

II R 29/16

vom 06.11.2019



*REWIS: open. smart. legal.
Datenbank für Rechtsprechung
Angaben ohne Gewähr*



*URL: <https://rewis.io/s/u/lkB/>
Bundesfinanzhof
2. Senat*

II R 29/16 vom 06.11.2019

Urteil | Bundesfinanzhof | 2. Senat

Leitsatz

Kosten eines Zivilprozesses, in dem ein Erbe vermeintliche zum Nachlass gehörende Ansprüche des Erblassers geltend gemacht hat, sind als Nachlassregelungskosten gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG abzugsfähig. § 10 Abs. 6 Satz 1 ErbStG steht dem Abzug nicht entgegen .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 25.03.2015 - 11 K 448/11 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Baden-Württemberg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der am 24.02.1999 verstorbene Erblasser wurde von der Nichte (H) und dem Neffen (B) seiner vorverstorbenen Ehefrau je zur Hälfte beerbt. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die Alleinerbin des im Januar 2012 verstorbenen Miterben B.
- 2 Zum Vermögen des Erblassers gehörte ein Wertpapierdepot, das am Todestag des Erblassers börsennotierte Wertpapiere im Wert von 678.082 DM (346.698 €) enthielt. Wenige Tage vor seinem Ableben hatte er mit der Bank einen den Depotvertrag ergänzenden "Treuhandvertrag" geschlossen. Darin hatte sich die Bank verpflichtet, das Wertpapierdepot nach seinem Tode aufzulösen, die Wertpapiere zu verkaufen und den erzielten Erlös an bestimmte Bedachte auszuzahlen. Der Erblasser hatte entsprechende Schenkungsangebote auf den Todesfall abgegeben. Aufgrund des "Treuhandvertrags" nahm die Bank Auszahlungen in Höhe von 220.000 DM an die Bedachten vor.



3

H und B erhoben Klage gegen die Bank und machten geltend, der Erblasser sei bei Abschluss des "Treuhandvertrags" geschäftsunfähig gewesen. Die Bank wurde dazu verurteilt, das Wertpapierdepot und ein Guthaben auf einem zugehörigen Konto an H und B herauszugeben sowie 112.484,21 € (220.000 DM) nebst Zinsen zu zahlen. Zur Begründung wurde ausgeführt, das Wertpapierdepot sei insgesamt in den Nachlass gefallen, mit der Folge, dass H und B als Erben Eigentümer der Wertpapiere und Inhaber des Guthabens auf dem zugehörigen Konto geworden seien. Die in dem "Treuhandvertrag" enthaltenen unentgeltlichen Zuwendungen seien nichtig.

4

Zudem hatte der Erblasser seine Porzellansammlung im Juni 1995 in ein städtisches Museum verbracht. Nach seinem Tode verlangten seine Erben Herausgabe der Sammlung und erhoben im November 2002 Klage gegen die Stadt. Sie trugen u.a. vor, die Schenkung und die Übereignung der Sammlung seien wegen Geschäftsunfähigkeit des Erblassers unwirksam gewesen. Die von den Erben erhobene Klage und die eingelegten Rechtsmittel hatten keinen Erfolg.

5

Im Nachlass befand sich auch ein hälftiger Miteigentumsanteil an einem Mietwohngrundstück, das den Erben zum Zeitpunkt des Erbfalls bereits zur Hälfte gehörte. Sie verkauften den von einem Mieter bewohnten Grundbesitz. Die Käufer kündigten den Mietvertrag und erhoben Räumungsklage. Der Prozess endete mit einem Vergleich, in dem sich die Käufer verpflichteten, bei Räumung und Herausgabe der Wohnung innerhalb einer bestimmten Frist 15.000 € an den Mieter zu zahlen. Die Erben erstatteten den Käufern, wie im Kaufvertrag vorgesehen, diesen Betrag zuzüglich Rechtsanwaltskosten und leisteten darüber hinaus pauschalen Schadenersatz wegen verspäteter Räumung und Herausgabe der Wohnung.

6

Anschließend verlangten sie vom Mieter Ersatz der Aufwendungen. Sie trugen vor, neben einem Verzugsschaden wegen verspäteter Räumung sei ihnen ein Zinsschaden entstanden, weil der mit den Käufern vereinbarte Kaufpreis nicht fällig geworden sei. Im Zusammenhang mit anderen (vermeintlichen) Ansprüchen machten sie geltend, der Mietvertrag sei wegen Geschäftsunfähigkeit des Erblassers unwirksam gewesen. Das Amtsgericht ging von einem wirksamen Mietverhältnis aus und wies die Klage ab. Die Berufung hatte keinen Erfolg.

7

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheid vom 22.12.2003 Erbschaftsteuer in Höhe von 31.151,48 € für den Erwerb des B von Todes wegen fest. Dabei berücksichtigte er u.a. anteilig das Wertpapierdepot mit 678.082 DM als Bereicherung und die Auszahlungen der Bank aufgrund des "Treuhandvertrags" mit 220.000 DM als



Nachlassverbindlichkeiten. Der Einspruch, der sich in erster Linie gegen die Besteuerung des Wertpapierdepots richtete, blieb erfolglos.

- 8 Im finanzgerichtlichen Verfahren machte die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin des Miterben B geltend, die Wertpapiere hätten nach dem Ableben des Erblassers deutlich an Wert verloren und seien deshalb mit einem zu hohen Wert angesetzt worden. Darüber hinaus beehrte sie die Berücksichtigung von Prozesskosten, darunter eigene und gegnerische Kosten des Rechtsstreits um die Porzellansammlung in Höhe von insgesamt 112.121,70 € und des Rechtsstreits mit dem Mieter in Höhe von insgesamt 50.607,74 € als Nachlassverbindlichkeiten gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der für 1999 geltenden Fassung (ErbStG).
- 9 Zu den geltend gemachten Prozesskosten gehörten Honorare in Höhe von rund 200.000 €, die der Ehemann der Klägerin für anwaltliche Leistungen in diesen und weiteren Verfahren vom inzwischen verstorbenen Miterben B erhalten haben soll. Das FA hatte solche Honorare im Erbschaftsteuerbescheid vom 22.12.2003 bereits in geschätzter Höhe von 100.000 DM (51.129,19 €) anteilig berücksichtigt. Im finanzgerichtlichen Verfahren legte die Klägerin zum Nachweis dieser Kosten zunächst nur "Kostenverzeichnisse" und später "Honorarnoten" ihres Ehemanns vor, die er aber teilweise gestundet habe.
- 10 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Es folgte dem FA darin, dass Wertpapiere mit dem Kurswert am Todestag des Erblassers zu erfassen seien. Wertveränderungen nach diesem Stichtag seien auch dann nicht zu berücksichtigen, wenn der Erbe über den zu bewertenden Gegenstand zunächst faktisch oder rechtlich nicht verfügen könne. Die Kosten des Rechtsstreits um die Porzellansammlung ließ das FG nicht zum Abzug zu. Das Zivilgericht habe entschieden, die Sammlung gehöre nicht zum Nachlass. Die Kosten stünden daher in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Vermögensgegenständen, die nicht der Erbschaftsteuer unterlägen (§ 10 Abs. 6 Satz 1 ErbStG). Auch die Kosten des Rechtsstreits mit dem Mieter seien nicht abziehbar. Es handele sich um Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Verkauf von Nachlassgegenständen, die die erbschaftsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage nicht mindern könnten. Der Abzug von Honoraren für Leistungen des Ehemanns der Klägerin scheitere am fehlenden Nachweis.
- 11 Mit der Revision rügt die Klägerin, als Nachlassgegenstand sei nicht das Wertpapierdepot, sondern ein Herausgabeanspruch gegen die Bank zu erfassen. Dieser Anspruch sei mit dem Wert der Aktien zum Zeitpunkt seiner Titulierung zu bewerten. Einem Abzug vergeblicher Rechtsverfolgungskosten als Nachlassverbindlichkeiten stehe § 10 Abs. 6 Satz 1 ErbStG nicht entgegen. Die Vorschrift betreffe nur Vermögensgegenstände, die zwar zum Nachlass gehörten, aber nicht der Erbschaftsteuer unterlägen. Darüber hinaus macht die



Klägerin eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör und der Pflicht des FG zur Sachverhaltsaufklärung geltend.

12 Die Klägerin beantragt,

13 Das FA beantragt,

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Kosten eines Zivilprozesses, in dem ein Erbe (vermeintliche) zum Nachlass gehörende Ansprüche des Erblassers geltend gemacht hat, sind als Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG abzugsfähig. § 10 Abs. 6 Satz 1 ErbStG steht dem Abzug nicht entgegen. Der Senat kann jedoch nicht abschließend entscheiden, weil das FG --aus seiner Sicht zu Recht-- bislang nicht festgestellt hat, ob ein enger zeitlicher Zusammenhang der Prozesskosten mit dem Erwerb besteht. Auch fehlen Feststellungen zur Berücksichtigungsfähigkeit der einzelnen Kostenbestandteile.

15 Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass die Wertpapiere mit dem Kurswert am Bewertungsstichtag zu erfassen sind. Keinen Bedenken begegnet auch die Nichtberücksichtigung von Prozesskosten, die dem verstorbenen Miterben B entstanden sind, weil er Schadenersatz wegen verspäteter Räumung und Herausgabe der Wohnung vom Mieter verlangt hat.

16 1. Gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG sind, soweit sich nicht aus den Absätzen 6 bis 9 etwas anderes ergibt, als Nachlassverbindlichkeiten u.a. 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 nicht abzugsfähig (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 3 ErbStG).

17 a) Der Begriff der Nachlassregelungskosten ist grundsätzlich weit auszulegen (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19.06.2013 - II R 20/12, BFHE 241, 416, BStBl II 2013, 738, Rz 11, und vom 15.06.2016 - II R 24/15, BFHE 254, 60, BStBl II 2017, 128, Rz 14). Er umfasst u.a. die Kosten der tatsächlichen und rechtlichen Feststellung des Nachlasses sowie alle Kosten, die aufgewendet werden müssen, um die Erben in den Besitz der ihnen aus der Erbschaft zukommenden Güter zu setzen (BFH-Urteil vom 11.01.1961 - II 155/59 U, BFHE 72, 273, BStBl III 1961, 102; FG Köln, Urteil vom 05.02.2009 - 9 K 204/07, Erbfolgebesteuerung 2010, 8, Rz 39; FG Baden-Württemberg, Urteil vom



18.12.2014 - 7 K 1377/14, Entscheidungen der Finanzgerichte 2015, 658, Rz 24). Zu den Nachlassregelungskosten können danach auch Kosten zählen, die dem Erben durch die gerichtliche Geltendmachung von (vermeintlichen) zum Nachlass gehörenden Ansprüchen des Erblassers entstehen (vgl. Götz, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge --ZEV-- 2010, 561, 562; Billig, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuerrecht 2017, 60, 62).

- 18 b) Ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Regelung des Nachlasses liegt vor, wenn die Kosten in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Erwerb von Todes wegen und nicht erst durch die spätere Verwaltung des Nachlasses (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 3 ErbStG) anfallen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 241, 416, BStBl II 2013, 738, Rz 11). Die Abgrenzung zwischen Kosten der Nachlassregelung und Kosten der Nachlassverwaltung richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls.
- 19 aa) Ein enger sachlicher Zusammenhang von Prozesskosten mit dem Erwerb ist insbesondere dann gegeben, wenn die Klage eines Erben dazu dient, das Bestehen von nachlasszugehörigen Ansprüchen des Erblassers und damit den Umfang des Nachlasses zu klären. Gleiches gilt für Kosten eines Rechtsstreits, den ein Erbe führt, um die Herausgabe von Nachlassgegenständen durch Dritte zu erwirken. Herrscht 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.
- 20 bb) Ein enger zeitlicher Zusammenhang von Prozesskosten mit dem Erwerb liegt vor, wenn die Klage unverzüglich nach dem Erbfall, d.h. ohne schuldhaftes Zögern (entsprechend § 121 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--), erhoben wurde (vgl. Königer, ZEV 2017, 352, unter 6.). Unverzügliches Handeln ist anzunehmen, wenn die Klage innerhalb einer nach den Umständen des Einzelfalls zu bestimmenden angemessenen Prüfungs- und Vorbereitungszeit erhoben wird. Je größer der zeitliche Abstand zwischen dem Erbfall und dem Prozessbeginn ist, desto höhere Anforderungen sind an die Darlegung und Glaubhaftmachung der Gründe für die Verzögerung und eines fehlenden Verschuldens des Klägers zu stellen.
- 21 c) § 10 Abs. 6 Satz 1 ErbStG steht dem Abzug der Prozesskosten als Nachlassverbindlichkeiten nicht entgegen.
- 22 Nach dieser Vorschrift sind Schulden und Lasten nicht abzugsfähig, soweit sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Vermögensgegenständen stehen, die nicht der Besteuerung nach diesem Gesetz unterliegen. Diese Vorschrift gilt nur für vom Erblasser begründete Schulden und Lasten und ist nicht auf Nachlassregelungskosten i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG anwendbar. § 10



Abs. 6 Satz 1 ErbStG will eine doppelte Steuerminderung durch den grundsätzlich nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG vorzunehmenden Abzug der vom Erblasser herrührenden Schulden und Lasten vermeiden, wenn diese ausnahmsweise mit steuerbefreiten Vermögensgegenständen wirtschaftlich zusammenhängen. Demgegenüber umfassen Nachlassregelungskosten nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG Aufwendungen, die der Erwerber des Nachlasses nach dem Erwerb zur Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses erbracht hat. Dabei kann es sich schon begrifflich nicht um vom Erblasser herrührende Schulden und Lasten handeln, die im Zusammenhang mit steuerbefreiten Vermögensgegenständen stehen. Das gilt selbst dann, wenn Nachlassregelungskosten --wie z.B. Prozesskosten-- darauf abzielen, an sich steuerbefreite Vermögensgegenstände zum Nachlass zu ziehen. Auch in diesem Fall geht es um die Regelung des gesamten Nachlasses durch den Erwerber. Ähnlich wie bei den in § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG ausdrücklich genannten Grabpflegekosten oder den unter § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG fallenden Verbindlichkeiten (vgl. BFH-Urteile vom 22.07.2015 - II R 21/13, BFHE 250, 221, BStBl II 2016, 228, zum Geldvermächtnis, und vom 22.07.2015 - II R 12/14, BFHE 250, 225, BStBl II 2016, 230, zum Pflichtteils- und Zugewinnausgleich) ist der Abzug nicht durch § 10 Abs. 6 Satz 1 ErbStG eingeschränkt.

- 23 2. Da das FG hinsichtlich der vergeblich aufgewendeten Kosten des Rechtsstreits auf die Herausgabe der Porzellansammlung von anderen Grundsätzen ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben.
- 24 Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat --aus seiner Sicht zu Recht-- bislang nicht beurteilt, ob ein enger zeitlicher Zusammenhang der Kosten mit dem Erwerb vorliegt. Aufzuklären ist auch, welche der geltend gemachten Kostenbestandteile berücksichtigungsfähig sind. An die Darlegung und den Nachweis der Kosten sind hohe Anforderungen zu stellen. Die Klägerin kann als Rechtsnachfolgerin des verstorbenen Miterben B --wenn überhaupt-- lediglich die auf diesen, nicht auch die auf den anderen Miterben H entfallenden Kosten abziehen. Haben Prozessbevollmächtigte einer Halbierung ihrer Vergütung zugestimmt, ist dies durch Halbierung des Abzugsbetrags zu berücksichtigen.
- 25 Kosten einer anwaltlichen Vertretung durch den Ehemann der Klägerin müssen tatsächlich entstanden und durch B getragen worden sein. Dies lässt sich dem bisherigen Vorbringen der Klägerin --wie in der Vorentscheidung zutreffend ausgeführt-- nicht entnehmen. Auf die insoweit erhobenen Verfahrensrügen kommt es wegen der Zurückverweisung der Sache an das FG nicht mehr an.
- 26 3. Zutreffend hat das FG entschieden, dass die Wertpapiere mit ihrem Kurswert am Todestag des Erblassers zu erfassen sind.
- 27 a) Gegenstand der Bewertung sind die Wertpapiere und nicht, wie die Klägerin vertritt, ein Anspruch gegen die Bank auf Herausgabe der Wertpapiere. Der



erbschaftsteuerrechtlichen Bewertung nach § 12 ErbStG unterliegt der Vermögensanfall des Erwerbers i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG. Der Erblasser war Eigentümer von Wertpapieren. Mit seinem Tode ist das Eigentum im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 1922 Abs. 1 BGB auf die Erben übergegangen. Jene erwarben Eigentum an Wertpapieren; die Ansprüche gegen die Bank aus dem Depotvertrag sind lediglich Ausfluss dieses Eigentums. Der "Treuhandvertrag" führt bereits deshalb zu keiner anderen Beurteilung, weil er nach den --nicht mit der Revision angegriffenen-- Feststellungen des FG wegen Geschäftsunfähigkeit des Erblassers unwirksam ist.

- 28 b) Das Wertpapierdepot ist nach den Verhältnissen am Todestag des Erblassers zu bewerten. Das ErbStG ist insoweit eindeutig. Gemäß § 11 ErbStG ist für die nach § 12 ErbStG vorzunehmende Wertermittlung der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer maßgebend. Bei Erwerben von Todes wegen, zu denen gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 BGB) zählt, entsteht die Steuer mit dem Tode des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 1 ErbStG). Wertminderungen oder Wertsteigerungen nach diesem Stichtag sind nicht zu berücksichtigen. Das gilt zum Nachteil wie zum Vorteil des Erwerbers. Muss dieser einerseits nach dem Erbfall eintretende Kursverluste geerbter Wertpapiere ohne Aussicht auf Minderung der Erbschaftsteuer tragen, so kommen ihm andererseits Kursgewinne ohne erbschaftsteuerrechtliche Folgen zugute (vgl. BFH-Beschlüsse vom 22.09.1999 - II B 130/97, BFH/NV 2000, 320, und vom 18.02.2008 - II B 109/06, BFH/NV 2008, 1163, unter B.1.b).
- 29 Das Stichtagsprinzip findet auch dann Anwendung, wenn das Verfügungsrecht des Erben --z.B. infolge Anordnung der Testamentsvollstreckung-- beschränkt ist (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2000, 320). Es gilt ebenso in Fällen, in denen die Zugehörigkeit des Bewertungsgegenstandes zum Nachlass zunächst unsicher und deshalb gerichtlich zu klären ist. Erleidet der Erbe bis zur Titulierung seines Rechts Vermögensminderungen, die er nicht verhindern kann, führt dies nicht zu einer Verringerung der Erbschaftsteuer (vgl. BFH-Urteil vom 02.02.1977 - II R 150/71, BFHE 121, 500, BStBl II 1977, 425, am Ende, für den Fall von Beschränkungen der Verfügungsbefugnis).
- 30 c) Nach diesen Maßstäben wurden die Wertpapiere zutreffend mit dem niedrigsten für sie am Todestag des Erblassers im regulierten Markt notierten Kurs angesetzt (vgl. § 11 Abs. 1 Satz 1 des Bewertungsgesetzes).
- 31 4. Zu Recht hat das FG auch den Abzug von Prozesskosten versagt, die dem Miterben B entstanden sind, weil er den Ersatz von Schäden wegen verspäteter Räumung und Herausgabe der Wohnung vom Mieter verlangt hat. Bei diesen Kosten handelt es sich nicht um abzugsfähige Nachlassregelungskosten i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG, sondern um nicht abzugsfähige Kosten der Nachlassverwertung (vgl. § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 3 ErbStG). Entgegen der Darstellung der Klägerin in der Revisionsbegründung diente die Klage u.a. des



Miterben B nicht dazu, das Bestehen eines nachlasszugehörigen Anspruchs auf Herausgabe der Mietwohnung wegen vermeintlicher Geschäftsunfähigkeit des Erblassers zu klären. Die von der Klägerin erwähnte Räumungsklage haben vielmehr Dritte, die den Grundbesitz von H und B erworben hatten, gegen den Mieter erhoben. Der Klage des B ging jener Verkauf des geerbten Grundbesitzes als Maßnahme der Nachlassverwertung voraus. Im Kaufvertrag hatten sich H und B zu Schadenersatzzahlungen an die Käufer für den Fall verpflichtet, dass der Grundbesitz nicht rechtzeitig geräumt und herausgegeben wird. Den Ersatz solcher Zahlungen und eines Zinsschadens wegen verspäteter Fälligkeit des Kaufpreises forderten sie sodann vom Mieter. Ein sachlicher Zusammenhang mit dem Erwerb des Miteigentumsanteils am Mietwohngrundstück von Todes wegen vom Erblasser besteht nicht. Der Prozess und seine Kosten hängen vielmehr mit dem Verkauf des geerbten Grundbesitzes zusammen.

32

5. Die Übertragung der Entscheidung über die Kosten des Verfahrens beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

