

# Urteil vom 13. April 2016, II R 55/14

## Festsetzung der Erbschaftsteuer für den Vorerbfall nach dem Tod des Vorerben

BFH II. Senat

ErbStG § 6, ErbStG § 10 Abs 8, ErbStG § 20 Abs 1 S 1, ErbStG § 20 Abs 4, BGB § 1967, BGB § 2100, BGB § 2139, BGB § 2145, AO § 5, AO § 44 Abs 1, AO § 121, AO § 126 Abs 1 Nr 2

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 23. Juli 2014, Az: 1 K 1735/13

## Leitsätze

Die Erbschaftsteuer für den Vorerbfall ist nach dem Tod des Vorerben regelmäßig gegen den Nacherben und nur ausnahmsweise gegen den Erben des Vorerben festzusetzen .

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 24. Juli 2014 1 K 1735/13, die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 23. Juli 2013, der Erbschaftsteuerbescheid des Beklagten vom 10. Mai 2013 und die vorangegangenen Erbschaftsteuerbescheide des Beklagten aufgehoben. Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die Alleinerbin der im Januar 2012 verstorbenen Erblasserin ..., die ihrerseits alleinige Vorerbin ihres im Jahr 2007 verstorbenen Ehemannes E war. Bis zu dem mit dem Tod der Vorerbin eingetretenen Nacherbfall war Testamentsvollstreckung angeordnet. Nacherbin ist nach dem Erbschein vom 9. März 2012 die Tochter des E.
- 2** Nachdem der Testamentsvollstrecker im Februar 2010 die vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) angeforderte Erbschaftsteuererklärung eingereicht hatte, setzte das FA die Erbschaftsteuer für den Vorerbfall durch Bescheid vom 23. April 2012, der zuletzt mit Bescheid vom 10. Mai 2013 geändert wurde, gegen die Klägerin fest. Der Einspruch blieb erfolglos.
- 3** Das Finanzgericht (FG) wies die auf Aufhebung der Steuerbescheide und der Einspruchsentscheidung gerichtete Klage mit der Begründung ab, das FA habe die Erbschaftsteuer zu Recht gegen die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der Vorerbin und nicht gegen die Nacherbin festgesetzt. Dem stehe die angeordnete Testamentsvollstreckung nicht entgegen. Die Klägerin könne von der Nacherbin eine Befreiung von der Steuerschuld oder Ersatz für die aus eigenem Vermögen geleistete Steuer verlangen. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 2059, veröffentlicht.
- 4** Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung von § 6 Abs. 1 und 2 sowie § 20 Abs. 1 und 4 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG). Die Erbschaftsteuer habe nicht gegen sie festgesetzt werden dürfen. Steuerschuldnerin sei vielmehr die Nacherbin.
- 5** Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 23. Juli 2013, den Erbschaftsteuerbescheid vom 10. Mai 2013 und die vorangegangenen Erbschaftsteuerbescheide aufzuheben.
- 6** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

# Entscheidungsgründe

II.

- 7** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, der Einspruchsentscheidung vom 23. Juli 2013, des Erbschaftsteuerbescheids vom 10. Mai 2013 und der vorangegangenen Erbschaftsteuerbescheide (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Ansicht des FG sind die gegen die Klägerin ergangenen Steuerfestsetzungen rechtswidrig und verletzen sie in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 i.V.m. § 102 Satz 1 FGO).
- 8** 1. Der Vorerbe gilt nach § 6 Abs. 1 ErbStG als Erbe. Er erwirbt den Nachlass gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 ErbStG von Todes wegen und schuldet daher nach § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Erbschaftsteuer für diesen Erwerb. Das Erbschaftsteuerrecht knüpft damit an die zivilrechtliche Stellung des Vorerben an, der gemäß § 2100 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) bis zum Eintritt der Nacherbfolge Erbe ist. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Besteuerung des Erwerbs des Vorerben bestehen nicht (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. November 2006 II B 37/06, BFH/NV 2007, 242). Im Innenverhältnis hat nach § 20 Abs. 4 ErbStG der Nacherbe die durch den Vorerbfall veranlasste Erbschaftsteuer zu tragen (BFH-Urteil vom 12. Mai 1970 II 52/64, BFHE 105, 44, 49, BStBl II 1972, 462, zu dem mit § 20 Abs. 4 ErbStG wörtlich übereinstimmenden § 15 Abs. 4 ErbStG 1925).
- 9** 2. Mit dem Eintritt des Falles der Nacherbfolge hört der Vorerbe nach § 2139 BGB auf, Erbe zu sein, und fällt die Erbschaft dem Nacherben an. Der Nacherbe ist Erbe des ursprünglichen Erblassers (allgemeine Meinung, vgl. z.B. Beschlüsse des Bundesgerichtshofs vom 30. Oktober 1951 V BLw 61/50, BGHZ 3, 254, und des Oberlandesgerichts Hamm vom 25. Juni 2015 I-15 W 212/15, 274/15, Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis 2015, 354, unter II.2.a; Palandt/Weidlich, Bürgerliches Gesetzbuch, 75. Aufl., Einf v § 2100 Rz 1, § 2100 Rz 1, § 2139 Rz 1, 3 f.; Avenarius in Staudinger, BGB, 2013, § 2100 Rz 95, 97). Er haftet nach § 1967 Abs. 1 und 2 BGB für die Nachlassverbindlichkeiten, und zwar auch für die Verbindlichkeiten, die nicht vom Erblasser herrühren, sondern als Erbfallschulden den Erben als solchen treffen, soweit der Erblasser nicht ausnahmsweise ausschließlich den Vorerben mit Vermächtnissen oder Auflagen belasten wollte (Palandt/Weidlich, a.a.O., § 2144 Rz 1 f.; Avenarius in Staudinger, a.a.O., Vorbemerkungen zu §§ 2144-2146 Rz 1 f.; MünchKommBGB/Grunsky, 6. Aufl., § 2144 Rz 1 f.; Erman/M. Schmidt, BGB, 14. Aufl., § 2144 Rz 1, Bamberger/Roth/Litzenburger, BGB, 3. Aufl., § 2139 Rz 4, § 2144 Rz 1; B. Hamdan/M. Hamdan in: jurisPK-BGB, 6. Aufl. 2012, § 2144 BGB Rz 2; NK-BGB/Gierl, 4. Aufl., § 2144 Rz 8, § 2145 Rz 14; Lang in Burandt/Rojahn, Erbrecht, 2. Aufl., § 2144 BGB Rz 4; FAKomm-ErbR/Kummer, 4. Aufl., § 2144 BGB Rz 2; Bothe in Damrau/Tanck, Erbrecht, 3. Aufl., § 2144 Rz 2). Der Vorerbe haftet für die Nachlassverbindlichkeiten lediglich nach Maßgabe des § 2145 BGB, insbesondere für Eigenverbindlichkeiten, die aber zugleich Nachlassverbindlichkeiten sein können, für die auch der Nacherbe haftet (allgemeine Meinung; vgl. z.B. Palandt/Weidlich, a.a.O., § 2145 Rz 1; MünchKommBGB/Grunsky, a.a.O., § 2145 Rz 4).
- 10** Haften sowohl der Vorerbe als auch der Nacherbe für eine Nachlassverbindlichkeit, sind sie Gesamtschuldner (Palandt/Weidlich, a.a.O., § 2144 Rz 2; MünchKommBGB/Grunsky, a.a.O., § 2145 Rz 2; Bamberger/Roth/Litzenburger, a.a.O., § 2145 Rz 2; B. Hamdan/M. Hamdan in: jurisPK-BGB, a.a.O., § 2145 BGB Rz 7; NK-BGB/Gierl, a.a.O., § 2145 Rz 5; Lang in Burandt/Rojahn, a.a.O., § 2145 BGB Rz 5, 7; FAKomm-ErbR/Kummer, a.a.O., § 2144 BGB Rz 2; Bothe in Damrau/Tanck, a.a.O., § 2145 Rz 5).
- 11** 3. Für die aufgrund des Vorerbfalls entstandene Erbschaftsteuer haftet danach (auch) der Nacherbe. Die Erbschaftsteuer ist eine Verbindlichkeit, die den Vorerben als solchen trifft, und somit als Erbfallschuld eine Nachlassverbindlichkeit i.S. des § 1967 BGB, die allerdings nach dem insoweit konstitutiv wirkenden § 10 Abs. 8 ErbStG bei der Bemessung der Erbschaftsteuer des Vorerben nicht abzugsfähig ist (BFH-Urteil vom 20. Januar 2016 II R 34/14, BFH/NV 2016, 851). Es gibt weder einen zivilrechtlichen noch einen erbschaftsteuerrechtlichen Grund, die Erbschaftsteuerschuld insoweit anders als sonstige Nachlassverbindlichkeiten zu behandeln und anzunehmen, dass die Steuerschuld allein auf den Erben des Vorerben übergehe und der Nacherbe dafür nicht hafte. § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG, wonach Steuerschuldner der Erwerber ist, ist eine allgemein für Erwerbe von Todes wegen und durch Schenkung unter Lebenden geltende Vorschrift, die die Anwendung der beim Eintritt des Nacherbfalls geltenden erbrechtlichen Regelungen des § 1967 BGB auf die Erbschaftsteuerschuld des Vorerben nicht ausschließt. Die Anwendung dieser Regelungen ist sachgerecht, weil der Vorerbe nach § 2139 BGB mit dem Eintritt des Falles der Nacherbfolge aufhört, Erbe zu sein, und somit er selbst bzw. sein Erbe zivilrechtlich nicht mehr

Erwerber des Vorerbschaftsvermögens ist, und der Nacherbe im Verhältnis zum Vorerben (oder dessen Erben) gemäß § 20 Abs. 4 ErbStG dessen Erbschaftsteuerschuld zu tragen hat.

- 12** Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG, wonach beim Eintritt der Nacherbfolge diejenigen, auf die das Vermögen übergeht, den Erwerb als vom Vorerben stammend zu versteuern haben. Diese Regelung betrifft nicht nur das aktive Nachlassvermögen, sondern auch die entsprechenden Nachlassverbindlichkeiten des Vorerben und steht daher der sich aus den maßgeblichen zivilrechtlichen Vorschriften ergebenden Beurteilung, dass diese Erwerber (Nacherben) auch für die durch die Vorerbschaft veranlasste Erbschaftsteuer haften, nicht entgegen.
- 13** Soweit bisher von der Rechtsprechung (Urteile des Reichsfinanzhofs vom 7. November 1935 III e A 28/35, RFHE 38, 312, RStBl 1935, 1509, und des FG Hamburg vom 18. Januar 1968 II 180/65, EFG 1968, 362) und der h.M. in der Literatur (Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 6 Rz 23; Kobar in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 5. Aufl., § 6 Rz 14; Jüptner in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, a.a.O., § 20 Rz 43; Philipp in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 6 ErbStG Rz 18; Geck in Kapp/Ebeling, § 6 ErbStG Rz 43, § 20 ErbStG Rz 18; Esskandari in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 6 ErbStG Rz 36; Billig, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht 2015, 61; Deimel, EFG 2014, 2060; Avenarius in Staudinger, a.a.O., Vorbemerkungen zu §§ 2144-2146 Rz 5; Palandt/Weidlich, a.a.O., § 2100 Rz 3; MünchKommBGB/Grunsky, a.a.O., § 2100 Rz 52; Lampert/B. Hamdan/M. Hamdan in: jurisPK-BGB, a.a.O., Steuerrechtl. Hinw. zu § 2100 BGB Rz 7; kritisch Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., § 6 Rz 6; Weinmann in Moench/Weinmann, § 6 ErbStG Rz 9) eine andere Ansicht vertreten wird, kann dieser nicht gefolgt werden.
- 14** 4. Haftet nach dem Eintritt des Nacherbfalls neben dem Nacherben auch der Vorerbe oder dessen Erbe für die durch den Vorerbfall ausgelöste Erbschaftsteuer, sind sie Gesamtschuldner i.S. des § 44 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) und schulden jeweils die gesamte Leistung (§ 44 Abs. 1 Satz 2 AO), soweit sich für den Vorerben oder dessen Erben aus § 2145 BGB keine Haftungsbeschränkung ergibt. Das zuständige Finanzamt hat nach seinem pflichtgemäßen Ermessen (§ 5 AO) zu entscheiden, gegen welchen Gesamtschuldner es die Erbschaftsteuer festsetzt. Da der Nacherbe im Verhältnis zum Vorerben oder dessen Erben gemäß § 20 Abs. 4 ErbStG die Erbschaftsteuerschuld des Vorerben zu tragen hat, entspricht es regelmäßig pflichtgemäßem Ermessen, die Steuer gegen den Nacherben festzusetzen.
- 15** Die Ermessensentscheidung bedarf nach Maßgabe des § 121 Abs. 1 AO einer Begründung, soweit diese zum Verständnis des Steuerbescheids erforderlich und nicht nach § 121 Abs. 2 AO entbehrlich ist. Setzt das Finanzamt die Steuer gegen den Erben des Vorerben fest, liegt eine Ausnahme von der regelmäßig gebotenen Steuerfestsetzung gegenüber dem Nacherben vor, die im Allgemeinen einer Begründung bedarf.
- 16** Die Inanspruchnahme des Erben des Vorerben als Gesamtschuldner braucht nur dann nicht begründet zu werden, wenn sie einer Vereinbarung zwischen diesem und dem Nacherben entspricht oder der Erbe des Vorerben bei der Herausgabe der Vorerbschaft an den Nacherben (§ 2130 Abs. 1 BGB) die zur Entrichtung der Erbschaftsteuer erforderlichen Mittel zurückbehalten hat oder vergleichbare Besonderheiten vorliegen. Eine Begründung ist auch entbehrlich, wenn die Steuerfestsetzung gegen den Nacherben aus Rechtsgründen, etwa wegen Festsetzungsverjährung, nicht mehr möglich ist --dann entfällt bereits mangels einer Auswahlmöglichkeit eine Ausübung des Ermessens-- oder infolge dessen wirtschaftlicher Situation keinen Erfolg verspricht und dies dem Erben des Vorerben bekannt oder ohne weiteres erkennbar ist. Insoweit gelten dieselben Grundsätze wie für die Schenkungsteuer und die Grunderwerbsteuer, wenn das Finanzamt denjenigen der Gesamtschuldner, der nach den Vereinbarungen der Vertragsparteien nicht verpflichtet ist, die Steuer zu tragen, in Anspruch nimmt (vgl. dazu BFH-Urteil vom 1. Juli 2008 II R 2/07, BFHE 222, 68, BStBl II 2008, 897, unter II.1., m.w.N.).
- 17** Fehlt die erforderliche Begründung und wird sie auch nicht in zulässiger Form nachgeholt, ist der gegen den Erben des Vorerben ergangene Steuerbescheid bereits aus diesem Grund rechtswidrig und aufzuheben.
- 18** 5. Die angefochtenen Erbschaftsteuerbescheide und die Einspruchsentscheidung sind somit rechtswidrig und aufzuheben (§ 102 Satz 1 FGO). Geht man davon aus, dass die Klägerin neben der Nacherbin für die aufgrund des Vorerbfalls entstandene Erbschaftsteuer haftet, so sind sie und die Nacherbin Gesamtschuldner i.S. des § 44 Abs. 1 Satz 1 AO. Das FA hätte demnach nach pflichtgemäßem Ermessen entscheiden müssen, gegen welche Steuerschuldnerin es die Erbschaftsteuer festsetzt, und die Auswahl der Klägerin als Steuerschuldnerin spätestens in der Einspruchsentscheidung begründen müssen (§ 121 Abs. 1, § 126 Abs. 1 Nr. 2 AO). Dies ist nicht geschehen. Besondere Umstände, die eine Festsetzung der Erbschaftsteuer gegen die Klägerin ohne Begründung der

Ermessensausübung rechtfertigen, hat das FG nicht festgestellt und auch das FA nicht vorgetragen. Es ist unerheblich, ob die Erbschaftsteuer zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch gegen die Nacherbin festgesetzt werden kann. Für die Beurteilung, ob die Festsetzung der Steuer gegen die Nacherbin unzulässig oder untunlich war, ist der Zeitpunkt maßgebend, zu dem das FA erstmals Erbschaftsteuer gegen die Klägerin festgesetzt hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 222, 68, BStBl II 2008, 897, unter II.2.).

**19** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

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