

letzte Aktualisierung: 30.01.2020

FG Baden-Württemberg, Urt. v. 15.5.2019 – 7 K 2712/18

**ErbStG § 10 Abs. 5 Nr. 1 u. 3; AO §§ 45, 153 Abs. 1; BGB § 1967 Abs. 2
Abzugsfähigkeit von Steuerberatungskosten**

Steuerberatungskosten, die der Erbe für die Erstellung berichtigter Einkommensteuererklärungen wegen der Nacherklärung ausländischer Kapitaleinkünfte des Erblassers nach dessen Tod zu tragen hat, sind Nachlassverbindlichkeiten, auch wenn der Steuerberater erst von dem Erben beauftragt worden ist. (Leitsatz der DNotI-Redaktion)

FG Baden-Württemberg Urteil vom 15.5.2019, 7 K 2712/18

Nachlassverbindlichkeit: Steuerberatungskosten für Erstellung von Einkommensteuererklärungen durch den Erben, Kosten für Räumung der Eigentumswohnung

Tenor

1. Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 13.09.2018 wird der Erbschaftsteuerbescheid vom 29.04.2016 dergestalt geändert, dass der Beklagte die von der Klägerin getragenen Steuerberatungskosten in Höhe von 9.856,29 EUR steuermindernd als Nachlassverbindlichkeiten zu berücksichtigen hat. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens haben die Beklagte zu 78 v.H., die Klägerin zu 22 v.H. zu tragen.
3. Die Revision wird zugelassen.
4. Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten vorläufig vollstreckbar. Ermöglicht der Kostenfestsetzungsbeschluss eine Vollstreckung im Wert von mehr als 1.500 EUR, hat die Klägerin in Höhe des vollstreckbaren Kostenerstattungsanspruchs Sicherheit zu leisten. Bei einem vollstreckbaren Kostenerstattungsanspruch bis zur Höhe von 1.500 EUR kann der Beklagte der vorläufigen Vollstreckung widersprechen, wenn die Klägerin nicht zuvor in Höhe des vollstreckbaren Kostenanspruchs Sicherheit geleistet hat, §§ 151 FGO i.V.m. 708 Nr. 11, 709, 711 ZPO.

Tatbestand

- 1 Streitig ist, ob Kosten für die nachträgliche Erstellung der Einkommensteuererklärungen des Erblassers und für die Räumung einer hinterlassenen Eigentumswohnung als Nachlassverbindlichkeiten abziehbar sind.
- 2 Der Erblasser, Herr X., ist am xx.xx.2013 verstorben. Alleinerbin wurde die Klägerin (Kl).
- 3 Der Prozessbevollmächtigte reichte für die Kl am 28.04.2014 eine Erbschaftsteuererklärung ein. In dieser begehrte die Kl u.a. den Abzug von Steuerberatungskosten in Höhe von 9.856 EUR, die dadurch entstanden sind, dass beim zuständigen Einkommensteuerfinanzamt nach dem Tod des Erblassers von diesem in der Schweiz erzielte Kapitalerträge für die Jahre 2002 bis 2012 nacherklärt werden mussten. Die hierauf geänderten Einkommensteuerbescheide ergingen im November 2013.
- 4 Daneben wollte die Kl in der Erbschaftsteuererklärung Kosten für die Räumung der Wohnung des Erblassers, A-Straße in Y (Miteigentumsanteil des Erblassers 3/4 und der Kl 1/4), geltend machen, die sie mit 2.685,67 EUR bezifferte. Die Räumung wurde teilweise von der Kl in Eigenregie vorgenommen.
- 5 Der Beklagte (Bekl) erließ am 29.04.2016 einen Erbschaftsteuerbescheid und setzte darin eine Erbschaftsteuer von 132.791 EUR fest (Bl 118 der Erbschaftsteuerakte). Die geltend gemachten Aufwendungen der Kl für die Erstellung der Einkommensteuererklärungen 2002 bis 2012 in Höhe von 9.856 EUR ließ der Bekl ebensowenig zum Abzug als Nachlassverbindlichkeiten zu wie die Kosten für die Räumung der Eigentumswohnung des Erblassers in Höhe von 2.685,67 EUR. Kosten für die Erstellung der Erbschaftsteuererklärung in einer von der Kl geschätzten Höhe von 3.000 EUR durfte der Kl als Nachlassregelungskosten abziehen.
- 6 Gegen den Erbschaftsteuerbescheid vom 29.04.2016 legte die Kl am 01.06.2016 Einspruch ein.
- 7 Die Kl begehrte weiterhin die Berücksichtigung der Steuerberatungskosten für die Erstellung der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2002 bis 2012 sowie der Kosten für die Wohnungsauflösung. Diese Kosten seien als Nachlassverbindlichkeiten steuermindernd bei der Erbschaftsteuerfestsetzung anzusetzen.
- 8 Sie, die Kl, sei als Alleinerbin Gesamtrechtsnachfolgerin ihres verstorbenen Vaters geworden. Damit sei sie verpflichtet gewesen, entsprechende Einkommensteuererklärungen einzureichen. Diese Verpflichtung sei unmittelbar von ihrem verstorbenen Vater im Zeitpunkt seines Todes auf sie selbst übergegangen und hätte eine wirtschaftliche Belastung dargestellt. Die Kosten für die Erstellung der Einkommensteuererklärungen seien daher nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig. Hilfsweise handle es sich um Nachlassregelungskosten im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG.

- 9 Die Kosten der Wohnungsauflösung stellten ebenfalls Nachlassregelungskosten dar.
- 10 Bereits im Einspruchsverfahren hat der Bekl der KI mitgeteilt, dass er sich aufgrund des gleichlautenden Erlasses der obersten Finanzbehörden der Länder vom 11.12.2015 (Bundessteuerblatt - BStBl - I, 2015, 1028) daran gehindert sehe, die Steuerberatungskosten zum steuermindernden Abzug zuzulassen. Die KI als Erbin - und nicht der Erblasser - hätte den Steuerberater mit der Erstellung der Einkommensteuererklärungen 2005 bis 2012 beauftragt.
- 11 Durch Einspruchsentscheidung vom 13.09.2018 hat der Bekl den Einspruch der KI als unbegründet zurückgewiesen.
- 12 Vom Erben getragene Steuerberatungskosten, die im Rahmen der Einkommensteuerpflicht des Erblassers anfielen, seien keine Nachlassregelungskosten oder Kosten zur Erlangung des Erwerbs im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG.
- 13 Sie könnten allenfalls Erblasserschulden gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG darstellen, soweit sie vom Erblasser herrührten. Eine Erblasserschuld setze voraus, dass der Erblasser noch zu seinen Lebzeiten den Steuerberater beauftragt habe (Verursacherprinzip). Hierunter falle auch eine über den Tod des Erblassers hinausgehende Beauftragung, solange diese nicht durch eine Kündigung seitens des Erben beendet werde. Beauftrage erst der Erbe nach dem Tod des Erblassers den Steuerberater, lägen keine Erblasserschulden vor. Diese Grundsätze seien auch auf Steuerberatungskosten anzuwenden, die dem Erben anlässlich einer Berichtigung bzw. Selbstanzeige für ursprünglich vom Erblasser abgegebene Steuererklärungen entstünden. Den Erben treffe als Gesamtrechtsnachfolger zwar gemäß § 153 Abs. 1 AO eine Berichtigungspflicht hinsichtlich der noch vom Erblasser abgegebenen Steuererklärungen, soweit er deren Unrichtigkeit erkenne. Beauftrage aber der Erbe zur Erfüllung seiner vom Erblasser herrührenden steuerlichen Pflichten einen Steuerberater, würde die Zahlungsverpflichtung gegenüber dem Berater erst durch den Erben entstehen. Dies schließe eine Berücksichtigung als Erblasserschulden nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG aus.
- 14 Die Kosten der Wohnungsauflösung zählten nicht zu den in § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 1 ErbStG aufgeführten Erbfallverbindlichkeiten. Unter diese Vorschrift fielen Kosten der Bestattung des Erblassers, die Kosten für ein angemessenes Grabdenkmal, die Kosten der üblichen Grabpflege sowie die Kosten, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung und Verteilung des Nachlasses sowie mit der Erlangung des der Steuerpflicht unterliegenden Erwerbs entstünden.
- 15 Voraussetzung für das Vorliegen von Nachlassregelungskosten sei, dass die Aufwendungen unmittelbar mit der Erfüllung des Erblasserwillens zusammenhingen, bzw. durch den Tod des Erblassers und den daraus resultierenden Erwerb veranlasst seien. Diese Voraussetzung sei nur dann erfüllt, wenn der Erbe die Kosten aufwenden müsse, um in den Besitz der ihm zufallenden Wirtschaftsgüter zu gelangen. Klassische Beispiele für Nachlassregelungskosten seien z.B. Kosten des Notariats für die Eröffnung einer Verfügung von Todes wegen oder der Erteilung eines Erbscheins, die Kosten der Erbauseinandersetzung oder die Kosten der Umschreibung im Grundbuch.
- 16 Kosten zur Räumung der Wohnung des Erblassers seien hingegen nicht unmittelbar erforderlich, um in den Besitz der Wohnung zu gelangen. Die Entstehung dieser Kosten beruhe auf dem eigenen Willensentschluss des Erben. Kosten für eine Wohnungsauflösung könnten nur ausnahmsweise dann Nachlassregelungskosten darstellen, sofern eine vom Erblasser gemietete Wohnung geräumt werden müsse. Im vorliegenden Fall sei aber der Erblasser Miteigentümer zu 3/4 der Wohnung gewesen, zu 1/4 habe die Wohnung im Miteigentum der KI gestanden.
- 17 Gegen die ablehnende Einspruchsentscheidung hat die KI am 16.10.2018 beim Finanzgericht Klage erhoben.
- 18 Sie wiederholt zum einen ihre Ausführungen aus dem Einspruchsverfahren, auf die an dieser Stelle Bezug genommen wird.
- 19 Zum anderen trägt sie vor, dass die Verpflichtung zur Berichtigung der Einkommensteuererklärungen 2002-2012 originär eine Pflicht des Erblassers gewesen sei, die mit dessen Tod unmittelbar auf die KI als Alleinerbin übergegangen sei. Diese Pflicht stelle eine Nachlassverbindlichkeit im Sinne von § 10 Abs. 5 Nr.1

ErbStG dar und belaste die Kl. unmittelbar zum Todeszeitpunkt ihres Vaters. Die Nachlassverbindlichkeit sei gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG, § 9 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes (BewG) mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Aufgrund der Schwierigkeit des Falles sei es auch unerlässlich gewesen, die (Nach-)Erklärungen von einem steuerlichen Berater fertigen zu lassen.

- 20 Hilfsweise seien die Steuerberatungskosten als Nachlassregelungskosten im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG abzugsfähig. Dabei sei zu berücksichtigen, dass der Begriff der Nachlassregelungskosten in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs weit verstanden werde.
- 21 Die für die Auflösung der Wohnung des Erblassers angefallenen Kosten in Höhe von 2.685,67 EUR stünden in einem mindestens ebenso engen und unmittelbaren Zusammenhang wie die Fälle, in denen der Bundesfinanzhof bisher Nachlassregelungskosten nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG anerkannt habe.
- 22 Im Übrigen würde die Feststellung des Grundbesitzwertes für Zwecke der Erbschaftsteuer für Eigentumswohnungen im Vergleichswertverfahren vorgenommen. Grundlage der Vergleichsberechnung und damit Ergebnis der Feststellung sei dabei aber der Wert einer leeren, besenreinen Wohnung. Daher müssten die Räumungskosten als Nachlassverbindlichkeiten berücksichtigt werden.
- 23 Die Kl. beantragt,

den Erbschaftsteuerbescheid vom 29.04.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.09.2018 dergestalt zu ändern, dass darin steuermindernd Steuerberatungskosten in Höhe von 9.856,29 EUR sowie Kosten für die Wohnungsaufteilung in Höhe von 2.685,67 EUR als Nachlassverbindlichkeiten Berücksichtigung finden,

hilfsweise : die Revision zuzulassen.

- 24 Der Bekl. beantragt,
die Klage abzuweisen.
- 25 Er verweist auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung sowie auf die gewechselten Schriftsätze, auf die an dieser Stelle Bezug genommen wird.
- 26 Zudem führt er aus, dass Nachlassregelungskosten nur solche Aufwendungen abdeckten, die unmittelbar mit der Erfüllung des Erblasserwillens zusammenhingen. Da die Klägerin jedoch selbst entschieden habe, einen Steuerberater mit der (Nach-)Erstellung der Einkommensteuererklärungen 2002 – 2012 zu beauftragen, stünden die daraus erwachsenen Kosten in keinem Zusammenhang mit dem Willen des Erblassers. Dies gelte auch für die Kosten, die aufgrund der Räumung der Eigentumswohnung des Erblassers entstanden seien.
- 27 Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die gewechselten Schriftsätze, die sich in der finanzgerichtlichen Akte befinden und die vom Bekl. vorgelegten Steuerakten (1 Band Erbschaftsteuerakten) Bezug genommen (§ 71 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO).

Entscheidungsgründe

- 28 I) Die zulässige Klage ist insoweit begründet, als die Kl. die Berücksichtigung der für die (Nach-)Erstellung der Einkommensteuererklärungen 2002 – 2012 gezahlten Steuerberatungskosten in Höhe von 9.856,29 EUR als Nachlassverbindlichkeiten begeht. Demgegenüber hat der Bekl. zu Recht dem steuermindernden Ansatz der Kosten für die Wohnungsaufteilung in Höhe von 2.685,67 EUR als Nachlassverbindlichkeiten widersprochen.
- 29 1) Gemäß § 10 Abs. 5 ErbStG sind vom steuerpflichtigen Erwerb, soweit sich nicht aus den Abs. 6 bis 9 etwas anderes ergibt, als Nachlassverbindlichkeit nach Nr. 1 der Vorschrift die vom Erblasser herrührenden Schulden berücksichtigungsfähig, soweit sie nicht mit einem zum Erwerb gehörenden Gewerbebetrieb, Anteil an einem

Gewerbebetrieb, Betrieb der Land- und Forstwirtschaft oder Anteil an einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und bereits bei der Bewertung der wirtschaftlichen Einheit berücksichtigt worden sind.

- 30 Dabei sind als Nachlassverbindlichkeit gemäß § 1967 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) nicht nur die vom Erblasser herrührenden Schulden (Erblasserschulden), sondern auch die den Erben als solchen treffenden Verbindlichkeiten (Erbfallschulden) anzusehen (BFH-Urteil vom 10.11.2015 VII R 35/13, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs - BFHE - 252, 101, BStBl II 2016, 372). Somit sind als Nachlassverbindlichkeiten im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG sowohl Verbindlichkeiten zu verstehen, die noch zu Lebzeiten des Erblassers entstanden und dann nach § 45 AO auf dessen Gesamtrechtsnachfolger übergegangen sind, als auch Verbindlichkeiten, die erst durch oder nach dem Erbfall entstanden sind, aber für die der Rechtsgrund bereits zu Lebzeiten des Erblassers der Grund gelegt war (Meincke, ErbStG, 17. Aufl., § 10 Rz. 42 ff.).
- 31 In diesem Sinne hat der Bundesfinanzhof u.a. entschieden, dass zu den abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG nicht nur die Steuerschulden gehören, die zum Zeitpunkt des Erbfalls bereits rechtlich entstanden waren, sondern auch die Steuerverbindlichkeiten, die der Erblasser als Steuerpflichtiger durch die Verwirklichung von Steuertatbeständen begründet hat und die mit dem Ablauf des Todesjahres entstehen (BFH-Urteil vom 04.07.2012 II R 15/11, BFHE 238, 233, BStBl II 2012, 790). Aus dem Begriff "herrühren" ergebe sich, dass die Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt des Erbfalls noch nicht voll wirksam entstanden sein müssen. Zivilrechtlich gingen mit dem Erbfall auch "verhaltene", noch werdende und schwelende Rechtsbeziehungen des Erblassers auf den Erben über (BFH-Urteil vom 04.07.2012 II R 50/11 Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs - BFH/NV - 2012, 1790 m.w.N.).
- 32 Bei Anwendung dieser Grundsätze stellen nach Auffassung des erkennenden Senats die Kosten für die Berichtigung der Einkommensteuererklärungen 2002 – 2012 Nachlassverbindlichkeiten im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG dar, nicht aber die Kosten für die Räumung der Eigentumswohnung des Erblassers.
- 33 a) Ein Erblasser ist bis zu seinem Tod einkommensteuerpflichtig. Die Einkommensteuerverbindlichkeiten des Todesjahrs hat er bereits im Zeitpunkt seines Todes rechtlich begründet, so dass diese nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG als Nachlassverbindlichkeiten abziehbar sind. Entschließt sich der Erblasser noch zu Lebzeiten, frühere unrichtige Angaben in Einkommensteuererklärungen der Vorjahre zu berichtigen (§ 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO), sind auch die daraus erwachsenden Einkommensteuernachzahlungen steuermindernd als Nachlassverbindlichkeiten im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG berücksichtigungsfähig. Dies gilt ebenso, wenn der Erblasser sich zur Erfüllung seiner Erklärungs- oder Berichtigungspflichten steuerlicher Beratung bedient, für die Kosten der diesbezüglichen Beratung (ebenso Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 11.12.2015 BStBl I, 2015, 1028).
- 34 Wenn jedoch der Erblasser zu Lebzeiten seiner einkommensteuerlichen Erklärungspflicht nicht oder nur unvollständig nachkommt, geht diese Verpflichtung nach § 153 Abs. 1 Satz 2 AO auf seinen Gesamtrechtsnachfolger über. Im eigentlichen Sinne erfüllt der Erbe mit der Erstellung und Einreichung der korrekten und vollständigen Einkommensteuererklärungen originär eine bereits bestehende Verpflichtung des Erblassers gegenüber den Finanzbehörden. So wie vom Erblasser beauftragte Steuerberatungskosten auf diesen zurückzuführen sind, gilt dies nach Ansicht des erkennenden Senats auch, wenn der Erbe einen Berufsträger mit der Erstellung oder Berichtigung von Einkommensteuererklärungen des Erblassers nach dessen Tod beauftragt.
- 35 Ein „Herrühren vom Erblasser“ im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG ist nach Auffassung des Gerichts nicht auf die Frage reduzierbar, wer der schuldrechtliche Vertragspartner des Steuerberaters ist. Es ist vielmehr in den Blick zu nehmen, wem die Verpflichtung zur Abgabe vollständiger und richtiger Einkommensteuererklärungen ursprünglich obliegen hat. Dies ist der Erblasser und nicht der Erbe. Letzterer hat die Verpflichtung des Erblassers nur derivativ nach § 153 Abs. 1 Satz 2 AO übertragen erhalten.
- 36 Beauftragt der Erbe mit der Erstellung oder Berichtigung der Einkommensteuererklärungen des Erblassers einen Steuerberater, röhren die daraus resultierenden Kosten somit vom Erblasser her. Daran ändert auch die

Tatsache nichts, dass die Beauftragung eines Steuerberaters zur Erfüllung der (Nach)Erklärungspflichten nicht in jedem Fall zwingend notwendig erscheint. Denn der Fiskus hat die persönliche Entscheidung des Erben, einen Berufsträger zu mandatieren oder die Steuererklärungen selbst zu fertigen, zu akzeptieren.

- 37 b) Demgegenüber stellen die Kosten für die Räumung der Eigentumswohnung des Erblassers nach seinem Tod nach Ansicht des Senats keine Nachlassverbindlichkeiten im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG dar. Der Erblasser hat die Räumung seiner Wohnung nicht selbst beauftragt. Damit war zum Todestag die Erbmasse nicht mit einer durch den Erblasser eingegangenen Verpflichtung belastet. Vielmehr hat erst die Erbin durch eine eigenständige Entscheidung die Räumung der Eigentumswohnung veranlasst, um die Wohnung als Nachlassgegenstand besser verwerten zu können. Es bestand zum Todeszeitpunkt auch keine Pflicht des Erblassers gegenüber einem Dritten, seine eigene Eigentumswohnung zu räumen bzw. besenrein zu hinterlassen.
- 38 2) Die Kosten für die Räumung der Eigentumswohnung des Erblassers stellen nach Ansicht des Senats auch keine Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG dar.
- 39 Kosten im Sinne der Vorschrift sind solche, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehen. Demgegenüber schließt § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 3 ErbStG den Abzug von Kosten der Verwaltung des Nachlasses aus.
- 40 Mit dem Merkmal der „Unmittelbarkeit“ im Sinne des Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG macht der Gesetzgeber deutlich, dass eine bloße Kausalität mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung eines Nachlasses oder zur Erlangung von dessen Erwerb allein nicht ausreicht, um eine Nachlassverbindlichkeit zu begründen. Der Begriff der Nachlassabwicklungskosten wird inhaltlich weit ausgelegt (BFH-Urteile vom 11.01.1961 II 155/59 U, BFHE 72, 273, BStBI III 1961, 102; vom 19. 6. 2013 II R 20/12, BFHE 241, 416, BStBI II 2013, 738). Er soll dem Grunde nach die Kosten der Eröffnung des Testaments, der Erteilung des Erbscheins, der tatsächlichen und rechtlichen Feststellung des Nachlasses und dessen Wertes, der Kosten zur Umschreibung des Grundbuches die Kosten der Testamentsvollstreckung oder Kosten durch die Auflösung der Erbengemeinschaft umfassen (s. allgemein Meincke, ErbStG, 17. Aufl., § 10 Rz. 57, 60 m. w. N.). Aufwendungen, die auf einem eigenen Willensentschluss des Erben beruhen, sind hingegen keine Nachlassregelungskosten (Kapp/Ebling, ErbStG, § 10 Rz. 117, m. w. N.).
- 41 Als Erwerbskosten zur Erlangung des Erbes werden diejenigen Kosten verstanden, die der Erbe aufwenden muss, um rechtlich das Erbe antreten zu können (z. B. Erbenermittlungskosten, Prozess- oder Beratungskosten im Prozess gegen einen sich als vermeintlichen Erben Gerierenden). Dies gilt auch in Bezug auf Aufwendungen, die der Erwerber zu Lebzeiten des Erblassers an diesen als Gegenleistung - auch in Form einer etwaigen Pflegeleistung - für eine vertraglich vereinbarte Erbeinsetzung erbracht hat (BFH-Urteile vom 13.07.1983 II R 105/82, BFHE 139, 294, BStBI II 1984, 37; vom 09.11.1994 II R 110/91, BFHE 176, 48, BStBI II 1995, 62).
- 42 Das Kriterium der Unmittelbarkeit in § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG, das einen engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zur Abwicklung, Regelung, Verteilung oder Erlangung des Erwerbs verlangt, ist von der Regelung des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 3 ErbStG abzugrenzen, nach der die Kosten zur Verwaltung des Nachlasses nicht als Nachlassverbindlichkeiten abgezogen werden dürfen. Hat der Erbe bzw. die Erbengemeinschaft ihre rechtliche Herrschaft über die zum Nachlassvermögen gehörenden Gegenstände erlangt und ist der Wert dieser Gegenstände weder im Verhältnis zu den einzelnen Mitgliedern der Erbengemeinschaft noch zu den Finanzbehörden streitig, bildet dies eine Zäsur, die den engen sachlichen Zusammenhang zu den berücksichtigungsfähigen Nachlasskosten unterbricht (Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 18.12.2014 7 K 1377/14, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 2015, 658).
- 43 Nach diesen Grundsätzen unterfallen die geltend gemachten Kosten zur Räumung der Eigentumswohnung des Erblassers nach Auffassung des Senats nicht der Regelung des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG. Sie stellen vielmehr nichtabzugsfähige Kosten der Verwaltung des Nachlasses i. S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 3 ErbStG dar. Dass eine vom Erblasser übernommene Wohnung zum Todestag nicht leer, sondern möbliert ist, hindert dessen Erben nicht daran, das rechtliche, ungeteilte Erbe an der Eigentumswohnung anzutreten.

- 44 Ob und in welchem Umfang eine noch zu räumende Eigentumswohnung sich auf deren Grundbesitzwert für Zwecke der Erbschaftsteuer auswirken könnte, kann an dieser Stelle offenbleiben. Die KI hat den diesbezüglichen Feststellungsbescheid über den Grundbesitzwert der streitigen Wohnung nicht angegriffen, so dass dieser bestandskräftig geworden ist. Im Rahmen einer Klage gegen den nachfolgenden Erbschaftsteuerbescheid können jedoch keine Einwendungen, die einen bestandskräftigen Feststellungsbescheid über den Grundbesitzwert für Zwecke der Erbschaftsteuer betreffen, erfolgreich geltend gemacht werden.
- 45 II) Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.
- 46 III) Im Hinblick auf die höchstrichterlich nicht abschließend geklärte Behandlung von Beratungskosten für die Erstellung von Einkommensteuererklärungen durch den Erben als Nachlassregelungskosten (BFH-Urteile vom 11.01.1961 II 155/59 U, BFHE 72, 273, BStBl III 1961, 102; und vom 04.07.2012 II R 50/11 Rz. 5, BFH/NV 452012, 1790) lässt der Senat die Revision gegen seine Entscheidung wegen grundsätzlicher Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu.
- 47 IV) Die Entscheidung über die Vollstreckbarkeit des Urteils beruht auf §§ 151 FGO i.V.m. 708 Nr. 11, 709, 711 ZPO.