

Weitere Informationen unter [www.otto-schmidt.de](http://www.otto-schmidt.de)

**Leseprobe zu**



Ebeling/Geck

Handbuch der Erbgemeinschaft, Grundwerk zur Fortsetzung

Loseblattwerk in 1 Ordner,  
ISBN 978-3-504-45027-4

Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln  
[www.otto-schmidt.de](http://www.otto-schmidt.de)

## II. Besteuerung des Vorerben

Der Vorerbe gilt nach § 6 Abs. 1 ErbStG als **Vollerbe**<sup>1</sup>. Die Beschränkung des Vorerben wird erbschaftsteuerlich nicht berücksichtigt. 334

Dies hat zur Folge, dass der Kapitalwert eines Erbbaurechts als Erwerb des Vorerben nach der Laufzeit des Erbbaurechts berechnet und nicht etwa an die Dauer der Vorerbenstellung (Lebenserwartung, Eintritt eines bestimmten Ereignisses) gebunden wird<sup>2</sup>. Ein Vorerbe kann steuerlich auch dann nicht als Nießbraucher behandelt werden, wenn im einzelnen Falle seine Stellung mehr der eines Nießbrauchers als der eines Erben im gewöhnlichen Sinne gleicht<sup>3</sup>. 334.1

Die Besteuerung des Vorerben, mithin ohne Berücksichtigung der mit der Nacherbschaft verbundenen Wertminderung des Nachlasses, ist **verfassungsgemäß**<sup>4</sup>. Nach Auffassung des BFH hat der Gesetzgeber durch Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG die ihm übertragenen Bestimmungen von Inhalt und Schranken des Erbrechts auch unter erbschaftsteuerlichen Aspekten beachtet. Die Erbrechtsgarantie gewährleistet danach nicht das unbedingte Recht, den unentgeltlich erworbenen Eigentumsbestand von Todes wegen ungemindert auf Dritte zu übertragen. Diese Entscheidung des BFH war zu erwarten, da in der parallelen Konstellation der Übertragung unter Nießbrauchslast die Nießbrauchsbelastung auch nicht wertmindernd abgezogen werden kann. Gleichwohl bleibt ein gewisses Unbehagen, weil die mit der Vorerbschaft verbundenen Beschränkungen den Vorerben doch beträchtlich in seiner Disposition einschränken, so dass die steuerliche Gleichbehandlung mit einem unbelasteten Vollerben doch zumindest wirtschaftlich und rechtspolitisch bedenklich ist.

Beim Eintritt der Nacherbfolge durch den Tod des Vorerben hat derjenige, auf den das Vermögen übergeht, den Erwerb als vom Vorerben stammend zu versteuern. **Auf Antrag** ist der Versteuerung das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser zugrunde zu legen. Es ist dann die StKl. anzuwenden, die dem **Verhältnis des Nacherben zum Erblasser entspricht**, und zwar bei allen Vorschriften, in denen die StKl. für die Berechnung der Steuer eine Rolle spielt. Der Antrag kann auch von einem anderen oder späteren Nacherben gestellt werden<sup>5</sup>. Er sollte immer dann gestellt werden, wenn StKl. und damit Freibetrag im Verhältnis des Nacherben zum Erblasser günstiger sind als im Verhältnis zum Vorerben: 335

*Beispiel:*

Der Erblasser setzt seine Tochter zum Erben ein. Als Nacherben setzt er für den Fall, dass diese ohne eigene Abkömmlinge verstirbt, seinen Sohn ein. Wird der Antrag gem. § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG gestellt, findet StKl. I Anwendung, anderenfalls die ungünstigere StKl. II.

Hat der Nacherbe über das **Nacherbenanwartschaftsrecht** entgeltlich zu Gunsten eines Dritten verfügt, ist nicht nur bei ihm das Entgelt als Erwerb von Todes wegen nach dem Erblasser als zugewendet und damit steuerpflichtig zu erfassen (§ 3 Abs. 2 Nr. 6 ErbStG). Vielmehr hat auch der Erwerber des entgeltlich erworbenen Anwartschaftsrechtes mit Eintritt des Nacherbfalls den ihm zugeflossenen Erbteil nach § 6 Abs. 2 ErbStG zu erfassen. Er ist

<sup>1</sup> Zur Verfassungsmäßigkeit des § 6 Abs. 1 ErbStG vgl. *Seifert*, BB 1965, 200; *Kapp/Ebeling*, § 6 ErbStG Rz. 58.

<sup>2</sup> FG Münster v. 5.10.1995 \_ 3 K 1678/93 Erb, EFG 1996, 481 \_ Az. des BFH: II R 8/96.

<sup>3</sup> BFH v. 6.5.2003 \_ II B 73/02, BFH/NV 2003, 1185, best. durch BFH v. 27.1.2006 \_ II B 13/05, BFH/NV 2006, 1299.

<sup>4</sup> BFH v. 6.11.2006, II B 37/06, DStRE 2007, 174; noch offen gelassen in BFH v. 6.5.2003 \_ II B 73/02, BFH/NV 2003, 1185.

<sup>5</sup> Vgl. RFH v. 10.10.1935, RStBl. 1935, 1485.

jedoch dann berechtigt, das an den eigentlichen Nacherben gezahlte Entgelt nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG steuermindernd anzusetzen<sup>6</sup>.

Ein häufiges Problem ist die **Vermischung** des der Vorerbschaft unterliegenden Vermögens mit dem Eigenvermögen des Vorerben. Ist der Nacherbe sowohl Erbe des Vorerben als auch aufgrund eingetretenen Nacherbfalls des zunächst verstorbenen Erblassers, hat er im Zweifel die Beweislast zu tragen, in welchem Umfang der auf ihn erfolgte Vermögensübergang auf Vermögen entfällt, welches noch dem Vermögen des Erblassers entstammt und sich mit dem Eigenvermögen des Vorerben vermischt hat<sup>7</sup>. Für die **Praxis** ist hieraus abzuleiten, dass sorgfältig auf die **Trennung** von Eigenvermögen und Vorerbschaftsvermögen in der Person des Vorerben geachtet werden muss. Zivilrechtlich ergibt sich dies ohnehin aus § 2121 BGB, wonach der Vorerbe ein Bestandsverzeichnis über das der Vorerbschaft unterliegende Vermögen aufzustellen hat. Dies wird in intakten Familienverhältnissen gelegentlich übersehen, was dann zu Problemen im Zeitpunkt des Eintritts des Nacherbfalls führen kann.

Diese Auffassung ist zutreffend. Durch sie wird sichergestellt, dass der dem Erwerber zugeflossene Erbteil in vollem Umfang steuerlich erfasst wird. Würde nur das an den eigentlichen Nacherben gezahlte Entgelt bei diesem versteuert, würden Wertveränderungen vom Zeitpunkt der Veräußerung bis zum Eintritt des Nacherbfalls unbesteuert bleiben, welches dem Regelungszweck des § 6 ErbStG zuwider liefe. Allerdings ist auch in diesem Fall auf Antrag der Besteuerung das Verhältnis des eigentlichen Nacherben zum Erblasser zugrunde zu legen, sodass durch die Übertragung der Nacherbenanwartschaft für die Anwendung der StKl. keinerlei Nachteile zu befürchten sind.

Offen ist, ob neben der StKl. und den persönlichen Freibeträgen auch noch andere **Besteuerungsmerkmale**, die nicht auf den Verwandtschaftsgrad des Nacherben zum Erblasser abstellen, zu beachten sind. Ist etwa Nacherbe der Ehepartner des Erblassers, kann sich die Frage der Anwendung des § 5 ErbStG (steuerfreier Zugewinnausgleich) stellen. *Noll*<sup>8</sup> weist mit Recht darauf hin, dass sich Weiterungen auch im Bereich der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht ergeben. Sind Vorerbe und Nacherbe Steuerausländer, gelten die Grundsätze zur beschränkten Steuerpflicht. Ist der Erblasser hingegen Steuerinländer, hätte der Antrag nach § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG unter Umständen zur Folge, dass die Grundsätze der unbeschränkten Steuerpflicht zur Anwendung kommen. Da der Antrag zu Folge hat, dass das Verwandtschaftsverhältnis zum Erblasser maßgebend ist, kommt es unseres Erachtens im Rahmen des § 5 ErbStG auf die persönlichen Verhältnisse zwischen Erblasser und Nacherben an, so dass § 5 ErbStG zu beachten ist. Da es sich bei der Frage der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht um ein persönliches Merkmal handelt, dürfte dieses von der Reichweite des § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG nicht erfasst sein, weil die Ansässigkeit ohne Berücksichtigung des Verwandtschaftsverhältnisses festzustellen ist.

Im Falle des § 14 ErbStG (Berücksichtigung früherer Erwerbe) sind die früheren Zuwendungen des Erblassers dem Nacherben zuzurechnen. Vorschenkungen durch den Vorerben sind mit der von ihm stammenden Vermögensmasse zusammenzurechnen<sup>9</sup>.

336 Ist der Nacherbe mit dem Vorerben in demselben Grade verwandt wie mit dem Erblasser und wird er zugleich mit dem Erwerb der Nacherbschaft unmittelbar Erbe des Vorerben, so kann durch den Antrag, der Versteuerung das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser zugrunde zu legen, nicht erreicht werden, daß die Erbschaftsteuer für die beiden Vermögensmassen, Nacherbschaft und eigenes Vermögen des Vorerben getrennt berechnet wird. Die **Steuer** ist

<sup>6</sup> BFH v. 20.10.2005 \_ II 32/05, BFH/NV 2006, 304.

<sup>7</sup> BFH v. 28.2.2007 \_ II B 82/06, BFH/NV 2007, 919.

<sup>8</sup> *Noll*, Aktuelles Beratungs-Know-how im Erbschaftsteuerrecht, DStR 2004, 257.

<sup>9</sup> BFH v. 30.6.1976 \_ II R 3/69, StRK ErbStG 1959 § 7 R. 2 = BB 1976, 1353.

vielmehr **für das ganze Vermögen einheitlich** zu berechnen<sup>10</sup>. Die Vergünstigung besteht also nur hinsichtlich der StKl., nicht auch hinsichtlich der Steuerstufe (Progression), was durch § 6 Abs. 2 Satz 5 ErbStG bestätigt wird, wonach die Steuer für jeden Erwerb jeweils nach dem Steuersatz zu erheben ist, der für den gesamten Erwerb gelten würde. Hieraus ergibt sich zweifelsfrei, daß es sich um einen einheitlichen Erwerb handelt.

Ist der **Nacherbe zugleich Erbe des Vorerben**, kann für das eigene Vermögen des Vorerben ein Freibetrag nur gewährt werden, soweit der Freibetrag für das der Nacherbfolge unterliegende Vermögen nicht verbraucht ist. In einem vom BFH<sup>11</sup> entschiedenen Fall betrug das Eigenvermögen des Vorerben 270|000 DM, das der Nacherbfolge unterliegende Vermögen 3|000 DM. Das Finanzamt legte der Besteuerung des Nacherben zum Erblasser die günstigere StKl. zugrunde, was dazu führte, daß für den Erwerb der Klägerin als Nacherbin keine Erbschaftsteuer anfiel, jedoch der Freibetrag nach StKl. I wegen des geringen steuerpflichtigen Erwerbes nur in geringem Umfang ausgenutzt werden konnte. Die Klägerin begehrte nunmehr die Übertragung des nicht verbrauchten Freibetrages nach StKl. I auf den Erwerb nach der Vorerbin, der in die StKl. II fiel. Das FG Baden-Württemberg<sup>12</sup> hat der Klage stattgegeben. Der BFH hat sie abgewiesen. Der BFH weist darauf hin, daß nach dem Wortlaut von § 6 Abs. 2 Satz 4 ErbStG für die Berechnung des der Nacherbfolge unterliegenden Vermögens grundsätzlich der Freibetrag zu berücksichtigen ist, der für das persönliche Verhältnis des Erwerbers (Nacherbe) zum ursprünglichen Erblasser vorgesehen ist. Die Norm soll Härten mildern, die durch ein ungünstigeres Verwandtschaftsverhältnis des Nacherben zum Vorerben entstehen würden. Darüber hinaus ordnet die genannte Norm jedoch an, daß für die Berechnung der Steuer im Verhältnis vom Vorerben zu dessen Erben der Freibetrag zu berücksichtigen ist, der auf das persönliche Verhältnis dieser Beteiligten anzuwenden ist, und dies voraussetzt, daß der Freibetrag im Verhältnis Erblasser/Nacherbe noch nicht verbraucht ist. Insgesamt sollen somit dem Nacherben unter Umständen zwar zwei Freibeträge gewährt werden, der nach dem Vorerben anzuwendende Freibetrag jedoch nur dann, wenn der Freibetrag im Verhältnis zum ursprünglichen Erblasser noch nicht aufgebraucht ist. Der Freibetrag im Verhältnis zum Vorerben kommt nur zur Anwendung, soweit der Freibetrag im Verhältnis zum ursprünglichen Erblasser noch nicht aufgezehrt ist, so daß die Freibeträge insgesamt nicht den Freibetrag nach der günstigsten StKl. übersteigen. Die Vorschrift gibt jedoch keinen Anhaltspunkt dafür, daß bei der Berechnung der auf das eigene Vermögen des Vorerben entfallenden Steuern ein höherer Freibetrag gewährt werden kann, als im Verhältnis zwischen Erwerber und Vorerben nach § 16 ErbStG vorgesehen ist. Dieses Ergebnis würde jedoch erzielt, wenn ein nicht verbrauchter Freibetrag im Verhältnis ursprünglicher Erblasser/Nacherbe auf den Erwerb zwischen Vorerbe und dessen Erbe übertragen werden könnte. § 6 Abs. 2 Satz 4 ErbStG ist daher in der Weise zu verstehen, daß die Abzugsfähigkeit des im Verhältnis des Erwerbers zum Vorerben maßgeblichen Freibetrages beschränkt wird auf den durch das der Nacherbschaft unterliegende Vermögen nicht verbrauchten Teil des Freibetrages aus dem Verhältnis des Erwerbers zum ursprünglichen Erblasser. Hätte im entschiedenen Fall die Klägerin den für sie günstigsten Freibetrag nach StKl. I voll verbraucht, hätte kein Freibetrag in der StKl. II gewährt werden können. Eine Übertragung des nicht verbrauchten Freibetrages von der günstigsten StKl. in die ungünstigste StKl. ist danach ausgeschlossen.

Der Vorerbe hat nach § 20 Abs. 4 ErbStG die durch die Vorerbschaft veranlaßte Steuer aus den Mitteln der Vorerbschaft zu entrichten. Durch diese Vorschrift ist die Haftung des Vorerben für die durch die Erbschaft veranlaßte Steuer nicht eingeschränkt. Es sollen dadurch

<sup>10</sup> Vgl. RFH v. 9.3.1939, RStBl. 1939, 726; v. 16.7.1942, RStBl. 1942, 935.

<sup>11</sup> BFH v. 2.12.1998 \_ II R 43/97, BStBl. II 1999, 235 m. Anm. *Ebeling*, ZEV 1999, 238.

<sup>12</sup> FG BW v. 8.11.1996 \_ 9 K 58/96, EFG 1997, 1319.

lediglich die Rechtsbeziehungen zwischen dem Vorerben und dem Nacherben klargestellt werden. Hat der Vorerbe die Steuerschuld bis zu seinem Tode nicht entrichtet, so geht die Steuerschuld als Nachlaßverbindlichkeit **auf seine Erben** über<sup>13</sup>.

- 338.1 Zwar ist eine analoge Anwendung von § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG nicht möglich auf den Fall einer vom Schenker **angeordneten Aufeinanderfolge von Schenkung und Vermächtnis**; jedoch kann die Vollziehung des nachfolgenden Vermächtnisses für den Vermächtnisnehmer als Schenkung iS von § 7 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG zur Anwendung der günstigeren StKl. und des höheren Freibetrages führen<sup>14</sup>.

---

<sup>13</sup> RFH v. 7.11.1935, RStBl. 1935, 1503.

<sup>14</sup> So Nds. FG v. 5.1.1989 \_ III 44/85, EFG 1989, 463.

## X. Keine Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit

Nach den Vorschriften des Bürgerlichen Rechts erlöschen durch den Erbfall und die 481  
dadurch eintretende Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit (sog. **Konfusion**)  
zwischen dem Erblasser und dem Erben bestehende Rechte und Verbindlichkeiten. Nach  
einer BGH-Entscheidung<sup>1</sup> betreffend **Rückforderung einer Schenkung durch das  
Sozialamt** gegenüber dem beschenkten Erben ist diese Rechtsfolge aber weder gesetzlich  
vorgeschrieben noch logisch zwingend; vielmehr ist von dem Fortbestehen der Forderung  
dann auszugehen, wenn dies nach der Interessenlage etwa mit Rücksicht auf Rechte Dritter  
einer Forderung geboten erscheint<sup>2</sup>.

Diese zivilrechtlichen Vorschriften gelten **nicht für das Erbschaftsteuerrecht**. Die zwischen  
dem Erblasser und dem Erben bestehenden Rechte und Verbindlichkeiten (Belastungen)  
erlöschen für die Erbschaftsteuer nicht; denn in § 10 Abs. 3 ErbStG wird ausdrücklich  
angeordnet, dass die infolge des Anfalls durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit  
oder von Recht und Belastung erloschenen Rechtsverhältnisse als nicht erloschen gelten.  
Diese Vorschrift ist **auch auf Schenkungen unter Lebenden anwendbar**. § 10 Abs. 3  
ErbStG ist dagegen nicht auf solche Vorgänge anzuwenden, bei denen die Forderung mit dem  
Tode des Erblassers erlischt.

*Beispiel:*

Der Erbe ist verpflichtet, dem Erblasser bis zu dessen Tode eine Rente zu gewähren. Von einer  
erbschaftsteuerlichen Bereicherung des rentenverpflichteten Erben auf den Todestag des Erblassers ist im  
Rahmen des ErbStG nicht auszugehen.

*Weiteres Beispiel zur Anwendung von § 10 Abs. 3 ErbStG:*

Der Erblasser hat gegen den Erben eine Forderung in Höhe von 10 000 DM. Nach Maßgabe des Zivilrechts geht  
diese Forderung des Erblassers gegen den Erben mit dem Erbfall bei dem Erben unter, dh. die Forderung erlischt  
durch Konfusion. Demgegenüber ist erbschaftsteuerlich gesehen der Erbe um den Wert der Forderung insofern  
bereichert, als er diese Forderung nicht mehr zu erfüllen braucht. Die Forderung des Erblassers dem Erben  
gegenüber in Höhe von 10 000 DM muß demgemäß nach § 10 Abs. 3 ErbStG dem erbschaftsteuerpflichtigen  
Erwerb hinzugerechnet werden<sup>3</sup>.

Beim Erwerb durch Erbanfall besteht bis auf den seltenen Fall des Verschaffungsvermögens **Identität  
zwischen Erwerb und Verbindlichkeit**. Die in der Praxis der Schenkungsteuer bestehenden Probleme  
abweichender Bewertung bei mittelbaren Schenkungen stellen sich im Erbfall nicht<sup>4</sup>.

481.1

Die Vorschrift des § 10 Abs. 3 ErbStG ist auch für den Fall anzuwenden, daß die bisher  
dem **Nießbrauch** unterworfenen Vermögenssubstanzen auf den Nießbrauchberechtigten  
übergeht. Soweit es sich um Grundstücke handelt, erlischt das Nießbrauchrecht nicht, wenn es  
mit dem Eigentum in derselben Person zusammenfällt (Konsolidation – § 889 BGB). Bei  
beweglichen Sachen erlischt der Nießbrauch dann nicht, wenn der Eigentümer ein rechtliches  
Interesse an dem Fortbestehen des Nießbrauchs hat (§ 2063 Abs. 2 und § 1072 BGB). Selbst  
wenn der Nießbrauch aber nach bürgerlichem Recht infolge Übergang der  
Vermögenssubstanzen untergegangen sein sollte, bleibt er für die Ermittlung der Erbschaftsteuer  
bestehen. Die Erbschaftsteuer richtet sich also nicht nach dem Bruttowert des Nachlasses,

---

1 BGH v. 14.6.1995 – IV ZR 212/94, NJW 1995, 2287.

2 Unter Hinweis auf BGH v. 30.4.1980 – V ZR 56/97, NJW 1981, 447.

3 RFH v. 18.12.1935, RStBl. 1936, 199; BFH v. 14.2.1952 – III 87/50, BStBl. III 1952, 80 = StRK ErbStG  
§ 10 R. 2.

4 BFH v. 10.7.1996 – II R 32/94, BFH/NV 1997, 28.

sondern nach dem Nettowert, der sich durch Abzug des kapitalisierten Nießbrauchwerts vom Nachlaß ergibt<sup>5</sup>.

Diese Regelung ist wirtschaftlich durchaus begründet; denn der Nießbrauchberechtigte hat bei der Entstehung des Nießbrauchs entweder eine Gegenleistung erbracht oder bei unentgeltlicher Einräumung Schenkung(Erbschaft-)steuer entrichtet. Der Nießbraucher würde also doppelt belastet, wenn der Wert des Nießbrauchs beim späteren Erwerb der Vermögenssubstanz nicht abgezogen würde.

Diese Fälle sind praktisch aber nicht von großer Bedeutung; denn regelmäßig wird die **Vermögenssubstanz** den Kindern zugewendet, während der **Nießbrauch** dem überlebenden Ehegatten eingeräumt wird. Die obigen Ausführungen beziehen sich nur auf den Fall, daß die Vermögenssubstanz dem überlebenden Ehegatten zugewendet wird, während die Kinder zunächst nur den Nießbrauch erhalten. Wenn dann der überlebende Ehegatte stirbt, fallen Eigentum und Nießbrauch in einer Person zusammen<sup>6</sup>.

## XI. Anwartschaft eines Nacherben

482 Die Anwartschaft eines Nacherben gehört nicht zu seinem Nachlaß. Die Erbschaftsteuer fällt erst bei Eintritt der Nacherbfolge an, § 6 iVm. § 10 Abs. 4 ErbStG.

483 **Überträgt** der Nacherbe nach dem Eintritt des Vorerbfalles aber vor dem Eintritt der Nacherbfolge sein Nacherbenanwartschaftsrecht **entgeltlich auf einen Dritten**, so unterliegt der Erwerb des Dritten erst bei Eintritt des Nacherbfalles gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 und § 3 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 1 ErbStG der Erbschaftsteuer. Der Dritte kann nunmehr von seinem Erwerb das von ihm für den Erwerb aufgewendete und vom Nacherben bei Empfang der Gegenleistung versteuerte Entgelt nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG von seinem Erwerb absetzen<sup>7</sup>.

484 Aufgrund der Rspr. des BFH<sup>8</sup> sind **Zahlungen des Vorerben zur Ablösung des Nacherbenrechts** nicht als Nachlaßverbindlichkeiten abzugsfähig. Diese Rspr. überzeugt nicht, da sie nicht berücksichtigt, daß die Zahlungen erforderlich sind, um aus der Position des Vor- in die des Vollerben zu erstarken.

485 Einstweilen frei.

## XII. Erblasserschulden

486 Zur Abgrenzung zwischen Nachlaßverbindlichkeiten iS des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG und Erblasserschulden gem. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG vgl. BFH<sup>9</sup>. Der **Abzug einer angemessenen Vergütung** als Erblasserschuld iS des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG setzt nach diesem Urteil jedoch voraus, daß der Erwerb bürgerlich-rechtlich als Dienstleistungsvergütung zu beurteilen ist, dh. daß dienstvertragliche Beziehungen zwischen dem Erben und dem Erblasser bestanden haben.

---

5 Vgl. RFH v. 13.5.1930, RStBl. 1930, 383: „Steht einem Erwerber zur Zeit der Zuwendung bereits der Nießbrauch an dem zugewendeten Gegenstand zu, so ist der Steuer nur der um den Wert des Nießbrauchs verminderte Substanzwert zugrunde zu legen.“

6 Vgl. zu der bürgerlich-rechtlichen Frage der Vereinigung von Forderung und Schuld durch Erbfall auch BGH v. 1.6.1967 – II ZR 150/66, DB 1967, 1541.

7 So BFH v. 28.10.1992 – II R 21/92, BStBl. II 1993, 158 = StRK ErbStG 1974 § 3 R. 27; vgl. hierzu Teil II Rz. 231 ff.

8 BFH v. 23.8.1995 – II R 88/92, BStBl. II 1996, 137 = StRK ErbStG 1974 § 10 R. 15.

9 BFH v. 9.11.1994 – II R 110/91, BStBl. II 1995, 62 = StRK ErbStG 1974 § 10 Rz. 11 sowie Anm. Albrecht, ZEV 1995, 118.

Das ErbStG will die Bereicherung des Erwerbers steuerlich erfassen. Deshalb müssen 487  
Schulden und Lasten (Nachlaßverbindlichkeiten) von dem aktiven Bestand abgezogen  
werden. Die abzugsfähigen Nachlaßverbindlichkeiten ergeben sich aus § 10 Abs. 5 Nr. 1–3  
ErbStG. Die dort genannten Posten würden auch ohne diese Regelung mit Rücksicht auf ihren  
wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb abzugsfähig sein; die ausdrückliche  
Regelung in § 10 Abs. 5 ErbStG war aber dennoch erforderlich, da die dort im einzelnen  
aufgeführten abzugsfähigen Lasten wegen des Stichtagsprinzips andernfalls nicht sofort  
abgezogen werden könnten. Die eigentliche Bedeutung des § 10 Abs. 5 ErbStG liegt mithin in  
der **Durchbrechung des Stichtagsprinzips**<sup>10</sup>.

Zu den Nachlaßverbindlichkeiten gehören in erster Linie die Erblässerschulden, dh. die 488  
vom Erblasser herrührenden Schulden iS des § 1967 BGB, auch die  
**Zugewinnausgleichsschuld**. Diese kraft Gesetzes in Geld zu erbringende Schuld ist auch  
dann mit ihrem Nennwert als Nachlaßverbindlichkeit gem. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG  
abzugsfähig, wenn die Forderung von dem Verpflichteten einvernehmlich mit dem  
Berechtigten durch **Übereignung eines Grundstückes** erfüllt wird<sup>11</sup>. Im Gegensatz zur  
Pflichtteilsschuld als Nachlaßverbindlichkeit ist die Zugewinnausgleichsschuld eine  
Erblässerschuld, die anders als der Pflichtteilsempfang nicht zum Erwerb von Todes wegen  
aufgrund der Vorschrift des § 5 ErbStG gehört.

Das FG Nürnberg<sup>12</sup> läßt zwar einerseits genügen, daß die Beteiligten das wirtschaftliche 489  
Ergebnis einer – **zivilrechtlich unwirksamen – Vereinbarung** gleichwohl haben eintreten  
und bestehen lassen, so daß es weder auf eine erbvertragliche Regelung noch auf eine  
Vereinbarung in schriftlicher Form ankomme; die Anwendung der Vorschrift des § 10 Abs. 5  
Nr. 3 ErbStG sei andererseits aber bereits im Ansatz abzulehnen, da Dienstleistungen nicht  
unter den Kostenbegriff dieser Vorschrift fallen.

Bei hiervon abweichender Auffassung ist der BFH geblieben, wenn er<sup>13</sup> auf dem Standpunkt  
verharrt, daß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG nur aus Rechtsgründen bestehende Erblässerschulden  
erfaßt.

Nach der Auffassung des BFH<sup>14</sup> werden wirksame oder unwirksame Versprechen des  
Erblassers, jemanden als Entgelt für Dienstleistungen durch eine letztwillige Verfügung zu  
bedenken, nicht als Nachlaßverbindlichkeiten im Rahmen des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG  
behandelt, sondern als Erblässerschulden iS des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG: Denn es handele  
sich insoweit nicht um Kosten, die unmittelbar im Zusammenhang mit der Erlangung des  
Erwerbs entstanden seien. Allerdings setzt die Abzugsfähigkeit entsprechender  
**Dienstleistungsvergütungen** vom Erwerb des Erben gem. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG voraus,  
daß zwischen dem Erben und dem Erblasser dienstvertragliche Beziehungen bestanden; denn  
diese Vorschrift erfasse nur aus Rechtsgründen bestehende Erblässerschulden<sup>15</sup>. Gerade der  
dieser BFH-Entscheidung zugrundeliegende Sachverhalt spricht gegen die Berufung des BFH

---

10 So zutr. *Keuk*, DB 1973, 634 ff.

11 So zutr. BFH v. 10.3.1993 – II R 27/89, BStBl. II 1993, 368 = StRK ErbStG 1974 § 12 R. 31,  
*Troll/Gebel/Jülicher*, § 10 ErbStG Rz. 121.

12 FG Nürnberg v. 9.8.1994 – IV 322/92, rkr., EFG 1995, 127.

13 BFH v. 9.11.1994 – II R 110/91, BStBl. II 1995, 62 = StRK ErbStG 1974 § 10 R. 11 unter Bestätigung  
des Urts. des BFH v. 15.6.1988 – II R 165/85, BStBl. II 1988, 1006 = StRK ErbStG 1974 § 10 R. 5 sowie  
*Albrecht*, ZEV 1995, 118.

14 BFH v. 9.11.1994 – II R 110/91, BStBl. II 1995, 62 = StRK ErbStG 1974 § 10 R. 11 sowie Anm.  
*Albrecht*, ZEV 1995, 118.

15 Wie der BFH bereits in BFH v. 15.6.1988 – II R 165/85, BStBl. II 1988, 1006 = StRK ErbStG 1974 § 10  
R. 5, begründete.

auf das formale Recht und für den von dem FG Rheinland-Pfalz<sup>16</sup> eingenommenen Standpunkt. Die Klägerin hatte ihren anderweitig ausgeübten Beruf als Putzhilfin aufgegeben und ihren Bruder gepflegt. Ihr Bruder hatte sie in einem in Gegenwart eines Notars errichteten Testament als Alleinerbin unter Übergehung der anderen Geschwister eingesetzt. Das Finanzamt setzte in dem Erbschaftsteuerbescheid v. 11.7.1991 einen Steuerbetrag von 3 531 DM fest, und das FG kürzte ihn auf 1 265 DM.

Finanzverwaltung und zwei Gerichtsinstanzen wurden also zur Überprüfung eines in kleinsten bürgerlichen Verhältnissen entstandenen Steuerbetrages über einen mehr als dreieinhalbjährigen Zeitraum bemüht – ein Aufwand, zu dem es bei einer großzügigeren Bemessung des Freibetrages im Rahmen des § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG für Unterhalt oder Pflege des Erblassers nicht kommen würde. Unabhängig von dieser Aufforderung an den Gesetzgeber hätte der BFH aufgrund lebensnaher Beurteilung zu dem Ergebnis kommen müssen, daß auch mangels rechtlich bindender Einigung über die Dienstleistungsvergütung zwischen Erblasser und steuerpflichtiger Schwester dienstvertragliche Beziehungen bestanden, die den Abzug einer Vergütung als Erblasserschuld iS des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG rechtfertigten. Das Urteil des BFH ist gewissermaßen sozial ungerechtfertigt. In dieser Entscheidung hat der BFH jedoch an dem Grundsatz festgehalten, daß der Wert von Dienstleistungen, die der spätere Erbe im Hinblick auf die erhoffte Erbeinsetzung erbringt, im Umfang einer üblichen Vergütung den steuerpflichtigen Erwerb des Erben mindern kann<sup>17</sup>.

490 Für die steuerliche Beurteilung ist aber nicht die formelle Rechtslage, sondern der wirkliche Sachverhalt maßgebend. Es kommt darauf an, wie sich die Beteiligten tatsächlich verhalten. Daraus ergibt sich, daß nicht der rechtliche, sondern der tatsächliche Bestand einer Forderung oder einer Schuld maßgebend ist<sup>18</sup>. Diesem Grundsatz widerspricht es nicht, daß der RFH insbesondere bei **Rentenverpflichtungen** den Abzug wiederholt unter dem Gesichtspunkt versagt hat, daß keine zivilrechtlich klagbare Verpflichtung bestanden hat<sup>19</sup>. In diesen Fällen war am Stichtag keine ausreichende Sicherheit gegeben, daß die formlos eingegangene Verpflichtung später tatsächlich erfüllt werden würde<sup>20</sup>.

491 Folgerichtig hat der RFH<sup>21</sup> entschieden, daß ein „Recht auf Rente“ auch dann gegeben sei, wenn zwar **kein zivilrechtlich klagbarer Anspruch** auf die Leistungen bestehe, aber wirtschaftlich eine Lage gegeben sei, aufgrund derer der Berechtigte mit Sicherheit auf die fortdauernde Bewirkung der Leistungen rechnen könne. In diesen Fällen kann das „**Recht auf Rente**“ ausnahmsweise ohne klagbaren Anspruch mit dem Kapitalwert als sonstiges Vermögen beim Empfänger angesetzt werden. Dasselbe muß auch für die Abzugsfähigkeit der diesem Recht entsprechenden Verpflichtung beim Schuldner gelten. Unterhaltsleistungen sind beim Vermögen des Leistenden deshalb auch dann mit ihrem Kapitalwert abzugsfähig, wenn auf diese Unterhaltsleistungen zwar kein klagbarer Anspruch besteht, der Empfänger aber mit Sicherheit auf die fortdauernde Bewirkung der Leistung rechnen kann<sup>22</sup>.

---

16 FG Rh.-Pf. v. 28.9.1989 – 6 K 277/88, rkr., EFG 1990, 479.

17 So zutr. HFR Anm. 1995, 203 zu BFH v. 9.11.1994 – II R 110/91, StRK ErbStG 1974 § 10 R. 11.

18 Vgl. RFH v. 8.1.1937, RStBl. 1937, 973.

19 RFH v. 9.4.1931, RStBl. 1931, 905; v. 21.4.1932, RStBl. 1932, 757; v. 1.12.1932, RStBl. 1933, 48; v. 9.5.1934, RStBl. 1934, 770; v. 24.9.1935, RStBl. 1936, 103.

20 Vgl. hierzu BFH v. 1.2.1963 – III 93/60 U, BStBl. III 1963, 131 = StRK BewG 1934 § 74 R. 20.

21 RFH v. 26.5.1933, RStBl. 1933, 1345.

22 RFH v. 8.1.1937, RStBl. 1937, 347; v. 10.2.1938, RStBl. 1938, 531; v. 15.12.1938, RStBl. 1939, 207; v. 26.6.1941, RStBl. 1941, 766; BFH v. 30.6.1956 – III 157/54 U, BStBl. III 1956, 216 = StRK RAO § 222 R. 11; v. 18.11.1963 – II 166/61, StRK ErbStG 1951 § 23 R. 16 = HFR 1964, 83.

Ein bürgerlich-rechtlich begründetes Schuldverhältnis stellt aber keine abzugsfähige Last 492 dar, wenn es für den Schuldner tatsächlich und wirtschaftlich keine Last bedeutet<sup>23</sup>. Vom Erblasser in einem **Schuldanerkenntnis auf den Todesfall** anerkannte Verbindlichkeiten gegenüber seinen Erben zB für dessen Betreuungskosten stellen keine Nachlaßverbindlichkeit dar, weil erst das Ableben des Erblassers das die Verbindlichkeiten begründende Ereignis ist. Auf diesen Standpunkt hat sich zutreffend das FG München<sup>24</sup> in einem Fall gestellt, in welchem der Erblasser in einem „Schuldanerkenntnis auf den Todesfall“ anerkannte, seinem Stiefsohn einen Betrag von 150 000 DM für verauslagte Kosten und Kostentragung für sich und seine Ehefrau zu schulden. Die Begründung eines Anspruchs erst mit dem Tode des Erblassers ist nur durch erbrechtliche Verfügungen oder durch einen Vertrag zugunsten Dritter iS der §§ 328, 331 BGB möglich; ein Schuldanerkenntnis auf den Todesfall kennt jedoch das Zivilrecht nicht.

Vor Ausübung eines von den Erblassern eingeräumten **Ankaufsrechts** für ein Grundstück 492.1 gewährte **Geldbeträge** unter Begründung eines Darlehensverhältnisses sind **Erblasserschulden** iS des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG, und zwar unabhängig davon, ob das Verkaufsangebot des Erblassers nach dessen Ableben angenommen wird oder nicht<sup>25</sup>.

**Eine verjährte Schuld** des Erblassers bedeutet zwar rechtlich keine Last für den Erben, 493 weil er die Einrede der Verjährung geltend zu machen berechtigt ist. Die Finanzverwaltung kann aber den Abzug einer trotz Verjährung erfüllten Schuld nicht verweigern<sup>26</sup>.

Der Jahreswert einer abzugsfähigen Last bzw. Auflage richtet sich nicht nach den 494 vertraglich vereinbarten, sondern nach den tatsächlichen Leistungen des Verpflichteten<sup>27</sup>.

---

23 RFH v. 26.3.1936, RStBl. 1936, 543; v. 24.11.1938, RStBl. 1939, 496. Vgl. auch grundlegend *Peusquens*, BB 1977, 1542; FG München v. 29.7.1997 – 4 K 205/93, EFG 1998, 491.

24 FG München v. 15.9.1989 – 10 V 1535/89, rkr., EFG 1990, 69.

25 FG München v. 9.12.1988 – X 120/83 Erb, EFG 1989, 356.

26 *Stölze*, § 23 ErbStG 1925/31 Rz. 23.

27 Nach den Ausführungen von *Sigloch*, DStZ/A 1977, 179, hat sich der BFH (BFH v. 3.11.1976 – II R 65/67, BStBl. II 1977, 397 = StRK RAO § 222 Abs. 1 Ziff. 3 R. 16) ausführlich von der früheren Auffassung (BFH v. 5.11.1954 – III 9/54 S, BStBl. III 1954, 381 = StRK BewG 1934 § 74 R. 5) distanziert; nach der jetzigen Auffassung des BFH kann es beim Abzug der Last nicht auf die erbrachten, dh. tatsächlichen, sondern vielmehr nur auf die geschuldeten Leistungen ankommen.