

Titel:

Abgewiesene Klage im Streit um die Ermittlung des Wertes des erbschaftsteuerrechtlichen Erwerbes von Bankkreditschulden

Normenketten:

AO § 174

GrEStG § 3 Nr. 2

ErbStG § 10 Abs. 1 S. 1, § 12

Schlagworte:

Abgrenzung Erbe und Vermächtnisnehmer, Erbeneinsetzung, Nießbrauch

Fundstellen:

UVR 2017, 234

StEd 2017, 377

ErbStB 2017, 269

EFG 2017, 1005

BeckRS 2017, 111126

LSK 2017, 111126

ZEV 2017, 431

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob der Beklagte bei der Ermittlung des Wertes des erbschaftsteuerrechtlichen Erwerbes des Klägers bestehende Bankkreditschulden sowie eine gegen den Kläger festgesetzte Grunderwerbsteuer zu Recht außer Ansatz gelassen hat.

2

Die bis zu ihrem Tode ... (im Ausland) ... lebende Erblasserin verstarb am 1. Juni 2010. In ihrem privatschriftlichen Testament vom 22. Juli 2008 hatte sie in Bezug auf ihr in Deutschland befindliches Vermögen eine Reihe von letztwilligen Verfügungen getroffen, die sie teilweise als Erbeinsetzung und teilweise als Vermächtnisse bezeichnete. Als Erbeinsetzungen bezeichnete die Erblasserin die Verfügungen in Bezug auf vier in X befindliche Eigentumswohnungen sowie auf ihr Kapitalvermögen. Danach sollten A, B und C jeweils eine bestimmte Eigentumswohnung erhalten. Die ihr auch gehörende, in X befindliche Wohnung Nr. 11 sollten der ebenfalls im Testament der Erblasserin als Erbe bezeichnete Kläger und sein Bruder ... - beides Großneffen der Erblasserin - je zur Hälfte erhalten. Des Weiteren verfügte die Erblasserin wiederum unter ausdrücklicher Bezeichnung als Erbeinsetzung, dass D, die Mutter des Klägers und seines Bruders, 20%, E 30%, F 30% und A 20% ihres in Deutschland befindlichen Kapitalvermögens erhalten sollten. Darüber hinaus bestimmte die Erblasserin ausdrücklich noch zwei Vermächtnisse. Insbesondere hatte die Erblasserin den Kläger und seinen Bruder mit dem Vermächtnis beschwert, E, der ... (im Ausland) ... lebenden Nichte der Erblasserin und Tante des Klägers und seines Bruders, an der gemeinsam erhaltenen Wohnung Nr. 11 den Nießbrauch gewähren zu müssen. Schließlich ordnete die Erblasserin zum Vollzug dieser sowie ihrer übrigen hier nicht klagegegenständlichen letztwilligen Verfügungen Testamentsvollstreckung an und bestimmte ihren Bruder G zum Testamentsvollstrecker. Die den Kläger und seinen Bruder betreffende Verfügung wurde in der Weise umgesetzt, dass G in Ausübung einer ihm von der Erblasserin noch zu ihren Lebzeiten erteilten Vollmacht durch notarielle Urkunde vom 6. April 2011 das Eigentum an der besagten Wohnung Nr. 11 unentgeltlich auf den Kläger und seinen Bruder zu je ½ übertrug. In derselben Urkunde wurde E in der Weise der Nießbrauch an der Wohnung Nr. 11

eingerräumt, dass sie sämtliche Nutzungen hieraus zu ziehen berechtigt und sämtliche auf der Immobilie ruhenden privaten und öffentlichen Lasten einschließlich der außerordentlichen öffentlichen Lasten zu tragen verpflichtet wurde. Die auf der Wohnung Nr. 11 lastenden Grundpfandrechte waren zu diesem Zeitpunkt unstreitig noch mit einem Betrag von 31.630 € valuiert. Abschnitt V Nr. 4. der notariellen Urkunde sah die Übernahme dieser Grundpfandrechte durch den Kläger und seinen Bruder vor, wobei die Übernahme der persönlichen Haftung ausdrücklich ausgeschlossen war. Nachdem das Finanzamt M gegen den Kläger aufgrund der notariellen Urkunde vom 6. April 2011 zunächst mit Bescheid vom 6. Oktober 2011 Grunderwerbsteuer in Höhe von 1.685 € festgesetzt hatte, setzte es schließlich auf die Einwendungen des Klägers hiergegen die Grunderwerbsteuer mit geändertem Bescheid vom 25. August 2015 auf 0,- € herab. Das Finanzamt stellte den Grundbesitzwert des auf den Kläger entfallenden Hälfteanteiles an der Wohnung Nr. 11 zum Erwerbszeitpunkt mit Bescheid vom 30. August 2012 auf 59.823 € fest. Mit Erbschaftsteuerbescheiden jeweils vom 13. Juni 2013 setzte der Beklagte die Erbschaftsteuer der E wegen des erworbenen Nießbrauches auf 20.540 € und die des Klägers wegen des mit dem Nießbrauch belasteten Wohnungsanteiles auf 0,- € fest. Den hierbei berücksichtigten Wert des erbschaftsteuerrechtlichen Erwerbes der E in Höhe von 104.783,71 € hatte der Beklagte durch Multiplikation des angenommenen Jahreswertes des lebenslangen Nutzungsrechtes von 6.432 € mit dem sich aus dem Lebensalter der Erwerberin von 45 Jahren ergebenden Vervielfältiger von 16,291 errechnet. Für den erbschaftsteuerrechtlichen Erwerb des Klägers ging der Beklagte von einem Wert von 0,- € aus, weil der Saldo aus einerseits dem anteiligen Grundbesitzwert von 59.823 € und andererseits dem hälftigen Wert des Nießbrauches von 52.396,59 € sowie der vom Kläger übernommenen grundpfandrechtlichen Belastung in der durch G angegebenen Höhe von 15.815 € einen negativen Betrag ergab.

3

Mit Schreiben vom 8. Juli 2013 legte E gegen ihren Erbschaftsteuerbescheid mit der Begründung Einspruch ein, dass der Jahreswert des Nießbrauches aufgrund der aktuellen Mietertragslage nur mit 2.008 € angesetzt werden dürfte. Durch Bescheid des Beklagten vom 13. Dezember 2013 wurde der Kläger zu dem Einspruchsverfahren der E hinzugezogen. Mit Schreiben vom 15. Oktober 2014 erklärte der Prozessbevollmächtigte des Klägers nicht nur in dessen Namen sondern auch im Namen von E sowie des Bruders des Klägers sein Einverständnis mit der seitens des Beklagten in Aussicht gestellten Änderung des Erbschaftsteuerbescheides der E auf der Grundlage eines auf 32.712,33 € verminderten Kapitalwertes des Nießbrauches. Letzterer errechnete sich durch Multiplikation eines von G angegebenen Jahreswertes von 2.008,- € mit dem Faktor 16,291. Diesen Angaben folgend setzte der Beklagte bei Annahme des niedrigeren Kapitalwertes des Nießbrauches mit geändertem Erbschaftsteuerbescheid vom 4. November 2014 die Erbschaftsteuer der E auf 4.605 € herab. Gleichfalls unter dem Datum des 4. November 2014 gab der Beklagte dem Kläger einen sogenannten verkürzten Steuerbescheid mit dem verminderten Kapitalwert des Nießbrauches bekannt. Der geänderte Erbschaftsteuerbescheid sowie der verkürzte Steuerbescheid blieben unangefochten.

4

Mit wegen widerstreitender Steuerfestsetzung gemäß § 174 der Abgabenordnung (AO) geändertem Erbschaftsteuerbescheid vom 16. Januar 2015 setzte der Beklagte die Erbschaftsteuer des Klägers auf 5.730 € herauf. Den Wert des Erwerbes von 43.466,84 € ermittelte der Beklagte dabei durch Saldierung des hälftigen Grundbesitzwertes der Wohnung Nr. 11 in Höhe von 59.823 € mit dem hälftigen, neu berechneten Kapitalwert des Nießbrauches in Höhe von 16.356,16 €. Zum Abzug ließ der Beklagte die Steuervergünstigung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke (§ 13c des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes -ErbStG-) in Höhe von 10% des Grundbesitzwertes (d.h. in Höhe von 5.982,30 €) sowie den persönlichen Freibetrag für Erwerber der Steuerklasse III von 20.000 € zu. Im Gegenzug erhöhte der Beklagte wegen nicht abzugsfähiger Schulden und Lasten gemäß § 10 Abs. 6 ErbStG die steuerliche Bemessungsgrundlage um 10% des Kapitalwertes des Nießbrauches (d.h. um 1.635,62 €). Der Kläger legte mit Schreiben vom 5. Februar 2015 gegen die Steuerfestsetzung Einspruch ein, der jedoch erfolglos blieb und mit Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 19. Juni 2015 als unbegründet zurückgewiesen wurde.

5

Hiergegen richtet sich die vorliegende, mit Schriftsatz vom 21. Juli 2015 und an demselben Tag bei Gericht eingegangene Klage, die der Kläger wie folgt begründet:

6

Der klagegegenständliche Erbschaftsteuerbescheid sei rechtswidrig, weil die durch den Kläger in Höhe von 15.815 € seinerzeit zu übernehmenden Darlehensschulden unberücksichtigt geblieben seien. Nach dem ausdrücklichen Willen der Erblasserin sollten der Kläger und sein Bruder die Eigentumswohnung als Erben erhalten. Als solche hafteten sie auch für die bestehenden Erblässerschulden in Gestalt der auf der Immobilie lastenden Bankkredite. Die Nießbraucherin habe lediglich die Darlehenszinsen zu tragen gehabt. Dies entspreche auch der Regelung des § 1047 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB). Die Berücksichtigung der Darlehensschulden als Nachlassverbindlichkeiten sei auch nicht durch die Hinzuziehung des Klägers zum Einspruchsverfahren der Nießbraucherin gehindert. Dem Kläger gegenüber sei hierdurch nur eine Bindungswirkung in Bezug auf die Höhe des Kapitalwertes des Nießbrauches eingetreten. Außerdem müsste die durch das Finanzamt M aufgrund der notariellen Urkunde vom 6. April 2011 gegen den Kläger für den Erwerb des Miteigentumsanteiles an der Wohnung festgesetzte Grunderwerbsteuer in Höhe von 1.685 € zusätzlich als Nachlassverbindlichkeit berücksichtigt werden. Es sei in diesem Zusammenhang unerheblich, ob die Grunderwerbsteuer zu einem späteren Zeitpunkt wieder herabgesetzt worden ist. Entscheidend sei allein, dass zum Stichtag des Erbfallendes mit dieser Steuerschuld zu rechnen gewesen sei. Die Grunderwerbsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage sei deshalb unter Berücksichtigung der Regelung des § 10 Abs. 6 ErbStG zusätzlich um 90% der Summe aus den übernommenen Schulden sowie der erhobenen Grunderwerbsteuer zu vermindern.

7

Der Kläger beantragt,

den Erbschaftsteuerbescheid vom 16. Januar 2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19. Juni 2015 dahingehend zu ändern, dass die Erbschaftsteuer auf 1.005 € herabgesetzt wird.

8

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

9

Seiner Ansicht nach seien wegen der Bindungswirkung der Hinzuziehung des Klägers zum Einspruchsverfahren der E keine Einwendungen mehr zulässig, die zu dem von der Änderungsvorschrift des § 174 AO betroffenen Sachverhalt gehören. Die Neuberechnung des Wertes des Nießbrauches im Zusammenhang mit der Erbschaftsteuer der Nießbraucherin umfasse auch die bestehenden Bankverbindlichkeiten. Schon wegen der Bindungswirkung an die Steuerfestsetzung der Vermächtnisnehmerin E komme eine anteilige Berücksichtigung der Darlehensverbindlichkeiten beim Kläger nicht mehr in Betracht. Abgesehen davon hafteten für Erblässerschulden grundsätzlich nur die Erben, nicht hingegen Vermächtnisnehmer. Die allein die Eigentumswohnung, und damit nur einen einzelnen Nachlassgegenstand betreffende, letztwillige Verfügung zugunsten des Klägers sei als Vermächtnis, nicht - wie der Kläger meint - als Erbeinsetzung auszulegen. Folgte man der Annahme einer Erbeinsetzung des Klägers müssten zudem die Verkehrswerte des gesamten Nachlasses ermittelt, zum Wert der hälftigen Eigentumswohnung ins Verhältnis gesetzt und dem Kläger quotaal zugerechnet werden. Die Grunderwerbsteuer sei schon deshalb nicht abzugsfähig, weil sie zwischenzeitlich ohnehin wieder aufgehoben worden sei. Abgesehen davon handle es sich für den Kläger nicht um einen steuerpflichtigen Grunderwerb sondern um einen der Erbschaftsteuer unterliegenden Erwerb von Todes wegen.

10

In Beantwortung der richterlichen Anordnung vom 1. Dezember 2016 hat der Kläger mit Schriftsatz vom 9. Januar 2017 vorgetragen, dass die in Rede stehenden, anfangs auf der Eigentumswohnung lastenden Bankschulden allein von der Nießbraucherin E weggefordert worden seien.

11

Wegen der weiteren Einzelheiten wird gemäß § 105 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf die Schriftsätze der Beteiligten, auf die den Kläger betreffenden Behördenakten und auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 5. April 2017 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

12

1.) Die fristgerecht erhobene, und auch im Übrigen zulässige Klage ist unbegründet.

13

a) Der klagegegenständliche Erbschaftsteuerbescheid vom 16. Januar 2015 ist verfahrensrechtlich zu Recht ergangen.

14

Insbesondere ist der Beklagte befugt gewesen, die bereits bestandskräftige Erbschaftsteuerfestsetzung vom 13. Juni 2013 nachträglich zu Lasten des Klägers zu ändern. Die Änderungsbefugnis ergibt sich im Streitfall aus der Vorschrift des § 174 Abs. 4 und 5 AO. Ist aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhaltes ein Steuerbescheid ergangen, der unter anderem aufgrund eines Rechtsbehelfes zugunsten des Steuerpflichtigen aufgehoben oder geändert wird, so können nachträglich gemäß § 174 Abs. 4 Satz 1 AO aus dem Sachverhalt durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheides die richtigen Folgerungen gezogen werden. Nach § 174 Abs. 4 Satz 3 AO ist der Ablauf der Festsetzungsfrist unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheides gezogen werden. Gegenüber Dritten gilt die Änderungsbefugnis nach § 174 Abs. 4 AO jedoch nur, wenn diese an dem Verfahren, das zur Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheides geführt hat, beteiligt waren (§ 174 Abs. 5 Satz 1 AO).

15

Die Änderung der Steuerfestsetzung gegenüber der beschränkt erbschaftsteuerpflichtigen E vom 13. Juni 2013 zu ihren Gunsten auf den erfolgreichen Einspruch hin hat den Beklagten berechtigt, auch die Erbschaftsteuer des Klägers zu ändern. Verringert sich der Wertansatz des Nießbrauches für die Erwerberin des Nutzungsrechtes, so korrespondiert diese Veränderung mit dem Wert des Erwerbes durch den infolge des Nießbrauches belasteten Erwerber der Immobilie. Die formelle Korrekturbefugnis des § 174 Abs. 4 und 5 AO trägt der Wechselwirkung des Wertes des Erwerbes der Nießbraucherin zum Wert des Erwerbes des durch den Nießbrauch belasteten Wohnungserwerbers Rechnung. Als Folge der Hinzuziehung des Klägers zum Einspruchsverfahren der E gemäß § 360 Abs. 1 Satz 1 AO ist dieser an deren Besteuerungsverfahren im Sinne des § 359 Nr. 2 AO beteiligt worden. Deshalb hat der Beklagte auch gegenüber dem Kläger die sich aus dem erfolgreichen Einspruch der E ergebenden materiell-rechtlichen Folgen ziehen und den neu berechneten hälftigen Kapitalwert des Nießbrauches in Höhe von 16.356,16 € berücksichtigen dürfen.

16

b) Die materiell-rechtlichen Einwendungen des Klägers gegen den klagegegenständlichen Erbschaftsteuerbescheid sind nicht berechtigt.

17

aa) Mit dem Tode einer Person (Erbfall) geht gemäß § 1922 Abs. 1 BGB deren Vermögen (Erbschaft) als Ganzes auf eine oder mehrere andere Personen (Erben) über. Gemäß diesem Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge ist eine gegenständlich beschränkte Rechtsnachfolge nicht möglich. Trifft der Erblasser eine solche rein auf einen Einzelgegenstand bezogene letztwillige Verfügung, bedarf diese der Auslegung (§§ 133, 2084 BGB). Erhält eine durch letztwillige Verfügung bedachte Person nur einzelne Gegenstände aus dem Nachlass, so ist gemäß § 2087 Abs. 2 BGB im Zweifel anzunehmen, dass es sich hierbei nicht um eine Erbeinsetzung (§ 1937 BGB) sondern um ein Vermächtnis (§ 1939 BGB) handelt. Ausnahmen hiervon sind denkbar, wenn der Erblasser sein Vermögen vollständig den einzelnen Vermögensgegenständen nach verteilt hat, wenn er dem Bedachten die Gegenstände zugewendet hat, die nach seiner Vorstellung das Hauptvermögen bilden, oder nur Vermächtnisnehmer vorhanden wären und nicht anzunehmen ist, dass der Erblasser überhaupt keine Erben berufen und seine Verwandten oder seinen Ehegatten als gesetzliche Erben ausschließen wollte (Bundesgerichtshof - BGH - Urteil vom 19. Januar 2000 IV ZR 157/98, ZEV 2000, 195; Oberlandesgericht - OLG - Düsseldorf Beschluss vom 5. August 2016 I-3 Wx 74/16, 3 Wx 74/16, FamRZ 2017, 485). Demgegenüber setzt die Auslegung eines Testamentes im Sinne einer Erbeinsetzung nicht notwendigerweise voraus, dass dem Erben dem Werte nach der größte Teil des Nachlasses verbleibt (BGH Urteil vom 7. Juli 2004 IV ZR 135/03, NJW 2004, 3558). Im Gegenzug haften die Erben als Gesamtschuldner für die Nachlassverbindlichkeiten (§ 1967 Abs. 1 BGB), zu denen insbesondere die vom Erblasser herrührenden Schulden zählen (§ 1967 Abs. 2 BGB). Die Vermächtnisnehmer haften den Nachlassgläubigern grundsätzlich nicht für bestehende Nachlassverbindlichkeiten. Allerdings hat ein Vermächtnisnehmer keinen Anspruch auf unbelasteten Erwerb des Vermächtnisgegenstandes (§ 2165 Abs. 1 Satz 1 BGB). Bei vermächtnisweisem Erwerb eines Grundstückes hat er den Fortbestand der Grundpfandrechtsbelastung zu dulden. Darüber hinaus ist er im

Zweifel dem Erben gegenüber zur rechtzeitigen Befriedigung des Gläubigers bis zur Höhe des Wertes der Immobilie verpflichtet (§ 2166 Abs. 1 Satz 1 BGB). Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Auslegung des Testamentes den letzten Willen des Erblassers offenbart, die den Grundpfandrechten zu Grunde liegenden persönlichen Schulden auch im Verhältnis zum Vermächtnisnehmer dem Erben aufzuerlegen. Die für Hypotheken geltende Vorschrift des § 2166 BGB findet gemäß § 1192 Abs. 1 BGB auch entsprechend auf Grundschulden Anwendung, falls die hierdurch dinglich gesicherte persönliche Verbindlichkeit in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Immobilie steht (BGH Urteil vom 22. Mai 1963 V ZR 112/61, NJW 1963 1612). Werden hingegen durch die Grundschuld anderweitige, nicht mit der vermächtnisweise erworbenen Immobilie im Zusammenhang stehende Schulden gesichert, ist der Tatbestand des § 2166 BGB nicht erfüllt (BGH Urteil vom 20. Juni 1962 V ZR 219/60, BGHZ 37, 233).

18

Der Erwerb von Todes wegen unterliegt der Erbschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Als ein solcher gilt gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG insbesondere der Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 Abs. 1 BGB) sowie der Erwerb durch ein Vermächtnis (§ 2147 BGB). Als steuerpflichtiger Erwerb gilt die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht etwa aufgrund besonderer erbschaftsteuerrechtlicher Vorschriften steuerfrei ist (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Von dem Erwerb sind gemäß § 10 Abs. 5 ErbStG die den erbrechtlichen Erwerber treffenden Nachlassverbindlichkeiten abzuziehen. Hierzu zählen u.a. private Schulden des Erblassers (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG), Verbindlichkeiten aus Vermächtnissen, Auflagen und geltend gemachten Pflichtteilsrechten (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG) sowie die dem erbschaftsteuerrechtlichen Erwerber entstehenden Erbfallkosten (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG).

19

bb) Bei Anwendung dieser Vorschriften auf den Streitfall ergibt sich Folgendes:

20

α) Zu Recht ist der Beklagte von einem erbschaftsteuerrechtlichen Erwerb des Klägers im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 1, 2. Alt. ErbStG ausgegangen. Der Kläger ist ebenso wie sein Bruder in Bezug auf die Eigentumswohnung Nummer 11 als Vermächtnisnehmer im Sinne der Vorschriften der §§ 2147 ff BGB anzusehen.

21

Da der Kläger gemeinsam mit seinem Bruder testamentarisch ausschließlich die besagte Eigentumswohnung zugesprochen erhalten hat, ist er nicht Erbe geworden (§ 2087 Abs. 2 BGB). Keine der o.g. bundesgerichtlich zugelassenen Ausnahmen von diesem Grundsatz liegt im Streitfall vor; insbesondere stellt die dem Kläger und seinem Bruder zugesprochene Eigentumswohnung Nummer 11 nicht im entferntesten den größten Teil des Nachlasses dar. Es ist dem Kläger zwar einzuräumen, dass die Erblasserin ausdrücklich die Bezeichnung als Erbe gebraucht hat. Die Bezeichnung als Erbeinsetzung in Bezug auf den Kläger ist jedoch nicht bindend, da die verständige Auslegung des Testamentes zu einer anderen Rechtsstellung des Klägers führt. Insoweit handelt es sich lediglich um eine unschädliche Falschbezeichnung. Das Testament ergibt keinen einzigen Anhaltspunkt für den Willen der Erblasserin den Kläger, seinen Bruder sowie die erbrechtlichen Erwerber der drei weiteren Eigentumswohnungen gemeinsam mit den Erwerbern des Kapitalvermögens zu Miterben einer den gesamten Nachlass umfassenden Erbengemeinschaft unter gleichzeitiger Verfügung von Teilungsanordnungen (§ 2048 BGB) zu bestimmen. Der aus dem Testament erkennbare Wille der Erblasserin in Bezug auf den Kläger und seinen Bruder ist ausschließlich auf gegenständliche Zuweisung der Eigentumswohnung und nicht auf Zuwendung einer Erbteilquote gerichtet. Bei verständiger Auslegung des Testamentes der Erblasserin sind nur diejenigen Personen als Erben anzusehen, denen die Erblasserin ihr gesamtes inländisches Kapitalvermögen zugesprochen hat. Zutreffend hat der Beklagte auch den Wert des Erwerbes im Wege der Saldierung des gesondert festgestellten Grundbesitzwertes des Hälfteanteiles an der Wohnung Nr. 11 mit dem Kapitalwert des hierauf lastenden Nießbrauches ermittelt (§ 10 Abs. 1 Satz 1, § 12 ErbStG).

22

β) Der Beklagte hat im Ergebnis zu Recht die Berücksichtigung der in Rede stehenden Darlehensverbindlichkeiten als Nachlassverbindlichkeiten des Klägers abgelehnt.

23

Entgegen der Rechtsansicht des Beklagten steht allein die sich aus der Hinzuziehung des Klägers zum Einspruchsverfahren der E ergebende Bindungswirkung einer Berücksichtigung der vom Kläger begehrten

Darlehensverbindlichkeiten nicht entgegen. Die Hinzuziehung eines Dritten zu einem Einspruchsverfahren führt zur Bindungswirkung der Einspruchsentscheidung gegenüber dem Hinzugezogenen (vgl. Bartone in Beermann/Gosch AO § 360 Rdn. 57). Ist der Einspruch demgegenüber erfolgreich, kommt dem zugunsten des Einspruchsführers ergangenen Steuerbescheid gegenüber dem Hinzugezogenen nur Bindungswirkung zu, wenn letzterer der Änderung auch zuvor zugestimmt hat (vgl. Birkenfeld in Hübschmann/Hepp/Spitaler AO § 360 Rz. 161; Klein/Brockmeyer AO 12. Auflage 2014, § 360 Rdn. 18). Nur unter diesen Voraussetzungen ist der hinzugezogene Dritte auch im Sinne der Änderungsbefugnis des § 174 Abs. 5 Satz 1 AO am Besteuerungsverfahren des Einspruchsführers hinreichend beteiligt worden (vgl. BFH Urteil vom 11. April 1991 V R 40/86, BFHE 164, 176, BStBl II 1991, 605).

24

Hiervon ist im Streitfall aufgrund der ausdrücklichen Zustimmung des Prozessbevollmächtigten des Klägers zum geänderten Erbschaftsteuerbescheid gegenüber E vom 4. November 2014 zwar auszugehen. Allerdings bezieht sich die Bindungswirkung der geänderten Festsetzung der Erbschaftsteuer nur auf den im Verfahren über den Einspruch der E streitgegenständlichen Kapitalwert des Nießbrauches in Höhe von insgesamt 32.712,33 €. Zwischen dem Beklagten und der den Einspruch führenden Nießbraucherin hat darüber Einigkeit bestanden, dass der dem bezeichneten Kapitalwert des Nießbrauches zugrunde gelegte Jahreswert von 2.008,- € dem Saldo der jährlichen Mieteinnahmen aus der Wohnung und den von der Nießbraucherin gemäß der Vereinbarung zu tragenden Darlehenszinsen samt sonstiger Aufwendungen entspricht. Zur Übernahme von Tilgungsleistungen auf die auf der Immobilie lastenden Kredite ist die Nießbraucherin E nach der letztwilligen Verfügung der Erblasserin vom 22. Juli 2008 nicht verpflichtet gewesen. Eine solche Verpflichtung sieht auch das Regelstatut des § 1047 BGB nicht vor. Ob sich für die Nießbraucherin eine derartige Verpflichtung aus der notariell beurkundeten Vereinbarung vom 6. April 2011 ergeben hat, die ihr in Bezug auf die Eigentumswohnung die Übernahme aller privaten und öffentlichen Lasten auferlegt hat, kann letztlich dahingestellt bleiben, weil es für die Bestimmung des Wertes des Nießbrauches allein auf die Rechtslage im Zeitpunkt des Erbfalles und nicht auf die bei Abschluss der späteren notariellen Vereinbarung ankommt. Soweit die Nießbraucherin - wie der Kläger nunmehr vorträgt - tatsächlich auch die Kredite getilgt hat, hat sie dies jedenfalls nicht aufgrund der testamentarischen Bestimmung sondern aus einem eigenständigen Rechtsgrund getan, der für die hier zu entscheidende Rechtsfrage nicht von Belang ist. Folgerichtig hat der Beklagte die Darlehenstilgungsbeträge bei der Bemessung des Kapitalwertes des Nießbrauches unberücksichtigt gelassen. Die Tilgung der auf der von Todes wegen erworbenen Eigentumswohnung Nr. 11 lastenden Darlehensschulden hat - zumindest erbrechtlich - nicht der Nießbraucherin obgelegen. Daher ist auch der dem Kläger bekanntgegebene verkürzte Erbschaftsteuerbescheid vom 4. November 2014 für eine nachträgliche Berücksichtigung etwaiger Darlehensschulden kein Hinderungsgrund.

25

Die in Rede stehenden Kreditschulden können jedoch aus folgenden Gründen nicht als Nachlassverbindlichkeiten des Klägers berücksichtigt werden:

26

Die testamentarische Verpflichtung zur Bestellung des Nießbrauches an der Eigentumswohnung Nr. 11 zu Gunsten von E stellt ein Untervermächtnis im Sinne des § 2186 BGB dar, das wiederum den Kläger zusammen mit seinem Bruder als Vermächtnisnehmer beschwert. Soweit den zu Lasten der Eigentumswohnung im Grundbuch eingetragenen Grundpfandrechten im Zeitpunkt des Erbfalles noch persönliche Schulden der Erblasserin aus Bankkrediten in der unstrittigen Höhe von 31.630 € zu Grunde gelegen haben, so haften für die insoweit bestehenden Erblässerschulden im Verhältnis zu den Gläubigerbanken gemäß § 1967 BGB allein die Erben der Erblasserin. Der Kläger und sein Bruder sind als Vermächtnisnehmer den Gläubigerbanken gegenüber nicht zur Begleichung der Darlehensschulden verpflichtet gewesen (§ 329 BGB). Sollte die nach dem Erbfall vereinbarte geänderte Zweckbestimmungsvereinbarung mit der Bank ... vom Juli bzw. August 2015 hieran etwas geändert haben, ist dies für die erbschaftsteuerrechtliche Behandlung des Klägers nicht von Belang, weil es allein auf den Zeitpunkt des Erwerbes des Vermächtnisses (§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 2. Alt. ErbStG) ankommt. Allerdings ist der Kläger als Vermächtnisnehmer nach den oben dargestellten Grundsätzen gemäß § 2166 Abs. 1 Satz 1, § 1192 Abs. 1 BGB den Erben gegenüber zur rechtzeitigen Befriedigung der Gläubiger bis zur Höhe des anteiligen Wertes der Immobilie verpflichtet gewesen, da es sich bei den Kreditschulden unstrittig um den auf die Eigentumswohnung Nr. 11 entfallenden Anteil aus einer früheren Finanzierung der gesamten

Immobilie handelt. Die letztwillige Verfügung der Erblasserin vom 22. Juli 2008 ist mangels anderweitiger Regelung dahingehend auszulegen, dass sie dem Kläger und seinem Bruder die Eigentumswohnung mitsamt der darauf noch liegenden Schuldenlast zukommen lassen wollte. Anhaltspunkte dafür, dass die Erblasserin beabsichtigt hat, die Bankschulden allein den Erben aufzuerlegen, sind nicht ersichtlich.

27

Da der Kläger - ebenso wie sein Bruder - zumindest erbrechtlich nicht Schuldner der von der Erblasserin begründeten Darlehensverpflichtung gegenüber den Gläubigerbanken geworden ist, handelt es sich in seiner Person erbschaftsteuerrechtlich jedenfalls nicht um eine Nachlassverbindlichkeit im Sinne einer Erblasserschuld (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG). Soweit der Kläger und sein Bruder unter den dargestellten Voraussetzungen ursprünglich aufgrund der Vorschrift des § 2166 Abs. 1 Satz 1 BGB gegenüber den Erben, mithin gegenüber ihrer Mutter, D, sowie E, F und A, zu deren Freistellung von der persönlichen Darlehensrückzahlungsschuld verpflichtet gewesen wären, könnte es sich nur um Nachlasserwerbskosten (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG) gehandelt haben. Nachlasserwerbskosten sind als den Wert des erbschaftsteuerrechtlichen Erwerbes mindernde Nachlassverbindlichkeit jedoch nur abziehbar, wenn sie dem erbschaftsteuerrechtlichen Erwerber auch tatsächlich entstanden sind. Dies ist nach dem Sachvortrag des Klägers, die Tilgung der Kredite habe allein die Nießbraucherin übernommen, jedoch nicht anzunehmen.

28

y) Entgegen der Rechtsansicht des Klägers hat der Beklagte auch zu Recht die gegen den Kläger durch das Finanzamt M zunächst festgesetzte Grunderwerbsteuer in Höhe von 1.685,- € nicht zum Abzug als Nachlassverbindlichkeit zugelassen.

29

Im Umfang der zu Lasten des Klägers gemäß § 174 Abs. 4 und 5 AO zu Recht geänderten Festsetzung der Erbschaftsteuer ist dieser grundsätzlich befugt, die Änderung mit anderweitigen (materiell-rechtlichen) Einwendungen zu kompensieren (vgl. § 177 AO). Der Abzug der ursprünglich gegenüber dem Kläger festgesetzten Grunderwerbsteuer von 1.685,- € scheidet deshalb aus, weil es sich hierbei nicht um eine Nachlassverbindlichkeit im Sinne des § 10 Abs. 5 ErbStG handelt. Nachlassverbindlichkeiten sind die vom Erblasser herrührenden Schulden (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG), die in § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG genannten erbrechtlichen Verbindlichkeiten sowie unter anderem die Kosten, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehen (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG).

30

Keine der Tatbestandsalternativen für Nachlassverbindlichkeiten liegen im Streitfall vor. Erblasserschulden (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG) sind nur solche, die entweder bereits zu Lebzeiten des Erblassers bestanden haben oder mit dem Erbfall bzw. auch erst danach entstanden sind, jedoch ihren Entstehungsgrund in der Person des Erblassers haben (vgl. Meincke ErbStG 16. Auflage 2012 § 10 Rdn. 32). Dies ist in Bezug auf die streitgegenständliche Grunderwerbsteuer ausgeschlossen, weil das Finanzamt für dessen Festsetzung die notarielle Urkunde vom 6. April 2011, nicht hingegen den Erwerb von Todes wegen am 1. Juni 2010 zum Anlass genommen hat. Die Festsetzung der Grunderwerbsteuer rührt weder von der Person der Erblasserin her, noch beruht sie - unabhängig davon, ob sie zu Recht oder zu Unrecht erfolgt ist - auf dem Erwerb des Klägers von Todes wegen (§ 3 Abs. 1 Nr. 1, § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Bei der streitgegenständlichen Grunderwerbsteuer handelt es sich auch ersichtlich nicht um eine erbrechtliche Verpflichtung nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG. Schließlich sind auch Nachlasserwerbskosten zu verneinen. Solche setzen einen unmittelbaren Zusammenhang ihrer Entstehung mit dem Erwerb des Nachlasses voraus. An einem solchen unmittelbaren Zusammenhang fehlt es ebenso aus den oben dargestellten Gründen. Zum einen hat das Finanzamt M für die - wohl irrtümliche - Festsetzung der Grunderwerbsteuer nicht den erbrechtlichen Erwerb des Klägers als Vermächtnisnehmer sondern die rechtsgeschäftliche Übertragung mittels der notariellen Urkunde vom 6. April 2011 zum Anlass genommen; zum anderen ist der Erwerb der Wohnung durch den Kläger als Erwerb von Todes wegen nach § 3 Nr. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) von der Grunderwerbsteuer von Anfang an freigestellt gewesen, was das Finanzamt M wohl erst nachträglich erkannt hat. Mithin hat unter keinem Gesichtspunkt ein ursächlicher Zusammenhang der Festsetzung der Grunderwerbsteuer mit dem erbrechtlichen Erwerb durch den Kläger bestanden. Eine den Wert des Erwerbs mindernde Berücksichtigung der in Rede stehenden Grunderwerbsteuer scheidet deshalb aus.

2.) Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.