffungskosten liegt (d. h. mit stillen Reserven), und der Erbende veräußert dieses Grundstück einkommensteuerpflichtig. In diesen Fällen werden die stillen Reserven beim Erbenden durch den Erbfall mit Erbschaftsteuer und durch die Veräußerung mit Einkommensteuer belastet. Ein anderes Beispiel sind offene Forderungen des Erblassers, die als Teil der Erbschaft der Erbschaftsteuer unterliegen und die bei Einzug durch den Erbenden einkommensteuerpflichtige Einkünfte darstellen. Um besondere Härten durch diese Doppelbelastungen zu vermeiden, schuf der Gesetzgeber die Möglichkeit, auf Antrag die Einkommensteuer zu ermäßigen (§ 35b EStG).

Der Bundesrechnungshof stellte fest, dass die Doppelbelastung mit Erbschaft- und Einkommensteuer in der Praxis selten vorkam und in den wenigen Fällen zumeist gering war.

Zudem ist die Ermäßigung schwierig zu berechnen und daher verwaltungsaufwendig und fehleranfällig. Bei den untersuchten Fällen ergab sich eine Fehlerquote bezogen auf die Fallzahl von 90 % und bezogen auf das Ermäßigungsvolumen von gut 87 %. Hochgerechnet auf die im Untersuchungszeitraum gewährte Entlastung von durchschnittlich 8,5 Mio. Euro pro Jahr ergibt dies einen Steuerausfall von jährlich 7,4 Mio. Euro.

21.2 Würdigung

Der Gesetzgeber hat entschieden, dass Erbschaft- und Einkommensteuer nebeneinander erhoben werden: Die Erbschaftsteuer belastet den unentgeltlichen Zugang von Vermögen bei den Erbenden. Die Einkommensteuer hingegen belastet die erwirtschafteten Einkünfte. Dies gilt auch dann, wenn Erbende den Wert geerbter Vermögensgegenstände am Markt realisieren, etwa mit dem Verkauf eines geerbten Grundstücks oder dem Einzug einer geerbten Forderung. Somit werden unterschiedliche wirtschaftliche Vorgänge in Bezug auf dieselben Vermögensgegenstände nebeneinander besteuert. Eine daraus entstehende Doppelbelastung ist grundsätzlich systemgerecht.

Mit der Ermäßigung der Einkommensteuer wollte der Gesetzgeber die Doppelbelastung in besonderen Härtefällen mindern. Solche kommen nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes in der Praxis aber nicht vor. Die Annahme des Gesetzgebers, die Doppelbelastung mit Erbschaft- und Einkommensteuer könne zu besonderen

Härten führen, hat sich nicht bestätigt. Damit entfällt die Grundlage für die Steuerermäßigung.

Die Konsequenz: Durch die Ermäßigung fällt die Einkommensteuer für eine kleine begünstigte Gruppe ohne tragfähige Begründung geringer aus als für die Mehrheit der Steuerpflichtigen. Dies widerspricht dem Gebot einer gleichmäßigen Besteuerung der Steuerpflichtigen nach ihrer Leistungsfähigkeit. So entsteht die Einkommensteuer etwa in voller Höhe, wenn der Erblasser zu Lebzeiten sein Vermögen einkommensteuerpflichtig veräußert.

Dessen ungeachtet belegen die Feststellungen, dass die Steuerermäßigung weit überwiegend zu Unrecht gewährt wird. Die Komplexität der Norm und der damit einhergehende Verwaltungsaufwand stehen in einem deutlichen Spannungsfeld zu ihrer geringen praktischen Relevanz.

Der Bundesrechnungshof hat daher empfohlen, die Steuerermäßigung nach § 35b EStG abzuschaffen. Dieser Ansicht schlossen sich die Länder mehrheitlich fachlich an. Die Abschaffung würde zudem den Verwaltungsaufwand mindern.

21.3 Stellungnahme

Das BMF will die Steuerermäßigung gleichwohl fortführen. Eine hohe Fehlerquote und geringe Fallzahlen böten keinen Anlass, die Vorschrift aufzuheben. Vielmehr sei bei den Ländern darauf hinzuwirken, die Fehlerquote bei der Bearbeitung zu verringern. Der Gesetzgeber habe die Steuerermäßigung in Kenntnis der voraussichtlich geringen Fallzahl eingeführt. Es sei davon auszugehen, dass die Zahl der betroffenen Fälle in Zukunft zunehmen werde. Außerdem könne eine Aufhebung von den Betroffenen als Steuererhöhung wahrgenommen werden. Daher sei eine Initiative zur Aufhebung der Vorschrift nicht vorgesehen.

21.4 Abschließende Würdigung

Die Haltung des BMF, die Steuerermäßigung fortzuführen, findet in den Feststellungen des Bundesrechnungshofes keine Grundlage. Sie lässt außer Acht, dass sich die gesetzgeberische Grundlage für die Steuerermäßigung, besondere Härten zu vermeiden, in der Praxis nicht bestätigt hat – mit der Folge nicht zu rechtfertigender Begünstigungen. Auch berücksichtigt sie nicht die mehrheitliche fachliche Auffassung der Länder. Eine mangelhafte und verfehlte Steuerermäßigung mit der Begründung fortzuführen, ihre Abschaffung könnte als Steuererhöhung wahrgenommen werden, überzeugt den Bundesrechnungshof nicht. Er bekräftigt seine Empfehlung, die Vorschrift zu streichen.