
Datum: 22.10.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 3267/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:1022.9K3267.09.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

- Tatbestand:** 1
- Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Kläger die von ihm geltend gemachten 2
Aufwendungen für die Erblasserin als Nachlassverbindlichkeiten von seinem erbrechtlichen
Erwerb absetzen kann.
- Der Kläger ist der Neffe der am 07.02.2007 verstorbenen Erblasserin, Frau MA. Ausweislich 3
des notariell beurkundeten Testaments vom 29.12.2998 ist der Kläger Alleinerbe seiner
Tante.
- In seiner Erbschaftsteuererklärung wies der Kläger darauf hin, dass er seine Tante, für die er 4
eine Vorsorgevollmacht gehabt habe, betreut und für sie den größten Teil aller von ihr
benötigten Dienstleistungen erbracht habe.
- Der Kläger wurde mit Erbschaftsteuerbescheid vom 28.04.2008 zu einer Erbschaftsteuer in 5
Höhe von 28.288 € herangezogen. Dabei wurde ein Erwerb in Höhe von 182.944 € zugrunde
gelegt, der in dieser Höhe zwischen den Beteiligten unstreitig ist. Gleichzeitig wurde der
Pflegekostenpauschbetrag nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) in Höhe
von 5.200 € in Abzug gebracht.
- Gegen diesen Erbschaftsteuerbescheid legte der Kläger fristgerecht Einspruch ein, den er in 6
der Folgezeit dahingehend begründete, dass seit dem Tode des Ehegatten der Erblasserin
im Jahre 1964 diese in einem Einfamilienhaus in B allein gelebt habe. Die Erblasserin sei

- daher auf Hilfestellungen anderer angewiesen gewesen. Als ihr Neffe habe er, der Kläger, ihr nicht nur an Tagen, an denen sie krank, sondern auch wenn sie gesund gewesen sei Hilfestellungen leisten müssen. Dies habe zur Folge gehabt, dass er über diese Zeit hinweg durchschnittlich zweimal wöchentlich eine einfache Fahrtstrecke von mehr als 30 km zurückgelegt habe, wobei zusätzlich auch noch der Zeitaufwand und der damit verbundene Verdienstausschlag zu berücksichtigen seien. Zwar sei dies in den ersten beiden Jahrzehnten des Alleinseins der Erblasserin seltener vorgekommen, dafür aber in den letzten Jahrzehnten umso häufiger. Der Kläger teilte mit, dass er davon ausgehe, dass solche Umstände zu einer Reduzierung der Steuern führen könnten, auch wenn kein schriftlicher Vertrag vorliege.
- Davon abgesehen seien aber auch schriftliche Vereinbarungen zwischen ihm und seiner Tante, der Erblasserin getroffen worden, die er jedoch bis zum jetzigen Zeitpunkt nicht aufgefunden habe und mithin nicht vorweisen könne. Unter diesen Dokumenten habe sich auch u. a. auch eine Vorsorgevollmacht befunden. Ob er solche Dokumente noch auffinden könne, sei deshalb fraglich, weil im Jahre 2007 in sein Haus eingebrochen worden sei und verschiedene Unterlagen durchwühlt, vernichtet bzw. mitgenommen worden seien. 7
- Jedenfalls könne sich der Kläger der Auffassung des Beklagten, wonach seine persönlichen Dienstleistungen über Jahrzehnte hinweg mit dem Freibetrag nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG abgegolten sein sollten, nicht anschließen. 8
- Im Laufe des Einspruchsverfahrens wurde der angegriffene Erbschaftsteuerbescheid aus für das vorliegende Verfahren nicht bedeutsamen Gründen am 16.10.2008 gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert und der Wert des Erwerbs auf 152.694 € herabgesetzt. 9
- Im Rahmen der Erläuterungen zu diesem Bescheid wurde der Kläger darauf hingewiesen, dass damit sein Einspruch noch nicht erledigt sei. Er wurde aufgefordert, innerhalb von 4 Wochen nach Erhalt des Bescheides Unterlagen zu den Pflegeleistungen vorzulegen. Insbesondere wurde er gebeten, Nachweise zum Vertragsverhältnis zwischen ihm und der Erblasserin sowie über den Umfang der von ihm erbrachten Pflegeleistungen vorzulegen. 10
- Der geänderte Erbschaftsteuerbescheid wurde gemäß § 365 Abs. 3 AO zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens. 11
- Mit Einspruchsentscheidung vom 07.09.2009 wurde der Einspruch des Klägers als unbegründet zurückgewiesen. Dabei stellte der Beklagte im wesentlichen darauf ab, dass Pflege- und Betreuungsleistungen, die ein Erwerber von Todes wegen vor dem Ableben des Erblassers diesem gegenüber erbracht habe, nur dann zu einer nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 oder Nr. 3 ErbStG abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeit führen könnten, wenn sie aus einem entgeltlichen Rechtsverhältnis resultierten, das vor dem Todesfall zwischen dem künftigen Erblasser und dem mutmaßlichen Erben oder Vermächtnisnehmer zustandegekommen sei. Ein solches Rechtsverhältnis könne vor allem durch einen entgeltlichen Erbvertrag im Sinne der §§ 2274 ff. BGB begründet werden, der zwar keinen synallagmatischen Leistungsaustausch vorsehe, wohl aber eine konditional oder kausale Verknüpfung der vertragsmäßigen Verfügungen von Todes mit wiederkehrenden Leistungen des Vertragsgegners herstellen könne. Diese Leistungen seien dann als Kosten zur Erlangung des Erwerbs im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG zu berücksichtigen. 12
- Seien, wie im Streitfall, Betreuungsleistungen erbracht worden, ohne dass zuvor ein Erbvertrag abgeschlossen worden sei, so könne ein Abzug der Leistungsvergütungen einschließlich eines eventuellen Kostenersatzes nur in Betracht kommen, wenn ein von einer eventuellen Erbeinsetzung oder Vermächtnisanordnung unabhängiges Dienst- oder 13

Arbeitsverhältnis zwischen dem Erblasser und dem Leistenden bestanden habe. Ein solches Schuldverhältnis setze aber den Nachweis eines auf Abschluss eines entgeltlichen Vertrages gerichteten Bindungswillens voraus, der überdies nur dann eine nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abzugsfähige Nachlassverbindlichkeit begründen könne, wenn der Erblasser mit der Erfüllung seiner in der Regel auf fortlaufende Leistungen gerichteten Vergütungspflicht im Rückstand sei.

Im Streitfall fehle es aber bereits an konkreten Vereinbarungen über Art und Umfang der beiderseitigen Leistungspflichten, insbesondere sei nicht dargelegt worden, dass über eine etwaige von der Erblasserin als Gegenleistung zu bezahlende Vergütung Vereinbarungen getroffen worden seien. Von einem als Erblasserschuld zu wertenden Erfüllungsrückstand der Erblasserin könne aber nur gesprochen werden, wenn auch gegenüber einem fremden Rechtsnachfolger ein bestimmter oder zumindest der Höhe nach bestimmbarer Vergütungsanspruch hätte geltend gemacht werden können, dessen Berechnungsgrundlagen zuvor vertraglich festgelegt worden seien. Davon könne im Streitfall aber schon deshalb nicht ausgegangen werden, weil der Kläger trotz besonderer Aufforderungen nicht in der Lage sei, den Umfang der Pflege sowie die konkrete Pflegebedürftigkeit der Erblasserin zu belegen. Angaben zu eventuellen Pflegeleistungen der Pflegeversicherung seien ebenfalls nicht gemacht worden. Insoweit fehle es an hinreichend konkreten vertraglichen Abreden. Sie würden auch nicht durch die Regelung des § 612 Abs. 2 BGB ersetzt, die nur dann eingreifen könne, wenn ein - die Vergütungspflicht dem Grunde nach einschließender - vertraglicher Bindungswille feststehe. Dies setze aber zumindest Absprachen voraus, die deutlich machten, dass die Beteiligten Verpflichtungen eingehen wollten, die über ein bloßes - bei langjähriger Betreuung eines Verwandten oder guten Bekannten ohne fortlaufende Vergütung an sich naheliegendes - Gefälligkeitsverhältnis hinausgingen. Allein das nicht näher konkretisierte Versprechen einer befristeten Vergütung genüge dafür nicht.

14

Nach alledem seien die Pflegeleistungen offensichtlich unentgeltlich erbracht worden, sodass nur der Freibetrag nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG in Höhe von 5.200 € erwerbsmindernd berücksichtigt werden könne.

15

Im Rahmen seiner hiergegen fristgerecht erhobenen Klage macht der Kläger geltend, dass nach dem Tod der Erblasserin fremde Personen widerrechtlich in ihr Haus eingedrungen seien und dort nicht nur Gegenstände entwendet sondern auch Schränke durchwühlt und verschiedene Unterlagen durcheinander gebracht hätten. In das Haus des Klägers sei ebenfalls nachweisbar eingebrochen worden. Dort seien mehrere Schränke durchwühlt und viele Unterlagen in Unordnung gebracht worden. Aus diesem Grunde sei es ihm nicht gelungen, den mit seiner Tante geschlossenen Betreuungsvertrag aufzufinden. Inwieweit es ihm noch gelinge, innerhalb einer angemessenen Zeit nachzuweisen, welches Ausmaß seine Aufwendungen zugunsten seiner Tante gehabt hätten, vermöge er nicht zu sagen.

16

Der Kläger hat desweiteren drei Bescheinigungen vorgelegt, aus denen nach seiner Auffassung der Umfang seiner Aufwendung, nicht nur in materieller Hinsicht, sondern auch in körperlicher Hinsicht, hervorgehe. So hat der Kläger eine Bescheinigung der M GmbH in B vom 19.10.2010 vorgelegt, wonach sich die Erblasserin jahrelang in der Behandlung dieses Medizinischen Versorgungszentrums befunden habe und dabei regelmäßig vom Kläger begleitet worden sei. Die Firma Warkt in B bestätigt am 21.10.2010, dass der Kläger für die Erblasserin bis zu deren Tod im Jahre 2007 regelmäßig in deren Geschäft eingekauft habe. Desweiteren hat der Kläger auch noch eine Bescheinigung vom einem Herrn K aus B vom 20.10.2010 vorgelegt. Darin wird bestätigt, dass der Kläger des Öfteren, durchschnittlich einmal pro Woche, bei der Erblasserin gesehen worden sei, und zwar nicht nur zu Besuchen,

17

sondern auch zu Gartenarbeiten und Fahrdiensten.

Der Kläger beantragt, 18

den Erbschaftsteuerbescheid in Anbetracht der erfolgten Pflegeleistungen an die Erblasserin zu mindern. 19

Der Beklagte beantragt, 20

die Klage abzuweisen. 21

Er verweist zur Begründung seines Antrags auf seine umfangreichen Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. 22

Der Senat hat am 23.08.2010 beschlossen, das Verfahren dem Berichterstatter als Einzelrichter zur Entscheidung zu übertragen. 23

Entscheidungsgründe: 24

Die Klage ist nicht begründet. 25

Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, die vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen für die Erblasserin als Nachlassverbindlichkeiten im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 1 oder Nr. 3 ErbStG anzuerkennen und die festgesetzte Erbschaftsteuer entsprechend zu mindern. Der Kläger wird daher durch den angegriffenen Erbschaftsteuerbescheid nicht in seinen Rechten im Sinne des § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO verletzt. 26

I.1. Gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG sind von dem Erwerb als Nachlassverbindlichkeiten u. a. die vom Erblasser herrührenden Schulden abzugsfähig. 27

Macht ein Erwerber von Todes wegen aufgrund erbrachter Unterhalts-, Hilfs- und Pflegeleistungen Nachlassverbindlichkeiten geltend, so können insoweit Erblasserschulden im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG vorliegen. Voraussetzung hierfür ist allerdings nach der ständigen Rechtsprechung des BFH, dass zwischen dem Erwerber und dem Erblasser ein Schuldverhältnis, z. B. ein Dienstvertrag, bestand, aufgrund dessen der Erblasser berechtigt war, vom späteren Erbe Pflege-, Hilfs- und Unterhaltsleistungen zu fordern. Andererseits musste der Erwerber berechtigt sein, die vereinbarte Vergütung geltend zu machen bzw. ihm ein Anspruch auf Vergütung z. B. gemäß § 612 Abs. 1 und Abs. 2 BGB zustehen. Erforderlich ist insoweit, dass ein eindeutiger vertraglicher Bindungswille erkennbar wird. Die Feststellungslast (objektive Beweislast) bezüglich der als Gegenleistung geltend gemachten Vergütungs- oder Entschädigungsansprüche trifft sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach den Steuerpflichtigen. Zwar erfordert eine solche eindeutige Vereinbarung nicht den Abschluss eines schriftlichen Vertrages, ausreichend ist insoweit auch eine mündliche Abrede. Nur sind an dem Nachweis einer solchen mündlichen vertraglichen Vereinbarung erhöhte Beweisanforderungen zu stellen. 28

So genügt eine tatsächlich erbrachte Arbeitsleistung allein nicht, um ein durch schlüssiges Verhalten zustande gekommenes Arbeitsverhältnis anzunehmen. Es besteht auch kein allgemeiner Erfahrungssatz, dass ein Leistender einen Anspruch auf Vergütung hat, wenn dem Empfänger die entsprechenden Mittel zur Zahlung eines Entgelts zur Verfügung stehen. Eine vom Erben etwa angenommene moralische Verpflichtung reicht für den Abzug nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG ebenfalls nicht aus (so die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, vgl. Urteile vom 09.11.1994 II R 110/91, BStBl II 1995, 62 und II R 111/91, 29

BFH/NV 1995, 598; ferner vom 28.06.1995 II R 80/94, BStBl II 1995, 784 und vom 30.09.1998 II B 29/98, BFH/NV 1999, 489).

2. Im Streitfall hat der Kläger weder eine schriftliche vertragliche Vereinbarung darüber vorgelegt, dass er für von ihm erbrachte Unterhalts-, Hilfs- und Pflegeleistungen bzw. Dienstleistungen eine Vergütung erhalten sollte, noch hat er vorgetragen, dass eine solche Vereinbarung zumindest mündlich konkret und eindeutig getroffen worden ist. 30

Der Kläger hat lediglich darauf hingewiesen, dass er aufgrund einer Vorsorgevollmacht seine Tante, die Erblasserin, betreut habe und den größten Teil aller von ihr benötigten Dienstleistungen für sie erbracht habe. In diesem Zusammenhang ist nicht davon die Rede gewesen, dass die Erblasserin dem Kläger hierfür eine Vergütung zugesagt hat. 31

Nach den Gesamtumständen ist auch nicht erkennbar, dass eine solche Vergütung zumindest konkludent zwischen den Beteiligten vereinbart worden ist. 32

Insbesondere in Anbetracht des Umstands, dass der Kläger das Ausmaß der vom ihm erbrachten Dienstleistungen nicht näher konkretisiert hat, kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass zwischen dem Kläger und der Erblasserin aufgrund des Umfangs der vom Kläger erbrachten Leistungen zumindest eine konkludente Übereinstimmung dahingehend bestanden hat, dass solche Dienstleistungen üblicherweise nur gegen Entgelt erbracht zu werden pflegen und deshalb auch dem Kläger eine solche Vergütung zustehen sollte. 33

Die vom Kläger erbrachten Dienstleistungen können vielmehr auch noch im Rahmen des verwandtschaftlichen Näheverhältnisses angelegt gewesen sein und eine verwandtschaftliche Gefälligkeitsleistung dargestellt haben, die unter allgemeinen moralischen und sittlichen Gesichtspunkten im Allgemeinen nicht entlohnt oder vergütet wird. 34

Jedenfalls vermag das Gericht weder nach dem Sachvortrag der Beteiligten noch nach Aktenlage zu erkennen, dass dem Kläger für seine Leistungen gegenüber der Erblasserin, welchen Umfang diese nun tatsächlich auch immer gehabt haben mögen, eine Vergütung zugesagt worden ist. 35

II.1. Gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG sind von dem Erwerb als Nachlassverbindlichkeiten u. a. auch die Kosten, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehen, abzugsfähig. 36

Zu diesen Erwerbskosten gehören auch Zuwendungen, die der Erbe zu Lebzeiten des Erblassers für eine vertraglich vereinbarte Erbeinsetzung erbracht hat (vgl. BFH-Urteil vom 13.07.1983, II R 105/82 BStBl II 1984, 37). Diese Behandlung ist deshalb gerechtfertigt, weil sich der Erblasser zum einen mit dem Abschluss des Erbvertrages an die Erbeinsetzung bindet, und zum anderen der Vertragserbe die betreffenden Zuwendungen als Gegenleistung für eine erbvertraglich vereinbarte Erbeinsetzung erbringt, sodass diese Leistungen den nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang mit der Erlangung des Erwerbs aufweisen. Voraussetzung der Abziehbarkeit ist jedoch, dass eine zumindest in Geld messbare Gegenleistung des Erben vorliegt. 37

Diese für Erbvertragserben geltende Rechtslage kann auch dahingehend genutzt werden, dass sich der erbvertraglich Begünstigte zu Pflege- oder Unterhaltsleistungen gegenüber dem Erblasser verpflichtet. Fehlt es hingegen an einer Vereinbarung über die Erbeinsetzung, 38

so kann der testamentarisch eingesetzte Erbe seine Entgeltansprüche aus vom ihm, dem Erblasser gegenüber erbrachten Pflege- oder Unterhaltsleistungen nicht nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG geltend machen (vgl. BFH-Urteile vom 11.09.1994 II R 110/91, a.a.O. und II R 111/94 a.a.O., sowie vom 30.09.1998, II B 29/98, a.a.O.). Ebenso wenig kann ein Vertragserbe seine vor Abschluss des Erbvertrages erbrachten Pflegeleistungen als Erwerbskosten abziehen. Eine rückwirkende Vereinbarung ist insoweit nicht möglich.

2. Im Streitfall ist der Kläger seitens der Erblasserin im Rahmen eines Testaments zum alleinigen Rechtsnachfolger eingesetzt worden, ohne dass in der testamentarischen Verfügung eine erbvertragliche Regelung dergestalt aufgenommen worden ist, dass die Erbeinsetzung des Klägers eine Gegenleistung für die von ihm zu erbringenden Unterhalts-, Hilfs- und Pflegeleistungen bzw. alle weiteren Dienstleistungen darstellt. Die Erbeinsetzung des Klägers stand damit weder unter der Bedingung solcher vom Kläger zu erbringenden Gegenleistungen, noch wurde die Erbeinsetzung in ein Leistungsaustauschverhältnis eingestellt, wonach der Kläger für die von ihm erbrachten und zu erbringenden Dienstleistungen als Entlohnung zum Erben eingesetzt werden sollte. Die Erbeinsetzung des Klägers weist vielmehr keinen Zusammenhang und keinen Bezug zu irgendwelchen vom Kläger zu Lebzeiten der Erblasserin dieser gegenüber zu erbringenden Dienst- oder Gegenleistungen auf. 39

III. Selbst wenn der Kläger aber derartige Vereinbarungen, entweder im Sinne eines Dienstleistungsvertrages oder im Sinne einer erbvertraglichen Regelungen nachgewiesen hätte, hätte das Gericht auf der Grundlage der von ihm dargelegten Leistungen nicht erkennen können, in welchem Umfang solche Dienstleistungen zu einer Minderung des Erwerbs führen. 40

So ist für das Gericht nicht erkennbar geworden, in welchem Umfang der Kläger tatsächlich seit 1964 die Erblasserin unterhalten, betreut, gepflegt hat bzw. welche Dienstleistungen er insoweit erbracht hat. 41

Die von ihm nachgereichten Bescheinigungen weisen mehr auf allgemeine Gefälligkeitsleistungen - Hilfe bei Arztbesuchen und Behördengängen, bei Einkäufen und bei der Gartenarbeit - hin, die üblicherweise auf der Grundlage eines verwandtschaftlichen Näheverhältnisses erbracht werden. Solche Hilfestellungen entsprechen im Allgemeinen einer moralischen und sittlichen Pflicht und pflegen nicht entlohnt oder vergütet zu werden. Dies um so mehr, wenn es sich beim Kläger als Neffen um einen der nächsten Verwandten der Erblasserin, handelte, der zudem durch die Einsetzung zum Alleinerben auch in besonderem Maße dazu aufgerufen war, sich seiner Tante gegenüber dankbar zu zeigen. 42

Selbst wenn daher im Streitfall die Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Aufwendungen des Klägers als Nachlassverbindlichkeiten dem Grunde nach gegeben sein sollten, so wäre für das Gericht nicht erkennbar und auch nicht im Schätzungswege bestimmbar, in welchem Umfang solche Aufwendungen der Höhe nach anzuerkennen sein sollten. 43

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 44