

# Urteil vom 22. September 2010, II R 46/09

## Erbschaftsteuerrechtliche Beachtlichkeit einer nur teilweise ausgeführten unwirksamen Verfügung von Todes wegen

BFH II. Senat

AO § 41 Abs 1, ErbStG § 9 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 10 Abs 1 S 1, ErbStG § 11

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 13. Januar 2009, Az: 2 K 269/07

## Leitsätze

NV: Wird eine Verfügung von Todes wegen ausgeführt, obwohl sie unwirksam ist, und beruht die Ausführung der Verfügung auf der Beachtung des erblasserischen Willens, den Begünstigter und Belasteter anerkennen, ist das wirtschaftliche Ergebnis dieses Vollzugs auch dann erbschaftsteuerrechtlich zu beachten, wenn die Verfügung nicht in vollem Umfang befolgt wird .

## Tatbestand

- 1** I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist aufgrund gesetzlicher Erbfolge Miterbin zu 1/4 nach der im März 2004 verstorbenen Erblasserin (E). Sie und ein weiterer Miterbe (M), der nunmehrige Prozessbevollmächtigte der Klägerin, trafen im August 2005 mit der Stieftochter (S) der E eine Vereinbarung, die mit "Erklärung über eine formnichtige mündliche Verfügung des Erblassers" überschrieben ist und in der die Klägerin und M den Verzicht auf die gesetzliche Regelung mit dem Wissen erklärten, E habe allein S als Erbe bedacht wissen wollen, sei jedoch zur Ausführung eines rechtsgültigen Testamentes infolge des Todeseintritts nicht mehr gekommen. Die Klägerin und M ließen ihre Anteile am Nachlass der S zukommen. Die anderen beiden Miterben waren dazu nicht bereit.
- 2** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte gegen die Klägerin durch Bescheid vom 26. Oktober 2005 Erbschaftsteuer in Höhe von 884 € fest, ohne die Vereinbarung mit S zu berücksichtigen. Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) vertrat die Auffassung, die Besteuerung der Klägerin gemäß der eingetretenen gesetzlichen Erbfolge sei zutreffend. Eine erbschaftsteuerrechtlich beachtliche formunwirksame Verfügung der E von Todes wegen, die die Klägerin und M hätten erfüllen können, liege nicht vor. Die gemeinsame Erklärung der Klägerin und des M stelle keine formunwirksame letztwillige Verfügung der E dar. Über einen Erlass der festgesetzten Erbschaftsteuer aus Billigkeitsgründen sei im vorliegenden Verfahren nicht zu entscheiden. Für einen Erlass der Steuer könnten allerdings die Ausführungen des M in der mündlichen Verhandlung sprechen. Danach habe E bei einer Geburtstagsfeier erklärt, S würde später einmal ohnehin alles bekommen, und gemeint, S sei ihre gesetzliche Erbin.
- 3** Mit der Revision rügt die Klägerin Verletzung des § 10 Abs. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG). Es fehle bei ihr an einer der Besteuerung unterliegenden Bereicherung. Die bürgerlich-rechtlich gültige Verpflichtung der gesetzlichen Erben zum Erbverzicht in Verbindung mit der von den Beteiligten klar zum Ausdruck gebrachten Bestätigung der Erfüllung des Willens der E schlossen ihre Besteuerung aus. Den vom FG angeregten Erlass der Steuer habe das FA abgelehnt.
- 4** Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 2. Februar 2007 und den Erbschaftsteuerbescheid vom 26. Oktober 2005 ersatzlos aufzuheben.
- 5** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 6** Die Klägerin sei kraft gesetzlicher Erbfolge Miterbin nach E geworden. Die von ihr behauptete mündliche Verfügung der E von Todes wegen könne der Besteuerung schon deshalb nicht zugrunde gelegt werden, weil sie nicht von allen Miterben vollzogen worden sei. Von einem Rechtsirrtum der E könne nicht ausgegangen werden.

## Entscheidungsgründe

- 7** II. 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--). Das FG hat zu Unrecht angenommen, der von der Klägerin behaupteten Äußerung der E bei der Geburtstagsfeier komme nur hinsichtlich eines Erlasses der Steuer, nicht aber bezüglich der Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung Bedeutung zu.
- 8** 1. Wird eine Verfügung von Todes wegen ausgeführt, obwohl sie unwirksam ist, und beruht die Ausführung der Verfügung auf der Beachtung des erblasserischen Willens, den Begünstigter und Belasteter anerkennen, ist gemäß § 41 Abs. 1 der Abgabenordnung das wirtschaftliche Ergebnis dieses Vollzugs erbschaftsteuerrechtlich zu beachten (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. Dezember 1969 II 120/64, BFHE 91, 311, BStBl II 1970, 119; vom 15. März 2000 II R 15/98, BFHE 191, 403, BStBl II 2000, 588, und vom 28. März 2007 II R 25/05, BFHE 215, 557, BStBl II 2007, 461). Es ist dabei entgegen der Ansicht des FA nicht erforderlich, dass die unwirksame Verfügung von Todes wegen in vollem Umfang befolgt wird. Auch die lediglich eingeschränkte Befolgung weist die für die erbschaftsteuerrechtliche Berücksichtigung erforderliche Verbindung zur Willenserklärung des Erblassers auf. Erbschaftsteuerrechtlich beachtlich ist in einem solchen Fall die unwirksame Verfügung von Todes wegen, soweit sie tatsächlich ausgeführt wurde (BFH-Urteil vom 7. Oktober 1981 II R 16/80, BFHE 134, 181, BStBl II 1982, 28). Überträgt hingegen ein Miterbe seinen Anteil am Nachlass auf einen Dritten, ohne dass dies auf einer wenn auch unwirksamen Willensäußerung des Erblassers beruht, wirkt sich dies auf die festzusetzende Erbschaftsteuer nicht aus. Da es für die Besteuerung nach § 11 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG regelmäßig auf den Zeitpunkt des Todes des Erblassers als den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer ankommt, kann der Miterbe die der Besteuerung unterliegende Bereicherung (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG) durch eine solche Übertragung nicht mit steuerlicher Wirkung beseitigen.
- 9** 2. Die von der Klägerin behauptete, vom FG aber nicht i.S. des § 118 Abs. 2 FGO festgestellte Äußerung der E bei der Geburtstagsfeier, S werde später einmal ohnehin alles erhalten, ist nicht nur im Hinblick auf einen möglichen Erlass der Steuer, sondern bereits bei der Prüfung der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Steuerbescheids zu berücksichtigen. In dieser Äußerung kann eine mündliche Verfügung der E von Todes wegen liegen, die erbschaftsteuerrechtlich beachtlich ist, soweit sie von der Klägerin und M aufgrund der mit S getroffenen Vereinbarung tatsächlich vollzogen wurde. Wenn E irrtümlich davon ausgegangen sein sollte, S sei ihre gesetzliche Alleinerbin, schließt dies nicht aus, dass E diese ihr nahestehende Person auch kraft eigenen letzten Willens mündlich zur Alleinerbin eingesetzt hat (v. Proff, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge 2010, 348, 350).
- 10** Da das FG von einer anderen Ansicht ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben.
- 11** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat bisher noch keine Feststellungen zu der von der Klägerin behaupteten Äußerung der E getroffen und noch nicht geprüft, ob diese Äußerung als ernstlich gewollte, aber formunwirksame Einsetzung der S als Alleinerbin beurteilt werden kann. Entsprechende Feststellungen wird das FG nunmehr nachzuholen haben.

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