

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 20.6.2007, II R 29/06

Keine Abzugsfähigkeit dem Erben im Zusammenhang mit der Erbschaftsteuerfestsetzung entstehender Rechtsverfolgungskosten als Nachlassverbindlichkeit

Leitsätze

Die vom Erben aufgewendeten Kosten für einen Rechtsstreit, der die von ihm zu tragende eigene Erbschaftsteuer betrifft, sind nicht gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG abzugsfähig. Dies gilt auch für die von dem Erben aufgewendeten Kosten für seine Vertretung im Einspruchs- oder Klageverfahren eines Vermächtnisnehmers, zu denen der Erbe hinzugezogen bzw. beigeladen wurde.

Tatbestand

- I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Miterben nach der im Jahr 1993 verstorbenen Erblasserin (E), die Testamentsvollstreckung angeordnet hatte. Zum Nachlass gehörte ein Grundstück, für das E der Vermächtnisnehmerin (V) ein Kaufrechtsvermächtnis eingeräumt hatte. Nach Ausübung dieses Rechts legte V im Hinblick auf die für diesen Erwerb gegen sie festgesetzte Erbschaftsteuer erfolglos Einspruch ein und erhob anschließend Klage zum Finanzgericht (FG). Die Kläger waren zu diesem Einspruchs- und Klageverfahren hinzugezogen bzw. beigeladen worden und ließen sich hierbei durch den Testamentsvollstrecker, Rechtsanwalt (R), vertreten. Das finanzgerichtliche Verfahren endete mit einer tatsächlichen Verständigung über den gemeinen Wert des Vermächtniserwerbs. Das FG erklärte die außergerichtlichen Kosten der Kläger nicht für gemäß § 139 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) erstattungsfähig. Für seine Tätigkeit in dem Einspruchs- und Klageverfahren stellte R den Klägern nach der Bundesgebührenordnung für Rechtsanwälte berechnete Gebühren in Höhe von 25 704,89 EUR in Rechnung.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) legte den Erbschaftsteuerfestsetzungen gegen die Kläger durch gemäß § 165 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderte Bescheide vom 11. November 2003 die in dem finanzgerichtlichen Verfahren der V erzielte tatsächliche Verständigung über den Wert des Vermächtniserwerbs zugrunde. Dem Begehren der Kläger, auch die ihnen von R berechneten Rechtsanwaltsgebühren bei der Besteuerung ihres Erwerbs als Nachlassverbindlichkeit gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) zu berücksichtigen, folgte das FA nicht.

Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das FG verneinte die Voraussetzungen des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG, weil die den Klägern berechneten Gebühren des R nicht unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses entstanden seien.

Mit der Revision rügen die Kläger Verletzung des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG.

Die Kläger beantragen, die Vorentscheidung aufzuheben und die Erbschaftsteuerbescheide vom 11. November 2003 in der Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom

8. Dezember 2003 dahingehend zu ändern, dass weitere Nachlassverbindlichkeiten von 25 704,89 EUR berücksichtigt werden.

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

Im Ergebnis zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass die den Klägern entstandenen Kosten für ihre Vertretung durch R in den von V geführten Einspruchs- und Klageverfahren nicht als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig sind.

Gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG sind als Nachlassverbindlichkeiten u. a. die Kosten abzugsfähig, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses entstehen. In Anwendung des Rechtsgedankens des § 10 Abs. 8 ErbStG liegt eine solche Nachlassverbindlichkeit nicht vor bezüglich solcher Kosten, die dem Erben aufgrund der Hinzuziehung bzw. Beiladung zu einem Einspruchs- bzw. Klageverfahren entstanden sind, das die Erbschaftsteuerfestsetzung gegen den Vermächtnisnehmer betraf.

- a) Nach § 10 Abs. 8 ErbStG ist die vom Erwerber zu entrichtende eigene Erbschaftsteuer nicht als Nachlassverbindlichkeit i.S. des § 10 Abs. 5 ErbStG abzugsfähig. Damit wird die eigene Erbschaftsteuer im Ergebnis wie eine nicht beachtliche Verwendung des Erwerbs nach dem Erbfall behandelt (Moench/Weinmann, Erbschaft- und Schenkungsteuer, § 10 Rz 103). Nach dieser dem § 10 Abs. 8 ErbStG zugrunde liegenden Wertung erstreckt sich das Abzugsverbot auch auf die einem Erwerber entstehenden Rechtsverfolgungskosten, die er zur Abwehr der von ihm zu entrichtenden eigenen Erbschaftsteuer aufwendet (zutreffend insoweit H 29 der Erbschaftsteuer-Richtlinien --ErbStR-- 1999/2003).
- b) Der in § 10 Abs. 8 ErbStG zum Ausdruck kommende Rechtsgedanke schließt darüber hinaus den Abzug auch solcher Rechtsverfolgungskosten aus, die --wie im Streitfall-- dem Erben im Zusammenhang mit seiner Hinzuziehung bzw. Beiladung zu einem von einem Vermächtnisnehmer geführten Rechtsstreit betreffend die für dessen Vermächtniserwerb festgesetzte Erbschaftsteuer entstehen. Denn derartige Aufwendungen haben nach dem Rechtsgrund der Hinzuziehung bzw. Beiladung einen Bezug zu der vom Erben zu entrichtenden Erbschaftsteuer. Die Beteiligung der Kläger am Einspruchs- und Klageverfahren der V hätte es dem FA nämlich ermöglicht, gemäß § 174 Abs. 5 i.V.m. Abs. 4 AO bei Ergehen einer entsprechenden Entscheidung die gegen die Kläger ergangenen Steuerbescheide zu ändern und auch dort die richtigen steuerlichen Folgerungen zu ziehen. Damit betrifft der von V geführte Erbschaftsteuerrechtsstreit, zu dem die Kläger hinzugezogen bzw. beigeladen wurden, im Ergebnis auch die

i.S. des § 10 Abs. 8 ErbStG eigene Erbschaftsteuer der Kläger. Die ihnen im Zusammenhang mit ihrer Hinzuziehung bzw. Beiladung entstandenen Kosten ihrer Rechtsvertretung können demgemäß nicht als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden.

An dieser Beurteilung ändert sich auch dann nichts, wenn --wie im Streitfall-- in dem vom Vermächtnisnehmer geführten finanzgerichtlichen Verfahren, zu dem der Erbe beigeladen ist, eine tatsächliche Verständigung über den Wert des Vermächtniserwerbs erzielt wird und das FA sodann diesen Wert in dem Steuerfestsetzungsverfahren des Erwerbers im Wege eines Änderungsbescheids gemäß § 165 Abs. 2 AO berücksichtigt. Denn auch in einem solchen Fall hat die Beteiligung des Erben am Verfahren des Vermächtnisnehmers der Abwehr einer möglichen Erhöhung der gegen den Erben festgesetzten Erbschaftsteuer gedient.

- c) Ob die Kosten der Erstellung der Erbschaftsteuererklärung zu den abzugsfähigen Kosten i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG zählen (so etwa H 29 ErbStR 1999/2003), kann offen bleiben. Vorliegend machen die Kläger den Abzug derartiger Kosten nicht geltend.
- d) Die hier fraglichen Aufwendungen sind schließlich auch nicht gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG als Kosten einer Testamentsvollstreckung abzugsfähig. Zwar war R als Testamentsvollstrecker die Nachlassregelung übertragen worden. Mit der Rechtsvertretung der Kläger in den von V angestregten Verfahren hat R jedoch keine Testamentsvollstreckertätigkeit ausgeübt.