

Nachlassverbindlichkeiten

Aktuelle Rechtsprechung, Praxistipps und Fallbeispiele zur optimalen Gestaltung

Die vom Erblasser herrührenden Schulden

- | | |
|--|---|
| 1. Gesetzlicher Grundtatbestand..... | 1 |
| 2. Ausgewählte Sonderfälle..... | 5 |
| 3. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG im Zusammenhang
mit Schenkungen unter Lebenden..... | 9 |

Verbindlichkeiten aus Vermächnissen, Auflagen und geltend gemachten Pflichtteilen und Erbersatzansprüchen

- | | |
|---------------------------------------|----|
| 1. Einleitung..... | 11 |
| 2. Vermächnisse..... | 11 |
| 3. Auflagen..... | 15 |
| 4. Geltend gemachte Pflichtteile..... | 16 |

Kosten für die Bestattung und für Abwicklung, Regelung und Verteilung des Nachlasses

- | | |
|--|----|
| 1. Einführung..... | 21 |
| 2. Erwerbskosten bei Schenkungen unter Lebenden..... | 31 |



Wir helfen Ihnen gern!

Es ist unsere Aufgabe, Sie mit praktischem Wissen und konkreten Empfehlungen im Beruf zu unterstützen. Manchmal bleiben dennoch Fragen offen oder Probleme ungelöst. Sprechen Sie uns an! Wir bemühen uns um schnelle Antworten – sei es bei Fragen zur Berichterstattung, zur Technik, zum digitalen Angebot oder zu Ihrem Abonnement.

**Für Fragen zur Berichterstattung:**

Christiane Nöcker
Stellv. Chefredakteurin (verantwortlich)
Telefon 02596 922-44
Fax 02596 922-99
E-Mail noecker@iww.de

**Für Fragen zur Technik (Online und Mobile):**

Susanne Kreutzer
Projektleiterin Online
Telefon 02596 922-42
Fax 02596 922-99
E-Mail kreutzer@iww.de

LESERSERVICE

**Für Fragen zum Abonnement:**

IWW Institut, Kundenservice
Max-Planck-Straße 7/9
97082 Würzburg
Telefon 0931 4170-472
Fax 0931 4170-463
E-Mail kontakt@iww.de

NACHLASSVERBINDLICHKEITEN

Die vom Erblasser herrührenden Schulden

von Dipl.-Finw. (FH) Christian Saecker, Hamburg

Bei den dem Erbschaftsteuergesetz unterliegenden Erwerben ist das Bestreben stets groß, die Bereicherung möglichst klein zu rechnen, also möglichst hohe Nachlassverbindlichkeiten vom Vermögensanfall abzuziehen. Hier wird viel Phantasie entwickelt, entsprechend hoch ist die Quote streitbehafteter Fälle. Der nachfolgende Beitrag bereitet das Thema systematisch auf und lässt aktuelle Rechtsprechung einfließen.

1. Gesetzlicher Grundtatbestand

Die vom Erblasser herrührenden Schulden sind von dem der Erbschaftsteuer unterliegenden Erwerb abzugsfähig. Das gilt grundsätzlich auch für Erwerber, die keine Erben sind. Aus dem Begriff „herrühren“ ergibt sich aber, dass den Erwerber die Erblasserschulden aufgrund seines Erwerbsvorgangs treffen müssen. Schuldübernahmen, die der Erwerber nach dem Erbfall aus freien Stücken, d. h. ohne entsprechende Anordnung durch den Erblasser trifft, haben ihren Grund nicht in dem Erbfall und dem daraus resultierenden Erwerb und können deshalb nicht vom Erblasser „herrühren“ (BFH 26.7.23, II R 4/21, BStBl II 24, 25).

Voraussetzung ist, dass diese Schuld nicht mit einem zum Erwerb gehörenden Gewerbebetrieb oder Anteil an einem Gewerbebetrieb in wirtschaftlichem Zusammenhang steht und bereits bei der Bewertung der wirtschaftlichen Einheit berücksichtigt worden ist (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG). Umgekehrt können aber im Zusammenhang mit betrieblichem Vermögen private Schulden bestehen, die nun bei der Bewertung des betrieblichen Vermögens außen vor bleiben und stattdessen unter § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG zum Ansatz kommen.

■ Beispiel 1

Gesellschafter A (Gewinnverteilungsquote = 1/3) einer gewerblich tätigen OHG hat von der OHG ein nicht betrieblich veranlassenes Darlehen zu nicht fremdüblichen Konditionen i. H. v. 300.000 EUR erhalten, das in dieser Höhe noch valutiert. A verstirbt.

Im Erbfall ist eine Nachlassverbindlichkeit gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG i. H. v. 300.000 EUR zu berücksichtigen (vgl. H B 97.1 „Ansatz von Forderungen und Schulden“, Beispiel ErbStH).

1.1 Schuld muss entstanden sein

Unabhängig davon, ob sich die Schuld aus einem privatrechtlichen Vertrag oder aus einer gesetzlichen Verpflichtung ergibt, handelt es sich dabei um eine Erblasserschuld, wenn sie am Steuerentstehungstichtag (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG; Todestag) bereits rechtlich entstanden war. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG erfasst nur die aus Rechtsgründen bestehenden Erblasserschulden.

Vom Erblasser herrührende Schulden sind vom Erwerb abzugsfähig

Aus Rechtsgründen bestehende Erblasserschulden

Zusätzlich können sich auch Nachlassforderungen ergeben

Verbindlichkeiten und Forderungen in gleicher Höhe

Freibetrag ist nicht anwendbar, da Sachleistungsforderung vorliegt

Schuld muss vom Erblasser herrühren

Beachten Sie | Eine moralische Verpflichtung genügt hier nicht (BFH 15.6.88, II R 165/85, BStBl II 88, 1006).

Bei privatrechtlichen Verträgen ist jedoch zu beachten, dass sich neben der Verpflichtung zur Bezahlung einer Leistung ggf. auch Nachlassforderungen aus diesem Vertrag ergeben können.

■ Beispiele 2 bis 4

2. Erblasser A beauftragt zu Lebzeiten einen Dachdecker mit der Reparatur des Daches seines selbstbewohnten Einfamilienhauses. Es wird ein Festpreis über 20.000 EUR vereinbart. Der Dachdecker D erledigt die Arbeiten zu Lebzeiten des Erblassers und erstellt die Rechnung erst nach dessen Tod.

Es handelt sich bei dem Festpreis i. H. v. 20.000 EUR um eine Erblasserschuld gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG aus einem Werkvertrag.

3. Wie zuvor, jedoch sowohl die Dachdeckerarbeiten als auch die Rechnungserstellung erfolgen nach dem Tod des Erblassers.

Der Erbe ist grundsätzlich an den Werkvertrag gebunden und muss die Arbeiten durchführen lassen. Es handelt sich bei den 20.000 EUR um eine Erblasserschuld aus einem Werkvertrag. Daneben muss der Dachdecker aber auch das Dach decken. Diese von ihm zu erbringende Leistung ist am Stichtag eine Sachleistungsverpflichtung, die im Nachlass als Forderung zu erfassen ist. Zu bewerten sein dürfte sie ebenso mit 20.000 EUR (BFH 17.12.80, II R 38/77, BStBl II 81, 322).

4. Die Erblasserin unterschreibt lebzeitig einen Kaufvertrag über eine neue Möbelschrankgarnitur. Sie wird erst nach ihrem Tod ausgeliefert und soll bei der Auslieferung bezahlt werden.

Der Erbe ist an den Werklieferungsvertrag gebunden und muss die Möbelschrankgarnitur abnehmen. Die Zahllast ist eine Erblasserschuld. Daneben befindet sich im Nachlass eine Forderung auf Lieferung der Möbelschrankgarnitur. Es handelt sich hierbei nicht um Hausrat (Möbelstück), sondern um eine Sachleistungsforderung. Der Freibetrag gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist – streng genommen – nicht anwendbar.

1.2 Erweiterung durch die Begrifflichkeit „herrührend“

Andererseits muss die rechtliche Entstehung der Schulden nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG nicht „vollendet“ sein, sondern es genügt, dass die Schuld vom Erblasser herrührt. Latente Belastungen, bei denen die Entstehung der Schuld zwar nach dem Erbfall erfolgt, aber zu Lebzeiten des Erblassers der Grund gelegt wurde, sind grundsätzlich auch abzugsfähig (Konrad in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 8. Aufl., § 10 Rn. 140).

■ Beispiele 5 bis 6

5. Aus einer Vertragsverletzung des Erblassers entsteht nach dessen Tod ein Schaden. Der daraus resultierende Schadenersatzanspruch wird gegen den Erben geltend gemacht.

Oder: Der Erblasser hatte lebzeitig eine Schenkung erhalten, die der Schenker aufgrund Verarmung vom Erben zurückfordert.

Hierzu zählen auch vollgültig abgeschlossene Verträge, die noch von aufschiebenden oder auflösenden Bedingungen hinsichtlich ihrer vereinbarten Rechtswirkung abhängig sind. Zu beachten sind aber hier die §§ 4 bis 8 BewG.

6. Mit notarieller Urkunde verpflichtet sich der Erblasser, seinen Sportverein mit 100.000 EUR zu unterstützen, wenn das Finanzierungskonzept zur Sanierung der Sportanlage abgesichert ist. Genau zwei Jahre nach dem Tod des „Sponsors“ steht die Gesamtfinanzierung.

Am Todestag des Erblassers ist die Schuld noch nicht zu berücksichtigen, da die Bedingung noch nicht eingetreten war (§ 6 Abs. 1 BewG). Sowie aber die Bedingung eingetreten ist, kann der Erwerber einen Antrag auf rückwirkende Berücksichtigung stellen (§ 6 Abs. 2 BewG). Die Schuld ist auf zwei Jahre abzuzinsen (Tabelle 1 zu § 12 Abs. 1 BewG: $100.000 \text{ EUR} \times 0,898 = 89.800 \text{ EUR}$).

1.3 Einschränkungen durch das Erfordernis der „wirtschaftlichen Last“

Für das Vorliegen einer Nachlassverbindlichkeit ist die formelle, zivilrechtliche Grundlage nicht allein entscheidend. Eine abzuziehende Schuld oder Last muss rechtlich im Besteuerungszeitpunkt tatsächlich bestehen und darüber hinaus eine wirtschaftliche Last darstellen (Königer in BeckOK ErbStG, Erkis/Thonemann-Micker, 23. Edition 1.4.24, § 10, Rn. 138).

Entsprechend haben Schuldübernahmen, die der Erwerber nach dem Erbfall aus freien Stücken trifft, also ohne entsprechende Anordnung durch den Erblasser, jedoch ihren Grund nicht in dem Erbfall und dem daraus resultierenden Erwerb. Sie können deshalb nicht vom Erblasser „herrühren“ (FG München 17.1.24, 4 K 379/21, ErbStB 2024, 151; Rev. BFH II R 3/24).

Das Kriterium der wirtschaftlichen Last ist durch Rechtsprechung entwickelt worden und berührt insbesondere die folgende Bereiche.

1.3.1 Wirtschaftliche Last und Steuerschulden

Mit Urteil vom 24.3.99 (II R 34/97, BFH/NV 1999, 1339) hatte der BFH entschieden, dass der Erbe Steuerschulden des Erblassers nur dann gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abziehen könne, wenn sie im Todeszeitpunkt des Erblassers eine wirtschaftliche Belastung darstellten. An einer wirtschaftlichen Belastung fehle es, wenn bei objektiver Würdigung der Verhältnisse angenommen werden könne, dass der Gläubiger seine Forderung nicht geltend machen werde.

Dieses Urteil ist vor dem Hintergrund des besonderen Sachverhalts zu würdigen. Das Vermögen des Erblassers wurde im Ausland verwaltet und dem inländischen FA verschwiegen. Der Erbe erklärte zwar die Einkünfte des Erblassers nach. Er machte aber gleichzeitig geltend, dass diese gemäß § 2

Schuld muss im Besteuerungszeitpunkt tatsächlich bestehen

Kriterium der wirtschaftlichen Last

Nicht festzusetzende Steuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten

Steuererhebliche
Sachverhalte
bewusst verheimlicht

Abs. 1 des Gesetzes über die strafbefreiende Erklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen (StrbEG) nicht festzusetzen seien. Gleichwohl seien sie im Rahmen der Erbschaftsteuerfestsetzung in voller Höhe als Nachlassverbindlichkeit abzuziehen.

Bei einer anderen Sachverhaltskonstellation hatte der BFH (14.11.07, II R 3/06, BFH/NV 2008, 574) ebenfalls den Abzug von Steuerschulden mangels wirtschaftlicher Last nicht zugelassen. Auch hier hatte der Erblasser ausländisches Vermögen und Einkünfte verschwiegen. Der Erbe hat die Hinterziehung fortgeführt. Jahre später flog die fortgesetzte Hinterziehung auf. Am Steuerentstehungstichtag des Erbschaftsteuerfalls lag eine wirtschaftliche Last für den Erben nicht vor, weil er steuererhebliche Sachverhalte bewusst verheimlicht und deshalb selbst nicht damit gerechnet hatte, auf die Zahlung der entstandenen Steuern in Anspruch genommen zu werden.

Mit Urteil vom 28.10.15 (II R 46/13, BStBl II 16, 477) hat der BFH die vom Erblasser hinterzogene Einkommensteuer nicht als Schulden des Erblassers i. S. d. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG anerkannt, wenn (soweit) die Steuerschulden tatsächlich nicht festgesetzt werden und bei objektiver Würdigung der Verhältnisse angenommen werden konnte, dass das FA seine Forderung nicht (vollständig) geltend machen werde. In diesem speziellen Fall fehlt es beim Erben an einer wirtschaftlichen Belastung. In diesem Hinterziehungsfall kam es zu einer zu niedrigen Steuerfestsetzung, da das FA die Währungen Deutsche Mark und Euro vertauscht hatte. Eine Änderung des Bescheids kam danach nicht mehr in Betracht. Der Erbe wollte trotzdem die eigentlich zu entrichtende (höhere) Steuer als Nachlassverbindlichkeit berücksichtigen.

Pflichtteilsverbindlichkeit, wenn diese erst mit dem Tod des Erben fällig wird

1.3.2 Wirtschaftliche Last und Pflichtteilsschulden

Der BFH lehnt regelmäßig den Abzug einer Pflichtteilsverbindlichkeit ab, wenn diese erst mit dem Tod des Erben fällig würde. Oftmals wird in diesem Zusammenhang eine zinslose Stundung vereinbart. In derlei Konstellationen kann der Erbe als Schuldner davon ausgehen, die Verpflichtung unter normalen Umständen nicht selbst erfüllen zu müssen. Auch hier fehlt es dem BFH (27.6.07, II R 30/05, BStBl II 07, 651) an der wirtschaftlichen Belastung.

Allerdings weist der BFH (2.3.11, II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147) auch auf die eingeschränkte Bedeutung des Kriteriums der wirtschaftlichen Last hin und hält fest, dass für den Fall, dass der Erblasser zwar eine Schuld zu seinen Lebzeiten nicht erfüllen müsse, die wirtschaftliche Belastung des Erben aber durch die Schuld mit dem Tod des Erblassers eintrete oder feststehe, dass sie eintreten werde, sei die Schuld als Nachlassverbindlichkeit abziehbar.

1.3.3 Wirtschaftliche Last und Vermächtnisschulden

Im Zusammenhang mit einem sog. Berliner Testament sowie der darin enthaltenen Jastrowschen Klausel sollten die zu Erben des überlebenden Elternpaares berufenen Geschwister, die den Pflichtteil bei Tod des Erstversterbenden nicht verlangten, aus dem Nachlass des erstversterbenden Elternteils ein Vermächtnis erhalten, das zwar beim Tod des erstversterbenden Elternteils anfallen, aber erst beim Tod des Letztversterbenden ausgezahlt werden sollte.

Der BFH (11.10.23, II R 34/20, BStBl II 24, 375) verneinte den Abzug des Vermächtnisses als Nachlassverbindlichkeit beim längerlebenden Ehegatten, da es dort an einer wirtschaftlichen Last fehle. Das Vermächtnis sei zu diesem Zeitpunkt noch nicht fällig. Gemäß BFH habe das Kind den Erwerb des sog. betagten Vermächtnisses bei dem Tod des überlebenden Ehegatten als von diesem stammend zu versteuern. Ist es zugleich Erbe des zuletzt verstorbenen Ehegatten, kann es das Vermächtnis dort als Nachlassverbindlichkeit in Abzug bringen.

Erwerb eines
sog. betagten
Vermächtnisses

■ Folgen der Jastrowschen Klausel im Berliner Testament

Erhalt eines betagten Vermächtnisses, sofern der Pflichtteil durch ein Kind nicht verlangt wird	
Folge beim überlebenden Ehegatten	Folge beim Schlusserben und Vermächtnisnehmer
■ Nachlass des Erstversterbenden geht ungeschmälert über ■ Abzug einer Vermächtnisschuld nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG ist nicht möglich, da noch nicht fällig (Grund: fehlende wirtschaftliche Belastung beim überlebenden Ehegatten)	■ Nachlass des überlebenden Elternteils geht wiederum ungeschmälert über ■ Vermächtnis kann als Nachlassverbindlichkeit (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG) in Abzug gebracht werden ■ Aber: Besteuerung als Erwerb des dann fälligen Vermächtnisses (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 ErbStG i. V. m. §§ 2147 ff. BGB)

bzgl. BFH 11.10.23, II R 34/20

Das Urteil macht einmal mehr deutlich, dass das Berliner Testament als Muster und insbesondere die mit dieser Verfügungsform verbundene „Jastrowsche Klausel“ im Hinblick auf zu zahlende Erbschaftsteuer als ungünstig gilt, denn im Ergebnis kommt es letztlich zu einer zweifachen Besteuerung des Werts des Vermächtnisses: zunächst beim überlebenden Ehegatten, der die Last aufgrund fehlender wirtschaftlicher Last nicht abziehen kann, und schließlich beim Kind als Vermächtnisnehmer und Schlusserben im Zeitpunkt der Fälligkeit des Vermächtnisses.

Problematik eines
Berliner Testaments

2. Ausgewählte Sonderfälle

2.1 Erblasserschulden aus Pflegevereinbarung (Dienstleistungsvertrag)

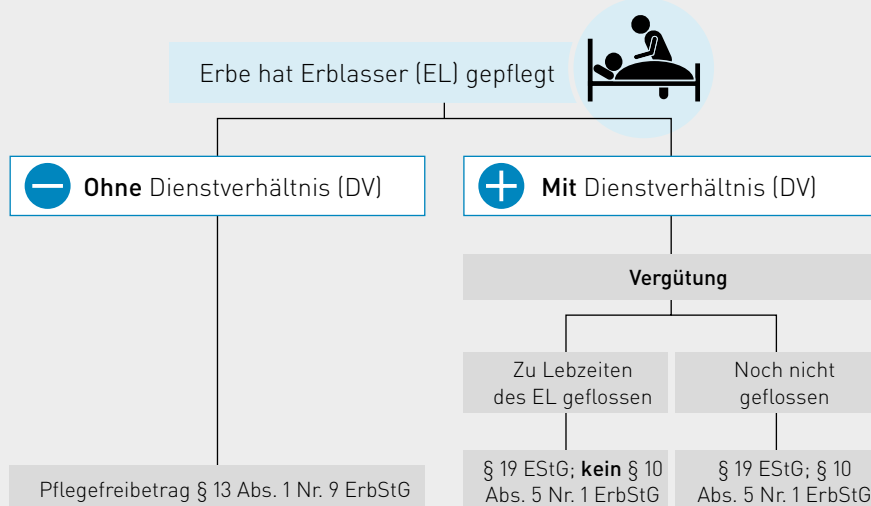
Der Erwerber in einem Erbfall pflegt häufig den potenziellen Erblasser, sodass sich oftmals die Frage stellt, ob und in welcher Höhe erbrachte Leistungen an die Person des Erblassers als Nachlassverbindlichkeit geltend gemacht werden kann. Hierzu hat sich der BFH in einem Urteil vom 9.11.94 (II R 110/91, BStBl II 95, 62; bestätigt BFH 26.2.14, II B 125/13, BFH/NV 2014, 699) geäußert:

Demnach komme ein Abzug von Aufwendungen des Erben für gegenüber dem Erblasser erbrachte Pflegeleistungen als Nachlassverbindlichkeiten gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG nur in Betracht, wenn zwischen dem Erblasser und dem Erben ein Schuldverhältnis bestanden hätte, aufgrund dessen dem Erben gegen den Erblasser ein Anspruch auf Vergütung für die Erbringung von Pflegeleistungen zustehen würde. Es stelle sich also zuvörderst die Frage, ob im Rahmen der pflegerischen Handlung ein Dienstleistungsvertrag wirksam zustande gekommen sei.

Nachweispflichtig ist
der Erwerber

Nachweispflichtig ist hier der, der den steuerlichen Vorteil in Anspruch nehmen möchte, also der Erwerber (BFH 28.6.95, II R 80/94, BStBl II 95, 784). Dabei genügt der Umstand der tatsächlichen Leistung allein nicht, um ein durch schlüssiges Verhalten zustande gekommenes Dienstverhältnis anzunehmen (BAG 19.7.73, V AZR 46/73, NJW 1974, 380; BFH 15.6.88, II R 165/85, BStBl II 88, 1006). So stellt sich auch die Frage nach einer sozialversicherungs- und steuerrechtlichen Anmeldung (vgl. BGH 23.2.65, VI ZR 281/63, NJW 1965, 1224). Sofern ein Dienstverhältnis tatsächlich vorliegt, ist die Höhe und der Abfluss der Vergütung zu bestimmen: Sollte die Vergütung erst aus der Erbmasse beglichen werden, liegt eindeutig eine Erblässerschuld gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG vor. Sollte die Höhe der Vergütung zu Lebzeiten des Pflegebedürftigen noch nicht festgelegt worden sein, erfolgt eine Ermittlung nach § 612 BGB. Hilfestellung geben auch die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 4.6.14 (BStBl I 14, 891). Vergütungen aus Dienstverträgen unterliegen grundsätzlich der Einkommensteuer (R E 13.5 ErbStR 2011) nach dem Zu- und Abflussprinzip gemäß § 11 EStG. Dieser Hinweis hat allerdings keinen Eingang mehr in die aktuellen ErbSt-Richtlinien gefunden. Der Pflegefreibetrag nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG kommt nicht zum Ansatz, da die Pflege nicht unentgeltlich erfolgt ist.

Erblässerschuld durch Pflegevereinbarung



Grafik: IWW Institut

Ohne Dienst-
verhältnis besteht
kein Ersatzanspruch

Sofern ein Dienstverhältnis trotz erbrachter Pflege nicht festgestellt werden kann, besteht zivilrechtlich kein Ersatzanspruch, eine eventuell zu schulden- de Vergütung liegt nicht vor. Hier wäre aber der Pflegefreibetrag bis 20.000 EUR nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG ansetzbar.

2.2 Latente Ertragsteuerbelastung

Entscheidend ist, wer
die steuerrelevanten
Tatbestände
verwirklicht hat

Dass die nach dem Steuerentstehungstag der Erbschaftsteuer zu leistende Ertragsteuer als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig ist, hängt davon ab, ob der Erblasser in eigener Person und nicht etwa der Erbe als Gesamtrechts- nachfolger steuerrelevante Tatbestände verwirklicht hat und deshalb „für

den Erblasser“ als Steuerpflichtigen eine Steuer entsteht. Das für das Erbschaftsteuerrecht maßgebliche Stichtagsprinzip (§§ 9, 11 ErbStG) steht dem Abzug dieser Steuerverbindlichkeiten nicht entgegen. Bereits zum Zeitpunkt der Steuerentstehung, also beim Tod des Erblassers, muss feststehen, dass die Belastung kraft Gesetz mit Ablauf des Todesjahrs eintreten wird. Dabei ist grundsätzlich unschädlich, dass zum Zeitpunkt des Erbfalls die Belastung durch Steuerverbindlichkeiten der Höhe nach nicht genau feststeht, weil noch mögliche Wahlrechte ausgeübt werden oder besondere steuerrelevante Ereignisse eintreten können (BFH 10.5.23, II R 3/21, BStBl II 24, 374).

Im Steuerrecht können aber auch Konstellationen bestehen, bei denen sich der jeweilige Einkommensteuertatbestand erst in der Person des Erwerbers verwirklicht. Hier hat sich in der Vergangenheit die Frage gestellt, inwieweit die beim Erben anfallende Einkommensteuer als Nachlassverbindlichkeit berücksichtigt werden könne. Denn schließlich war der Sachverhalt wirtschaftlich auf den Erblasser zurückzuführen.

Verwirklichung des Einkommensteuertatbestands erst in der Person des Erwerbers

■ Beispiele

- Der Erblasser war leibzeitig als Freiberufler tätig und erklärte seinen Gewinn mithilfe einer Einnahmenüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG. Die Einkommensteuer auf Forderungen, die erst nach dem Todestag vereinnahmt werden, entsteht unmittelbar in der Person des Erben.
- Die Einkommensteuer auf Zinsen, die erst Anfang des auf den Todestag folgenden Kalenderjahrs zufließen, entsteht in der Person des Erben.
- Der Erblasser stand in einem Arbeitsverhältnis. Jedoch erst nach seinem Tod wird eine Tantieme ausgezahlt. Erst mit Zufluss der Tantieme entsteht die Lohnsteuer (§ 38a [1] S. 1 EStG), sodass die Lohnsteuer keine Erblasserschuld sein kann, denn sie entsteht in der Person des Erben.

- Der Erblasser war an einer GmbH beteiligt. Die Gesellschafterversammlung hatte noch zu seinen Lebzeiten eine Ausschüttung beschlossen, die aber erst nach seinem Tod fällig wurde. Die daraus resultierende Kapitalertragsteuer etc. beträgt ca. 50.000 EUR.

Beim Erwerber ist der Nennwert der Ausschüttung als Vermögensanfall anzusetzen, die Ertragsteuer ist nicht als Nachlassverbindlichkeit gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abzugsfähig (FG Münster 2.11.23, 3 K 2755/22, UVR 2024, 106).

- Die Erben erklären nach § 16 Abs. 3b S. 2 EStG einkommensteuerrechtlich rückwirkend die Aufgabe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs auf einen Zeitpunkt vor dem Tod des Erblassers.

Die Einkommensteuer etc., die auf den Aufgabegewinn i. S. d. § 16 Abs. 3 i. V. m. § 14 Abs. 1 S. 2 EStG entsteht, ist nicht als Nachlassverbindlichkeit nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG in Abzug zu bringen (BFH 10.5.23, II R 3/21, BStBl II 24, 374; gl.A. Konrad in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 8. Aufl., § 10 Rz. 136; a.A. Gottschalk in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 10 Rz. 140a).

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH (z. B. 17.2.10, II R 23/09, BStBl II 10, 641) wird die latente Ertragsteuerbelastung in der Person des Erwerbers nicht als Erblasserschuld zugelassen, da die Höhe der Ertragsteuer weitgehend von persönlichen Merkmalen des Erben abhängt. In diesem Zusam-

Ertragsteuer von persönlichen Merkmalen des Erben abhängig

menhang wird auch gern auf § 35b EStG verwiesen, denn über diese Vorschrift würde der Gesetzgeber eine gefühlte Doppelbesteuerung abmildern und damit signalisieren, das Problem durchaus erkannt zu haben. Insofern verwundert auch nicht, dass das Bundesverfassungsgericht die bei Vererbung von Zinsansprüchen eintretende kumulative Belastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer als verfassungsrechtlich unbedenklich ansehe (BVerfG 7.4.15, 1 BvR 1432/10, BFH/NV 2015, 1069; Konrad in: Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 8. Aufl. § 10 Rn. 142).

2.3 Private Steuererstattungsansprüche und Steuerschulden und damit zusammenhängende Steuerberatungskosten

Während die Systematik des Erbschaftsteuerrechts auf der Erwerbsseite einem strikten Stichtagsprinzip folgt, ist dies gerade bei § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG hinsichtlich der Nachlassverbindlichkeiten nicht zu beobachten. Das führte mitunter zu kuriosen Konstellationen nicht korrespondierenden Ansatzes von Vermögen und Schulden, wie beispielsweise der Einkommensteuererstattung des Todesjahrs, die nicht angesetzt werden musste, da sie rechtlich zum Steuerentstehungszeitpunkt der Erbschaftsteuer noch nicht entstanden war, und der Steuerschuld, die anzusetzen war, da sie vom Erblasser herrührte.

Diese Ungleichbehandlung, noch einmal unterstrichen durch das BFH-Urteil vom 16.1.08 (II R 30/06, BStBl II 08, 626) ist durch eine Neufassung des § 10 Abs. 1 S. 3 ErbStG im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2020 vom 21.12.20 (BGBl I 20, 3096) beseitigt worden. Die Neuregelung führt dazu, dass sowohl die das Todesjahr des Erblassers betreffenden Steuererstattungsansprüche anzusetzen als auch die Steuerschulden abzuziehen sind. Diese Regelung gilt für Erwerbe ab dem 29.12.20. Nach § 10 Abs. 1 S. 3 ErbStG und der Rechtsprechung des BFH fielen Einkommensteuererstattungsansprüche, die das Todesjahr des Erblassers betreffen, nicht in den steuerpflichtigen Erwerb nach § 10 Abs. 1 ErbStG, weil sie erst mit Ablauf des Todesjahrs entstehen.

Bei Einkommensteuer-Vorauszahlungen kommt es auf die Entstehung (und nicht wie bei der Abschlusszahlung auf das „Herrühren“) an. Abzugsfähig sind nur die Vorauszahlungen für die Quartale, die am Todestag bereits begonnen wurden (vgl. R E 10.8 Abs. 4 ErbStR).

Hinsichtlich der Behandlung von Steuerberatungskosten für die Steuerangelegenheiten des Erblassers hat die Steuerverwaltung H E 10.7 ErbStH 2020 einkassiert und regelt durch gleichlautende Ländererlasse vom 9.2.22 (BStBl I 22, 224) Folgendes:

- Steuerberatungskosten für die Erstellung der Einkommensteuererklärung des Erblassers sind Schulden nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG, soweit sie vom Erblasser herrühren. Der Erblasser muss noch zu seinen Lebzeiten die Steuerberatung beauftragt haben (Verursacherprinzip). Hierunter fällt auch eine über den Tod des Erblassers hinausgehende Beauftragung, solange diese nicht durch eine Kündigung seitens des Erben beendet wird. Beauftragt erst der Erbe nach dem Tod des Erblassers die Steuerberatung, liegen keine Erblasserschulden vor.

Behandlung von
Steuererstattungs-
ansprüchen und
Steuerschulden

Steuerberatungs-
kosten für die
Steuerangelegenhei-
ten des Erblassers

- Steuerberatungskosten, die dem Erben anlässlich einer Berichtigung für ursprünglich vom Erblasser abgegebene Steuererklärungen oder für die Nacherklärung von Steuern entstehen, die der Erblasser hinterzogen hat, sind als Nachlassregelungskosten i. S. d. § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 1 ErbStG abzugsfähig.
- Beauftragt der Erbe zur Erfüllung seiner vom Erblasser herrührenden steuerlichen Pflichten eine Steuerberatung, dienen diese Kosten dazu, den Umfang der Steuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten zu klären. Stehen die Steuerberatungskosten im engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Erwerb von Todes wegen, gehören sie nicht zu den Kosten der Nachlassverwaltung nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 3 ErbStG, sondern zu den Erblasserschulden gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG. In diesem Falle ist es unschädlich, dass die Kosten dem Grunde und der Höhe nach durch einen eigenen Entschluss des Erben ausgelöst werden.

3. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG im Zusammenhang mit Schenkungen unter Lebenden

Bei Grundstücksschenkungen vom Beschenkten übernommene Grundschulden sind nur dann abzugsfähig, wenn die Grundschulden auch schuldrechtlich, also persönlich, übernommen werden. Die schuldrechtliche Übernahme hat zur Folge, dass der Beschenkte die mit diesen Schulden einhergehenden Belastungen wie Zinsen und Tilgungen zu tragen hat.

Werden bei Zuwendung eines Grundstücks vom Erwerber Grundpfandrechte übernommen, die der Sicherung von Darlehen dienen, die er aber bei der Zuwendung nicht persönlich übernommen hat, hängt die Behandlung der Schuld von den vertraglichen Regelungen bzw. der weiteren Entwicklung ab (vgl. auch H E 7.4 Abs. 1 „Bestehen bleibende Grundpfandrechte bei Zuwendung eines Grundstücks“ ErbStH).

Haben Schenker und Erwerber im Übertragungsvertrag vereinbart, dass der Erwerber die Schuld beim Tod des Schenkers übernimmt, handelt es sich um eine aufschiebend bedingte Last. Sie ist bei der Ermittlung der Bereicherung des Erwerbers nicht zu berücksichtigen (§ 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 6 Abs. 1 BewG). Eine zu berücksichtigende Last des Erwerbers tritt erst mit dem Tod des Schenkers ein (BFH 27.6.06, II B 162/05, BFH/NV 2006, 1845).

Wird der Erwerber beim Tod des Schenkers dessen Erbe, ohne dass im Vertrag hierzu etwas geregelt war, geht die Schuld nach § 1922 BGB aufgrund seiner Erbenstellung auf ihn über. Es handelt sich nicht um eine bei der Schenkungsteuer zu berücksichtigende Last. Die Schuld ist vielmehr bei der Erbschaftsteuer als Nachlassverbindlichkeit abzuziehen (FG Köln 27.1.16, 7 K 2894/14, EFG 2016, 581; rkr.).

Vom Beschenkten
übernommene
Grundschulden

Aufschiebend
bedingte Last

Keine Berichtigung des
Steuerschenkungs-
bescheids

Spielräume
bestehen lediglich
beim konkreten
Wertansatz

■ Beispiel

Vater (V) verschenkt am 1.1.14 an Tochter (T) ein Grundstück mit einem Verkehrswert (= Grundbesitzwert) von 800.000 EUR. Die auf dem Grundstück valutierende Grundschuld i. H. v. 300.000 EUR übernimmt T nicht als Schuldnerin, sondern nur dinglich. Im Vertrag ist nichts zur späteren Schuldübernahme geregelt. Die jährlichen Tilgungen belaufen sich auf 10.000 EUR.

Lösung Teil 1: Schenkung am 1.1.14

Grundstück	800.000 EUR
FB § 16 ErbStG	– 400.000 EUR
	400.000 EUR
Steuer: 15 % =	60.000 EUR

Am 2.1.24 verstirbt V und wird von T allein beerbt. V hinterlässt Barvermögen von 810.300 EUR.

Lösung Teil 2.1: Es erfolgt keine Berichtigung des Schenkungsteuerbescheids nach § 6 Abs. 2 BewG, weil nun erst die Schuld in den Nachlass fällt. Für zehn Jahre wurde das Darlehen getilgt, also beträgt es jetzt noch 300.000 EUR abzgl. 100.000 EUR = 200.000 EUR.

Lösung Teil 2.2: Erbfall

Barvermögen	810.300 EUR
Schulden	– 200.000 EUR
Nachlassregelungspauschale	– 10.300 EUR
	600.000 EUR
FB § 16 ErbStG	– 400.000 EUR
	200.000 EUR
Steuer: 11 % =	22.000 EUR
Summe an Steuer	
SchSt	60.000 EUR
ErbSt	22.000 EUR
	82.000 EUR

FAZIT | Ähnlich wie bei den Werbungskosten oder Betriebsausgaben bei der Einkommensteuer ist der Erwerber bei der Erbschaftsteuer bestrebt, die Bereicherung möglichst niedrig zu halten. Viele Möglichkeiten bestehen nicht. Neben dem Ansatz von Sachfreibeträgen oder dem Bemühen, den Erwerbsgegenstand möglichst niedrig zu bewerten, bietet § 10 Abs. 5 ErbStG einen kleinen Strauß an Möglichkeiten in Gestalt der Nachlassverbindlichkeit. In der Sache selbst ist mittlerweile viel geklärt, insbesondere durch (auch jüngere) Urteile der Gerichte. Spielräume bestehen indes beim konkreten Wertansatz, z. B. bei der Berücksichtigung zuvor erbrachter Pflege.

NACHLASSVERBINDLICHKEITEN

Verbindlichkeiten aus Vermächtnissen, Auflagen und geltend gemachten Pflichtteilen und Erbersatzansprüchen

von Dipl.-Finw. (FH) Christian Saecker, Hamburg

| Nicht der Vermögensanfall unterliegt der Erbschaftsteuer, sondern der steuerpflichtige Erwerb, der aus dem Vermögensanfall resultiert und um Nachlassverbindlichkeiten reduziert wird. Zu den abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten zählt auch die große Gruppe der Vermächtnisse, Auflagen und geltend gemachten Pflichtteile und Erbersatzansprüche. Der nachfolgende Beitrag versucht, das Thema systematisch aufzubereiten und den aktuellen Rechtsstand wiederzugeben. |

1. Einleitung

Während der Gesetzgeber unter § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG die Verbindlichkeiten würdigt, die vor dem Erbfall dem Grunde nach bestanden und vom Erblasser herrühren, behandelt er unter § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG die Verbindlichkeiten, die ihren Anlass erst durch den Erbfall selbst begründen. Die hier abschließend aufgeführten Erwerbe (Vermächtnisse, Auflagen, geltend gemachte Pflichtteile und Erbersatzansprüche) können nur durch gewillkürte, nicht aber durch gesetzliche Erbfolge entstehen. Das Regelwerk zum Erbersatzanspruch (§§ 1934a bis 1934e BGB) ist seit Inkrafttreten des Erbrechtsgleichstellungsgesetzes vom 16.12.97 (BGBl. I 1997, 2968) im BGB ersatzlos aufgehoben worden. Es berührte nichteheliche Kinder, die erbrechtlich bei Versterben des biologischen Vaters benachteiligt waren und deshalb Erbersatzansprüche besaßen. Das Pflichtteilsrecht besteht für die gesetzlich Erbberechtigten mit dem Erbfall, hat aber erst im Zeitpunkt der Geltendmachung erbschaftsteuerliche Relevanz.

2. Vermächtnisse

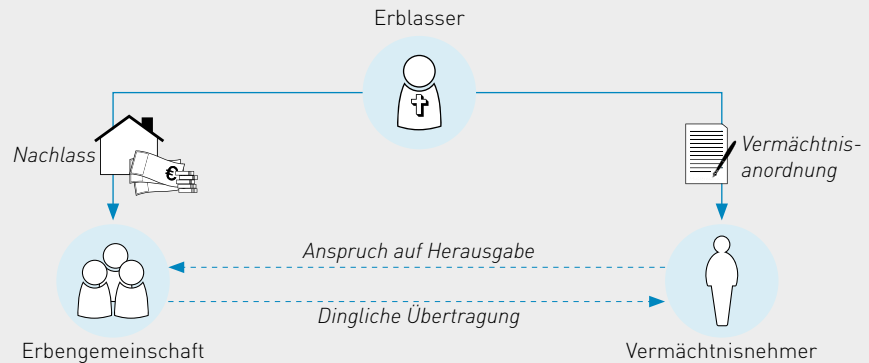
2.1 Zivilrechtliche Betrachtung

§ 1939 BGB definiert das Vermächtnis als vom Erblasser durch Testament hervorgerufene Zuwendung eines Vermögensvorteils für eine Person, die durch diese Zuwendung nicht Erbe wird. Der besagte Vermögensvorteil ist i. d. R. Bestandteil des Nachlasses und muss durch den Alleinerben bzw. die Erbengemeinschaft herausgegeben werden (Ausnahme bei Untervermächtnissen, siehe §§ 2147ff. BGB). Der Vermächtnisnehmer hat also einen Herausgabeanspruch. Der Vermögensvorteil fällt ihm also nicht ohne Weiteres zu (wie es beim Erben der Fall ist). Andererseits muss der Vermächtnisnehmer sein Vermächtnis nicht erst geltend machen, wie es der Pflichtteilsberechtigten machen muss.

Ansprüche, die durch gewillkürte Erbfolge entstehen

Zuwendung eines Vermögensteils, ohne den Begünstigten als Erben einzusetzen

Verhältnis Erblasser, Erbengemeinschaft, Vermächtnisnehmer

Höchstpersönliches
Rechtsgeschäft

Für den Erblasser ist die Testamentserrichtung (und ebenso die Errichtung eines Erbvertrags) ein höchstpersönliches Rechtsgeschäft (§ 2064 BGB; Grüneberg, BGB, 83. Aufl. 2024, § 2064 Rn. 1). Gleichwohl lässt der BGB-Gesetzgeber im Detail einige Variablen zu, die noch nicht der Erblasser selbst, sondern der durch das Vermächtnis Beschwerte oder sogar ein vom Erblasser festgelegter Dritter bestimmen kann. Dazu zählen:

- Bestimmung der Person des Vermächtnisnehmers (§ 2151 BGB) und/oder Bestimmung der Anteilshöhe (§ 2153 BGB) (Bestimmungsvermächtnis)
- Bestimmung des Vermächtnisgegenstands (§ 2154 BGB) (Wahlvermächtnis)
- Konkretisierung eines zunächst unbestimmt festgelegten Vermächtnisgegenstands (§ 2155 BGB) (Gattungsvermächtnis)
- Bestimmung der Leistung generell (§ 2156 BGB) (Zweckvermächtnis)
- Bestimmung der Fälligkeit der Leistung auf Herausgabe (§ 2181 BGB)

Die in das Belieben des/der Beschwerten oder eines Dritten gelegten Bestimmungsrechte können vom Erblasser kombiniert werden.

Verschaffungs-
vermächtnis

Ferner gibt es das Verschaffungsvermächtnis, bei dem der Erblasser einen Anspruch auf Übereignung eines Gegenstands (z. B. ein Grundstück), der sich nicht im Nachlass befindet, sondern vom Erben erst noch unter Einsatz von (Geld-)mitteln des Nachlasses beschafft werden muss, zuwendet (§ 2170 BGB). Bei einem Kaufrechtsvermächtnis räumt der Erblasser dem Vermächtnisnehmer das Recht ein, einen Gegenstand zu einem bestimmten, meist niedrigen Preis erwerben zu können (§ 2174 BGB).

Vermächtnis-
schuld ist sofort
abzugsfähig

2.2 Erbschaftsteuerrechtliche Implikationen

Da § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG eine Geltendmachung des Vermächtnisanspruchs für eine steuerliche Berücksichtigung nicht verlangt (anders ausdrücklich beim Pflichtteil), ist die Vermächtnisschuld im Grundsatz sofort abzugsfähig (so wie auch der Erwerb durch Vermächtnis unabhängig vom Zeitpunkt seiner dinglichen Übertragung sofort steuerbar ist: § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Gegebenenfalls ist sie abzuzinsen. Der steuerentlastende Ansatz des Vermächtnisses korrespondiert hinsichtlich seiner Bewertung mit dem Vermögensan-

fall (BFH 28.3.07, II R 25/05, BStBl II 07, 461; Konrad in Fischer/Pahlke/Wachter, 8. Aufl. 2023, § 10 Rn. 174).

2.2.1 Formunwirksam ausgesprochene Vermächtnisse

Letztwillige Verfügungen unterliegen konkreter Formvorschriften. Gleichwohl können im Einzelfall auch formunwirksam ausgesprochene letztwillige Verfügungen als Nachlassschuld angesetzt werden (und dazu korrespondierend als Vermächtnis der Besteuerung unterliegen), sofern die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Erblasserwillens umsetzen (BFH 28.3.07, II R 25/05, BStBl II 07, 461; Saecker, PU 2024, 20). Berühmtes Beispiel sind hier die mündlich ausgesprochenen Vermächtnisse über 100.000 EUR an die Enkelkinder am Sterbebett. Diese Vermächtnisse sind unter konkreten Voraussetzungen abzugsfähig (siehe BFH 15.3.00, II R15/98, BStBl II 00, 588).

2.2.2 Abzugsfähigkeit und Bewertung

Der Vermächtnisbegriff kann in vielfältiger Weise auftreten (vgl. Tz. 1.1). Entsprechend differenziert ist auch die steuerliche Behandlung bezüglich ihrer Abzugsfähigkeit beim Beschwerten.

Geldvermächtnisse sind mit ihrem Nennwert abzugsfähig. Hat der Erblasser dem Vermächtnisnehmer u. a. einen bestimmten Prozentsatz aus dem Erlös des Verkaufs eines Nachlassgrundstücks zugewandt, so ist dieser Geldbetrag bei dem Erben als Nachlassverbindlichkeit zu berücksichtigen (BFH 23.8.61, II 97/61 U, BStBl III 1961, 504). Das gilt auch für den Fall, dass der Beschwerte das von dem Erblasser ausgesetzte Geldvermächtnis durch Übertragung von Grundstücken an „Erfüllungs statt“ erfüllt (BFH 25.10.95, II R 5/92, BStBl II 1996, 97).

Bei einem **Sachvermächtnis** erfolgt der Ansatz als Erbfallschuld mit dem Steuerwert (BFH 2.7.04, II R 9/02, BStBl II 04, 1039; Königer in BeckOK ErbStG, Erkis/Thonemann-Micker, 24. Edition 1.7.24, § 10 Rn. 188). Renten- und Nießbrauchsvermächtnisse werden mit dem Kapitalwert gemäß §§ 13 bis 16 BewG bewertet und können für den Beschwerten entsprechend als Nachlassschuld angesetzt werden.

Da die konkreten Details im Steuerentstehungszeitpunkt unbekannt sind, gilt das **Bestimmungsvermächtnis** als aufschiebend bedingt. Die Steuer entsteht erst im Zeitpunkt des Bedingungseintritts (Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG Werkstand: 68. EL März 2024, 185). Die Art der Bewertung ist von der Art des Inhalts abhängig. Der Abzug als Nachlassschuld kann folglich auch erst ab dem Zeitpunkt der Ausübung des Bestimmungsrechts erfolgen und muss auf den Tag des Todes des Erblassers abgezinst werden (gleichlautende Ländererlasse 4.1.23, BStBl I 23, 172, Tz. 2).

Ein **Wahlvermächtnis**, bei dem das Wahlrecht dem Bedachten zusteht, richtet sich bereits vom Erbfall an ausschließlich auf den Gegenstand, für den sich der Bedachte entscheidet. Allein dieser Gegenstand ist nach den Wertverhältnissen im Zeitpunkt des Erbfalls gemäß § 12 ErbStG zu bewerten (BFH 6.6.01, II R 14/00, BStBl II 01, 725). Entsprechend ist auch die Last zu bewerten.

Auch formunwirksame Vermächtnisse können im Einzelfall akzeptiert werden

Geldvermächtnisse sind mit dem Nennwert abzugsfähig

Ansatz eines Sachvermächtnisses erfolgt mit dem Steuerwert

Steuer entsteht erst im Zeitpunkt des Bedingungseintritts

Steuer entsteht erst
bei Geltendmachung
des Kaufrechts

Gattungsvermächtnisse werden hinsichtlich ihrer Last mit dem gemeinen Wert bewertet (Gebel in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Werkstand: 68. EL März 2024, Rn. 175).

Bei einem **Verschaffungsvermächtnis** ist als systematisch richtiger Wertmaßstab der gemeine Wert zugrunde zu legen (BFH 28.3.07, II R 25/05, BStBl II 07, 461).

Einige Details des
Vermächtnisses
werden in die Hände
eines Dritten gelegt

Erwerbsgegenstand eines **Übernahme- oder Kaufrechtsvermächtnisses** ist die aufschiebend bedingte Forderung des Vermächtnisnehmers gemäß § 2174 BGB gegen den Beschwerten. Die Steuer entsteht folglich erst bei Geltendmachung des Kaufrechts. Anzusetzen ist der Verkehrswert (BFH 13.8.08, II R 7/07, BStBl II 08, 982). Entsprechend ist der Abzug für den Belasteten – hinsichtlich des unentgeltlichen Teils – erst bei Geltendmachung des Vermächtnisses möglich, allerdings abgezinst auf den Tag des Todes des Erblassers (gleichlautende Ländererlasse 4.1.23, BStBl I 23, 172, Tz. 2).

2.2.3 „Supervermächtnis“

Der Erblasser kann – wie unter Tz. 1.1 dargelegt – bei Zugrundelegung eines Vermächtnisses einige Details – auch in Kombination – in die Hände des/der Beschwerten oder eines Dritten legen. Dabei folgt im Grundsatz der Erbschaftsteuerrechtler dem Zivilrechtler. Somit könnte der Erblasser dem Erben die Entscheidung überlassen, wer konkret welchen Gegenstand zu welchem Zeitpunkt im Rahmen eines Vermächtnisses erhalten soll. Diese Gestaltungsfreiheit, die dem Erben eingeräumt wird, wird als sog. Supervermächtnis bezeichnet.

Steuereffizientes
Vererben unter
Beibehaltung der
zivilrechtlichen
Vorzüge

Das – richtig ausgestaltete – Supervermächtnis bietet als Gestaltungsinstrument der Nachfolgeplanung insbesondere die Möglichkeit, ein steuereffizientes Vererben unter Beibehaltung der zivilrechtlichen Vorzüge des gemeinschaftlichen Testaments zu ermöglichen, da letztlich die Entscheidungsprerogative des überlebenden Ehegatten aufrechterhalten werden und den zeitlichen Gestaltungsspielraum somit vergrößern (von Oertzen/Lindermann, ZEV 2020, 144). Um eine erbschaftsteuerliche Anerkennung zu erreichen, müssen allerdings **bestimmte Voraussetzungen** erfüllt werden.

Der Erblasser muss im Testament zwingend den Zweck des Vermächtnisses benennen. Ohne Zweckbenennung ist das Vermächtnis bereits zivilrechtlich nicht anzuerkennen (§ 2156 BGB).

Für den Abzug als
Nachlassschuld
bedarf es der
tatsächlichen
Belastung

In der Gestaltungspraxis ist dabei der Blick fest auf eine duale Wirkung gerichtet: Neben dem Erwerber, bei dem es oftmals darum geht, die persönlichen Freibeträge auszunutzen, ist der Fokus auch auf den Beschwerten zu richten, bei dem es gilt, die Nachlassschuld zum Abzug gelangen zu lassen. Dafür muss der durch das Vermächtnis Beschwerte wirtschaftlich belastet sein. Stellt sich heraus, dass das Vermächtnis erst zu einem Zeitpunkt ausgeübt werden kann, den der Beschwerte nach statistischer Lebenserwartung nicht erleben würde, liegt eine wirtschaftliche Last nicht vor und ist folglich ein Abzug als Nachlassschuld nicht möglich.

■ Beispiel 1

Vater und Mutter verfügen in ihrem gemeinschaftlichen Testament die Auskehr eines Geldvermögens i. H. v. 200.000 EUR zwecks Ausnutzens der steuerlichen Freibeträge an das gemeinsame Kind, das mit dem Tod des erstversterbenden Elternteils entsteht und hinsichtlich der Fälligkeit in das Belieben des Längerlebenden gestellt ist. Nach spätestens 20 Jahren soll es zur Auszahlung kommen. Bei Tod des Vaters in 2024 ist die Mutter 75 Jahre alt.

Lösung: Die statistische Lebenserwartung der längerlebenden Mutter in 2024 beträgt 8,271 Jahre. Somit ist zu unterstellen, dass die Mutter selbst wirtschaftlich nicht mehr belastet sein wird. Ein Abzug als Nachlassschuld gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG ist nicht möglich.

Der BFH bestätigt diese Sichtweise in einem jüngst veröffentlichten Urteil (BFH 11.10.23, II R 34/20, BStBl II 24, 375). Darin ging es um ein durch Eltern verfasstes Berliner Testament, in dem diese sich gegenseitig zu Alleinerben eingesetzt haben. Der überlebende Ehegatte konnte demnach frei über den Nachlass verfügen. Gemäß einer sog. Jastrowschen Klausel war vereinbart, dass eines der Kinder auf den Tod des Letztversterbenden nur seinen Pflichtteil verlangen könne, sofern dieses Kind auch vom Nachlass des erstversterbenden Elternteils seinen Pflichtteil verlangen würde. Nicht alle Kinder waren zu Erben nach dem letztversterbenden Elternteil berufen. Die zu Erben des Überlebenden berufenen Geschwister, die den Pflichtteil bei Tod des Erstversterbenden nicht verlangten, sollten in diesem Fall aus dem Nachlass des Erstversterbenden ein Vermächtnis erhalten, das so hoch sein sollte, wie ihr Erbanteil bei gesetzlicher Erbfolge auf Ableben des Erstversterbenden und Übernahme der Pflichtteilslast für die den Pflichtteil fordernden Geschwister. Diese Vermächtnisse sollten beim Tod des Erstversterbenden anfallen, aber erst beim Tod des Letztversterbenden ausgezahlt werden (sog. betagtes Vermächtnis).

Auch in dieser Konstellation entschied der BFH aufgrund einer mangelnden wirtschaftlichen Last, dass der überlebende Elternteil die Vermächtnislast nicht in Abzug bringen konnte. Folglich sind die Vermächtnisse, die mit Tod dieses Elternteils fällig werden, als Erwerb von diesem längerlebenden Elternteil zu versteuern und in korrespondierender Wirkung beim Erben nach diesem Elternteil als fällig gewordene Vermächtnisverbindlichkeit als Nachlassverbindlichkeit nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG in Abzug zu bringen. Der BFH bestätigt insoweit die Aussagen des Richtliniengebers in R E 6 S. 3 bis 4 ErbStR.

3. Auflagen

Vom Erwerb als Nachlassverbindlichkeit sind auch Auflagen gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG abzugsfähig. Gemäß § 1940 BGB i.Z.m. §§ 2192 ff. BGB kann der Erblasser durch Testament den Erben oder einen Vermächtnisnehmer zu einer Leistung verpflichten, ohne dabei einem anderen ein Recht auf diese Leistung zuzuwenden. Auch hier sind, ähnlich wie bei Vermächtnissen, erbschaftsteuerrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten, z. B. hinsichtlich der Bestimmung des Begünstigten, unter Zweckbestimmung möglich.

Berliner Testament, Jastrowsche Klausel und ein betagtes Testament

Überlebender Elternteil kann die Vermächtnislast nicht in Abzug bringen

Auch Auflagen sind abzugsfähig

Begünstigter kann die Auflage noch nicht geltend machen

Die Systematik ist der bei Vermächtnissen vergleichbar: Die Auflage kann von dem Beschwerten sofort gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG abgezogen werden, während die Auflage von dem Begünstigten selbst noch nicht geltend gemacht worden und die daraus resultierende Erbschaftsteuer somit bei ihm noch nicht entstanden sein muss (§ 3 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d ErbStG).

■ Beispiel 2

Der Erblasser wendet dem Erben oder Vermächtnisnehmer einen bestimmten (angemessenen) Geldbetrag zu und erteilt die Auflage, diesen Betrag zukünftig in die Grabpflege zu investieren. Die in Höhe des gesondert zugewiesenen Geldbetrags zu bewertende Auflage stellt eine Nachlassverbindlichkeit gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG dar (H E 10.7 ErbStH). Eine Deckelung auf die „üblichen Grabpflegekosten“ nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG wird dadurch vermieden (BeckOK ErbStG/Königer ErbStG § 10 Rn. 198).

Hälfte des Werts des gesetzlichen Erbteils

4. Geltend gemachte Pflichtteile

4.1 Zivilrechtliche Betrachtung

Ist ein Abkömmling des Erblassers, gleichermaßen die Eltern und der Ehegatte bzw. Lebenspartner des Erblassers, durch Verfügung von Todes wegen von der Erbfolge ausgeschlossen, so kann diese Person von dem Erben den Pflichtteil verlangen. Der Pflichtteil besteht in der Hälfte des Werts des gesetzlichen Erbteils (§ 2303 BGB). Weder Großeltern oder entferntere Voreltern noch Geschwister oder Abkömmlinge von Geschwistern gehören zum Kreis der Pflichtteilsberechtigten. Stiefkinder haben nur dann ein Pflichtteilsrecht, wenn sie adoptiert wurden. Abkömmlinge sind alle Personen, die mit dem Erblasser in gerader Linie verwandt sind (§ 1589 S. 1 BGB).

Wer die Erbschaft ausschlägt, verliert das Pflichtteilsrecht. Der Ehegatte allerdings verliert trotz Ausschlagung der Erbschaft sein sog. kleines Pflichtteilsrecht nicht (§ 2303 Abs. 2 BGB i. V. m. § 1371 Abs. 3 BGB).

Verjährungsfrist beträgt drei Jahre

Die Verjährungsfrist für die Geltendmachung beträgt drei Jahre (§ 195 BGB) und beginnt mit dem Schluss des Jahres, in dem der Pflichtteilsberechtigte vom Erbfall und der ihn beeinträchtigenden Verfügung von Todes wegen erfährt und von der Person des Erben Kenntnis erlangt oder ohne grobe Fahrlässigkeit erlangen müsste (§ 199 BGB). Ohne Erlangung der Kenntnis verjährt der Anspruch spätestens 30 Jahre nach dem Erbfall (§ 199 Abs. 3a BGB).

Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteilsberechtigten

4.2 Erbschaftsteuerrechtliche Implikationen

Die Versteuerung eines Pflichtteils sowie die Geltendmachung des auszukehrenden Pflichtteils erfolgt korrespondierend im Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteilsberechtigten (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG). Unter Geltendmachung ist das ernstliche Verlangen auf Erfüllung des Pflichtteilsanspruchs zu verstehen. Der Berechtigte muss seinen Entschluss, die Erfüllung des Pflichtteils zu verlangen, in geeigneter Weise bekunden, was allerdings auch mündlich

oder durch schlüssiges Verhalten geschehen kann (vgl. RFH 19.4.29, V A 908/28, RStBl. 1929, 515; BFH 30.4.03, II R 6/01, BFH/NV 2004, 341). Geltend gemacht wird der Pflichtteil gegenüber dem Erben. Dazu genügt es, dass der Erbe die Auszahlung anbietet und der Berechtigte das Angebot annimmt (vgl. RFH 5.11.36, III e A 63/36, RStBl 1936, 1131).

Sofern der Pflichtteil geltend gemacht worden ist, erfolgt der Abzug beim Erben gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG zum Zeitpunkt des Todesfalls. Die Geltendmachung stellt ein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO dar, sodass ein bereits erteilter Steuerbescheid hiernach zu ändern ist.

Dagegen gilt der originär beim Pflichtteilsberechtigten entstandene Pflichtteilsanspruch gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 Altern. 3 ErbStG erst dann als Erwerb von Todes wegen, wenn er geltend gemacht wird. Die Erbschaftsteuer für den Erwerb des Pflichtteilsanspruchs entsteht gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung. Dem bloßen Entstehen des Anspruchs auf einen Pflichtteil mit dem Erbfall (§ 2317 Abs. 1 BGB) kommt erbschaftsteuerrechtlich noch keine Bedeutung zu, und zwar weder bei dem Berechtigten noch bei dem Verpflichteten. Dieses zeitliche Hinausschieben der erbschaftsteuerrechtlichen Folgen eines Pflichtteilsanspruchs ist im Interesse des Berechtigten geschehen und soll ausschließen, dass bei ihm auch dann Erbschaftsteuer anfällt, wenn er seinen Anspruch zunächst oder dauerhaft nicht erhebt (BFH 19.2.13, II R 47/11, BStBl II 13, 332).

Ein Abzug des Pflichtteils ist auch nach Eintritt der zivilrechtlichen Verjährung aufgrund des Abzielens auf eine wirtschaftliche Belastung möglich, wenn der Pflichtteilsverpflichtete ernsthaft zur Erfüllung des nach Ablauf der Verjährungsfrist geltend gemachten Pflichtteils bereit ist (BeckOK ErbStG/Königer ErbStG § 10 Rn. 203).

4.2.1 Wirtschaftliche Last

Der BFH lehnt den Abzug einer Nachlassverbindlichkeit i. R. d. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG ab, wenn diese aufgrund einer vereinbarten zinslosen Stundung erst mit dem Tod des Erben fällig würde. Denn der Erbe kann als Schuldner davon ausgehen, die Verpflichtung unter normalen Umständen nicht selbst erfüllen zu müssen. Laut BFH fehlt es hier an der wirtschaftlichen Belastung (BFH 27.6.07; II R 30/05, BStBl II 07, 651; aber siehe auch BFH 2.3.11, II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147).

■ Beispiele 3 und 4

3. Die Eheleute V und M schließen ein gemeinschaftliches Testament, in dem sie sich gegenseitig als Alleinerben bestimmen. Nach dem Tod des Längstlebenden soll der gemeinsame Sohn S der Schlusserbe sein. Nach dem Tod von V macht S den Pflichtteil nach V geltend und stundet diesen M gegenüber – bis zu deren Tod – zinslos.
4. Wie zuvor. Allerdings verzichtet S zugunsten M gegen eine Abfindung, die mit 4 % jährlich verzinst wird, auf den ihm nach dem Tod des V zustehenden Pflichtteil.

Ein bereits erteilter Steuerbescheid ist zu ändern

Dem Entstehen des Anspruchs kommt steuerlich noch keine Bedeutung zu

Bei zinsloser Stundung kein Abzug der Nachlassverbindlichkeiten

Erbschaftsteuerlich
bleibt das Recht zur
Geltendmachung
bestehen

Das FG Baden-Württemberg (29.7.15, 7 K 1250/13, EFG 2015, 1821) sah die Verbindlichkeit hinsichtlich der zu zahlenden Abfindung bereits in der Person der M als entstanden an. Der Pflichtteil, auf den S verzichtet hat, betraf lt. Gericht den Nachlass des V und nicht den der M. Ein Abzug kam damit nicht nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG, sondern nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG in Betracht.

Anmerkung: Das FG-Urteil erging vor der BFH-Entscheidung vom 11.10.23 (II R 34/20, BStBl II 24, 375). Es ist zu vermuten, dass der BFH auch in diesem Fall eine wirtschaftliche Last in der Person der Erbin nach dem Erstversterbenden nicht sehen würde.

4.2.2 Geltendmachung des Pflichtteils nach Tod des Verpflichteten durch dessen Alleinerben

Ist der Pflichtteilsberechtigte der Alleinerbe des Verpflichteten, so bleibt trotz des zivilrechtlichen Erlöschens des Pflichtteilsanspruchs durch Konfusion (Grüneberg, BGB 83. Aufl., Vor § 362 Rn. 4) erbschaftsteuerrechtlich sein Recht zur Geltendmachung des Pflichtteils als Folge der Regelung in § 10 Abs. 3 ErbStG bestehen. Erklärt der Berechtigte in einem solchen Fall gegenüber dem FA, er mache den Anspruch geltend, ist dies erbschaftsteuerrechtlich unabhängig davon zu berücksichtigen, ob der Verpflichtete damit rechnen musste, den Anspruch zu Lebzeiten erfüllen zu müssen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Pflichtteilsanspruch im Zeitpunkt der Mitteilung an das FA noch nicht verjährt ist.

■ Beispiel 5

Vater V verstirbt in 2023. V hatte mit Mutter M ein gemeinschaftliches Testament verfasst, das sie beide gegenseitig als Erben einsetzt. Die gemeinsame Tochter T ist ihr einziges Kind und soll laut Testament Schlusserbin sein. T hatte bisher gegenüber M seinen Pflichtteil nicht geltend gemacht. M stirbt in 2024.

Sowie der Pflichtteilsanspruch geltend gemacht ist, ist dieser vom Erben als abzugsfähige Nachlassverbindlichkeit (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG) ansetzbar. Sofern der Erbe und Pflichtteilsverpflichtete innerhalb der Verjährungsfrist verstirbt, geht die Verpflichtung auf dessen Erben über (§§ 1922, 1967 Abs. 1 BGB). Das Besondere an dieser Konstellation ist, dass die Pflichtteilsberechtigte auch gleichzeitig Alleinerbin der Pflichtteilsverpflichteten ist. Das bedeutet:

Pflichtteilsanspruch
und Verbindlichkeit
heben sich auf

- Pflichtteilsanspruch und Verbindlichkeit heben sich auf (Konfusion: Schuldverhältnisse setzen voraus, dass Gläubiger und Schuldner verschiedene Personen sind; deshalb erlischt das Schuldverhältnis durch Konfusion, wenn sich Forderung und Schuld in einer Person vereinigen)
- Im Zivilrecht kann die Erfüllung des Anspruchs i. d. R. nicht mehr verlangt werden
- Erbschaftsteuerrechtlich gilt gemäß § 10 Abs. 3 ErbStG durch Vereinigung von Recht und Belastung als nicht erloschen

- In Ermangelung eines gesonderten Pflichtteilsverpflichteten übt die Pflichtteilsbegünstigte ihre Erklärung gegenüber der Erbschaftsteuerstelle aus

Pflichtteilsbegünstigte übt ihre Erklärung aus

■ Beispiel 5 (Fortsetzung)

Im Nachlass des V befinden sich ein unbebautes Grundstück (Grundbesitzwert: 500.000 EUR) und Barvermögen (Nennwert: 266.300 EUR). Die Beerdigungskosten belaufen sich auf 10.300 EUR.

Der Erbschaftsteuer-Bescheid für M (Erblasser V) sieht wie folgt aus:

Vermögensanfall	766.300 EUR
§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG	– 10.300 EUR
Bereicherung	756.000 EUR
Freibetrag § 16 ErbStG	– 500.000 EUR
Freibetrag § 17 ErbStG	– 256.000 EUR
Stpfl. Erwerb	= 0 EUR

Der Pflichtteil kommt nicht zum Ansatz, da er zu Lebzeiten der M nicht geltend gemacht wird und damit M wirtschaftlich nicht belastet worden ist.

Pflichtteil kam zu Lebzeiten der M nicht zum Ansatz

■ Beispiel 5 (Weiterentwicklung)

Ein Jahr später stirbt M und beerbt T, die nunmehr den Pflichtteil (aus dem Erbfall des V) gegen sich als Erbin der Pflichtteilsverpflichteten M hinsichtlich des Todesfalls von M durch Anzeige beim Erbschaftsteuer-FA geltend macht. Der Nachlass von M, die nie „eigenes“ Vermögen hatte, hat – nach Abzug von Kosten – einen Wert von 756.000 EUR. Eine Korrektur des o.g. ErbSt-Bescheides bzgl. des Todesfalls V ist nicht möglich, da M zu ihren Lebzeiten hinsichtlich des Pflichtteils nicht belastet wurde (BFH 11.10.23, II R 34/20, BStBl. II 2024, 375). Der gegen sich als Gesamtrechtsnachfolgerin nach der Pflichtteilsverpflichteten geltend gemachte Pflichtteil hat aber anderweitig eine doppelt positive Wirkung:

- Er vermindert den Nachlass von M durch Ansatz einer Nachlassverbindlichkeit gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG und kann folglich im Einzelfall die Höhe der ErbSt beeinflussen.
- T muss zwar den geltend gemachten Pflichtteil versteuern, kann aber den persönlichen Freibetrag im Verhältnis zu V ggf. erstmals geltend machen.

Der von T geltend gemachte Pflichtteil ist wie folgt zu ermitteln und zu versteuern (ErbSt-Bescheid für T (Erblasser V):

Pflichtteil (1/4 v. 756.000 EUR)	189.000 EUR
Freibetrag § 16 ErbStG	– 400.000 EUR
Stpfl. Erwerb	= 0 EUR

ErbSt-Bescheid für T (Erblasser M):

Vermögensanfall	756.000 EUR
§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG	– 189.000 EUR
§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG	– 10.300 EUR
Bereicherung	556.700 EUR
Freibetrag § 16 ErbStG	– 400.000 EUR
Stpfl. Erwerb	= 156.700 EUR
ErbSt (11 %)	17.237 EUR

Ist die Verjährung eingetreten, ist die Geltendmachung nicht mehr möglich

Auch eine nachträgliche Entgeltzahlung ist nicht mehr möglich

Bei Erbengemeinschaften schließt sich die Möglichkeit per se aus

Ohne Geltendmachung des Pflichtteils betrüge die ErbSt-Last 15 % v. 345.700 EUR = 51.855 EUR.

In diesem Zusammenhang drängt sich die Frage auf, ob die aufgezeigte Berechnung auch möglich wäre, wenn die Geltendmachung des Pflichtteils gegenüber dem FA nach Eintritt der Verjährung erfolgen würde. Nach Ansicht des BFH (5.2.20, II R 1/16, BStBl. II 2020, 581) ist der Pflichtteil in diesem Fall nicht als Nachlassverbindlichkeit abziehbar. Denn die Fiktion des § 10 Abs. 3 ErbStG (die infolge des Erbanfalls durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit oder von Recht und Belastung zivilrechtlich erloschenen Rechtsverhältnisse gelten als nicht erloschen) reicht nicht so weit, dass der aufgrund Konfusion zivilrechtlich erloschene Pflichtteilsanspruch erbschaftsteuerrechtlich auch dann noch geltend gemacht werden kann, wenn er im Zeitpunkt der Geltendmachung zivilrechtlich verjährt war. § 10 Abs. 3 ErbStG begründet kein Recht des Pflichtteilsberechtigten, den Anspruch auch noch nach Eintritt der Verjährung fiktiv gegen sich selbst geltend zu machen. Anderenfalls würde allein aufgrund der Fiktion des § 10 Abs. 3 ErbStG die Funktion der Verjährung, Rechtsfrieden herbeizuführen, insoweit aufgehoben.

Gleiches gilt auch bei – nachträglichen – Entgeltzahlungen für den Verzicht auf die Geltendmachung des (inzwischen verjäherten) Pflichtteils. Ein Abzug dieser Entgeltzahlungen muss m. E. ausgeschlossen sein, weil hier nicht § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG, sondern nur § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG (Kosten zur Erlangung des Erwerbs) einschlägig wäre. Hier wäre aber die Zwangsläufigkeit solcher Kosten in Abrede zu stellen, denn diese wäre durch die Einrede der Verjährung abwendbar (vgl. auch Zehentmeier in NWB 2013, 3309).

Die Thematik der Konfusion stellt sich dann ebenfalls nicht, wenn der zuletzt versterbende Elternteil von mehreren Kindern als Schlusserben beerbt würde. Denn dann bilden die Kinder eine Erbengemeinschaft; diese Erbengemeinschaft ist Schuldnerin des Pflichtteilsanspruchs jedes einzelnen Kindes. Damit sind Pflichtteilsgläubiger (jedes einzelne Kind) und Pflichtteilsverpflichteter (die Erbengemeinschaft aus allen Kindern) nicht identisch, Konfusion tritt nicht ein und der Anspruch erlischt somit auch zivilrechtlich nicht. Erbschaftsteuerlich bedarf man daher in dieser Sachverhaltskonstellation des Rückgriffs auf § 10 Abs. 3 ErbStG nicht.

FAZIT | Nachlassverbindlichkeiten gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG entstehen aus dem Erbfall heraus und können im Einzelfall nur schwer mit den Erblasserschulden nach der Nr. 1 der Vorschrift auseinandergehalten werden. In den letzten Jahren hat es glücklicherweise einige Urteile gegeben, die Klarheit in offene Fragen gebracht haben. Auch die Grenzen des Machbaren beim „Supervermächtnisses“, das in weiten Teilen noch recht unbekannt scheint, aber doch zunehmend an Einfluss gewinnt, sind relativ klar umrissen. Der Erblasser hat hier ein Instrument in der Hand, das interessante Gestaltungen zulässt.

NACHLASSVERBINDLICHKEITEN

Kosten für die Bestattung und für Abwicklung, Regelung und Verteilung des Nachlasses

Abzugspositionen führen für einen Erben oder auch bei einem Vermächtnisnehmer bei sorgfältiger Dokumentation dazu, dass in erheblichem Umfang steuerwirksame Aufwendungen geltend gemacht werden können.

ÜBERSICHT / Abzugsfähig als Nachlassverbindlichkeiten

- Vom Erblasser herrührende Schulden (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG)
- Verbindlichkeiten aus Vermächtnissen, Auflagen und geltend gemachten Pflichtteilen und Erbersatzansprüchen (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG)

Ferner sind aber auch Erwerbsaufwendungen abzugsfähig (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG). Der folgende Beitrag erläutert alles Wissenswerte unter Einbeziehung neuerer Entwicklungen zu diesem dritten Teil der „Nachlassverbindlichkeiten“.

1. Einführung

Die Erwerbsaufwendungen sind in § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG geregelt und beinhalten folgende Bereiche:

- Kosten der Bestattung des Erblassers
- Kosten für ein angemessenes Grabdenkmal
- Kosten für die übliche Grabpflege
- Kosten, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung und Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehen

Diese Erwerbsaufwendungen fallen erst nach dem Erbfall an.

Um nicht jeden Kostenaufwand nachweisen zu müssen, hat der Gesetzgeber einen Pauschbetrag i.H.v. 15.000 EUR (siehe JStG 2024, BT-Drs. 20/13419) aufgenommen.

1.1 Kosten der Bestattung des Erblassers

Aus dem Sinnzusammenhang des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG heraus sind mit „Kosten der Bestattung“ nur die eigentlichen Kosten der Bestattung/Beerdigung gemeint. Dazu zählen die Aufwendungen für:

- Bestatter
- Trauermusik
- Blumenschmuck auf Sarg/in der Kirche
- Überführung und Aufbewahrung der Leiche
- Friedhofsgebühren (üblicherweise für die 20 bis 30 Jahre dauernde Ruhezeit)
- Krematorium
- Seebestattung
- Ausrichtung der kirchlichen und bürgerlichen Trauerfeier

Definition der Erwerbsaufwendungen

„Kosten der Bestattung“ und was dazu zählt

Angemessen-
heitsprüfung erfolgt
nicht

- Todes-/Traueranzeigen und Danksagung (Druckkosten, Porto)
- Reisekosten (Übernachungskosten, Verpflegungsmehraufwand und Fahrtkosten, ggf. in pauschaler Berechnung; Reisekosten Angehöriger, die aus sozialen Gründen erstattet werden)
- Trauerkleidung der Familienangehörigen des Erben, sofern diese speziell angeschafft wurde

Eine Angemessenheitsprüfung erfolgt nicht.

Es besteht die Möglichkeit, später anfallende Bestattungskosten auf ein Treuhandkonto einzuzahlen, dem der Treuhänder, also das Bestattungsinstitut, die tatsächlichen Bestattungskosten entnimmt. Da der Erblasser Treugeber war, fällt das Konto in den Nachlass. Gleichzeitig fällt den Erben in Höhe der Bestattungskosten eine Nachlassverbindlichkeit gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG an (Konrad in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 10 Rn. 205).

Abtretung von
Ansprüchen aus
einer Sterbegeldver-
sicherung

Während das Bestattungsinstitut lediglich Verwahrer eines bestimmten Geldbetrags ist, stellt sich die Frage, wie mit der Konstellation umzugehen ist, wenn der Erblasser – noch zu Lebzeiten – die später anfallenden Beerdigungskosten durch Abtretung von Ansprüchen aus einer Sterbegeldversicherung an ein Bestattungsunternehmen entrichtet hat. Der BFH hat nun entschieden, dass sich der Nachlass um einen Sachleistungsanspruch der Erben gegen das Bestattungsinstitut erhöht (der Zahlungsanspruch aus der Sterbegeldversicherung selbst zählt nicht zum Nachlass). Folglich sind die Kosten der Bestattung in vollem Umfang als Nachlassverbindlichkeit zu berücksichtigen (10.7.24, II R 31/21; vom BFH am 14.11.24 veröffentlicht).

1.2 Kosten für ein angemessenes Grabdenkmal

Abzugsfähig sind angemessene Aufwendungen für

- Grabstein,
- Einfassung des Grabs,
- Urne,
- Erstbepflanzung des Grabs/der Urnenstätte.

Aufwendungen
für eine Zweit-
grabstätte

Zu den Kosten für ein angemessenes Grabdenkmal i. S. d. § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 1 ErbStG können auch Aufwendungen für eine Zweitgrabstätte gehören, wenn die erste Ruhestätte nur als vorübergehende Grabstätte des Erblassers bestimmt war (BFH 1.9.21, II R 8/20, BStBl II 22, 475). Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass zu den Kosten für ein angemessenes Grabdenkmal nur die Aufwendungen für das zeitlich zuerst errichtete Grabdenkmal zählen. Denn der Beerdigungsakt findet seinen Abschluss mit der Herrichtung einer zur Dauereinrichtung bestimmten und geeigneten Grabstätte (BGH 20.9.73, III ZR 148/71, BGHZ 61, 238). Kosten, die nach Abschluss der Bestattung und Herrichten eines ersten Grabdenkmals entstehen, sind daher weder zivilrechtlich vom Erben zu tragen noch sozialrechtlich Bestattungskosten. Sofern aber durch äußere Umstände oder aufgrund des maßgeblichen Willens des Erblassers die Bestattung lediglich eine provisorische Zwischenlösung darstellt und entstehen im Anschluss Kosten für eine zweite Grabstätte, sind diese abzugsfähig. Voraussetzung ist jedoch, dass bereits bei Errichtung des ersten Grabdenkmals dieses offensichtlich nur als provisorische Übergangslösung angelegt war. Insoweit trägt der Erbe für diese für ihn steuergünstige Ausnahme die Darlegungs- und Feststellungslast.

Die Aufwendungen müssen nach dem Wortlaut des Gesetzes angemessen sein. Der BFH erläutert den Begriff der Angemessenheit in seinem Urteil vom 1.9.21, II R 8/20 (BStBl II 22, 475) unter Einbeziehung der Kriterien, die zur Bestimmung der zivilrechtlichen Kostentragungspflicht nach § 1968 BGB herangezogen werden und damit die aufgrund des Erbfalls entstandene Verbindlichkeit bestimmen. Dabei ist auf die Lebensstellung des Erblassers abzustellen. Entscheidend ist, was nach den in den Kreisen des Erblassers herrschenden Auffassungen und Gebräuchen zu einer würdigen Bestattung gehört. Dabei ist auch die Höhe des Nachlasses zu berücksichtigen.

Ergibt die Würdigung im Einzelfall das Überschreiten einer angemessenen Höhe, ist der Abzug nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG auf den Teil beschränkt, der den angemessenen Kosten entspricht.

1.3 Grabpflegekosten

Gemäß § 1968 BGB trägt der Erbe (bzw. tragen die Erben) die Kosten der Beerdigung des Erblassers. Der BGH (26.5.21, IV ZR 174/20, BGHZ 230, 130) stellt klar, dass von § 1968 BGB aber nur die eigentlichen Kosten der Beerdigung, also des Bestattungsakts selbst, der seinen Abschluss mit der Errichtung einer zur Dauereinrichtung bestimmten und geeigneten Grabstätte findet, erfasst sind. Kosten der Instandhaltung und Pflege der Grabstätte und des Grabmals zählen nicht mehr zu den Kosten der Beerdigung, sondern entspringen allenfalls einer sittlichen Verpflichtung des/der Erben. Gleichwohl lässt der Gesetzgeber den Abzug von Grabpflegekosten zu, allerdings nur in Höhe ihres Kapitalwerts für eine unbestimmte Dauer und nur beschränkt auf ihre Üblichkeit.

Meines Erachtens folgerichtig müssten im Einzelfall auch Vermächtnisnehmer oder Pflichtteilsberechtigte abzugsberechtigt sein, sofern sie zur Kostenübernahme verpflichtet sind oder sich (zumindest sittlich) verpflichtet fühlen.

Die Üblichkeit orientiert sich an der Höhe der Kosten, die bei der Inanspruchnahme von Fremdleistungen nach den üblichen Mittelpreisen des Bestattungsorts zu erwarten sind (FG Thüringen 17.3.10, 4 K 856/08, EFG 2010, 1332). In dem konkreten Einzelfall hielt das Gericht einen Jahresbetrag von 462 EUR für unüblich. Dabei sind, da nur die durch den konkreten Sterbefall verursachten Aufwendungen abzugsfähig sind, bei einer Familiengrabstätte nur die Kosten zu berücksichtigen, die auf die Grabstätte des Erblassers entfallen (FG Rheinland-Pfalz 20.3.97, 4 K 1904/96).

■ Beispiel

Der Ehemann stirbt. Die Ehefrau erwirbt auf dem örtlichen Friedhof eine Doppelgrabstätte.

Nur die Kosten, die auf die Grabstätte des Erblassers entfallen, sind abzugsfähig, in diesem Falle die Hälfte der Gesamtaufwendungen. Der Gesetzgeber gibt vor, dass die Kapitalisierung mit dem 9,3-fachen des Jahreswerts zu erfolgen hat, obgleich oftmals eine längere Laufzeit vereinbart wird (vgl. § 13 Abs. 2 BewG, unbestimmte Zeit).

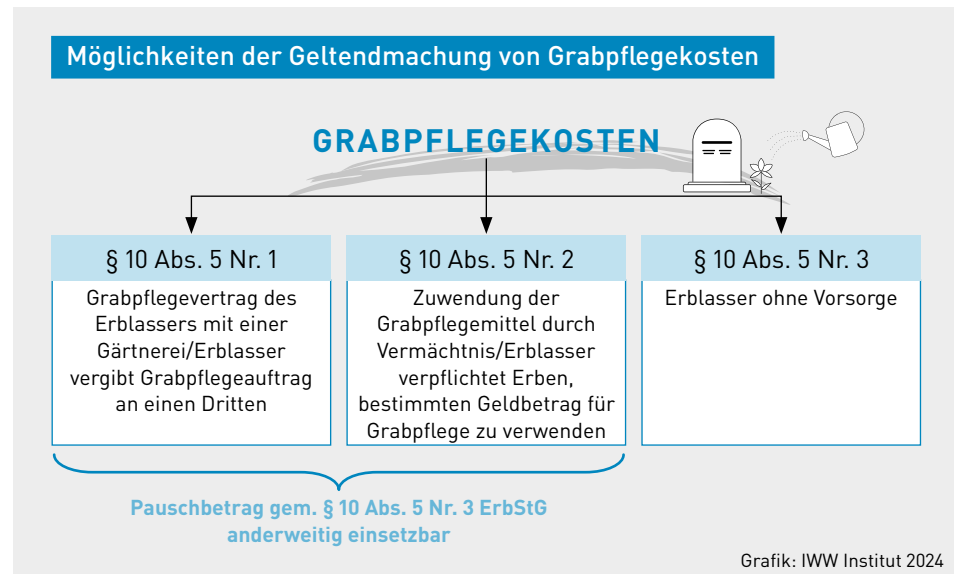
Angemessenheit der Aufwendungen

Kapitalwert für eine unbestimmte Dauer und in Höhe einer Üblichkeit

Nur Kosten, die auf die Grabstätte des Erblassers entfallen

Unterschiedliche Absatzmöglichkeiten für Grabpflegekosten

Hinsichtlich der Grabpflegekosten sieht der Gesetzgeber unterschiedliche Ansatzmöglichkeiten vor. Welche im Einzelfall zum Zuge kommt, hängt maßgeblich davon ab, was der Erblasser zu Lebzeiten veranlasst oder gerade nicht veranlasst hat. Nur für den Fall, dass der Erblasser keinerlei Vorsorge getroffen hat, kann der (einzelne) Erbe die üblichen Grabpflegekosten unter § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG geltend machen.



Eigenleistungen sind nicht berücksichtigungsfähig (Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 10 Rn. 188). Nur die durch den konkreten Sterbefall veranlassten Aufwendungen sind abzugsfähig.

1.4 Kosten der Abwicklung, Regelung und Verteilung des Nachlasses; Kosten der Erlangung des Erwerbs

Der Begriff „Kosten der Regelung des Nachlasses“ ist weit auszulegen. Er umfasst nicht nur die Kosten der tatsächlichen und rechtlichen Feststellung des Nachlasses, sondern auch alle Kosten, die aufgewendet werden müssen, um die Erben in den Besitz der ihnen aus der Erbschaft zukommenden Güter zu setzen (RFH 22.3.1922, VI A 57/21 Slg. Bd. 9 S. 77; BFH 11.1.61, II 155/59 U, BStBl II 1961, 102; BFH 19.6.13, II R 20/12, BStBl II 13, 738). Die Nachlassregelungskosten werden wie folgt differenziert:

ÜBERSICHT / Nachlassregelungskosten

→ Kosten, die dem Erwerber unmittelbar entstehen im Zusammenhang mit

- Abwicklung
- Regelung
- Verteilung

... des Nachlasses

Nicht hierunter fallen Kosten der Nachlassverwaltung und (nicht durch Erbauseinandersetzung bedingte) Nachlassverwertung, da es hierbei an der Unmittelbarkeit mangelt.

Nachlassregelungskosten

Wie der in § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 1 ErbStG verwendete Begriff „unmittelbar“ zeigt, müssen die Kosten in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Erwerb von Todes wegen stehen und dürfen nicht erst durch die spätere Verwaltung des Nachlasses (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 3 ErbStG) anfallen (BFH 14.10.20, II R 30/19, BStBl II 22, 216). Die Abgrenzung zwischen Kosten der Nachlassregelung und Kosten der Nachlassverwaltung richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls (BFH 6.11.19, II R 6/17, BStBl II 20, 509).

Bei Verfahrenskosten ist auf die Frage abzustellen, ob Ungewissheit über den Umfang des Nachlasses besteht. Macht der Erbe gerichtlich wirkliche oder vermeintlich zum Nachlass gehörende Ansprüche geltend, so liegen Nachlassregelungskosten vor, wenn die Klage eines Erben dazu dient, das Bestehen nachlasszugehöriger Ansprüche des Erblassers und damit den Umfang des Nachlasses zu klären oder die Herausgabe von Nachlassgegenständen durch Dritte zu erwirken. Herrscht hingegen Gewissheit über Umfang und Zusammensetzung des Nachlasses und hat der Erbe die Nachlassgegenstände in Besitz genommen, endet der sachliche Zusammenhang mit dem Erwerb. Kosten, die dem Erben in der Folgezeit zum Zwecke der Erhaltung, Mehrung, Nutzung oder Verwertung des Nachlassvermögens entstehen, sind keine Nachlassverbindlichkeiten (BFH 14.10.20, II R 30/19, BStBl II 22, 216).

Ein enger zeitlicher Zusammenhang von Prozesskosten mit dem Erwerb ist gegeben, wenn die Klage unverzüglich nach dem Erbfall, d. h. ohne schuldhaftes Zögern (entsprechend § 121 Abs. 1 S. 1 BGB), erhoben wurde (vgl. König, ZEV 2017, 352, unter 6.). Unverzügliches Handeln ist anzunehmen, wenn die Klage innerhalb einer nach den Umständen des Einzelfalls zu bestimmenden angemessenen Prüfungs- und Vorbereitungszeit erhoben wird. Je größer der zeitliche Abstand zwischen dem Erbfall und dem Prozessbeginn ist, desto höhere Anforderungen sind an die Darlegung und Glaubhaftmachung der Gründe für die Verzögerung und eines fehlenden Verschuldens des Klägers zu stellen (BFH 6.11.19, II R 6/17, BStBl II 20, 509).

Eine Zeitspanne von sieben Jahren zwischen Erbfall und Beginn der Rechtsverfolgung bildet keinen hinreichenden zeitlichen Zusammenhang mehr (FG Münster 7.4.22, 3 K 785/20).

1.4.1 Kosten der Abwicklung und Regelung des Nachlasses

Abzugsfähig sind z. B. die nachgewiesenen Aufwendungen für:

- Todeserklärung
- Notar-/Gerichtsgebühren im Zusammenhang mit der Testamentseröffnung
- Erbenermittlung
- Sicherung des Nachlasses
- Erteilung eines Erbscheins
- Führung eines Rechtsstreits über das Erbrecht
- Herausgabeklage bzgl. des Nachlasses
- Testamentsanfechtung
- Berichtigung des Grundbuchs (Notar- und Grundbuchkosten)
- Sachverständigenkosten für die Ermittlung des Gesamtwerts des Nachlasses bei Geltendmachung von Pflichtteilsansprüchen (nicht: Kosten für erb-schaftsteuerliche Grundbesitzwertermittlung; vgl. FG Nürnberg 21.11.22, IV 350/2001, EFG 2003, 633)

Besteht Ungewissheit über den Umfang des Nachlasses?

Enger zeitlicher Zusammenhang von Prozesskosten mit dem Erwerb

Zeitspanne von sieben Jahren bildet keinen hinreichenden zeitlichen Zusammenhang

Erbschafts-
verwaltungskosten
sind abzugsfähig

- Rechtsstreitigkeiten mit einem Nachlassgläubiger, z. B. Einklagen einer Nachlassforderung (Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 10 Rn. 216; entgegen: FG Nürnberg 18.3.99, IV 184/98, EFG 1999, 661)
- Aufgebotsverfahren gemäß §§ 1970 ff. BGB
- Inventarerrichtung (§ 1993 BGB)
- Reisekosten (Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwand), z. B. zur Auflösung des Haushalts des Erblassers und Verteilung unter mehreren Miterben
- Steuerberatung für die Erstellung der Erbschaftsteuererklärung (H E 10.7 ErbStH)
- Prozesszinsen aus Pflichtteilsverfahren (FG Rheinland-Pfalz 16.5.13, 4 K 2215/11, EFG 2013, 2030)

1.4.2 Erbschaftsverwaltungskosten

Abzugsfähig sind auch die sog. Erbschaftsverwaltungskosten:

ÜBERSICHT / Erbschaftsverwaltungskosten	
Erbschaftsverwaltungskosten (im Zusammenhang mit ...)	
↓	↓
■ Tilgung von Erblasserschulden	■ Erfüllung von Vermächtnissen
Beispiele	
■ Kosten zur Veräußerung eines Nachlassgegenstands zur Erfüllung eines Vermächtnisses (BFH v. 28.6.95, II R 89/92, BStBl II 95, 786)	
■ Notar- und Grundbuchkosten bei Grundstücken	
■ Bankspesen bei Wertpapieren	
■ Kosten (z. B. Ertragsteuern) durch Entnahme eines Einzelwirtschaftsguts wegen Übertragung an einen Vermächtnisnehmer	
Gegenbeispiel	
■ Kosten aus privat veranlasster Veräußerung eines Nachlassgegenstands (hier liegen Kosten der Nachlassverwertung vor)	

Aufwendungen
für die Auseinander-
setzung einer
Erbengemeinschaft

1.4.3 Kosten der Verteilung des Nachlasses

Hierunter fallen insbesondere Aufwendungen für die Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft gemäß § 2042 BGB. Im Rahmen der Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft werden Nachlassverbindlichkeiten getilgt und Nachlassgegenstände unter den Miterben verteilt, sodass ggf. bei einem einzelnen Erben das Alleineigentum begründet oder die Gemeinschaft zur gesamten Hand (§ 2032 Abs. 1 BGB) aufgehoben wird. Die Auseinandersetzung umfasst die schuldrechtlichen Vereinbarungen und den dinglichen Vollzug.

Zu den abzugsfähigen Kosten der Erbausinandersetzung zählen, auch gestützt durch den BFH (9.12.09, II R 37/08, BStBl II 10, 489):

- Aufwendungen für die durch einen Sachverständigen vorgenommene Bewertung der Nachlassgegenstände, wenn diese auf der Grundlage der Bewertung in das Alleineigentum einzelner Miterben übertragen werden sollen; vgl. auch BFH 19.6.13, II R 20/12, BStBl II 13, 738
- Notar-/Gerichtsgebühren für die Übertragung der Nachlassgegenstände, insbesondere von Grundbesitz, auf die Miterben

- Aufwendungen für die anwaltliche Beratung sowie die gerichtliche und außergerichtliche Vertretung der Miterben bei der Erbauseinandersetzung
- Etwaige Gerichtskosten bei einem Rechtsstreit der Miterben über die Auseinandersetzung
- Dem Alleinerben entstandene Gutachterkosten für die Ermittlung des Verkehrswerts eines zum Nachlass gehörenden Grundstücks, wenn diese in einem zivilrechtlichen Klageverfahren eines Pflichtteilsberechtigten gegen den Erben angefallen sind (BFH 1.7.08, II R 71/06, BStBl II 08, 874)

Bei dem Vorliegen einer Erbauseinandersetzung spielt keine Rolle, ob sie aufgrund gesetzlicher Erbfolge oder durch letztwillige Einsetzung mehrerer Erben erfolgt, ob Teilungsanordnungen verfügt wurden, ob sie das Ergebnis eines Rechtsstreits oder einer Einigung unter den Erben ist.

Die von einem Erben aufgewendeten Kosten für einen Rechtsstreit bezüglich der von ihm zu tragenden eigenen Erbschaftsteuer fallen im Umkehrschluss unter § 10 Abs. 8 ErbStG (die vom Erwerber zu entrichtende Erbschaftsteuer ist nicht als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig) und eben nicht unter § 10 Abs. 5 ErbStG (BFH 20.6.07, II R 29/06, BStBl. II 2007, 722).

Offen ist zurzeit die Frage, inwieweit Rechtsberatungskosten noch im Zusammenhang mit der Erbauseinandersetzung stehen und somit als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig sind, wenn bereits der Zustand der Nachlassverwaltung eingetreten ist. Hierzu wird sich der BFH äußern (Rev. II R 10/23; Vorinstanz: FG Köln 9.2.23, 7 K 1362/21).

1.4.4 Kosten zur Erlangung des Erwerbs

Typische Kosten zur Erlangung des Erwerbs sind:

- Beratungskosten im Zusammenhang mit der Erlangung und Sicherung des Erwerbs
- Kosten eines Rechtsstreits zur Erlangung des Nachlasses
- Kosten für die Abwendung erbrechtlicher Ansprüche, z. B. die Abfindung für einen Erb- oder Pflichtteilsverzicht
- Entgelt für den Erwerb eines Nacherbenanwartschaftsrechts

Die Aufwendungen müssen nachgewiesen werden.

Oftmals entstehen die Kosten noch zu Lebzeiten des Erblassers. Dabei kann es sich um Vorleistungen durch den späteren Erben handeln. So handelt es sich beim Abzug der Werterhöhung des Grundbesitzwerts hinsichtlich erfolgter Baumaßnahmen des Nacherben in Erwartung der Nacherbfolge um Kosten zur Erlangung des Erwerbs (BFH 1.7.08, II R 38/07, BStBl II 08, 876). Auch bei Erbverträgen kann das vom Vertragserben zu Lebzeiten des Erblassers für die Erbeinsetzung Geleistete als Kosten zur Erlangung des Erwerbs ansetzbar sein (BFH 13.7.83, II R 105/82, BStBl II 1984, 37; vgl. auch H E 13.5 Abs. 2 ErbStH).

Keine Kosten zur Erlangung des Erwerbs sind Unterhalts- und Pflegeleistungen des Erben als Vorleistung, denn sie entstehen nicht unmittelbar im Zusammenhang mit der Erlangung des Erwerbs (BFH 9.11.94, II R 110/91, BStBl

Noch offen ist zurzeit, ob Rechtsberatungskosten abzugsfähig sind

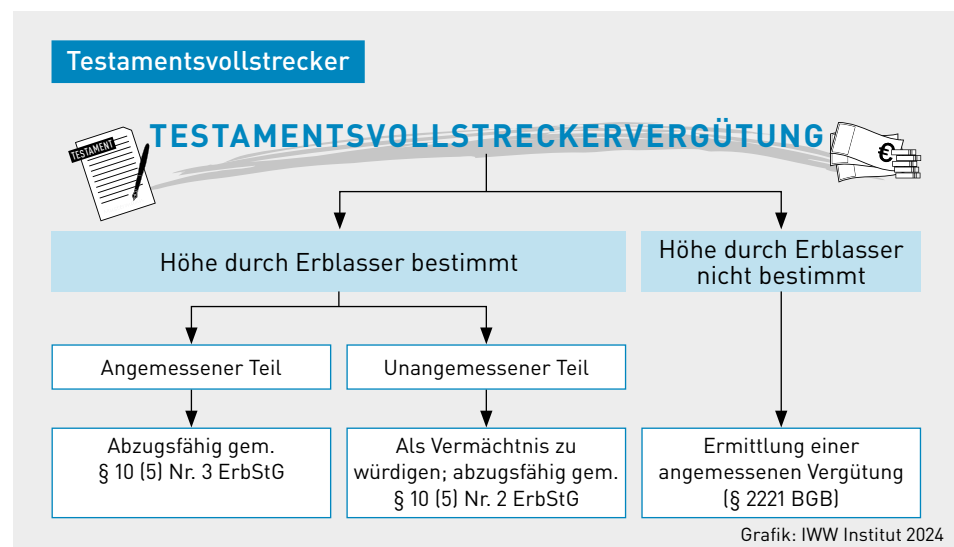
Vorleistungen durch den späteren Erwerber

Reine
Abwicklungs-
gebühr
ist abzugsfähig

II 1995, 62; FG Köln 22.10.10, 9 K 3267/09, ErbStB 2011, 247). Ebenso sind eigene Arbeitsleistungen des Erben bei der Errichtung eines Wohnhauses auf dem zum Nachlass gehörenden Grundstück, wenn sie vertraglich dem Erblasser gegenüber nicht geschuldet waren, als Kosten zur Erlangung des Erwerbs nicht abzugsfähig (FG Rheinland-Pfalz 31.7.03, 4 K 1046/03, DStRE 2003, 1406).

1.4.5 Sonderfall Testamentsvollstreckung

Gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 Erb StG ist eine angemessene Gebühr für die Testamentsvollstreckung, die sich auf die Erbauseinandersetzung bezieht, beim Erben abzugsfähig. Grundsätzlich abzugsfähig ist die reine Abwicklungsgebühr, nicht hingegen Gebühren für Dauertestamentsvollstreckungen (Verwaltungsgebühr). Ebenso nicht abzugsfähig ist die Verwaltungsgebühr gemäß §§ 1981 ff. BGB (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 3 ErbStG). Im Einzelfall können Sondergebühren berücksichtigt werden, so z. B. die Konstitutionsgebühr, die anfallen kann, wenn die Ermittlung und Inbesitznahme des Nachlasses besonders schwierig und zeitraubend sind. Ähnliches gilt für die Auseinandersetzungsgebühr (Grüneberg, BGB, § 2221 Rn. 7).



Prüfung der
Angemessenheit
einer Gebühr

Die Angemessenheit einer Gebühr ist insbesondere dann zu prüfen, wenn der Erblasser eine Fixgebühr im Testament festschreibt. Soweit diese Gebühr unangemessen ist, kann es sich um eine (verdeckte) Vermächtnisanordnung handeln. Ein Abzug ist dann nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG vorzunehmen. Die Prüfung der Angemessenheit ist schwierig, weil es keine gesetzliche Gebührenerordnung gibt und weil viele Besonderheiten des Einzelfalles berücksichtigt werden können.

Als Vergütungsrichtsätze sind Vomhundertsätze des Brutto-Nachlasses üblich. Für die Praxis existieren unterschiedliche Tabellen. Die am längsten gebräuchliche, aber als veraltet geltende Tabelle ist die „Rheinische Tabelle des Notariatsvereins für Rheinpreußen von 1925“. Stärker differenziert die „Möhring'sche Tabelle“ (Grüneberg, BGB, § 2221 Rn. 4). Weitere Tabellen sind z. B. die „Tschischgale'sche-Tabelle“, „Weirich'sche Tabelle“, „Eckelskempersche Tabelle“, „Berliner Praxis-Tabelle“.

Zuschläge sind bei aufwendiger Grundtätigkeit, Auseinandersetzung, komplexer Zusammensetzung des Nachlasses (z. B. Auslandsvermögen), schwierigen Gestaltungsfragen (vgl. Internetseite Deutscher Notarverein) denkbar.

1.4.6 Abzugsfähigkeit von Steuerberatungskosten

Der BFH (20.6.07, II R 29/06, BStBl II 07, 722) hat sich mit der Frage der Abzugsfähigkeit der Rechtsberatungskosten in einem die Erbschaftsteuer des Erwerbers betreffenden Klageverfahren auseinandergesetzt. Nach § 10 Abs. 8 ErbStG sei die vom Erwerber zu entrichtende eigene Erbschaftsteuer nicht als Nachlassverbindlichkeit i. S. d. § 10 Abs. 5 ErbStG abzugsfähig. Damit wird die eigene Erbschaftsteuer im Ergebnis wie eine nicht beachtliche Verwendung des Erwerbs nach dem Erbfall behandelt. Nach dieser dem § 10 Abs. 8 ErbStG zugrunde liegenden Wertung erstreckte sich das Abzugsverbot auch auf die einem Erwerber entstehenden Rechtsverfolgungskosten, die er zur Abwehr der von ihm zu entrichtenden eigenen Erbschaftsteuer aufwende. Ob die Kosten der Erstellung der Erbschaftsteuererklärung zu den abzugsfähigen Kosten i. S. d. § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG zählen würden, hat der BFH in diesem Verfahren offengelassen, weil dies dort nicht entscheidungserheblich war.

Die Steuerverwaltung hingegen lässt den Abzug der Steuerberatungskosten und Rechtsberatungskosten im Rahmen des Besteuerungs- und Wertfeststellungsverfahrens gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG zu (H E 10.7 ErbStH), flankiert durch die BFH-Rechtsprechung vom 19.6.13 (II R 20/12, BStBl II 13, 738), die die Aufwendungen für ein Sachverständigengutachten zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts eines zum Nachlass gehörenden Grundstücks als Nachlassverbindlichkeit für abzugsfähig hält, sofern sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Erwerb von Todes wegen anfallen.

Ebenso sind Steuerberatungskosten des Erben für die Nacherklärung von Steuern, die der Erblasser hinterzogen hat, als Nachlassregelungskosten gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG abzugsfähig (BFH 14.10.20, II R 30/19, BStBl II 22, 216). Die Verwaltung stellt klar: Steuerberatungskosten, die dem Erben anlässlich einer Berichtigung für ursprünglich vom Erblasser abgegebene Steuererklärungen oder für die Nacherklärung von Steuern entstehen, die der Erblasser hinterzogen hat, sind mit Verweis auf das o. g. BFH-Urteil als Nachlassregelungskosten i. S. d. § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 1 ErbStG abzugsfähig. Den Erben trifft als Gesamtrechtsnachfolger gemäß § 153 Abs. 1 AO eine Berichtigungspflicht hinsichtlich der noch vom Erblasser abgegebenen Steuererklärungen, soweit er deren Unrichtigkeit erkennt.

Die Abgabe von Steuererklärungen für solche Steuerverbindlichkeiten, die vom Erblasser herrühren und damit dem Grunde nach Nachlassverbindlichkeiten darstellen, gehört zu den vom Erblasser herrührenden steuerlichen Pflichten. Beauftragt der Erbe zur Erfüllung seiner vom Erblasser herrührenden steuerlichen Pflichten eine Steuerberatung, dienen diese Kosten dazu, den Umfang der Steuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten zu klären. Stehen die Steuerberatungskosten im engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Erwerb von Todes wegen, gehören sie nicht zu den Kosten der Nachlassverwaltung nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 3 ErbStG. Es ist un-

Die vom Erwerber zu entrichtende Erbschaftsteuer ist nicht abzugsfähig

Steuerberatungskosten des Erben für die Nacherklärung abzugsfähig

Antrag auf Veranlagung unter Vorbehalt der Nachprüfung

Pauschbetrag ist nur einmal zu gewähren

Nachweis ist für den Abzug des Pauschbetrags nicht notwendig

schädlich, dass die Kosten dem Grunde und der Höhe nach durch einen eigenen Entschluss des Erben ausgelöst werden. H E 10.7 ErbStH ist insoweit nicht anwendbar (gleichlautende Ländererlasse vom 9.2.22, BStBl. I 2022, 224).

1.5 Formales Recht bei § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG

Kosten, die nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG geltend gemacht werden, fallen oftmals erst nach dem Steuerentstehungstichtag (§ 9 ErbStG) an. Für den Fall, dass der Erbschaftsteuerbescheid bereits ergangen ist, ist zu klären, inwieweit eine Änderungsnorm der AO greift. Ggf. ist der Antrag zu stellen, die Veranlagung unter Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO oder vorläufig nach § 165 AO zu setzen.

In einem Fall wurde ein zunächst vorläufig ergangener Erbschaftsteuerbescheid für endgültig erklärt, da von Seiten der Steuerpflichtigen auf Nachfrage des Finanzamts keine Reaktion erfolgte. Später stellte sich aber heraus, dass noch weitere Nachlassverbindlichkeiten, die sogar vor der Aufhebung der Vorläufigkeit entstanden waren, nacherklärt wurden. Der BFH sah hier (es war bereits Festsetzungsverjährung eingetreten) aber keine Möglichkeit, diese noch berücksichtigen zu können (26.7.23, II R 5/21, BStBl II 24, 166).

1.6 Pauschbetrag gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 2 ErbStG

Der in § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG aufgeführte Pauschbetrag kann pro Erbfall – unabhängig von der Anzahl der Erwerber von Todes wegen – für die Summe der in § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 1 ErbStG genannten Kosten pauschal nicht mehr als 15.000 EUR betragen. Er ist also nur einmal zu gewähren, Miterben können ihn nur anteilig beanspruchen. Die Höhe des Betrags ist ursprünglich an den Bestattungskosten ausgerichtet worden (BFH 24.2.10, II R 31/08, BStBl II 10, 491). Das bedeutet konkret, dass Miterben den Pauschbetrag anteilig nur dann für sich reklamieren können, soweit er nicht durch von anderen Miterben tatsächlich nachgewiesene Kosten aufgezehrt ist.

■ Beispiel

In einem Erbfall ohne Testament sieht die gesetzliche Erbfolge zwei Miterben vor. Ein Miterbe macht Kosten nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG i. H. v. 16.000 EUR geltend. Bei dem anderen Miterben sind keine Kosten angefallen.

Lösung: Da der Pauschbetrag durch die tatsächlichen Kosten bereits aufgezehrt ist, kann der Miterbe, dem keine Kosten angefallen sind, auch keinen anteiligen Pauschbetrag geltend machen.

Der Abzug des Pauschbetrags setzt nicht den Nachweis voraus, dass zumindest dem Grunde nach tatsächlich Kosten angefallen sind. Der BFH hat insoweit seine Sichtweise geändert (BFH 1.2.23, II R 3/20, BStBl II 23 717; vormals: BFH 21.1.05, II B 6/04, BFH/NV 2005, 1092).

Neben dem Vorerben kann auch der Nacherbe den Pauschbetrag für Erbfallkosten nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 2 ErbStG in Anspruch nehmen (BFH 1.2.23, a. a. O.). Nun geht das FG Niedersachsen noch einen Schritt weiter und sieht die Möglichkeit, dass der Erbfallkostenpauschbetrag auch von Vermächtnisnehmern selbst dann in Anspruch genommen werden kann, wenn sie nicht durch Auflage des Erblassers mit Kosten belastet sind. Sofern der Nachlass

nicht vollständig in Deutschland steuerpflichtig ist, wird nach Ansicht des FG der Erbfallkostenpauschbetrag nur anteilig in Höhe der Quote des in Deutschland erbschaftsteuerpflichtigen Erwerbs zum Gesamtnachlass berücksichtigt (28.6.23, 3 K 169/21, DStRE 2024, 471). Das Urteil befindet sich allerdings in Revision und wird noch einmal vom BFH (Rev. II R 25/23) überprüft.

Der Pauschbetrag ist bei Schenkungen unter Lebenden und bei Familienstiftungen und -vereinen nicht einschlägig (Konrad in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 10 Rn. 232).

1.7 Nichtabzugsfähigkeit der Kosten für die Verwaltung des Nachlasses, § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 3 ErbStG

Reine Kosten der Nachlassverwaltung sind gesetzlich ausdrücklich ausgeschlossen. Dazu zählen:

- Erhaltung von Nachlassgegenständen
- Einziehung von Forderungen
- Fortsetzung oder Neubegründung von Dauerschuldverhältnissen bzgl. der Nachlassgegenstände
- Renovierung oder Modernisierung von zum Nachlass gehörenden Grundstücken
- Umschichtung von Nachlassgegenständen (z. B. Maklerprovision, vgl. FG Niedersachsen 4.10.91, III 210/89, EFG 1992, 141)
- Aufnahme von Krediten

Dass diese Kosten nicht abzugsfähig sind, ergibt sich aus der fehlenden Unmittelbarkeit des Entstehens bezüglich des Erbfalls.

Die Abgrenzung zwischen den nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 1 ErbStG zu berücksichtigenden Kosten der Nachlassregelung und den nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 3 ErbStG erbschaftsteuerrechtlich unbeachtlichen Kosten der Nachlassverwaltung richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls. Herrscht Gewissheit über Umfang und Zusammensetzung des Nachlasses und hat der Erbe die Nachlassgegenstände in Besitz genommen, endet der sachliche Zusammenhang mit dem Erwerb. Kosten, die dem Erben in der Folgezeit zum Zwecke der Erhaltung, Mehrung, Nutzung oder Verwertung des Nachlassvermögens entstehen, sind keine Nachlassverbindlichkeiten (vgl. BFH 6.11.19, II R 29/16, BStBl II 20, 505, Rn. 19; 6.11.19, II R 6/17, BStBl II 20, 509, Rn. 23).

Erfolgt bei einer Erbengemeinschaft die Veräußerung aller Nachlassgegenstände, um den Erlös auf die einzelnen Miterben aufzuteilen, sind Lagerkosten und Beratungskosten, die allein der Verwertung von zum Nachlass gehörenden Kunstgegenständen dienen, nicht nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 1 ErbStG abzugsfähig (FG Köln 18.8.22, 7 K 2127/21, Rev. BFH II R 43/22).

2. Erwerbskosten bei Schenkungen unter Lebenden

Inwieweit bei Schenkungen unter Lebenden Erwerbskosten abzugsfähig sind, ist gesetzlich – auf den ersten Blick – nicht geregelt. Dass aber auch in diesem Fall generell Erwerbskosten abzugsfähig sind, ergibt sich aus § 1 Abs. 2 ErbStG, § 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG und § 10 Abs. 3-9 ErbStG. Insbesondere

Reine Kosten der Nachlassverwaltung sind gesetzlich ausgeschlossen

Fehlende Unmittelbarkeit des Entstehens bezüglich des Erbfalls

Lagerkosten und Beratungskosten nicht abzugsfähig

Kosten im Zusammenhang mit einer Schenkung

§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG ist folglich sinngemäß anzuwenden (BFH 20.12.00, II R 42/99, BStBl II 01, 454).

Daneben hat die Verwaltung die Behandlung von Erwerbsnebenkosten und Steuerberatungskosten sowie Rechtsberatungskosten im Zusammenhang mit einer Schenkung in H E 10.7 ErbStH geregelt: Bei Schenkungen unter Lebenden können im Zusammenhang mit der Ausführung der Zuwendung u. a. folgende Kosten anfallen:

- Allgemeine Erwerbsnebenkosten (Kosten der Rechtsänderung, z. B. Kosten für Notar, Handelsregister)
- Steuer- und Rechtsberatung im Vorfeld der Schenkung (nicht abziehbar, da nicht im unmittelbaren Zusammenhang)
- Kosten zur Erstellung der Steuer- bzw. Feststellungserklärung
- Kosten für Rechtsbehelfs- oder Finanzgerichtsverfahren im Steuerfestsetzungsverfahren (nicht abziehbar durch Abziehverbot, § 10 Abs. 8 ErbStG)
- Kosten eines Gutachtens für die Ermittlung des gemeinen Werts von Grundbesitz, Betriebsvermögen oder nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften

Wie im Einzelnen zu verfahren ist, geht sehr detailliert aus H E 10.7 ErbStH hervor.

Sofern Kosten vom Schenker getragen werden, kann sich ggf. die Bemessungsgrundlage des Erwerbs entsprechend erhöhen.

Zahlungen des Beschenkten an einen Dritten mindern die Bereicherung

Zahlungen des Beschenkten an einen Dritten, damit die Schenkung nach Grund oder Umfang nicht mehr bestritten wird, gehören zu den unmittelbar im Zusammenhang mit der Erlangung des Erwerbs stehenden Kosten und mindern so die Bereicherung. Auch bei der Schenkung kann so nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 1 ErbStG abziehbarer Erwerbsaufwand entstehen. Der BFH stellt diese Sichtweise in Kontext zu den Abfindungszahlungen des Erben an den weichenden Erbprätendenten, die der Erbe entrichtet, damit seine (Allein-)Erbenstellung in einem anhängigen Verfahren nicht mehr bestritten wird (BFH 15.6.16, II R 24/15, BStBl II 17, 128) sowie der abziehbaren Abfindungszahlung, die der künftige gesetzliche Erbe an einen anderen für den Verzicht auf einen künftigen Pflichtteils(ergänzungs)anspruch zahlt (BFH 25.1.01, II R 22/98, BStBl II 01, 456; vgl. auch BFH 6.5.21, II R 24/19, BStBl II 22, 340).

FAZIT | Die Fülle an finanzgerichtlichen oder BFH-Urteilen zeigt beeindruckend die Dynamik auf, die in diesem Thema steckt. Allein in den letzten vier Jahren ist eine Fülle an Urteilen ergangen, die für den Steuerbürger tendenziell eher eine positive Entwicklung aufzeigen. Auf jeden Fall bietet das Regelwerk eine Reihe an Möglichkeiten, den steuerpflichtigen Erwerb durch den Ansatz von Nachlassverbindlichkeiten bzw. Kosten des Erwerbs zu reduzieren. Der Erblasser bzw. Schenker trägt aktiv dazu bei, dem Erwerber Kosten zu bescheren oder auch nicht. Und es gilt, wie bei der Einkommensteuer mit den Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben: Das optimalste Ergebnis wird erzielt, wenn möglichst gar keine Kosten anfallen. Und bei Erwerben von Todes wegen gäbe es dann (im Regelfall) sogar noch den Pauschbetrag obendrauf.

REDAKTION | Sie haben Fragen oder Anregungen zur Berichterstattung? Schreiben Sie an IWW Institut, Redaktion „PU“

Aspastr. 24, 59394 Nordkirchen

Fax: 02596 922-80, E-Mail: pu@iww.de

Als Fachverlag ist uns individuelle Rechtsberatung nicht gestattet. Gerne vermitteln wir Ihnen den Kontakt zu einem professionellen Gutachtendienst.

ABONNENTENBETREUUNG | Fragen zum Abonnement beantwortet Ihnen der

IWW Institut Kundenservice, Max-Planck-Straße 7/9, 97082 Würzburg

Telefon: 0931 4170-472, Fax: 0931 4170-463, E-Mail: kontakt@iww.de

Bankverbindung: DataM-Services GmbH, Postbank Nürnberg

IBAN: DE80 7601 0085 0007 1398 57, BIC: PBNKDEFFXXX

IHR PLUS IM NETZ | Online – Mobile – Social Media

Online: Unter pu.iww.de finden Sie

- Zusätzliche Beiträge und eine laufend aktualisierte Musterfallsammlung
- Ein Archiv der Heftausgabe
- Ergänzende Downloads (Checklisten, Musterformulierungen u.v.m.)
- Rechtsquellen (Urteile, Gesetze, Verwaltungsanweisungen u.v.m.)

Nutzen Sie den kompletten Leistungsumfang von PU und schalten Sie Ihr Abonnement frei unter iww.de/anmelden. Rufen Sie an, wenn Sie Fragen haben: 0931 4170-472

Mobile: Lesen Sie „PU“ in der myIWW-App für Smartphone/Tablet-PC.

- Appstore (iOS)
- Google play (Android) → Suche: myIWW oder scannen Sie den QR-Code



Social Media: Folgen Sie „PU“ auch auf facebook.com/pu.iww

NEWSLETTER | Abonnieren Sie auch die kostenlosen IWW-Newsletter für Steuerberater auf iww.de/newsletter:

- BFH-Leitsatz-Entscheidungen
- BGH-Leitsatz-Entscheidungen
- IWW kompakt für Steuerberater
- BFH-Anhängige Verfahren

SEMINARE | Nutzen Sie das IWW-Seminarangebot für Ihre Fortbildung: seminare.iww.de

PRAXIS UNTERNEHMENSNACHFOLGE (ISSN 2698-5713)

Herausgeber und Verlag | IWW Institut für Wissen in der Wirtschaft GmbH, Niederlassung: Aspastraße 24, 59394 Nordkirchen, Geschäftsführer: Bernhard Münster, Günter Schürger, Telefon: 02596 922-0, Fax: 02596 922-99, E-Mail: info@iww.de, Internet: iww.de, Sitz: Max-Planck-Straße 7/9, 97082 Würzburg

Redaktion | RA Dipl.-Finw. Horst Rönning (Chefredakteur); Dipl.-Kffr. Christiane Nöcker (stellv. Chefredakteurin, verantwortlich)

Bezugsbedingungen | Das Abonnement umfasst die Nutzung aller digitalen Inhalte (Webseite pu.iww.de) sowie eine Heftausgabe pro Quartal. Es kostet pro Quartal 129 EUR einschließlich Versand und Umsatzsteuer. Das Abonnement ist jederzeit zum Quartalsende kündbar.

Hinweise | Alle Rechte am Inhalt liegen beim IWW Institut. Nachdruck und jede Form der Wiedergabe auch in anderen Medien sind selbst auszugsweise nur nach schriftlicher Zustimmung des IWW Instituts erlaubt. Der Inhalt des Informationsdienstes ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität des Themas und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d). Dies beinhaltet keine Wertung.

Zitierweise | Beispiele: „Müller, PU 11, 20“ oder „PU 11, 20“

Bildquellen | Titel: © Maren Winter – stock.adobe.com; Umschlag-Seite 2: René Schwerdtel (Nöcker, Kreutzer)

Druck | H. Rademann GmbH Print + Business Partner, 59348 Lüdinghausen

Zentrale Anlaufstelle für Fragen zur Produktsicherheit | Bernhard Münster, Tel. 02596 922-13, E-Mail: produktsicherheit@iww.de

GOGREEN

Wir versenden klimafreundlich
mit der Deutschen Post

IHR ABO KANN MEHR!

Ohne zusätzliche Kosten.
Jetzt weitere Nutzer freischalten!

**1 Abo =
3 Nutzer**

Holen Sie jetzt alles aus Ihrem Abo raus!

PU Praxis Unternehmensnachfolge unterstützt Sie optimal im beruflichen Alltag. Aber nutzen Sie in Ihrer Kanzlei auch das ganze Potenzial?

Unser Tipp: Nutzen Sie den Informationsdienst an möglichst vielen Arbeitsplätzen und schalten Sie die digitalen Inhalte für zwei weitere Kollegen frei! Das kostet Sie nichts, denn in Ihrem digitalen Abonnement sind **automatisch drei Nutzer-Lizenzen enthalten**.

Der Vorteil: Ihre Kollegen können selbst nach Informationen und Arbeitshilfen suchen – **und Sie verlieren keine Zeit** mit der Abstimmung und Weitergabe im Team.

Und so einfach geht's: Auf iww.de anmelden, weitere Nutzer eintragen, fertig!

IWW INSTITUT

In Ihrem Abonnement enthalten:
Drei Nutzer-Lizenzen für die digitalen Inhalte

Direkt umsetzbare Empfehlungen, anschauliche Musterfälle, praktische Arbeitsblätter u. v. m. – Ihr Abonnement bietet digital umfangreiche Fachliteratur zu Ihrem Arbeitsgebiet. Aber nicht nur das: Ihr Abonnement enthält automatisch auch drei Lizenzen für Nutzer in Ihrer Kanzlei/Praxis. Sie können auch Kollegen und Mitarbeiter auf die digitalen Inhalte zugreifen – ganz ohne weitere Kosten.

Hier erfahren Sie, wie es geht.

Schritt 1: Anmeldung

Melden Sie sich mit Ihren Zugangsdaten an unter
■ www.iww.de/anmeldung
Sie haben noch kein IWW Konto?
Dann registrieren Sie sich zunächst unter
■ www.iww.de/registrierung

Anmeldung

Ich bin schon beim IWW Institut registriert.
max.muellermann@kanzlei.de

☐ Angemeldet bleiben

Sobald Sie angemeldet sind, finden Sie Ihre derzeit aktiven Abonnements unter
■ **Mein Konto > Meine Aktivitäten**
oder geben Sie den Link www.iww.de/hundescenter ein.

Mein Konto

**Kurzanleitung
herunterladen unter:
www.iww.de/s7219**