

Urteil vom 26. Juli 2017, II R 33/15

Nach Erbfall aufgetretener Gebäudeschaden - kein Abzug der Reparaturaufwendungen als Nachlassverbindlichkeit

ECLI:DE:BFH:2017:U.260717.IIR33.15.0

BFH II. Senat

ErbStG § 10 Abs 5 Nr 1, BGB § 535 Abs 1 S 2

vorgehend FG Münster, 29. April 2015, Az: 3 K 900/13 Erb

Leitsätze

Aufwendungen zur Beseitigung von Schäden an geerbten Gegenständen wie Grundstücken oder Gebäuden, deren Ursache vom Erblasser gesetzt wurde, die aber erst nach dessen Tod in Erscheinung treten, sind nicht als Nachlassverbindlichkeiten abziehbar .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 30. April 2015 3 K 900/13 Erb wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Miterbe seines im April 2006 verstorbenen Onkels (O). Zum Nachlass des O gehörte ein Zweifamilienhaus, in dem der Erblasser eine Wohnung selbst bewohnt und die andere vermietet hatte.
- 2** Im Oktober 2006 stellte sich heraus, dass O noch vor seinem Tod Heizöl für die Ölheizung seines Hauses bezogen hatte, das eine veränderte Qualität aufwies. Aufgrund dieser veränderten Heizölqualität war ein Großteil des Heizöls ohne Störmeldung aus einem Tank der Heizanlage ausgetreten und hatte sich im Ölauffangraum gesammelt. Eine von der Mieterin beauftragte Firma beseitigte das ausgetretene Öl, so dass die Heizung weiter genutzt werden konnte. Zu einem späteren Zeitpunkt ersetzte eine Firma die alten Tanks der Anlage und reinigte den Öllagerraum.
- 3** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte gegen den Kläger mit Änderungsbescheid vom 23. Februar 2012 Erbschaftsteuer in Höhe von 448.470 € fest, ohne die vom Kläger geltend gemachten, anteiligen Reparaturaufwendungen für die Heizungsanlage in Höhe von 3.782,54 € zum Abzug zuzulassen. In einem weiteren Änderungsbescheid vom 8. Mai 2012 wurde die Erbschaftsteuer auf 444.231 € festgesetzt. Der Einspruch blieb erfolglos.
- 4** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit der Begründung ab, allein der Umstand, dass der Erblasser durch den Einkauf von nicht geeignetem Heizöl die Ursache für den Schadenseintritt und die zur Schadensbeseitigung erforderlichen Aufwendungen gesetzt habe, reiche für den Abzug der Aufwendungen als Nachlassverbindlichkeiten nicht aus. Aufwendungen zur Beseitigung von Mängeln eines Gebäudes könnten nur dann als Erblasserschulden berücksichtigt werden, wenn der Erblasser --anders als im Streitfall-- bereits zu Lebzeiten aufgrund einer öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Verpflichtung zur Schadensbeseitigung verpflichtet gewesen sei. Die Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1465 veröffentlicht.

- 5 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung von § 10 Abs. 5 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der im Jahr 2006 geltenden Fassung (ErbStG).
- 6 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und den Erbschaftsteuerbescheid vom 8. Mai 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. März 2013 dahingehend abzuändern, dass Aufwendungen in Höhe von 3.782,54 € als Nachlassverbindlichkeiten berücksichtigt werden.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen .

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen für die Beseitigung der Schäden an der Heizungsanlage und dem Gebäude nicht als Nachlassverbindlichkeiten i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abziehbar sind.
- 9 1. Gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG sind von dem Erwerb des Erben die vom Erblasser herrührenden Schulden, soweit sie nicht mit einem zum Erwerb gehörenden Gewerbebetrieb oder Anteil an einem Gewerbebetrieb in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und bereits nach § 12 Abs. 5 und 6 ErbStG berücksichtigt worden sind, als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig.
- 10 2. Aufwendungen zur Beseitigung von Schäden an geerbten Gegenständen wie Grundstücken oder Gebäuden, deren Ursache vom Erblasser gesetzt wurde, die aber erst nach dessen Tod in Erscheinung treten, sind nicht als Nachlassverbindlichkeiten i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abziehbar (vgl. auch Weinmann in Moench/Weinmann, § 10 ErbStG Rz 52).
- 11 a) Der Bundesfinanzhof (BFH) hat bereits entschieden, dass Aufwendungen zur Beseitigung von Mängeln und Schäden an geerbten Grundstücken oder Gebäuden --etwa unter dem Gesichtspunkt eines aufgestauten Reparaturbedarfs-- grundsätzlich keine Erblässerschulden i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG darstellen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn schon zu Lebzeiten des Erblassers eine öffentlich-rechtliche oder eine privatrechtliche Verpflichtung (etwa gegenüber einem Mieter aus § 535 Abs. 1 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) zur Mängel- oder Schadensbeseitigung bestand (vgl. BFH-Urteil vom 11. Juli 1990 II R 153/87, BFH/NV 1991, 97, und BFH-Beschluss vom 19. Februar 2009 II B 132/08, BFH/NV 2009, 966, unter II.1.c). Dabei setzt das Bestehen einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung für Zwecke der Erbschaftsteuer den Erlass einer rechtsverbindlichen, behördlichen Anordnung gegen den Erblasser voraus (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1991, 97). Im Übrigen können --etwa aufgrund eines aufgestauten Reparaturaufwands bedingte-- Wertminderungen eines Gebäudes allenfalls bei der Grundstücksbewertung und nicht im Verfahren über die Erbschaftsteuerfestsetzung berücksichtigt werden (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1991, 97; Gebel in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 10 Rz 157; Jüptner, in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 6. Auflage § 10 Rz 144; Weinmann in Moench/Weinmann, a.a.O., § 10 ErbStG Rz 52; Jochum in Wilms/Jochum, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, § 10 Rz 128).
- 12 Der BFH hält an dieser Rechtsprechung, die die Behebung von Schäden an Nachlassgegenständen (wie z.B. die Reparatur eines zum Nachlass gehörenden Hauses) betrifft, fest.
- 13 b) Diese Grundsätze gelten nicht nur für Mängel und Schäden, die bereits im Zeitpunkt des Erbfalls erkennbar waren, sondern erst recht für Mängel und Schäden, deren Ursache zwar vom Erblasser gesetzt wurde, die aber erst nach dessen Tod in Erscheinung treten (vgl. auch Jochum in Wilms/Jochum, a.a.O., § 10 Rz 128; Brüggemann/Stirnberg, Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer, 9. Aufl., 2012, 5.1 Steuerpflichtiger Erwerb - § 10 ErbStG, S. 553).
- 14 aa) Diese Auslegung des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG in Bezug auf Schäden, die erst nach dem Tod des Erblassers in Erscheinung treten, verstößt --entgegen der Ansicht des Klägers-- nicht gegen das Bereicherungsprinzip.
- 15 Als steuerpflichtiger Erwerb gilt die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Bei Erwerben von Todes wegen gilt dabei als Bereicherung der Betrag, der sich ergibt, wenn von dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert des gesamten Vermögensanfalls die nach § 10 Abs. 3 bis 9 ErbStG abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten mit ihrem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert abgezogen werden (§ 10 Abs. 1 Satz 2

ErbStG). Ausschlaggebender Stichtag für die Ermittlung der Bereicherung ist der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 11 ErbStG). Dies ist beim Erwerb durch Erbanfall grundsätzlich der Zeitpunkt des Todes des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Nach den Verhältnissen dieses Zeitpunktes richten sich die Feststellungen des Umfangs und des Wertes des Erwerbs. Spätere Ereignisse, die den Wert des Vermögensanfalls erhöhen oder vermindern, können sich erbschaftsteuerrechtlich grundsätzlich nicht auswirken (sog. Stichtagsprinzip, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 2. März 2006 II R 57/04, BFH/NV 2006, 1480). Die Bereicherung ist damit stichtagsbezogen zu ermitteln. Das Stichtagsprinzip schränkt das Bereicherungsprinzip insoweit ein (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2009, 966, unter II.1.c).

- 16** Aus dem Bereicherungsprinzip lässt sich somit nicht ableiten, dass Aufwendungen für die Beseitigung von Mängeln und Schäden an geerbten Gegenständen, deren Ursache zwar vom Erblasser gesetzt wurde, die aber erst nach dessen Tod in Erscheinung treten, als Nachlassverbindlichkeiten abziehbar sind, während ein solcher Abzug grundsätzlich ausgeschlossen ist, wenn die Mängel und Schäden bereits beim Eintritt des Erbfalls vorlagen und erkennbar waren.
- 17** bb) Etwas anderes folgt auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 4. Juli 2012 II R 15/11 (BFHE 238, 233, BStBl II 2012, 790). Die darin dargelegten Grundsätze sind auf den Streitfall nicht übertragbar. Der BFH hat in diesem Urteil entschieden, dass vom Erblasser herrührende (Einkommen-)Steuerschulden des Todesjahres als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig sind. Entscheidend für einen solchen Abzug ist dabei, dass der Erblasser in eigener Person und nicht etwa der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger steuerrelevante Tatbestände verwirklicht hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 238, 233, BStBl II 2012, 790, Rz 15) und bereits im Todeszeitpunkt feststeht, dass mit Ablauf des Veranlagungszeitraums die Steuerschuld kraft Gesetzes entstehen wird (gesetzliches Schuldverhältnis, § 38 der Abgabenordnung). In Abgrenzung hierzu hat der BFH klargestellt, dass, soweit der Erbe selbst einkommensteuerrelevante Tatbestände verwirklicht, wie z.B. beim Zufluss nachträglicher Einnahmen aus einer ehemaligen Tätigkeit des Erblassers nach § 24 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes, die darauf entfallenden Einkommensteuerzahlungen keine Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG sind. Obwohl der Erblasser die Grundlage für den Zufluss von Einnahmen gesetzt hat, wird der Steuertatbestand in diesen Fällen erst mit dem Zufluss der Einnahmen durch den Erben als Steuerpflichtigen verwirklicht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 238, 233, BStBl II 2012, 790, Rz 22).
- 18** Hat der Erblasser lediglich eine Schadensursache für Schäden an geerbten Gegenständen wie Gebäuden oder Grundstücken gesetzt, kann das Ausmaß des Schadens im Todeszeitpunkt ungewiss sein. Anders als die (Einkommen-)Steuerschulden des Todesjahres entstehen Reparaturaufwendungen zur Beseitigung solcher Schäden nicht zwangsläufig oder kraft Gesetzes in bestimmter Höhe zu einem bestimmten Zeitpunkt nach dem Ableben des Erblassers.
- 19** Damit wäre es nicht vereinbar, wenn man den Abzug von Aufwendungen für die Beseitigung von Mängeln und Schäden an geerbten Gegenständen, deren Ursache zwar vom Erblasser gesetzt wurde, die aber erst nach dessen Tod in Erscheinung treten, als Nachlassverbindlichkeiten zuließe, während ein solcher Abzug grundsätzlich ausgeschlossen ist, wenn die Mängel und Schäden bereits beim Eintritt des Erbfalls vorlagen und erkennbar waren und somit schon zu diesem Zeitpunkt das Entstehen eines Aufwands für deren Beseitigung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach absehbar war. Der Abzug ist vielmehr in beiden Fällen ausgeschlossen.
- 20** cc) Auf das Erfordernis einer wirtschaftlichen Belastung des Erblassers im Todeszeitpunkt (vgl. BFH-Urteil vom 28. Oktober 2015 II R 46/13, BFHE 252, 448, BStBl II 2016, 477, Rz 13) kommt es daher bei Schäden, die erst nach dem Tod des Erblassers in Erscheinung treten, nicht an.
- 21** 3. Diesen Grundsätzen entsprechend kam das FG zutreffend zu dem Ergebnis, dass die vom Kläger geleisteten Aufwendungen zur Beseitigung des Ölschadens nicht als Nachlassverbindlichkeiten i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abziehbar sind. Eine öffentlich-rechtliche Verbindlichkeit des O zur Beseitigung des Ölschadens bestand nicht. Nach den für den BFH bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) erging zu Lebzeiten des O keine entsprechende behördliche Anordnung. Darüber hinaus war er zum Zeitpunkt seines Ablebens auch nicht privatrechtlich verpflichtet, einen durch Ölaustritt verursachten Schaden zu beseitigen. Das Setzen einer Schadensursache durch den Erblasser reicht für den Abzug der Reparaturaufwendungen als Nachlassverbindlichkeit nicht aus.
- 22** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de