Urteil vom 14. Oktober 2020, II R 30/19

Steuerberatungskosten und Räumungskosten als Nachlassregelungskosten

ECLI:DE:BFH:2020:U.141020.IIR30.19.0

BFH II. Senat

ErbStG § 10 Abs 5 Nr 1, ErbStG § 10 Abs 5 Nr 3

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 14. Mai 2019, Az: 7 K 2712/18

Leitsätze

1. Steuerberatungskosten des Erben für die Nacherklärung von Steuern, die der Erblasser hinterzogen hat, sind als Nachlassregelungskosten abzugsfähig (Abweichung von den gleich lautenden Erlassen der Länder).

2. Kosten für die Haushaltsauflösung und Räumung der Erblasserwohnung können als Nachlassregelungskosten abzugsfähig sein.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 15.05.2019 - 7 K 2712/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Auf die Anschlussrevision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 15.05.2019 - 7 K 2712/18 aufgehoben.

Der Erbschaftsteuerbescheid vom 29.04.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.09.2018 wird dahin geändert, dass sowohl die Steuerberatungskosten in Höhe von 9.856,29 € als auch die Räumungskosten in Höhe von 2.685,67 € als Nachlassverbindlichkeiten berücksichtigt werden.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin, Revisionsbeklagte und Anschlussrevisionsklägerin (Klägerin) ist Alleinerbin des am xx.xx.2013 verstorbenen Erblassers. Im Rahmen ihrer Erbschaftsteuererklärung machte sie u.a. Steuerberatungskosten in Höhe von 9.856 € geltend. Es handelte sich um Aufwendungen für Nacherklärungen zur Einkommensteuer auf Veranlassung der Klägerin. Der Erblasser hatte in den Jahren 2002 bis 2012 in der Schweiz Kapitalerträge erzielt und nicht erklärt. Die entsprechenden Einkommensteuerbescheide ergingen im November 2013. Daneben erklärte sie Kosten für die teilweise in Eigenregie vorgenommene Räumung und Haushaltsauflösung der durch den Erblasser genutzten Wohnung in Höhe von 2.685,67 €. Der Erblasser hatte hieran einen Miteigentumsanteil von 3/4, die Klägerin von 1/4.

2 Der Beklagte, Revisionskläger und Anschlussrevisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheid vom 29.04.2016 Erbschaftsteuer fest und berücksichtigte dabei weder die Steuerberatungskosten noch die Räumungskosten als Nachlassverbindlichkeiten. Die Einkommensteuerschulden 2002 bis 2012 zuzüglich Hinterziehungszinsen wurden angesetzt. Den Einspruch wies das FA am 13.09.2018 zurück.

3 Das Finanzgericht (FG) hat der Klage hinsichtlich der Steuerberatungskosten stattgegeben, sie hinsichtlich der Räumungskosten abgewiesen.

4 Die Steuerberatungskosten seien Nachlassverbindlichkeiten i.S. von § 10 Abs. 5 Nr. 1 des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG). Die einkommensteuerrechtliche Erklärungspflicht des Erblassers einschließlich der Verpflichtung, frühere unrichtige Angaben zu berichtigen, gehe auf den Erben als Gesamtrechtsnachfolger über. Es komme nicht darauf an, ob die Beauftragung eines Steuerberaters zwingend notwendig sei. Anders verhalte es sich bei den Kosten für die Räumung der Eigentumswohnung des Erblassers. Die Klägerin habe die Entscheidung zur Räumung getroffen, um die Wohnung als Nachlassgegenstand besser verwerten zu können. § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG greife ebenfalls nicht ein, da es sich um Kosten der Verwaltung des Nachlasses nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 3 ErbStG handele. Das Merkmal "unmittelbar" in § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG fordere mehr als einen reinen Kausalzusammenhang. Aufwendungen, die auf einem eigenen Willensentschluss des Erben beruhen, seien keine Nachlassabwicklungskosten. Ebenso lägen keine Erwerbserlangungskosten mehr vor. Habe der Erbe die rechtliche Herrschaft über die zum Nachlassvermögen gehörenden Gegenstände erlangt und sei der Wert dieser Gegenstände weder im Verhältnis zu den Miterben noch zu den Finanzbehörden streitig, bilde dies eine Zäsur, die den Zusammenhang zu den berücksichtigungsfähigen Nachlasskosten unterbreche. Die Möblierung der Eigentumswohnung des Erblassers hindere den Erben nicht, das Erbe daran anzutreten. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 1398 veröffentlicht.

5 Mit seiner Revision macht das FA hinsichtlich der Steuerberatungskosten eine Verletzung von § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG geltend. Die Schulden rührten nicht vom Erblasser her. Die Klägerin als Erbin sei zwar zur Abgabe der Steuererklärung, aber nicht zur Beauftragung eines Steuerberaters verpflichtet gewesen. Die Berücksichtigung dieser auf eigenen Entschluss zurückgehenden Kosten widerspreche dem Stichtagsprinzip. Diese Rechtsauffassung entspreche den gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 11.12.2015 (BStBl I 2015, 1028). Die Klägerin vertritt demgegenüber die Auffassung, die Verpflichtung des Erblassers zur Nacherklärung sei auf sie übergegangen und nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 9 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes (BewG) mit dem gemeinen Wert nach Maßgabe des § 9 Abs. 2 BewG anzusetzen, der sich an den angesichts der Schwierigkeit derartiger Nacherklärungen unvermeidlichen Steuerberatungskosten orientiere.

6 Mit ihrer Anschlussrevision macht die Klägerin hinsichtlich der Räumungskosten eine Verletzung von § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG geltend. Es handele sich um unmittelbare Kosten der Abwicklung und Verteilung des Nachlasses. Die Auflösung der Wohnung des Erblassers, die Sichtung und die Verteilung der dort befindlichen, häufig sehr persönlichen, Gegenstände seien Kernbereich einer Nachlassabwicklung. Die Verteilung könne auch die Verteilung an Dritte (hier Freunde, gemeinnützige Organisationen o.Ä.) einschließen. Sie sei im Gegensatz zu der meist auf Dauer angelegten Nachlassverwaltung zeitlich begrenzt. Es gebe keine gesetzliche Grundlage für die seitens des FG postulierte Zäsur, zumal der Zeitpunkt der Erlangung der rechtlichen Herrschaft im Falle von Alleinerben regelmäßig mit dem Tode zusammenfalle und so § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG leerlaufe.

7 Das FA beantragt,
die Vorentscheidung insoweit aufzuheben, als Steuerberatungskosten in Höhe von 9.856,29 € als Nachlassverbindlichkeiten anerkannt wurden, und die Klage insgesamt abzuweisen,
ferner,
die Anschlussrevision der Klägerin zurückzuweisen.

8 Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung insoweit aufzuheben, als die Klage abgewiesen wurde, und den Erbschaftsteuerbescheid vom 29.04.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.09.2018 dahin zu ändern, dass neben den durch das FG anerkannten Steuerberatungskosten Räumungskosten in Höhe von 2.685,67 € als Nachlassverbindlichkeiten berücksichtigt werden,
ferner,
die Revision des FA zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision des FA ist nach § 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat im Ergebnis zu Recht erkannt, dass die Steuerberatungskosten als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig sind. Die Anschlussrevision der Klägerin ist begründet und führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die Räumungskosten sind ebenfalls abzugsfähig.

10 1. Als --hier nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG-- steuerpflichtiger Erwerb gilt gemäß § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist. In den Fällen des § 3 ErbStG gilt unbeschadet § 10 Abs. 10 ErbStG als Bereicherung der Betrag, der sich ergibt, wenn von dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert des gesamten Vermögensanfalls, soweit er der Besteuerung nach diesem Gesetz unterliegt, die nach § 10 Abs. 3 bis 9 ErbStG abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten mit ihrem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert abgezogen werden. Dazu zählen u.a. nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG die sog. Erblasserschulden, nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG die sog. sonstigen Nachlassverbindlichkeiten.

11 2. Nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG sind von dem Erwerb, soweit sich nicht aus § 10 Abs. 6 bis 9 ErbStG etwas anderes ergibt, als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig u.a. die vom Erblasser herrührenden Schulden, soweit sie nicht bereits in einer betrieblichen Bewertungseinheit aufgegangen sind und im Todeszeitpunkt eine wirtschaftliche Belastung dargestellt haben (vgl. im Einzelnen Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11.07.2019 - II R 36/16, BFHE 265, 430, BStBl II 2020, 391, Rz 16 bis 20, m.w.N.).

12 3. Nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG sind die Kosten abzugsfähig, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehen. Kosten für die Verwaltung des Nachlasses sind nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 3 ErbStG nicht abzugsfähig.

13 a) Der Begriff "Kosten der Regelung des Nachlasses" ist weit auszulegen. Er umfasst die Kosten der tatsächlichen und rechtlichen Feststellung des Nachlasses einschließlich von Bewertungskosten, aber auch alle Kosten, die aufgewendet werden müssen, um die Erben in den Besitz der ihnen aus der Erbschaft zukommenden Güter zu setzen (BFH-Urteile vom 11.01.1961 - II 155/59 U, BFHE 72, 273, BStBl III 1961, 102; vom 19.06.2013 - II R 20/12, BFHE 241, 416, BStBl II 2013, 738, Rz 11, und vom 06.11.2019 - II R 29/16, BFHE 267, 433, BStBl II 2020, 505, Rz 17, jeweils m.w.N.). Zu den Nachlassregelungskosten können auch bestimmte Kosten gehören, die durch die Tilgung von Erblasserschulden entstehen (Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 10 Rz 216).

14 b) Es ist unschädlich, vielmehr für die Nachlassabwicklungs-, Nachlassregelungs- und Nachlassverteilungskosten typisch, dass der Erbe selbst die Kosten ausgelöst hat. Bei der Mehrzahl der Kosten, die der BFH in seinem Urteil in BFHE 72, 273, BStBl III 1961, 102 als Kosten der Regelung des Nachlasses verstanden hat, war dies der Fall (Vergütung eines Bevollmächtigten, Kosten der Anfertigung der Erbschaftsteuererklärung, Vergütung für die Umschreibung im Grundbuch). Unerheblich ist grundsätzlich, ob eine kostengünstigere Lösung möglich gewesen wäre. Im Zusammenhang mit einer durch den Erblasser angeordneten Regelung des Nachlasses ist anerkannt, dass es auf kostengünstigere Optionen nicht ankommt (BFH-Urteil vom 28.06.1995 - II R 89/92, BFHE 178, 214, BStBl II 1995, 786, unter II.2.). Dies gilt allgemein.

15 c) Wie der in § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG verwendete Begriff "unmittelbar" zeigt, müssen die Kosten in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Erwerb von Todes wegen stehen und dürfen nicht erst durch die spätere Verwaltung des Nachlasses (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 3 ErbStG) anfallen (BFH-Urteile in BFHE 241, 416, BStBl II 2013, 738, Rz 11; in BFHE 267, 433, BStBl II 2020, 505, Rz 18, sowie vom 06.11.2019 - II R 6/17, BFHE 267, 193, BStBl II 2020, 509, Rz 22).

16 aa) Während die nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG zu berücksichtigenden Kosten in Bezug auf den Erwerb von Todes wegen Erwerbsaufwand darstellen, sind die Kosten für die Verwaltung des Nachlasses i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 3 ErbStG Verwendungsaufwand, der erbschaftsteuerrechtlich unbeachtlich ist (Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 10 Rz 188, 245). Das sind Kosten, die nur dazu dienen, den Nachlass zu erhalten, zu nutzen und zu mehren oder das Vermögen zu verwerten (Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 10 Rz 217; Fumi in von Oertzen/Loose, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 2. Aufl., § 10 Rz 76). Dazu gehören etwa die Erfüllung laufender Verpflichtungen, aber auch die bei der Veräußerung von Nachlassgegenständen zum Zwecke der Verwertung entstehenden Kosten, etwa Ablösebeträge an Mieter zwecks Grundstücksverkaufs (vgl. Weinmann in Moench/Weinmann, § 10 ErbStG Rz 82).

17 bb) Die Abgrenzung zwischen Kosten der Nachlassregelung und Kosten der Nachlassverwaltung richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls. So wie § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG einen unmittelbaren Zusammenhang der Kosten mit den jeweiligen Abzugstatbeständen verlangt, liegen Kosten der Nachlassverwaltung dann vor, wenn er fehlt. Die darin liegende Zäsur zwischen Erwerbserlangungskosten und Nachlassverwaltungskosten ist indes kein für den jeweiligen Erbfall und auch kein für alle Nachlassverbindlichkeiten i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG gleich zu definierender, einheitlicher und feststehender Zeitpunkt. Sie markiert eine inhaltliche Grenze zwischen den nachlassspezifischen Kosten auf der einen Seite und denjenigen Kosten auf der anderen Seite, die ihrer Art nach ebenso anfallen können, wenn die Gegenstände, um die es geht, sich nicht oder nicht mehr in einem Nachlass

befinden. In diesem Falle ist der durch das Tatbestandsmerkmal "unmittelbar" gekennzeichnete Veranlassungszusammenhang unterbrochen.

18 d) Bei Verfahrenskosten ist auf die Frage abzustellen, ob Ungewissheit über den Umfang des Nachlasses besteht.

19 aa) Macht der Erbe gerichtlich wirkliche oder vermeintliche zum Nachlass gehörende Ansprüche geltend, so liegen Nachlassregelungskosten vor, wenn die Klage eines Erben dazu dient, das Bestehen nachlasszugehöriger Ansprüche des Erblassers und damit den Umfang des Nachlasses zu klären oder die Herausgabe von Nachlassgegenständen durch Dritte zu erwirken. Herrscht hingegen Gewissheit über Umfang und Zusammensetzung des Nachlasses und hat der Erbe die Nachlassgegenstände in Besitz genommen, endet der sachliche Zusammenhang mit dem Erwerb. Kosten, die dem Erben in der Folgezeit zum Zwecke der Erhaltung, Mehrung, Nutzung oder Verwertung des Nachlassvermögens entstehen, sind keine Nachlassverbindlichkeiten (vgl. BFH-Urteile in BFHE 267, 433, BStBl II 2020, 505, Rz 19, sowie in BFHE 267, 193, BStBl II 2020, 509, Rz 23).

20 bb) Umgekehrt können die Kosten von Gerichts- oder behördlichen Verfahren Nachlassregelungskosten sein, wenn sie dazu dienen, das Bestehen wirklich oder vermeintlich zum Nachlass gehörender Verbindlichkeiten des Erblassers und damit den Umfang des Nachlasses zu klären oder Ansprüche Dritter abzuwehren. Herrscht hingegen Gewissheit über Umfang und Zusammensetzung des Nachlasses einschließlich des Umfangs der Verbindlichkeiten, endet der sachliche Zusammenhang mit dem Erwerb. Kosten, die dem Erben in der Folgezeit zum Zwecke der Tilgung der Verbindlichkeiten entstehen, sind ihrerseits keine Nachlassverbindlichkeiten.

21 4. Nach diesen Maßstäben sind sowohl die Steuerberatungs- als auch die Räumungskosten Nachlassverbindlichkeiten in Gestalt von Nachlassregelungskosten nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG.

22 a) Die Steuerberatungskosten sind zumindest als Nachlassregelungskosten abziehbar. Es kann deshalb offenbleiben, ob dem Grunde nach außerdem Erblasserschulden nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG vorliegen. Der Senat folgt der in den gleich lautenden Ländererlassen vom 11.12.2015 zum Ausdruck gekommenen Rechtsauffassung im Ergebnis nicht (kritisch auch Geck in Kapp/Ebeling, § 10 ErbStG, Rz 85). Diese Kosten dienen dazu, den Umfang der Nachlassverbindlichkeiten --nämlich der Steuerschulden-- zu klären. Sie gehören nicht zu den Kosten der Nachlassverwaltung nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 3 ErbStG. Der Steuerberater wurde beauftragt, um Steuererklärungen für solche Steuerverbindlichkeiten abzugeben, die vom Erblasser herrühren und damit dem Grunde nach Nachlassverbindlichkeiten darstellten (vgl. BFH-Urteil vom 04.07.2012 - II R 15/11, BFHE 238, 233, BStBl II 2012, 790). Ihre Höhe war zu ermitteln und die korrekte Festsetzung zu ermöglichen. Auf die Frage, ob diese Steuerschulden selbst möglicherweise nach Maßgabe des BFH-Urteils in BFHE 265, 430, BStBl II 2020, 391 mangels wirtschaftlicher Belastung --ausnahmsweise-- nicht abziehbar sein würden, käme es möglicherweise im Rahmen von § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG an, nicht hingegen bei § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG. Der enge zeitliche und sachliche Zusammenhang mit dem Erwerb von Todes wegen steht im Streitfall außer Frage. Es ist unschädlich, dass die Kosten dem Grunde und der Höhe nach durch einen eigenen Entschluss der Klägerin ausgelöst wurden. Es bedarf daher keiner Entscheidung, ob die Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse des Erblassers ohne fachkundige Hilfe für die Klägerin darstellbar gewesen wäre.

23 b) Die Räumungskosten sind ebenfalls nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG abzugsfähig.

24 aa) Das FG hat in diesem Punkte eine andere Auffassung vertreten, weil es seine Betrachtung allein auf die Wohnung als Nachlassgegenstand konzentriert hat. Der Aufwand für die Räumung einer von dem Erblasser selbst bewohnten Wohnung wäre Teil der Nachlassverwertung, wenn er sich nur auf die Eigenschaft der Wohnung als Nachlassgegenstand bezöge. Eigentum und Besitz der Klägerin als Alleinerbin waren geklärt, während die Kosten für das Herrichten der Wohnung zwecks Verkaufs, Vermietung oder Selbstnutzung zur Verwertung und damit zur Verwaltung des Nachlasses gehören. Die Zäsur zwischen Erwerbserlangungskosten und Nachlassverwaltungskosten wäre überschritten.

25 bb) Es liegen aber Nachlassregelungskosten vor, weil die Auflösung des Haushalts des Erblassers nicht zuletzt darauf gerichtet ist, mit der persönlichen Habe des Erblassers zweckentsprechend zu verfahren. Nicht nur die Wohnung, sondern auch die in der Wohnung befindlichen persönlichen Gegenstände des Erblassers können zum Nachlass gehören, müssen dies aber nicht. Regelmäßig sind sie in das Eigentum des Erben übergegangen, können aber auch geliehen oder gemietet und damit an Dritte herauszugeben sein. Es gehört zur tatsächlichen Feststellung des Nachlasses, hierüber Gewissheit zu erlangen, und damit zur Nachlassregelung, für alle Einzelteile des Hausrats zu entscheiden, wie damit zu verfahren ist, ob Herausgabepflichten zu bedienen sind und ob, in welcher Art und durch wen der Hausrat weiterverwendet werden kann. Die Durchsicht des gesamten Hausrats ist aber wesentlicher

Bestandteil der hier umstrittenen Räumung. Die Grenze zwischen der Nachlassregelung und der Nachlassverwaltung ist noch nicht überschritten. Diese Maßnahme beruht unmittelbar auf dem Erbfall, ist ohne Erbfall in dieser Form nahezu nicht denkbar und begründet insofern nachlassspezifischen Aufwand.

26 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1, 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de