

letzte Aktualisierung: 8.3.2019

BFH, Urt. v. 10.10.2018 – IX R 1/17

**EStG §§ 7 Abs. 4, 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7; HGB § 255 Abs. 1
Ertragsteuer bei zivilrechtlicher Nachlassspaltung; Erbauseinandersetzung**

Setzen sich die Miterben im Fall der zivilrechtlichen Nachlassspaltung unter Einbeziehung aller personengleichen Erbengemeinschaften in einem einheitlichen Vorgang in der Weise auseinander, dass sie sämtliche Nachlassgegenstände gleichzeitig vollständig unter sich verteilen, ist auch für die ertragsteuerliche Beurteilung, ob insgesamt eine neutrale Realteilung oder ob teilweise Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge anzunehmen sind, auf diesen einheitlichen Vorgang und auf den gesamten Nachlass abzustellen.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 10.10.2018, IX R 1/17
ECLI:DE:BFH:2018:U.101018.IXR1.17.0

Erbauseinandersetzung bei zivilrechtlicher Nachlassspaltung - Realteilung - Anschaffungskosten

Leitsätze

Setzen sich die Miterben im Fall der zivilrechtlichen Nachlassspaltung unter Einbeziehung aller personengleichen Erbengemeinschaften in einem einheitlichen Vorgang in der Weise auseinander, dass sie sämtliche Nachlassgegenstände gleichzeitig vollständig unter sich verteilen, ist auch für die ertragsteuerliche Beurteilung, ob insgesamt eine neutrale Realteilung oder ob teilweise Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge anzunehmen sind, auf diesen einheitlichen Vorgang und auf den gesamten Nachlass abzustellen.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 13. Oktober 2016 14 K 203/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Ehegatten und werden zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Der Kläger erzielte im Jahr 2012 (Streitjahr) Einkünfte aus Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit sowie Vermietung und Verpachtung, die Klägerin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.
- 2 Der Kläger ist zusammen mit seiner Mutter und seinen drei Schwestern (A, B und C) Erbe nach seinem im Mai 1990 verstorbenen Vater, der seinen gewöhnlichen Aufenthalt in der Bundesrepublik Deutschland hatte. Zum Nachlass gehörten drei in den "alten" Bundesländern gelegene Grundstücke (X, Y und Z) und ein, im Zeitpunkt des Erbfalls auf dem Gebiet der ehemaligen Deutschen Demokratischen Republik (DDR) gelegenes, mit einem Mehrfamilienhaus bebautes, Grundstück (W). Nach dem Inhalt des gemeinschaftlichen Erbscheins des Amtsgerichts vom 8. Januar 1991 wurde der Erblasser von der Mutter des Klägers zu 1/2 und von dem Kläger und seinen drei Schwestern zu 1/8 jeweils beerbt. Hinsichtlich des in der ehemaligen DDR gelegenen Grundstücks W wurde der Erblasser von der Mutter des Klägers zu 1/4 und von dem Kläger und seinen drei Schwestern zu 3/16 jeweils beerbt.
- 3 Der Mutter des Klägers war an den vier Grundstücken ein Nießbrauch eingeräumt. Im Zusammenhang mit der Modernisierung des Gebäudes auf dem Grundstück W nahm sie als Darlehensnehmerin in den Jahren 1998 bis 2002 vier Darlehen in Höhe von insgesamt 256.000 EUR auf. Die Aufwendungen für die Modernisierung machte sie bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten geltend.
- 4 Mit notariellem Vertrag vom 6. Oktober 2008 setzte sich die Erbengemeinschaft auseinander. Die für das Grundstück W aufgenommenen Darlehensverbindlichkeiten valutierten zu dieser Zeit noch in Höhe von insgesamt 231.077,14 EUR. Der Kläger erhielt das Grundstück W zu Alleineigentum. Im Gegenzug übernahm er zwei der vier Darlehensverträge seiner Mutter sofort und verpflichtete sich, seine Mutter von den Darlehenszahlungen der beiden anderen Darlehensverträge freizustellen und diese Verträge zu einem späteren Zeitpunkt ebenfalls zu übernehmen. Die von der Mutter bei der M-Bank unterhaltenen Kontokorrentkonten wurden im Innenverhältnis dem Kläger zugeordnet, dieser erhielt zudem den Geschäftsanteil an der M-Bank im Wert von 10.500 EUR rückwirkend zum 1. Januar 2008.
- 5 Der Kläger erhielt außerdem das lastenfreie Grundstück X zu Alleineigentum übertragen und verpflichtete sich im Gegenzug, seiner Schwester C eine Abfindung in Höhe von 20.000 EUR zu zahlen. Das Grundstück Y wurde seiner Mutter und seiner Schwester A übertragen; die im Grundbuch für das Grundstück verzeichneten Darlehensverbindlichkeiten in Höhe von 52.305 EUR übernahmen diese gemeinsam. A verpflichtete sich zu einer Ausgleichszahlung an ihre Schwester B in Höhe von 50.000 EUR. Die Mutter erhielt weiterhin das Grundstück Z zu Alleineigentum. Der Gegenstandswert der Auseinandersetzungsvereinbarung entfiel in Höhe von 240.000 EUR auf das Grundstück W, im Übrigen auf die Grundstücke X, Y, Z sowie auf die Ausgleichszahlungen der Geschwister untereinander und die Übernahme des Geschäftsanteils an der M-Bank. Die Kosten der Auseinandersetzungsvereinbarung und ihrer Durchführung trug der Kläger (vgl. § 9 Abs. 2 des Vertrags).

- 6 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machten die Kläger bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten für das bebaute Grundstück W Absetzungen für Abnutzung (AfA) in Höhe von 5.432 EUR geltend. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt –FA–) setzte die Einkommensteuer für 2012 mit Bescheid vom 12. November 2013 fest; den insoweit geltend gemachten AfA-Betrag berücksichtigte er nicht. Hiergegen legten die Kläger Einspruch ein und beehrten die Berücksichtigung von AfA in Höhe von 4.883 EUR.
- 7 Der Einkommensteuerbescheid wurde nachfolgend aus zwischen den Beteiligten nicht streitgegenständlichen Gründen geändert. Mit Einspruchsentscheidung vom 21. Juli 2015 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.
- 8 Das Finanzgericht (FG) gab der von den Klägern dagegen erhobenen Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 817 veröffentlichten Urteil überwiegend statt. Es änderte den Einkommensteuerbescheid 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung insoweit ab, als es die Einkommensteuer 2012 auf den Betrag herabsetzte, der sich ergibt, wenn bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Klägers für das Grundstück W AfA in Höhe von 3.967,63 EUR als Werbungskosten berücksichtigt werden.
- 9 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und § 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuches (HGB). Die Vorentscheidung widerspreche dem Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 5. Juli 1990 GrS 2/89 (BFHE 161, 332, BStBl II 1990, 837).
- 10 Das FA beantragt,

das Urteil des Niedersächsischen FG vom 13. Oktober 2016 14 K 203/15 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Kläger beantragen,

die Revision zurückzuweisen.
- 12 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren beigetreten. Es unterstützt die Auffassung des FA. Eine ggf. zivilrechtlich eingetretene Nachlassspaltung sei ertragsteuerlich unerheblich, da im Einkommensteuerrecht die zivilrechtliche Betrachtungsweise durch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise überlagert werde. Die Erbauseinsetzung sei für alle Miterben als einheitlicher Vorgang zu behandeln, der eine Separierung des dem Kläger zugewiesenen Grundstücks W verbiete. Die Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf den vorliegenden Fall sei auch dadurch begründet, dass der Große Senat des BFH in seinem Beschluss in BFHE 161, 332, BStBl II 1990, 837 mit der sog. "Saldothese" selbst eine aus ertragsteuerlicher Sicht einheitliche Betrachtung der Erbauseinsetzung vorgegeben habe.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung –FGO–). Zwar hat das FG im Ausgangspunkt eine zivilrechtliche Nachlassspaltung zu Recht angenommen. Für die ertragsteuerliche Beurteilung der Auseinsetzung zwischen den Miterben im Streitfall kommt es darauf jedoch nicht an. Zu Unrecht hat das FG deshalb nicht geprüft, in welcher Weise die Miterben die Erbengemeinschaften insgesamt auseinandergesetzt haben.
- 14 1. a) Nach § 7 Abs. 4 EStG bemisst sich die AfA nach den Anschaffungskosten. Welche Aufwendungen zu den Anschaffungskosten einer Immobilie zählen, bestimmt sich auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 255 Abs. 1 HGB. Danach sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, ferner die Nebenkosten und nachträglichen Anschaffungskosten (vgl. z.B. Senatsurteil vom 8. November 2017 IX R 36/16, BFH/NV 2018, 215, Rz 10).
- 15 b) Bei der Auseinsetzung einer Erbengemeinschaft können Aufwendungen eines Miterben Anschaffungskosten sein, z.B. wenn er die Erbanteile anderer Miterben erwirbt. Verteilen die Miterben dagegen das Gemeinschaftsvermögen unter sich, um die Gemeinschaft zu beenden, liegt in der Erfüllung des erbrechtlichen Auseinsetzungsanspruchs kein Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäft. Bei einer derartigen Realteilung des Nachlasses ist der übernehmende Miterbe entsprechend § 11d Abs. 1 Satz 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung auf die Fortführung der von der Erbengemeinschaft anzusetzenden Anschaffungskosten oder Herstellungskosten verwiesen. Wie sich das dem Miterben entsprechend seiner Erbquote zugeteilte Nachlassvermögen zusammensetzt, hat keine Bedeutung. Die wertmäßige Angleichung kann auch dadurch bewirkt werden, dass der Miterbe Verbindlichkeiten der Erbengemeinschaft übernimmt. Auch soweit dabei sein rechnerischer Anteil an den Verbindlichkeiten überschritten wird, führt dies noch nicht zu Anschaffungskosten. Übersteigt aber der Wert des Erlangten den Wert seines Erbanteils und muss der begünstigte Erbe deshalb an einen oder mehrere Miterben Ausgleichszahlungen leisten, bilden sie für ihn Anschaffungskosten (vgl. Beschluss des Großen Senats des

- 16 c) Die Feststellung, in welcher Weise sich die Miterben zur Beendigung der Erbengemeinschaft auseinandergesetzt haben, ob es sich dabei insgesamt um eine steuerneutrale Realteilung oder teilweise um Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge handelt und in Bezug auf welche Nachlassgegenstände dies der Fall ist, obliegt dem FG als Tatsacheninstanz.
- 17 2. Nach Maßgabe dieser Grundsätze kann die Entscheidung des FG keinen Bestand haben.
- 18 a) Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass im Streitfall zivilrechtlich eine Nachlassspaltung eingetreten ist. Nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) ist der Kläger zusammen mit seiner Mutter und seinen drei Schwestern Erbe nach seinem im Mai 1990 verstorbenen Vater, der seinen gewöhnlichen Aufenthalt in der Bundesrepublik Deutschland hatte. Zum Nachlass gehörten u.a. drei in den "alten" Bundesländern gelegene Grundstücke sowie das mit einem Mehrfamilienhaus bebaute und im Zeitpunkt des Erbfalls auf dem Gebiet der ehemaligen DDR gelegene Grundstück W. Zivilrechtlich richtet sich die Erbfolge demnach grundsätzlich nach den Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuches. Für die erbrechtlichen Verhältnisse des in der ehemaligen DDR gelegenen Grundstücks W ist hingegen noch das Zivilgesetzbuch der DDR (ZGB-DDR) maßgebend (vgl. z.B. Beschlüsse des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 30. November 1994 IV ZR 49/94, Zeitschrift für das Gesamte Familienrecht 1995, 481, m.w.N.; vom 4. Oktober 1995 IV ZB 5/95, BGHZ 131, 22, unter III.1., und Bayerisches Oberstes Landesgericht, Beschluss vom 5. Juli 2002 1Z BR 45/01, Neue Juristische Wochenschrift 2003, 216). Neben der Erbengemeinschaft, zu welcher der in den alten Bundesländern belegene Nachlass gehörte, bestand damit eine personengleiche weitere Erbengemeinschaft, die gemäß § 400 Abs. 1 ZGB-DDR das Gesamteigentum an dem Grundstück W in der ehemaligen DDR innehatte (vgl. hierzu BGH-Beschluss vom 24. Januar 2001 IV ZB 24/00, BGHZ 146, 310, unter B.II.2.; Filtzinger in Rißmann, Die Erbengemeinschaft, 2. Aufl., Teil 3 § 22 Rz 57).
- 19 b) Zu Unrecht hat das FG aber angenommen, die Nachlassspaltung sei ohne Weiteres auch der ertragsteuerlichen Beurteilung der Erbauseinandersetzung zugrunde zu legen. Eine so weitgehende Bindung an das Zivilrecht besteht indes nicht. Den Miterben steht es vielmehr frei, ob sie die Nachlassspaltung bei der Auseinandersetzung ihrer Gemeinschaften beachten. Sie können der zivilrechtlichen Nachlassspaltung folgen und jede Erbengemeinschaft getrennt auseinandersetzen. Dann kommt es für die ertragsteuerliche Beurteilung auf die jeweilige Auseinandersetzung an. Die Miterben können sich aber auch unter Einbeziehung beider bzw. aller Erbengemeinschaften in einem einheitlichen Vorgang in der Weise auseinandersetzen, dass sie sämtliche Nachlassgegenstände gleichzeitig vollständig unter sich verteilen. Ist dies --wie vorliegend-- der Fall, so ist aber auch für die ertragsteuerliche Beurteilung, ob insgesamt eine neutrale Realteilung oder ob teilweise Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge anzunehmen sind, auf diesen einheitlichen Vorgang und auf den gesamten Nachlass abzustellen. Bei dieser Gestaltung erhalten die Miterben mehr Möglichkeiten, sich unter Einbeziehung sämtlicher Nachlassgegenstände steuerneutral auseinanderzusetzen, als wenn sie an die zivilrechtliche Nachlassspaltung gebunden wären. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Sein Urteil kann deshalb keinen Bestand haben.
- 20 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Von seinem Standpunkt aus zu Recht hat das FG bisher nicht vollständig festgestellt, wie sich die Miterben im Zuge der Auflösung der beiden Erbengemeinschaften auseinandergesetzt haben. Dies wird es im zweiten Rechtsgang nachholen müssen, um abschließend beurteilen zu können, inwieweit und ggf. bezüglich welcher Objekte dabei Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge verwirklicht worden sind.
- 21 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.