

# Urteil vom 27. September 2012, II R 52/11

## Auslegung eines Erbvergleichs über Zugewinnausgleichs- und Pflichtteilsanspruch

BFH II. Senat

BGB § 133, BGB § 157, ErbStG § 3 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 5 Abs 2, ErbStG § 10 Abs 1 S 1, ErbStG § 10 Abs 5 S 1 Nr 3

vorgehend FG Düsseldorf, 06. September 2011, Az: 4 K 803/11 Erb

## Leitsätze

1. NV: Bei der Auslegung eines Erbvergleichs über den Zugewinnausgleichs- und den Pflichtteilsanspruch sind neben dem Wortlaut der Willenserklärungen alle Begleitumstände, insbesondere die Entstehungsgeschichte des Vertrages sowie der mit dem Rechtsgeschäft verfolgte Zweck und die bestehende Interessenlage zu berücksichtigen.
2. NV: Aus dem Umstand, dass nur der geltend gemachte Pflichtteilsanspruch, nicht aber die Zugewinnausgleichsforderung zum erbschaftsteuerrechtlichen Erwerb gehört, kann nicht darauf geschlossen werden, die Vertragsparteien hätten ausschließlich den Pflichtteilsanspruch mindern und den Zugewinnausgleichsanspruch unverändert bestehen lassen wollen.

## Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist die Witwe des Erblassers (E) und lebte mit diesem im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft. E und sein Bruder (B) waren zu je 50 % an einer GmbH & Co. KG beteiligt. B ist testamentarischer Alleinerbe des E.
- 2 Nach dem Tod des E machte die Klägerin gegenüber B Ansprüche auf Zugewinnausgleich und Pflichtteil geltend. Beide Ansprüche wurden von B dem Grunde und der Höhe nach bestritten. Am 27. August 2008 trafen die Klägerin und B eine notariell beurkundete "Vergleichsvereinbarung". In der Präambel dieses Vertrages stellen die Vertragsbeteiligten zunächst klar, dass sie sich "im Wege des gegenseitigen Nachgebens" und "vergleichsweise" auf die für die Ansprüche der Klägerin maßgebliche Höhe des Anfangs- und Endvermögens des E verständigt hätten und "auf dieser Basis ... sich ... auf eine pauschale Abgeltung der Ansprüche geeinigt" hätten. Dementsprechend verpflichtete sich B, an die Klägerin "in Erfüllung des gesetzlichen Zugewinnausgleichsanspruchs und in Erfüllung des Pflichtteilsanspruches einen Pauschalbetrag in Höhe von insgesamt EUR 12.600.000" zu zahlen. Mit dieser "Ausgleichsvereinbarung" sollten sämtliche wechselseitigen Ansprüche zwischen B und der Klägerin "insbesondere erbrechtliche und güterrechtliche Ansprüche" erledigt sein; "auf sämtliche Ansprüche" wurde "wechselseitig verzichtet" (Teil A. II. § 5 der Vereinbarung). Die Klägerin legte später im Besteuerungsverfahren ein Verzeichnis über den Nachlass des E vor, aus welchem sich ein Schätzwert des Nachlasses vor Ausgleich des Zugewinns in Höhe von 24.388.774,40 € ergibt.
- 3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte durch Bescheid vom 5. März 2009 für den Pflichtteilserwerb Erbschaftsteuer in Höhe von 314.355 € gegen die Klägerin fest.
- 4 Der Einspruch hatte teilweise Erfolg. Das FA ging in der Einspruchsentscheidung vom 31. Januar 2011 von einem Pflichtteilserwerb der Klägerin in Höhe von 1.401.743 € und abzugsfähigen Nachlassregelungskosten in Höhe von 40.727 € aus und setzte die Steuer auf 151.620 € herab. Die aufgrund des Vergleichs erfolgten Zahlungen an die Klägerin, die das FA mit 12.614.481 € annimmt, seien auf den Zugewinnausgleichs- und den Pflichtteilsanspruch verhältnismäßig aufzuteilen. Die geltend gemachten Kosten zur Regelung des Nachlasses in Höhe von insgesamt 208.129 € seien auf die Kinder der Eheleute und die Klägerin aufzuteilen. Der danach auf die Klägerin entfallende Betrag sei nur insoweit abziehbar, als er dem Pflichtteilsanspruch zuzurechnen sei. Dies treffe für einen Betrag von 40.727 € zu.
- 5 Die Klage hatte Erfolg. Der Pflichtteilsanspruch der Klägerin war nach Auffassung des Finanzgerichts (FG) nur in

Höhe von 420.094 € als Erwerb anzusetzen. Der Vergleichsvertrag sei nach dem erkennbaren objektiven Willen der Vertragspartner dahin auszulegen, dass sich die Klägerin allein im Hinblick auf ihren Pflichtteilsanspruch, nicht aber im Hinblick auf ihren Zugewinnausgleichsanspruch mit weniger zufrieden gegeben habe. Ein gleichmäßiger Verzicht sowohl auf den güterrechtlichen Zugewinnausgleichsanspruch als auch auf den erbrechtlichen Pflichtteilsanspruch wäre in der Vergleichsvereinbarung genau bezeichnet worden, zumal die Klägerin und B nach fachkundiger Beratung gewusst hätten, dass der geltend gemachte Pflichtteilsanspruch --anders als die Zugewinnausgleichsforderung-- bei der Klägerin als Erwerb der Erbschaftsteuer unterliege.

- 6 Auf der Grundlage "der zwischen den Beteiligten nicht streitigen Ermittlung" des Nachlasswerts (24.388.774 €) hätten die Zugewinnausgleichs- und Pflichtteilsansprüche der Klägerin insgesamt 13.718.685 € betragen, wovon auf den Zugewinn 12.194.387 € (50 % von 24.388.774 €) und auf den Pflichtteil 1.524.298 € (1/8 von 12.194.387 €) entfielen. Da der Vergleichsbetrag deutlich über dem der Klägerin zustehenden güterrechtlichen Anspruch liege, könne für die Erbschaftsbesteuerung nicht ohne weiteres von einem teilweisen Verzicht auf den (nicht steuerpflichtigen) Zugewinnausgleichsanspruch ausgegangen werden. Denn die Beteiligten hätten nach den Grundsätzen über die Anerkennung sogenannter Erbvergleiche über außereerbrechtliche Verbindlichkeiten nicht mit erbschaftsteuerrechtlicher Wirkung disponieren können. Der vorliegende (Erb-)Vergleich betreffe deshalb nur den Pflichtteilsanspruch. Die Vertragsparteien hätten sich insoweit auf einen Betrag von 420.094 € (12.614.481 € ./ 12.194.387 €) verständigt. Im Hinblick auf die zu berücksichtigenden Freibeträge nach § 16 und § 17 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes --ErbStG-- (insgesamt 563.000 €) führte die Klage zur antragsgemäßen Aufhebung von Bescheid und Einspruchsentscheidung.
- 7 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB). Das Auslegungsergebnis des FG widerspreche dem Wortlaut der Vergleichsvereinbarung.
- 8 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist begründet. Die Vorentscheidung war aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 11 1. Das FG hat bei seiner Auslegung nicht alle Regelungen der Vergleichsvereinbarung berücksichtigt und damit die allgemeinen Auslegungsgrundsätze (§§ 133, 157 BGB) verletzt.
- 12 a) Die Auslegung eines Vergleichs, in dem sich der Erbe und der überlebende Ehegatte des Erblassers, der weder Erbe noch Vermächtnisnehmer geworden ist, sowohl über die Höhe des Pflichtteilsanspruchs als auch über die Höhe des nach § 5 Abs. 2 ErbStG nicht der Erbschaftsteuer unterliegenden Zugewinnausgleichsanspruchs (§ 1371 Abs. 2, § 1378 BGB) einigen, obliegt dem FG als Tatsacheninstanz und ist grundsätzlich für den Bundesfinanzhof (BFH) gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend. Hat die Tatsacheninstanz jedoch wesentlichen Auslegungstoff außer Acht gelassen und somit gegen die gesetzlichen Auslegungsregeln (§ 133 und § 157 BGB) verstoßen, ist das Revisionsgericht an die Auslegung durch das FG nicht gebunden und kann, wenn weitere tatsächliche Feststellungen nicht erforderlich sind, die Auslegung des Vertrags selbst vornehmen (BFH-Urteil vom 30. März 2009 II R 1/08, BFH/NV 2009, 1666; Urteil des Bundesgerichtshofs vom 23. Juni 2010 VIII ZR 256/09, Neue Juristische Wochenschrift 2010, 2648). Dabei sind neben dem Wortlaut der abgegebenen Willenserklärungen alle Begleitumstände, insbesondere die Entstehungsgeschichte des Vertrages oder des Rechtsgeschäfts sowie der mit dem Rechtsgeschäft verfolgte Zweck und die bestehende Interessenlage zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 8. Februar 1989 II R 85/86, BFHE 160, 1, BStBl II 1990, 587).
- 13 b) Das FG hat bei seiner Auslegung, dass der Zugewinnausgleichsanspruch und der Pflichtteilsanspruch der Klägerin nicht im gleichen Verhältnis gemindert worden sein sollen, sondern ein alleiniger Verzicht auf den Pflichtteilsanspruch vereinbart worden sein soll, auf den objektiv erkennbaren Willen der Vertragspartner abgestellt. Es hat jedoch nicht dargelegt, wodurch in der Vergleichsvereinbarung oder aus welchen anderen Umständen ein solcher Wille der Vertragspartner erkennbar sei. Die Begründung, ein gleichmäßiger Verzicht auf beide Ansprüche sei nicht vereinbart worden, weil andernfalls dieser Umstand in der Vereinbarung genau bezeichnet worden wäre, ist nicht tragfähig. Denn auch der vom FG angenommene alleinige Verzicht auf den Pflichtteilsanspruch ist in der Vergleichsurkunde nicht angeführt.

- 14** c) Auch aus dem Umstand, dass nur der geltend gemachte Pflichtteilsanspruch, nicht aber die Zugewinnausgleichsforderung erbschaftsteuerrechtlich zum Erwerb der Klägerin gehört, kann nicht darauf geschlossen werden, die Vertragsparteien hätten ausschließlich den Pflichtteilsanspruch mindern und den Zugewinnausgleichsanspruch unverändert bestehen lassen wollen. Ob B als Schuldner der Ansprüche einen solchen Willen hatte, ist nicht festgestellt. Ein derartiger Wille kann nicht allein im Hinblick auf die unterschiedliche erbschaftsteuerrechtliche Einordnung der Ansprüche bei der Klägerin angenommen werden. Denn bei B sind sowohl die Zugewinnausgleichsforderung als auch der geltend gemachte Pflichtteilsanspruch als Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 und Nr. 2 ErbStG abzugsfähig. Anhaltspunkte dafür, dass B mit der Vergleichsvereinbarung auch erreichen wollte, den erbschaftsteuerrechtlich maßgebenden Wert des Erwerbs der Klägerin möglichst gering zu halten, sind nicht erkennbar. Die Vergleichsvereinbarung diene vielmehr --wie aus der Präambel ersichtlich ist-- der Beilegung des nach dem Tod des E entstandenen Streits über Grund und Höhe aller Ansprüche gegenüber dem Alleinerben B und der Vermeidung von Rechtsstreitigkeiten.
- 15** d) Soweit das FG maßgeblich darauf abstellt, dass der Vergleichsvertrag keine Bestimmung darüber enthalte, ob und in welcher Höhe die Klägerin auf die ihr zustehenden jeweiligen Ansprüche verzichtet habe (S. 7 des Urteils), spricht dies nicht für, sondern gegen das Auslegungsergebnis des FG. Denn der Umstand, dass der Vergleich weder Angaben über die tatsächliche Höhe der Ansprüche noch den Umfang des Nachgebens der Klägerin enthält, macht deutlich, dass die Vertragsschließenden die zwischen ihnen streitige Frage nach der Höhe der tatsächlichen Ansprüche gerade offenlassen und die Ansprüche durch eine einheitliche Pauschalregelung erledigen wollten.
- 16** Dies ergibt sich auch deutlich aus dem vom FG unberücksichtigt gelassenen Teil A. II. § 5 der Vergleichsvereinbarung. Danach sollten mit der Ausgleichsvereinbarung sämtliche wechselseitigen Ansprüche zwischen B und der Klägerin aus und im Zusammenhang mit dem Ableben des E, insbesondere erbrechtliche und güterrechtliche Ansprüche erledigt sein. Diese Regelung kann deshalb nur so verstanden werden, dass die Pauschalsumme gleichermaßen und ohne Präferenz beide Ansprüche betreffen sollte. Hierfür spricht nicht nur die Bezeichnung als "Pauschalbetrag" auch hinsichtlich des Zugewinnausgleichsanspruchs, sondern auch die sich unmittelbar anschließende wechselseitige Verzichtsklausel, die sich ausdrücklich auf güterrechtliche Ansprüche erstreckt. Hinsichtlich einer vollständig getilgten Zugewinnausgleichsforderung, wie sie das FG angenommen hat, wäre eine solche Verzichtserklärung nicht erforderlich gewesen.
- 17** e) Für die Auslegung, dass mit der Vergleichsvereinbarung der Wert für beide Forderungen im gleichen Verhältnis herabgesetzt wurde, spricht neben Teil A. II. § 5 auch die Regelung in Teil A. I. § 1 des Vergleichsvertrags. Darin ist die Zahlung eines Pauschalbetrags des B an die Klägerin "in Erfüllung des gesetzlichen Zugewinnausgleichsanspruchs und in Erfüllung des Pflichtteilsanspruches" geregelt. Ob B als Schuldner mit dieser Zahlung beide Forderungen der Klägerin im gleichen Verhältnis oder die Zugewinnausgleichsforderung in voller Höhe und die Pflichtteilsforderung nur zum Teil getilgt hat, ist nicht durch die Klägerin als Gläubigerin zu bestimmen. Maßgeblich ist vielmehr die Bestimmung des Schuldners. Ist der Schuldner dem Gläubiger aus mehreren Schuldverhältnissen zu gleichartigen Leistungen verpflichtet und reicht das von ihm Geleistete nicht zur Tilgung sämtlicher Schulden aus, so wird diejenige Schuld getilgt, welche er bei der Leistung bestimmt (§ 366 Abs. 1 BGB). Trifft der Schuldner --wie im Streitfall-- keine Bestimmung, so wird bei Schulden, die zum selben Zeitpunkt fällig und gleich alt sind, jede Schuld verhältnismäßig getilgt (§ 366 Abs. 2 BGB).
- 18** f) An dieser Beurteilung ändert auch nichts das von der Klägerin vorgelegte Nachlassverzeichnis, selbst wenn dieses als Grundlage für die Vergleichsverhandlungen gedient haben sollte und zwischen den Prozessbeteiligten in erster Instanz nicht streitig war. Denn es handelt sich bei den dort für die einzelnen Nachlassgegenstände aufgeführten Werten überwiegend lediglich um Schätzwerte, die keinen gesicherten Aufschluss über den tatsächlichen Wert des Nachlasses und damit über die wirkliche Höhe der beiden Ansprüche der Klägerin geben. Die Vertragsbeteiligten sind zudem noch bei Abschluss des Vergleichs davon ausgegangen, dass die Ansprüche der Klägerin nach Grund und Höhe streitig sind, haben sich auf "vertretbare", für die beiden Ansprüche der Klägerin maßgebliche Werte (Anfangs- und Endvermögen des E; Wert des Betriebsvermögens) lediglich "vergleichsweise" geeinigt und damit die tatsächliche Höhe beider Ansprüche der Klägerin bewusst offengelassen.
- 19** Der Hinweis des FG, der vorliegende (Erb-)Vergleich betreffe deshalb nur den Pflichtteilsanspruch, weil die Beteiligten nur über diesen Anspruch mit erbschaftsteuerrechtlicher Wirkung hätten disponieren können, vermag das Auslegungsergebnis des FG nicht zu stützen. Denn der Inhalt einer vertraglichen Vereinbarung kann sich nicht aus deren steuerrechtlichen Wirkungen ergeben, vielmehr verhält es sich genau umgekehrt. Die steuerrechtlichen Folgen ergeben sich aus dem Inhalt des Vertrags.

- 20** Auch hat das FG in diesem Zusammenhang nicht beachtet, dass, selbst wenn der tatsächliche Wert des Nachlasses 24.388.774 € betragen haben sollte, die Voraussetzungen für eine steuerrechtliche Anerkennung des Erbvergleichs hinsichtlich des Pflichtteilsanspruchs der Klägerin nicht erfüllt gewesen wären. Denn konnte die Klägerin einen Zugewinnausgleich in Höhe der Hälfte des nach Auffassung des FG tatsächlich feststehenden Nachlasswerts beanspruchen, wäre zugleich auch die Berechnungsgrundlage für den Pflichtteilsanspruch mit 1/8 des Nettonachlasses festgelegt gewesen. Eine Unsicherheit über die Höhe des Pflichtteilsanspruchs, die im Wege eines Vergleichs zur Beilegung von Rechtsstreitigkeiten hätte beseitigt werden können, hätte nicht mehr bestanden. Der vom FG angenommene (Teil-)Verzicht auf den Pflichtteilsanspruch wäre erbschaftsteuerrechtlich unbeachtlich gewesen. Als Erwerb wäre der geltend gemachte Pflichtteilsanspruch in Höhe von 1.524.298 € anzusetzen gewesen. Denn mit der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs durch die Klägerin wäre die Erbschaftsteuer gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG auf der Grundlage des tatsächlichen Werts ihres Anspruchs entstanden und zugleich damit der Erwerb aus erbschaftsteuerrechtlicher Sicht vollendet gewesen (BFH-Urteil vom 19. Juli 2006 II R 1/05, BFHE 213, 122, BStBl II 2006, 718). Erfüllungsabreden, die nach der Entstehung des Steueranspruchs zwischen dem Erben und dem Pflichtteilsberechtigten getroffen werden, können den einmal entstandenen Steueranspruch weder aufheben noch verändern. Auch ein nachträglicher teilweiser Verzicht des Berechtigten auf seinen Anspruch wirkt sich grundsätzlich nicht auf die Steuer aus.
- 21** g) Der Senat geht deshalb davon aus, dass im Rahmen des geschlossenen Gesamtvergleichs mit der Zahlung des Pauschalbetrags beide Forderungen der Klägerin im gleichen Verhältnis getilgt wurden und sich die Klägerin damit zufrieden gegeben hat. Dies beinhaltet zugleich, dass sie möglicherweise eine Minderung beider im Streit befindlichen Forderungen hingenommen hat. In untrennbarem Zusammenhang damit hat sie zur Beilegung der Streitigkeiten und zur Herstellung der Rechtssicherheit für alle Vertragsbeteiligten ihre Ansprüche auf Zugewinn und Pflichtteil für erledigt erklärt und auf alle Ansprüche verzichtet, die infolge des Ablebens des E entstanden waren oder noch entstehen können. Welche erb- oder güterrechtlichen Ansprüche nach Abschluss des Vergleichs von dem Verzicht noch hätten erfasst werden können, kann dahinstehen; jedenfalls sind Anhaltspunkte dafür, dass der auch von B erklärte Verzicht konkrete Ansprüche betroffen habe und deshalb insoweit eine Gegenleistung des B vorliegen könnte, nicht ersichtlich.
- 22** h) Da das FG von einer anderen Ansicht ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben.
- 23** 2. Die Sache ist nicht spruchreif. Die vom FG getroffenen Feststellungen ermöglichen keine abschließende Entscheidung darüber, ob die Klägerin über den vereinbarten Pauschalbetrag von 12.600.000 € hinaus eine Zahlung des B von 14.481 € zum Teil auch zur Erfüllung ihres Pflichtteilsanspruchs erhalten hat und in welchem Umfang die von ihr geltend gemachten Beratungskosten gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG abzugsfähig sind.
- 24** a) Der Erwerb aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs (§§ 2303 ff. BGB) gilt gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1, § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG als Erwerb von Todes wegen. Mit der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs durch den Berechtigten ist die Erbschaftsteuer gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG entstanden. Eine Ausnahme hiervon gilt nur dann, wenn sich der Berechtigte nach ernstlichem Streit über die Höhe seines Pflichtteils vergleichsweise mit weniger zufrieden gibt als er beansprucht hat. In diesem Fall kann er nur aus dem niedrigeren Wert besteuert werden (BFH-Urteile in BFHE 213, 122, BStBl II 2006, 718, und vom 1. Juli 2008 II R 71/06, BFHE 222, 63, BStBl II 2008, 874, jeweils m.w.N.). Voraussetzung für den Ansatz des niedrigeren Werts ist jedoch stets, dass die Höhe des Pflichtteilsanspruchs unsicher war und erst mit dem Nachgeben des Pflichtteilsberechtigten feststand.
- 25** b) Im Streitfall ist der notariell beurkundete Vergleichsvertrag entgegen der Vorentscheidung dahin auszulegen, dass mit der Zahlung des vereinbarten Pauschalbetrags von 12.600.000 € die Zugewinnausgleichsforderung und der geltend gemachte Pflichtteilsanspruch der Klägerin verhältnismäßig getilgt werden sollten und von einem vergleichsweise festgelegten Wert des Pflichtteilsanspruchs von 1.400.000 € auszugehen ist. Dieser Betrag ist nach den oben dargestellten Grundsätzen erbschaftsteuerrechtlich maßgebend, weil der Pflichtteilsanspruch bis zum Abschluss des Vergleichs nach Grund und Höhe streitig und unsicher war und diese Unsicherheit durch den Abschluss des Vergleichs beseitigt wurde. Das von der Klägerin vorgelegte Nachlassverzeichnis ergibt keine sichere Erkenntnis über den wirklichen Wert des Nachlasses.
- 26** Der aufgrund des Vergleichs vereinbarte Pauschalbetrag entfällt in Höhe von 1.400.000 € auf den vergleichsweise ermittelten Pflichtteilsanspruch der Klägerin und ist insoweit als Erwerb anzusetzen. Da durch den Pauschalbetrag von 12.600.000 € sowohl der Zugewinnausgleichsanspruch als auch der Pflichtteilsanspruch der Klägerin vollständig getilgt wurden und der Pflichtteilsanspruch, nicht aber der Zugewinnausgleichsanspruch der Erbschaftsteuer unterliegt, ist es für die Festsetzung der Erbschaftsteuer erforderlich, den Betrag auf die beiden

Ansprüche aufzuteilen. Für diese Aufteilung ist davon auszugehen, dass sich die Zugewinnausgleichsforderung der Klägerin auf die Hälfte des Werts des von E hinterlassenen Endvermögens beläuft und der Pflichtteilsanspruch in Höhe von 1/8 des Nachlasses (nach Abzug der Zugewinnausgleichsverbindlichkeit) besteht. Die Summe beider Forderungen beträgt --wie der vereinbarte Pauschalbetrag-- 12.600.000 €. Unter Berücksichtigung dieser Vorgaben lassen sich die aufgrund des Vergleichs maßgeblichen Werte für das vergleichsweise festgelegte Endvermögen des E und für die Aufteilung des Pauschalbetrags auf Zugewinn und Pflichtteil rechnerisch ermitteln. Diese rechnerische Ermittlung führt zu dem Ergebnis, dass dem Vergleich ein im Nachlass befindliches Endvermögen des E --vor Abzug der Verbindlichkeit wegen des Zugewinns-- von 22.400.000 €, eine auf den Zugewinn entfallende pauschale Zahlung von 11.200.000 € und eine auf den Pflichtteil entfallende pauschale Zahlung von 1.400.000 € zugrunde liegen.

- 27** c) Das FG hat --aus seiner Sicht zu Recht-- keine Feststellungen dazu getroffen, ob die Klägerin über den vereinbarten Pauschalbetrag von 12.600.000 € hinaus eine Zahlung des B von 14.481 € auch zur Abgeltung des Pflichtteilsanspruchs erhalten hat. Es kann daher nicht beurteilt werden, ob insoweit der Erwerb der Klägerin zu erhöhen wäre.
- 28** Das FG geht zwar davon aus, dass die Klägerin "zur pauschalen Abgeltung der Ansprüche" 12.614.481 € erhalten hat. Es ist aber nicht ersichtlich, worauf die Mehrzahlung von 14.481 € beruht. Das FG wird insoweit Feststellungen nachzuholen haben. Sollte die Mehrzahlung ganz oder teilweise den geltend gemachten Pflichtteilsanspruch betreffen, wäre der Erwerb entsprechend zu erhöhen, soweit dem das Verböserungsverbot (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) nicht entgegensteht. Sollte es sich bei der Mehrzahlung um Verzugszinsen handeln, läge ein Erwerb der Klägerin von Todes wegen nicht vor.
- 29** d) Weiter wird das FG noch festzustellen haben, in welcher Höhe sich die von der Klägerin geltend gemachten Beratungskosten auf die Erlangung ihres steuerbaren Pflichtteilerwerbs beziehen und daher gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG abzugsfähig sind.
- 30** Gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG sind nur die Kosten abzugsfähig, die unmittelbar im Zusammenhang mit der Erlangung des steuerpflichtigen Erwerbs entstehen. Entscheidend für den Kostenabzug im Streitfall ist deshalb, ob die von der Klägerin geltend gemachten Kosten mit dem Pflichtteilsanspruch zusammenhängen. Nicht abzugsfähig sind die Kosten, die auf die Geltendmachung der Zugewinnausgleichsforderung der Klägerin entfallen. Auch scheidet ein Abzug Dritten in Rechnung gestellter Kosten aus. Soweit die Kostenrechnungen an die Klägerin gerichtet wurden, muss geklärt werden, in welchem Zusammenhang die Kosten angefallen sind. Betreffen die berechneten Kosten die Geltendmachung mehrerer Ansprüche oder die Beratung in Bezug auf die Ermittlung der anzusetzenden Werte der Nachlassgegenstände, können die Kosten entsprechend den Werten der jeweiligen Ansprüche aufgeteilt und der Klägerin zugeordnet werden, soweit ihr Pflichtteilsanspruch davon betroffen ist.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)