

Online-Nachricht vom 04.05.2023 08:32

Erbschaftsteuer | Erbfallkostenpauschale für den Nacherben (BFH)

Neben dem Vorerben kann auch der Nacherbe den Pauschbetrag für Erbfallkosten nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG in Anspruch nehmen. Der Abzug des Pauschbetrags setzt nicht den Nachweis voraus, dass zumindest dem Grunde nach tatsächlich Kosten angefallen sind (Änderung der Rechtsprechung) (BFH, Urteil v. 1.2.2023 - II R 3/20; veröffentlicht am 4.5.2023).

Sachverhalt: Im Januar 2013 verstarb die Tante der Klägerin. Als Vorerbe war deren Ehemann, als Nacherbin die Klägerin berufen. Im Mai 2013 verstarb auch der Ehemann der Tante. Zu dessen Erbin war ebenfalls die Klägerin berufen, die dieses Erbe jedoch ausschlug. Der Klägerin entstanden aufgrund der Nacherbschaft Kosten in Höhe von 40 € beim Nachlassgericht. Der Vorerbe hatte keine Kosten i. S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG geltend gemacht. Aufgrund des ihm zukommenden Freibetrags für Ehegatten erfolgte keine Festsetzung der Erbschaftsteuer.

Das FA setzte die Erbschaftsteuer für die Nacherbschaft gegenüber der Klägerin ohne Berücksichtigung von Nachlassverbindlichkeiten auf 3.960 € fest. Den Einspruch dagegen wies das FA zurück.

Im Klageverfahren machte die Klägerin den Pauschbetrag nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG geltend. Das FG gab der Klage statt (FG Münster, Urteil v. 24.10.2019 - 3 K 3549/17 Erb).

Der BFH hat die Revision des FA als unbegründet zurückgewiesen:

- ▶ Sowohl der Vorerbe als auch der Nacherbe verwirklichen den Besteuerungstatbestand gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. mit § 3 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 ErbStG für einen Erwerb von Todes wegen.
- ▶ Beim Erwerb des Nacherben schließt die Ermittlung der Nachlassverbindlichkeiten auch den Pauschbetrag nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG ein.
- ▶ Nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG wird für die in § 10 Abs. 5 Satz 1 ErbStG genannten Kosten insgesamt ein Betrag von 10.300 € ohne Nachweis abgezogen. Der Betrag ist für jeden Erbfall nur einmal zu gewähren, namentlich für mehrere Miterben nur einmal (vgl. BFH, Beschluss v. 24.2.2010 - II R 31/08, m.w.N.). Die Abfolge von Vor- und Nacherbfall stellt jedoch erbschaftsteuerrechtlich nicht einen Erbfall mit mehreren Erben dar. Vielmehr sind die beiden Vorgänge als zwei getrennte Erbfälle zu behandeln. Es entspricht dieser Systematik, im Rahmen der Ermittlung der Bereicherung zweimal den Pauschbetrag anzusetzen.
- ▶ Der Umstand, dass bei Vor- und Nacherbschaft bezogen auf den ursprünglichen Erblasser nur ein Todesfall zu verzeichnen ist, verlangt nicht nach einer teleologischen Reduktion der Vorschrift.
- ▶ Der Abzug des Pauschbetrags setzt nicht den Nachweis voraus, dass zumindest dem Grunde nach tatsächlich Kosten angefallen sind, die der Pauschbetrag erfasst. Das Gesetz geht zutreffend davon aus, dass mit dem Erbanfall typischerweise entsprechende Kosten entstehen. Der Abzug der Pauschale ist nach dem Gesetzeswortlaut ausdrücklich ohne Nachweis möglich. Ein Nachweis darüber, dass Kosten dem Grunde nach entstanden sind, würde dem Vereinfachungszweck entgegenstehen.
- ▶ Das Urteil des FG entspricht diesen Maßstäben. Die Klägerin ist in ihrer Eigenschaft als zivilrechtliche Nacherbin nach ihrer Tante erbschaftsteuerrechtlich als Erbin nach deren Ehemann zu behandeln. Auf die Frage, ob sie diesen auch zivilrechtlich unmittelbar beerbt hat, kommt es nicht an. Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs für die Nacherbschaft ist der Pauschbetrag nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG zu berücksichtigen.

Anmerkung von Prof. Dr. Matthias Loose, Richter im II. Senat des BFH:

Die Nacherbschaft ist im Zivilrecht und im Erbschaftsteuerrecht unterschiedlich geregelt. Während zivilrechtlich der Vorerbe und der Nacherbe zwar nacheinander, aber beide vom ursprünglichen Erblasser erben (§§ 2100, 2139 BGB), gilt erbschaftsteuerrechtlich nur der Vorerbe als Erbe des Erblassers (§ 6 Abs. 1 ErbStG). Sein (Vor)Erwerb unterliegt in vollem Umfang der Erbschaftsteuer. Der Nacherbe hat bei Eintritt der Nacherbfolge den Erwerb als vom Vorerben stammend zu versteuern (§ 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG). Tritt der Nacherbfall durch den Tod des Vorerben ein und wird der Nacherbe zugleich Erbe des Vorerben, liegen zwar zivilrechtlich zwei Erbfälle vor, erbschaftsteuerrechtlich wird jedoch nur ein einheitlicher Erwerb vom Vorerben fingiert.

Für Beerdigungskosten und Kosten, die dem Erben unmittelbar mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehen, kann ohne Nachweis ein Betrag von 10.300 € vom Erwerb abgezogen werden (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG). Der Betrag ist für jeden Erbfall zwar nur einmal zu gewähren. Weil Vor- und Nacherbfall jedoch erbschaftsteuerrechtlich als zwei getrennte Erbfälle zu behandeln sind, kann der Pauschbetrag folgerichtig auch zweimal angesetzt werden. Dies hat der BFH nun klargestellt. Der Abzug des Pauschbetrags setzt auch nicht den Nachweis voraus, dass überhaupt vom Pauschbetrag erfasste Kosten angefallen sind. Das Gesetz gehe zutreffend davon aus, so der BFH nun unter Aufgabe seiner früheren Rechtsprechung, dass mit einem Erbanfall typischerweise entsprechende Kosten entstehen.

Quelle: BFH, Urteil v. 1.2.2023 - II R 3/20; NWB Datenbank (RD)

Fundstelle(n):

NWB WAAAJ-39023