

# Urteil vom 21. Juli 2016, X R 43/13

## Sonderausgabenabzug für vom Erben nachgezahlte Kirchensteuer

ECLI:DE:BFH:2016:U.210716.XR43.13.0

BFH X. Senat

AO § 45 Abs 1, BGB § 1922 Abs 1, BGB § 1967 Abs 1, EStG § 10 Abs 1 Nr 4, EStG § 10b Abs 1 S 1, EStG VZ 2011

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 25. September 2013, Az: 8 K 649/13

## Leitsätze

Zahlungen auf offene Kirchensteuern des Erblassers durch den Erben sind bei diesem im Jahr der Zahlung als Sonderausgabe abziehbar .

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 26. September 2013 8 K 649/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) wird im Streitjahr 2011 einzeln zur Einkommensteuer veranlagt. Sie ist zusammen mit ihren beiden Geschwistern Miterbin nach ihrem verstorbenen Vater (V).
- 2** Dieser hatte sein Steuerberatungsbüro im Dezember 2007 veräußert und sollte als Gegenleistung ab Januar 2008 monatlich 4.000 € für die Dauer von zehn Jahren erhalten. Falls V vor Ablauf der Vertragsdauer versterben sollte, war ein Kaufpreis in Höhe von 480.000 € vereinbart. Seine Erben sollten den Kaufpreis abzüglich der bereits geleisteten monatlichen Vergütungen in drei gleichen Jahresraten erhalten. Eine andere Zahlungsweise konnte vereinbart werden.
- 3** V verstarb im Februar 2009. Die Erwerberin des Steuerberatungsbüros einigte sich im Laufe des Jahres 2009 mit den Erben darauf, den verbleibenden Restkaufpreis in Höhe von 424.000 € abzüglich eines Nachlasses in Höhe von 7.500 € in einer Summe zu zahlen.
- 4** Im Streitjahr 2011 führte der erst von den Erben für 2007 erklärte Veräußerungsgewinn zu Änderungen der Einkommensteuerfestsetzungen des V. Folge waren eine Kirchensteuernachforderung für 2007 in Höhe von 9.207,27 € sowie Erstattungen in Höhe von 1.093,50 € und 166,00 € für 2008 bzw. 2009. Der Differenzbetrag in Höhe von 7.947,77 € wurde von den Erben des V im Streitjahr bezahlt.
- 5** Im Einkommensteuerbescheid der Klägerin für 2011 hatte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erklärungsgemäß die von der Klägerin auf ihre Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bezahlte Kirchensteuer berücksichtigt. Im Einspruchsverfahren begehrte sie unter Hinweis auf den Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 10. April 2003 XI R 54/99 (BFHE 202, 284, BStBl II 2004, 400) den zusätzlichen Ansatz weiterer Sonderausgaben in Höhe von einem Drittel der für das Jahr 2007 geleisteten Kirchensteuernachzahlung in Höhe von 9.207,27 €, mithin 3.069,09 €. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 6** Im Klageverfahren hat die Klägerin nach einem Hinweis des Finanzgerichts (FG) auf die Kirchensteuererstattungen

für die Jahre 2008 und 2009, die mit der Nachforderung für 2007 verrechnet worden waren, ihr Begehren auf die zusätzliche Anerkennung von Sonderausgaben in Höhe von 2.649 € (= gerundet ein Drittel von 7.947,77 €) beschränkt.

- 7** Das FG hat der Klage stattgegeben. Da eine Berücksichtigung der Kirchensteuer als Betriebsausgabe oder Werbungskosten ausscheide, sei der Betrag schon nach dem Gesetzeswortlaut als Sonderausgabe abziehbar, weil er von der Klägerin tatsächlich gezahlt worden sei. Dies sei nach dem BFH-Urteil vom 14. Oktober 2009 X R 29/08 (BFH/NV 2010, 848, Rz 17) auch deshalb gerechtfertigt, weil das Vermögen des V im Zeitpunkt seines Todes Vermögen der Erben geworden und deshalb die Kirchensteuer letztlich aus dem Vermögen der Erben gezahlt worden sei.
- 8** Zudem sei unabhängig von einer etwaigen Einordnung der streitigen Kirchensteuer als Nachlassverbindlichkeit i.S. von § 1967 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) diese nicht bereits mit dem Erbfall entstanden. Vielmehr beruhe sie auf der im Streitfall von den Erben getroffenen Vereinbarung mit der Erwerberin des Steuerberatungsbüros und somit auf einer eigenen Entscheidung der Erben. Erst durch die Änderung der ursprünglichen Verkaufsvereinbarung sei die Möglichkeit einer abweichenden Ausübung des sog. Veräußererwahlrechts mit der Folge der Versteuerung des Veräußerungsgewinns im Jahr 2007 entstanden.
- 9** Mit der Revision rügt das FA eine Verletzung materiellen Rechts. Das FG habe übersehen, dass die von der höchstrichterlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur Abziehbarkeit der Kirchen- und Vermögensteuer beim Erben ihren Ursprung in der Rechtsprechung zur Vererblichkeit des Verlustabzugs hätten. Durch den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17. Dezember 2007 GrS 2/04 (BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608) sei der Berücksichtigung der Kirchensteuer beim Erben die Grundlage entzogen.
- 10** Das FG habe das Prinzip der Individualbesteuerung verkannt. Kirchensteuer sei als Sonderausgabe nur dann abziehbar, wenn der Steuerpflichtige sie aufgrund seiner individuellen Zugehörigkeit zu einer Glaubensgemeinschaft selbst schulde. Die Anknüpfung der Abziehbarkeit von Kirchensteuer nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) an den reinen Zahlungsvorgang würde zudem die Berücksichtigung von Drittaufwand ermöglichen. Dem habe das FG Düsseldorf im Urteil vom 28. Februar 2007 7 K 6571/04 E (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2007, 1503, Rz 30) eine Absage erteilt. Auch im Streitfall habe die Klägerin nicht eine eigene Kirchensteuerschuld, sondern die Schuld des Erblassers beglichen. Dieser habe den Tatbestand verwirklicht, an den das Gesetz die Heranziehung zur Kirchensteuer knüpfe.
- 11** Die Änderung des Veräußererwahlrechts sei ein rückwirkendes Ereignis und habe den Entstehungszeitpunkt der Kirchensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres 2007 nicht verändert. Durch die geänderte Wahlrechtsausübung sei lediglich die Höhe der Kirchensteuerschuld neu definiert worden. Damit sei die Kirchensteuer eine Nachlassverbindlichkeit i.S. von § 1967 Abs. 2 BGB. Der vom FG herangezogene Vergleich mit der BFH-Entscheidung in BFH/NV 2010, 848 trage nicht. In dem dieser Entscheidung zugrunde liegenden Streitfall (Steuerberatungskosten des Erben für die Erstellung der Erbschaftsteuererklärung) sei das Rechtsverhältnis, das die Zahlungspflicht des Erben ausgelöst habe, erst nach Eintritt des Erbfalls begründet worden. Nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, (Rz 71) seien noch in der Person des Erblassers begründete Verbindlichkeiten Nachlassverbindlichkeiten, die beim Übergang des Vermögens auf den Erben dessen erbschaftsteuerrechtliche Bereicherung schmälerten. Einkommensteuerrechtlich sei die Kirchensteuer als Nachlassverbindlichkeit ohne Bedeutung.
- 12** Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 13** Die Klägerin hat keinen Antrag gestellt.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Zu Recht hat das FG erkannt, dass der Klägerin nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG ein weiterer Sonderausgabenabzug in Höhe von 2.649 € zusteht.

- 15** 1. Nach § 10 Abs. 1 Satz 1 EStG sind bestimmte im Einzelnen aufgeführte "Aufwendungen" als Sonderausgaben abziehbar, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind oder wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten behandelt werden. Aus der Verwendung des Begriffs "Aufwendungen" und aus dem Zweck des § 10 EStG, bestimmte die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen mindernde Privatausgaben vom Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG auszunehmen, folgt nach ständiger Rechtsprechung des BFH, dass nur solche Ausgaben als Sonderausgaben berücksichtigt werden dürfen, durch die der Steuerpflichtige tatsächlich und endgültig wirtschaftlich belastet ist (vgl. z.B. Senatsurteil vom 28. Mai 1998 X R 7/96, BFHE 186, 521, BStBl II 1999, 95, unter 3.a, m.w.N.; s. dazu auch Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 18. Februar 1988 1 BvR 930/86, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1989, 271, unter 1.b).
- 16** 2. Da im Streitfall die Berücksichtigung der von der Klägerin --zwischen den Beteiligten unstreitig-- gezahlten Kirchensteuer als Betriebsausgabe bzw. Werbungskosten nicht in Betracht kommt, ist sie nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG als Sonderausgabe abziehbar (so auch Stöcker in Bordewin/Brandt, § 10 EStG Rz 674; Blümich/ Hutter, § 10 EStG Rz 42; Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 EStG Rz 38; Lindermann in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 10 Rz 14 f.; Meier, Finanz-Rundschau 1987, 31; Schmidt/Heinicke, EStG, 35. Aufl., § 10 Rz 26; a.A. Lindberg in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 10 Rz 15c; Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10 Rz B 183 und G 41; Ring, Deutsche Steuer-Zeitung 1981, 24; Ruppe, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft 10 [1987], 45, 93).
- 17** 3. Eine teleologische Reduktion des Gesetzeswortlauts ist angesichts der wirtschaftlichen Belastung der Klägerin durch die Kirchensteuerzahlung nicht angemessen und kommt deshalb nicht in Betracht.
- 18** Nach § 1922 Abs. 1 BGB ging mit dem Tod des V dessen Vermögen als Ganzes auf dessen Erben, die Klägerin und ihre Geschwister, über. § 1967 Abs. 1 BGB bestimmt, dass die Erben, somit also auch die Klägerin, für die Nachlassverbindlichkeiten haften. Als Erbin ist die Klägerin damit mit dem Erbfall in die steuerschuldrechtliche Position des Erblassers eingetreten (§ 45 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--) und sie wurde selbst Steuerschuldnerin hinsichtlich der von V hinterlassenen Steuerrückstände. Da im Streitfall weder Nachlassverwaltung angeordnet noch das Nachlassinsolvenzverfahren eröffnet worden ist, der Klägerin weder die Dürftigkeitseinrede (§ 1990 BGB) noch die Einrede der Überbeschwerung (§ 1992 BGB) zusteht, hatte sie für die Kirchensteuer als Nachlassverbindlichkeit unbeschränkt, also nicht nur mit dem Nachlass, sondern auch mit ihrem Eigenvermögen einzustehen.
- 19** 4. Der BFH hat bereits im Urteil vom 5. Februar 1960 VI 204/59 U (BFHE 70, 374, BStBl III 1960, 140) erkannt, dass die Kirchensteuer, die ein Steuerpflichtiger in seiner Eigenschaft als Erbe entrichtet, als Sonderausgabe abziehbar ist, und damit das BFH-Urteil vom 1. März 1957 VI 57/55 U (BFHE 64, 358, BStBl III 1957, 135) die Vermögensteuer betreffend bestätigt.
- 20** Im Urteil vom 16. Mai 2001 I R 76/99 (BFHE 195, 328, BStBl II 2002, 487) hat der I. Senat des BFH die Rechtsprechung in BFHE 70, 374, BStBl III 1960, 140 und in BFHE 64, 358, BStBl III 1957, 135 zum Sonderausgabenabzug des Erben für den Erblasser treffende Vermögen- und Kirchensteuer bestätigt und ausgeführt, Besteuerungsmerkmale, die (nur) in der Person des Erblassers begründet seien, würden auch ohne ausdrückliche gesetzliche Anweisung bei der Besteuerung des Erben berücksichtigt.
- 21** Auch der Große Senat des BFH hat im Beschluss in BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, Rz 77 nach der Änderung der Rechtsprechung zum Eintritt des Erben in den Verlustabzug nach § 10d EStG ausdrücklich an der Rechtsprechung in BFHE 70, 374, BStBl III 1960, 140 festgehalten.
- 22** 5. Aus den Einwendungen des FA gegen das Urteil des FG ergibt sich nichts anderes:
- a) Zutreffend weist das FA zwar darauf hin, das vom FG angeführte Senatsurteil in BFH/NV 2010, 848 könne kein Beleg dafür sein, dass die Klägerin im Streitfall die den Erblasser betreffende Kirchensteuerlast als Sonderausgabe abziehen könne, weil die Verpflichtung zur Zahlung der Steuerberatungskosten auf einer eigenen Entscheidung des Erben und auf einem von ihm selbst begründeten Vertragsverhältnis beruhe. Der Erbfall sei nur der Anlass, nicht aber der Grund der Verpflichtung. Doch lässt sich dieser Entscheidung inhaltlich nichts für oder gegen den Sonderausgabenabzug im Streitfall entnehmen.
- b) Auch aus dem Urteil des FG Düsseldorf in EFG 2007, 1503 kann keine Absage an den Sonderausgabenabzug der Kirchensteuerzahlung eines Erben abgeleitet werden. Hier hat der Kläger als Haftungsschuldner nach § 42d EStG auf eine fremde Steuerschuld geleistet. Im Streitfall war die Klägerin als Rechtsnachfolgerin des V (Mit-)Schuldnerin

der Kirchensteuer.

c) Die Zuwendungsentscheidung beim Spendenabzug als höchstpersönlichen Umstand (Senatsurteil vom 21. Oktober 2008 X R 44/05, BFH/NV 2009, 375) kann --wie das FG zutreffend erkannt hat-- nicht auf den Kirchensteuerabzug übertragen werden. Denn im Gegensatz zur maßgeblichen tatsächlichen Zahlung bei § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG knüpft § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG mit den "Zuwendungen" nach der Senatsrechtsprechung über die bloße Zahlung hinausgehend an eine besondere Widmung der Leistung zu einem bestimmten Zweck an. Im Übrigen hat die Klägerin als Erbin des V --anders als im Senatsurteil in BFH/NV 2009, 375-- die Zahlung der Kirchensteuer selbst geleistet.

**23** 6. Im Gegenzug wären auch Erstattungen überzahlter Kirchensteuer des Erblassers auf eigene Zahlungen des Erben anzurechnen und würden dessen Sonderausgabenabzug schmälern.

**24** 7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)