

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 9.12.2009, II R 37/08

Abzugsfähigkeit der Kosten einer Erbauseinandersetzung als Nachlassverbindlichkeiten - Begriff der Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft - Abzugsfähigkeit der Kosten für die Erstellung der Erbschaftsteuererklärung

Leitsätze

Die Kosten einer Erbauseinandersetzung sind gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig. Dazu gehören auch die Aufwendungen für die Bewertung der im Nachlass befindlichen Grundstücke durch Sachverständige.

Tatbestand

I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist aufgrund gesetzlicher Erbfolge Miterbe zu 1/4 seines im Dezember 1997 verstorbenen Onkels. Zum Nachlass gehörte u.a. umfangreicher Grundbesitz. Es kam zu einer teilweisen Erbauseinandersetzung zwischen den Miterben, insbesondere hinsichtlich des Grundbesitzes.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer in Höhe von 2.802.404,09 EUR gegen den Kläger von den zum Abzug nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) geltend gemachten Aufwendungen für die Erbauseinandersetzung lediglich die auf den Kläger entfallenden Gerichtskosten für den grundbuchamtlichen Vollzug der Teilerbauseinandersetzung über Immobilien in Höhe von 1.773,50 DM. Die Sachverständigenkosten für die zur Vorbereitung der Erbauseinandersetzung und der Erbschaftsteuererklärung vorgenommene Ermittlung der Grundstückswerte sowie die anlässlich der Erbauseinandersetzung angefallenen Notariats- und Rechtsanwaltskosten und weiteren Gerichtskosten ließ das FA nicht zum Abzug zu (Änderungsbescheid vom 28. Januar 2005). Der Einspruch blieb insoweit erfolglos.

Mit der Klage beantragte der Kläger, Sachverständigenkosten in Höhe von 274.964 DM und Notariats- und weitere Gerichtskosten anlässlich der Teilerbauseinandersetzung über Immobilien in Höhe von insgesamt 106.169,70 DM jeweils zu 1/4 sowie ihm persönlich entstandene Rechtsanwaltskosten für die Erbauseinandersetzung in Höhe von 321.815 DM in voller Höhe bei der Ermittlung des Werts des Erwerbs abzuziehen und die Erbschaftsteuer demgemäß um 68.533,26 EUR auf 2.733.870,83 EUR herabzusetzen.

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2008, 1905 veröffentlichte Urteil mit der Begründung ab, zu den nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG abziehbaren Kosten zählten nur die unmittelbar mit der Erfüllung des Erblasserwillens zusammenhängenden und daher nicht auf einem eigenen Willensentschluss des oder der Erben beruhenden Aufwendungen. Dies entspreche der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung (zuletzt Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. Juni 2007 II R 29/06, BFHE 217, 187, BStBl II 2007, 722). Grund für diese Rechtsprechung sei die sich aus § 10 Abs. 8 ErbStG ergebende Nichtabziehbarkeit der eigenen Erbschaftsteuer. Der Erbe solle seine eigene Erbschaftsteuerschuld nicht durch Aufwendungen mindern können, die nicht durch letztwillige Verfügungen des Erblassers veranlasst seien.

Mit der Revision macht der Kläger neben der Rüge von Verfahrensmängeln geltend, die Vorentscheidung beruhe auf einer unrichtigen Anwendung von § 10 Abs. 5 Nr. 3 und Abs. 8 ErbStG. Die für die Erbauseinandersetzung entstandenen Kosten stellten unmittelbar mit der Verteilung des Nachlasses im Zusammenhang stehende Aufwendungen und somit nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG zu berücksichtigende Kosten dar. Die anwaltlich beratenen und vertretenen Miterben hätten von Anfang an eine zeitnahe Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft angestrebt, insbesondere hinsichtlich der zahlreichen Immobilien. Um eine wertgerechte Verteilung der Immobilien zu Alleineigentum der Miterben vornehmen zu können, seien die Immobilien durch einen Sachverständigen bewertet worden. Um die Grundstücke gemäß dieser Bewertung auf die Miterben verteilen zu können, habe eine notarielle Urkunde erstellt werden müssen.

Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Erbschaftsteuer unter Änderung des angefochtenen Erbschaftsteuerbescheids in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. Januar 2005 auf 2.733.870,83 EUR herabzusetzen.

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Die Vorentscheidung weise keine Verfahrensmängel auf und sei auch in der Sache zutreffend. Nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG seien nur die unmittelbar mit der Erfüllung des Erblasserwillens zusammenhängenden und daher nicht auf einem eigenen Willensentschluss des oder der Erben beruhenden Kosten abziehbar. Die vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen seien danach nicht abzugsfähig. Sie beruhten auf der dem Erbfall nachfolgenden, vom Willen des Erblassers abweichenden Erbauseinandersetzung.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist begründet. Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass die vom Kläger geltend gemachten Kosten dem Grunde nach nicht gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG abzugsfähig seien. Da das FG noch keine Feststellungen zur Höhe der dem Kläger entstandenen abziehbaren Kosten getroffen hat, war die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

1. Soweit sich nicht aus § 10 Abs. 6 bis 9 ErbStG etwas anderes ergibt, sind nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig u.a. die Kosten, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses entstehen. Zu den Kosten für die "Verteilung des Nachlasses" gehören insbesondere die Aufwendungen für die Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft gemäß § 2042 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB). Unter Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft ist die Verteilung der Nachlassgegenstände unter den Miterben nach Tilgung der Nachlassverbindlichkeiten zu verstehen. Durch diese Verteilung wird das Alleineigentum eines jeden Miterben an den ihm bei der Verteilung zugewiesenen Vermögensgegenständen begründet und die nach dem Erbfall entstandene Gemeinschaft zur gesamten Hand (§ 2032 Abs. 1 BGB) aufgehoben. Der Begriff der Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft umfasst sowohl die mit ihr verbundenen schuldrechtlichen Vereinbarungen als auch deren dinglichen Vollzug (Palandt/Edenhofer, Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 69. Aufl., § 2042 Rz 1).

Als Kosten der Verteilung des Nachlasses gehören die unmittelbar im Zusammenhang mit der Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft entstandenen Aufwendungen zu den nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG abziehbaren Kosten (FG München, Beschluss vom 27. Februar 1996 4 V 2089/95, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht 1996, 248; Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 10 Rz 213, 215; Kapp/Ebeling, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, § 10 ErbStG Rz 118; Herrmann in Wilms/Jochum, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, § 10 Rz 137 f.; Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 15. Aufl., § 10 Rz 44; Tetens in Rödl/Preißer u.a., Erbschaft- und Schenkungsteuer, Kompakt-Kommentar, 2009, § 10 Kap. 6.4.4; Szczesny in Tiedtke, ErbStG, 2009, § 10 Rz 64; Jüptner in Fischer/Jüptner/Pahlke, ErbStG, 2009, § 10 Rz 211; Schuck in Viskorf/Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 3. Aufl., § 10 ErbStG Rz 100; Moench/Weinmann, Erbschaft- und Schenkungsteuer, § 10 Rz 79; Högl in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 10 ErbStG Rz 124). Soweit nicht letztwillige Verfügungen des Erblassers nach § 2044 BGB oder die in §§ 2043 und 2045 BGB geregelten Gründe der Erbauseinandersetzung vorübergehend entgegenstehen, entspricht diese einer ordnungsgemäßen Abwicklung und Regelung des Nachlasses. Die Erbengemeinschaft ist nicht auf Dauer angelegt, sondern auf Auseinandersetzung gerichtet (Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 11. September 2002 XII

ZR 187/00, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2002, 3389; BGH-Beschluss vom 17. Oktober 2006 VIII ZB 94/05, NJW 2006, 3715).

Zu den danach zu berücksichtigenden Kosten der Erbauseinandersetzung zählen insbesondere die Aufwendungen für die durch einen Sachverständigen vorgenommene Bewertung der Nachlassgegenstände, wenn diese auf der Grundlage der Bewertung in das Alleineigentum einzelner Miterben übertragen werden sollen, ferner die für die Übertragung der Nachlassgegenstände, insbesondere von Grundbesitz, auf die Miterben entstandenen Notariats- und Gerichtskosten, die Aufwendungen für die anwaltliche Beratung und außergerichtliche und gerichtliche Vertretung der Miterben bei der Erbauseinandersetzung sowie die bei einem etwaigen Rechtsstreit der Miterben über die Auseinandersetzung angefallenen Gerichtskosten.

Für die Abziehbarkeit der unmittelbar mit der Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft im Zusammenhang stehenden Kosten nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG spielt es keine Rolle, ob die Erbengemeinschaft aufgrund gesetzlicher Erbfolge oder der Einsetzung mehrerer Erben durch den Erblasser entstanden ist und ob der Erblasser nach § 2048 BGB Teilungsanordnungen verfügt hat oder ob die Erbauseinandersetzung auf einer Vereinbarung oder dem Ergebnis eines Rechtsstreits der Miterben beruht. Für eine Unterscheidung dieser Fallgruppen bietet § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG keine Grundlage. Diese Vorschrift macht die Abziehbarkeit der Kosten nur davon abhängig, dass sie dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses entstehen.

Dieser Beurteilung steht entgegen der Ansicht des FG die bisherige Rechtsprechung des BFH nicht entgegen. Nach dem BFH-Urteil in BFHE 217, 187, BStBl II 2007, 722 sind die vom Erben aufgewendeten Kosten für einen Rechtsstreit, der die von ihm zu tragende eigene Erbschaftsteuer betrifft, nicht gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG abzugsfähig. Dies ergibt sich aus § 10 Abs. 8 ErbStG, wonach die vom Erwerber zu entrichtende eigene Erbschaftsteuer nicht als Nachlassverbindlichkeit i.S. des § 10 Abs. 5 ErbStG abzugsfähig ist. Nach der 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 (ebenso BFH-Urteil vom 1. Juli 2008 II R 71/06, BFHE 222, 63, BStBl II 2008, 874, unter II.2.b bb). Bei den Kosten einer Erbauseinandersetzung geht es demgegenüber nicht um Rechtsverfolgungskosten zur Abwehr der von den Erben zu entrichtenden eigenen Erbschaftsteuer.

Dass nur die unmittelbar mit der Erfüllung des Erblasserwillens zusammenhängenden und daher nicht auf einem eigenen Willensentschluss des oder der Erben beruhenden Kosten nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG abziehbar seien, wie das FG annimmt, lässt sich der Vorschrift nicht entnehmen. Wie der BFH bereits entschieden hat (BFH-Urteil in BFHE 222, 63, BStBl II 2008, 874, unter II.2.b bb), sind die dem Alleinerben entstandenen Gutachterkosten für die Ermittlung des Verkehrswerts eines zum Nachlass gehörenden Grundstücks nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG abzugsfähig, wenn diese in einem zivilrechtlichen Klageverfahren eines Pflichtteilsberechtig-

ten gegen den Erben angefallen sind. Dass der Zivilprozess nicht auf dem Willen des Erblassers beruhte, hat der BFH nicht als entscheidend angesehen.

Aus dem vom FA angeführten BFH-Urteil vom 28. Juni 1995 II R 89/92 (BFHE 178, 214, BStBl II 1995, 786) ergibt sich ebenfalls nichts anderes. Der BFH hat in dieser Entscheidung den Abzug der Aufwendungen für eine Erbaueinandersetzung nicht abgelehnt, sondern ausgeführt, dem Erben bei der ordnungsgemäßen Abwicklung, Regelung oder Verteilung des auf ihn übergegangenen Nachlasses entstehende Aufwendungen seien nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG abziehbar.

2. Die vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen sind daher dem Grunde nach gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG abziehbar, soweit sie, wie von ihm vorgetragen, in unmittelbarem Zusammenhang mit der Erbaueinandersetzung und somit der Verteilung des Nachlasses im Sinne dieser Vorschrift stehen. Der vollen Abziehbarkeit des vom Kläger getragenen Anteils an den Sachverständigenkosten für die Ermittlung der Grundstückswerte steht nicht entgegen, dass die Bewertung der Grundstücke nach den Angaben des Klägers nicht nur der Vorbereitung der Erbaueinandersetzung, sondern auch der Abgabe der Erbschaftsteuererklärung gedient hat. Zum einen ändert diese weitere Zwecksetzung nichts am unmittelbaren Zusammenhang der Kosten mit der Verteilung des Nachlasses. Zum anderen zählen die Kosten der Erstellung der Erbschaftsteuererklärung zu den nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG abziehbaren Kosten (ebenso H 29 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 1999/2003).

Da das FG von einer anderen Ansicht ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben. Auf die vom Kläger erhobenen Verfahrensrügen braucht danach nicht eingegangen zu werden (BFH-Urteil in BFHE 222, 63, BStBl II 2008, 874, unter II.2.b dd).

3. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat noch keine Feststellungen zur Höhe der vom Kläger getragenen und dem Grunde nach gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG abziehbaren Kosten der Erbaueinandersetzung getroffen. Diese Feststellungen werden nunmehr nachzuholen sein.