

letzte Aktualisierung: 28.05.2020

FG Münster, Urt. v. 24.10.2019 – 3 K 3549/17 Erb

**ErbStG §§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 6, 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 1 u. 2; BGB § 2139
Gewährung einer Erbfallkostenpauschale**

Der Pauschbetrag nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 2 ErbStG kann auch dem Nacherben gewährt werden, der Aufwendungen bei der Abwicklung des Erbfalls getätigt hat. Vor- und Nacherbschaft stellen zwei voneinander getrennt zu beurteilende Erbfälle dar. (Leitsatz der DNotI-Redaktion)

Finanzgericht Münster, 3 K 3549/17 Erb

Datum: 24.10.2019
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 3549/17 Erb
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2019:1024.3K3549.17ERB.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor: Der Erbschaftsteuerbescheid vom 07.06.2017 und die Einspruchsentscheidung vom 16.10.2017 werden nach Maßgabe der Urteilsgründe geändert. Die Berechnung wird dem Beklagten übertragen.
 Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.
 Die Revision wird zugelassen.
 Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Tatbestand	1
Streitig ist, ob im Streitfall die sog. Erbfallkostenpauschale nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) zu berücksichtigen ist.	2
Die Klägerin ist Nacherbin ihrer am 24.01.2013 verstorbenen Tante F. S.. Vorerbe von F. S. war ihr Ehemann F. S., der am 19.05.2013 verstorben ist. Das Testament enthält eine Schlusserbeneinsetzung, wonach der Längstlebende ebenfalls die Klägerin als Erbin eingesetzt hat. Wegen der testamentarischen Regelungen wird Bezug genommen auf das Testament der Eheleute S. vom 05.12.2012. Weiter wird Bezug genommen auf den Erbschein des Amtsgerichts N-Stadt vom 08.08.2013.	3
Die Klägerin schlug am 10.09.2013 gegenüber dem Nachlassgericht des Amtsgerichts N-Stadt die Erbschaft über das Eigenvermögen des Nachverstorbenen F. S. aus. Auch alle sonstigen in Betracht kommenden Erben schlugen die Erbschaft über dessen Eigenvermögen wegen Überschuldung des Nachlasses aus.	4
Die Klägerin gab keine Erbschaftsteuererklärung ab, obwohl sie hierzu aufgefordert war. Die Erbschaftsteuerstelle des Beklagten verzichtete schließlich auf die Abgabe der Erbschaftsteuererklärung. In der Folgezeit kam es zu einer Prüfung durch das Finanzamt	5

für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung C-Stadt. Wegen der Einzelheiten der Feststellungen wird auf den Bericht vom 28.04.2017 Bezug genommen (Erbschaftsteuerakte).

Der Beklagte folgte den Feststellungen des Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung in C-Stadt und setzte die Erbschaftsteuer von einem Wert des Erwerbs unter Berücksichtigung der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in Höhe von 12.000 Euro und des Freibetrags gem. § 16 Abs. 1 ErbStG in Höhe von 20.000 Euro von einem steuerpflichtigen Erwerb von 26.000 Euro auf 3.960 Euro fest. Wegen der Einzelheiten wird auf den Erbschaftsteuerbescheid vom 07.06.2017 Bezug genommen.

Die Klägerin legte Einspruch ein, den sie trotz Aufforderung nicht begründete.

Der Beklagte wies den Einspruch als unbegründet zurück. Wegen der Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung vom 16.10.2017 Bezug genommen.

Mit der Klage trägt die Klägerin vor, bei den Nachlassverbindlichkeiten sei der Pauschbetrag nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG zu berücksichtigen. Im Steuerfahndungsbericht werde unter Tz. 13.3 ausgeführt, dass der Pauschbetrag nicht zu berücksichtigen sei, da der Vorerbe F. S. als Erbe seiner verstorbenen Ehefrau zur Kostentragung verpflichtet gewesen sei. Diese Auffassung sei nicht zutreffend. Grundsätzlich sei der Pauschbetrag des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG für jeden Erbfall zu gewähren, so auch für den Nacherbfall. Eine Beschränkung für den Nacherbfall ergebe sich aus dem Gesetz nicht. Tatsächlich seien der Klägerin auch Nachlassabwicklungskosten aus der Nacherbschaft entstanden, so z. B. für die Beantragung und Erteilung des Erbscheins sowie der Eröffnung einer Verfügung von Todes wegen. Die Rechnung des Amtsgerichts N-Stadt vom 13.08.2015 belaufe sich auf 40 Euro (Blatt 34 Rückseite der Gerichtsakte). Die Klägerin habe auch die Beerdigungskosten der Erblasserin getragen, darüber hinaus aus sittlicher Verpflichtung auch die Beerdigungskosten des Vorerben.

Der Pauschbetrag nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Sätze 1 und 2 ErbStG decke sämtliche dort aufgeführten Nachlassverbindlichkeiten ab. Diese Kosten seien mit der vorliegenden Rechnung des Amtsgerichts N-Stadt vom 13.08.2015 nachgewiesen. Mit diesem Beleg sei nachgewiesen, dass der Klägerin Nachlassregelungs- und – erwerbskosten dem Grunde nach entstanden seien, weswegen der Pauschbetrag in voller Höhe zu berücksichtigen sei.

Ergänzend werde darauf hingewiesen, dass die Klägerin die Beerdigungskosten für die Eheleute S. wirtschaftlich getragen habe, und zwar hinsichtlich der Beerdigungskosten für Frau S. aus dem Vorerbe und hinsichtlich der Beerdigungskosten für Herrn S. aus ihrem eigenen Vermögen. Auf die Bestattungskostenrechnungen vom 24.02. und 09.07.2013 werde Bezug genommen, Blatt 45 f. der Gerichtsakte. Die Klägerin habe über ihren Vater, Herrn S. S., die Bestattung ihres Onkels in Auftrag gegeben und sei somit auch zur Begleichung der Beerdigungskosten verpflichtet gewesen. Sie habe sich auch gegenüber ihrer Tante F. S. als Nacherbin verpflichtet gefühlt, die Beerdigungskosten für deren Ehemann zu übernehmen, auch wenn sie als dessen Schlosserbin die Erbschaft wegen Überschuldung im Übrigen ausgeschlagen habe. Die sittliche Verpflichtung der Nacherbin sei im Rahmen des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG nach Auffassung der Klägerin mit zu berücksichtigen. Schließlich kämen noch die Grabpflegekosten hinzu, die ebenfalls weitere Nachlasskosten seien. Der Pauschbetrag stehe der Klägerin damit zu.

Soweit der Beklagte sich auf RE 10.9 Abs. 4 der Erbschaftsteuerrichtlinien (ErbStR) beziehe, führe dieser Hinweis in die Irre. RE 10.9 Abs. 4 ErbStR beziehe sich nur auf solche Aufwendungen eines Erwerbers, die sich allein auf die Erlangung seines Erwerbs

6

7

8

9

10

11

12

bezogen und nicht den Nachlass belasteten, wie z. B. im Fall eines Vermächtnisnehmers im Hinblick auf die diesen allein treffenden Erwerbskosten. Diese könnten dann neben dem Pauschbetrag selbständig abgezogen werden. Die Kosten, die in § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG im Einzelnen aufgeführt seien und den Alleinerben träfen, unterlügen hingegen dem Pauschbetrag des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG.

Der Pauschbetrag des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG werde zudem erstmalig für den Erbfall F. S. in Anspruch genommen, da der Vorerbe F. S. auf Grund des im Rahmen seines allgemeinen Freibetrags liegenden Erwerbs seiner nicht bedurft habe. 13

Die Klägerin vertritt die Auffassung, dass der in Bezug genommene Verweis des Beklagten auf den Aufsatz von Frau I., einer Mitarbeiterin der Oberfinanzdirektion Münster, in dem jetzt zur Entscheidung anstehenden Rechtsstreit in der Sache nicht weiter führe. Die dortigen Ausführungen bezögen sich, wie auch der bisherige Vortrag des Beklagten, ausschließlich auf die Bestattungskosten, nicht aber auf weitere angefallene Nachlassabwicklungskosten, wie hier für die Testamentseröffnung und die Erteilung des Erbscheins. 14

Es sei festzuhalten, dass § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG nicht danach differenziere, welcher Art der Erwerb im Hinblick auf den Erblasser sei. Es gebe dazu nach der Rechtsprechung des BFH nur zwei Grundsätze: Die Inanspruchnahme der Pauschale setze zum einen voraus, dass dem Grunde nach Nachlassabwicklungskosten entstanden seien und zum anderen könne die Erbfalkostenpauschale nur einmal pro Erbfall in Anspruch genommen werden, sie sei daher ggf. auf mehrere Erwerber aufzuteilen. 15

Vom Vorerben sei die Erbfalkostenpauschale selbst nicht in Anspruch genommen worden. Sie habe daher in voller Höhe dem Nacherben bei Eintritt des Nacherfalls zugestanden. 16

Zivilrechtlich falle der Nachlass dem Nacherben vom Erblasser zu (§ 2139 BGB). § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG ordne demgegenüber an, dass der Nacherbe den Erwerb als vom Vorerben stammend (Fiktion) zu versteuern habe. Daneben trete möglicherweise der eigene Erwerb des Nacherben vom Vorerben hinsichtlich des nicht von der Vor- und Nacherbschaft umfassten Nachlasses. 17

Unabhängig davon, auf welches Verhältnis bei Eintritt des Nacherfalls abgestellt werde, sei grundsätzlich die Erbfalkostenpauschale zu gewähren. Folge man der Fiktion des § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG sei hinsichtlich der Besteuerung des Nacherben auf den Erbfall „Tod des Vorerben“ abzustellen, im anderen Fall – bei zivilrechtlicher Betrachtung – auf den Erbfall „Tod des Erblassers“. In beiden Fällen führe dies zum gleichen Ergebnis, da die bei der Nacherbin im Zusammenhang mit dem Erwerb entstandenen Nachlassabwicklungskosten in jedem Fall die Erbfalkostenpauschale nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG auslösen und diese für den Fall, dass auf den Erbfall der Erblasserin abzustellen sei, durch den Vorerben nicht in Anspruch genommen worden sei. 18

Dieses Ergebnis entspreche auch der Rechtsprechung des BFH, zuletzt BFH-Beschluss vom 24.02.2010 (II R 31/08, BStBl II 2010, 491), wonach für jeden Erbfall die Erbfalkostenpauschale oder besser Nachlassabwicklungskostenpauschale nur einmal zu gewähren sei. Maßgeblich sei für diese Rechtsprechung nur, was als Erbfall definiert werde, und zwar im Sinne der vorstehenden Ausführungen entweder der Tod des Erblassers oder der Tod des Vorerben, soweit im letzteren Fall auf die Fiktion des § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG abgestellt werde. 19

Auch vom Gesetzeszweck sei es gerechtfertigt, dem Nacherben die Pauschale für die Nachlassabwicklungskosten zu gewähren, da solche bei ihm üblicher- und typischerweise im Rahmen der Abwicklung des Eintritts des Nacherfalls entstünden. Dabei müssten 20

beim Eintritt des Nacherfalls nicht alle Kosten der in § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG aufgeführten Kostengruppen entstehen, wie z. B. die Bestattungskosten, die in der ersten Alternative (Erbfall = Tod des Erblassers) selbstverständlich nur einmal entstehen könnten, wobei es aber auch möglich sei, dass auch diese Kosten vom Nacherben getragen werden, wenn – wie im vorliegenden Fall – der Tod des Vorerben nur kurz nach dem Tod des Erblassers eintrete.

Die Klägerin beantragt,	21
den Erbschaftsteuerbescheid vom 07.06.2017 und die Einspruchsentscheidung vom 16.10.2017 zu ändern, den Pauschbetrag nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG i. H. v. 10.300 Euro zu gewähren und die Erbschaftsteuer neu auf 2.415 Euro festzusetzen,	22
hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.	23
Der Beklagte beantragt,	24
die Klage abzuweisen,	25
hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.	26
Es sei darauf hinzuweisen, dass es sich bei der Erbfallkostenpauschale nicht um einen Freibetrag handele. Ein Abzug scheide deshalb aus, wenn Kosten im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG nicht entstanden seien (vgl. BFH-Beschluss vom 21.01.2005, II B 6/04, BFH/NV 2005, 1092).	27
Soweit die Klägerin nachweise, dass sie die Beerdigungskosten für Frau S. aus ihrem eigenen Vermögen und nicht aus deren Nachlass gezahlt habe, könne die Erbfallkostenpauschale berücksichtigt werden. In ihrem Testament habe Frau S. die Klägerin zur Testamentsvollstreckerin ernannt.	28
Andernfalls könnten nur nach RE 10.9 Abs. 4 ErbStR die nunmehr nachgewiesenen Aufwendungen zur Erlangung des Erwerbs in Höhe von 40 Euro berücksichtigt werden. Durch die Rundung des steuerpflichtigen Erwerbs auf volle 100 Euro gemäß § 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG ergebe sich jedoch keine steuerliche Auswirkung.	29
Der Beklagte verweist weiter auf den Aufsatz von I. in NWB-EV 6/2013, 201. Im Übrigen belegten die vorgelegten Rechnungen über die Beerdigungskosten den vom Beklagten zu Grunde gelegten Sachverhalt und stützten den Vortrag der Klägerin nicht. So sei die Rechnung im Sterbefall F. S. an ihren Ehemann F. S. gerichtet, im Sterbefall F. S. an den Vater der Klägerin, S. S..	30
Zu berücksichtigen sei, dass die Klägerin durch die Erbausschlagung keine Erbin nach Herrn F. S. geworden sei. Sie habe ausschließlich Nacherbschaftsvermögen erworben.	31
Der Senat hat am 24.10.2019 mündlich verhandelt. Wegen der Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift Bezug genommen.	32
Entscheidungsgründe	33
Die Klage ist begründet.	34
Der angefochtene Erbschaftsteuerbescheid und die Einspruchsentscheidung sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung, FGO). Der Beklagte hat die sog. Erbfallkostenpauschale nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG zu Unrecht nicht gewährt.	35

1. Nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG sind von dem Erwerb, soweit sich nicht aus den Absätzen 6 bis 9 etwas anderes ergibt, als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig die Kosten der Bestattung des Erblassers, die Kosten für ein angemessenes Grabdenkmal, die Kosten für die übliche Grabpflege mit ihrem Kapitalwert für eine unbestimmte Dauer sowie die Kosten, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehen. Nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG wird für diese Kosten insgesamt ein Betrag von 10.300 Euro ohne Nachweis abgezogen.	36
a) Nach dem Wortlaut des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG wird für „diese Kosten“, damit gemeint sind die Kosten im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG, ein Pauschbetrag von 10.300 Euro abgezogen. Kosten im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG sind u. a. Kosten, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit Abwicklung und Regelung des Erwerbs entstehen. Zu den Kosten, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung und Regelung des Erwerbs entstehen, gehören u. a. die Kosten für die Eröffnung der Verfügung von Todes wegen und die Kosten für die Erteilung des Erbscheins.	37
Voraussetzung für die Gewährung des Pauschbetrags nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG ist damit, dass dem Erwerber Kosten im Sinne dieser Vorschrift entstanden sind, ihre Höhe aber nicht nachgewiesen ist. Ein Abzug des Pauschbetrags scheidet daher aus, wenn Kosten im Sinne von § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG nicht entstanden sind (vgl. BFH-Urteil vom 21.01.2005 II B 6/04, BFH/NV 2005, 1092).	38
Die Klägerin hat durch die Vorlage der Rechnung des Amtsgerichts N-Stadt von 13.08.2015 nachgewiesen, dass ihr für die Eröffnung der Verfügung von Todes wegen, für die Beantragung und Erteilung des Erbscheins, für die Beurkundung der Versicherung an Eides statt sowie für die Erklärung zur Bestimmung der Person des Testamentsvollstreckers Kosten in Höhe von 40 Euro entstanden sind. Damit liegen nach Auffassung des Senats die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Pauschbetrags des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG in Höhe von 10.300 Euro vor.	39
Der Inanspruchnahme des Pauschbetrags nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG steht nicht entgegen, dass der Klägerin nur im Verhältnis zum Pauschbetrag geringe Kosten entstanden sind. Denn gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG hängt die Gewährung des Pauschbetrags nicht von weiteren Voraussetzungen ab, außer der Entstehung von Kosten im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG, unabhängig von der Höhe der entstandenen Kosten.	40
Aus § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG lässt sich nach Auffassung des Senats auch nicht der Schluss ziehen, dass der Pauschbetrag nicht gewährt werden kann, wenn geringere Kosten als der Pauschbetrag von 10.300 Euro tatsächlich nachgewiesen werden, mit der Folge, dass dann nur die nachgewiesenen Kosten, im Streitfall in Höhe von 40 Euro abzugsfähig wären. Denn in § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG heißt es ohne jede Einschränkung, dass für diese Kosten insgesamt ein Betrag von 10.300 Euro abgezogen wird.	41
Dass der Pauschbetrag nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG im Ergebnis in zahlreichen Fällen, in denen die gesetzlich aufgeführten Aufwendungen niedriger als der Pauschbetrag sind, wie ein zusätzlicher Freibetrag wirkt, ist von der gesetzlichen Regelung gewollt. Denn die Vorschrift dient damit der vereinfachten Erbschaftsteuerveranlagung (vgl. Geck in Kapp/Ebeling, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, § 10 Rz. 15).	42
Der Klägerin ist damit der Pauschbetrag zu gewähren, unabhängig davon, ob sie Beerdigungskosten getragen hat.	43

b) Der Gewährung des Pauschbetrags nach § 10 Abs. 5 Nr. Satz 2 ErbStG steht auch nicht entgegen, dass eine Nacherbschaft nach § 6 ErbStG vorliegt und nach der Rechtsprechung des BFH der Erbfallkostenpauschbetrag für jeden Erbfall nur einmal gewährt und deshalb auch von mehreren am Erbfall beteiligten Erwerbern insgesamt nur einmal in Anspruch genommen werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 24.10.2010 II R 31/08, BStBl II 2010, 491).	44
Erbschaftsteuerrechtlich handelt es sich bei Vor- und Nacherbschaft um zwei Erwerbsvorgänge, den Erwerb des Vorerben beim Tod des Erblassers und um den Erwerb des Nacherben beim Tod des Vorerben. Beide Erwerbsvorgänge stellen jeweils einen Erbanfall nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dar. Das hat zur Folge, dass beide Erwerbsvorgänge in ihrer zeitlichen Abfolge getrennt der Besteuerung unterliegen.	45
Damit kann sowohl dem Vorerben als auch dem Nacherben der Pauschbetrag nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG gewährt werden, denn es liegen zwei voneinander getrennt zu beurteilende Erbfälle vor, so dass die Rechtsprechung des BFH, der Pauschbetrag könnte für jeden Erbfall nur einmal gewährt und deshalb auch von mehreren am Erbfall beteiligten Erwerbern insgesamt nur einmal in Anspruch genommen werden, im Streitfall nicht einschlägig ist.	46
Der Senat folgt damit nicht der Auffassung, die in der Literatur vertreten wird, dass im Fall der Vorerbschaft der Pauschbetrag nur dem Vorerben zustehe (so Meincke/Hannes/Holz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 17. Aufl. 2018, § 10 Rn. 55 und Weinmann in Moench/Weinmann, Erbschafts- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, § 10 Rz. 90). Weinmann verweist darauf, dass in Fällen der Vor- und Nacherbschaft der Nachlass zunächst auf den Vorerben übergehe und er mit den Erbfallkosten belastet sei. Wie der Streitfall zeigt, kann aber auch der Nacherbe mit Erbfallkosten belastet sein, so dass dieses Argument jedenfalls im Streitfall ins Leere geht.	47
c) Im Streitfall kommt hinzu, dass der Vorerbe keine Kosten nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG geltend gemacht hat und damit auch der Erbfallkostenpauschbetrag nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG nicht berücksichtigt worden ist, da die Erbschaftsteuer schon aufgrund des Freibetrags für Ehegatten nicht zu einer Erbschaftsteuerfestsetzung führte. Ein Verbrauch des Erbfallkostenpauschbetrags ist damit nicht erfolgt.	48
2 Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte (§ 135 Abs. 1 FGO).	49
Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.	50
Die Revision war zur Fortbildung des Rechts zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO).	51
xxx xxx xxx	52