

Urteil vom 08. November 2017, IX R 32/16

Dauertestamentsvollstreckung - Veranlassung der Kosten durch die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

ECLI:DE:BFH:2017:U.081117.IXR32.16.0

BFH IX. Senat

EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 9 Abs 1 S 1, BGB § 2209, BGB § 2216 Abs 1, EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 13. Dezember 2015, Az: 10 K 2700/14

Leitsätze

1. Kosten für eine auf Dauer angelegte Testamentsvollstreckung können bei den aus der Verwaltung des Nachlasses erzielten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten abgezogen werden .
2. Werden aus der Verwaltung des Nachlasses noch andere Einkünfte erzielt, kommt eine Aufteilung der Kosten nach dem anteiligen Zeitaufwand des Testamentsvollstreckers nicht in Betracht, wenn sich der Anspruch des Testamentsvollstreckers nach dem Nachlasswert bemisst .
3. Für die Aufteilung der einheitlichen Kosten der Testamentsvollstreckung auf verschiedene Einkunftsarten kommt es auf die Zusammensetzung des Nachlasses im jeweiligen Veranlagungszeitraum an .

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 14. Dezember 2015 10 K 2700/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Baden-Württemberg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Alleinerbin ihrer im Juni 2002 verstorbenen Mutter. Im Nachlass befanden sich zwei vermietete Mehrfamilienhäuser und umfangreiches Kapitalvermögen. Die Erblasserin hatte Testamentsvollstreckung für die Dauer von 20 Jahren angeordnet und bestimmt, dass der Testamentsvollstrecker als Vergütung für jedes Jahr 1,5 % vom Bruttonachlass erhalten solle. Der Nachlass hatte im Zeitpunkt des Erbfalls einen Bruttowert von über 5 Mio. €. Davon entfielen 19,33 % auf den Grundbesitz und 80,67 % auf das Kapitalvermögen. Der Testamentsvollstrecker berechnete der Klägerin von Anfang an monatlich 5.000 € zuzügl. Umsatzsteuer und bestimmte selbst den Zeitpunkt der Fälligkeit. Dadurch kam es zu unterschiedlich hohen jährlichen Belastungen.
- 2** Die Klägerin und ihr Ehemann, der Kläger und Revisionskläger (Kläger), machten die Vergütung des Testamentsvollstreckers als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend und teilten sie zunächst (bis 2008) nach dem Verhältnis der Nachlasswerte im Zeitpunkt des Erbfalls auf. So verfahren sie auch im Streitjahr 2009. In ihren Einkommensteuererklärungen für 2010 und 2011 machten die Kläger 90 % der Aufwendungen für die Testamentsvollstreckung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend (jeweils 45 % bei den beiden Objekten).

- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte die Kläger im Streitjahr 2009 erklärungsgemäß. Dagegen legten die Kläger Einspruch ein und begehrten die Berücksichtigung von 90 % der Aufwendungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. 90 % der vom Testamentsvollstrecker aufgewandten Zeit entfielen auf die Verwaltung der Mehrfamilienhäuser. In den Streitjahren 2010 und 2011 wich das FA von der Erklärung insofern ab, als es die Gebühren für die Testamentsvollstreckung nach dem ursprünglichen Schlüssel verteilte und bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung lediglich 19,33 % berücksichtigte. Dagegen legten die Kläger Einsprüche ein.
- 4 Mit Teileinspruchsentscheidung vom 14. Juli 2014 wies das FA alle drei Einsprüche als unbegründet zurück vorbehaltlich der Verfassungsmäßigkeit von § 20 Abs. 9 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Die Vergütung für die Testamentsvollstreckung führe zu Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Kapitalvermögen. Sie sei deshalb aufzuteilen. Der Höhe nach richte sie sich nach dem Wert des Bruttonachlasses im Zeitpunkt des Erbfalls. Maßgeblich seien deshalb die damaligen Wertverhältnisse. Weder komme es auf den Zeitaufwand noch auf die Entwicklung der Nachlasswerte an.
- 5 Das Finanzgericht (FG) hat die dagegen gerichtete Klage abgewiesen. Aufwendungen, die mit mehreren Einkunftsarten in Zusammenhang stünden, seien "nach der Veranlassung der Aufwendungen" zuzuordnen. Bei Anwendung dieses Grundsatzes entfielen 19,33 % der Vergütung für die Testamentsvollstreckung auf die Vermietungseinkünfte, denn die Vergütung des Testamentsvollstreckers richte sich allein nach dem Wert des Nachlasses und den Wertverhältnissen im Zeitpunkt des Erbfalls.
- 6 Mit der Revision erheben die Kläger die Sachrüge.
- 7 Sie beantragen sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und die Einkommensteuer unter Abänderung der angefochtenen Bescheide auf den Betrag festzusetzen, der sich ergibt, wenn jeweils 90 % der Gesamtvergütung für den Testamentsvollstrecker bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden.
- 8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 9 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die einheitliche Vergütung für die Testamentsvollstreckung zu Unrecht nach den Wertverhältnissen im Zeitpunkt des Erbfalls aufgeteilt und eine davon abweichende Aufteilung abgelehnt.
- 11 1. Ohne Rechtsfehler ist das FG davon ausgegangen, dass die Vergütung für eine auf Dauer angelegte Testamentsvollstreckung (§ 2209 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) zu Werbungskosten oder Betriebsausgaben bei den aus dem Nachlass erzielten steuerbaren Einkünften führen kann.
- 12 a) Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) gehören Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Erbfall und dem Übergang des Vermögens des Erblassers auf den Erben stehen, grundsätzlich zum steuerlich unbeachtlichen privaten Vermögensbereich. Bei den Kosten der Testamentsvollstreckung kommt es auf die Art und den Zweck der Tätigkeit an, die der Testamentsvollstrecker im Einzelfall ausführt (BFH-Urteil vom 1. Juni 1978 IV R 36/73, BFHE 125, 175, BStBl II 1978, 499). Aufwendungen für eine auf Auseinandersetzung angelegte Testamentsvollstreckung führen grundsätzlich nicht zu Betriebsausgaben oder Werbungskosten (vgl. BFH-Urteil vom 22. Januar 1980 VIII R 47/77, BFHE 130, 22, BStBl II 1980, 351). Dagegen stehen die Maßnahmen der Verwaltungsvollstreckung mit den aus dem Nachlass zu erzielenden Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang und können je nach Einkunftsart entweder als Werbungskosten oder als Betriebsausgaben berücksichtigt werden (BFH-Urteil in BFHE 130, 22, BStBl II 1980, 351).
- 13 b) Im Streitfall war Dauertestamentsvollstreckung angeordnet. Die Aufgabe des Testamentsvollstreckers bestand im Hinblick auf die hier allein streitigen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der ordnungsgemäßen

Verwaltung des Nachlasses (vgl. § 2216 Abs. 1 BGB). Der Testamentsvollstrecker hatte insofern ähnliche Aufgaben wie ein Hausverwalter. Die dafür anfallenden Kosten führen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu Werbungskosten (ebenso Blümich/Schallmoser, § 21 Rz 400 "Hausmeister/Hausverwalter"; Nacke in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 21 Anh 2 "Hausverwalter"; von Bornhaupt, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 Rz B850 "Hausverwalter"; Gänger in Bordewin/Brandt, § 21 EStG Rz 201 "Verwaltungskosten"). Soweit dem Hausverwalter auch die Erhaltung der Substanz obliegt, dient dies vor allem der im Vordergrund stehenden Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Eine Aufteilung findet insofern nicht statt.

- 14** 2. Entsprechendes gilt für die Veranlassung der Vergütung durch die Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen (vgl. von Bornhaupt, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 Rz B738). Auch insofern führen die Gebühren für eine Dauertestamentsvollstreckung zu Werbungskosten, die allerdings seit 2009 nicht mehr abgezogen werden dürfen (§ 20 Abs. 9 Satz 1 EStG). Davon ist das FG ebenfalls zu Recht ausgegangen.
- 15** 3. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind (§ 9 Abs. 1 Satz 2 EStG). Maßgeblich ist insoweit der Veranlassungszusammenhang. Sind Aufwendungen durch mehrere Einkunftsarten veranlasst, sind sie nach Maßgabe ihrer jeweiligen Veranlassung auf die Einkunftsarten aufzuteilen (BFH-Urteil vom 10. Juni 2008 VIII R 76/05, BFHE 222, 313, BStBl II 2008, 937). Ist eine anteilige Zuordnung nicht möglich, sind sie der Einkunftsart zuzuordnen, die im Vordergrund steht und die Beziehungen zu den anderen Einkünften verdrängt. Maßgebend sind insoweit die Gesamtumstände des jeweiligen Einzelfalls (BFH-Urteil vom 6. April 2016 I R 61/14, BFHE 253, 348, BStBl II 2017, 48).
- 16** a) Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall ist die einheitliche Vergütung für die Testamentsvollstreckung in erster Linie veranlasst durch die Höhe des Verwaltungsvermögens, denn danach richtet sich der Anspruch des Testamentsvollstreckers. Ohne Erfolg begehrt die Revision dagegen eine Aufteilung nach dem Zeitaufwand des Testamentsvollstreckers. Es bedarf keiner Entscheidung, ob eine Vergütung nach Zeitaufwand der gesetzlichen Regelung entsprechen würde (vgl. MünchKommBGB/Zimmermann, 7. Aufl., § 2221 Rz 17b), denn jedenfalls wird der gesetzliche Anspruch im Streitfall durch die testamentarische Anordnung verdrängt, wonach der Verwalter eine Vergütung in Höhe von 1,5 % des Bruttonachlasses verlangen kann. Eine Aufteilung nach der Höhe der Einkünfte ist danach ebenfalls ausgeschlossen. Die Revision hat aber aus anderen Gründen Erfolg.
- 17** b) Nicht zu folgen vermag der Senat dem FG in der Annahme, dass die Aufteilung der einheitlichen Vergütung auf die einzelnen Einkunftsarten vorgegeben sei durch die historische Zusammensetzung des Nachlasses im Zeitpunkt des Erbfalls. Zwar verstehen die Klägerin und der Testamentsvollstrecker die testamentarische Anordnung übereinstimmend so, dass der Anspruch des Testamentsvollstreckers für alle Jahre der Höhe nach begrenzt ist auf den Wert des gesamten Nachlasses im Zeitpunkt des Erbfalls, so dass der Testamentsvollstrecker von einer positiven Entwicklung des Nachlassvermögens nicht profitieren kann. Daraus lässt sich indes nicht ableiten, wie die einheitliche Vergütung auf verschiedene Einkunftsarten aufzuteilen ist.
- 18** c) Der maßgebliche Veranlassungszusammenhang ist nicht statisch zu verstehen. Zu berücksichtigen ist vielmehr die Zusammensetzung des Nachlasses in jedem einzelnen Veranlagungszeitraum. Insofern prägt auch die tatsächlich vom Testamentsvollstrecker entfaltete Tätigkeit den Veranlassungszusammenhang (BFH-Urteil in BFHE 125, 175, BStBl II 1978, 499). Es bedarf keiner Entscheidung, ob stets auf die Zusammensetzung des Nachlasses am Ende des jeweiligen Veranlagungszeitraums oder auf seine über den Veranlagungszeitraum gewichtete Zusammensetzung abzustellen ist. Dies hängt von den Umständen im Einzelfall ab, insbesondere davon, wie häufig und in welchem Umfang sich die Zusammensetzung des Nachlasses geändert hat. Über die Zusammensetzung des Nachlasses kann die Klägerin dem FA Auskunft erteilen. Für den Fall, dass Sie nicht über die dazu nötigen Informationen verfügt, stehen Ihr gegen den Testamentsvollstrecker entsprechende Informationsansprüche zu. Im Hinblick darauf ist eine Schätzung untunlich. Abzustellen ist auf die Verkehrswerte des im Nachlass befindlichen Vermögens. Soweit diese Werte im Einzelfall nicht sicher genug ermittelt werden können, sind (nur) sie zu schätzen (§ 162 der Abgabenordnung).
- 19** d) Die Gegenansicht widerspricht nicht nur dem Abschnittsprinzip (§ 2 Abs. 7, § 25 Abs. 1 EStG), sie kann auch zu rechtlich nicht haltbaren Ergebnissen führen. Hätten sich im Zeitpunkt des Erbfalls nur Immobilien im Nachlass befunden, könnte die einheitliche Vergütung nach dieser Ansicht auch dann noch in voller Höhe abgezogen werden, wenn sich später nur noch Kapitalvermögen im Nachlass befindet. Das würde § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG widersprechen. Im umgekehrten Fall wäre der Werbungskostenabzug wegen § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG ab 2009

vollständig ausgeschlossen, auch wenn sich im Nachlass nur noch Immobilien befinden. Das widerspräche dem objektiven Nettoprinzip.

20 4. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Sein Urteil kann keinen Bestand haben. Die Sache ist nicht spruchreif. Von seinem Standpunkt aus zu Recht hat das FG bisher nicht ermittelt, wie sich der Nachlass in den Streitjahren zusammengesetzt hat. Die erforderlichen tatsächlichen Feststellungen kann der Senat nicht selbst treffen.

21 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de