

**Die Berücksichtigung  
vom Erblasser herrührender  
Einkommensteuervor- und -nachteile  
bei der Nachlaßbewertung  
im Erbrecht**

Inaugural-Dissertation  
zur  
Erlangung der Doktorwürde  
einer Hohen Rechtswissenschaftlichen Fakultät  
der Universität zu Köln

vorgelegt von

Hartmut Hilgers  
aus Köln

Referent:

Prof. Dr. Jens Peter Meincke

Korreferent:

Priv.-Doz. Dr. Johanna Hey

Tag der mündlichen Prüfung:

23. November 2001

Berichte aus der Rechtswissenschaft

**Hartmut Hilgers**

**Die Berücksichtigung vom Erblasser  
herrührender Einkommensteuervor- und -nachteile  
bei der Nachlaßbewertung im Erbrecht**

D 38 (Diss. Universität zu Köln)

Shaker Verlag  
Aachen 2002

Die Deutsche Bibliothek - CIP-Einheitsaufnahme

*Hilgers, Hartmut:*

Die Berücksichtigung vom Erblasser herrührender Einkommensteuervor-  
und -nachteile bei der Nachlaßbewertung im Erbrecht /

Hartmut Hilgers. Aachen : Shaker, 2002

(Berichte aus der Rechtswissenschaft)

Zugl.: Köln, Univ., Diss., 2001

ISBN 3-8265-9917-9

Copyright Shaker Verlag 2002

Alle Rechte, auch das des auszugsweisen Nachdruckes, der auszugsweisen  
oder vollständigen Wiedergabe, der Speicherung in Datenverarbeitungs-  
anlagen und der Übersetzung, vorbehalten.

Printed in Germany.

ISBN 3-8265-9917-9

ISSN 0945-098X

Shaker Verlag GmbH • Postfach 1290 • 52013 Aachen

Telefon: 02407 / 95 96 - 0 • Telefax: 02407 / 95 96 - 9

Internet: [www.shaker.de](http://www.shaker.de) • eMail: [info@shaker.de](mailto:info@shaker.de)

## Vorwort

An Literatur zum Erbrecht und zum Einkommensteuerrecht herrscht kein Mangel. Insbesondere das Schrifttum zum Einkommensteuerrecht nimmt - nicht zuletzt bedingt durch Gesetzesänderungen - immer mehr zu und ist kaum zu überschauen. Gleichwohl gibt es Bereiche, die literarisch noch wenig durchdrungen sind. Das vorliegende Buch versucht, die Thematik des Zusammenspiels von Zivilrecht und Einkommensteuerrecht bei der Bewertung von Wirtschaftsgütern aus Anlaß der Bemessung erbrechtlicher Ausgleichsansprüche zu durchleuchten. Aufgegliedert nach Einkommensteueratbeständen wird untersucht, ob sich beim Erben realisierende latente Einkommensteuer, die aus der Sphäre des Erblassers herrührt, in die Nachlaßbewertung zum Zwecke der Pflichtteils- und Quotenvermachtnisberechnung sowie anläßlich einer Erbauseinandersetzung einfließt.

Durch diese Arbeit werden den Beteiligten eines Erbfalles Lösungsmöglichkeiten aufgezeigt, wie auf den Erblasser zurückzuführende Einkommensteuervor- und -nachteile bei der Bewertung des Nachlasses im Erbrecht berücksichtigt werden können. Es mag daher auch bei der erbrechtlichen Beratung eine Orientierungshilfe sein.

Die Arbeit wurde im Wintersemester 2001/2002 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln als Dissertation angenommen. Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur wurden bis Ende Juni 2001 - teilweise auch noch darüber hinaus - eingearbeitet.

Meinem Doktorvater, Herrn Professor Dr. Jens Peter Meincke, gilt mein besonderer Dank für den interessanten Themenvorschlag und die jederzeitige Unterstützung während der Entstehungsphase. Frau Privatdozentin Dr. Johanna Hey danke ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Schließlich danke ich meinen Eltern, welche die Bürde des Korrekturlesens bereitwillig übernommen haben und mir während des Promotionsvorhabens zur Seite standen. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

Köln, im Januar 2002

Hartmut Hilgers



# Inhaltsverzeichnis

## Einleitung

<b><u>Gegenstand und Gang der Untersuchung</u></b> .....	1
<b>A. Untersuchungsgegenstand</b> .....	1
<b>I. Für die Untersuchung relevante Bewertungsanlässe</b> .....	2
1. Erbrechtliche Abfindungsansprüche .....	3
a) Pflichtteilsrechtliche Ansprüche .....	3
b) Erbersatzanspruch .....	4
2. Quotenvermächtnis als vergleichbarer Geldanspruch .....	5
3. Ausgleichszahlungen der Miterben im Rahmen einer Erbaueinandersetzung .....	6
a) Durchführung der Erbaueinandersetzung .....	6
aa) Erbaueinandersetzung mit Teilungsanordnung .....	6
bb) Erbaueinandersetzung ohne Teilungsanordnung .....	9
b) Sonderfall Personengesellschaftsanteil .....	10
aa) Fortsetzungsklausel .....	11
bb) Nachfolgeklausel .....	11
cc) Eintrittsklausel .....	12
4. Berechnung der Erbschaftsteuer .....	13
5. Zugewinnausgleich als familienrechtlicher Bewertungsanlaß ...	14
<b>II. Bewertungszeitpunkt</b> .....	15
1. Pflichtteilsanspruch .....	15
2. Quotenvermächtnis .....	16
3. Erbaueinandersetzung .....	17
a) Auseinandersetzung mit Teilungsanordnung .....	17
b) Auseinandersetzung ohne Teilungsanordnung .....	19
4. Erbschaftsteuer .....	19
5. Zugewinnausgleich .....	19
<b>III. Eingrenzung des Themas</b> .....	20
1. Offene Einkommensteuerschulden des Erblassers .....	21
2. Offene Einkommensteuererstattungsansprüche des Erblassers .....	24
a) Zahlung ohne rechtlichen Grund, § 37 Abs. 2 Satz 1 AO ...	25

aa) Unproblematische Fälle . . . . .	25
bb) Zahlung auf fehlerhaften, aber wirksamen Steuerbescheid . . . . .	26
cc) Erstattungsanspruch wegen höherer Einkommen- steuervorauszahlungen und Steuerabzugsbeträge . . . . .	30
b) Wegfall des rechtlichen Grundes . . . . .	32
<b>IV. Zusammenfassung . . . . .</b>	<b>33</b>
<b>B. Gang der Untersuchung . . . . .</b>	<b>34</b>

**1. Teil**

<b><u>Latente Einkommensteuernachteile im Betriebsvermögen . . . . .</u></b>	<b>35</b>
<b>A. Grundsatz . . . . .</b>	<b>35</b>
<b>B. Auflösung stiller Reserven . . . . .</b>	<b>36</b>
<b>I. Bildung stiller Reserven . . . . .</b>	<b>37</b>
<b>II. Fälle der Auflösung stiller Reserven im Betriebsvermögen . . . . .</b>	<b>39</b>
1. Veräußerung, Aufgabe oder Entnahme . . . . .	40
2. Entgehende AfA . . . . .	40
3. Der Erbfall im Einkommensteuerrecht . . . . .	42
a) Herrschende Meinung . . . . .	43
b) Mindermeinung . . . . .	43
c) Stellungnahme . . . . .	44
d) Ergebnis . . . . .	46
4. Behandlung der Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen und Vermächtnissen sowie der Erbaueinandersetzung im Einkommensteuerrecht . . . . .	46
a) Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen sowie Geldvermächtnissen . . . . .	47
aa) Rechtsprechung und herrschende Literaturmeinung . . . . .	47
bb) Mindermeinung . . . . .	48
cc) Stellungnahme . . . . .	48
dd) Ergebnis . . . . .	49
b) Ausgleichszahlungen im Rahmen der Erbaueinandersetzung . . . . .	50
aa) Rechtsprechung des <i>RFH</i> . . . . .	51
bb) Frühe Rechtsprechung des <i>BFH</i> . . . . .	51
cc) Rechtsprechung des <i>BFH</i> zwischen 1963 und 1983 . . . . .	51
dd) Rechtsprechung des <i>BFH</i> von 1985 bis zur Entscheidung des <i>Großen Senats</i> . . . . .	52

ee) Entscheidung des <i>Großen Senats</i> in 1990 . . . . .	53
ff) Stellungnahme . . . . .	54
c) Ausgleichsansprüche der Miterben in der Erbaseinsetzung aufgrund einer Teilungs- anordnung des Erblassers . . . . .	58
aa) Rechtsprechung . . . . .	58
bb) Schrifttum . . . . .	59
cc) Stellungnahme . . . . .	59
d) Sachvermächtnis . . . . .	62
aa) Ein ganzer Betrieb oder Teilbetrieb ist Vermächtnisgegenstand . . . . .	62
bb) Einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens sind Vermächtnisgegenstand . . . . .	64
cc) Auswirkung auf die Untersuchung . . . . .	66
5. Sonderfall Personengesellschaftsanteile . . . . .	67
a) Fortsetzungsklausel . . . . .	68
b) Einfache Nachfolgeklausel . . . . .	68
c) Qualifizierte Nachfolgeklausel . . . . .	69
d) Eintrittsklausel . . . . .	70
6. Ergebnis . . . . .	71
<b>III. Berücksichtigung der latenten Einkommensteuer auf stille Reserven des Betriebsvermögens bei der Pflichtteilsberechnung . . . . .</b>	<b>72</b>
1. Berücksichtigung der latenten Einkommensteuer bei der Unternehmensbewertung . . . . .	74
a) Rechtsprechung . . . . .	74
b) Schrifttum . . . . .	77
2. Berücksichtigung der latenten Einkommensteuer als Nachlaßverbindlichkeit . . . . .	79
a) Rechtsprechung . . . . .	79
b) Schrifttum . . . . .	80
3. Stellungnahme . . . . .	83
a) Keine eigene Handlung des Erben . . . . .	85
aa) Aufschiebend bedingte Verbindlichkeit . . . . .	86
bb) Befristete Verbindlichkeit . . . . .	87
cc) Sonstige pflichtbelastete Rechtslage . . . . .	88
(1) Entscheidungen zu vertraglichen Verpflichtungen . . . . .	88
(2) Entscheidungen zu unerlaubten Handlungen . . . . .	89
(3) Vergleichbarkeit der latenten Einkommensteuer auf stille Reserven mit den anerkannten Fällen pflichtbelasteter Rechtslagen . . . . .	90
(4) Vereinbarkeit mit dem Stichtagsprinzip . . . . .	91

(5) Anknüpfung der Einkommensteuer an persönliche Merkmale des Erben . . . . .	92
(6) Anwendbarkeit auch auf stille Reserven abnutzbarer Wirtschaftsgüter . . . . .	92
b) Eigene Handlung des Erben . . . . .	94
aa) Nachlaßverbindlichkeit . . . . .	94
bb) Berücksichtigung bei der Unternehmensbewertung . . . . .	97
c) Ergebnis . . . . .	102
4. Anwendbarkeit des § 2313 BGB auf die latente Einkommensteuerschuld . . . . .	103
a) Einkommensteuer als Nachlaßverbindlichkeit . . . . .	104
aa) Rechtsprechung . . . . .	104
bb) Schrifttum . . . . .	104
cc) Stellungnahme . . . . .	105
b) Ansatz der Einkommensteuer bei der Unternehmensbewertung . . . . .	107
c) Ergebnis . . . . .	107
5. Höhe der abzugsfähigen Einkommensteuer . . . . .	108
a) Einkommensteuer als Nachlaßverbindlichkeit . . . . .	108
b) Ansatz der Einkommensteuer bei der Unternehmensbewertung . . . . .	111
6. Ergebnis . . . . .	112
<b>IV. Latente Einkommensteuer auf stille Reserven des Betriebsvermögens und Quotenvermächtnis . . . . .</b>	<b>112</b>
<b>V. Latente Einkommensteuer auf stille Reserven des Betriebsvermögens und Erbauseinandersetzung . . . . .</b>	<b>114</b>
1. Realteilung des Nachlasses ohne Ausgleichszahlungen . . . . .	114
a) Rechtsprechung . . . . .	115
b) Schrifttum . . . . .	115
c) Stellungnahme . . . . .	116
aa) Nachlaßverbindlichkeit . . . . .	116
bb) Ansatz bei der Unternehmensbewertung . . . . .	120
2. Realteilung des Nachlasses mit Ausgleichszahlungen . . . . .	121
a) Rechtsprechung . . . . .	122
b) Schrifttum . . . . .	122
c) Stellungnahme . . . . .	123
3. Besonderheiten bei Personengesellschaftsanteilen . . . . .	125
4. Höhe der abzugsfähigen Einkommensteuer . . . . .	125
5. Ergebnis . . . . .	126

## 2. Teil

<b><u>Latente Einkommensteuernachteile aus der Auflösung stiller Reserven im Privatvermögen und der Nutzung abnutzbarer Wirtschaftsgüter</u></b> . . . . .	127
<b>A. Auflösung stiller Reserven bei Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft</b>	127
<b>I. Betriebliche Nutzung oder Veräußerung von Wirtschaftsgütern</b> . . .	128
<b>II. Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung</b> . . . . .	128
1. Wesentliche Beteiligung . . . . .	129
2. Wesentliche Beteiligungen im Erbfall . . . . .	129
a) Erblasser war wesentlich, Erbe war vor dem Erbfall nicht oder nicht wesentlich beteiligt und ist nach dem Erbfall wesentlich beteiligt . . . . .	130
b) Erblasser war wesentlich, Erbe war vor dem Erbfall nicht beteiligt und ist nach dem Erbfall nicht wesentlich beteiligt	130
c) Erblasser war wesentlich, Erbe war vor dem Erbfall nicht wesentlich und ist nach dem Erbfall nicht wesentlich beteiligt . . . . .	131
d) Erblasser und Erbe waren vor dem Erbfall nicht wesentlich beteiligt, Erbe ist aber aufgrund Erbfalls wesentlich beteiligt . . . . .	132
e) Erblasser war nicht wesentlich beteiligt, Erbe war vor dem Erbfall wesentlich beteiligt . . . . .	132
3. Berechnung des Veräußerungsgewinns . . . . .	132
a) Begriff der Anschaffungskosten beim Erbfall nach Rechtsprechung und Literatur . . . . .	133
b) Stellungnahme . . . . .	135
c) Ergebnis . . . . .	137
4. Berücksichtigung der latenten Einkommensteuer bei der Berechnung eines Pflichtteils- oder Quotenvermächtnisanspruchs . . .	137
a) Erbe veräußert die wesentliche Beteiligung . . . . .	137
b) Erbe behält die wesentliche Beteiligung . . . . .	140
5. Latente Einkommensteuer und Erbauseinandersetzung . . . . .	140
a) Realteilung des Nachlasses ohne Ausgleichszahlungen . . .	140
b) Realteilung des Nachlasses mit Ausgleichszahlungen . . . . .	141
aa) Gesellschaftsrechtliche Beurteilung . . . . .	142
bb) Anwendbarkeit des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO . . . . .	143
cc) Stellungnahme . . . . .	145
c) Berücksichtigung der im Rahmen der Erbauseinandersetzung entstehenden Einkommensteuer nach § 17 EStG bei der Nachlaßbewertung . . . . .	145

6. Ergebnis . . . . .	147
<b>III. Einbringungsgeborene Anteile . . . . .</b>	<b>147</b>
1. Berücksichtigung der latenten Einkommensteuer bei der Berechnung eines Pflichtteils- und eines Quotenvermächtnisanspruchs . . . . .	149
2. Berücksichtigung der latenten Einkommensteuer bei der Erbauseinandersetzung . . . . .	149
3. Ergebnis . . . . .	150
<b>B. Auflösung stiller Reserven im sonstigen Privatvermögen und Nutzung abnutzbarer Wirtschaftsgüter . . . . .</b>	<b>151</b>
<b>I. Private Veräußerungsgeschäfte . . . . .</b>	<b>151</b>
1. Anschaffung und Berechnung der Veräußerungsfrist im Erbfall . . . . .	152
2. Berücksichtigung der latenten Einkommensteuer bei der Berechnung eines Pflichtteils und Quotenvermächtnisanspruchs . . . . .	154
a) Nachlaßverbindlichkeit . . . . .	155
b) Berücksichtigung bei der Bewertung des Nachlaßgegenstands . . . . .	156
c) Höhe der Einkommensteuer . . . . .	157
3. Latente Einkommensteuer und Erbauseinandersetzung . . . . .	158
a) Realteilung ohne Ausgleichszahlungen . . . . .	158
b) Realteilung mit Ausgleichszahlungen . . . . .	158
4. Ergebnis . . . . .	162
<b>II. Nutzung abnutzbarer Wirtschaftsgüter . . . . .</b>	<b>162</b>
1. Entgehende AfA . . . . .	162
2. Anwendbarkeit des § 2313 BGB . . . . .	164
a) Auflösend bedingte Verbindlichkeit . . . . .	165
b) Zweifelhafte Verbindlichkeit . . . . .	165
3. Ergebnis . . . . .	166
 <b><u>3. Teil</u></b>	
<b><u>Latente Einkommensteuernachteile, die auf vom Erblasser erwirtschafteten und vom Erben zu versteuernden Einkünften sowie auf Ansprüchen auf Renten und dauernde Lasten ruhen</u></b> . . . . .	<b>167</b>
<b>A. Nachträgliche Einkünfte . . . . .</b>	<b>167</b>

<b>I. Begründung der sachlichen Steuerpflicht</b> .....	169
<b>II. Begründung der subjektiven Steuerpflicht</b> .....	170
1. Rechtsprechung und herrschende Meinung im Schrifttum .....	171
2. Auffassung von <i>Trzaskalik</i> und <i>Biergans</i> .....	171
3. Stellungnahme .....	172
4. Zwischenergebnis .....	172
<b>III. Berücksichtigung der latenten Einkommensteuer bei der Berechnung eines Pflichtteils- und eines Quotenvermächtnisanspruchs</b> ..	173
1. Meinungen zur Berücksichtigung bei der Bewertung der Kapitalforderung .....	174
a) Zivilrechtliche Rechtsprechung .....	174
b) Steuerrechtliche Rechtsprechung .....	174
c) Schrifttum .....	175
2. Berücksichtigung als Erblässerschuld .....	177
a) Rechtsprechung .....	177
b) Schrifttum .....	178
3. Berücksichtigung als Erbfallschuld .....	179
a) Rechtsprechung .....	180
b) Schrifttum .....	182
4. Stellungnahme .....	183
a) Berücksichtigung bei der Forderungsbewertung .....	183
b) Berücksichtigung als Erblässerschuld .....	184
c) Zwischenergebnis .....	188
d) Zeitpunkt der Berücksichtigung .....	188
e) Höhe der zu berücksichtigenden Einkommensteuer .....	189
<b>IV. Erbauseinandersetzung</b> .....	189
<b>V. Ergebnis</b> .....	190
<b>B. Andere vom Erblasser herrührende Einkünfte</b> .....	191
<b>I. Anwendungsbereich</b> .....	191
<b>II. Berücksichtigung der latenten Einkommensteuer bei der Nachlaßbewertung</b> .....	192
<b>III. Ergebnis</b> .....	193
<b>C. Renten und dauernde Lasten</b> .....	193
<b>I. Belastung von Ansprüchen auf Renten und dauernde Lasten mit latenter Einkommensteuer</b> .....	194

II. Berücksichtigung der latenten Einkommensteuer bei der Nachlaßbewertung . . . . .	194
III. Ergebnis . . . . .	196

**4. Teil**

<b><u>Berücksichtigung zukünftiger Einkommensteuervorteile bei der Nachlaßbewertung</u></b> . . . . .	197
---	-----

<b>A. Steuervorteile durch Verluste</b> . . . . .	197
---	-----

I. Verlustabzug und Verlustausgleich nach § 10 d EStG . . . . .	198
---	-----

1. Vererblichkeit von Verlustabzug und Verlustausgleich . . . . .	199
---	-----

a) Verluste, die vor dem Jahr des Erbfalls entstanden sind (Verlustabzug) . . . . .	199
aa) Auffassung der Rechtsprechung . . . . .	199
bb) Literatur . . . . .	201
cc) Stellungnahme . . . . .	203
(1) Rechtsgrundlage . . . . .	203
(2) Verlustabzugsmöglichkeit als Vermögensgegenstand . . . . .	205
(3) Höchstpersönliches Recht . . . . .	208
(4) Wirtschaftliche Belastung des Erben . . . . .	210
dd) Rechtsfolge der hier vertretenen Auffassung . . . . .	212
b) Verluste, die im Jahr des Erbfalls entstanden sind (Verlustausgleich) . . . . .	212
aa) Rechtsprechung . . . . .	212
bb) Literatur . . . . .	212
cc) Stellungnahme . . . . .	213
dd) Rechtsfolge . . . . .	213
c) Mehrere Erben sowie Pflichtteilsberechtigte und Vermächtnisnehmer . . . . .	214

2. Ansatz des auf Verlustausgleich und Verlustabzug entfallenden Einkommensteuervorteils bei der Berechnung eines Pflichtteils- und eines Quotenvermächtnisanspruchs . . . . .	214
--	-----

a) Rechtsprechung . . . . .	215
b) Literatur . . . . .	216
c) Stellungnahme . . . . .	217
d) Zeitpunkt der Berücksichtigung . . . . .	217
e) Berücksichtigung der Höhe nach . . . . .	218
f) Ergebnis . . . . .	218

3. Ansatz des auf Verlustausgleich und Verlustabzug entfallenden Einkommensteuervorteils bei der Bewertung im Rahmen der Erbaueinandersetzung . . . . .	218
---	-----

4. Ergebnis . . . . .	219
<b>II. Verlustabzug nach § 15 a EStG . . . . .</b>	<b>219</b>
1. Vererblichkeit des Rechts auf Verlustverrechnung . . . . .	221
a) Rechtsprechung . . . . .	221
b) Schrifttum . . . . .	221
c) Stellungnahme . . . . .	222
aa) Rechtsgrundlage . . . . .	222
bb) Verrechenbarer Verlust als Vermögensgegenstand . . . . .	223
cc) Selbständigkeit . . . . .	223
dd) Höchstpersönliches Recht . . . . .	223
2. Ansatz des auf den verrechenbaren Verlust entfallenden Einkommensteuervorteils bei der Berechnung eines Pflichtteils- und eines Quotenvermächtnisanspruchs . . . . .	224
3. Ansatz des auf den verechenbaren Verlust entfallenden Einkommensteuervorteils bei der Bewertung im Rahmen der Erbengemeinschaft . . . . .	225
4. Ergebnis . . . . .	226
<b>III. Weitere Arten von Verlusten . . . . .</b>	<b>227</b>
1. Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung mit Verlust . . . . .	227
a) Voraussetzungen für die einkommensteuerliche Berücksichtigung des Verlustes . . . . .	228
b) Berücksichtigung des latenten Steuervorteils bei der Berechnung eines Pflichtteils- und eines Quotenvermächtnisanspruchs . . . . .	229
c) Berücksichtigung des latenten Steuervorteils bei der Nach- laßbewertung zum Zwecke der Erbauseinandersetzung . . . . .	230
d) Ergebnis . . . . .	231
2. Privates Veräußerungsgeschäft mit Verlust . . . . .	232
a) Voraussetzungen für die einkommensteuerliche Berücksichtigung des Verlustes . . . . .	232
b) Berücksichtigung des latenten Einkommensteuervorteils bei der Berechnung eines Pflichtteils- und eines Quotenvermächtnisanspruchs . . . . .	233
c) Berücksichtigung des latenten Einkommensteuervorteils bei der Nachlaßbewertung zum Zwecke der Erbauseinandersetzung . . . . .	233
d) Ergebnis . . . . .	233
<b>B. Sonderausgaben . . . . .</b>	<b>234</b>
<b>I. Abzug rückständiger Sonderausgaben des Erblassers beim Erben . . . . .</b>	<b>234</b>

1. Unterhaltsleistungen i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG . . . . .	236
2. Renten und dauernde Lasten i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG	236
3. Versicherungsbeiträge i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG . . . . .	237
4. Gezahlte Kirchensteuer i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG . . . . .	239
5. Steuerberatungskosten i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG . . . . .	240
6. Aufwendungen für die Berufsausbildung oder Weiterbildung i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG . . . . .	241
7. Aufwendungen für ein hauswirtschaftliches Beschäftigungs- verhältnis i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG . . . . .	242
8. Schulgeld i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG . . . . .	242
9. Zwischenergebnis . . . . .	243
<b>II. Berücksichtigung der Steuerersparnis aus dem Abzug rückstän- diger Sonderausgaben bei der Nachlaßbewertung . . . . .</b>	<b>243</b>
<b>III. Abzug von Ausgaben als Sonderausgaben, die der Erbe aufgrund Gesetzes oder letztwilliger Verfügung zu leisten hat . . . . .</b>	<b>245</b>
1. Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten des Erblassers . . . . .	245
2. Renten und dauernde Lasten i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG	246
a) Verpflichtung bestand schon zu Lebzeiten des Erblassers . .	246
b) Verpflichtung wird erst durch letztwillige Verfügung beim Erben begründet . . . . .	247
3. Spenden . . . . .	248
4. Zwischenergebnis . . . . .	249
<b>IV. Berücksichtigung der Steuerersparnis aus dem Abzug von Sonderausgaben, die der Erbe aufgrund Gesetzes oder letztwilliger Verfügung zu leisten hat, bei der Nachlaßbewertung . . . . .</b>	<b>250</b>
<b>V. Ergebnis . . . . .</b>	<b>250</b>
<b>C. Wohnungseigentumsförderung . . . . .</b>	<b>251</b>
<b>I. Steuerbegünstigung für die selbstgenutzte Wohnung . . . . .</b>	<b>251</b>
1. Abzugsberechtigung des Erblassers . . . . .	251
2. Abzugsberechtigung des Erben . . . . .	252
a) Erbfall als Anschaffung . . . . .	252
b) Eintritt des Erben in die Position des Erblassers . . . . .	252
c) Ausschlußgründe beim Erblasser . . . . .	255
d) Sonderfälle . . . . .	256

aa) Ungeteilte Erbengemeinschaft . . . . .	256
bb) Erwerb durch überlebenden Ehegatten . . . . .	258
cc) Abzugsbetrag im Jahr des Erbfalls . . . . .	258
3. Berücksichtigung des Förderbetrags bei der Nachlaßbewertung	259
a) Förderbetrag als Steuervorteil oder "entgangene Vergünstigung" . . . . .	259
b) Steuervorteil durch § 10 e EStG als Nachlaßgegenstand . .	260
4. Berücksichtigung des Steuervorteils bei der Berechnung eines Pflichtteils- und eines Quotenvermächtnisanspruchs . . . . .	260
5. Berücksichtigung des Steuervorteils bei der Erbaueinandersetzung . . . . .	262
a) Realteilung ohne Ausgleichszahlungen . . . . .	262
aa) Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge . . . . .	262
bb) Sonderfall Ehegatten . . . . .	264
b) Realteilung mit Ausgleichszahlungen . . . . .	266
aa) Objekte bei gleichzeitigem entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerb . . . . .	267
bb) Sonderfall Ehegatten . . . . .	268
6. Ergebnis . . . . .	269
<b>II. Vorkostenabzug . . . . .</b>	<b>269</b>
<b>III. Baukindergeld . . . . .</b>	<b>270</b>
<b>D. Außergewöhnliche Belastungen . . . . .</b>	<b>271</b>
<b>I. Außergewöhnliche Belastungen i. S. des § 33 und des § 33 a Abs. 1 EStG . . . . .</b>	<b>272</b>
1. Abzug rückständiger außergewöhnlicher Belastungen beim Erben . . . . .	272
a) Rechtsprechung . . . . .	273
b) Schrifttum . . . . .	273
c) Stellungnahme . . . . .	274
d) Ergebnis . . . . .	277
2. Berücksichtigung der Steuerersparnis aus dem Abzug rückständiger außergewöhnlicher Belastungen bei der Nachlaßbewertung . . . . .	277
<b>II. Andere außergewöhnliche Belastungen . . . . .</b>	<b>278</b>
1. Ausbildungsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG . . . . .	278
2. Aufwendungen für eine Hilfe im Haushalt nach § 33 a Abs. 3 Satz 1 EStG . . . . .	278

3. Aufwendungen für die Heimunterbringung nach § 33 a Abs. 3 Satz 2 EStG . . . . .	279
4. Pauschbeträge für Behinderte, Hinterbliebene und Pflegerpersonen . . . . .	279
5. Ergebnis . . . . .	280
<b><u>Zusammenfassung der Ergebnisse</u></b> . . . . .	281