

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

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

Nachdem in Teil I dieses Aufsatzes die weniger komplexen Sachverhaltskonstellationen, nämlich die Zuordnung von Steuereffekten (a) aus Aufwendungen, die der Vorerbe steuerlich als Sonderausgaben geltend machen kann, und (b) aus der Veräußerung nachlasszugehörigen Vermögens entstandener Veräußerungsgewinne oder -verluste, erörtert wurden, so widmet sich dieser zweite Teil des Aufsatzes der Behandlung von Steuervorteilen aus Erhaltungsaufwendungen, die der Vorerbe steuerlich geltend machen kann, erbrechtlich aber dem Nachlass entnehmen bzw. nach Eintritt des Erbfalls erstattet verlangen kann, sowie den Steuereffekten, die Schadenersatzleistungen des Vor- an den Nacherben nach den §§ 2130ff BGB zeitigen.

3. Erhaltungskosten und Verwendungen

Wertvolle zur Einkunftserzielung eingesetzte Vermögensgegenstände wie Maschinen oder Immobilien sind meist aus diversen wesentlichen Bestandteilen zusammengesetzt, die eine unterschiedliche Lebensdauer kennzeichnet. Bei Häusern wäre an die Heizungsanlage oder die Sanitärinstallation zu denken, deren Lebensdauer deutlich unter derjenigen des Mauerwerks liegt. Ungeachtet der unterschiedlichen Lebensdauer wesentlicher Bestandteile lässt das Steuerrecht nur eine pauschalierende einheitliche Abschreibung des jeweiligen Vermögensgegenstands zu, bei z.B. Immobilien also nur des Hauses im Ganzen. Das Steuerrecht kompensiert diese Unwucht der Bemessung von Abschreibungen dadurch, dass in der Folge grundlegende Instandsetzungen/der Ersatz wesentlicher Bestandteile in der Regel sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen darstellen, obwohl der mit diesen Instandsetzungen geschaffene Wert, z.B. die Erneuerung des Heizkessels, sich erst über viele Jahre verzehrt. Erbrechtlich sind solche Aufwendungen häufig als außerordentliche Erhaltungskosten i.S.d. § 2124 Abs. 2 BGB anzusehen, lösen also Erstattungsansprüche des Vorerben aus. Ohne die Erstattungsfähigkeit zu betrachten, erlaubt ihm aber das Steuerrecht, den Austausch solcher Teile als sofort abzugsfähig geltend zu machen.

a. Erbrechtliche Aufteilung

Erbrechtlich gibt der Gesetzgeber die Lastentragung durch § 2124 BGB vor: Gewöhnliche Erhaltungskosten sind vom Vorerben zu tragen, außergewöhnliche vom Nachlass/Nacherben.

b. Steuerliche Behandlung beim Vorerben

aa. Behandlung im Jahr der Durchführung

Soweit es sich um Aufwendungen auf Erbschaftsgegenstände handelt, die nicht der Einkunftserzielung dienen (einschließlich etwaiger steuerlicher „Liebhaberei“), so sind sie ertragsteuerlich irrelevant.¹

Soweit es sich um Aufwendungen handelt, die der Einkunftserzielung dienen, können sie bei den Gewinneinkunftsarten im Jahr der Durchführung der Maßnahme, bei den Überschusseinkunftsarten im Jahr der Zahlung steuerlich als Erhaltungsauf-

wendungen geltend gemacht werden.² Der Vorerbe ist zu diesem Zeitpunkt noch alleiniger Eigentümer von sowohl Nachlass als auch Eigenvermögen und somit das alleinige Steuersubjekt, das als abzugsberechtigt in Betracht kommt.

Bestreitet der Vorerbe außergewöhnliche Erhaltungskosten aus dem Nachlass, § 2124 Abs. 2 S. 1 letzter Hs. BGB, bestreitet er sie gleichwohl aus ihm steuerlich und zivilrechtlich zugerechnetem Vermögen. Es verbleibt damit bei der Abzugsfähigkeit in dem betreffenden Veranlagungszeitraum.

Bestreitet er die betreffenden außergewöhnlichen Erhaltungskosten aus dem Eigenvermögen oder macht er Verwendungen auf die Erbschaft, entsteht ihm ein Erstattungsanspruch gegen den Nacherben, §§ 2124 Abs. 2 S. 2, 2125 Abs. 1 letzter Hs. BGB. Dieser entsteht dem Grunde nach bereits mit der entsprechenden Maßnahme, wird aber erst fällig mit Eintritt des Nacherbfalls. In diesem Fall stellt sich für die ertragsteuerliche Behandlung beim Vorerben die Frage, ob ein solcher Erstattungsanspruch steuerliche Relevanz besitzt und, falls ja, wann er in die Veranlagung einzubeziehen ist.

Die steuerliche Rechtsprechung und das Schrifttum erörtern nicht näher, ob und ggf. wann derartige Erstattungsansprüche zwischen Vor- und Nacherben steuerwirksam werden. Ebenso fehlen Erlasse der Finanzverwaltung.

Handelt es sich um außergewöhnliche Erhaltungskosten für Erbschaftsgegenstände, mit denen den Überschusseinkunftsarten zuzurechnende Einkünfte erzielt werden, findet steuerlich gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 und §§ 8 ff. EStG das Zufluss-/Abfluss-Prinzip Anwendung. Damit kann der Erstattungsanspruch jedenfalls im Jahr der Verauslagung der Kosten durch den Vorerben noch keine steuerliche Wirkung entfalten. Denn zwar wird in diesem Jahr erbrechtlich der Ursprung für den Erstattungsanspruch gesetzt, fließt jedoch noch kein Geld bei dem Vorerben zu. In diesen Fällen kommt also eine steuerliche Wirksamkeit nur im Jahr der Zahlung, mithin nach Eintritt des Erbfalls in Betracht.³

1) Bzgl. des Ausnahmefalls, dass ein Ansatz als Sonderausgaben in Betracht kommt, wird auf die vorstehenden Ausführungen zu Sonderausgaben verwiesen.

2) Anderes gilt nur, wenn die ergriffenen Maßnahmen so umfangreich sind, dass von nachträglichen Herstellungskosten auszugehen ist, die Ausgaben ausnahmsweise einem Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 EStG unterfallen oder wegen zu großer Nähe zur privaten Lebensführung nach § 12 EStG nicht abzugsfähig sind.
3) Vgl. statt aller Schmidt/Krüger, EStG, 42. Aufl. 2023, § 9 Rn 32, zu Rückforderungs- und Erstattungsansprüchen.

Handelt es sich hingegen um außergewöhnliche Erhaltungskosten oder Verwendungen auf Erbschaftsgegenstände, mit denen den Gewinneinkunftsarten zuzurechnende Einkünfte erzielt werden, so käme eine steuerlich wirksame Aktivierung des Erstattungsanspruchs beim Vorerben bereits in dem Jahr in Betracht, in dem die zu erstattenden Aufwendungen entstanden sind. Allerdings ist zu beachten, dass nur die Grundlage für einen Erstattungsanspruch gelegt wurde, jedoch noch nicht gesichert ist, dass er zu einem durchsetzbaren Anspruch reift. Zum einen kann die Vorerbschaft solange andauern, dass die Einsetzung eines Nacherben unwirksam wird, § 2109 BGB, zum anderen der Vor- zum Vollerben werden, §§ 2107, 2108 Abs. 2 S. 1 BGB. Zum anderen erlischt der Erstattungsanspruch nach der in anderem Zusammenhang durch den Verfasser entwickelten Ansicht, wenn und insoweit der Vorerbe noch den Nutzen aus den von ihm getragenen außergewöhnlichen Erhaltungskosten und Verwendungen gezogen hat (z.B. er zwar die Heizung ersetzt hat, die Vorerbschaft aber solange andauert, dass der von ihm ersetzte Heizkessel noch während der andauernden Vorerbschaft neuerlich ersetzt werden muss).⁴ Es handelt sich daher um eine der Höhe nach ungewisse, auch dem Grunde nach noch unsichere Forderung. Damit ist sie im Zeitpunkt der Verauslagung der Kosten durch den Vorerben noch nicht aktivierungsfähig.⁵

Eine steuerliche Berücksichtigung der Erstattungsansprüche bereits im Jahr, in dem die Aufwendungen aus dem Eigenvermögen getragen wurden, scheidet damit auf Seiten des Vorerben in allen Fallkonstellationen aus.

bb. Behandlung nach Eintritt des Nacherbfalls

Die Beurteilung der steuerlichen Konsequenzen des Nacherbfalls und das damit verbundene Heranreifen des Erstattungsanspruchs zu einem unbedingten, durchsetzbaren Anspruch erfordert zunächst, den Unterschied zu den im ersten Teil des Aufsatzes erörterten Veräußerungsgewinnen zu skizzieren: Ein Veräußerungsgewinn, der aus Substanzwertsteigerungen resultiert, etwa wenn Acker- zu Bauland wird, steht (1) dem Nachlass zu, wird (2) wie der gesamte Veräußerungserlös im Wege der dinglichen Surrogation unmittelbar Teil des Nachlasses und geht (3) als Teil des Nachlasses mit Eintritt des Nacherbfalls auf den Nacherben ex lege über, ohne dass es rechtsgeschäftlicher Übertragungsakte bedarf. Zu beurteilen ist also nicht die steuerliche Behandlung einer schuldrechtlichen Verpflichtung des Vorerben, den erzielten Veräußerungsgewinn dem Nacherben zu erstatten. Denn dieser hat den Veräußerungsgewinn bereits als Folge der dinglichen Surrogation und des ex-lege-Übergangs des Nachlasses erhalten; es gibt nichts mehr, was noch zu erstatten wäre. Der ex-lege-Übergang in der Sekunde des Eintritts des Nacherbfalls unterfällt § 6 Abs. 3 EStG/dem Grundsatz, dass der Erbvorgang selbst einkommensteuerlich irrelevant ist. Es geht bei den Veräußerungsfällen lediglich noch um die nachgelagerte Problematik, dass zwar der Nachlass ex lege übergegangen ist, aber – falls nicht bereits aus dem Nachlass beglichen – nicht auch die Steuerlast auf den erzielten Veräußerungsgewinn. Betroffen ist damit in den vorerörterten Veräußerungsfällen

allein die Ebene der Steuerlast, deren Zahlung nicht in den Bereich der Einkünfterzielung, sondern in den Bereich der Einkommensverwendung fällt.

Demgegenüber geht es im Bereich der §§ 2124, 2125 BGB nicht um die Erstattung einer Steuerlast, sondern um die Erstattung der Kosten selbst. Betroffen ist damit die vorgelagerte steuerlich relevante Ebene der Einkünfterzielung, nicht die nachgelagerte steuerlich irrelevante der Einkommensverwendung (nämlich zur Steuerzahlung). Dies vorausgeschickt, stellt sich die steuerliche Würdigung der Erstattung von steuerlichen Erhaltungsaufwendungen durch den Nach- an den Vorerben wie folgt dar:

Hatte der Vorerbe die fraglichen Aufwendungen bereits aus dem Nachlass bestritten, was ihm § 2124 Abs. 2 S. 1 BGB erlaubt, so konnte er diese im Jahr ihres Anfalls steuerlich geltend machen. Einen Erstattungsanspruch hat er in diesem Fall nicht; er folgt stattdessen an den Nacherben einen um die fraglichen Aufwendungen verminderten Nachlass aus. Der Übergang des Nachlasses, auch des verminderten Nachlasses, ist aber rein erbrechtlicher Natur. Er hat keine ertragsteuerlichen Konsequenzen.

Anders stellt sich die Situation dar, wenn der Vorerbe seine Aufwendungen nicht dem Nachlass entnommen hat, sondern nach Eintritt des Nacherbfalls einen Erstattungsanspruch nach § 2124 Abs. 2 BGB gegen den Nacherben geltend macht:

Mit Eintritt des Nacherbfalls verliert der Vorerbe die dem Nachlass zugehörigen Einkunftsquellen. Erhält ein Steuerpflichtiger, hier der Vorerbe, der für einen Zeitraum Aufwendungen als Werbungskosten im Rahmen von Überschusseinkunftsarten geltend gemacht hat, als die Einkunftsquelle ihm gehörte, diese Aufwendungen nach Verlust der betreffenden Einkunftsquelle erstattet, so ist diese Erstattung als nachträgliche Einnahme aus einem früheren Rechtsverhältnis i.S.d. § 24 Nr. 2 Alt. 2 EStG zu qualifizieren und ist damit steuerpflichtig.⁶⁷ Generierte die in Rede stehende, dem Nachlass zugehörige Einkunftsquelle hingegen den Gewinneinkunftsarten unterfallende steuerliche Einkünfte, so liegen nachträgliche Betriebseinnahmen beim Vorerben aus einer ehemaligen Tätigkeit i.S.d. § 24 Nr. 2 Alt. 1 EStG vor.⁸ Die steuerliche Abwicklung beim Vorerben erfolgt in beiden Fällen nach dem Zufluss-/Abflussprinzip, ist also erst mit Zahlung zu erfassen, bei den Gewinneinkunftsarten in analoger Anwendung des § 4 Abs. 3 EStG,⁹ bei den Überschusseinkunftsarten aufgrund deren Definition in §§ 2 Abs. 2 Nr. 2, 11 EStG.

6) Vgl. statt aller *Horn*, in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 24 Rn 92, und *Füssenich*, in: Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff, § 24 Rn C 26 ff., insbesondere C 31.

7) Deshalb wird in Schadenersatzprozessen in derartigen Fällen in die Schadenberechnung auch die Ertragsteuer einbezogen, die die geschuldete Erstattung von Betriebsausgaben/Werbungskosten auslöst. Vgl. statt aller BGH, Urt. v. 20.8.2015 – III ZR 57/14, MDR 2015, 1179, und BGH, Urt. v. 11.2.2014 – II ZR 276/12, BGHZ 200, 51.

8) Die Lage ist insoweit der Zahlung von Enteignungsentschädigungen deutlich nach Betriebseinstellung vergleichbar, die nach der Rechtsprechung des BFH zu nachträglichen Betriebseinnahmen führt, BFH, Beschl. v. 28.6.2001 – X B 129/00 und X B 130/00, BFH/NV 2001, 1444. Ähnlich führt auch die Abwicklung im Augenblick der Betriebsveräußerung/-schließung noch schwebender Geschäfte zu nachträglichen Betriebseinnahmen, vgl. statt aller *Horn*, in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 24 Rn 76 Stichwort „schwebende Geschäfte“.

9) Vgl. statt aller *Horn*, in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 24 Rn 88 m.w.N.

4) *König*, S. 157 ff.

5) Vgl. statt aller Schmidt/*Weber-Grellet*, EStG, 42. Aufl. 2023, § 5 Rn 270 Stichwort „Forderungen“ m.w.N.

Soweit also der Erstattungsanspruch nach §§ 2124 Abs. 2, 2125 BGB Kosten umfasst, die der Vorerbe zuvor als Betriebsausgaben oder Werbungskosten steuerlich geltend machen konnte, ist die Erstattung steuerpflichtige Einnahme. Der Vorerbe hat in diesen Fällen mithin *cum grano salis* keinen Steuervor-, aber auch keinen Steuernachteil: Er konnte seine Aufwendungen im Jahr der Verauslagung steuerlich abziehen, muss die Erstattung dieser Aufwendungen durch den Vorerben jedoch der Ertragsbesteuerung unterwerfen.

c. Behandlung beim Nacherben

Für den Nacherben stellt sich die Frage, ob (1) die von ihm nach Eintritt des Nacherbfalls zu leistenden Erstattungsansprüche bei ihm ertragsteuerliche Relevanz besitzen und (2), falls ja, ob erst mit dem Nacherbfall oder bereits zuvor.

Ertragsteuerliche Relevanz ist *eo ipso* zu verneinen für alle Aufwendungen, die nicht der Erzielung steuerbarer Einkünfte dienen. Weiter stellt sich für Überschusseinkunftsarten unter Geltung des Zufluss-/Abfluss-Prinzips bereits *per definitionem* die Frage nicht, ob die Erstattung im Jahr der Verauslagung der fraglichen Kosten durch den Vorerben schon beim Nacherben steuerlich zu erfassen ist. Denn der Abfluss der Erstattung beim Nacherben erfolgt erst nach Eintritt des Nacherbfalls. Bei den Gewinneinkunftsarten wäre die Bildung einer entsprechenden steuerwirksamen Rückstellung im Jahr der Verauslagung durch den Vorerben, dem Zeitpunkt, in dem der Anspruch dem Grunde nach entstanden ist, denklogisch nicht ausgeschlossen. Im Jahr der Verauslagung der Aufwendungen durch den Vorerben ist allerdings der Nacherbe weder Inhaber der fraglichen Einkunftsquellen noch steht fest, ob er jemals Nacherbe werden wird, sei es, weil er vor Eintritt des Nacherbfalls verstirbt, er eine testamentarische Bedingung im Augenblick des Nacherbfalls nicht erfüllt oder die Anordnung der Nacherbschaft nach § 2109 BGB unwirksam wird. Eine steuerliche Berücksichtigung der Erstattungsansprüche beim Nacherben bereits im Jahr, in dem der Vorerbe die Aufwendungen aus dem Eigenvermögen tätigte, scheidet damit aus.

Im Jahr der Erstattung, also nach Eintritt des Nacherbfalls, kommt denklogisch eine Qualifikation der Erstattung als (1) Anschaffungskosten auf den betreffenden (durch die außergewöhnlichen Erhaltungskosten oder Verwendungen verbesserten) Erbschaftsgegenstand, (2) als Betriebsausgabe/Werbungskosten oder (3) als ertragsteuerlich irrelevanter Vorgang in Betracht.

Hätte der Vorerbe außerordentliche Erhaltungskosten direkt dem Nachlass entnommen, wozu ihn § 2124 Abs. 2 S. 1 BGB berechtigt, wäre auf den Nacherben nur der um die Aufwendungen geminderte Nachlass übergegangen. Dieser Übergang ist ertragsteuerlich irrelevant. Es kommt nur zu einer verminderten Erbschaftsteuerlast. Dieser Situation entspräche die Würdigung als ertragsteuerlich irrelevanter Vorgang. Wie dargestellt bewirkt ein Bestreiten entsprechender Aufwendungen aus dem Nachlass auch beim Vorerben keine ertragsteuerlichen Konsequenzen.

Wählt der Vorerbe – im Fall des § 2125 BGB zwangsläufig – die spätere Erstattung, so führt dies wie dargestellt beim Vorerben entweder zu nachträglichen Betriebseinnahmen oder Einnahmen i.S.d. § 8 Abs. 1 EStG, wenn die Aufwendungen eine Einkunftsquelle betreffen.

Aus Sicht des Nacherben ist die Erstattung dieser Kosten an den Vorerben zwar zwangsläufig. Aber auch gegen den Willen des Steuerpflichtigen anfallende Aufwendungen können Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten sein, wenn sie nur Bezug zu der jeweiligen Einkunftsquelle haben.¹⁰ Da die Erstattung eine Verbesserung des Erbschaftsgegenstands durch den Vorerben ausgleichen soll, ist ein hinreichender Bezug zu bejahen. Bei Gewinneinkunftsarten ohnehin, weil bei diesen auch Wertsteigerungen steuerbar sind, bei Überschusseinkunftsarten, weil eine Verbesserung in der Regel die Nutzbarkeit der Einkunftsquelle, z.B. eines Mietshauses, verlängert oder deren Attraktivität und damit die Bereitschaft Dritter erhöht, höhere Nutzungsentgelte zu zahlen. Damit ist die dem Vorerben geschuldete Erstattung derartiger Aufwendungen für den Nacherben je nach Einkunftsart entweder Betriebsausgabe/Werbungskosten oder Anschaffungskosten.

Dies fügt sich mit der vorherigen Feststellung, dass die Erstattung durch den Nacherben beim Vorerben steuerpflichtige (Betriebs-)Einnahme sei. Es gibt zwar keinen Grundsatz im Steuerrecht, dass eine steuerpflichtige Einnahme bei dem Zahlungsempfänger stets zu einer steuerlich abzugsfähigen Ausgabe beim Zahlenden führt.¹¹ Jedoch verfolgt das Steuerrecht durchaus zumindest als Leitlinie, dass im Bereich der beiderseits steuerpflichtigen Einkünftephären sich die Behandlung bei Leistendem wie Leistungsempfänger entsprechen soll, also Aufwand des einen stoffgleich (aber nicht unbedingt zeitgleich) Einkünfte des anderen nach sich ziehen und umkehrt.¹²

Damit ist allerdings noch nicht gesagt, ob es sich um sofort abzugsfähige Betriebsausgaben/Werbungskosten handelt oder die Erstattung kaufpreisgleich zu Anschaffungskosten führt, die steuerlich nur im Wege von Abschreibungen geltend gemacht werden können.

Dem Begriff der Anschaffungskosten ist immanent, dass derjenige, der diese aufwendet, damit entgeltlich „ein Mehr“ erlangt. Der Nacherbe erhält durch die Zahlung an den Vorerben aber nichts Zusätzliches: Er hat bereits im Erbgang den durch die erstattungspflichtigen Aufwendungen verbesserten Erbschaftsgegenstand erhalten und soll lediglich dem Vorerben noch Aufwendungen erstatten, die bis dahin den Nachlass nicht belastet haben, ihm aber zugutekamen. Vielmehr ist darauf zu verweisen, dass der Erbgang sich ertragsteuerlich nicht als Veräußerungs- einerseits und Anschaffungsvorgang andererseits darstellt, sondern als Fortführung der Vermögensmasse Nachlass unter Austausch des zugehörigen Steuersubjekts. Wird aber die Vermögensmasse unverändert fortgeführt und lediglich das ihm zugeordnete Steuersubjekt ausgetauscht, fehlt es an einem Anschaffungsvorgang. Ohne Anschaffungsvorgang können aber auch keine Anschaffungskosten vorliegen. Daher ist die vom Nacherben geleistete Erstattung als Betriebsausgabe/Werbungskosten einzustufen, die der jeweiligen Einkunftsquelle zugeordnet ist.

10) Vgl. statt aller Schmidt/Loschelder, EStG, 42. Aufl. 2023, § 4 Rn 481.

11) Vgl. statt aller Schmidt/Krieger, EStG, 42. Aufl. 2023, § 8 Rn 7.

12) Vgl. zu diesem sog. Korrespondenzprinzip statt aller die Beschl. des Großen Senats des BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl II 1998, 307, juris Rn 48, und BFH, Beschl. v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl II 1988, 348, juris Rn 75 f.

d. Abweichungen zwischen steuer- und erbrechtlicher Behandlung

Per definitionem kommt es zu keiner Abweichung zwischen Steuer- und Erbrecht, wenn die außergewöhnlichen Erhaltungskosten und Verwendungen steuerlich irrelevante, nicht zur Einkunftserzielung genutzte Erbschaftsgegenstände betreffen.¹³

Betrafen diese Kosten hingegen zur Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte eingesetzte Erbschaftsgegenstände, so trägt der Vorerbe ertragsteuerlich in dem Jahr, in dem jene außergewöhnlichen Erhaltungskosten entstehen oder er Verwendungen auf Erbschaftsgegenstände macht, den hierdurch verursachten Aufwand, kann aber Kompensation durch den Nachlass/Nacherben verlangen. Bestreitet der Vorerbe diese Kosten aus dem Nachlass und erlangt so die ihm gebührende Kompensation, verbleibt es dabei und es entstehen keine erbrechtlichen Erstattungsansprüche gegen den Nachlass und auch keine weiteren ertragsteuerlichen Konsequenzen. Der Nacherbe erhält den Nachlass geschmälert um die daraus bestrittenen Kosten, ist aber auch keinem Erstattungsanspruch ausgesetzt. Als Ergebnis trägt der Nachlass/Nacherbe damit erbrechtlich die außergewöhnlichen Erhaltungskosten und Verwendungen, der damit verbundene Steuervorteil entsteht und verbleibt jedoch dem Vorerben.

Bestreitet der Vorerbe diese Kosten zunächst aus dem Eigenvermögen, so kann er zwar im Jahr ihrer Verausgabung diese steuermindernd geltend machen, muss aber später den Erstattungsanspruch versteuern. Vorbehaltlich von Änderungen des Steuerrechts, der Einkommensverhältnisse des Vorerben sowie zeitlicher Differenzen gleichen sich für ihn damit die sofortige Steuerentlastung und die spätere Steuerbelastung aus; er wird cum grano salis steuerlich weder be- noch entlastet. Der Nacherbe hingegen trägt zwar die aufgewandten Kosten in Form des ihn belastenden Erstattungsanspruchs, kann diese aber auch steuerlich geltend machen. Steuer- und Erbrecht fallen in dieser Konstellation also nicht auseinander.

Damit ergibt sich eine Diskrepanz zwischen Steuer- und Erbrecht, je nachdem, ob der Vorerbe die Aufwendungen direkt aus dem Nachlass bestreitet (dann fallen erb- und steuerliche Behandlung auseinander) oder er die betreffenden Aufwendungen zunächst aus dem Eigenvermögen finanziert hat.

Es bleibt also zu untersuchen, ob und wie weit ein Ausgleich des Steuervorteils herbeizuführen ist, der dem Vorerben entsteht, wenn er die fraglichen Kosten direkt bei Entstehung dem Nachlass entnimmt.

e. Auflösung der Diskrepanz zwischen Erb- und Steuerrecht

Als Anspruchsgrundlage für eine solche Ausgleichspflicht kommen neuerlich nur in Betracht

- § 2111 Abs. 1 BGB, da die Steuerentlastung in direkter oder analoger Anwendung des § 2111 Abs. 1 S. 1 BGB zu Surrogationsvorgängen führt/nicht zu den Nutzungen gehört;

- die §§ 2124 Abs. 2, 2125 BGB, indem man den Erstattungsanspruch des Vorerben auf den Betrag nach Abzug der Steuerentlastung beschränkt;
- § 2126 BGB „in umgekehrter Richtung“ analog, mit der These, der Steuervorteil, der sich mit einem Erbschaftsgegenstand verbinde, unterfalle genauso § 2126 BGB wie Steuernachteile, die unrealisiert auf einem Erbschaftsgegenstand lasten und 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. Steuervorteil als Surrogat oder Übernutzung

Naeve befürwortet für Steuerentlastungen, die aus der Veräußerung von Erbschaftsgegenständen unter Realisierung eines steuerlichen Verlustes resultieren, eine Zuordnung zum Nachlass und damit einen Erstattungsanspruch des Nachlasses/Nacherben gegen den Vorerben, der diesen Steuervorteil realisiert.¹⁴ 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.

Zu der skizzierten These wurde bereits im ersten Teil dieses Aufsatzes ausgeführt, dass – von *Naeve* selbst anerkannt – sich während der Vorerbschaft ergebende Steuervorteile weder Surrogate noch Nutzungen von Erbschaftsgegenständen sind. Auch wenn sich solche steuerlichen Effekte mit den Instrumentarien, die der Gesetzgeber dem Rechtsanwender mit den §§ 2100 ff. BGB an die Hand gegeben hat, nicht fassen lassen, rechtfertigt dies keine im Ergebnis uferlose Zuordnung von wirtschaftlichen Vorteilen an denjenigen, bei dem man sie für gerechter angesiedelt erachtet. Deshalb ist – nicht nur für Veräußerungsgewinne, sondern auch für laufende Erhaltungskosten – sowohl eine direkte als auch analoge Anwendung des § 2111 BGB auf diejenigen Steuervorteile abzulehnen, die dem Vorerben erwachsen, weil er außerordentliche Erhaltungskosten steuerlich voll geltend machen kann, obwohl er sie aus dem Nachlass bestritten hat.

Wo mithin keine Nutzung oder im Wege des Analogieschlusses einer Nutzung gleich zu behandelnde Situation gegeben ist, kann aber auch keine erstattungspflichtige Übernutzung nach § 2133 BGB gegeben sein, wie *Naeve* dies in anderem Zusammenhang vertritt.¹⁵

Entweder sind entsprechende Ansprüche im Verhältnis zwischen Vor- und Nacherben zu verneinen, weil die Steuervorteile bloßer Rechtsreflex des Steuerrechts, aber für das Verhältnis Vor- und Nacherbe irrelevant sind. Oder man versteht die Steuervorteile als Minderung der von dem Vorerben getragenen erstattungsfähigen Kosten und sucht die Regelung bei den Vorschriften über die Kostentragung.

13) Eine Ausnahme ist – wie vorerörtert – gegeben, wenn eine Geltendmachung als Sonderausgaben möglich ist.

14) *Naeve*, S. 78 ff.

15) *Naeve*, S. 105 f.

bb. Steuervorteil als Abzugsposten bei der Berechnung von Ansprüchen nach §§ 2124 Abs. 2, 2125 f. BGB

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 Betriebsausgaben/Werbungskosten mit sich bringt,¹⁶ so wie es bei der Schadenberechnung mit der Umsatzsteuer auf Reparaturrechnungen gehandhabt wird, die der vorsteuerabzugsberechtigte Geschädigte sich von der Finanzverwaltung erstatten lassen kann. Jedoch steht die eintretende Steuerentlastung nur in einem mittelbaren Zusammenhang mit den außerordentlichen Erhaltungskosten und ist mit der erstattungsfähigen Vorsteuer, einem Rabatt des Handwerkers oder gezogenem Skonto auf die Rechnung nicht vergleichbar.

Allerdings sind – anders als im Fall der §§ 10f/g EStG – bei den außergewöhnlichen Erhaltungskosten deren Vorausgabung und die aus ihrer steuerlichen Abzugsfähigkeit resultierenden (Steuer-)Vorteile zeitlich synchronisiert. Auch will der Gesetzgeber mit der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben/Werbungskosten keinen Handlungs-Stimulus setzen, wie er dies mit dem Sonderausgabenabzug von Kosten für die Erhaltung schutzwürdiger Kulturgüter tun will. Vielmehr folgt die Abzugsfähigkeit insoweit aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Insofern unterscheidet sich die Situation von derjenigen der §§ 10f und 10g EStG. Dies spricht für eine Beschränkung des Rechts des Vorerben, die außergewöhnlichen Erhaltungskosten dem Nachlass zu entnehmen, auf den Betrag, den er unter Berücksichtigung der steuerlichen Abzugsfähigkeit trägt.

Entscheidend ist aber der Vergleich der Folgen, je nachdem, ob (1) der Vorerbe die betreffenden Kosten aus dem Nachlass bestreitet, dann kein Erstattungsanspruch, sondern lediglich Herausgabe des um die außergewöhnlichen Erhaltungsaufwendungen verminderten Nachlasses an den Nacherben, oder er (2) diese Kosten aus dem Eigenvermögen bestreitet, dann sehr wohl Erstattungsanspruch gegen den Nacherben:

Im ersten Fall kann der Vorerbe im Jahr der Vorauslagung die aufgewandten Kosten voll steuerlich geltend machen, obwohl letztlich der Nacherbe diese über die Minderung des Nachlasses trägt. Der Nacherbe erhält den verminderten Nachlass und kann ertragsteuerlich nichts geltend machen.

Im anderen Fall kann der Vorerbe zwar auch die aufgewandten Kosten im Jahr der Vorausgabung steuerlich voll geltend machen, muss aber nach Eintritt des Nacherbfalls die Erstattung als nachträgliche Betriebsausgaben versteuern; cum grano salis kann er in dieser Konstellation die Kosten also einmal absetzen und erhält sie später als Einkünfte wieder zugerechnet, während der Nacherbe zwar aus dem ungeschmälert empfangenen Nachlass den Erstattungsanspruch bedienen muss, diese Zahlung aber als sofort abzugsfähig steuermindernd geltend machen kann.

Es darf schon allein deshalb ausgeschlossen werden, dass der Gesetzgeber den Vorerben, der außergewöhnliche Erhaltungskosten aus dem Nachlass, nicht dem Eigenvermögen bestreitet, bewusst mit einem Steuervorteil i.H.v. ca. 40 % der von ihm letztlich nicht zu tragenden Kosten „belohnen“ wollte, weil der Gesetzgeber die §§ 2124 Abs. 2, 2125f BGB zu einer Zeit geschaffen hat, als es das heutige Steuerrecht und damit die heutigen Steuerfolgen noch nicht gab. Vielmehr muss davon ausgegangen werden, dass nach Vorstellung und Willen des Gesetzgebers – von der Verzinsung abgesehen – wirtschaftlich die Handhabung nach S. 1 und S. 2 des § 2124 Abs. 2 BGB zum selben wirtschaftlichen Ergebnis führen sollte.

In teleologischer Reduktion des § 2124 Abs. 2 S. 1 BGB kann daher der Vorerbe, bestreitet er außergewöhnliche Erhaltungskosten aus dem Nachlass, diesem nur seine „Netto-Kosten“ nach Abzug seiner damit verbundenen Steuerentlastung entnehmen. Bestreitet er hingegen diese Kosten aus dem Eigenvermögen, kann er analog den Grundsätzen zur Berücksichtigung von Steuern bei der Schadenberechnung¹⁷ die „Brutto-Kosten“ vom Nacherben erstattet verlangen, da die Erstattung bei ihm steuerlich nachträgliche Einkünfte und reziprok bei dem Nacherben die Erstattung sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand darstellt.

Zu beachten ist allerdings, dass nach der vom Verfasser an anderer Stelle vertretenen Auffassung der Vorerbe in den Folgejahren den Teil solcher außergewöhnlichen Erhaltungskosten/Verwendungen zu tragen hat, der den von ihm in den Folgejahren noch gezogenen Nutzungen korrespondiert.¹⁸ Werden ihm auf diesem Wege die fraglichen Aufwendungen ganz oder teilweise belastet, muss ihm entsprechend auch der entsprechende Steuervorteil ganz oder teilweise verbleiben. Insofern bedarf es nach Eintritt des Nacherbfalls einer (dann auch möglichen) Abrechnung. Hat der Vorerbe die fraglichen außergewöhnlichen Erhaltungskosten aus seinem Eigenvermögen bestritten, den so verbesserten Erbschaftsgegenstand aber noch mehrjährig genutzt, erfolgt der (Rest-)Ausgleich ebenfalls erst nach Eintritt des Nacherbfalls, kann zu diesem Zeitpunkt berechnet werden und führt zu einem entsprechend niedrigeren Erstattungsanspruch.

cc. Erstattung von Steuervorteilen nach § 667 BGB

Die vorstehend vertretene teleologische Reduktion des § 2124 Abs. 2 S. 1 BGB auf die vom Vorerben aufgewandten Kosten nach Abzug der (im Zeitpunkt des Nacherbfalls bereits bezifferbaren) damit verbundenen Steuervorteilen wurde anderweit noch nicht thematisiert. Dies legt für den Fall, dass sich die hier vertretene Auffassung zur Auslegung des § 2124 Abs. 2 BGB nicht durchsetzt, die Prüfung nahe, ob auch andere Anspruchsgrundlagen zur Verfügung stehen.

Im Angesicht der Verweisung in § 2125 BGB über §§ 677, 683 BGB in das Auftragsrecht und die dem Auftragsrecht entlehnte Formulierung des § 2124 Abs. 2 BGB liegt eine direkte oder analoge Anwendung der §§ 662 ff. BGB, in concreto des § 667 BGB, nahe. Eine direkte Anwendung scheidet aus, da der Vor-

16) Die Berechnung von Ansprüchen nach § 2124 Abs. 2 BGB und § 2126 BGB deckt sich durch die Rückverweisung in § 2126 S. 2 BGB auf § 2124 Abs. 2 BGB. Die Ansprüche nach § 2125 BGB unterscheiden sich hingegen dadurch, dass § 2125 BGB dem Vorerben nicht erlaubt, die Verwendungen direkt aus dem Nachlass zu bestreiten.

17) Vgl. insoweit statt aller Grüneberg/Grüneberg, 82. Aufl. 2023, Vorb. v. § 249 Rn 95 m.w.N., und std. Rspr., vgl. statt aller BGH, Urt. v. 20.8.2015 – III ZR 57/14, MDR 2015, 1179, und BGH, Urt. v. 11.2.2014 – II ZR 276/12, BGHZ 200, 51.

18) König, S. 171 f.

erbe nicht Auftragnehmer/Interessenwahrer des Nacherben ist und i.d.R. ohne Fremdgeschäftsführungswillen agieren wird. Aus diesem Grund verwendet § 2124 Abs. 2 S. 1 BGB nur eine § 670 BGB gleichkommende Formulierung, verweist aber nicht in das von der Maßgeblichkeit des Auftraggeberwillens beherrschte Auftragsrecht (und stellt sich damit als eine Rechtsfolgenverweisung auf § 670 BGB dar). Die für eine Analogie erforderliche Gesetzeslücke ist offenbar, denn zu den steuerlichen Auswirkungen der Handlungen des Vorerben konnte und wollte der historische Gesetzgeber vor dem Hintergrund eines völlig anderen Steuersystems keine Regelungen treffen.

Versucht man § 667 BGB analog anzuwenden, ist zu konstatieren, dass die Steuervorteile in Form der Abzugsfähigkeit solcher Kosten vom Fiskus gewährt werden, der Vorerbe sie also nicht „vom Auftraggeber“ erhält. Entsprechend kommt nur die Alternative „aus der Geschäftsbesorgung erlangt“ für eine Analogie in Betracht. Als „erlangt“ i.S.d. § 667 BGB kommt jede Rechtsposition in Betracht,¹⁹ u.a. auch Bonusmeilen²⁰ und Schadenfreiheitsrabatte.²¹ Auch muss dem Auftraggeber kein entsprechender Schaden entstanden sein.²² Das Erlangte muss nicht einmal einen Vermögenswert besitzen und auch nicht gesichert bereits entstanden sein, sondern es reicht die bloße Möglichkeit aus, dass ein Anspruch gegen einen Dritten entstanden ist.²³ Aufgrund dieser weiten Definition des herauszugebenden „Etwas“ ist § 667 BGB geeignet, auch ertragsteuerliche Vorteile zu erfassen.

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 dieser darf den Vorteil nicht lediglich „bei Gelegenheit“ der Auftragsdurchführung erworben haben.²⁴ Dieser innere Zusammenhang bestehe dann, wenn das Erlangte nach normativer Wertung dem Auftraggeber zusteht.²⁵

Dieser Abschnitt behandelt – dies sei kurz in Erinnerung gerufen – (nur) die Kosten der Erhaltung von Erbschaftsgegenständen, mit denen steuerpflichtige Einkünfte erzielt werden. Soweit der Vorerbe diese Kosten nach § 2124 Abs. 1 BGB vollständig selbst trägt, steht der Steuervorteil nach normativer Wertung wohl keiner Diskussion bedürftig ihm, nicht dem Nacherben, zu. Soweit es sich um außergewöhnliche Erhaltungskosten handelt, die der Vorerbe direkt aus dem Nachlass bestritten hat, ist allerdings zu konstatieren, dass ihm der Fiskus den Abzug von Aufwendungen erlaubt, die der Vorerbe letzt-

lich nicht zu tragen hat. Dies steht steuerlich mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip²⁶ nicht in Einklang; erbrechtlich konfliktiert dieses Ergebnis mit der gesetzgeberischen Zielsetzung, durch § 2124 BGB die Kostentragung mit der Verteilung der Wertzuwächse des Nachlasses zwischen Vor- und Nacherbe durch § 2111 BGB zu synchronisieren.²⁷

Für die aufgezeigte Regelungslücke wird durch § 2124 Abs. 1 S. 1 BGB und dessen an § 670 BGB angelehnte Formulierung eine Analogie zum Auftragsrecht als interessengerecht vorgezeichnet. In dessen Systematik, insbesondere der des § 667 BGB, wiederum steht in normativer Wertung „das Erlangte“, nämlich der Steuervorteil aus der Abzugsfähigkeit außergewöhnlicher Erhaltungskosten, nicht dem Vor-, sondern dem Nacherben zu. Denn dieser hat letztlich die außergewöhnlichen Erhaltungskosten zu tragen. Dieses Ergebnis stellt sich auch im Fall der Erstattung nach Eintritt des Nacherbfalls von alleine ein. Im Fall des Bestreitens aus dem Nachlass während der laufenden Vorerbschaft kann dieses Ergebnis durch einen Anspruch nach § 667 BGB analog systemkonform erzielt werden.

4. Schadenersatzleistungen und Erstattungen des Vor- an den Nacherben

Dem Vorerben können nicht nur Erstattungsansprüche gegen den Nacherben zustehen, sondern auch umgekehrt, letzterem Ansprüche gegen den Vorerben wegen mangelhafter Verwaltung, Übernutzung oder eigennütziger Verwendung gem. §§ 2130, 2133, 2134 BGB. Diese Ansprüche können sowohl nicht zur Einkunftserzielung verwandtes Vermögen als auch für die Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte verwandtes Vermögen betreffen. Im letzteren Fall können sich Diskrepanzen zwischen der steuer- und der erbrechtlichen Behandlung ergeben, die einer Untersuchung bedürfen.

a. Schadenersatzansprüche wegen schlechter Verwaltung

Dem Nacherben stehen gem. §§ 2130, 280 BGB Schadenersatzansprüche gegen den Vorerben zu, wenn dieser den Nachlass nicht im Zustand fortgesetzter ordnungsmäßiger Verwaltung herausgeben kann und dieses auf einem Verschulden des Vorerben beruht. Der Vorerbe hat jedoch gem. § 2131 BGB nur für die Sorgfalt einzustehen, die er in eigenen Angelegenheiten anzuwenden pflegt.

Der Nacherbe hat allerdings über den Herausgabeanspruch „im Zustand fortgesetzter ordnungsmäßiger Verwaltung“ nach dem Willen des Gesetzgebers²⁸ und allgemeiner Ansicht²⁹ nur das Recht auf ein diesem Maßstab entsprechendes Gesamtergebnis der Verwaltung des Nachlasses durch den Vorerben; einzelne Verwaltungshandlungen des Vorerben kann er nicht heraus- und angreifen. Anderes gilt allenfalls, wenn einzelne fehlsame Verwaltungshandlungen so gravierende Folgen haben, dass diese direkt auf das Gesamtergebnis der Verwaltung durchschlagen.³⁰

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

20) 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.

21) 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 erdient wurde, in denen die Mutter Versicherungsnehmerin war, und den der Sohn übertragen erhalten wollte.

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

23) Vgl. statt aller Staudinger/*Martinek/Omlor*, Neubearb. 2017, § 667 Rn 8 m.w.N.

24) Vgl. statt aller BGH, Urt. v. 11.3.2004 – IX ZR 178/03, NJW-RR 2004, 1290, juris Rn.5 f, sowie Staudinger/*Martinek/Omlor*, Neubearb. 2017, § 667 Rn 11 m.w.N.

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

26) Vgl. dazu Schmidt/*Weber-Grellet*, EStG, 42. Aufl. 2023, § 2 Rn 9.

27) Vgl. statt aller Staudinger/*Avenarius*, Neubearb. 2019, Vorbem. zu §§ 2124 ff. Rn 1, § 2124 Rn 2.

28) Vgl. Protokolle V, 86.

29) Vgl. statt aller Kroiß/*Horn/Gierl*, 6. Aufl. 2022, § 2131 Rn 7.

30) Vgl. statt aller Staudinger/*Avenarius*, Neubearb. 2019, § 2130 Rn 3 m.w.N.

Für die Bejahung eines Schadenersatzanspruchs müssten daher alle, ggf. Jahrzehnte zurückliegende Entscheidungen des Vorerben und die Umstände, unter denen sie getroffen wurden, bewertet werden und das Gesamtergebnis aller dieser Handlungen an dem nur sehr abstrakt definierten Maßstab des „Zustandes fortgesetzter ordnungsmäßiger Verwaltung“ gemessen werden.

Schadenersatzansprüche nach § 2130 BGB spielen ablesbar am Fehlen gerichtlicher Entscheidungen sowie der beruflichen Erfahrung des Verfassers nach in der Praxis keine Rolle. Die Gründe hierfür liegen auf der Hand: Zum einen ist der Wert des Nachlasses kaum mit für eine Klage ausreichender Sicherheit bestimmbar, der ihm bei einer hypothetisch unterstellten „fortgesetzten ordnungsmäßigen Verwaltung“ im Vergleich zu dem tatsächlichen Gesamtergebnis der Verwaltung zukäme. Zum anderen fehlt es an handhabbaren Maßstäben wie der „Saldo“ aus einer Vielzahl teils glücklicher und teils weniger glücklicher Verwaltungsmaßnahmen gezogen und als „im Gesamtergebnis der Verwaltung“ ordnungsmäßig oder nicht beurteilt werden soll. Und schließlich sind möglicherweise Handlungen, die sich ex post als wenig vorteilhaft darstellen, in der für den Schadenersatzanspruch entscheidenden ex-ante-Sicht nicht zu beanstanden, betrachtet man die Umstände, unter denen sie gefallen sind, die der klagende Nacherbe aber in der Regel nicht kennt.

Vor dem Hintergrund einerseits der offensichtlichen praktischen Bedeutungslosigkeit von Schadenersatzansprüchen gem. § 2130 BGB und andererseits der Vielzahl von Sachverhaltskonstellationen unter Berührung nicht minder zahlloser steuerlich relevanter Punkte wird von einem Vergleich der erbrechtlichen und der steuerlichen Folgen von Schadenersatzforderungen nach § 2130 BGB und der Frage, ob diese auszugleichen seien, abgesehen. Dem Praktiker, der sich gleichwohl damit auseinandersetzen muss, sollten die vorstehenden Erwägungen hinreichende Anregungen geben.

b. Ansprüche wegen eigennütziger Verwendung

Verwendet der Vorerbe einen Erbschaftsgegenstand für sich, so ist er nach Eintritt des Nacherbfalls dem Nacherben gem. § 2134 S. 1 BGB zum Ersatz des Werts verpflichtet.

Da der Vorerbe nicht durch einseitige Handlung die Nachlasszugehörigkeit eines Erbschaftsgegenstands aufheben kann, regelt § 2134 BGB vorrangig den Verbrauch von Geld und anderen verbrauchbaren Sachen sowie eine Auskoppelung des betreffenden Erbschaftsgegenstands aus der Nachlass-Bindung durch Verbindung, Vermischung und Verarbeitung. Der Verkauf eines Erbschaftsgegenstandes führt hingegen gem. § 2111 BGB jedenfalls in einem ersten Schritt zu einer dinglichen Surrogation und allenfalls in einem zweiten Schritt kann der Verbrauch des durch den Verkauf erzielten, aufgrund Mittel-surrogation zum Nachlass gehörenden Geldes zu Ansprüchen nach § 2134 BGB führen.

Dem § 2134 BGB liegt seiner Struktur nach stets eine Entnahme von Erbschaftsgegenständen aus dem Nachlass und ihr Verbrauch zu außerhalb des Nachlasses liegenden Zwecken zugrunde. War der betreffende Erbschaftsgegenstand im Nachlass Teil eines steuerlichen Betriebsvermögens und wird er im

Zuge der Verwendung für private Zwecke verbraucht/in das steuerliche Privatvermögen überführt, stellt dies steuerlich eine Entnahme dar, die gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit dem gemeinen Wert zu erfassen ist und ggf. einen Entnahmegewinn (oder -verlust) auslöst. Damit stellt sich für eigennützige Verwendungen von Wirtschaftsgütern des steuerlichen Betriebsvermögens dieselbe Situation und auch dieselbe Rechtsfolge wie im Fall der oben erörterten Veräußerung ein: Der etwaige Entnahmegewinn ist zu versteuern; da dieser Gewinn aber substanz-, nicht nutzungsbezogen ist, trägt diese Steuerlast gem. § 2126 BGB der Nachlass bzw. Nacherbe als auf den Stammwert der Erbschaft gelegt. Das Ergebnis deckt sich damit mit dem eines in Stufe 1 erfolgten Verkaufs und der auf Stufe 2 nachfolgenden Verwendung des erlösten Geldes für nachlassfremde Zwecke. Diesem Befund entspricht, dass die Höhe des Anspruchs nach § 2134 BGB nicht der Wert des betreffenden Gegenstands im Zeitpunkt des Nacherbfalls ist, sondern sein Wert im Zeitpunkt der Verwendung.³¹ Der Nacherbe erhält als Surrogat für den fiktiv erzielten Verkauf den Wert, den der betreffende Erbschaftsgegenstand im Zeitpunkt des fiktiven Verkaufs hatte, muss aber wie bei einem echten Verkauf die Steuerlast auf die realisierten stillen Reserven tragen.

Werden vorhandene stille Reserven nicht aufgedeckt, weil der Vorerbe den betreffenden Erbschaftsgegenstand in ein Betriebsvermögen seines Eigenvermögens überträgt und dort verwendet, so entsteht zunächst steuerlich kein Entnahmegewinn, da diese Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG zu Buchwerten erfolgt. In diesem Fall fällt zwar steuerlich kein Veräußerungsgewinn und damit keine Steuerlast an. Gleichwohl wird der Nachlass mit der Auskoppelung des betreffenden Nachlassgegenstands nicht nur um diesen Vermögensgegenstand entreichert, sondern auch von der auf diesem ruhenden latenten Steuerlast befreit. Richtigerweise ist in derartigen Fällen der vom Vorerben zu erstattende Entnahmewert um die Steuerbelastung zu kürzen, die bei einem Fremdverkauf auf den erzielten Veräußerungspreis=Entnahmewert anfiel. Denn der Nacherbe müsste bei einem Dritt-Verkauf ebenfalls die Steuerlast auf den erzielten Veräußerungsgewinn nach § 2126 BGB tragen.

War der betreffende Erbschaftsgegenstand im Nachlass hingegen Teil des steuerlichen Privatvermögens und bleibt dies auch im Eigenvermögen, liegt nur eine Verschiebung innerhalb des (sich aus Nachlass und Eigenvermögen zusammensetzenden Gesamt-)Privatvermögens vor, die als solche keine steuerlichen Auswirkungen hat, weder für den Nach- noch für den Vorerben.

c. Ansprüche wegen Übernutzung

Der Hauptanwendungsbereich des § 2133 BGB ist die Forstwirtschaft: Stürme können, wie der Orkan Kyrill 2007, zu Windbruch führen, der die normalen Einschlagsmengen, den sog. Hiebsatz, um ein Mehrfaches überschreitet. Ebenso kann Schädlingsbefall es erfordern, aus forstsanitären Gründen alle befallenen Bäume einzuschlagen, auch über den Hiebsatz hinaus. Und natürlich kann es auch sein, dass der Vorerbe im Angesicht sehr guter Holzpreise und/oder bei Geldbedarf an anderer Stelle über den Hiebsatz hinaus einschlägt. § 2133

31) Vgl. statt aller Grüneberg/Weidlich, 82. Aufl. 2023, § 2134 Rn 1.

BGB ordnet an, dass Übermaß-Nutzungen, auch wenn sie aufgrund eines besonderen Ereignisses notwendig geworden sind, dem Nacherben zu ersetzen sind, allerdings erst nach Saldierung gegen Minder-Nutzungen der Folgejahre. Aus der Notwendigkeit der Saldierung gegen Mindernutzungen der Folgejahre resultiert, dass dieser Wertersatzanspruch erst nach Eintritt des Nacherbfalls bezifferbar ist.

In den vorgenannten Fällen erzielt der Vorerbe steuerlich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Die Übernutzung hat also zu steuerpflichtigen Betriebseinnahmen geführt. Der von ihm nach Eintritt des Nacherbfalls und damit nach Übergang des Forstbetriebs auf den Nacherben zu leistende Wertausgleich nach § 2133 BGB ist nachträgliche Betriebsausgabe bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft i.S.d. § 24 EStG und führt – nachdem der Vorerbe die vorangegangenen Einkünfte aus Übernutzung hatte versteuern müssen – zu einer entsprechenden Steuermindering im Jahr seiner Zahlung. Die Übernutzung bleibt damit bei dem Vorerben *cum grano salis* steuerlich letztlich irrelevant, da die Einkünfte aus Übernutzung durch spätere Mindereinkünfte und/oder die nachfolgende Verpflichtung, die Übernutzung wertmäßig auszugleichen, kompensiert werden.

Beim Nacherben stellt der Wertersatzanspruch wie alle betriebsbezogenen Schadenersatzansprüche steuerlich eine Betriebseinnahme dar. Von diesem Grundsatz nicht abzuweichen, gebietet das Korrespondenz-Prinzip, denn anderenfalls blieben die Einkünfte aus Übernutzung im Saldo der Besteuerung aus Vor- und Nacherbe unversteuert.

Zwischen der erbrechtlichen und der steuerlichen Behandlung besteht also keine Diskrepanz, deren Korrekturbedürftigkeit zu prüfen wäre.

Stellen die Übernutzungen beim Vorerben steuerlich Einkünfte aus einer Überschusseinkunftsart dar, so sind sie im Jahr der Übernutzung ebenfalls zu versteuernde Einnahmen, die Erstattung des Werts nach Eintritt des Nacherbfalls ebenfalls nachträgliche Werbungskosten.

Beim Nacherben stellen sie analog der Schadenersatzforderung eines Vermieters wegen übermäßiger Beanspruchung der Mietsache durch den Mieter steuerpflichtige Einnahmen dar. Damit ist wiederum dem Korrespondenz-Prinzip Genüge getan und wird im Saldo der Besteuerung von Vor- und Nacherbe die Übernutzung einmal besteuert, und zwar beim Nacherben, dem § 2133 BGB diese erbrechtlich zuweist.

Hat die Übernutzung keinen Bezug zu Einkünften, treten beim Vor- wie Nacherben keine steuerlichen Konsequenzen ein, da allein der Bereich des steuerlichen Privatvermögens betroffen ist.

Damit bestehen im Anwendungsbereich des § 2133 BGB keine Diskrepanzen zwischen der steuerlichen und der erbrechtlichen Behandlung und folglich besteht auch kein Korrekturbedarf.

5. Fazit

Der Gesetzgeber hat die §§ 2100 ff. BGB zu einem Zeitpunkt geschaffen, in dem es das heutige System der Ertragsteuern (Einkommen- und Gewerbesteuer) noch nicht gab. Eine Nach-

synchronisation des Erbrechts mit dem Steuerrecht erfolgte nie. Dadurch kommt es zu ebenso zwangsläufigen wie unsystematischen Diskrepanzen zwischen der steuerlichen und der erbrechtlichen Zuweisung von Steuerbe- und -entlastungen.

Ob und wie die aus solchen Abweichungen sich ergebenden Diskrepanzen zwischen Vor- und Nacherbe auszugleichen sind, ist durch die Rechtsprechung bislang nur für Veräußerungsgewinne i.S.d. §§ 16 und 17 EStG geklärt. Dies ist umso verwunderlicher, als die Steuerlast und ihre Zuordnung zum Vor- oder Nacherben bei einem Grenzsteuersatz von leicht 40 % oder mehr erhebliche finanzielle Volumina erreicht. Die praktische Bedeutung dieser Frage ist erheblich, denn steuersystematisch tritt dieser Effekt nicht nur bei Einzelunternehmen, sondern auch bei Personengesellschaften ein.

Vorstehend wurde beispielhaft aufgezeigt, dass außergewöhnliche Erhaltungskosten und Verwendungen auf nicht zur Einkunftserzielung verwandte denkmalgeschützte Gebäude und andere schutzwürdige Kulturgüter dazu führen können, dass der Vorerbe diese nach §§ 10f und 10g EStG als Sonderausgaben geltend machen kann, obwohl er diese Kosten nach §§ 2124 Abs. 2, 2125 Abs. 1 BGB letztlich nicht tragen muss. Dieses Ergebnis ist gleichwohl nicht zu beanstanden, da einerseits eine erbrechtliche Anspruchsgrundlage fehlt, die den Vorerben verpflichtet, die Steuervorteile dem Nacherben zu erstatten, andererseits sonst der vom Steuergesetzgeber gesetzte Anreiz, in die Erhaltung solcher ertraglosen Kulturgüter zu investieren, vernichtet würde. Zudem steht dem Steuervorteil des Vorerben aus dem Sonderausgabenabzug kein steuerlicher Nachteil des Nacherben gegenüber.

Für Veräußerungsgewinne nach §§ 16 und 17 EStG, also der Veräußerung/Aufgabe eines Betriebs oder einer Beteiligung, hat der BGH entschieden, die Steuerlast auf den Veräußerungsgewinn sei eine auf dem Stammwert liegende Last i.S.d. § 2126 BGB und könne von dem Vorerben aus dem Nachlass bestritten werden, hingegen wenn er sie aus dem Eigenvermögen bestritten hat, von dem Nacherben erstattet verlangt werden. Dieses Ergebnis ist auf Veräußerungsgewinne, die mit keiner Betriebsbeendigung einhergehen, sondern steuerlich laufende Einkünfte darstellen, zu übertragen, soweit die Veräußerungsgewinne nicht als Nutzung zu qualifizieren sind. Eine Qualifikation als Nutzung ist bei der Veräußerung von Umlaufvermögen und insoweit geboten, als der steuerliche Veräußerungsgewinn auf steuerlichen Abschreibungen beruht, die die erbrechtlichen Abschreibungen übersteigen, bei der Bemessung der dem Vorerben zustehenden Nutzungen jedoch aus Vereinfachungsgründen auf die steuerlichen Abschreibungen zurückgegriffen wurde.

Da der historische Gesetzgeber die steuerlichen Effekte von Veräußerungsverlusten nicht vorhersehen konnte und der aktuelle Gesetzgeber nicht korrigierend eingegriffen hat, ist § 2126 BGB umgekehrt analog im Fall von Veräußerungsverlusten anzuwenden: So wie der Vorerbe die Steuerlast auf einen Veräußerungsgewinn dem Nachlass/Nacherben in direkter Anwendung des § 2126 BGB überlasten kann, muss der Vorerbe bei Eintritt eines Veräußerungsverlusts die bei ihm hierdurch eintretende Steuerentlastung dem Nacherben erstatten.

Bei außergewöhnlichen Erhaltungskosten und Verwendungen, die für Erbschaftsgegenstände anfallen, welche zur Erzielung

steuerpflichtiger Einkünfte eingesetzt werden, kommt es wegen der fehlenden Synchronisation von Erb- und Steuerrecht zu Diskrepanzen, je nachdem, welchen Weg der Vorerbe wählt, diese dem Nachlass zu belasten: Bestreitet er solche Aufwendungen direkt aus dem Nachlass, verbleibt ihm der Steuervorteil dauerhaft, obwohl letztlich nicht er, sondern der Nacherbe diese Kosten trägt. Macht der Vorerbe hingegen nachträglich einen Erstattungsanspruch geltend, ist die Erstattung bei ihm als nachträgliche Einkünfte steuerlich zu erfassen, bei dem Nacherben als sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand abzugsfähig. Da es nicht von dem gewählten Zahlungsweg abhängen kann, ob der Steuervorteil dem Vorerben zugeordnet wird, obwohl er die Belastung nicht tragen muss, oder belastungssynchron dem Nacherben, ist § 2124 Abs. 2 S. 1 BGB teleologisch dahin zu reduzieren, dass der Vorerbe nur die „Netto“-Kosten, also die aufgewandten Kosten nach Abzug seiner ertragsteuerlichen Entlastung aus dem Nachlass, bestreiten darf. Das gleiche Ergebnis tritt ein,

reduziert man § 2124 Abs. 2 S. 1 BGB nicht teleologisch, sondern wendet § 667 BGB analog an: Der Steuervorteil des Vorerben aus von ihm letztlich nicht getragenen Aufwendungen ist analog § 667 BGB vom Vor- an den Nacherben herauszugeben, da der Steuervorteil etwas ist, was nach normativer Wertung dem Nach-, nicht dem Vorerben zusteht.

Die eigennützige Verwendung i.S.d. § 2134 BGB ist einer Veräußerung gleich zu behandeln, steuerliche Folgen mithin in beide Richtungen in direkter oder umgekehrt analoger Anwendung des § 2126 BGB auszugleichen.

Im Anwendungsbereich des § 2133 BGB, der Erstattungspflicht bei Übernutzung, sind demgegenüber keine Diskrepanzen zwischen der steuerlichen und der erbrechtlichen Behandlung zu konstatieren, folglich besteht insoweit auch kein Korrekturbedarf.

Auf einen Blick

In diesem Teil II des Aufsatzes wurden die steuerlichen Effekte untersucht, die Erhaltungsaufwendungen und Verwendungen auf Nachlassvermögen sowie Schadenersatzleistungen des Vor- und den Nacherben auslösen. Diese Fälle sind davon geprägt, dass steuerliche Effekte auf Seiten des Vor- wie des Nacherben eintreten. Korrekturbedarf besteht nicht in allen Fällen. Für die Fälle, in denen Korrekturbedarf besteht, ver-

schaft § 2126 BGB für den Vorerben treffende Steuerlasten Abhilfe. Treten bei diesem Steuerentlastungen ein, führt, je nach Fallkonstellation, eine teleologische Reduzierung des § 2124 Abs. 2 BGB oder eine umgekehrt analoge Anwendung des § 2126 BGB zu sachgerechten Ergebnissen. Wegen der Behandlung von Steuereffekten aus Sonderausgaben und Veräußerungsgewinnen wird auf Teil I des Aufsatzes verwiesen.

Wegfall des vom Erblasser benannten Testamentsvollstreckers – Anforderungen an ein Ersuchen an das Nachlassgericht gem. § 2200 BGB

David Witzheller, Rechtsanwalt, Hamburg

Ein Testamentsvollstrecker hat die wichtige Aufgabe, den letzten Willen des Erblassers und dessen testamentarischen Anordnungen durchzusetzen. Häufig bringt der Erblasser dem ausdrücklich benannten Testamentsvollstrecker ein besonderes Vertrauen entgegen. Fällt der ursprünglich benannte Testamentsvollstrecker vor der vollständigen Erledigung seiner Aufgaben weg, stellt sich stets die höchstrelevante Frage, ob dies die Beendigung der Testamentsvollstreckung insgesamt zur Folge hat oder ein Ersatztestamentsvollstrecker zu benennen ist, was nur durch eine zutreffende Auslegung der letztwilligen Verfügungen festgestellt werden kann.

I. Einleitung

Der Testamentsvollstrecker hat keine geringere Aufgabe, als die letztwilligen Verfügungen des Erblassers zur Ausführung zu bringen, § 2203 BGB. Er ist verpflichtet, dem Willen des Erblassers nach dessen Tod Geltung zu verschaffen, weshalb die Auswahl der Person des Testamentsvollstreckers für den Erblasser regelmäßig von entscheidender Bedeutung ist.

Insbesondere bei der Bestimmung einer natürlichen Person zum Testamentsvollstrecker kommt jedoch ein Wegfall der ausgewählten Person aus verschiedenen Gründen in Betracht. So kann das Amt des Testamentsvollstreckers neben dem offen-

kundigen Fall der Ablehnung des Amtes beispielsweise auch durch den Tod bzw. die Geschäftsunfähigkeit des Testamentsvollstreckers (§ 2225 BGB) oder infolge eines Entlassungsantrags gem. § 2227 BGB enden.

Doch was geschieht, wenn der vom Erblasser auserkorene Testamentsvollstrecker vor Erledigung sämtlicher ihm obliegenden Aufgaben wegfällt? Eine dahingehende Regelung sucht man insbesondere in Laientestamenten häufig vergeblich. In diesen Fällen stellt sich stets die Frage, ob nach dem Erblasserwillen eine Ernennung eines Ersatztestamentsvollstreckers durch das Nachlassgericht gewünscht ist oder die Testamentsvollstreckung sodann insgesamt entfallen soll.