FG München, Urteil v. 20.01.2021 – 4 K 1586/19

Titel:

Zulässigkeit der Klage trotz fehlender Entscheidung über den ursprünglichen Einspruch – Erbschaftsteuerliche Aufwendungen eines Vermächtnisnehmers

Normenketten:

ErbStG § 3 Abs. 1 Nr. 1
ErbStG § 10 Abs. 5 Nr. 1
ErbStG § 10 Abs. 5 Nr. 3
BGB § 1967
BGB § 2318 Abs. 1 S. 1
FGO § 44 Abs. 1
AO § 365 Abs. 3

Leitsätze:

1. Hat das Finanzamt nach der Einspruchseinlegung einen Änderungsbescheid erlassen und mit der Einspruchsentscheidung über den gegen den Änderungsbescheid gerichteten erneuten Einspruch entschieden, ist die Klage trotz des Fehlens einer ausdrücklichen Entscheidung über den ursprünglichen Einspruch zulässig, wenn das Finanzamt innerhalb der Einspruchsentscheidung die Steuer abweichend festgesetzt und damit eine neue Sachentscheidung getroffen hat. (redaktioneller Leitsatz)
2. Der Abzug der vom Erblasser herrührenden Schulden setzt nicht zwingend voraus, dass beim Tode des Erblassers, also zum maßgeblichen Zeitpunkt der Steuerentstehung, eine rechtliche Verpflichtung bestanden haben muss. (redaktioneller Leitsatz)
3. Bezahlt ein Erbe nach dem Tod des Erblassers die noch von diesem veranlassten Reparaturen an dem dem Vermächtnisnehmer vermachten Haus, so liegen keine erstattungspflichtigen Verwendungen vor, weil es an der Freiwilligkeit der Zahlung durch den Erben fehlt. Dies gilt auch dann, wenn die Reparaturarbeiten erst nach dem Erbfall ausgeführt worden sind. Ersetzt der Vermächtnisnehmer dem Erben derartige Aufwendungen, kann er den Aufwendungsersatz nicht erwerbsmindernd als Nachlassverbindlichkeiten abziehen. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Erbschaftsteuer

Rechtsmittelinstanz:

BFH München, Urteil vom 26.07.2023 – II R 4/21

Fundstellen:

ErbStB 2021, 175
EFG 2021, 770
UVR 2021, 199
StEd 2021, 185
LSK 2021, 3740
ZEV 2021, 476

Tatbestand

1
Streitig ist, ob die Klägerin als Vermächtnisnehmerin zu Recht Zahlungen als den Wert ihres erbschaftsteuerlichen Erwerbes mindernd geltend machen darf, die sie an die Erbin zum Ausgleich für Schulden geleistet hat, die von noch durch die Erblasserin abgeschlossenen Werkverträgen herrühren.

2
Am … 2010 verstarb die bis dahin in S wohnhafte P (im Weiteren Erblasserin). Die Erblasserin war die Witwe des am 9. August 2008 vorverstorbenen G. Die Erblasserin hatte durch notarielles Testament vom

23. Februar 2006 zu ihrer Alleinerbin U, die Mutter der Klägerin (im Weiteren Erbin), eingesetzt. Außerdem enthielt das Testament unter anderem zwei Vermächtnisse der Erblasserin. Nach dem Wortlaut des Testamentes sollte M, der Bruder der Klägerin, den Grundbesitz der Erblasserin in S und die Klägerin den Grundbesitz mit der Adressenbezeichnung in S … jeweils als Vermächtnis erhalten. Die letztgenannte Vermächtnisanordnung stand unter der Voraussetzung, dass die Erblasserin den Grundbesitz von ihrem Ehemann erben sollte. Das Testament der Erblasserin enthielt in Bezug auf das für die Klägerin bestimmte Vermächtnis lediglich die Anordnung, dass die Klägerin ab dem Zeitpunkt der Auflassung des Grundstückes etwa bestehende Immobiliarkredite zu übernehmen und zu tilgen hätte. Für etwaige weitere Schulden im Zusammenhang mit dieser Immobilie hatte die Erblasserin keine Anordnung getroffen.

3
Die ausdrückliche Adressenbezeichnung im Testament als S, Nr. … war insoweit fehlerhaft, als damit der Grundbesitz in S, Nr. … gemeint war. G war ursprünglich Eigentümer eines Grundstückes mit der Adressenbezeichnung in S, Nr. … gewesen, aus dem er zwei Teilflächen hatte herausmessen lassen, diese in seinem Eigentum behalten und den Rest im Jahre 1973 verkauft hatte. Auf dem Grundstück in S, Nr. … mit 3.057 m² … hatte er das Wohnhaus erstellen lassen, das ihm ausweislich der Grundbucheintragung … gemeinsam mit der Erblasserin jeweils zur Hälfte und nach seinem Tode der Erblasserin allein gehörte. G war außerdem Alleineigentümer des Grundstückes in Nr. … gewesen, auf dem er laut Grundbucheintragung … ein in Wohneigentum aufgeteiltes Gebäude errichtet hatte. Im Nachlass der Erblasserin befand sich hiervon noch die nach dem Tode des G von der Erblasserin geerbte Eigentumswohnung Nr. 1 …, die sinngemäß des notariellen Testamentes vom 23. Februar 2006 der Klägerin als Vermächtnis zugewendet werden sollte. Mit notarieller Urkunde vom 18. April 2011 verkaufte die Erbin im Einvernehmen mit der Klägerin die o.g. Eigentumswohnung Nr. 1 an eine Dritte und erfüllte das Vermächtnis zugunsten der Klägerin mittels Auskehrung des Verkaufserlöses. In den Schlussbestimmungen dieser Urkunde war zwischen der Erbin und der Klägerin zum einen vereinbart, dass die Erbin damit ihre Vermächtnisverpflichtung gegenüber der Klägerin vollständig erfüllt hatte. Zum anderen verpflichtete sich die Klägerin gegenüber der Erbin für den Fall der Erschöpfung des Nachlasses, sich im wertanteiligen Verhältnis wie ihr ebenso vermächtnisberechtigter Bruder an bestehenden Pflichtteils-, Verfahrens- und sonstigen Nachlassverbindlichkeiten zu beteiligen.

4
Nachdem die Erbin am 26. November 2012 beim Beklagten eine Erbschaftsteuererklärung eingereicht und das Finanzamt S mit Bescheid vom 19. März 2014 den Grundbesitzwert der o.g. Eigentumswohnung Nr. 1 in S auf den Erwerbszeitpunkt mit 425.590,- EUR festgestellt hatte, setzte der Beklagte durch Steuerbescheid vom 20. August 2014 wegen des Vermächtnisses gegen die Klägerin eine Erbschaftsteuer in Höhe von 121.650,- EUR fest. Der Wert des Erwerbes bestand allein in dem festgestellten Grundbesitzwert der Eigentumswohnung. Nach Abzug des persönlichen Freibetrages von 20.000,- EUR wendete der Beklagte auf den steuerpflichtigen Erwerb von gerundet 405.500,- EUR den nach Steuerklasse III geltenden Steuersatz von 30% an. Gegen den Erbschaftsteuerbescheid legte die Klägerin über ihren steuerlichen Vertreter (den Prozessbevollmächtigten im Klageverfahren) fristgerecht mit Schreiben vom 18. September 2014 mit der Begründung Einspruch ein, der Wert des Erwerbes wäre um eine von der Klägerin gegenüber der Erbin übernommene Vermächtnisverpflichtung in Höhe von 28.539,- EUR, um übernommene Nachlassregulierungskosten von 2.696,- EUR sowie um einen Betrag von 84.578,- EUR zu vermindern. Bei dem zuletzt genannten Betrag handelte es sich um die Summe aus drei Einzelbeträgen, die die Klägerin der Erbin zu deren Entlastung von den Nachlassverbindlichkeiten ersetzt hatte. Im Einzelnen hatte sie ausweislich ihrer Kontoauszüge vom 30. Juni 2011 und vom 7. Dezember 2011 auf das Konto ihrer Eltern den Betrag von 60.000,- EUR bzw. den Betrag von 11.078,- EUR überwiesen und ausweislich ihres Kontoauszuges vom 10. August 2011 den Betrag von 13.500,- EUR von ihrem Konto abgehoben. Diese Beträge dienten unstreitig der teilweisen Abgeltung von Zahlungsverpflichtungen der Erbin aus Werkverträgen, die noch die Erblasserin im Dezember 2009 zum Zwecke der Sanierung der o.g. Eigentumswohnung Nr. 1 abgeschlossen hatte.

5
Im Einzelnen wurden ausweislich der dem Gericht vorgelegten Rechnungen folgende Werkleistungen zur Sanierung der o.g. Eigentumswohnung Nr. 1 durchgeführt und bezahlt:

Lauf. Nr.	Firma	Auftragsdatum	Lieferung Ausführung	Rechnungs-Nr.	Rechnungsdatum	Rechnungsart	Zahlungsdatum	Rechnungsbetrag
1	X Betonbearbeitung	10.12.2009	unbekannt	001/10	11.01.2010	Abschlag	11.01.2010	11.900,00
2	X	10.12.2009	12.01.2010	002/10	13.01.2010	Teilabschluss	17.01.2010	11.900,00
3	X	10.12.2009	Jan./Febr. 2010	008/10	12.02.2010	Abschlag	13.02.2010	11.900,00
4	Y Systembau	29.12.2009	11.01.2010	01/10	17.03.2010	Material	unbekannt	11.900,00
5	Y Systembau	10.12.2009	01.02.2010	04/10	02.02.2010	Material	unbekannt	5.043,22
6	X	10.12.2009	unbekannt	009/10	02.03.2010	Material	unbekannt	35.700,00
7	X	10.12.2009	Nov. 2009 - April 2010	021/10	21.05.2010	Zwischenabrechnung nach Anrechnung der Abschläge	unbekannt	7,14
8	X	10.12.2009	verteilt über Gesamtdauer	038/10	07.07.2010	Schlussrechnung	unbekannt	10.398,22
Summe	98.748,58							

6

Der Beklagte gab dem Einspruch der Klägerin insoweit statt, als er den Wert des Erwerbes unter Abzug der o.g. Vermächtnisschulden von 28.539,- EUR sowie der Nachlassregulierungskosten von 2.696,- EUR auf 394.355,- EUR kürzte und die Erbschaftsteuer der Klägerin durch Steuerbescheid vom 12. Dezember 2016 auf 112.290,- EUR herabsetzte. Mit Schreiben vom 4. Januar 2017 legte die Klägerin über ihren Prozessbevollmächtigen auch gegen den geänderten Steuerbescheid Einspruch ein und beantragte wie bisher den zusätzlichen Abzug des o.g. Kostenbetrages von 84.578,- EUR. Auf die Einwendungen der Klägerin ließ der Beklagte zusätzlich die Rechnungsbeträge der o.g. laufenden Nummern 2 und 3 in der Summe von 23.800,- EUR zum Abzug zu, minderte den Wert des Erwerbes auf 370.555,- EUR und setzte die Erbschaftsteuer der Klägerin durch Steuerbescheid vom 15. März 2018 nunmehr auf 105.150,- EUR herab. Ausweislich des Erläuterungstextes dieses Steuerbescheides ging der Beklagte davon aus, dass sich der Einspruch der Klägerin vom 4. Januar 2017 hierdurch erledigt hätte. Mit beim Beklagten am 29. März 2018 eingegangenem Schreiben legte die Klägerin durch ihren Prozessbevollmächtigten auch gegen den letztgenannten Erbschaftsteuerbescheid mit dem Ziel Einspruch ein, den gesamten Kostenbetrag anerkannt zu erhalten. Der Beklagte entschied daraufhin mit Einspruchsentscheidung vom 3. Juni 2019 ausdrücklich über den Einspruch der Klägerin vom „29. März 2018“, indem er zum einen die Erbschaftsteuer der Klägerin auf 101.580,- EUR herabsetzte und den o.g. Einspruch als unbegründet zurückwies. Der Beklagte hatte nunmehr zusätzlich die Rechnungsbeträge nach den laufenden Nummern 4 und 7 als Nachlassverbindlichkeiten anerkannt und den Wert des Erwerbes damit auf 358.650,86 EUR vermindert. Die versehentliche Berücksichtigung des Rechnungsbetrages nach der laufenden Nummer 7 mit nur 4,14 EUR blieb dabei ohne steuerliche Auswirkung.

7

Hiergegen richtet sich die mit Schriftsatz vom 3. Juli 2019 erhobene und an demselben Tage bei der Poststelle des Gerichtes eingegangene Klage, die die Klägerin im Wesentlichen wie folgt begründet:

8

Die von der Klägerin übernommenen Sanierungskosten für die erworbene Eigentumswohnung Nr. 1 von 84.578,- EUR seien in vollem Umfange steuermindernd zu berücksichtigen. Die Sanierungsmaßnahmen seien wegen der Asbestbelastung des Gebäudes erforderlich gewesen. Dies werde durch die Stellungnahme des Immobilienmaklerunternehmens D aus M vom 17. Februar 2010 bestätigt, das den Wert der Wohnung deshalb nur auf 260.000,- EUR bis 280.000,- EUR geschätzt habe. Sämtliche Werkleistungen zur Sanierung seien noch durch die Erblasserin in Auftrag gegeben worden, auch wenn sie zumeist erst nach deren Tode ausgeführt und beendet worden seien. Dadurch handle es sich um von der Erblasserin herrührende Schulden sowohl im erbrechtlichen Sinne nach § 1967 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuches

(BGB) als auch im erbschaftsteuerrechtlichen Sinne nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG). Die Rechtsansicht des Beklagten, Verpflichtungen aus sogenannten schwebenden Rechtsgeschäften, die von beiden Vertragsparteien noch nicht erfüllt worden seien, unterfielen dem Begriff der Nachlassverbindlichkeit nicht, sei unzutreffend. Die vertraglichen Verpflichtungen seien von der Erblasserin begründet worden und deshalb als Nachlassverbindlichkeiten anzuerkennen. Die Klägerin habe der Erbin diesen Betrag ersetzt, weil der Nachlass durch diese und weitere Zahlungsverpflichtungen sowie die Vermächtnisanordnungen erheblich belastet gewesen sei und deswegen der erbschaftsteuerrechtliche Erwerb der Erbin saldiert 0,- EUR betragen habe. Die Aufwendungen nach den laufenden Rechnungsnummern 5, 6 und 8 seien ebenfalls als Nachlassverbindlichkeiten der Klägerin anzuerkennen, soweit sie von ihr tatsächlich übernommen worden sind. Sollte die Klägerin die streitigen Zahlungsbeträge nicht als Tilgung von Nachlassverbindlichkeiten geltend machen dürfen, so müsse ihr erbschaftsteuerrechtlicher Erwerb aufgrund der Vorschrift des § 2318 Abs. 1 Satz 1 BGB entsprechend gekürzt werden. Danach kann der Erbe die Erfüllung eines ihm auferlegten Vermächtnisses zu dem Zwecke verweigern, dass die Pflichtteilslast von ihm und dem Vermächtnisnehmer verhältnismäßig getragen wird. Die Erbin habe Pflichtteilsansprüche in Höhe von 750.000 EUR erfüllen müssen, die die beiden Söhne des vorverstorbenen Ehemannes der Erblasserin aus dessen erster Ehe gegen den Nachlass ihres Vaters geltend gemacht hatten. Dadurch sei der Nachlass der Erblasserin derart belastet gewesen, dass die Erbin befugt gewesen sei, den Vermächtnisanspruch der Klägerin anteilig zu kürzen. Die zunächst der Erblasserin zugestandene Kürzungsbefugnis nach § 2318 Abs. 1 Satz 1 BGB sei kein höchstpersönliches, sondern ein vererbliches Recht der Erblasserin, das nach deren Tode auf die Erbin übergegangen sei.

9
Die Klägerin beantragt,

den Erbschaftsteuerbescheid vom 15. März 2018 in der geänderten Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Juni 2019 dahingehend zu ändern, dass die Erbschaftsteuer der Klägerin auf 86.910,- EUR herabgesetzt wird,

hilfsweise für den Fall der vollständigen oder teilweisen Klageabweisung die Revision zum Bundesfinanzhof zuzulassen.

10
Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

11
Nach seiner Ansicht seien sämtliche Aufwendungen, die den Tatbestand der Nachlassverbindlichkeit erfüllen, nunmehr steuermindernd berücksichtigt worden. Der Rechnungsbetrag nach der laufenden Nummer 1 müsse unberücksichtigt bleiben, weil die Rechnung noch zu Lebzeiten der Erblasserin beglichen worden sei und den Nachlass nicht belastet habe. Die Rechnungsbeträge nach den laufenden Nummern 5, 6 und 8 könnten deshalb nicht berücksichtigt werden, weil die Leistungen der ausführenden Unternehmen erst nach dem Tode der Erblasserin erbracht worden seien. Die Werkleistungen seien zwar noch von der Erblasserin in Auftrag gegeben worden, stellten aber wegen der fehlenden beidseitigen Vertragserfüllung im Zeitpunkt des Erbfalles sogenannte schwebende Rechtsgeschäfte dar. Zahlungsverpflichtungen aus solchen, beidseits noch nicht erfüllten Geschäften seien deshalb keine Nachlassverbindlichkeiten, weil sie den Nachlass nicht wirtschaftlich belasteten. Schließlich erhalte der erbschaftsteuerrechtliche Erwerber für seine Zahlung auch eine werthaltige Gegenleistung. Die Vorschrift des § 2318 Abs. 1 BGB sei auf den Streitfall nicht anwendbar, weil die Erbin mit der Zahlung in Höhe von 750.000 EUR Pflichtteilsansprüche erfüllt habe, die im früheren Erbfalle des vorverstorbenen Ehemannes der Erblasserin geltend gemacht worden seien und Schulden der Erblasserin gewesen seien.

12
Gegen den Gerichtsbescheid des Senats vom 14. April 2020 hat die Klägerin mit Schreiben vom 13. Mai 2020 Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt. Da der Gerichtsbescheid infolgedessen als nicht ergangen gilt (§ 90a Abs. 3 Halbsatz 2 der Finanzgerichtsordnung -FGO-), ist über die Klage durch Urteil zu entscheiden. Mit Schreiben vom 14. Januar 2021 hat der Beklagte und mit Schreiben vom 18. Januar 2021 hat die Klägerin erklärt, auf mündliche Verhandlung zu verzichten.

13

Wegen der weiteren Einzelheiten wird gemäß § 105 Abs. 3 Satz 2 FGO auf die Schriftsätze der Beteiligten, einschließlich der nachgereichten Schriftsätze der Klägerin vom 7. Juni 2020 und vom 9. November 2020, sowie auf die die Klägerin betreffende Behördenakte Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

14
1. Die Anfechtungsklage ist zulässig.

15
a) Die Klage ist innerhalb der hierfür vorgeschriebenen Monatsfrist nach Wirksamkeit der Einspruchsentscheidung vom 3. Juni 2019, und damit fristgerecht erhoben (§ 47 Abs. 1 Satz 1 FGO).

16
b) Gegenstand der Klage ist die Festsetzung der Erbschaftsteuer der Klägerin in der zuletzt durch den Erbschaftsteuerbescheid vom 15. März 2018 sowie die Einspruchsentscheidung vom 3. Juni 2019 geänderten Fassung (§ 44 Abs. 2 FGO).

17
c) Die Klage erfüllt auch im Übrigen alle weiteren Sachentscheidungsvoraussetzungen, insbesondere das nach § 44 Abs. 1 FGO vorgesehene außergerichtliche Vorverfahren in Gestalt des finanzbehördlichen Einspruchsverfahrens.

18
Hiervon ist auszugehen, obwohl der Beklagte durch die Einspruchsentscheidung in der Sache anstatt über den ursprünglichen und zulässigen Einspruch der Klägerin vom 18. September 2014 über den mangels Rechtsschutzbedürfnisses unzulässigen Einspruch vom 29. März 2018 entschieden hat. Entgegen der Rechtsansicht des Beklagten hatte sich weder der Einspruch der Klägerin vom 18. September 2014 durch den geänderten Erbschaftsteuerbescheid vom 12. Dezember 2016 noch der Einspruch vom 4. Januar 2017 durch den geänderten Erbschaftsteuerbescheid vom 15. März 2018 erledigt. Vielmehr hatte die Klägerin bereits in ihrem ursprünglichen Einspruch vom 18. September 2014 gegen den Erbschaftsteuerbescheid vom 20. August 2014 die Anerkennung des gesamten Zahlungsbetrages in Höhe von 84.578,- EUR als Nachlassverbindlichkeit beantragt, wogegen der Beklagte diesem Begehren bis einschließlich der Steuerfestsetzung in der Einspruchsentscheidung vom 3. Juni 2019 nicht vollständig abgeholfen hat. Dadurch sind die geänderten Steuerbescheide vom 12. Dezember 2016 und vom 15. März 2018 jeweils zum Gegenstand des Verfahrens über den ursprünglichen Einspruch der Klägerin vom 18. September 2014 geworden (§ 365 Abs. 3 Satz 1 der Abgabenordnung -AO-).

19
Der Umstand, dass die Einsprüche der Klägerin vom 4. Januar 2017 und vom 29. März 2018 weder notwendig noch zulässig gewesen sind und insbesondere der Umstand, dass der Beklagte durch seine Einspruchsentscheidung vom 3. Juni 2019 nicht über den ursprünglichen Einspruch der Klägerin vom 18. September 2014 entschieden hat, berührt die Zulässigkeit der Klage nicht. Es ist zwar zutreffend, dass im Falle der fehlerhaften Zurückweisung eines tatsächlich unzulässigen Einspruches durch Einspruchsentscheidung als unbegründet, die dagegen erhobene Anfechtungsklage im Regelfalle schon allein aus diesem Grunde unbegründet ist (vgl. etwa Bundesfinanzhof -BFH- Urteil vom 21. Juli 2011 II R 7/10, BFH/NV 2011, 1835 und Beschluss vom 11. November 2008 V B 2/08, BFH/NV 2009, 401 m.w.N.). In diesen Fällen ist dem Gericht die Entscheidung über die materiell-rechtliche Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung schon deshalb verwehrt, weil diese infolge des einzig bestehenden und unzulässigen Einspruches bestandskräftig geworden ist.

20
Im Streitfall hat die ursprüngliche Steuerfestsetzung durch Erbschaftsteuerbescheid vom 20. August 2014 in Gestalt der nachfolgenden drei geänderten Steuerfestsetzungen nicht bestandskräftig werden können, weil der Beklagte über den ursprünglichen Einspruch vom 18. September 2014 zumindest ausdrücklich nie entschieden hat. Gleichwohl hat es nach Ansicht des erkennenden Senates - für die Zulässigkeit der Klage - keiner Entscheidung des Beklagten über den ursprünglichen Einspruch der Klägerin vom 18. September 2014 mehr bedurft, weil der Beklagte innerhalb der fehlerbehafteten Einspruchsentscheidung vom 3. Juni 2019 die Erbschaftsteuer der Klägerin abweichend festgesetzt und damit eine neue Sachentscheidung

getroffen hat. Ersichtlich hat der Beklagte im außergerichtlichen Vorverfahren (§ 44 Abs. 1 FGO) über den Einspruch der Klägerin gegen die (geänderte) Festsetzung der Erbschaftsteuer entscheiden wollen und letztlich - wenn auch fehlerhaft - entschieden. Der erkennende Senat sieht die Prozessvoraussetzungen der Klage als gegeben an, weil es gegen eine geänderte Steuerfestsetzung im Rahmen einer Einspruchsentscheidung keines erneuten außergerichtlichen Rechtsbehelfes mehr bedarf.

21
2. Die Klage ist jedoch unbegründet.

22
a) Der Erwerb von Todes wegen unterliegt der Erbschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Als solcher gilt auch der Erwerb durch Vermächtnis (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, §§ 2147 ff BGB). Die Steuer entsteht in diesem Falle mit dem Tode des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Als steuerpflichtiger Erwerb gilt die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht nach erbschaftsteuergesetzlichen Vorschriften (ausnahmsweise) steuerbefreit ist (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Im Regelfall gilt nach § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG als Bereicherung der Betrag, der sich als Saldo aus dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert des gesamten Vermögensanfalles und der nach § 10 Abs. 3 bis 9 ErbStG abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten ergibt.

23
aa) Insbesondere sind als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig die vom Erblasser herrührenden Schulden (sogenannte Erblasserschulden), soweit sie nicht mit einem zum Erwerb gehörenden Gewerbebetrieb, Anteil an einem Gewerbebetrieb, Betrieb der Land- und Forstwirtschaft oder Anteil an einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und bereits bei der Bewertung der wirtschaftlichen Einheit berücksichtigt worden sind (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG). Der erbschaftsteuerrechtliche Abzug von Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG setzt ebenso wie die zivilrechtliche Erbenhaftung nach § 1967 Abs. 2 BGB voraus, dass Schulden vom Erblasser herrühren. Aus dem Begriff „herrühren“ ergibt sich, dass die Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt des Erbfalles noch nicht voll wirksam entstanden sein müssen. Zivilrechtlich gehen mit dem Erbfalle auch „verhaltene“, noch werdende und schwebende Rechtsbeziehungen des Erblassers auf den Erben über (ständige Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs -BGH- vgl. Urteil vom 7. Juni 1991 V ZR 214/89, NJW 1991, 2558). Deshalb zählen zu den Erblasserschulden im Sinne des § 1967 Abs. 2 BGB auch die erst in der Person des Erben entstehenden Verbindlichkeiten, die als solche dem Erblasser entstanden wären, wenn er nicht vor Eintritt der zu ihrer Entstehung nötigen weiteren Voraussetzung verstorben wäre (vgl. BGH a.a.O.). Diese zivilrechtlichen Grundsätze sind auch für die Beurteilung der Nachlassverbindlichkeiten im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG zu beachten (vgl. z.B. BFH Urteile vom 5. Juli 1978 II R 64/73, BFHE 126,55, BStBl II 1979, 23 und vom 4. Juli 2012 II R 15/11, BFHE 238, 233, BStBl II 2012, 790). Der Abzug der vom Erblasser herrührenden Schulden setzt damit nicht zwingend voraus, dass beim Tode des Erblassers, also zum maßgeblichen Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), eine rechtliche Verpflichtung bestanden haben muss (vgl. BFH Urteil vom 18. November 1963 II 166/61, HFR 1964, 83).

24
bb) Als Nachlassverbindlichkeiten sind darüber hinaus auch die durch den Erbfall selbst entstandenen Schulden im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG und insbesondere die Kosten, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbes entstehen, abzugsfähig. Der erkennende Senat folgt der in Teilen der Literatur vertretenen Auffassung, dass für alle Erwerbsschmälerungen im Sinne dieser sogenannten Erbfallkosten gilt, dass der Erwerber - vorbehaltlich verbindlicher Anordnungen des Erblassers - grundsätzlich frei bestimmen kann, welche Kosten er für einen berücksichtigungsfähigen Zweck aufwenden will. Der Abzug solcher Kosten setzt weder deren Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit noch eine Rechtspflicht zur Kostentragung voraus (vgl. Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk ErbStG § 10 Rdnr. 190). Erforderlich für den Abzug ist allerdings, dass der geltend gemachte Erwerbsaufwand durch einen der in § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG genannten Zwecke veranlasst ist (vgl. Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk ErbStG § 10 Rdnr. 191). Der Tatbestand des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG verlangt ausdrücklich einen unmittelbaren (finalen) Zusammenhang der entstandenen Kosten mit den in der Norm genannten Zwecken.

25

b) Bei Übertragung dieser Rechtsgrundsätze auf den Streitfall ergibt sich folgende Rechtslage:

26
aa) Nachdem der Beklagte von dem ursprünglich seitens der Klägerin zur steuermindernden Berücksichtigung geltend gemachten Betrag von 84.578,- EUR in seiner Einspruchsentscheidung vom 3. Juni 2019 bereits einen Teilbetrag in Höhe von 35.704,14 EUR anerkannt hat, verbleibt als Klagebegehren der Klägerin (§ 65 Abs. 1 FGO), über das der erkennende Senat zu entscheiden hat, nur noch die zusätzliche Berücksichtigung des Restbetrages in Höhe von 48.873,86 EUR als Nachlassverbindlichkeiten.

27
bb) Die Klägerin ist nicht befugt, den genannten Restbetrag von 48.873,86 EUR unter dem Gesichtspunkt von Erblasserschulden im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG steuerwirksam vom Wert des Vermächtnisses zum Abzug zu bringen.

28
Soweit Verbindlichkeiten tatsächlich vom Erblasser herrühren und damit als Nachlassverbindlichkeiten im Sinne des § 1967 Abs. 2 BGB zu qualifizieren sind, haften für sie gemäß § 1967 Abs. 1 BGB allein der Erbe bzw. im Falle einer Mehrheit die Miterben des Erblassers als dessen Gesamtrechtsnachfolger im Sinne des § 1922 BGB. Folgerichtig sind die vom Erblasser herrührenden Schulden als Nachlassverbindlichkeiten auch nur für denjenigen erbschaftsteuerrechtlich im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abzugsfähig, der als zivilrechtlicher Schuldner für sie nach § 1967 Abs. 1 BGB haftet. Da die Klägerin laut der letztwilligen Verfügung der Erblasserin nicht deren Gesamtrechtsnachfolgerin geworden ist, sondern lediglich einen schuldrechtlichen Anspruch auf Erfüllung des zu ihren Gunsten bestimmten Vermächtnisses (§§ 2147, 2174 BGB) gegen die Erbin erworben hat, ist sie zumindest aufgrund des Erbfalles nicht zur Begleichung der streitigen Sanierungsaufwendungen verpflichtet gewesen. Der Umstand, dass die Aufwendungen für die Sanierung der Eigentumswohnung letztlich der Klägerin selbst zugutegekommen sind und deren teilweise Übernahme durch die Klägerin aufgrund der wirtschaftlichen Gesamtlage des Nachlasses aus der Sicht der Erbin nachvollziehbar gewesen ist, führt bei der Klägerin aber nicht zur Abzugsfähigkeit der übernommenen Kosten als Nachlassverbindlichkeiten im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG. Für Erblasserschulden haftet bzw. haften gemäß § 1967 BGB allein der oder die Gesamtrechtsnachfolger, nicht jedoch der Vermächtnisnehmer (vgl. BFH Urteil vom 2. Februar 1977 II R 150/71, BFHE 121, 500, BStBl II 1977, 425).

29
cc) Der genannte Restbetrag erfüllt auch nicht die tatbestandlichen Voraussetzungen des Abzugs als Nachlassverbindlichkeiten unter dem Gesichtspunkt von Erbfallkosten im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG. Insbesondere hat es sich nicht um Kosten gehandelt, die der Klägerin als erbschaftsteuerrechtlichen Erwerberin unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbes entstanden sind. Der gesetzlich geforderte unmittelbare Zusammenhang der Kosten mit dem Erbfalle ist nur dann gegeben, wenn der berücksichtigungsfähige Zweck - etwa der Erlangung des Vermächtnisgegenstandes - entscheidend für die Entstehung der Kosten gewesen ist. Dieser Zweck muss im Vordergrund stehen und hierfür das auslösende Moment sein. Entstehen die Kosten nur gelegentlich des erbschaftsteuerrechtlichen Erwerbes, so stellen sie keine Erbfallkosten dar (vgl. Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk ErbStG § 10 Rdnr. 191).

30
α) In diesem Zusammenhang vermag sich die Klägerin nicht auf die Vorschrift des § 2318 Abs. 1 Satz 1 BGB zu berufen. Die Zahlungen der Klägerin an die Erbin beruhen nicht auf einem Kürzungsrecht der Erbin nach § 2318 Abs. 1 Satz 1 BGB.

31
Ein Erbe ist im Außenverhältnis zum Pflichtteilsberechtigten allein Schuldner des Pflichtteiles und muss die Forderung auch vollständig erfüllen. Ist er zudem mit der Erfüllung eines Vermächtnisses belastet, so kann er aufgrund der Vorschrift des§ 2318 Abs. 1 Satz 1 BGB im Innenverhältnis zum Vermächtnisnehmer die Pflichtteilslast auf diesen proportional abwälzen und den Vermächtnisanspruch entsprechend kürzen (Palandt/Weidlich BGB 79. Auflage 2020 § 2318 Rdnr. 1). Die Vorschrift des § 2318 Abs. 1 Satz 1 BGB findet jedoch im Streitfalle keine Anwendung, weil die beiden Söhne aus der ersten Ehe des vorverstorbenen Ehemannes der Erblasserin, deren Pflichtteilsforderungen in Höhe von insgesamt 750.000,- EUR erst durch die Erbin erfüllt worden sind, zwar pflichtteilsberechtigt in Bezug auf den Nachlass ihres Vaters, nicht jedoch in Bezug auf den Nachlass der Erblasserin gewesen sind. Da die Erblasserin als

Erbin ihres vorverstorbenen Ehemannes zu ihren Lebzeiten die Pflichtteilsansprüche seiner beiden Söhne nicht erfüllt hatte, sind diese Verbindlichkeiten zweifellos von der Erbin als Gesamtrechtsnachfolgerin der Erblasserin zu erfüllen gewesen. Damit haben sie den Nachlass der Erblasserin in der Form von Erblasserschulden im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG belastet. Im Verhältnis zur Erblasserin sind die beiden Söhne ihres verstorbenen Ehemannes nicht pflichtteilsberechtigt im Sinne des § 2303 Abs. 1 Satz 1 BGB gewesen. § 2318 Abs. 1 Satz 1 BGB findet aber nur dort Anwendung, wo die Rechtsstellungen des Erben, des Vermächtnisnehmers und des Pflichtteilsberechtigten aufgrund ein und desselben Erbfalles bestehen und ihre Rechte sich auf ein und denselben Nachlass beziehen. Soweit die Klägerin - insbesondere in ihrem Schriftsatz vom 9. November 2020 - darauf abstellt, dass das Kürzungsrecht eines Erben nach der genannten Vorschrift vererblich ist und deshalb im Falle des Todes des Erben auch noch von dessen Gesamtrechtsnachfolger gegenüber einem Vermächtnisnehmer geltend gemacht werden darf, verkennt sie, dass es sich dabei um ein Vermächtnis des ursprünglichen Erblassers im ersten Erbfalle handeln muss. Die Klägerin ist jedoch nicht Vermächtnisnehmerin in Bezug auf den Nachlass des vorverstorbenen Ehemannes der Erblasserin. Ihr gegenüber hat sich die Erbin somit nicht auf die Vorschrift des § 2318 Abs. 1 BGB berufen können. Auf die Frage der Vererblichkeit des bezeichneten Kürzungsrechtes kommt es deswegen im Streitfall nicht an.

32
β) Die der Erbin von der Klägerin geleisteten Zahlungsbeträge von insgesamt 48.873,86 EUR sind auch unter dem Gesichtspunkt des Verwendungs- bzw. Aufwendungsersatzes keine vom Wert des erbschaftsteuerrechtlichen Erwerbes zum Abzug zuzulassenden Erbfallkosten im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG.

33
Gemäß § 2185 BGB ist derjenige, der in einem Erbfall durch die Bestimmung eines Vermächtnisses nach § 2147 Satz 1 BGB beschwert ist - wie im Streitfall die Erbin -, berechtigt, vom Vermächtnisnehmer nach den bürgerlich-rechtlichen Vorschriften über das Verhältnis des Eigentümers zum Besitzer einer Sache Ersatz der nach dem Erbfall auf den Vermächtnisgegenstand gemachten Verwendungen sowie Ersatz derjenigen Aufwendungen zu verlangen, die ihm nach dem Erbfall zur Bestreitung von Lasten des Vermächtnisgegenstandes entstanden sind. Verwendungen in diesem Sinne sind gegenstandsbezogene Vermögensaufwendungen, die der Sache zugutekommen, das heißt Maßnahmen, die der Erhaltung, Wiederherstellung oder Verbesserung der Sache dienen (vgl. BGH Urteil vom 24. November 1995 V ZR 88/95, BGHZ 131, 220). Demgegenüber sind bloße Aufwendungen nicht gegenstandsbezogen (vgl. Reymann in Herberger/Martinek/Rüßmann/Weth/Würdinger BGB 9. Auflage 2020 § 2185 Rdnr. 8).

34
Der Umfang des zulässigen Verwendungsersatzes richtet sich somit nach den bürgerlich-rechtlichen Vorschriften der §§ 994 - 1003 BGB. Entscheidend ist hierbei, ob es sich um notwendige Verwendungen (§ 994 Abs. 1 BGB) oder nur um nützliche Verwendungen (§ 996 BGB) handelt und ob die Verwendungen vor oder nach Erlangung der Kenntnis von der Herausgabepflicht des (Vermächtnis-)Gegenstandes getätigt worden sind. Ab dem Zeitpunkt seiner Kenntnis von der Herausgabepflicht kann der Herausgabepflichtige keine nützlichen Verwendungen mehr ersetzt verlangen (§§ 996, 990 BGB), sondern nur noch solche, die notwendig waren (§ 994 Abs. 2 BGB), und diese auch nur nach den bürgerlich-rechtlichen Vorschriften über die Geschäftsführung ohne Auftrag (§ 683 BGB). Im Streitfall steht außer Zweifel, dass die Erbin ab ihrer Kenntnis vom Inhalt des Testamentes einschließlich der Vermächtnisanordnung zugunsten der Klägerin allenfalls notwendige Verwendungen von dieser hätte ersetzt verlangen dürfen.

35
Ob die durch die Erbin getragenen Kosten für die Sanierungs- und Reparaturarbeiten an der vermachten Eigentumswohnung in diesem Sinne als notwendig anzusehen sind, kann jedoch aus folgendem Grund dahinstehen:

36
Ein Anspruch auf Ersatz von Verwendungen oder Aufwendungen nach § 2185 BGB besteht - wie oben ausgeführt - eben nur dann, wenn der durch das Vermächtnis Beschwerte die Verwendungen oder Aufwendungen zeitlich nach dem Erbfall gemacht hat. Verwendungen oder Aufwendungen, die bereits der Erblasser gemacht hat, kann der Beschwerte vom Vermächtnisnehmer nicht ersetzt verlangen. Dies gilt selbst dann, wenn der Beschwerte nach dem Erbfall noch rückständige Verwendungskosten des Erblassers

zu begleichen hatte (vgl. Reymann a.a.O. Rdnr. 10; Palandt/Weidlich BGB 79. Auflage 2020 § 2185 Rdnr. 2). Bezahlt ein Erbe nach dem Tod des Erblassers die noch von diesem veranlassten Reparaturen an dem dem Vermächtnisnehmer vermachten Haus, so liegen keine erstattungspflichtigen Verwendungen vor, weil es an der Freiwilligkeit der Zahlung durch den Erben fehlt. Dies gilt auch dann, wenn die Reparaturarbeiten erst nach dem Erbfall ausgeführt worden sind (Landgericht -LG- Osnabrück Urteil vom 17. Januar 2003, 7 O 3125/00, NJW-RR 2003, 1373).

37
Diesen Grundsätzen schließt sich im Streitfall auch der erkennende Senat an. Verwendungen und Aufwendungen werden nur dann von dem durch das Vermächtnis Beschwerten im Sinne des § 2185 BGB gemacht, wenn sie auf dessen Willen beruhen und er nicht etwa einer bereits bestehenden und von ihm zwingend zu erfüllenden Verpflichtung nachgekommen ist. Sämtlichen von der Erbin im Streitfall übernommenen Sanierungs- und Reparaturkosten, die die Klägerin durch die Bezahlung des im Streit stehenden Restbetrages der Erbin teilweise ersetzt hat, liegen Handwerkerleistungen zugrunde, die noch die Erblasserin zu ihren Lebzeiten in Auftrag gegeben hatte. Aus der Sicht der Erbin handelt es sich daher nicht um nach dem Erbfall freiwillig gemachte Verwendungen, sondern um die verpflichtende Begleichung im Zeitpunkt des Erbfalles bestehender - wenn auch noch nicht fälliger - Schulden der Erblasserin. Für die Tilgung von Erblasserschulden hat die Erbin von der Klägerin keinen Ersatz verlangen dürfen, auch wenn die durchgeführten baulichen Maßnahmen die vermachte Eigentumswohnung verbessert haben und daher der Klägerin zugutegekommen sein sollten. Etwas anderes wäre nur dann anzunehmen, wenn die Erblasserin in ihrer letztwilligen Verfügung einen entsprechenden Willen hinterlassen und die Übernahme dieser Kosten ausdrücklich der Klägerin auferlegt hätte (vgl. auch Palandt/Weidlich BGB 79. Auflage 2020 § 2185 Rdnr. 2). Eine derartige Anordnung enthält jedoch das Testament der Erblasserin nicht. Mithin ist der im Streit stehende Restbetrag von 48.873,86 EUR kein Ersatz von Verwendungen oder Aufwendungen der Erbin im Sinne des § 2185 BGB gewesen.

ɣ) Schließlich bildet auch die zwischen der Erbin und der Klägerin im Rahmen des notariellen Kaufvertrages vom 18. April 2018 über die Beteiligungspflicht der Klägerin an Nachlassverbindlichkeiten getroffene Vereinbarung keine Grundlage für den Abzug des o.g. Restbetrages als Erbfallkosten nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG.

38
Die Vereinbarung vom 18. April 2018 hat dem Zweck gedient, die Klägerin und ihren Bruder an den wirtschaftlichen Belastungen der Erbin durch die bestehenden Nachlassverbindlichkeiten zu beteiligen und ist zwischen den genannten Personen einvernehmlich getroffen worden. Die Beteiligung der Klägerin an den Kosten der Sanierung und Reparatur der für sie bestimmten Eigentumswohnung mag aus der Sicht der Erbin und der Klägerin wirtschaftlich sinnvoll und angemessen gewesen sein; eine gesetzliche Pflicht zum Abschluss eines solchen Vertrages hat für die Klägerin jedoch nicht bestanden. Vielmehr hat sich die Klägerin aus freien Stücken im einvernehmlichen Bestreben verpflichtet, sich an den erbrechtlich allein von der Erbin zu tragenden wirtschaftlichen Lasten aus dem Erbfall zu beteiligen. Die Zahlung des streitigen Kostenbetrages durch die Klägerin an die Erbin ist nicht durch den Erbfall verursacht gewesen, sondern hat auf der vertraglichen Vereinbarung vom 18. April 2018 beruht. Der Kostenersatz mag im Interesse der Erbin und der Klägerin verständlich gewesen sein, berechtigt die Klägerin aber nicht zum erbschaftsteuerrechtlichen Abzug ihres finanziellen Beitrages als Erbfallkosten im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG.

39
3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

40
4. Die Revision wird zugelassen, weil die Auslegung der Vorschrift des § 10 Abs. 5 Nrn. 1 und 3 ErbStG in den hier entscheidungserheblichen Punkten, insbesondere für die Auslegung des Rechtsbegriffes der Erbfallkosten grundsätzliche Bedeutung hat (§ 115 Abs. 1 und 2 Nr. 1 FGO).

41
5. Die Entscheidung des Senats durfte ohne mündliche Verhandlung ergehen, weil die Beteiligten übereinstimmend auf die Durchführung einer solchen verzichtet haben (§ 90 Abs. 2 FGO). Der Umstand, dass die Klägerin, gegen den Gerichtsbescheid des Senats vom 14. April 2020 Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt hat, hindert die Entscheidung des Senats durch Urteil ohne mündliche Verhandlung

nicht (vgl. BFH Urteil vom 6. Dezember 1978 VII R 98/77, BFHE 126, 384, BStBl II 1979, 170). Die Rechtswirkung des Antrags auf mündliche Verhandlung nach Ergehen eines Gerichtsbescheides (§ 90a Abs. 2 Satz 1 FGO) erschöpft sich darin, dass dieser als nicht ergangen gilt (§ 90a Abs. 3 Halbsatz 2 FGO). Das Klageverfahren wird hierdurch in den Verfahrensstand vor Ergehen des Gerichtsbescheides versetzt, sodass die Beteiligten erneut alle prozessualen Rechte geltend machen dürfen, einschließlich der Abgabe einer Verzichtserklärung im Sinne des § 90 Abs. 2 FGO.