

# Urteil vom 01. September 2021, II R 8/20

## Kosten für ein Grabdenkmal als Nachlassverbindlichkeiten

ECLI:DE:BFH:2021:U.010921.IIR8.20.0

BFH II. Senat

ErbStG § 10 Abs 3, ErbStG § 10 Abs 5 Nr 1, ErbStG § 10 Abs 5 Nr 2, ErbStG § 10 Abs 5 Nr 3 S 1, BGB § 662, BGB § 669, BGB § 670, BGB § 1968, GG Art 4, MRK Art 9, EUGrdRCh Art 10 Abs 1 S 2, EUGrdRCh Art 21, EUGrdRCh Art 22

vorgehend FG München, 22. März 2020, Az: 4 K 2077/19

## Leitsätze

1. Zu den Kosten für ein angemessenes Grabdenkmal i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG können auch Aufwendungen für eine Zweitgrabstätte gehören, wenn die erste Grabstätte nur als vorübergehende Ruhestätte des Verstorbenen bestimmt war.
2. Die Angemessenheit eines Grabdenkmals richtet sich neben dem Umfang des Nachlasses nach der Lebensstellung des Erblassers. Entscheidend ist, was nach den in den Kreisen des Erblassers herrschenden Auffassungen und Gebräuchen zu einer würdigen Bestattung gehört.

## Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 23.03.2020 - 4 K 2077/19 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist aufgrund gesetzlicher Erbfolge der Alleinerbe seines am ...2017 in A-Stadt verstorbenen Bruders (Erblasser). Beide sind muslimischen Glaubens. Der Erblasser wurde am XX.02.2017 bestattet. Die vom Kläger getragenen Kosten für das Grabdenkmal dieser Bestattung betragen 9.300 €.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte mit Erbschaftsteuerbescheid vom 16.01.2019 Erbschaftsteuer fest. Der Bescheid erging vorläufig i.S. des § 165 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung hinsichtlich der Erbfallkosten, insbesondere der Kosten für ein Grabdenkmal, da der Kläger voraussichtliche Kosten für ein noch zu errichtendes Mausoleum geltend gemacht hatte.
- 3 Im Rahmen des Einspruchsverfahrens, in dem der Kläger unter Vorlage eines Bauvertrags vom 21.03.2019 für die Errichtung eines Mausoleums 420.000 € als Nachlassverbindlichkeit in Abzug bringen wollte, setzte das FA durch Bescheid vom 18.04.2019 die Erbschaftsteuer herab. Hierbei ließ es (neben Bestattungskosten und Grabpflegekosten) erstmals Kosten für ein Grabdenkmal in Höhe von 9.300 € als Nachlassverbindlichkeit zum Abzug zu. Die Kosten für das Mausoleum berücksichtigte es nicht. Im Übrigen wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 25.07.2019 den Einspruch als unbegründet zurück und hob den Vorläufigkeitsvermerk auf.
- 4 Die hiergegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht (FG) als unbegründet ab. Eine Erblasserschuld hinsichtlich des Mausoleums sei nicht gegeben, da der Vertrag zu dessen Errichtung erst nach dem Tod des Erblassers

abgeschlossen worden sei und damit die Verbindlichkeit im Todeszeitpunkt weder rechtlich bestanden habe noch der Erblasser wirtschaftlich belastet worden sei. Eine testamentarische Auflage liege nicht vor und könne auch nicht einen weitergehenden Abzug eröffnen als § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG). Nach dieser Vorschrift könnten nur die Kosten einer Erstanlage der Grabstätte abgezogen werden. Da der Erblasser bereits zeitnah nach seinem Tod bestattet worden sei, seien die Kosten einer Zweitgrabstätte --des Mausoleums-- nicht abzugsfähig. Außerdem seien diese Kosten nicht angemessen im Vergleich zur Höhe des Nachlasses. Das Urteil ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 1319.

- 5 Mit der Revision macht der Kläger geltend, die Vorentscheidung verletze § 10 Abs. 5 ErbStG und die Religionsfreiheit (Art. 4 des Grundgesetzes --GG--, Art. 9 Abs. 1 der Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten --EMRK-- und Art. 10 Abs. 1 Satz 2, Art. 21 und Art. 22 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union --EUGrdRCh--). Zudem rügt der Kläger die Verletzung rechtlichen Gehörs. Zwischen ihm und dem Erblasser habe schon zu Lebzeiten die vertragliche Vereinbarung bestanden, dass er nach dem Tod des Erblassers diesem --gegen Entgelt aus dem Nachlassvermögen-- ein Mausoleum errichten werde. Diese Finanzierungszusage habe den Nachlass belastet. In jedem Fall liege eine Minderung seiner Bereicherung aufgrund rechtlicher, aber auch tatsächlicher bzw. sittlicher Verpflichtungen vor. Bei der zeitlich ersten Bestattung habe es sich nur um einen notwendigen Zwischenschritt und nicht um die geplante Erstanlage der letzten Ruhestätte des Erblassers entsprechend dessen Willen gehandelt. Schließlich sehe das Gesetz eine Beschränkung auf die "Erstanlage der Grabstätte" nicht vor bzw. stehe dem Erben ein Wahlrecht zu, welches Grabdenkmal als Abzugsposten zu berücksichtigen sei. Im Übrigen habe das FG auch die Angemessenheitsgrenze fehlerhaft bestimmt. Die Religionsfreiheit sei zu berücksichtigen.
- 6 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und den Erbschaftsteuerbescheid vom 16.01.2019 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 18.04.2019 und der Einspruchsentscheidung vom 25.07.2019 dahingehend zu ändern, dass Kosten für die Errichtung des Mausoleums als Nachlassverbindlichkeiten zum Abzug zugelassen werden.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Unrecht ist das FG davon ausgegangen, dass in jedem Fall nur die Kosten für das zeitlich zuerst errichtete Grabdenkmal nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG zum Abzug zuzulassen sind. Ob und in welcher Höhe die Kosten für das zweite Grabdenkmal im Streitfall abziehbar sind, vermag der Senat auf Grundlage der Feststellungen des FG nicht zu beurteilen.
- 9 1. Bei einem Erwerb von Todes wegen nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG --wie im Streitfall-- gilt als Bereicherung der Betrag, der sich ergibt, wenn von dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert des gesamten Vermögensanfalls, soweit er der Besteuerung nach dem ErbStG unterliegt, die nach § 10 Abs. 3 bis 9 ErbStG abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten abgezogen werden (§ 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG, vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22.01.2020 - II R 41/17, BFHE 267, 460, BStBl II 2020, 459, Rz 20).
- 10 2. Die vom Erblasser herrührenden Schulden sind nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig. Dies sind nur die aus Rechtsgründen bestehenden Erblässerschulden (BFH-Urteil vom 11.07.2019 - II R 4/17, BFHE 265, 447, BStBl II 2020, 319, Rz 26; BFH-Beschluss vom 26.02.2014 - II B 125/13, BFH/NV 2014, 699, Rz 5, m.w.N.). Darunter fallen alle vertraglichen, außervertraglichen und gesetzlichen Verpflichtungen, die in der Person des Erblassers begründet worden und mit seinem Tod nicht erloschen sind bzw. kraft § 10 Abs. 3 ErbStG als nicht erloschen gelten (BFH-Urteil in BFHE 265, 447, BStBl II 2020, 319, Rz 26, m.w.N.).
- 11 a) Grundsätzlich kann somit auch eine aus einem Vertrag mit dem Erben resultierende Verbindlichkeit des Erblassers Nachlassverbindlichkeit i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG sein, denn die infolge des Anfalls durch

Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit oder von Recht und Belastung erloschenen Rechtsverhältnisse gelten als nicht erloschen (§ 10 Abs. 3 ErbStG).

- 12** b) Ein solcher Vertrag kann auch ein noch zu Lebzeiten des Erblassers zwischen diesem und dem Erben abgeschlossener (entgeltlicher) Geschäftsbesorgungsvertrag (§ 675 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) oder ein (unentgeltlicher) Auftrag i.S. von § 662 BGB sein, aufgrund dessen der Erbe einen Anspruch auf Ersatz von Aufwendungen (§ 670 BGB) oder auf Leistung eines Vorschusses für die zur Ausführung der Geschäftsbesorgung entstandenen Aufwendungen (§ 669 BGB) erworben hat (vgl. BFH-Urteil vom 28.06.1995 - II R 80/94, BFHE 178, 218, BStBl II 1995, 784, unter II.1.), oder auch ein Dienstvertrag, der dem Erben entsprechende Ansprüche verschafft (vgl. dazu BFH-Urteil vom 09.11.1994 - II R 111/91, BFH/NV 1995, 598, unter II.3.a; BFH-Beschluss in BFH/NV 2014, 699, Rz 6).
- 13** Die entsprechenden Verbindlichkeiten können jedoch nicht dadurch begründet werden, dass sich der Erbe erst auf den Tod des Erblassers zur Ausführung des Auftrags verpflichtet. Zwar existieren auch Auftragsverhältnisse zugunsten eines Dritten durch einen unter Lebenden abgeschlossenen Vertrag, der erst nach dem Tod des Auftraggebers auszuführen ist (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 30.10.1974 - IV ZR 172/73, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1975, 382). Ein lediglich zweiseitiges Auftragsverhältnis zwischen dem Erblasser und dem Erben genügt jedoch nicht.
- 14** Die Besorgung eines Geschäfts für einen anderen setzt voraus, dass der Geschäftsführer zum Zwecke der Geschäftsbesorgung "Aufwendungen macht". Bei der Erbringung jeder einzelnen Aufwendung muss außerdem der Fremdgeschäftsführungswille des Geschäftsführers (noch) vorhanden sein, da bei dessen Aufgabe das Auftragsverhältnis bzw. das Rechtsverhältnis der auftragslosen Geschäftsführung entfällt (vgl. BGH-Urteil vom 05.07.2018 - III ZR 273/16, NJW 2018, 2714, Rz 28). Es muss daher eine Tätigkeit ausgeübt werden, die an sich der Sorge des anderen obliegen würde und durch die dessen Interesse gefördert wird (BGH-Urteile vom 17.05.1971 - VII ZR 146/69, BGHZ 56, 204, unter I.2., und vom 21.06.2012 - III ZR 291/11, NJW 2012, 3366, Rz 12). Dies ist nach dem Tod des Auftraggebers trotz der Auslegungsregel des § 672 BGB nicht der Fall, wenn der Erbe als Rechtsnachfolger des Auftraggebers mit dem Auftragnehmer personenidentisch ist und keine Tätigkeit im fremden Interesse mehr ausübt. Für eigene Geschäfte sehen §§ 669, 670 BGB einen Anspruch auf Leistung eines Vorschusses für die zur Ausführung der Geschäftsbesorgung entstandenen Aufwendungen oder einen Aufwendungsersatzanspruch nicht vor.
- 15** § 10 Abs. 3 ErbStG ändert hieran nichts. Diese Vorschrift fingiert für erbschaftsteuerliche Zwecke den Fortbestand von Rechten, Pflichten oder Rechtsverhältnissen, ersetzt aber nicht diejenigen Tatbestandsvoraussetzungen, die das Zivilrecht für die jeweiligen Ansprüche und Verbindlichkeiten vorsieht.
- 16** c) Leistungen des Erben, die dieser aufgrund einer von ihm angenommenen moralischen Verpflichtung erbringt, sind nicht gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG als Nachlassverbindlichkeiten abziehbar (BFH-Urteile vom 15.06.1988 - II R 165/85, BFHE 154, 380, BStBl II 1988, 1006, Rz 13, und in BFH/NV 1995, 598, unter II.3.c; BFH-Beschlüsse vom 29.06.2009 - II B 149/08, BFH/NV 2009, 1655, unter a, und in BFH/NV 2014, 699, Rz 6). Lediglich für Dauerschuldverhältnisse kann dies aufgrund der bisherigen BFH-Rechtsprechung anders gesehen werden. Für ein arbeitsrechtliches Verhältnis hat der BFH entschieden, dass Leistungen des Erben aus dem Nachlass auch ohne rechtliche Verpflichtung in besonderen Ausnahmefällen als Nachlassverbindlichkeiten in Betracht kommen, wenn sie eine ernsthafte wirtschaftliche Belastung darstellen. Dies wird im Allgemeinen nur bejaht werden können, wenn der Zuwendende sich zu der rechtlich nicht erzwingbaren Leistung aus anderen zwingenden Gründen --z.B. sittlicher Art-- für verpflichtet hält und sie tatsächlich so erfüllt, dass der Bedachte aufgrund eigener Bindung des Zuwendenden auch künftig mit Sicherheit auf die Fortdauer der Leistungen rechnen kann (vgl. BFH-Urteil vom 18.11.1963 - II 166/61, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1964, 83).
- 17** 3. Gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG sind ferner Verbindlichkeiten aus u.a. Auflagen vom Erwerb als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig.
- 18** a) Eine Auflage i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG ist gegeben, wenn der Erblasser den Erben oder einen Vermächtnisnehmer durch Testament zu einer Leistung verpflichtet, ohne einem anderen ein Recht auf diese Leistung zuzuwenden (§ 1940, §§ 2192 ff. BGB; vgl. BFH-Urteile vom 05.11.1992 - II R 62/89, BFHE 169, 463, BStBl II 1993, 161, unter II.3.a, und in BFHE 265, 447, BStBl II 2020, 319, Rz 28).
- 19** b) Die Auflage muss eine rechtliche Verpflichtung des Erben begründen (BFH-Beschluss in BFH/NV 2009, 1655, unter a). Dazu gehört bei einseitigen letztwilligen Verfügungen insbesondere die Wahrung der Form nach § 2231

BGB. Mündliche Anordnungen genügen auch erbschaftsteuerrechtlich nicht. Zwar sind nach der Rechtsprechung des Senats auch unwirksame, insbesondere lediglich mündlich erteilte und deshalb formunwirksame Verfügungen von Todes wegen erbschaftsteuerrechtlich anzuerkennen, soweit sie vollzogen werden (vgl. BFH-Urteile vom 28.03.2007 - II R 25/05, BFHE 215, 557, BStBl II 2007, 461, unter II.1., und vom 22.09.2010 - II R 46/09, BFH/NV 2011, 261, Rz 8, jeweils m.w.N.). Das gilt aber für die Auflage nicht.

- 20** Der BFH hatte die vorbezeichnete Rechtsprechung nämlich darauf gestützt, dass sowohl der Begünstigte als auch der Belastete den erblasserischen Willen anerkennen (sowohl in dem Urteil in BFHE 215, 557, BStBl II 2007, 461 als auch in den vorhergehenden BFH-Urteilen vom 02.12.1969 - II 120/64, BFHE 97, 311, BStBl II 1970, 119, sowie vom 15.03.2000 - II R 15/98, BFHE 191, 403, BStBl II 2000, 588 für formunwirksame Vermächtnisse; in dem Urteil in BFH/NV 2011, 261 für den Fall einer unwirksamen Erbeinsetzung). Die Anerkennung des nicht formgültig ausgesprochenen erblasserischen Willens durch zwei Personen mit naturgemäß gegenläufigen Interessen begründet eine gewisse Gewähr für die tatsächliche Existenz dieses Willens und bildet gleichzeitig eine Schranke gegenüber Missbrauch. Im Falle der Auflage ist die Konstellation entscheidend anders, da dieses Korrektiv fehlt. Sie ist nach § 1940 BGB gerade dadurch charakterisiert, dass der Erbe oder ein Vermächtnisnehmer zu einer Leistung verpflichtet ist, ohne dass der andere ein Recht auf die Leistung hätte. Es stünde deshalb in dessen Belieben, Ausgaben zu tätigen und sich darauf zu berufen, es handele sich um die Erfüllung einer --lediglich mündlich ausgesprochenen-- Auflage.
- 21** 4. Schließlich sind gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig u.a. die Kosten für ein angemessenes Grabdenkmal.
- 22** a) Zu den Kosten für ein angemessenes Grabdenkmal i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG können auch Aufwendungen für eine Zweitgrabstätte gehören, wenn die erste Ruhestätte nur als vorübergehende Grabstätte des Erblassers bestimmt war.
- 23** aa) Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass zu den Kosten für ein angemessenes Grabdenkmal i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG nur die Aufwendungen für das zeitlich zuerst errichtete Grabdenkmal zählen. Denn der Beerdigungsakt findet seinen Abschluss mit der Herrichtung einer zur Dauereinrichtung bestimmten und geeigneten Grabstätte (BGH-Urteil vom 20.09.1973 - III ZR 148/71, BGHZ 61, 238). Kosten, die nach Abschluss der Bestattung und Herrichten eines ersten Grabdenkmals entstehen, sind daher weder zivilrechtlich vom Erben zu tragen noch sozialrechtlich Bestattungskosten (vgl. Urteile des Bundessozialgerichts --BSG-- vom 25.08.2011 - B 8 SO 20/10 R, BSGE 109, 61, SozR 4-3500 § 74 Nr. 2, Rz 20, und vom 04.04.2019 - B 8 SO 10/18 R, SozR 4-3500 § 74 Nr. 3, Rz 13, m.w.N.).
- 24** bb) Allerdings sind Konstellationen denkbar, in denen entweder aufgrund der äußeren Umstände oder aufgrund des insofern maßgeblichen Willens des Verstorbenen hinsichtlich der Art und Weise seiner Bestattung und des Orts der letzten Ruhestätte (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 19.06.2019 - 6 CN 1/18, BVerwGE 166, 65, Rz 22; zur Ermittlung vgl. BGH-Urteile vom 26.02.1992 - XII ZR 58/91, Zeitschrift für das gesamte Familienrecht --FamRZ-- 1992, 657, unter II.1., und vom 26.02.2019 - VI ZR 272/18, FamRZ 2019, 1274, Rz 16 f.) der Verstorbene zunächst in einem Grab bestattet wird, das lediglich eine provisorische Zwischenlösung darstellt, und im Anschluss Kosten für eine zweite Grabstätte entstehen, in der der Tote die nach seinen Vorstellungen letzte Ruhe findet. Ebenso wie damit zusammenhängende Umbettungskosten von § 1968 BGB ausnahmsweise als vom Erben zu tragende Beerdigungskosten erfasst sind (vgl. Umbettungskosten: Palandt/Weidlich, BGB, 80. Aufl., § 1968 Rz 2; Staudinger/Kunz (2020) BGB, § 1968, Rz 7, m.w.N.; und sogar einen neuen Leistungsfall im Sinne des Sozialrechts darstellen können, vgl. BSG-Urteil in BSGE 109, 61, SozR 4-3500 § 74 Nr. 2, Rz 20), können Kosten für das von vornherein als endgültige Ruhestätte geplante Grabdenkmal in einem solchen speziellen Fall abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG sein, auch wenn es sich um ein zeitlich als zweites errichtetes Grabdenkmal handelt. Voraussetzung ist jedoch, dass bereits bei Errichtung des ersten Grabdenkmals dieses offensichtlich nur als provisorische Übergangslösung angelegt war. Insoweit trägt der Erbe für diese für ihn steuergünstige Ausnahme die Darlegungs- und Feststellungslast.
- 25** b) Nach dem Wortlaut des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG sind außerdem nur die Kosten für ein angemessenes Grabdenkmal abzugsfähig. Die Entscheidung, ob ein angemessenes Grabdenkmal i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG vorliegt, obliegt dem Finanzamt und dem Finanzgericht unter Würdigung aller Tatsachen im Einzelfall.
- 26** aa) Ein Grabdenkmal hat den Zweck, auf den Verstorbenen hinzuweisen und gibt die wesentlichen Lebensdaten, wie Name, Geburts- und Sterbedatum, wieder. Das Denkmal kann einfach gestaltet sein, es kann sich aber auch um

eine große bauliche Denkmalanlage handeln (vgl. Hedrich, AnwaltZertifikat Online Erbrecht --AnwZert ErbR-- 23/2016 Anm. 2).

- 27** bb) Übereinstimmend mit den Kriterien, die zur Bestimmung der zivilrechtlichen Kostentragungspflicht nach § 1968 BGB herangezogen werden und damit die aufgrund des Erbfalls entstandene Verbindlichkeit bestimmen (vgl. Urteile des Oberlandesgerichts --OLG-- Düsseldorf vom 23.06.1994 - 18 U 10/94, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge --ZEV-- 1994, 372, unter I.1., und vom 23.03.1994 - 15 U 282/92, Versicherungsrecht 1995, 1195; Ehm in: jurisPK-BGB, Aufl. 2020, § 1968 BGB Rz 8; Hedrich, AnwZert ErbR 23/2016 Anm. 2), ist zur Beurteilung der Angemessenheit eines Grabdenkmals grundsätzlich auf die Lebensstellung des Erblassers abzustellen (vgl. Urteil des OLG Hamm vom 06.07.1993 - 27 U 63/93, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 1994, 155, Rz 5; Urteil des OLG Düsseldorf in ZEV 1994, 372, unter I.1.; Staudinger/Kunz (2020) BGB, § 1968, Rz 7). Entscheidend ist, was nach den in den Kreisen des Erblassers herrschenden Auffassungen und Gebräuchen zu einer würdigen Bestattung gehört (vgl. BGH-Urteil in BGHZ 61, 238, m.w.N., und bereits Urteil des Reichsfinanzhofs vom 27.01.1922 - 1a A 123/21, Mrozek, Steuer-Rechtsprechung, § 10 ErbStG Ziff. 2, A 405). Die Höhe des Nachlasses ist zu berücksichtigen.
- 28** c) Ergibt die Würdigung im Einzelfall, dass die nachgewiesenen Kosten für ein Grabdenkmal die Angemessenheit übersteigen, ist der Abzug nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG auf den Teil beschränkt, der den angemessenen Kosten entspricht (vgl. zu Grabpflegekosten BFH-Urteil in BFHE 267, 460, BStBl II 2020, 459, Rz 23; so auch Geck in Kapp/Ebeling, § 10 ErbStG, Rz 111; Jochum in ErbStG-eKommentar --Fassung vom 29.12.2020--, § 10 ErbStG Rz 152; BeckOK ErbStG/Königer, 13. Ed. 01.10.2021, § 10 Rz 227; Götz, ZEV 2010, 561).
- 29** d) Diese Maßstäbe respektieren die in Art. 4 Abs. 1, 2 GG, Art. 9 EMRK und Art. 10 Abs. 1 Satz 2, Art. 21 und Art. 22 EUGrdRCh geschützte Religionsfreiheit. Sie tragen sowohl aus religiösen Gründen erforderlichen Umbettungen als auch entsprechenden Ausgestaltungen des Grabdenkmals Rechnung.
- 30** 5. Die Entscheidung des FG ist aufzuheben. Das FG ist von abweichenden Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Die Sache ist nicht spruchreif, da der Senat auf Grundlage der vorliegenden Feststellungen nicht abschließend zu beurteilen vermag, ob sich das Urteil dennoch im Ergebnis als richtig erweist.
- 31** a) Das FG hat zwar zu Recht erkannt, dass sich aus dem vom Kläger abgeschlossenen Vertrag zur Errichtung des Mausoleums keine Verpflichtung i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG ergibt. Der entsprechende Vertrag wurde --wie das FG zutreffend ausführt-- erst ca. zwei Jahre nach dem Tod des Erblassers geschlossen. Die aus diesem Vertrag resultierenden Verbindlichkeiten rühren nicht mehr vom Erblasser her. Eine Verpflichtung zum Aufwendungsersatz bzw. zur Leistung eines Vorschusses aus einem vermeintlichen Auftragsverhältnis oder einer Geschäftsführung ohne Auftrag zwischen dem Kläger und dem Erblasser ist aus Rechtsgründen nicht denkbar, da nach dem Tod des Erblassers aufgrund des Zusammenfallens von Auftraggeber und Auftragnehmer in der Person des Klägers die notwendige Tätigkeit im fremden Interesse nicht mehr möglich war.
- 32** b) Ebenso hat das FG zu Recht entschieden, dass eine Auflage i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG mangels rechtlicher Verpflichtung des Klägers durch Testament nicht bestand. Der Erblasser hatte seinen Wunsch auch nach dem Vortrag des Klägers allein mündlich geäußert.
- 33** c) Allein der Umstand jedoch, dass bereits ein Grabdenkmal errichtet war, schließt die Abziehbarkeit von Aufwendungen für ein zeitlich nachfolgend errichtetes Grabdenkmal nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG nicht zwingend aus. Die als alternativ zu verstehende Begründung des FG, die Kosten für das zweite Grabdenkmal seien im Vergleich zur Höhe des Nachlassvermögens nicht angemessen, kann das Urteil nicht tragen. Die Angemessenheitsprüfung ist zu Unrecht allein auf das Nachlassvermögen abgestellt. Eine Begrenzung auf den angemessenen Teil der Kosten hat das FG nicht vorgenommen.
- 34** d) Mangels entsprechender Feststellungen kann der BFH nicht abschließend über die Abzugsfähigkeit der Kosten für ein angemessenes Grabdenkmal i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG entscheiden. Daher wird die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen. Im Rahmen des zweiten Rechtsgangs wird das FG festzustellen haben, ob dem Grunde nach die Voraussetzungen für die Berücksichtigung der Kosten einer Zweitgrabstätte vorliegen, namentlich ob sich die Erstgrabstätte lediglich als provisorische Zwischenlösung dargestellt hat. Ferner müssen ausreichende Nachweise für die tatsächliche Errichtung des zweiten Grabdenkmals sowie die Zahlung der behaupteten Aufwendungen vorliegen. Sollten diese Voraussetzungen zu bejahen sein, ist über die Angemessenheit des Aufwands für die Zweitgrabstätte, ggf. die Reduktion der Kosten auf ein angemessenes Maß zu befinden.

**35** e) Über den gerügten Verfahrensfehler ist deshalb nicht mehr zu entscheiden.

**36** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

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