

Titel:

Beurteilung eines Mausoleums als Nachlassverbindlichkeit i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG

Normenketten:

ErbStG § 3 Abs. 1 Nr. 1, § 10 Abs. 5 Nr. 3

BGB § 1940, § 2192

FGO § 115 Abs. 2 Nrn. 1, 2

GG Art. 4 Abs. 1

Leitsätze:

1. Unter „angemessenem Grabdenkmal“ iSd § 10 V Nr. 3 Satz 1 ErbStG ist nur die Erstanlage der Grabstätte (unter anderem Grabstein, Grabeinfassung) zu verstehen. Ist der Erblasser bereits zeitnah nach seinem Tod in einem Grab bestattet worden hat und das Finanzamt die hierbei angefallenen Kosten (hier: 9.300 EUR) als Nachlassverbindlichkeiten zum Abzug zugelassen hat, scheidet der Abzug von Kosten einer weiteren Zweitgrabstätte (hier: Mausoleum) schon dem Grunde nach aus. Zudem sind Kosten eines Mausoleums in Höhe von 420.000 EUR im Verhältnis zur Höhe eines Nachlassvermögens von 556.938 EUR nicht "angemessen".

2. Die Nichtabzugsfähigkeit der geltend gemachten Kosten für das Mausoleum verletzt nicht die Religionsfreiheit (Art. 4 I GG; Art. 9 I EMRK).

3. Betreffen Auflagen des Erblassers nach § 10 V Nr. 2 ErbStG die Kosten der Bestattung des Erblassers, die Kosten für ein Grabdenkmal oder die Kosten für die Grabpflege, so fallen sie ebenfalls unter den Pauschbetrag nach § 10 V Nr. 3 Satz 2 ErbStG und werden von ihm erfasst. § 10 V Nr. 3 Satz 2 ErbStG enthält insoweit, als der Pauschbetrag angesetzt wird, eine spezielle Regelung, der Vorrang gebührt, und zwar in diesem Umfang auch gegenüber § 10 V Nr. 2 ErbStG.

Schlagworte:

Beurteilung eines Mausoleums als Nachlassverbindlichkeit i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG, Erbschaftsteuer

Rechtsmittelinstanzen:

BFH München vom -- – II R 8/20

BFH München, Urteil vom 01.09.2021 – II R 8/20

Weiterführende Hinweise:

Revision zugelassen

Fundstellen:

EFG 2020, 1319

StEd 2020, 464

ErbStB 2020, 256

UVR 2020, 269

BeckRS 2020, 9787

DStRE 2020, 1241

LSK 2020, 9787

ZEV 2020, 448

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision zum Bundesfinanzhof wird zugelassen.

Entscheidungsgründe

I.

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Kosten für die Errichtung eines Mausoleums als Nachlassverbindlichkeit i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) abzugsfähig sind.

2

Der Kläger ist aufgrund gesetzlicher Erbfolge der Alleinerbe seines am ... in München verstorbenen Bruders ... (im Folgenden: Erblasser). Der Erblasser ... wurde am ... 2017 in ... bestattet. Die Kosten für das Grabdenkmal betragen 9.300 €.

3

Ausgehend von der am 1. Oktober 2018 beim beklagten Finanzamt (im Folgenden: FA) eingegangenen Erbschaftsteuererklärung, auf die wegen der näheren Einzelheiten verwiesen wird, setzte das FA mit Erbschaftsteuerbescheid vom 16. Januar 2019 die Erbschaftsteuer i.H.v. 134.875 € fest. Hierbei ließ das FA Bestattungskosten i.H.v. 6.004 € sowie Grabpflegekosten i.H.v. 3.225 € als Nachlassverbindlichkeiten steuermindernd zum Abzug zu. Der o.g. Bescheid erging vorläufig i.S.d. § 165 Abs. 1 der Satz 1 der Abgabenordnung (AO) hinsichtlich der Erbfallkosten, insbesondere der Kosten für ein Grabdenkmal.

4

Gegen den o.g. Bescheid vom 16. Januar 2019 legte der Kläger Einspruch ein und beantragte den Abzug von Kosten für die Erstellung eines Mausoleums i.H.v. 420.000 € als Nachlassverbindlichkeit.

5

Mit Bescheid vom 18. April 2019 setzte das FA unter Berufung auf § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO die Erbschaftsteuer auf 134.225 € herab. Hierbei ließ das FA erstmals Kosten für ein Grabdenkmal i.H.v. 9.300 € als Nachlassverbindlichkeit zum Abzug zu, die Kosten für das Mausoleum berücksichtigte es nicht.

6

Mit Einspruchsentscheidung vom 25. Juli 2019 wies das FA den Einspruch des Klägers gegen den Erbschaftsteuerbescheid vom 16. Januar 2019 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 18. April 2019 als unbegründet zurück.

7

Hiergegen richtet sich die am 28. August 2019 bei Gericht eingegangene Klage, zu deren Begründung der Kläger im Wesentlichen Folgendes vorträgt: Die Kosten für das Mausoleum seien nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG, jedenfalls nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig. So sei er, der Kläger, seinem Bruder, dem Erblasser sowohl vertraglich als auch sittlich-moralisch verpflichtet gewesen, das versprochene Mausoleum zu errichten. Auch sei das Mausoleum Teil der „Erstanlage der Grabstätte“ des Erblassers. Auch seien die Kosten für die Errichtung des Mausoleums angemessen, da der Erblasser keine Kinder habe und sein islamischer Glaube mit einem solchem Baudenkmal in Einklang stehe. Da er bereits 80.000 € für das Baudenkmal bezahlt habe, sei dieser Betrag steuermindernd bei der Erbschaftsteuerfestsetzung zu berücksichtigen und hinsichtlich des (noch nicht bezahlten) Restbetrags i.H.v. 340.000 € sei der Vorläufigkeitsvermerk aufrechtzuerhalten.

8

Der Kläger beantragt,

den Erbschaftsteuerbescheid vom 16. Januar 2019 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 18. April 2019 und der Einspruchsentscheidung vom 25. Juli 2019 dahingehend zu ändern, dass weitere Nachlassverbindlichkeiten i.H.v. 80.000 € zum Abzug zugelassen werden und die Erbschaftsteuer entsprechend vermindert wird.

9

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

10

Das FA trägt in Ergänzung der streitgegenständlichen Einspruchsentscheidung im Wesentlichen Folgendes vor: Die Gesamtkosten i.H.v. 420.000 € für das Mausoleum seien unangemessen. Auch seien bereits die Kosten für das Grab, in dem der Erblasser bestattet wurde, i.H.v. 9.300 € zum Abzug zugelassen worden. Daher seien die Tatbestandsvoraussetzungen des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG hinsichtlich der Kosten für das Mausoleum nicht erfüllt. Auch seien die Kosten für das Mausoleum nicht nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 oder 3 ErbStG abzugsfähig, da der Kläger selbst erst den Vertrag zur Errichtung des Mausoleums abgeschlossen habe.

11

Wegen der weiteren Einzelheiten wird nach § 106, § 105 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Erbschaftsteuerakte des FA sowie die Gerichtsakte Bezug genommen.

II.

12

1. Die zulässige, da insbesondere fristgerecht erhobene, Klage ist unbegründet.

13

a) Der Erbschaftsteuerbescheid vom 16. Januar 2019 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 18. April 2019 und der Einspruchsentscheidung vom 25. Juli 2019 ist rechtmäßig und der Kläger wird hierdurch nicht in seinen Rechten verletzt. Die Kosten für die Errichtung des Mausoleums sind erbschaftsteuerrechtlich nicht abzugsfähig.

14

b) Der Erbschaftsteuer unterliegt der Erwerb von Todes wegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes - ErbStG-). Als solcher gilt insbesondere der Erbanfall beim Erben als Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers im Sinne des § 1922 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches -BGB- (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Mit dem Erbfolge gehen sowohl das Vermögen des Erblassers als Ganzes (§ 1922 Abs. 1, § 1942 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs -BGB-) als auch dessen Verbindlichkeiten (§ 1967 Abs. 1 BGB) auf den bzw. die Erben über. Der steuerpflichtige Erwerb besteht in der durch den Erwerb von Todes wegen eingetretenen Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht nach erbschaftsteuerrechtlichen Vorschriften steuerfrei ist (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Als Bereicherung im erbschaftsteuerrechtlichen Sinne gilt gemäß § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG der Betrag, der sich ergibt, wenn von dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert des gesamten Vermögensanfalles, soweit er der Besteuerung unterliegt, die nach § 10 Abs. 3 bis 9 ErbStG abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten mit ihrem wiederum nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert abgezogen werden (Finanzgericht - FGMünchen Urteil vom 3. April 2013, 4 K 1973/10, EFG 2013, 1154). Die Erbschaftsteuer entsteht bei Erwerb aufgrund Erbanfalles mit dem Tode des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).

15

c) Gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG sind vom Erwerb des Erben die vom Erblasser herrührenden persönlichen Verbindlichkeiten, die gemäß § 1922 Abs. 1 BGB, § 45 Abs. 1 AO auf die Erben übergegangen sind, als Nachlassverbindlichkeiten abzuziehen. Der Abzug setzt voraus, dass die Verbindlichkeiten rechtlich bestehen und den Erblasser im Todeszeitpunkt wirtschaftlich belastet haben (Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 27. Juni 2007 II R 30/05, BFHE 217, 190, BStBl II 2007, 651 m.w.N.). An dieser wirtschaftlichen Belastung fehlt es, wenn der Erblasser als Schuldner davon ausgehen konnte, die Verpflichtungen unter normalen Umständen nicht selbst erfüllen zu müssen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 217, 190). Mit dem zusätzlichen Erfordernis einer wirtschaftlichen Belastung wird zwar vom Zivilrecht abgewichen; dem steht jedoch gegenüber, dass Leistungen des Erben aus dem Nachlass auch ohne rechtliche Verpflichtung in besonders gelagerten Ausnahmefällen als Nachlassverbindlichkeiten in Betracht kommen, wenn sie eine ernsthafte wirtschaftliche Belastung darstellen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 217, 190 m.w.N.).

16

d) Gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG sind vom Erwerb des Erben abzugsfähig Verbindlichkeiten aus Vermächtnissen, Auflagen und geltend gemachten Pflichtteilen und Erbersatzansprüchen. Eine Auflage i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG ist gegeben, wenn der Erblasser den Erben oder einen Vermächtnisnehmer durch Testament zu einer Leistung verpflichtet, ohne einem anderen ein Recht auf diese Leistung

zuzuwenden (§ 1940, §§ 2192 ff. BGB). Bei der Auflage sowie den anderen in § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG aufgezählten Verbindlichkeiten handelt es sich um Lasten, die den Erben als solchen treffen, um sog. Erbfallsschulden gemäß § 1967 Abs. 2 BGB (vgl. BFH-Urteil vom 20.01.2016 - II R 34/14, BFHE 252, 389, BStBl II 2016, 482, Rz 10; ferner Högl in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 10 ErbStG Rz 89; Erman/Horn, BGB, 15. Aufl., § 1967 Rz 6). Sie haben ihren Rechtsgrund entweder im Willen des Erblassers oder unmittelbar im Gesetz (Erman/Horn, BGB, 15. Aufl., § 1967 Rz 1). Ihnen ist gemeinsam, dass sie sich auf den Erblasser und die Erbschaft selbst rückbeziehen lassen, und nicht ausschließlich der besonderen Situation des Erben entspringen (BFH-Urteil vom 11. Juli 2019 II R 4/17, BFHE 265, 447; BFH/NV 2020, 140).

17

e) Gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG sind u.a. die Kosten der Bestattung des Erblassers, die Kosten für ein angemessenes Grabdenkmal sowie die Kosten für die übliche Grabpflege mit ihrem Kapitalwert für eine unbestimmte abzugsfähig. Für diese Kosten wird insgesamt ein Betrag von 10.300 Euro ohne Nachweis abgezogen (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2) ErbStG. Dieser Pauschbetrag ist immer dann anzusetzen, wenn wie im Streitfall keine höheren Kosten nachgewiesen werden. Unabhängig davon, dass der Erbe bereits nach § 1968 BGB die Kosten einer standesgemäßen Beerdigung zu tragen hat, kann ihm der Erblasser durch Testament hinsichtlich der Beerdigung, des Grabes und der Grabpflege Auflagen (§ 1940 BGB) machen. Mittels Auflage kann dem Erben ein Tun oder Unterlassen jeglicher Art auferlegt werden. Verbindlichkeiten aus Auflagen kann der Erwerber erbschaftsteuerlich nach § 10 Abs. 5 Nr.2 ErbStG als Nachlassverbindlichkeiten abziehen. Betreffen die Auflagen nach § 10 Abs. 5 Nr.2 ErbStG jedoch die Kosten der Bestattung des Erblassers, die Kosten für ein Grabdenkmal oder die Kosten für die Grabpflege, so fallen sie ebenfalls unter den Pauschbetrag nach § 10 Abs. 5 Nr.3 Satz 2 ErbStG und werden von ihm erfasst (Meincke, ErbStG, 11. Aufl., § 10 Rn 42, Moench, ErbStG, § 10 Rn 89; a.A. Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 10 Tz 200). § 10 Abs. 5 Nr.3 Satz 2 ErbStG enthält insoweit, als der Pauschbetrag angesetzt wird, eine spezielle Regelung, der Vorrang gebührt, und zwar in diesem Umfang auch gegenüber § 10 Abs. 5 Nr.2 ErbStG. Würden die unter § 10 Abs. 5 Nr.2 ErbStG fallenden Kosten der Bestattung, für ein Grabdenkmal sowie für die Grabpflege nicht von dem Pauschbetrag nach § 10 Abs. 5 Nr.3 Satz 2 ErbStG erfasst, so könnten diese Kosten zusätzlich neben dem Pauschbetrag abgezogen werden, wenn sie in die Form einer Auflage nach § 10 Abs. 5 Nr.2 ErbStG gekleidet und dem Erwerber auferlegt werden; dem Pauschbetrag nach § 10 Abs. 5 Nr.3 Satz 2 ErbStG könnte durch diese Gestaltung die Wirkung eines zusätzlichen - im Gesetz so nicht vorgesehenen - Freibetrags gegeben werden (vgl. Urteil des FG Nürnberg vom 18. März 1999 IV 353/98, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG- 1999, 1040).

18

f) Bei Übertragung dieser Rechtsgrundsätze auf den Streitfall hat das FA zu Recht im Erbschaftsteuerbescheid vom 16. Januar 2019 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 18. April 2019 und der Einspruchsentscheidung vom 25. Juli 2019 die vom Kläger geltend gemachten Kosten für das Mausoleum nicht zum Abzug zugelassen.

19

aa) Das FA ist im Streitfall zunächst zu Recht von einem erbschaftsteuerrechtlichen Erwerb des Klägers aufgrund Erbanfalls durch gesetzliche Erbfolge als Alleinerbe (§ 1922 BGB) ausgegangen. Die Höhe des steuerpflichtigen Erwerbs ist - mit Ausnahme der streitgegenständlichen Frage, ob die Kosten für das Mausoleum Nachlassverbindlichkeiten i.S.d. § 10 Abs. 5 ErbStG sind - zwischen den Beteiligten nicht streitig.

20

bb) Die Voraussetzungen für den Abzug der Kosten für die Errichtung des Mausoleums als Nachlassverbindlichkeiten i.S.d. § 10 Abs. 5 ErbStG liegen im Streitfall nicht vor.

21

(1) Der Tatbestand des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG scheidet aus, da der Vertrag zur Errichtung des Mausoleums erst mehr als zwei Jahre nach dem Tod des Erblassers ... abgeschlossen worden ist. Hierauf hat das FA zu Recht im Schriftsatz vom 19. Dezember 2019 hingewiesen. Damit können die Kosten für die Errichtung des Mausoleums nicht als Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abgezogen werden, da im Todeszeitpunkt die Verbindlichkeit weder rechtlich bestanden hat noch der Erblasser

wirtschaftlich belastet worden ist (vgl. BFH-Urteil vom 27. Juni 2007 II R 30/05, BFHE 217, 190, BStBI II 2007, 651 m.w.N.).

22

(2) Auch können die Baukosten für das Mausoleum nicht nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG als Nachlassverbindlichkeiten abgezogen werden, da (aufgrund testamentarischer Erbfolge) weder eine testamentarische Auflage vorliegt noch neben dem Tatbestand des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG der Anwendungsbereich des § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG eröffnet ist.

23

(3) Schließlich können die Baukosten für das Mausoleum auch nicht nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG als Nachlassverbindlichkeiten abgezogen werden. So können nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG zwar die Kosten für ein angemessenes Grabdenkmal als Nachlassverbindlichkeiten abgezogen werden. Jedoch kann - bei wörtlicher Auslegung der Vorschrift - hierbei nur die Erstanlage der Grabstätte (u.a. Grabstein, Grabeinfassung) gemeint sein (so auch Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 10 Tz 203). Da der Erblasser bereits zeitnah nach seinem Tod in einem Grab ... bestattet worden ist und das FA auch die hierbei angefallenen Kosten i.H.v. 9.300 € zum Abzug zugelassen hat, scheidet der Abzug von Kosten einer weiteren Zweitgrabstätte (hier: Mausoleum) schon dem Grunde nach aus. Des Weiteren sind die Kosten des Mausoleums i.H.v. 420.000 € nach Auffassung des erkennenden Senats auch nicht angemessen im Vergleich zur Höhe des Nachlassvermögens (Wert des Erwerbs laut Steuerbescheid vom 18. April 2019: 556.938 €). Dass durch die Nichtabzugsfähigkeit der geltend gemachten Kosten für das Mausoleum die Religionsfreiheit (Art. 4 Abs. 1 des Grundgesetzes -GG-, Art. 9 Abs. 1 der Europäischen Konvention der Menschenrechte -EMRK-) verletzt sein können (so der Vortrag des Klägers im Schriftsatz vom 7. Februar 2020) vermag das Gericht nicht zu erkennen. Dem Kläger ist es beispielsweise in keiner Weise verwehrt, die Größe eines Grabdenkmals, den genauen Standort sowie die hierfür anfallenden Kosten zu bestimmen. Im Übrigen stehen die EMRK und ihre Zusatzprotokolle in der deutschen Rechtsordnung (lediglich) im Range eines formellen (einfachen) Bundesgesetzes (BFH-Urteil vom 17. Mai 2017 V R 52/15, BFHE 258, 124, BStBI II 2018, 218 unter Verweis auf den BVerfG-Beschluss vom 26. März 1987 2 BvR 589/79, 2 BvR 740/81, 2 BvR 284/85, BVerfGE 74, 358 ff., Rz 35). Der Konventionstext und die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte dienen auf der Ebene des Verfassungsrechts lediglich als Auslegungshilfen für die Bestimmung von Inhalt und Reichweite von Grundrechten und rechtsstaatlichen Garantien des GG (vgl. BFH-Urteil in BFHE 258, 124; BVerfG-Beschluss vom 14. Oktober 2004 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307, C.I.1.a). Die Normen der EMRK verstärken somit lediglich ein dem Steuerpflichtigen nach nationalem Recht bereits zustehendes Recht, können ein den deutschen Gesetzen nicht innewohnendes Recht aber regelmäßig nicht eigenständig begründen (BFH-Urteil in BFHE 258, 124). Da die Berufung des Klägers auf Art. 4 Abs. 1 GG erfolglos geblieben ist, scheidet auch ein weitergehender Schutz nach der EMRK aus.

24

cc) Sonstige auf eine Rechtswidrigkeit des streitgegenständlichen Bescheides hindeutende Anhaltspunkte sind weder vorgetragen worden noch nach Aktenlage ersichtlich. Insbesondere erfolgte die Festsetzung der Erbschaftsteuer - abgesehen von den zwischen den Beteiligten streitigen Nachlassverbindlichkeiten - erklärungsgemäß.

25

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

26

3. Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nrn. 1, 2 FGO zugelassen, da die Frage, ob von § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG lediglich die Kosten für die Erstanlage der Grabstätte erfasst sind, höchstrichterlich noch nicht geklärt ist.

27

4. Es erscheint als sachgerecht, durch Gerichtsbescheid zu entscheiden (§ 90a FGO).