

---

**Datum:** 07.04.2022  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 3. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 3 K 785/20  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2022:0407.3K785.20.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.  
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.  
Die Revision wird zugelassen.

---

Tatbestand 1

Die Beteiligten streiten über die Abziehbarkeit von Rechtsverfolgungskosten als Nachlassverbindlichkeiten in Bezug auf den Nachlass der am 27.09.2002 verstorbenen Frau L. A. (im Folgenden auch „Erblasserin“). 2

Frau L. A. war die Stiefmutter der Klägerin. Sie war die zweite Ehefrau des am 01.07.1961 verstorbenen Vaters der Klägerin, Herrn F. A.. Die Klägerin ist wie ihre Schwester, Frau J. F., geschiedene M., geb. A., dessen Tochter aus erster Ehe. Herr Q. L. ist der einzige leibliche Sohn der Klägerin. 3

Herr F. A. war der Sohn eines der beiden Mitbegründer der Firma N und selbst lange dort unternehmerisch tätig. Er hatte am 21.08.1953 ein notarielles Testament errichtet. Darin setzte er die Erblasserin hinsichtlich seines Privatnachlasses zur befreiten Vorerbin und hinsichtlich der „Aufkünfte“ aus dem Geschäftsnachlass zur Vermächtnisnehmerin ein. Seine beiden Töchter aus erster Ehe setzte er zu Miterbinnen und Nachvermächtnisnehmerinnen ein. Hintergrund war, dass nur direkte Abkömmlinge der Gründer an dem Unternehmen „N“ beteiligt werden sollten. Wegen der weiteren Einzelheiten wird Bezug genommen auf das Testament vom 21.08.1953, UR Nr. xxx des Notars X. J. in C-Stadt. Zum Testamentsvollstrecker waren die jeweiligen Leiter der Steuerabteilung bei N bestimmt. Als 4

das Nachlassgericht (AG Bielefeld) nach dem Tod der Erblasserin den ursprünglichen Erbschein nach Herrn F. A. eingezogen und einen neuen Erbschein ohne Nacherbenvermerk erlassen hatte, teilte der damalige Testamentsvollstrecker Herr C. N. dem Nachlassgericht im Juli 2004 mit, sein Amt als Testamentsvollstrecker sei beendet. Das Nachlassgericht erteilte am 08.09.2004 auf entsprechenden Antrag u.a. der hiesigen Klägerin einen neuen Erbschein ohne Testamentsvollstreckervermerk.

Ca. ein Jahr nach dem Tod des Herrn A. gab es bereits erste Differenzen bezüglich der Auslegung des Testaments. Am 19.10.1965 schloss die Erblasserin mit der Klägerin und ihrer Schwester einen notariellen Erbvertrag. Mit diesem Vertrag vermachte die Erblasserin ihren Stieftöchtern zu gleichen Teilen, „dasjenige, was bei ihrem Tode aus den Auskehrungen noch vorhanden ist, welche sie aus den N-Beteiligungen und aus den „Aufkünften“ aus den übrigen, von ihrem Ehemann F. A. ererbten Vermögenswerten erhalten hat“ (§ 1 Abs. 1 Satz 1 des Erbvertrages). Nicht angerechnet werden sollten Ersparnisse aus den durch den Testamentsvollstrecker an die Erblasserin ausgekehrten Unterhaltsbeiträgen sowie das Vermögen, das sich am Todestag des Herrn F. A. in ihrem Vermögen befunden hatte. Auch die Einkünfte aus diesen Vermögenswerten sollten nicht angerechnet werden (§ 1 Abs. 2 und 3 des Erbvertrages). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Erbvertrag vom 19.10.1965, UR-Nr. xxx des Notars Dr. I. L. in Z-Stadt, Bezug genommen. 5

Am 24.08.1967 schloss die Klägerin mit der Erblasserin, ihrer Schwester und dem damaligen Testamentsvollstrecker P. eine „Aufteilungsvereinbarung“ ab, nach der die Aufkünfte aus den N-Beteiligungen im Verhältnis 50 (L. A.) : 25 : 25 auf verschiedene N-Konten gebucht werden sollten. Solche Buchungen fanden in der Folgezeit auch statt. 6

Per notariellem Testament vom 14.06.1985, auf das wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird (UR Nr. xxx des Notars J. X. in Z-Stadt), setzte die Erblasserin die von ihr im selben Jahr 1985 gegründete „F. und L. A. Stiftung“ als Alleinerbin ein (Ziff. I Abs. 1 des Testaments). Außerdem ordnete sie verschiedene Vermächnisse (Ziff. II des Testaments) und die Testamentsvollstreckung (Ziff. III des Testaments) an. Vermächnisse zugunsten ihrer Stieftöchter ordnete sie nicht an. In der Folgezeit (04.02.1991, 24.05.1993, 24.05.1997) errichtete die Erblasserin weitere Testamente. 7

Nach dem Tod der Erblasserin ernannte das Amtsgericht Bielefeld Herrn Rechtsanwalt V. U. zum Testamentsvollstrecker über den Nachlass der Erblasserin (Testamentsvollstreckerzeugnis vom 03.01.2003, 115 VI 189/02) und erteilte am 25.11.2004 einen Erbschein (Az.: 115 VI 146/04), welcher die „F. und L. A.-Stiftung“ als Alleinerbin auswies. 8

Herr Q. L. befasste sich nach seiner Heirat im August 2009 mit der Erstellung seines eigenen Testaments bzw. mit einem etwaigen Ehevertrag. Aus diesem Anlass begann er mit Nachforschungsarbeiten bezüglich der Nachlassangelegenheiten nach seinen Großeltern, Herrn F. und Frau L. A.. Ende 2009 wurde eine Anwaltskanzlei zur Prüfung des Falles mandatiert und Ende 2012 durch Herrn Q. L. eine Klage beim LG C-Stadt erhoben. Das LG C-Stadt (Az.: 6 O 545/12) wies diese Klage, die er in gewillkürter Prozessstandschaft für seine Mutter, die hiesige Klägerin, geführt und die sich gegen die F. und L. A. Stiftung und andere gerichtet hatte, mit Urteil vom 27.03.2014 als unzulässig ab. Herr Dr. L. sei nicht prozessführungsbefugt, weil die Voraussetzungen für eine gewillkürte Prozessstandschaft nicht vorlägen. Das LG C-Stadt legte u.a. dar, es sei unklar, welche Ansprüche Herr Q. L. aufgrund einer vom Gericht als unwirksam erachteten Teilabtretung aus dem Jahr 2010, bezüglich derer es in 2013 zu einer Klarstellung zwischen ihm und seiner Mutter gekommen sei, als eigenes Recht und welche er im Wege der Prozessstandschaft zugunsten seiner 9

Mutter geltend mache. Überdies sei Frau L. nicht berechtigt gewesen, ihren Sohn zur Geltendmachung ihrer Rechte zu ermächtigen, denn die Testamentsvollstreckung nach dem Tode des Herrn F. A. dauere immer noch. Beklagt waren in jenem Verfahren neben der F. und L. A. Stiftung (Bekl. zu 1.) Herr RA V. U. als Testamentsvollstrecker über den Nachlass der L. A. (Bekl. zu 2.), Herr M. U. persönlich (Bekl. zu 3.), Herr I. L. (Bekl. zu 4.), Testamentsvollstrecker nach Herrn F. A. in den Jahren 1976 bis 2000), und Herr C. N. (Testamentsvollstrecker nach Herrn F. A. in den Jahren 2000 bis 2004). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Urteil des LG C-Stadt vom 27.03.2014, 6 O 545/12, Bezug genommen. Das Urteil wurde, soweit es den Rechtsstreit gegen den Bekl. zu 5.) betraf, rechtskräftig. Im Übrigen legte Herr L. Berufung ein.

Das OLG I-Stadt (Az.: 10 U 38/14) wies die Berufung gegen das Urteil des LG C-Stadt mit Urteil vom 16.07.2015 zurück. Zum Gegenstand der Klage führte es in den Urteilsgründen aus, die Klage sei „wegen Vermächtniserfüllung, Wertersatz u.a.“ erhoben worden. Sie sei darauf gestützt worden, dass Frau D. L. nach Herrn A. „sowohl Vorerbin als auch (nach dem Tod der Frau L. A.) Nacherbin“ geworden sei und dass ihr nach deren Tod eine Vielzahl von Vermächtnissen zustände. Die Klageansprüche seien gegen die Bekl. zu 1.) als Erbin der Frau L. A. gerichtet gewesen. Gegen den Bekl. zu 2.) und 3.), als Testamentsvollstrecker über den Nachlass von Frau A. bzw. gegen ihn persönlich, seien Schadensersatzansprüche der Frau L. wegen Pflichtverletzung nach § 2219 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) geltend gemacht worden. Die Bekl. zu 4.) und 5.) seien wegen Pflichtverletzungen während ihrer Tätigkeit als Testamentsvollstrecker über den Nachlass von Herrn F. A. wegen Schadensersatz nach § 2219 BGB in Anspruch genommen worden. Im Hauptantrag sei Leistung an Herrn Dr. L. begehrt worden; Hilfsanträge auf Leistung u.a. an dessen Mutter seien umgestellt bzw. ergänzt worden. Herr Dr. L. habe ausschließlich erbrechtliche Ansprüche seiner Mutter nach deren Vater und deren Stiefmutter geltend gemacht. Die (teilweise) Abtretung dieser Ansprüche an Herrn Dr. L. sei nicht wirksam gewesen. Zur zeitlichen Genese des Rechtsstreits führte das OLG I-Stadt aus, dass der Testamentsvollstrecker Herr C. L. am 31.03.2004 die von ihm verwalteten Kontoguthaben an Frau D. L. und deren Schwester ausgekehrt habe. Zu der Zeit habe es noch keinen Streit darüber gegeben, ob Frau D. L. neben diesen Kontoguthaben noch weiteres Vermögen aus dem Nachlass nach ihrem Vater oder ihrer Stiefmutter oder auch weitere Auskünfte über den Verbleib von Vermögensgegenständen zugestanden hätten. Vielmehr habe sie am 27.05.2004 ausdrücklich bestätigt, dass der Testamentsvollstrecker ihr „den Nachlass mit Wirkung zum 31.03.2004, 24.00 Uhr zur freien Verfügung übergeben“ habe. Sie habe ebenso wie ihre Schwester „die vollzogene Übergabe des Nachlasses sowie weiterhin die ordnungsgemäß durchgeführte Testamentsvollstreckung durch Herrn N. in allen Punkten nach Maßgabe des Testaments vom 21.08.1953“ erklärt und ihm „uneingeschränkt und unwiderruflich Entlastung für seine Tätigkeit als Testamentsvollstrecker“ erteilt (Bl. 74 f. des Urteils des OLG I-Stadt). Herr L. habe erst nach seiner Heirat im Jahr 2009 mit Nachforschungen begonnen. Gegen das Urteil des OLG I-Stadt, auf das wegen der weiteren Einzelheiten Bezug genommen wird, wurden keine Rechtsbehelfe eingelegt.

Am 29.01.2003 forderte der Beklagte eine Erbschaftsteuererklärung von der Klägerin an. Sie ging am 11.04.2003 ein. 11

Mit Erbschaftsteuerbescheid vom 07.05.2003 setzte der Beklagte für den Erwerb der Klägerin von Todes wegen nach Frau L. A. erstmals Erbschaftsteuer fest. Der Bescheid erging aus verschiedenen, vorliegend nicht streitentscheidenden Gründen vorläufig. 12

Am 25.06.2003 und am 18.03.2004 änderte der Beklagte die Erbschaftsteuerfestsetzung nach § 165 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) aus vorliegend nicht streitbefangenen Gründen; der Bescheid erging weiterhin aus verschiedenen Gründen vorläufig.

Mit weiterem Änderungsbescheid vom 16.05.2006 änderte der Beklagte den Erbschaftsteuerbescheid entsprechend einem Antrag vom 26.01.2006, mit dem überarbeitete und ergänzte Anlagen zur Erbschaftsteuererklärung übersandt worden waren. Der Bescheid wurde nach § 165 Abs. 2 Satz 2 AO für endgültig erklärt. Er erging in vollem Umfang vorläufig im Hinblick auf das Normenkontrollverfahren beim Bundesverfassungsgerichts (BVerfG), Az.: 1 BvL 10/02. Im hiergegen geführten Einspruchsverfahren wegen des Freibetrags für den Hausrat erließ der Beklagte am 24.05.2006 einen Abhilfebescheid, der im Hinblick auf das Normenkontrollverfahren weiterhin vorläufig erging. 14

Namens und im Auftrag der Klägerin beantragte die N. KG (Steuerabteilung) mit Schreiben vom 18.12.2014 die Änderung des Erbschaftsteuerbescheides vom 24.05.2006. Es seien weitere Kosten zur Erlangung des Erwerbs nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) in Abzug zu bringen. Die Klägerin habe im Jahr 2010 mit ihrem Sohn, Herrn Q. L., vereinbart, dass er berechtigt sein solle, hinsichtlich des Erbfalls L. A. im Zusammenhang mit dem Testament F. A. Nachforschungen zu den sachlichen Grundlagen und daraus evtl. rechtlichen Ansprüchen anzustellen. Ferner sei vereinbart worden, dass Herr Q. L. an dem daraus resultierenden Gesamterfolg nach Abzug der Kosten, die er hälftig zu tragen habe, zur Hälfte profitieren solle. Aus diesen Nachforschungen habe sich der Rechtsstreit vor dem LG C-Stadt ergeben, welcher gegenwärtig in zweiter Instanz beim OLG I-Stadt anhängig sei. Für die Prüfung der erbrechtlichen Auseinandersetzung seien im Jahr 2010 Anwaltskosten (Rechnungen von Oktober bis Dezember 2010) in Höhe von insgesamt 55.625,51 EUR entstanden, von denen die Klägerin  $\frac{1}{2}$  = 27.812,75 EUR getragen habe. Die in den Folgejahren entstandenen weiteren Aufwendungen, deren bisherige Höhe zeitnah mitgeteilt werde, seien ebenfalls in Abzug zu bringen. Gleichzeitig beantragte die Klägerin wegen der weiteren Aufwendungen bis zur endgültigen gerichtlichen Klärung in den Folgejahren vorläufig zu veranlagern. 15

Der Beklagte erließ am 28.10.2015 einen weiteren geänderten Erbschaftsteuerbescheid. Unter dem Punkt „Erläuterungen“ legte er dar, es seien antragsgemäß Rechtsanwaltskosten in Höhe von 27.812,75 EUR berücksichtigt worden. Der Bescheid erging vorläufig hinsichtlich der Berücksichtigung weiterer Kosten. Im Übrigen wurde die Steuerfestsetzung für endgültig erklärt; der Gesetzgeber sei der vom BVerfG (Az.: 1 BvL 10/02) angeordneten Neuregelungsverpflichtung nachgekommen. Die festgesetzte Erbschaftsteuer belief sich auf 2.891.062 EUR. 16

Mit Schreiben vom 22.12.2015, vom 23.12.2016 und vom 21.12.2017 beantragte die Klägerin jeweils den Abzug weiterer Beratungskosten aus den Jahren 2011, 2012 und 2013 als Kosten zur Erlangung des Erwerbs in Höhe von 184.471,87 EUR für 2011 (50% von 368.943,73 EUR) bzw. 394.419,37 EUR für 2012 (50 % von 788.838,73 EUR) bzw. 332.666,18 EUR für 2013 (50% von 665.332,35 EUR). Der Rechtsstreit sei noch nicht abgeschlossen, auch für die Folgejahre ab 2014 seien weitere Kosten entstanden. Sie bat jeweils, die Bearbeitung des Antrags ruhen zu lassen bis die weiteren Belege eingereicht werden würden. 17

Auf eine Sachstandsanfrage des Beklagten hin legte Herr L. im Oktober 2018 die Urteile des LG C-Stadt und des OLG I-Stadt vor. Er teilte mit, dass seine Mutter zwischenzeitlich selbst zwei weitere Klagen im eigenen Namen mit demselben Klageziel und unter Übernahme der Kosten durch einen Prozesskostenfinanzierer erhoben habe. Insofern seien keine weiteren 18

bei der Erbschaftsteuerfestsetzung zu berücksichtigenden Kosten zu erwarten. Die von der hiesigen Klägerin selbst getragenen Kosten für die Verfahren vor dem LG C-Stadt und dem OLG I-Stadt wurden auf insgesamt 1.136.927,40 EUR beziffert (Rechnungen 2014 bis 2017).

Der Beklagte lehnte die Berücksichtigung der als weitere Kosten zur Erlangung des Erwerbs geltend gemachten 1.136.927,40 EUR mit Bescheid vom 01.04.2019 ab. Die weiteren geltend gemachten Kosten seien nicht nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG abzugsfähig, weil kein (unmittelbarer) Zusammenhang mit der Erlangung des Erwerbs erkennbar sei. Es sei nicht erkennbar, dass die Kosten zur Durchsetzung eines zum Nachlass gehörenden Anspruchs entstanden seien und dass sie in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit der Erlangung oder der Sicherung der Erbenstellung stehen würden. Aus den Urteilen des OLG I-Stadt und des LG C-Stadt ergebe sich die Unzulässigkeit der Klage. Unklar sei, welche Ansprüche dabei im Wege der Prozessstandschaft zugunsten von Frau L. geltend gemacht worden seien und inwieweit eine Ermächtigung zur Prozessführung bestanden habe. Es seien unterschiedliche Ansprüche gegen verschiedene Schuldner geltend gemacht worden. Prozesskosten für den Teil der Ansprüche, der den Nachlass nach Herrn F. A. betroffen habe, könnten nur in dem zugehörigen Erbfall in Abzug gebracht werden. Gegen diesen Bescheid erhob die Klägerin Einspruch. 19

Der Beklagte erklärte den Bescheid über die Festsetzung der Erbschaftsteuer über den Erwerb der Klägerin nach Frau L. A. am 17.04.2019 für endgültig. Die hierzu ergangene ablehnende Einspruchsentscheidung vom 20.02.2020 wurde gerichtlich nicht angefochten. Am selben Tage lehnte der Beklagte die Änderungsanträge vom 22.12.2015, vom 23.12.2016 und vom 21.12.2017 ab. 20

Den Einspruch gegen den Bescheid vom 01.04.2019 wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 20.02.2020 als unbegründet zurück. 21

Die geltend gemachten Prozesskosten seien nicht in Abzug zu bringen. Der in den Änderungsbescheid vom 28.10.2015 aufgenommene Vorläufigkeitsvermerk sei wirksam, jedoch sei eine Änderung nicht vorzunehmen. Der Abzug der Prozesskosten für die Jahre 2014 bis 2017 scheitere sowohl am unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang als auch am engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Erbfall. Es handele sich nicht um Kosten zur Erlangung des Erwerbs nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG. Der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang sei nicht gegeben, weil die erforderliche synallagmatische Verknüpfung zur Erlangung der Rechtsstellung des Erwerbs fehle. Erbfall und Klageeinreichung ständen auch in keinem engen zeitlichen Zusammenhang. Frau A. sei im Jahr 2002 verstorben. Im Jahr 2004 habe die Klägerin den Testamentsvollstrecker nach Herrn F. A. entlastet. Erst im Jahr 2010 habe Herr L. Nachforschungen aufgenommen und im selben Jahr einen Anspruch auf Herausgabe der Testamentsvollstreckerunterlagen geltend gemacht. Die Zivilklage sei nach einem vorab eingeholten Gutachten erst im Jahr 2012 erhoben worden, 10 Jahre nach dem Todesfall. 22

Mit ihrer am 12.03.2020 bei Gericht eingegangenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. 23

Sie trägt zum Sachverhalt vor, sie habe im Jahr 2010 von Herrn C. N. die Herausgabe der Testamentsvollstreckerunterlagen bzgl. Herrn F. A. verlangt. Diese umfangreichen und teils schwer lesbaren Unterlagen habe sie über einen Zeitraum von 30 Monaten nach mehrfachen Aufforderungen erhalten. Bei deren aufwändiger Auswertung sei aufgefallen, dass während der Phase zwischen beiden Erbfällen (1961 und 2002) die Trennung zwischen Nacherbschaft und Eigenvermögen der Vorerbin sowie zwischen dem freiem Nachlass der Vorerbin (und 24

späteren Erblasserin) und dem erbvertraglich den Nacherben zusätzlich Versprochenen nicht ordnungsgemäß vollzogen worden war. Es habe sich der Verdacht bestätigt, dass die Erblasserin zivilrechtliche Ansprüche der Nacherben und Vertragsvermächtnisnehmer unzulässig beeinträchtigt habe. Zuvor habe sie selbst keine Kenntnis und Veranlassung gehabt, die Rechtmäßigkeit der (vermeintlich korrekt) durch den Testamentsvollstrecker vorgenommenen Abwicklung in Zweifel zu ziehen. Denn sie habe nicht gewusst, dass der Testamentsvollstrecker, der auch ihr Steuerbevollmächtigter gewesen sei, zwei Jahre vor Rückgabe des Testamentsvollstreckerzeugnisses in den Vorstand der von Frau A. gegründeten Stiftung berufen worden sei. Zudem habe der Testamentsvollstrecker in erheblichem Umfang fehlerhafte Buchungen korrigiert, teilweise auch aufgrund unzutreffenden Rechtsrates seitens Dritter, ohne dies den Nacherbinnen mitzuteilen. All dies habe der Testamentsvollstrecker – trotz ausführlicher Nachlassaufklärung – erst im Jahr 2010 der Klägerin gegenüber eingeräumt. Daraufhin habe sie mehrere Rechtsgutachten zu den prozessualen und materiellen Erfolgsaussichten bei Herrn L. O. eingeholt. Sie selbst habe sich einer voraussichtlich längerfristigen und belastenden Auseinandersetzung nicht gewachsen gesehen. Aus diesem Grunde habe sie mit ihrem Sohn, Herrn L., der bereit gewesen sei für seinen Familienstamm eine entsprechende Auseinandersetzung auf sich zu nehmen, in den Jahren ab 2010 verschiedene Vereinbarungen getroffen.

Alle geltend gemachten Rechtsverfolgungskosten bezögen sich erbschaftsteuerrechtlich auf den Erwerb nach Frau L. A.. Eine Aufspaltung der beiden zivilrechtlich selbständigen Nachlässe sei in § 6 ErbStG nicht vorgesehen. 25

Die streitgegenständlichen Rechtsverfolgungskosten seien Kosten zur Erlangung des Erwerbs i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG. Sie seien synallagmatisch vor einem vielleicht zukünftig erlangten Erwerb entstanden. Da aus ihnen bislang kein zusätzlicher Erwerb entstanden sei, könnten insbesondere keine Verwaltungskosten für einen zuvor erlangten Nachlass(-teil) vorliegen. 26

Das in der Rechtsprechung entwickelte, von den Einzelfallumständen abhängige Kriterium des engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen eingegangenen Kosten und der Erlangung oder Sicherung der Erbenstellung sei nicht auf den Streitfall anzuwenden. Eine Abgrenzung zu etwaigen nicht abziehbaren Nachlassverwaltungskosten stehe nicht im Raum, weil die Kosten zeitlich vor der etwaigen Erlangung eines nachfolgenden Vermögensvorteils entstanden seien. Die streitgegenständlichen Rechtsverfolgungskosten seien darauf gerichtet, zusätzliche Vermögensvorteile aus dem gleichen Lebenssachverhalt (Antritt der Nacherbschaft bzw. Erfüllung des Vertragsvermächtnisnehmeranspruchs aus dem freien Nachlass der Vorerbin) mit anderen Anspruchsgrundlagen zu erzielen. Eine Besonderheit des Streitfalls sei zudem, dass sukzessiv ein zivilrechtlicher Anspruch, nämlich auf Erhalt der Nacherbschaft bzw. des Vertragsvermächtnisses, zunächst hätte angetreten und erst anschließend daraus resultierende Ansprüche auf Herausgabe von Belegen, Dokumentationen etc. zusätzlich über die unmittelbaren materiellen Vorteile hinaus hätten geltend gemacht und durchgesetzt werden müssen. Man habe zivilrechtlich zunächst einmal die Kenntnis bspw. über das ungerechtfertigte Vorenthalten von Nachlass im weitesten Sinne erlangen müssen und habe erst dann versuchen können, den Erwerb durchzusetzen. 27

Das ErbStG verklammere durch einen umfassenden Besteuerungsanspruch den Erwerb von einem Erblasser über den einzelnen zivilrechtlichen Erwerbstatbestand hinaus. Deshalb müsse es einem anspruchsberechtigten Erwerber umgekehrt aber auch möglich sein, nach erhaltenem Erwerb von Todes wegen Teile dessen in gerichtlichen Streitigkeiten zur Vergrößerung eben desselben Erwerbs aus gleichen oder anderen Anspruchsgrundlagen 28

durch Eingehung prozessualer Risiken einzusetzen und im ungünstigsten Fall auch zu verlieren. Eine künstliche Trennung in einen ersten, erfolgreichen Teil des Erwerbs und einen etwa später nicht erlangten, selbständigen Erwerb sei dagegen unzulässig.

Aus der jüngeren Rechtsprechung des BFH unter den dortigen Aktenzeichen II R 6/17 und II R 29/16 folgert die Klägerin, dass auch die Kosten eines vergeblichen Prozesses grundsätzlich abzugsfähig seien, wenn ein Erbe versuche Gegenstände für den Nachlass bzw. den ihm zufallenden Erwerbsteil zivilrechtlich zu reklamieren. 29

Bezüglich des engen zeitlichen Zusammenhangs sei vorliegend nur der Nacherbfall im Jahr 2002 relevant. Die lange Zeitspanne bis zu den Prozesshandlungen sei den Besonderheiten des atypischen, komplizierten Einzelfalles geschuldet. Zwischen Vor- und Nacherbfall hätten 40 Jahre mit verschiedenen Testamentsvollstreckern und Interessenkonflikten zwischen der Vorerbin und ihren Stiefkindern gelegen, in denen in erheblichem Umfang Unregelmäßigkeiten aufgetreten seien. Die Vorbereitungen für den Prozess hätten größere Zeit als in überschaubaren Fällen in Anspruch genommen, auch weil das Wissen des bereits 1996 verstorbenen Ehemannes der Klägerin nach 2002 gefehlt habe. Die Nacherbinnen, die Nichtjuristinnen seien, hätten anfangs aufgrund ihnen erteilter schriftlicher Ausführungen u.a. des Testamentsvollstreckers und persönlichen Steuerbevollmächtigten der Klägerin, Herrn N., dem sie vertraut habe, zunächst keinen Anlass zur Besorgnis gehabt, dass ihre scheinbar ausreichend gesicherten erbrechtlichen Ansprüche vor dem Eintritt des Nacherbfalls derart massiv beeinträchtigt sein könnten und ihre Erfüllung nach dem Tod auch nicht automatisch gesichert gewesen sei. Sie seien insbesondere nicht darauf hingewiesen worden, dass sie bestimmte zivilrechtliche Ansprüche geltend machen müssten. Außerdem habe Herr N. trotz jahrelanger Abwicklungstätigkeiten und Zahlungen weit über den Nacherbfall hinaus keinen Abschlussbericht an die Klägerin verfasst. Sie habe nicht die Möglichkeit gehabt, den Endzeitpunkt der Verwaltungstätigkeit zu identifizieren und diesen ggf. als Anlass zur Prüfung zu nehmen. Erst nach der Übersendung umfangreicher Kontodaten durch Herrn N. sei klar geworden, dass es bei seiner Verwaltung des Nachlasses, v.a. aber bei der Verwaltung durch seinen Vorgänger im Amt, zu diversen Unregelmäßigkeiten und schadensstiftenden Pflichtverletzungen gekommen sei. Bewusst verzögert worden sei die Aufklärung von Seiten der Nacherbinnen nicht. Wegen der Einzelheiten des klägerischen Vortrags zum zeitlichen Ablauf wird Bezug genommen auf die Anlage 2 zum Schriftsatz vom 06.07.2020 (Bl. 141 GA, „Zeitstrahl/Prozessverlauf L./Nachlässe A.“). 30

Die Klägerin misst den aus ihrer Sicht vorliegend zu klärenden abstrakten Rechtsfragen für andere Fälle und für sich selbst grundsätzliche Bedeutung bei. Sie habe ein Interesse an einer grundsätzlichen Klärung im Hinblick auf ggf. weitere Kosten aus anderen zurückliegenden Zeiträumen und ggf. sogar künftige Kosten aus einem von ihr derzeit vor dem BGH geführten Prozess über die materiell-rechtlichen Fragen, über die in den von ihrem Sohn in Prozessstandschaft für sie geführten Verfahren nicht entschieden worden sei. 31

Die Klägerin beantragt, 32

den Bescheid vom 01.04.2019 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 20.02.2020 aufzuheben und den Erbschaftsteuerbescheid vom 28.10.2015 dahingehend zu ändern, dass weitere Nachlassverbindlichkeiten in Höhe von 1.136.927,40 EUR steuermindernd abgezogen werden, 33

hilfsweise für den Fall des Unterliegens, 34

die Revision zuzulassen. 35

Der Beklagte beantragt,	36
die Klage abzuweisen.	37
Der Beklagte verweist zur Begründung auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung.	38
Darüber hinaus führt er aus, dass ein enger sachlicher Zusammenhang der Prozesskosten mit dem Erwerb nicht gegeben sei, da die Klagen des Sohnes (nicht der Erbin) nicht dazu gedient hätten, das Bestehen von nachlasszugehörigen Ansprüchen der Erblasserin und damit den Umfang des Nachlasses zu klären, sondern diese wegen unzulässiger gewillkürter Prozessstandschaft des Herrn Q. L. entstanden seien.	39
Ein enger zeitlicher Zusammenhang der Prozesskosten mit dem Erwerb liege ebenfalls nicht vor. Die Klagen seien nicht unverzüglich nach dem Erbfall, d. h. ohne schuldhaftes Zögern, erhoben worden. Unverzügliches Handeln sei anzunehmen, wenn die Klage innerhalb einer nach den Umständen des Einzelfalls zu bestimmenden angemessenen Prüfungs- und Vorbereitungszeit erhoben werde. Die Erblasserin sei am 27.09.2002 verstorben. Im Jahr 2004 habe die Klägerin den Testamentsvollstrecker nach Herrn F. A. entlastet. Erst im Jahr 2010 habe Herr Q. L. Nachforschungen zu dem Erbfall der Erblasserin im Zusammenhang mit dem Testament F. A. aufgenommen.	40
Der Senat hat am 17.03.2022 mündlich verhandelt. Auf das Sitzungsprotokoll wird Bezug genommen.	41
Entscheidungsgründe	42
Die Klage ist unbegründet.	43
Zu Recht hat der Beklagte mit Bescheid vom 01.04.2019 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 20.02.2020 die Änderung der Erbschaftsteuerfestsetzung vom 28.10.2015 abgelehnt, § 101 Satz 1 FGO. Die Klägerin hat keinen Anspruch auf Änderung des Steuerbescheides, weil die geltend gemachten Kosten nicht als Nachlassverbindlichkeiten, insbesondere nicht als Kosten i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG, abzugsfähig sind.	44
Als --hier nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG-- steuerpflichtiger Erwerb gilt gemäß § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist. In den Fällen des § 3 ErbStG gilt unbeschadet § 10 Abs. 10 ErbStG als Bereicherung der Betrag, der sich ergibt, wenn von dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert des gesamten Vermögensanfalls, soweit er der Besteuerung nach dem ErbStG unterliegt, die nach § 10 Abs. 3 bis 9 ErbStG abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten mit ihrem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert abgezogen werden. Dazu zählen u.a. nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG die sog. sonstigen Nachlassverbindlichkeiten.	45
Nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG sind die Kosten abzugsfähig, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehen. Kosten für die Verwaltung des Nachlasses sind nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 3 ErbStG nicht abzugsfähig.	46
Der Begriff "Kosten der Regelung des Nachlasses" ist weit auszulegen. Er umfasst die Kosten der tatsächlichen und rechtlichen Feststellung des Nachlasses einschließlich von Bewertungskosten, aber auch alle Kosten, die aufgewendet werden müssen, um die Erben in	47

den Besitz der ihnen aus der Erbschaft zukommenden Güter zu setzen (BFH-Urteile vom 11.01.1961 II 155/59 U, BStBl. III 1961, 102; vom 19.06.2013 II R 20/12, BStBl. II 2013, 738, und vom 06.11.2019 II R 29/16, BStBl. II 2020, 505, jeweils m.w.N.). Zu den Nachlassregelungskosten können danach auch Kosten zählen, die dem Erben durch die gerichtliche Geltendmachung von (vermeintlichen) zum Nachlass gehörenden Ansprüchen des Erblassers entstehen (BFH-Urteil vom 06.11.2019 II R 6/17, BStBl. II. 2020, 509).

Wie der in § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG verwendete Begriff "unmittelbar" zeigt, müssen die Kosten in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Erwerb von Todes wegen stehen und dürfen nicht erst durch die spätere Verwaltung des Nachlasses (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 3 ErbStG) anfallen (BFH-Urteil vom 14.10.2020 II R 30/19, BStBl. II 2022, 216, m. w. N.). Die Abgrenzung zwischen Kosten der Nachlassregelung und Kosten der Nachlassverwaltung richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls (BFH-Urteile vom 06.11.2019 II R 6/17, BStBl. II. 2020, 509; vom 14.10.2020 II R 30/19, BStBl. II 2022, 216).

48

Bei Verfahrenskosten ist auf die Frage abzustellen, ob Ungewissheit über den Umfang des Nachlasses besteht. Macht der Erbe gerichtlich wirkliche oder vermeintliche zum Nachlass gehörende Ansprüche geltend, so liegen Nachlassregelungskosten vor, wenn die Klage eines Erben dazu dient, das Bestehen nachlasszugehöriger Ansprüche des Erblassers und damit den Umfang des Nachlasses zu klären oder die Herausgabe von Nachlassgegenständen durch Dritte zu erwirken. Herrscht hingegen Gewissheit über Umfang und Zusammensetzung des Nachlasses und hat der Erbe die Nachlassgegenstände in Besitz genommen, endet der sachliche Zusammenhang mit dem Erwerb. Kosten, die dem Erben in der Folgezeit zum Zwecke der Erhaltung, Mehrung, Nutzung oder Verwertung des Nachlassvermögens entstehen, sind keine Nachlassverbindlichkeiten (BFH-Urteil vom 14.10.2020 II R 30/19, BStBl. II 2022, 216). Für den sachlichen Zusammenhang von Rechtsverfolgungskosten mit dem Erwerb ist es unerheblich, ob und in welchem Umfang diese Kosten letztlich erfolgreich zu einer Durchsetzung der geltend gemachten Ansprüche führen (vgl. BFH-Urteil vom 06.11.2019 II R 29/16, BStBl. II 2020, 505, zu vergeblich aufgewendeten Kosten eines Rechtsstreits wegen Herausgabe einer Porzellansammlung an die klagende Alleinerbin).

49

Ein enger zeitlicher Zusammenhang von Prozesskosten mit dem Erwerb ist gegeben, wenn die Klage unverzüglich nach dem Erbfall, d.h. ohne schuldhaftes Zögern (entsprechend § 121 Abs. 1 Satz 1 BGB), erhoben wurde (vgl. Königer, ZEV 2017, 352, unter 6.). Unverzügliches Handeln ist anzunehmen, wenn die Klage innerhalb einer nach den Umständen des Einzelfalls zu bestimmenden angemessenen Prüfungs- und Vorbereitungszeit erhoben wird. Je größer der zeitliche Abstand zwischen dem Erbfall und dem Prozessbeginn ist, desto höhere Anforderungen sind an die Darlegung und Glaubhaftmachung der Gründe für die Verzögerung und eines fehlenden Verschuldens des Klägers zu stellen (BFH-Urteil vom 06.11.2019 II R 6/17, BStBl. II 2020, 509).

50

Bei Anwendung dieser Maßstäbe auf den Streitfall ist jedenfalls der erforderliche enge zeitliche Zusammenhang zwischen den geltend gemachten Rechtsverfolgungskosten und dem Erwerb der Klägerin nach der Erblasserin nicht gegeben. Die streitgegenständlichen Kosten beruhen nicht auf einer unverzüglich nach dem Erbfall erfolgten Prüfung, Vorbereitung und Durchsetzung der erbrechtlichen Ansprüche der Klägerin.

51

Der erkennende Senat hält einen engen zeitlichen Zusammenhang als Element des Merkmals der Unmittelbarkeit zwischen dem Erwerb von Todes wegen und den Kosten auch in den Fällen für erforderlich, in denen wie im Streitfall bereits in einem ersten Schritt Nachlassvermögen entgegengenommen wurde und es erst in einem zweiten, die Rechtsverfolgungskosten auslösenden Schritt um die Prüfung und Durchsetzung von

52

weitergehenden Ansprüchen des Erben bzw. Vermächtnisnehmers geht. Der Wortlaut des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG trifft insofern keine Unterscheidung zwischen Fällen, in denen der Erwerb von Todes wegen als solcher in Frage steht, und Fällen, in denen der Umfang eines im Grundsatz unstrittigen Erwerbs von Todes wegen zu klären ist. Jedoch sieht der Senat keine das Erfordernis eines zeitlichen Zusammenhangs ausschließende Klammerwirkung zwischen dem bereits entgegengenommenen Erwerb und erst später eingeklagten weitergehenden Ansprüchen des Erben oder Vermächtnisnehmers. Denn nach Auffassung des Senats kann auch bei mit der Erlangung des Erwerbs im Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht unberücksichtigt bleiben, dass die Regelung des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG mit dem Stichtagsprinzip insoweit kontrastiert, als dort postmortale Dispositionen des Erwerbers – zu denen auch der Entschluss gehört, etwaige weitere Nachlassansprüche einzuklagen – anerkannt werden. Dies legt eine restriktive Beurteilung zumindest bei den Kosten nahe, die erst einige Zeit nach dem Erbfall aufgrund eigener Entschließung des Erwerbers anfallen (vgl. Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, Rz. 192 zu § 10 ErbStG).

Im Streitfall sind die die Rechtsverfolgungskosten auslösenden Handlungen erst ab dem Jahresende 2009 vorgenommen worden, als eine Anwaltskanzlei mit der Prüfung des Falles mandatiert wurde. In der Zeit zwischen dem Jahr 2004, als die Klägerin Herrn C. N. als dem damaligen Testamentsvollstrecker über den Nachlass ihres Vaters vollumfänglich Entlastung erteilt hatte und selbst beim Nachlassgericht auf die Erteilung eines neuen Erbscheins nach ihrem Vater ohne Nacherben- und ohne Testamentsvollstreckervermerk hingewirkt hatte, und dem Geschehen im Herbst 2009, als ihr Sohn sich mit der Erstellung seines eigenen Testaments bzw. mit einem etwaigen Ehevertrag beschäftigte und dadurch erstmals Nachforschungen unternahm, war die Klägerin weder um eine weitere oder abschließende Prüfung ihrer erbrechtlichen Ansprüche noch um deren etwaige Durchsetzung bemüht. Es bestand weder Streit noch Zweifel darüber, ob ihr noch weiteres Vermögen aus dem Nachlass nach ihrem Vater oder ihrer Stiefmutter oder auch weitere Auskünfte über den Verbleib von Vermögensgegenständen zugestanden hätten. Die Frage, ob die einfache Hinnahe der ausgekehrten Beträge, ohne eine Schlussabrechnung durch den Testamentsvollstrecker zu verlangen, trotz der besonderen geschäftlichen Nähebeziehung und des engen Vertrauensverhältnisses zwischen ihr und Herrn C. N. als Verletzung einer Sorgfaltspflicht zu würdigen sein könnte, lässt der erkennende Senat dabei ausdrücklich dahinstehen. Jedenfalls hat die Klägerin im Zeitraum von Ende Mai 2004 (Entlastung des Testamentsvollstreckers) bis zum Herbst 2009, als ihr Sohn sich im ureigenen Interesse über den ihm selbst möglicherweise zufallenden Erwerb von Todes wegen nach der Klägerin kundig machte, keinerlei Prüfungs- oder Rechtsverfolgungsaktivität gezeigt, ohne dass diese beträchtliche zeitliche Verzögerung auf sachliche Gründe oder außergewöhnliche Umstände wie den besonderen Umfang und die Komplexität des Erbfall zurückzuführen gewesen wäre. Vielmehr war aus Sicht der Klägerin alles in Ordnung. Allein dass die Klägerin Herrn N. und auch den ihm vorhergehenden Testamentsvollstreckern ein – wie vorgetragen – nahezu institutionelles Vertrauen entgegenbrachte, rechtfertigt es nicht, trotz einer Zeitspanne von sieben Jahren zwischen dem Erbfall und dem Beginn der Rechtsverfolgung oder auch von fünf Jahren, wenn man vom Zeitpunkt der Entlastung des Testamentsvollstreckers ausgeht, noch von einem unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang der von der Klägerin geltend gemachten Rechtsverfolgungskosten mit dem Erbfall nach ihrer Stiefmutter auszugehen. .

53

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

54

Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 1 Nr. 2 FGO. Die Fortbildung des Rechts erfordert eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs, weil die Kriterien, anhand derer sich der

55

unmittelbare sachliche und zeitliche Zusammenhang i. S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG bestimmt, noch nicht abschließend höchstrichterlich geklärt sind.

xxx

xxx

xxx

56