

Ausgleich von Ertragsteuervorteilen zwischen Vor- und Nacherbe? (Teil I)

Dipl.-Kfm. Dr. iur. Jochen König, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Duisburg

„It is impossible to be sure of any thing but Death and Taxes“ – Diese Aussage tätigte *Christopher Bullock* erstmals nachgewiesen in 1716 und in abgewandelter Form 1789 Benjamin Franklin, einer der Väter der US-Verfassung. So alt diese Weisheit ist, so wenig synchronisiert sind Erbrecht und (Ertrag-) Steuerrecht. Bei Anordnung von Vor- und Nacherbschaft kann dadurch z.B. der Vorerbe in den Genuss von Steuervorteilen kommen, die aus Lasten resultieren, die der Vorerbe gar nicht zu tragen hat.

Der Fiskus behandelt für die laufende Ertragbesteuerung (Einkommen- und ggf. Gewerbesteuer) den Vorerben wie einen Vollerben. Das Steuerrecht ignoriert damit, dass weder der (nicht befreite) Vorerbe Zugriff auf die Nachlass-Substanz nehmen darf noch alle mit dem Nachlass verbundenen Kosten tragen muss, insbesondere nicht die außergewöhnlichen Erhaltungskosten i.S.d. § 2124 Abs. 2 BGB. Als Folge decken sich die Ermittlung der dem Vorerben nach § 2111 Abs. 1 BGB zustehenden Nutzungen und der von ihm nach den §§ 2124 ff. BGB zu tragenden Kosten und Lasten einerseits nicht mit der Methodik der Ermittlung seiner ertragsteuerlichen Einkünfte und abzugsfähigen Sonderausgaben andererseits. Dieses Auseinanderfallen der erbrechtlichen Ermittlung, was dem Erben zusteht, und der steuerlichen Ermittlung, was er zu versteuern hat, beschränkt sich gewerbesteuerlich auf Einzelunternehmen, erfasst einkommensteuerlich aber auch Personengesellschaften aller Art, die dem nacherbschaftlich gebundenen Nachlass angehören.¹ Dass auch Personengesellschaften betroffen sind, verschafft diesem Problem erhebliche praktische Breitenwirkung.

I. Problemaufriss

Das Auseinanderfallen, was dem Vorerben erbrechtlich zusteht, und was er zu versteuern hat, wirft eine bislang nicht aufgearbeitete Frage auf, nämlich ob hierdurch Ausgleichsansprüche ausgelöst werden. Es gibt allein zwei höchstgerichtliche Entscheidungen zu einer Sonderproblematik, nämlich wer die Steuern auf Gewinne trägt, die im Zuge der Veräußerung von nachlasszugehörigem Betriebsvermögen² bzw. Aktien³ entstanden sind; beide Urteile wurden vom Schrifttum ganz überwiegend positiv aufgenommen. Jenseits dieser Urteile fehlt sowohl Rechtsprechung wie eine Diskussion im Schrifttum.⁴

Nachstehend wird untersucht, unter welchen Umständen auf welcher Anspruchsgrundlage derartige Ausgleichsansprüche entstehen können.

II. Ertragsteuern und ihre erbrechtlichen Konsequenzen

1. Nachlassbezogene Sonderausgaben

Begonnen sei mit einem Feld, das bei realen Erbfällen wirtschaftlich meist weniger bedeutsam sein wird, aber aufgrund seiner geringeren Komplexität den Zugang zu den sich stellenden Problem erleichtert: Bei dem nachlasszugehörigen steuerlichen Privatvermögen, das nicht zur Erzielung steuerbarer Einkünfte eingesetzt wird, können in Ermangelung steuerlich relevanter Einkünfte die steuerliche Einkünfteermittlung und die erbrechtliche Nutzungsermittlung und Kostentragung nicht auseinanderfallen. Der Vorerbe tätigt evtl. aber Aufwendungen, die steuerlich als Sonderausgaben i.S.d. §§ 10 ff. EStG geltend gemacht werden können; beispielhaft zu nennen wäre das zu eigenen Wohnzwecken genutzte denkmalgeschützte nachlasszugehörige Haus oder eine als Kulturgut eingestufte Gemäldesammlung.

a. Erbrechtliche Verteilung von Nutzungen und Kosten

Dem Vorerben stehen nach § 2111 Abs. 1 BGB die Nutzungen zu, in den obigen Beispielen also die Möglichkeit, in dem Haus zu wohnen, sich an den Gemälden einfach nur zu freuen oder sie in einem kleinen privaten Museum auszustellen. Die Substanz dieser Gegenstände steht dem Nacherben zu. Der Vorerbe trägt die gewöhnlichen Erhaltungskosten, also z.B. die laufenden Kosten des Hauses; die außergewöhnlichen Erhaltungskosten und Lasten i.S.d. § 2126 BGB treffen den Nachlass, also z.B. die Erneuerung der Heizung oder Fensteranlage.⁵

b. Steuerliche Behandlung beim Vorerben

Da es sich um steuerliches Privatvermögen handelt, sind die betreffenden Vermögensgegenstände, also die Substanz selbst, steuerlich per definitionem unerheblich.⁶ Da mit ihnen auch keine steuerlichen Einkünfte erzielt werden,⁷ können sich damit Steuerfolgen also nur in Form von Sonderausgaben, in seltenen Fällen in Form von außergewöhnlichen Belastungen, verbinden.

Die §§ 10f und 10g EStG bieten sich als beispielhaft zu behandelnde Vorschriften an, weil sie jeweils vorsehen, dass Aufwendungen des Steuerpflichtigen auf definierte Kulturgüter zu jeweils 9 % im Jahr des Abschlusses der Maßnahme und in den

1) Hintergrund ist, dass Personengesellschaften gewerbesteuerlich selbstständige Steuerschuldner sind, während die Einkommensteuer durch Personengesellschaften (nicht: Kapitalgesellschaften) „hindurchschaut“ und die Einkünfte aus der Personengesellschaft direkt den Gesellschaftern zurechnet.

2) BGH, Urt. v. 10.7.1980 – IVa ZR 20/80, NJW 1980, 2465.

3) BGH, Urt. v. 25.3.1968 – III ZR 12/68, MDR 1968, 566.

4) Eine eng begrenzte Ausnahme stellt die Erörterung der Behandlung nicht nur von Veräußerungsgewinnen, sondern auch Veräußerungsverlusten durch *Naeve*, Die Auswirkungen der Einkommensteuer auf die Aufteilung von Erbschaftsvermögen und Nutzungen zwischen Vor- und Nacherben, S. 78 ff., dar. Vgl. zu der Berücksichtigung steuerlicher Überlegungen im Pflichtteilsrecht auch *Lorz*, ZErB 2003, 302.

5) Vgl. BGH, Urt. v. 7.7.1993 – IV ZR 90/92, NJW 1993, 3198.

6) Eine denkbare Ausnahme wäre allein ein Verkauf von nachlasszugehörigen Vermögensgegenständen in den Fristen des § 23 EStG.

7) Ein Museumsbetrieb dürfte defizitär sein und sich folglich trotz gewisser Einnahmen als steuerlich irrelevante Liebhaberei darstellen.

folgenden neun Jahren wie Sonderausgaben steuerlich geltend gemacht werden können. In diesem Neun-Jahres-Zeitraum kann überdies der Nacherbfall eintreten und Folgefragen auslösen.

Voraussetzung des Sonderausgabenabzugs ist naturgemäß, dass die jeweiligen tatbestandlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Hierzu gehört bei den §§ 10f/g EStG, dass der Steuerpflichtige in dem betreffenden Jahr (immer noch) zumindest wirtschaftlicher Eigentümer des entsprechenden schutzwürdigen Kulturguts ist.⁸ Sind deren Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt, kann der Vorerbe die getätigten Aufwendungen auf das betreffende Kulturgut nach §§ 10f/g EStG als Sonderausgaben geltend machen, ohne dass unterschieden würde, ob es sich um gewöhnliche, vom Vorerben zu tragende Erhaltungskosten oder außergewöhnliche Erhaltungskosten handelt, die der Nachlass/erbe zu tragen hat.

Wird der Nacherbfall nicht durch den Tod des Vorerben ausgelöst, scheidet die Inanspruchnahme der §§ 10f/g EStG für den Vorerben nach Eintritt des Nacherbfalls daran, dass er nicht mehr (mindestens wirtschaftlicher) Eigentümer des Gebäudes bzw. schutzwürdigen Kulturguts ist. Der weiterlebende Vorerbe ist also über den Eintritt des Nacherbfalls hinaus bzgl. solcher Aufwendungen nicht abzugsberechtigt.

Statistisch tritt der Nacherbfall allerdings meist mit dem Tod des Vorerben ein. Ungeklärt ist insoweit noch die Frage, ob die bis zum Tode noch nicht genutzten Beträge geballt im Jahr des Versterbens als Sonderausgaben des Vorerben (nicht: des Nach- oder der Erben des Eigenvermögens) abzusetzen sind. Die geballte Berücksichtigung aller noch nicht steuerlich geltend gemachten Beträge i.S.d. §§ 10f/g EStG im Jahre des Todes könnte man in einer Parallelwertung aus einer kürzlich ergangenen Entscheidung des BFH zur Behandlung von „Restbeträgen“ i.S.d. § 82b EStDV ableiten;⁹ das Thema soll hier aber nicht vertieft werden. Verneint man einen Abzug der bis dahin noch nicht gem. §§ 10f/g EStG zum Abzug gebrachten Sonderausgaben beim Vorerben im Jahre des Todes, so scheidet eine Abzugsberechtigung des Erben des Eigenvermögens aus, da mit dem Nacherbfall das Eigentum an dem fraglichen Kulturgut auf den Nacherben übergegangen ist, der Erbe des Eigenvermögens also nicht – wie von den §§ 10f/g EStG verlangt – (noch) deren Eigentümer ist.¹⁰

c. Steuerliche Behandlung beim Nacherben

Die §§ 10f/g EStG unterfallenden Kulturgüter gehen auf den Nacherben als steuerliches Privatvermögen über und mit ihnen wurden im Augenblick des Nacherbfalls keine steuerbaren Einkünfte erzielt, sodass sich zunächst keine ertragsteuerlichen Folgen auf der Vermögens- und Einkunftsebene ergeben.

Zu § 10d EStG, einem anderen Fall von Sonderausgaben, hat der Große Senat des BFH¹¹ entschieden, ein steuerlicher Verlustvortrag des Erblassers ginge nicht auf seinen Erben über. Mangels einer expliziten Regelung zur Vererblichkeit von Verlustvorträgen, die der BFH explizit als wirtschaftlichen

Vermögenswert anerkennt,¹² leitet der BFH dies aus den Prinzipien und grundlegenden Wertungen des Einkommensteuerrechts ab.¹³ Dass der Nachlass bereits zuvor durch die Verluste an Wert verloren habe, sei zwar erbschaftsteuerlich, aber nicht einkommensteuerlich zu berücksichtigen.¹⁴ Da auch die §§ 10f/g EStG keine explizite Regelung zur Behandlung bis zum Erbfall noch nicht zum Sonderausgabenabzug gebrachter Beträge enthalten, ist die Ableitung des BFH, warum der Erbe Verlustvorträge des Erblassers nicht geltend machen kann, auf die §§ 10f/g EStG zu übertragen.¹⁵

Der Nacherbe kann damit weder – mangels Eigentümerstellung – während der noch laufenden Vorerbschaft noch nach Eintritt des Nacherbfalls – mangels Vererblichkeit des Sonderausgabenpotentials – die Kosten vom Vorerben durchgeführter Erhaltungsmaßnahmen an Kulturgütern als Sonderausgaben gem. §§ 10f/g EStG geltend machen.

d. Abweichungen zwischen steuer- und erbrechtlicher Behandlung

In der hier behandelten Konstellation (steuerliches Privatvermögen, das nicht zur Erzielung von Einkünften eingesetzt wird) können auf der Vermögens- und Einkunftsebene die ertragsteuerliche und die erbrechtliche Behandlung mangels Steuerbarkeit irgendeines Sachverhalts nicht auseinanderfallen. Bezüglich der Ebene der Sonderausgaben und hier der nach §§ 10f/g EStG förderfähigen Bau- und Erhaltungsmaßnahmen ist festzuhalten, dass nach dem EStG sowohl vom Vorerben zu tragende gewöhnliche Erhaltungskosten i.S.d. § 2124 Abs. 1 BGB als auch nach § 2124 Abs. 2 BGB vom Nachlass/Nacherben zu tragende außergewöhnliche Erhaltungskosten und Verwendungen als Sonderausgaben geltend gemacht werden können, denn das EStG kennt diese Unterscheidung nicht. Der Vorerbe kann also ggf. außergewöhnliche Erhaltungskosten als Sonderausgaben steuerlich geltend machen, obwohl er sie gem. § 2124 Abs. 2 BGB nicht trägt.

e. Rückwirkung der Diskrepanz zwischen Erb- und Steuerrecht

Es stellt sich damit die steuerliche (Vor-)Frage, ob der Vorerbe überhaupt §§ 10f/g EStG insoweit in Anspruch nehmen kann, als er nach den §§ 2124 ff. BGB Erstattung dieser Aufwendungen aus dem Nachlass/vom Nacherben verlangen kann. Denn eigentlich ist Voraussetzung ihrer Geltendmachung, dass der Abzug Begehrende die fraglichen Kosten getragen hat.¹⁶

Unter Berücksichtigung der Prinzipien der Abschnittsbesteuerung hat jedoch der Vorerbe die fraglichen Aufwendungen in dem betreffenden Jahr getragen und darf sie deshalb als Sonderausgaben geltend machen. Der Fall ihrer späteren Erstattung durch den Nacherben deckt sich mit dem Fall, dass in einem späteren Veranlagungszeitraum von dritter Seite Zuschüsse zu den Kosten der Erhaltung des Denkmals/Kulturguts erfolgen.

8) Vgl. statt aller Kirchhoff/Seer, EStG, 22. Aufl. 2023, § 10f Rn 2 m.w.N. in Fn 12 und § 10g Rn 2.

9) Urt. v. 10.11.2020 – IX R 31/19, BFH/NV 2021, 714.

10) Vgl. Lüdemann, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 10g Anm. B 29 m.w.N.

11) Beschl. v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl II 2008, 608.

12) Beschl. v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl II 2008, 608, Rn 62.

13) Beschl. v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl II 2008, 608, Rn 64 ff.

14) Beschl. v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl II 2008, 608, Rn 71.

15) Wie hier die h.M.; vgl. statt aller Schmidt/Kulosa, EStG, 42. Aufl. 2023, § 10f Rn 7; a.A. Lüdemann, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10f Anm. B 12 und § 10g Anm. B 30, ohne Auseinandersetzung mit der Entscheidung des Großen Senats, in der Kommentierung zu § 10f EStG in Fn 3 jedoch auf die sich aus dieser Entscheidung ergebenden Bedenken hinweisend.

16) Beschl. v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl II 2008, 608.

In letztgenannten Fällen ist nach h.M.¹⁷ die Veranlagung für bereits verstrichene Zeiträume nicht rückwirkend zu berichtigen, sondern mindern solche Zuschüsse nur die Bemessungsgrundlage für den Sonderausgabenabzug nach §§ 10f/g EStG ab dem Jahr, in dem die Zuschüsse geflossen sind. Übersteigt der Zuschuss den noch nicht geltend gemachten Restbetrag, bleibt nach der zitierten h.M. der übersteigende Betrag steuerlich unberücksichtigt, der Steuerpflichtige im Genuss eines überhöhten Steuervorteils.

Damit verbleibt es für den Bereich der §§ 10f/g EStG bei dem Befund, dass der Vorerbe Ausgaben als Sonderausgaben geltend machen kann, die er von dem Nacherben ersetzt verlangen kann, und deren spätere Erstattung steuerlich bei ihm nur teilweise oder nach Ablauf des Zehn-Jahres-Zeitraums der §§ 10f/g EStG gar nicht mehr steuerlich berücksichtigt wird. Gleiches gilt, wenn es zu keinem Erstattungsanspruch gegen den Nacherben kommt, weil der Vorerbe gem. § 2124 Abs. 2 S. 1 BGB die in Rede stehenden Beträge dem Nachlass entnommen hat. Denn für das Ertragsteuerrecht gehören Nachlass wie Eigenvermögen für die Dauer der Vorerbschaft allein dem Vorerben und es wird nicht zwischen den beiden Vermögensmassen unterschieden. Bei einem aus Vereinfachungsgründen angenommenen Grenzsteuersatz von 40 % trägt damit der Vorerbe in diesen Fällen die fraglichen Aufwendungen letztlich nicht, wird aber in Höhe von 40 % steuerlich entlastet. Dem Nacherben entsteht umgekehrt aber auch kein persönlicher Steuernachteil, weil seine Besteuerung nicht mit der des Vorerben korrespondiert.

f. Auflösung der Diskrepanz zwischen Erb- und Steuerrecht

Als Anspruchsgrundlage für eine Erstattung vom Vorerben realisierter Steuervorteile kommen in Betracht

- § 2111 Abs. 1 BGB, da die Steuerentlastung in direkter oder analoger Anwendung des § 2111 Abs. 1 S. 1 BGB zu Surrogationsvorgängen führen oder zu den Nutzungen gehören könnte,
- die §§ 2124 Abs. 2, 2125, 2126 BGB, indem man den Erstattungsanspruch des Vorerben auf den Betrag nach Abzug der Steuerentlastung beschränkt,
- § 2126 BGB „in umgekehrter Richtung“ analog, basierend auf der These, der Steuervorteil, der sich mit einem Erbschaftsgegenstand verbinde, unterfalle genauso § 2126 BGB wie Steuernachteile, die mit dessen Veräußerung nach § 2126 BGB vom Nacherben zu tragen seien,
- § 667 BGB, der Pflicht zur Herausgabe von etwas aus dem Nachlass „Erlangten“, sowie last, but not least
- die §§ 812 ff. BGB.

Soweit alle diese Ansatzpunkte keinen Ersatzanspruch begründen, wäre der Steuervorteil des Vorerben nicht auszugleichen und verbliebe diesem endgültig.

aa. *Naeve* will über § 2111 BGB steuerliche Verluste aus der Veräußerung von Erbschaftsgegenständen dem Nachlass zurechnen, was einen Erstattungsanspruch des Nachlasses/Nacherben gegen den Vorerben begründe, der den Steuervorteil aufgrund der Minderung seines übrigen steuerpflichtigen Ein-

kommens um den Verlust realisiert hat.¹⁸ Die Steuerentlastung sei ein latent mit der Substanz des jeweiligen Erbschaftsgegenstands verbundener Vermögensvorteil, der sich mit Verkauf realisiere und wirtschaftlich „mit Mitteln der Erbschaft“ erworben werde.¹⁹

Der Steuervorteil wird aber nicht, wie von § 2111 BGB gefordert „durch Rechtsgeschäft mit Mitteln der Erbschaft“ erworben, sondern durch staatlichen Hoheitsakt in Form eines Steuerbescheids; er wird auch nicht mit „Mitteln der Erbschaft“ erworben, sondern ist eine Förderung mit „Mitteln des Staates“. Und vor allem ist der Steuervorteil kein taugliches Surrogat, da er weder ein Recht noch eine Sache ist und damit keiner dinglichen Surrogation zugänglich. Der Anwendungsbereich des § 2111 BGB, dingliche Surrogation, wird damit nicht berührt.

Nähert man sich der Frage, ob der Steuervorteil dem Nachlass zuzurechnen ist, nicht von der Seite, ob Nachlasszugehörigkeit gegeben sei, weil dingliche Surrogation eingetreten ist, sondern von der anderen Seite, ob er möglicherweise eine Nutzung i.S.d. § 2111 BGB, jedoch eine Übernutzung i.S.d. § 2133 BGB darstellt,²⁰ sind ähnliche Überlegungen erforderlich. Zum einen ist nicht jeder Vermögensvorteil für den Vorerben Nutzung i.S.d. § 2111 BGB. Vielmehr gibt es auch Vermögenszuwächse, die dem Eigenvermögen des Vorerben zuzurechnen sind. Es bedarf daher zunächst einmal eines ausreichenden Nachlassbezugs. Dieser ist bei verhaltenslenkenden Steuervorteilen nicht per definitionem gegeben. Aus der Lenkungsfunktion der §§ 10f/g EStG²¹ ließe sich ableiten, der Steuervorteil entspringe dem Verhältnis Staat-Vorerbe, nicht dem Verhältnis Vorerbe-Nacherbe. Diese Frage kann – zumindest hier – aber dahinstehen, denn Nutzungen sind in der Denkwelt des Gesetzgebers und seines dinglichen Konzepts des § 2111 BGB Nutzungen i.S.d. § 100 BGB, also Früchte einer Sache oder eines Rechts sowie Gebrauchsvorteile. Der Steuervorteil ist jedoch weder Frucht des betreffenden Kulturguts noch sein Gebrauchsvorteil; er ist gar keine Nutzung, sondern ein staatlicher Zuschuss zu den durch §§ 10f/g EStG für förderfähig erklärten Aufwendungen; Aufwendungen sind aber keine Nutzungen, selbst dann nicht, wenn sie durch Zuschüsse Dritter gemindert werden.

§ 2111 BGB taugt daher weder allein noch im Zusammenspiel mit § 2133 BGB als Anspruchsgrundlage für eine Erstattung der Steuervorteile des Vorerben aus den §§ 10f/g EStG an den Nacherben.

Die gleichen Gründe sprechen auch gegen eine analoge Anwendung des § 2111 BGB als Anspruchsgrundlage: entweder, weil die Steuervorteile bloßer Rechtsreflex des Steuerrechts, aber für

17) Vgl. statt aller *Clausen*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 10g Rn 31, und *Lüdemann*, in: Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10g Anm. B 42; a.A. Schmidt/*Kulosa*, EStG, 42. Aufl. 2023, § 10g Rn 6, der im Fall den verbliebenen Restbetrag übersteigender Dritt-Förderungen eine rückwirkende Korrektur von Altjahren fordert.

18) *Naeve*, S. 78 ff.

19) Gegen diesen Ansatz erheben sich bereits für den Bereich, für den *Naeve* ihn formuliert, nämlich Veräußerungsgewinne, Bedenken. Denn Veräußerungsgewinne ergeben sich regelmäßig zumindest auch daraus, dass für Zwecke der steuerlichen Einkünfteermittlung der betreffende Erbschaftsgegenstand zu schnell abgeschrieben wurde. Der Veräußerungsgewinn hat dann den Charakter einer Korrektur der Abschreibungshöhe = Nutzungsermittlung, vgl. zu dieser Problematik *König*, Einzelunternehmen und andere Wirtschaftseinheiten im Vor- und Nacherbgang, S. 140 ff.

20) So *Naeve*, S. 105, in anderem Zusammenhang.

21) Vgl. zur Notwendigkeit, steuerliche Begünstigungsvorschriften entsprechend dem verfolgten Begünstigungszweck auszulegen BFH, Urt. v. 3.6.1997 – IX R 24/96, BFH/NV 1988, 155, juris Rn 16.

das Verhältnis Vor- und Nacherbe irrelevant sind. Oder man versteht die Steuervorteile als Minderung der von dem Vorerben getragenen erstattungsfähigen Kosten. Dann ist Lösung in § 2124 BGB zu suchen und der dortigen Berechnungsmethodik, wann Kosten vom Vor-, wann vom Nacherben zu tragen sind.

b. Man könnte weiterhin die Ansprüche auf Aufwendungsersatz nach §§ 2124 Abs. 2, 2125, 2126 BGB als „netto, nach Steuern“, verstehen und die Aufwendungen des Vorerben direkt um die Steuervorteile kürzen, die der Abzug als Sonderausgaben mit sich bringt. Jedoch steht der steuerliche Sonderausgabenabzug nur in einem mittelbaren Zusammenhang mit den außerordentlichen Erhaltungskosten bzw. Lasten oder Verwendungen und ist nicht mit der erstattungsfähigen Vorsteuer oder gezogenem Skonto vergleichbar. Ob und in welcher Höhe sich überhaupt ein Steuervorteil ergibt, hängt davon ab, ob der Vorerbe überhaupt steuerpflichtige Einkünfte hat und wenn, in welcher Höhe. Der Steuervorteil realisiert sich zudem in den Fällen der §§ 10f/g EStG nur über zehn Jahre hinweg. Demgegenüber steht die steuerliche Entlastung durch die sofortige Abzugsfähigkeit der Vorsteuer oder von Skonti von Beginn an der Höhe nach fest und tritt auch sofort ein.

Die Berücksichtigung des Sonderausgabenabzugs als Minderung des Erstattungsanspruchs nach §§ 2124 Abs. 2, 2125, 2126 BGB erscheint daher nicht möglich, da er nicht stoffgleich Aufwandsminderung, sondern ein bloßer betragsmäßig nicht im Vorhinein bestimmbarer, zeitlich asynchroner Rechtsreflex des Steuerrechts ist.

c. Die bereits angesprochene Rechtsprechung, die Steuerzahl last auf Veräußerungsgewinne sei eine außerordentliche Last i.S.d. § 2126 BGB, könnte es rechtfertigen, mit *Naeve* § 2126 BGB analog „in umgekehrter Richtung“ auf Steuervorteile des Vorerben anzuwenden.²²

Allerdings kommt § 2126 BGB innerhalb des gesetzgeberischen Konzepts, welche Lasten der Vor- und welche der Nacherbe zu tragen hat,²³ die Rolle zu, zu definieren, was aus der Substanz zu tragen ist (wie die Nachlassverbindlichkeiten i.S.d. § 1967 BGB), welche Kosten an der Substanz anknüpfen (wie die frühere Lastenausgleichsabgabe und werterhöhende Gebühren wie Anschluss- und Straßenanliegerbeiträge) und welche Kosten einmalig anfallen und aufgrund ihrer Einmaligkeit nicht aus den laufenden Erträgen erwirtschaftet werden können.²⁴ Dies sind ganz andere Fragen als die Frage, ob der Vorerbe Steuervorteile, die sich mit Erhaltungskosten verbinden, erstatten muss. § 2124 BGB entfaltet insoweit eine Sperrwirkung, die eine analoge Anwendung des § 2126 BGB dort ausschließt, wo der eigentlich betroffene § 2124 BGB keine Lösung bieten kann.

Richtig verortet ist die Frage deshalb innerhalb der §§ 2100 ff. BGB bei § 2124 BGB. Eine Pflicht zur Auskehrung des aus dem Sonderausgabenabzug erlangten Steuervorteils in analoger umgekehrter Anwendung des § 2126 BGB muss daher ebenfalls verneint werden.

d. § 2125 BGB verweist über die §§ 677, 683 BGB in das Auftragsrecht; § 2124 Abs. 2 BGB verwendet die gleiche Formulierung wie § 670 BGB für den Aufwendungsersatzanspruch des Beauftragten. Es liegt daher nahe, eine Erstattungspflicht nach § 667 BGB direkt oder analog zu prüfen.

Die erste Alternative des § 667 BGB, Herausgabe dessen, was der Beauftragte „vom Auftraggeber“ zur Ausführung erhalten hat, scheidet für Steuervorteile des Vorerben aus. Er hat diese Vorteile vom Fiskus, nicht vom Vorerben erhalten. Der Steuervorteil könnte jedoch als „aus der Geschäftsbesorgung erlangt“ zu qualifizieren sein.

Als „erlangt“ i.S.d. § 667 BGB kommt jede Rechtsposition in Betracht,²⁵ u.a. auch Bonusmeilen²⁶ und Schadenfreiheitsrabatte.²⁷ Auch muss dem Auftraggeber kein Schaden entstanden sein.²⁸ Aufgrund dieser weiten Definition des herauszugebenden „Etwas“ ist § 667 BGB anders als die voruntersuchten Anspruchsgrundlagen geeignet, auch ertragsteuerliche Vorteile zu erfassen, einschließlich solcher, von denen noch ungewiss ist, wann und in welcher Höhe sie entstehen werden. Als Ausgleich für die Weite des Tatbestandsmerkmals „Etwas“ muss allerdings ein „innerer Zusammenhang“ zwischen dem Auftrag und der Erlangung des „Etwas“ durch den Beauftragten bestehen und darf dieser den Vorteil nicht lediglich „bei Gelegenheit“ der Auftragsdurchführung erworben haben.²⁹ Dieser innere Zusammenhang bestehe dann, wenn das Erlangte nach normativer Wertung dem Auftraggeber zusteht.³⁰

Bei normativer Wertung berühren die steuerlichen Verhältnisse des Vorerben allein diesen und sein Steuerrechtsverhältnis zur Finanzverwaltung. Die §§ 10f/g EStG haben Lenkungsfunktion. Sie sollen denjenigen, der Geld für die Erhaltung von schutzwürdigen Kulturgütern aufwendet, durch den Sonderausgabenabzug „belohnen“.³¹ Diese „Belohnung“ steht dem zu, der dem staatlichen Wunsch folgend diese Kulturgüter erhält, statt das aufgewandte Geld zinsbringend anzulegen und die erwirtschafteten Zinsen als Nutzung des Nachlasses einzustreichen, mithin dem Vorerben.

Der Vorerbe hat in Form des Steuervorteils aus dem Abzug als Sonderausgaben daher zwar „etwas“ i.S.d. § 667 BGB erlangt, jedoch nach normativer Wertung nicht in innerem Zusammenhang mit seinen Pflichten dem Nacherben gegenüber, sondern nur bei Gelegenheit der Ausübung seiner Position als Vorerbe und aus dem Verhältnis zur Finanzverwaltung, die ihn durch

22) *Naeve*, S. 81.

23) Vgl. Protokolle V, S. 115 ff.

24) Vgl. statt aller BGH, Urt. v. 21.3.1956 – IV ZR 317/55, NJW 1956, 1070, sowie BGH, Urt. v. 10.7.1980 – Iva ZR 20/80, NJW 1980, 2465, juris Rn 14 Satz 2.

25) Vgl. statt aller Grüneberg/*Grüneberg*, BGB, 82. Aufl. 2023, § 667 Rn 3 m.w.N.

26) BAG, Urt. v. 11.4.2006 – 9 AZR 500/05, NJW 2006, 3803, dort Herausgabepflicht der Vorteile aus Bonusmeilen, die für vom Arbeitgeber beauftragte und bezahlte dienstliche Flüge eines Arbeitnehmers gewährt wurden, durch den Arbeitnehmer an den Arbeitgeber dergestalt, dass die Bonusmeilen für dienstliche Flüge einzusetzen sind.

27) LG Hechingen, Urt. v. 24.10.2002 – 3 S 61/02, FamRZ 2003, 760, dort verneint für einen Schadenfreiheitsrabatt, der durch unfallfreies Fahren zu Zeiten ertönt wurde, in denen die Mutter Versicherungsnehmerin war, und den der Sohn übertragen erhalten wollte.

28) Vgl. nochmals statt aller Grüneberg/*Grüneberg*, BGB, 82. Aufl. 2023, § 667 Rn 3 m.w.N.

29) Vgl. statt aller BGH, Urt. v. 11.3.2004 – IX ZR 178/03, NJW-RR 2004, 1290, juris Rn. 5 f., und Grüneberg/*Grüneberg*, BGB, 82. Aufl. 2023, § 667 Rn 3, jeweils m.w.N.

30) Vgl. nochmals statt aller Grüneberg/*Grüneberg*, BGB, 82. Aufl. 2023, § 667 Rn 3 m.w.N.

31) BFH, Urt. v. 14.1.2004 – X R 19/02, BFH/NV 2004, 1021, juris Rn 20, sowie Kirchhoff/*Seer/Pfirmann*, EStG, 22. Aufl. 2023, § 10f Rn 1 und § 10g Rn 1, jeweils m.w.N.

Gewährung dieser Steuervorteile zur Erhaltung der betreffenden Kulturgüter motivieren wollte.

Die Frage, ob § 667 BGB direkt oder aber nur analog anzuwenden wäre, stellt sich damit nicht mehr.

e. Eine Erstattungspflicht des Vorerben kommt damit nur noch nach §§ 812 ff. BGB in Betracht. Dies aufgrund der Tatsache, dass der aus dem Sonderausgabenabzug folgende Steuervorteil keine Leistung des Nach- an den Vorerben ist, in der Variante, dass der Vorerbe „etwas in sonstiger Weise“ und „auf Kosten“ des Nacherben ohne hinreichenden rechtlichen Grund erlangt hat.

Da wie dargestellt die nach §§ 10f/g EStG förderfähigen Kosten nur von demjenigen geltend gemacht werden können, der die betreffenden Arbeiten beauftragt hat, kommt ein Sonderausgabenabzug für die vom Vorerben durchgeführten Maßnahmen beim Nacherben nicht in Betracht. Der Nacherbe verliert also nichts, egal ob der Vorerbe den Sonderausgabenabzug geltend macht oder nicht. Die steuerliche und auch sonstige finanzielle Position des Nacherben bleibt von den Steuervorteilen des Vorerben aus §§ 10f/g EStG völlig unberührt.

Damit hat der Vorerbe den Sonderausgabenabzug jedenfalls nicht auf Kosten des Nacherben erhalten, allenfalls auf Kosten des Fiskus.

2. Veräußerung von Nachlassteilen

Der Vorerbe mag – damit durchaus im Rahmen ordnungsmäßiger Verwaltung bleibend – es für sinnvoll erachten, einen Betrieb, Teilbetrieb oder eine Beteiligung zu veräußern oder sogar gezwungen sein, die Stilllegung/Liquidation zu betreiben. Ertragsteuerlich ist dies bei einer Einzelfirma und einer Personengesellschaft ein Fall der §§ 14, 16 EStG und für die GewSt des § 7 S. 2 GewStG. Bei Veräußerung/Verlust von Kapitalgesellschaftsanteilen folgt die Besteuerung je nach Beteiligungshöhe § 17 oder § 20 EStG. Last, but not least kann der Vorerbe einzelne Erbschaftsgegenstände veräußern.

Insbesondere bei dem Verkauf einzelner betrieblich genutzter Erbschaftsgegenstände stellt sich die Frage, ob der erzielte Veräußerungsgewinn, also die Differenz zwischen steuerlichem Buchwert und Veräußerungspreis, aus überhöhten Abschreibungen der Vergangenheit resultiert. Bekanntlich dürfen z.B. Pkw steuerlich über sechs Jahre und Computer in einem Jahr voll abgeschrieben werden,³² obwohl sie in der Realität ungleich länger genutzt werden. Wurden aus Vereinfachungsgründen für die Ermittlung der dem Vorerben zustehenden Nutzungen die steuerlichen Abschreibungssätze zugrunde gelegt, ist der Veräußerungsgewinn insoweit, wie er die überhöhten Abschreibungen nachträglich korrigiert, als Nutzung i.S.d. § 2111 Abs. 1 BGB zu qualifizieren und folglich auch vom Vorerben zu versteuern.³³ Ein Sonderproblem stellt in diesem Zusammenhang die Inanspruchnahme des § 6b EStG dar, die aus Raumgründen

hier nicht behandelt werden soll.³⁴ Im Folgenden wird unter Veräußerungsgewinnen der Veräußerungsgewinn nach Bereinigung um solche, in Wahrheit Korrekturen der Nutzungsberechnung darstellenden Scheingewinne verstanden.

a. Veräußerung eines Betriebs oder einer Beteiligung

aa. Erbrechtliche Verteilung von Nutzungen und Kosten

Der Verkauf eines Betriebs, Teilbetriebs, einer Beteiligung an einer nicht nur vermögensverwaltenden Personen- oder einer wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist ein Fall der Mittelsurrogation, nämlich der Erwerb von Geld in Form des Veräußerungserlöses „durch Rechtsgeschäft mit Mitteln der Erbschaft“ durch den betreffenden Verkauf. Der Verkaufserlös steht folglich dem Nachlass zu und geht in diesen im Wege der dinglichen Surrogation gem. § 2111 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 BGB ein. Gleiches gilt für den Fall der Stilllegung eines Betriebs, bei dem die einzelnen Gegenstände des Betriebsvermögens versilbert werden.

bb. Steuerliche Behandlung beim Vorerben

Der Vorerbe muss im Veranlagungszeitraum der Veräußerung einen entsprechenden Veräußerungsgewinn versteuern, obwohl er ihm nicht zusteht und mit Eintritt des Nacherbfalls an den Nacherben herausgeben muss. Der Vorerbe zahlt damit im Jahr der Veräußerung Steuern auf einen Gewinn, den er über das Ende der Vorerbschaft hinaus nicht behalten darf.

Unterstellt man mit den eingangs zitierten BGH-Entscheidungen,³⁵ der Vorerbe könne Erstattung der Steuerlast auf den erzielten Veräußerungsgewinn verlangen, so wäre diese Erstattung kein Teil des Erbgangs im Sinne der Entscheidung des BFH – GrS 2/04 – und unterfele daher nicht § 6 Abs. 3 EStG. Damit stellt sich die Frage, ob eine etwaig vom Nacherben geschuldete Erstattung sich beim Vorerben als unter eine der sieben Einkunftsarten des EStG subsumierbar und damit steuerpflichtig darstellt.

Die erst nach Eintritt des Nacherbfalls erfolgende Erstattung einer Steuerlast auf ggf. lange zurückliegende Verkäufe und nicht minder weit zurückliegend versteuerte Veräußerungsgewinne als Einkünfte des Vorerben i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 1-6 EStG zu behandeln, scheidet aus. Denn der Nachlass und die in diesem enthaltenen steuerrelevanten Einkunftsquellen sind mit Eintritt des Nacherbfalls auf den Nacherben übergegangen. Allenfalls eine Qualifikation als Entschädigung oder nachträgliche Einkünfte i.S.d. § 24 EStG käme in Betracht. Wenn eine Pflicht zur Erstattung der Steuerlast des Vorerben besteht, stellt diese aber jedenfalls keine Entschädigung für entgangene oder wegen Untätigkeit nicht erzielte (steuerpflichtige) Einkünfte dar, sodass der Tatbestand des § 24 Nr. 1 EStG nicht erfüllt ist. Es liegt auch kein Fall des § 24 Nr. 2 EStG (nachträgliche Einnahmen und Betriebseinnahmen) vor. Denn die Erstattung einer Steuerzahlung auf Einkünfte, die der Steuerpflichtige nicht behalten darf, stellt als Gegenstück zur Zahlung der Einkommensteuer weder eine Betriebseinnahme bei einer Gewinnerzielung noch eine Einnahme i.S.d. § 8 EStG bei einer Überschusseinkunftsart dar.

32) Vgl. zur Abschreibungsdauer von Pkw https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere_Steuerthemen/Betriebsprüfung/AFA-Tabellen/Ergaenzende-AFA-Tabellen/AFA-Tabelle_AV.pdf?__blob=publicationFile&v=3; für diejenige von Computern das Schreiben des Bundesministers der Finanzen v. 26.2.2021 – IV C 3 – S 2190/21/10002:013.

33) Vgl. zu diesem Problem näher König, S. 140 ff.

34) Vgl. dazu König, S. 305 ff.

35) BGH, Urt. v. 10.7.1980 – IVa ZR 20/80, NJW 1980, 2465, und BGH, Urt. v. 25.3.1968 – III ZR 12/68, MDR 1968, 566.

cc. Steuerliche Behandlung beim Nacherben

Für den Nacherben ergeben sich im Veranlagungszeitraum der Veräußerung keinerlei steuerliche Konsequenzen, da der Vorerbe noch Eigentümer des Nachlasses ist und allein der Vorerbe im Jahr der Veräußerung steuerpflichtige Einkünfte aus der Veräußerung von Teilen des Nachlasses erzielt.

Eine etwaig nach § 2126 BGB geschuldete Erstattung der vom Vorerben auf einen realisierten Veräußerungsgewinn gezahlten Steuerlast durch den Nacherben ist für Letzteren nur schlicht die ertragsteuerlich irrelevante Zahlung einer Erbfallsschuld i.S.d. §§ 1967, 2126 BGB.

dd. Abweichungen zwischen steuer- und erbrechtlicher Behandlung

Vorbehaltlich noch zu erörternder erbrechtlicher Ausgleichsansprüche muss nach dem Vorgesagten der Vorerbe die Steuern auf einen erzielten Veräußerungsgewinn zahlen, obwohl dieser Veräußerungsgewinn dem (nicht befreiten) Vorerben nicht dauerhaft verbleibt, sondern dem Nachlass zusteht und als dessen Teil vom Vor- an den Nacherben herauszugeben ist.

ee. Auflösung der Diskrepanz zwischen Erb- und Steuerrecht Betriebs- und Anteilsveräußerungen durch den Vorerben und die Frage, wer letztlich die daraus resultierende Steuerlast zu tragen hat, waren bereits Gegenstand zweier höchstrichterlicher Entscheidungen.

In dem einen Urteil hatte der BGH über die Stilllegung einer defizitären Pension zu entscheiden und die ihrer Schließung folgende gewinnbringende Veräußerung der Betriebsimmobilie durch den Vorerben.^{36,37} Gegenstand der anderen BGH-Entscheidung war der Verkauf von Aktien einer AG, deren alleiniger Aktionär mittelbar und unmittelbar der Erblasser war. Der Vorerbe hatte den freihändigen Verkauf aller Aktien besagter AG zu einem deutlich über ihrem Buchwert liegenden Kurs veranlasst, da die Aktien einer Bank verpfändet waren und die Pfandverwertung drohte.³⁸ Die Nacherben machten jeweils geltend, die Einkommensteuer des Vorerben, auch soweit sie sich durch den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn erhöht habe, sei allein dessen Angelegenheit. In beiden Fällen hob der BGH darauf ab, besteuert würde der Wertzuwachs der zur Veräußerung kommenden Vermögenssubstanz, nicht von dem Vorerben gezogene Nutzungen. Die bis dahin latente, mit dem Verkauf ausgelöste Einkommensteuer auf die stillen Reserven in der Beteiligung seien daher als eine auf dem Stammwert der Beteiligung liegende Last i.S.d. § 2126 BGB anzusehen.

Dieser Rechtsprechung folgt die h.M.,³⁹ ihr ist aber jüngst *Trappe* entgegengetreten.⁴⁰ *Trappe* erachtet die Steuer auf den Veräußerungsgewinn zwar als außerordentliche Last, aber nicht als auf den Stammwert i.S.d. § 2126 BGB gelegt. Denn die Steuerlast bemesse sich nicht nach dem Wert der Substanz, sondern nach der Höhe des Gewinns und übersteige diesen nicht; § 2126 BGB wolle aber nur einen Erstattungsanspruch für solche Lasten ge-

ben, die nicht aus den Erträgen beglichen werden können.⁴¹ Ausgehend vom Fall des befreiten Vorerben, der einen erzielten Veräußerungserlös beanspruchen und für sich verbrauchen kann, verneint er daher eine Erstattungspflicht gem. § 2126 BGB.

Diese Sicht trägt aus verschiedenen Gründen nicht. Die steuer-systematischen Gründe zu erörtern, ist hier nicht der Raum.⁴² Überoffensichtlich trägt *Trappes* Auffassung jedoch bestenfalls für befreite Vorerben. Denn ein nicht befreiter Vorerbe kann den Veräußerungsgewinn nicht beanspruchen und folglich aus diesem nicht die daraus folgende, ihn als Vorerben treffende Steuerlast bedienen. Sie trägt aber auch nicht bei befreiten Vorerben. Dies zum einen, weil der Begriff der auf dem „Stammwert der Erbschaftsgegenstände“ liegenden „außerordentlichen Lasten“ nicht inhaltlich variieren kann, je nachdem ob der Vorerbe befreiter oder nicht befreiter Vorerbe ist. Zum anderen ist der Veräußerungsgewinn keine Nutzung i.S.d. § 2111 Abs. 1 BGB, sondern steht im Wege der dinglichen Surrogation dem Nachlass zu. Den Nachlass hat auch der befreite Vorerbe nach § 2130 BGB mit Eintritt des Nacherbfalls in seinem jeweiligen Bestand herauszugeben; er durfte lediglich, musste aber nicht aufgrund der Befreiung von § 2134 BGB während der laufenden Vorerbschaft Erbschaftsgegenstände für sich verwenden. Veräußert er einen Erbschaftsgegenstand gewinnbringend, macht aber keinen Gebrauch von seinem Recht, Erbschaftsgegenstände für sich zu verwenden, hat er den Veräußerungserlös herauszugeben, soll aber nach *Trappe* die Steuerlast auf den Veräußerungsgewinn tragen; er „legt also drauf“, was dem Sinn der Befreiung des Vorerben widerspricht. Hingegen könnte der befreite Vorerbe, der seinen Vorteil sucht, *Trappes* Auffassung dadurch ad absurdum führen, dass er nicht nur Veräußerungserlös selbst entnimmt, sondern – will er der von *Trappe* postulierten Pflicht zur Tragung der Steuer auf den Veräußerungsgewinn im Ergebnis entgehen – zusätzlich das Geld dem Nachlass entnimmt, das er für die Begleichung der Steuerlast benötigt. § 2134 BGB vermag den befreiten Vorerben hieran nicht zu hindern.

b. Verkauf einzelner Vermögensgegenstände

Zu klären bleibt die Frage, wie andere Veräußerungen aus dem Nachlass zu behandeln sind.

Erbrechtlich gelten die vorausgezeigten Grundsätze: Der Veräußerungserlös und damit auch der darin enthaltene Gewinn steht nach den Grundsätzen dinglicher Surrogation dem Nachlass zu.⁴³ Für Unternehmen, die – wie vom Verfasser in anderem Zusammenhang entwickelt – nur einen einzigen Erbschaftsgegenstand i.S.d. § 2111 BGB darstellen,⁴⁴ gehören Gewinne aus der Veräußerung von Umlaufvermögen auch erbrechtlich zu den Nutzungen, die dem Vorerben zustehen. Gewinne aus der Veräußerung von Gegenständen des Anlagevermögens hingegen stehen dem Nachlass zu, soweit sie nicht auf überhöhte, dem Vorerben nutzungsmindernd belastete Abschreibungen zurückgehen.

36) Der bei Stilllegung des Betriebs erzielte Gewinn war offenbar deckungsgleich mit dem Gewinn aus der Veräußerung der Immobilie.

37) BGH, Urt. v. 10.7.1980 – IVa ZR 20/80, NJW 1980, 2465.

38) BGH, Urt. v. 25.3.1968 – III ZR 12/68, MDR 1968, 566.

39) Vgl. statt aller MüKo-BGB/Lieder, 9. Aufl. 2022, § 2126 Rn 7, sowie die weiteren Nachweise bei *Trappe*, ZEV 2021, 218, 220 in Fn 16.

40) ZEV 2021, 218, 220 f.

41) Die Aussage, die Steuerlast überschreite den Veräußerungserlös nicht, trifft nur im Regelfall zu; bei Personengesellschaften mit negativen Kapitalkonten können bei einem Verkauf Steuerlasten entstehen, die den Veräußerungspreis übersteigen. Grund ist, dass auch ein ggf. deutlich negatives Kapitalkonto zu versteuern ist. Diesen Sonderfall lässt *Trappe*, ZEV 2021, 218, unerwähnt. Er soll auch hier nicht vertieft werden.

42) Vgl. dazu *König*, S. 302.

43) Wiederum vorbehaltlich Veräußerungsgewinnen, die ihre Ursache in überhöhten Abschreibungen haben, vgl. oben.

44) *König*, S. 72 ff.

Steuerlich gilt: Handelt es sich um Vermögensgegenstände des steuerlichen Privatvermögens, etwa eine vermietete Immobilie, kann je nach Haltedauer ein Veräußerungsgewinn nach § 23 EStG steuerpflichtig oder steuerfrei sein. Eine Ausnahme stellen nur die Veräußerungsgewinne i.S.d. §§ 17, 20 Abs. 2 EStG aus dem Verkauf wesentlicher Beteiligungen oder Kapitalanlagen dar, die stets steuerpflichtig sind.⁴⁵ Handelt es sich um einen einzelnen Vermögensgegenstand (oder in steuerlichen Termini: ein einzelnes Wirtschaftsgut), der Teil eines steuerlichen Betriebsvermögens ist, ist der Veräußerungsgewinn steuerlich Teil des laufenden Gewinns und nicht qualifiziert für die Steuervergünstigungen der §§ 16 EStG, 7 S. 2 GewStG. Die anfallende Steuer wird gegen den Vorerben festgesetzt.

Die Brücke zwischen der steuerlichen und der erbrechtlichen Gewinn-/Nutzungszuordnung ist wie oben bereits skizziert zu schlagen: Steht der Veräußerungsgewinn dem Nachlass zu, so „lastet“ die latente Steuer auf den stillen Reserven, die sich gebildet haben (häufig bereits unter dem Erblasser), i.S.d. § 2126 BGB auf dem Vermögensgegenstand und seinem Stammwert und ist mit ihrer Realisierung durch Verkauf vom Nachlass zu tragen. Der Vorerbe hat insoweit einen Erstattungsanspruch.⁴⁶ War der seinerzeitige Veräußerungsgewinn hingegen steuerfrei, etwa wenn ein Haus, mit dem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt wurden, nach Ablauf der Fristen des § 23 EStG verkauft wird, hat der Vorerbe naturgemäß keinen Anspruch auf Erstattung von ihm gezahlter Steuern, da gar keine, insbesondere keine vom ihm geleistete Einkommensteuer angefallen ist.

c. Sonderproblematik der Veräußerung mit Verlust

Der Verkauf eines Betriebs oder anderen Vermögensgegenstands, etwa einer Aktie, endet nicht immer mit einem Gewinn, sondern kann auch im Einzelfall zu einem Verlust führen. Dieser ist häufig steuerlich relevant und dann mit anderen Einkünften des Vorerben verrechenbar.⁴⁷ Der Vorerbe erzielt dadurch einen Steuervorteil, obwohl er erbrechtlich den Verlust selbst nicht als Erhaltungskosten oder „negative Nutzung“ tragen muss, sondern dieser den Nacherben als „Substanzverlust“ trifft.

Naeve befürwortet für Steuerentlastungen, die aus einer verlustigen Veräußerung von Erbschaftsgegenständen resultieren, einen Erstattungsanspruch des Nachlasses/-erben gegen den Vorerben, der diesen Steuervorteil realisiert.⁴⁸ § 2111 Abs. 1 S. 1 BGB sei wirtschaftlich auszulegen und diene dem Schutz des Nacherben. Die Steuerentlastung sei ein latent mit der Substanz des jeweiligen Erbschaftsgegenstands verbundener Vermögensvorteil, der weder ein unmittelbares Surrogat⁴⁹ noch eine Nutzung⁵⁰ sei, sich vielmehr mit dem vom Gesetzgeber zur Verfügung gestellten Instrumentarium keinem der Beteiligten zuordnen lasse.⁵¹ Die Steuerentlastung sei jedoch

ein wirtschaftlicher Vorteil, der wirtschaftlich „mit Mitteln der Erbschaft“ erworben werde. Daher sei der Steuervorteil dem Nacherben in analoger Anwendung des § 2111 BGB zuzuordnen.

Für den Leser ist festzuhalten, dass es nicht darum geht, den Verlust in die Einkommensteuerveranlagung des Nacherben zu transferieren, was bereits technisch nicht möglich, aber auch dogmatisch unzulässig ist, wie spätestens der Große Senat des BFH in seiner Entscheidung zur mangelnden Vererblichkeit von Verlustvorträgen⁵² festgestellt hat. Vielmehr geht es um einen zivilrechtlichen Anspruch auf Erstattung eines Geldbetrags in Höhe des erzielten Steuervorteils.

Das von *Naeve* vertretene Ergebnis verdient Sympathie. Denn wenn dem Nachlass/-erben die Steuer auf einen erzielten Veräußerungsgewinn belastet wird, weil sich diese Steuerlast mit dem Wert der Substanz, nicht den aus ihr gezogenen Nutzungen verbindet, dann erscheint es auch logisch, dem Nachlass/-erben eine Steuerentlastung gutzubringen, die sich aus einem Veräußerungsverlust ergibt; denn auch diese Steuerentlastung folgt nicht aus einer Minderung der dem Vorerben zustehenden Nutzungen, sondern der Substanzwertminderung des Nachlasses. Ob allerdings eine direkte oder analoge Anwendung des § 2111 BGB der zutreffende Ansatzpunkt ist, darf bezweifelt werden.

Zu dem Schluss, dass § 2111 BGB nicht direkt anwendbar ist, kommt, wie vorausgezeigt, bereits *Naeve* selbst. Es bleibt nur eine analoge Anwendung. § 2111 BGB ist jedoch eine auf Zweckmäßigkeitsgründen beruhende Ausnahmvorschrift.⁵³ Zwar ist nach herrschender, hier geteilter Auffassung bei drohender Zweckverfehlung eine „freiere“, ihrem Telos Rechnung tragende Auslegung erlaubt.⁵⁴ Diese Zweckverfehlung droht, weil – um den Nachlass abgrenzbar zu halten – nach Eintritt des (Vorerb-) Falls das Gesetz die Neuschaffung nachlasszugehörigen Vermögens außerhalb von § 2111 BGB nicht vorsieht.⁵⁵ Soll dem Nacherben also Vermögen gesichert werden, dass sich nicht dinglich, aber wirtschaftlich als im Tausch gegen aus dem Nachlass ausscheidende Vermögensgegenstände erworben darstellt, so kann dieses Ziel nur im Wege einer solchen „freieren“ Auslegung des § 2111 BGB im Allgemeinen und des Begriffs „mit Mitteln der Erbschaft“ im Besonderen erreicht werden. Gleichwohl bleibt § 2111 BGB eine der dinglichen Ebene verhaftete Vorschrift – es wird lediglich über die „freiere Auslegung“ ermöglicht, einen „wirtschaftlich“ aus Mitteln der Erbschaft erworbenen Gegenstand dinglich dem Nachlass zuzuordnen. Der Steuervorteil aus der Verrechnung von Verlusten aus der Veräußerung von Erbschaftsgegenständen ist jedoch weder eine Sache noch ein Recht, das dinglich dem Nachlass zugerechnet werden könnte. Er ist nur eine von zahlreichen Größen, die in die Berechnung des zu versteuernden Einkommens des Vorerben i.S.d. § 2 Abs. 5 EStG eingehen. Die Ausnahmvorschrift des § 2111 BGB – dessen Analogiefähigkeit bereits aufgrund seines Ausnahmeharakters nur sehr be-

45) Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Kapitalanlagen i.S.d. § 20 Abs. 2 EStG allerdings nur, soweit nach 2009 erworben. Auf die Übergangsregelungen des § 52 Abs. 28 EStG wird verwiesen.

46) Wie hier *Naeve*, S. 89, für Gewinne aus der Veräußerung von Anlagevermögen.

47) Einschränkungen bei der Verlustverrechnung wie etwa bei den Kapitaleinkünften seien hier aus Platzgründen nicht en detail beleuchtet.

48) *Naeve*, S. 78 ff.

49) *Naeve*, S. 100 f.

50) *Naeve*, S. 98 ff.

51) *Naeve*, S. 102.

52) Beschl. v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl II 2008, 608.

53) Vgl. Staudinger/*Avenarius*, Neubearb. 2019, § 2111 Rn 2 m.w.N.

54) Vgl. statt aller BGHZ 40, 115, 123 und MJKo-BGB/*Lieder*, 9. Aufl. 2022; § 2111 Rn 18 m.w.N.

55) Allg. Ansicht, vgl. statt aller RG HRR 1928 Nr. 1592, BGH, Urt. v. 25.9.1963 – V ZR 139/61, BGHZ 40, 115, 125, juris Rn 44, und BGH, Urt. v. 7.7.1993 – IV ZR 90/92, NJW 1993, 3198, 3199, sowie Staudinger/*Avenarius*, Neubearb. 2019, § 2111 Rn 6, jeweils m.w.N.

schränkt gegeben ist und der (a) dinglich und (b) auf die Aktivseite des Nachlasses fokussiert ist – auch auf ein dingliches Nullum auszudehnen, das am Ende überdies in keinem Aktivum, sondern in der Minderung einer Verbindlichkeit endet, also wenn überhaupt die Passivseite des Nachlasses betrifft, erscheint eine Überdehnung dieser Vorschrift nicht nur bei direkter, sondern auch bei analoger Anwendung. Anderenfalls ließe sich am Ende uferlos jeder wirtschaftliche Vorteil, der sich in keiner Sache und keinem Recht materialisiert hat, über § 2111 BGB als „bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise dingliches Surrogat“ des Nachlasses qualifizieren.⁵⁶

Naheliegender ist insoweit eine Analogie zu § 2126 BGB. Einer analogen Anwendung des § 2126 BGB dergestalt, dass aus dieser Regelung nicht nur Erstattungsansprüche, sondern auch Erstattungsverpflichtungen des Vorerben resultieren, ist der Verfasser allerdings oben entgegengetreten, soweit die Erstattung von Steuervorteilen aus dem Sonderausgabenabzug von Aufwendungen nach §§ 10f/g EStG in Rede stand. Die dortige Ablehnung einer Analogie beruhte auf zwei Gründen:

Zum einen regelt § 2126 BGB die Kosten- bzw. Lastentragung, nicht die Verteilung etwaiger Vorteile. Dieses Bedenken besteht, auch wenn die Situation nicht die gleiche wie beim Sonderausgabenabzug ist. Denn im Fall des Veräußerungsverlusts ist Auslöser des Steuervorteils eine Wertänderung der Nachlasssubstanz, während im Fall des Sonderausgabenabzugs Auslöser des Steuervorteils die Entscheidung des Gesetzgebers ist, die Erhaltung von Kulturgütern zu fördern.

Vor allem aber wurde oben bei der Behandlung des Sonderausgabenabzugs auf die Sperrwirkung der §§ 2124 f. BGB gegenüber einer umgekehrt analogen Anwendung des § 2126 BGB verwiesen: Wenn es um Erhaltungskosten und darum geht, dass der Gesetzgeber diese zum steuerlichen Sonderausgabenabzug zulässt, dann ist eine Regelung für dieses Problem bei § 2124 BGB zu

finden, zur Not im Wege einer Analogie oder einer teleologischen Reduktion dieser Vorschrift, aber nicht im § 2126 BGB. Letzterem kommt innerhalb des gesetzgeberischen Konzepts die Rolle zu, zu definieren, welche Lasten der Vor- und welche der Nacherbe zu tragen hat⁵⁷ und welche Verbindlichkeiten unmittelbar oder latent die Substanz mindern.⁵⁸ Ein Steuervor- oder -nachteil aus der Veräußerung von Erbschaftsgegenständen stellt jedoch begrifflich keine Erhaltungskosten von Nachlassgegenständen i.S.d. § 2124 BGB dar und somit kann dieser keine Sperrwirkung gegenüber einer analogen Anwendung des § 2126 BGB haben.

Eine Analogie zu § 2126 BGB setzt jedoch eine planwidrige Regelungslücke voraus. Sicher ist, dass die §§ 2100 ff. BGB keine Regelung zur Besteuerung und zu Ausgleichspflichten von Steuerlasten enthalten. Der historische Gesetzgeber konnte diese Problematik weder erkennen noch gar regeln, weil seinerzeit ein völlig anderes Steuersystem herrschte, in dem sich diese Problematik gar nicht stellte. Insofern besteht eine Regelungslücke und ist von keinem Fall berechten Schweigens des Gesetzgebers auszugehen. Es ist weiter schwer erklärlich, warum die Steuerlast auf einen Veräußerungsgewinn den Vorerben nicht treffen soll, ihm aber die Steuerentlastung bei einem Veräußerungsverlust verbleiben soll. Es darf auch unterstellt werden, dass der historische Gesetzgeber diesen logischen Bruch nicht wünschte. Daher ist eine Regelungslücke zu bejahen, die durch die umgekehrt analoge Anwendung des § 2126 BGB zu schließen ist: Lasten, auch steuerliche, die i.S.d. § 2126 BGB auf dem Stammwert der Erbschaft liegen, sind vom Nachlass, nicht vom Vorerben zu tragen. Kehrt sich aber diese Last durch die Umstände des Einzelfalls in einen Vorteil um, so steht dieser Vorteil dem Nachlass, nicht dem Vorerben zu.

Führt die Veräußerung zu einem steuerlichen Veräußerungsverlust, ist daher die hieraus beim Vorerben eintretende Steuerentlastung in umgekehrt analoger Anwendung von § 2126 BGB dem Nachlass/Nacherben zu erstatten.

Auf einen Blick

Erb- und (Ertrag-)Steuerrecht wurden seit Erlass des BGB nie nachsynchronisiert, obwohl sich das Ertragsteuerrecht seitdem massiv verändert hat. Dies gilt auch für das Recht der Vor- und Nacherbschaft, was dort umso relevanter ist, als Steuerersparnisse wie -lasten den Vorerben als Inhaber sowohl des Eigen- wie des Nachlassvermögens treffen, ohne das sichergestellt wäre, dass die jeweiligen Steuereffekte sich in dem Vermögensteil niederschlagen, dem sie entsprungen sind. Für Aufwendungen auf den Nachlass, die steuerlich als Sonderausgaben qualifizieren, wurde dargestellt, dass diese dem Vorerben verbleiben, auch wenn es sich vom Nachlass zu tragende außerordentliche Erhaltungskosten handelt. Grund ist einerseits, dass der Sonderausgabenabzug den Eigentümer motivieren soll, staatlich erwünschte Investitionen zu tätigen. Diesem gesetzgeberischen Wunsch kann während der laufenden Vorerbschaft nur der Vorerbe, nicht der Nach-

erbe nachkommen. Zum anderen – und wohl auch mit Blick auf die Lenkungswirkung – ist der Sonderausgabenabzug eine Subvention zulasten des Fiskus, nicht zulasten des Nacherben, der keine finanziellen Nachteile erleidet. Für Veräußerungsgewinne und -verluste folgt aus dem Grundsatz, dass Wertänderungen der Substanz des Nachlasses diesem/dem Nacherben zuzuordnen sind, dass aus solchen Wertänderungen resultierende Steuereffekte den Nachlass im Guten wie im Bösen treffen. Der Vorerbe darf daher die Steuerlast auf Veräußerungsgewinne dem Nachlass entnehmen bzw. kann deren Erstattung verlangen, den Steuervorteil aus einem Veräußerungsverlust muss er hingegen dem Nachlass/-erben erstatten. In Teil II des Aufsatzes wird der Frage nachgegangen werden, wem, dem Vor- oder Nacherben, Steuervorteile aus Erhaltungskosten und dem Vorerben zu erstattender Verwendungen zustehen.

57) Vgl. Protokolle V, S. 115 ff.

58) Vgl. statt aller MüKo-BGB/Lieder, 9. Aufl. 2022, § 2126 Rn 3-7; konkret ordnet Lieder Steuern auf einmalige Vorgänge dem Nachlass als Last i.S.d. § 2126 BGB zu, laufende Steuern dem Vorerben, a.a.O., Rn 7.

56) Ähnlich wie hier *Rußmann*, Erwerb mit Mitteln der Erbschaft, S. 152 ff.