

# Urteil vom 31. August 2021, II R 2/20

## Besteuerung eines beim Tod des Beschwerten fälligen Vermächtnisses

ECLI:DE:BFH:2021:U.310821.IIR2.20.0

BFH II. Senat

ErbStG § 3 Abs 1 Nr 1 Alt 2, ErbStG § 6 Abs 2 S 1, ErbStG § 6 Abs 4 Alt 2, ErbStG § 9 Abs 1 Nr 1 Buchst a, ErbStG § 15 Abs 1, BGB § 2100, BGB § 2139, BGB §§ 2147ff, BGB § 2147, BGB § 2176, BGB § 2177, BGB § 2191

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 05. November 2019, Az: 10 K 1104/18

## Leitsätze

1. Der Vermächtnisnehmer eines beim Tod des Beschwerten fälligen Vermächtnisses erwirbt erbschaftsteuerrechtlich vom Beschwerten.
2. Fällt der erstberufene Vermächtnisnehmer vor Fälligkeit des Vermächtnisses weg, erwirbt der zweitberufene Vermächtnisnehmer ebenfalls vom Beschwerten und nicht vom erstberufenen Vermächtnisnehmer.

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 06.11.2019 - 10 K 1104/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der 1957 verstorbene Erblasser war Eigentümer eines Hausgrundstücks. In einem notariell beurkundeten Testament hatte er seine Ehefrau zur Alleinerbin bestimmt und das Grundstück seinem Neffen vermacht. Das Vermächtnis sollte zwar mit dem Tod des Erblassers anfallen, Übergabe und Übereignung des Grundstücks konnte der Vermächtnisnehmer jedoch erst nach dem Tod der Ehefrau verlangen. Für den Fall, dass der Neffe das Vermächtnis nicht erwerben sollte, fiel es an dessen eheliche Abkömmlinge. Sollte der Neffe nach Anfall, aber vor Fälligkeit des Vermächtnisses sterben, fiel es an diese als Nachvermächtnisnehmer.
- 2 Der Neffe verstarb 2011 und wurde durch seine Kinder, den Kläger und Revisionskläger (Kläger) sowie dessen Bruder, beerbt. Im Jahre 2012 verstarb die Ehefrau des Erblassers. Danach wurde das Grundstück in Erfüllung der testamentarischen Verpflichtung auf den Kläger und dessen Bruder als Miteigentümer zu je ½ übertragen.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheid vom 21.11.2016 gegenüber dem Kläger Erbschaftsteuer für einen vermächtnisweisen Erwerb von Todes wegen von der Ehefrau des Erblassers fest. Während der Kläger die Anwendung der Steuerklasse I beantragt hatte, wandte das FA Steuerklasse III an. Es vertrat die Auffassung, für die Besteuerung sei das Verwandtschaftsverhältnis des Klägers zu der Vorerbin --der Ehefrau des Erblassers-- bzw. zum Erblasser maßgebend.
- 4 Mit dem durch Einspruchsentscheidung vom 13.07.2018 zurückgewiesenen Einspruch sowie der Klage machte der Kläger geltend, es habe sich um ein Nachvermächtnis i.S. des § 2191 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) gehandelt, so dass nach § 6 Abs. 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) i.V.m. § 6 Abs. 4 Alternative 1 ErbStG auf Antrag der Erwerb als vom Vater stammend zu behandeln sei.

- 5 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Der inhaltlich hinreichend bestimmte Bescheid sei rechtmäßig. Das Vermächtnis sei zwar als Nachvermächtnis dem Neffen nach § 2176 BGB angefallen. Mit dem Aufschub der Fälligkeit nach § 2177 BGB auf den Tod der Ehefrau (betagtes Vermächtnis) sei aber die Besteuerung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG hinausgeschoben gewesen. Der Wortlaut des § 6 Abs. 4 Alternative 1 ErbStG i.V.m. § 6 Abs. 1 bis 3 ErbStG spreche zwar dafür, den Erwerb als von dem Neffen --dem Vater des Klägers-- als Vorvermächtnisnehmer stammend zu versteuern (Steuerklasse I). Es sei aber nur gerechtfertigt, nach § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG einen Erwerb vom Vorvermächtnisnehmer zu fingieren, wenn bei diesem nach § 6 Abs. 1 ErbStG ein steuerlicher Vollerwerb stattfinde. Fehle es daran etwa wegen hinausgeschobener Fälligkeit, bleibe es bei dem Erwerb unmittelbar vom Erblasser als Vermächtnisgeber. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 290, veröffentlicht.
- 6 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung von § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG. Dessen teleologische Reduktion sei nicht gerechtfertigt. Das FG verstehe die testamentarische Anordnung zutreffend als Nachvermächtnis auf den Tod des Neffen, gehe dann aber fälschlich davon aus, dass die Anwendung von § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG nicht nur den Erwerb des Vermächtnisanspruchs, sondern auch den Anfall von Erbschaftsteuer verlange. Da der Kläger von seinem Vater erworben habe, bezeichne der Erbschaftsteuerbescheid zu Unrecht einen Erwerb von der Ehefrau des Erblassers und sei deshalb unbestimmt.
- 7 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung, den Bescheid vom 21.11.2016 und die Einspruchsentscheidung vom 13.07.2018 aufzuheben.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 9 Seiner Ansicht nach folgt das vom FG erzielte Ergebnis auch aus § 6 Abs. 4 Alternative 2 ErbStG.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist nach § 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat im Ergebnis zu Recht erkannt, dass die angefochtenen Bescheide rechtmäßig sind und den Kläger nicht i.S. von § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO in seinen Rechten verletzen.
- 11 Das Vermächtnis stellt erbschaftsteuerrechtlich einen Erwerb von Todes wegen gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 ErbStG nach der Ehefrau des Erblassers auf den Zeitpunkt seiner Fälligkeit dar, den das FA zutreffend unter Anwendung des § 15 Abs. 1 Steuerklasse III ErbStG besteuert hat. Dies folgt allerdings nicht aus einer auf eine teleologische Reduktion gestützten Nichtanwendung des § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG, sondern aus § 6 Abs. 4 Alternative 2 ErbStG.
- 12 1. Vermächtnisse, die beim Tod des Beschwerten fällig sind, werden über eine Gleichstellung mit den Nacherbschaften erbschaftsteuerrechtlich im Wesentlichen so behandelt wie Vermächtnisse, die beim Tod des Beschwerten anfallen.
- 13 a) Der Anfall der Nacherbschaft gilt grundsätzlich als Erwerb vom Vorerben. Während zivilrechtlich nach §§ 2100, 2139 BGB der Vorerbe und der Nacherbe zwar nacheinander, aber beide vom ursprünglichen Erblasser erben (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13.04.2016 - II R 55/14, BFHE 254, 43, BStBl II 2016, 746, Rz 9, m.w.N.), gilt erbschaftsteuerrechtlich nach § 6 Abs. 1 ErbStG der Vorerbe als Erbe. Sein Erwerb unterliegt in vollem Umfang und ohne Berücksichtigung der Beschränkungen durch das Nacherbenrecht der Erbschaftsteuer (BFH-Urteil vom 23.08.1995 - II R 88/92, BFHE 179, 145, BStBl II 1996, 137, unter 1.c, und vom 17.09.1997 - II R 8/96, BFH/NV 1998, 587, unter II.1.; zur Verfassungskonformität BFH-Beschluss vom 06.11.2006 - II B 37/06, BFH/NV 2007, 242). Bei Eintritt der Nacherbfolge haben nach § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG diejenigen, auf die das Vermögen übergeht, den Erwerb als vom Vorerben stammend zu versteuern. Die Vorschrift fingiert für erbschaftsteuerrechtliche Zwecke, dass der Nacherbe Erbe des Vorerben wird. Nach Maßgabe von § 6 Abs. 2 Sätze 2 bis 5 ErbStG ist auf Antrag der Versteuerung das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser zugrunde zu legen.
- 14 b) § 6 Abs. 4 ErbStG überträgt diese Systematik auf Vor- und Nachvermächtnisse sowie auf Vermächtnisse, die erst mit dem Tod des Beschwerten fällig werden.

- 15** aa) Nach § 6 Abs. 4 Alternative 1 ErbStG stehen Nachvermächtnisse den Nacherbschaften gleich. Ebenso wie zivilrechtlich nach § 2191 BGB i.V.m. §§ 2147 ff. BGB Vor- und Nachvermächtnisnehmer entsprechend dem Vor- und Nacherben behandelt werden, fingiert diese Vorschrift für erbschaftsteuerrechtliche Zwecke, dass der Nachvermächtnisnehmer das Vermächtnis vom Vorvermächtnisnehmer erwirbt. Sowohl bei Anfall des Vorvermächtnisses als auch bei Anfall des Nachvermächtnisses entsteht Erbschaftsteuer (vgl. Geck in Kapp/Ebeling, § 6 ErbStG Rz 51; Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 6 Rz 139).
- 16** Wird der Vorvermächtnisnehmer entsprechend § 6 Abs. 1 ErbStG als Vermächtnisnehmer nach dem ursprünglichen Erblasser behandelt, unterliegt sein Vermächtniserwerb der Erbschaftsteuer, ohne dass die Beschränkungen durch das Nachvermächtnis berücksichtigt werden können (BeckOK ErbStG/Hinkers, 12. Ed. 01.07.2021, § 6 Rz 91). Der Nachvermächtnisnehmer hat entsprechend § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG bei Eintritt des Nachvermächtnisfalls den Erwerb seines Vermächtnisses als vom Vorvermächtnisnehmer stammend zu versteuern und kann nur nach Maßgabe von § 6 Abs. 2 Sätze 2 bis 5 ErbStG auf Antrag der Besteuerung sein Verhältnis zum Erblasser zugrunde legen.
- 17** bb) Nach § 6 Abs. 4 Alternative 2 ErbStG stehen ferner beim Tod des Beschwerten fällige Vermächtnisse (und Auflagen) den Nacherbschaften gleich. Diese Vorschrift spricht das sog. betagte Vermächtnis an, das zwar mit dem Erbfall entsteht, dessen Fälligkeit jedoch auf einen späteren Termin hinausgeschoben ist (vgl. BFH-Urteil vom 20.10.2015 - VIII R 40/13, BFHE 252, 260, BStBl II 2016, 342, Rz 17, m.w.N.).
- 18** Der durch ein solches betagtes Vermächtnis Beschwerte gilt als Vermächtnisnehmer nach dem Erblasser. Der Vermächtnisnehmer des betagten Vermächtnisses erwirbt vom Beschwerten (Reich in von Oertzen/Loose, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 2. Aufl., § 6 Rz 63; Meincke/Hannes/Holtz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 18. Aufl., § 6 Rz 30; Engel/Jochum, in ErbStG eKommentar Ab 01.01.2015, § 6 ErbStG Rz 33 --Aktualisierung vom 15.10.2019--; BeckOK ErbStG/Hinkers, a.a.O., § 6 Rz 92). Der Tod des Beschwerten ist somit für die Erbschaftsteuer des Vermächtnisnehmers keine aufschiebende Bedingung für die Entstehung der Steuer i.S. von § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG, sondern begründet erst den steuerbaren Tatbestand. § 6 Abs. 4 Alternative 2 ErbStG gilt mangels anderweitiger Anordnung auch dann, wenn das Vermächtnis nicht nur betagt, sondern zivilrechtlich zudem ein Nachvermächtnis ist. Über § 6 Abs. 2 Sätze 2 bis 5 ErbStG ist wiederum auf Antrag der Besteuerung das Verhältnis zum Erblasser zugrunde zu legen.
- 19** 2. Ist ein Vermächtnis erst mit dem Tod des beschwerten Erben fällig und ein zweiter Vermächtnisnehmer für den Fall bestimmt, dass der erste Vermächtnisnehmer vor Fälligkeit des Vermächtnisses verstirbt, erwirbt --sollte sich dies realisieren-- der zweitberufene Vermächtnisnehmer von dem beschwerten Erben, nicht aber vom erstberufenen Vermächtnisnehmer. Zeitpunkt des Erwerbs ist der Tod des Erben. Ob zivilrechtlich die beiden Vermächtnisse als Vor- und Nachvermächtnis zu qualifizieren sind, ist für Zwecke der Erbschaftsteuer nicht erheblich.
- 20** a) Der Tod des Erblassers führt noch nicht zu einem steuerbaren Vermächtniserwerb. Ungeachtet der Frage, ob der erste Vermächtnisnehmer zivilrechtlich ein Vorvermächtnis erworben hat, ist dieses erbschaftsteuerrechtlich gemäß § 6 Abs. 4 Alternative 2 ErbStG nicht zu berücksichtigen. Aus demselben Grund ist mit dem Tod des ersten Vermächtnisnehmers hinsichtlich des Vermächtnisses kein erbschaftsteuerbarer Tatbestand bei dem zweiten Vermächtnisnehmer verwirklicht. So lange der beschwerte Erbe noch lebt, ist das Vermächtnis noch nicht fällig.
- 21** b) Ist mit dem Tod des beschwerten Erben schließlich das Vermächtnis fällig geworden, liegt erbschaftsteuerrechtlich bei dem zweiten Vermächtnisnehmer ein nach § 6 Abs. 4 Alternative 2 ErbStG der Nacherbschaft gleichstehender Erwerb vor. Der beschwerte Erbe steht dem Vorerben gleich und gilt nach § 6 Abs. 1 ErbStG als Erbe. Der zweite Vermächtnisnehmer steht dem Nacherben gleich und hat das Vermächtnis auf diesen Zeitpunkt nach § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG als vom beschwerten Erben stammend zu versteuern. Stellt er den Antrag nach § 6 Abs. 2 Sätze 2 bis 5 ErbStG, ist der Besteuerung das Verhältnis zu dem (ursprünglichen) Erblasser zugrunde zu legen.
- 22** 3. Nach diesen Rechtsgrundsätzen ist der Vermächtniserwerb des Klägers mit der Steuerklasse III zu erfassen. Die Entscheidung des FG stellt sich im Ergebnis als richtig dar.
- 23** a) Mit dem Tod des Erblassers hatte dessen Neffe --der Vater des Klägers-- nach § 6 Abs. 4 Alternative 2 ErbStG noch keinen Vermächtniserwerb zu versteuern. Das Vermächtnis war noch nicht fällig, weil die Ehefrau des Erblassers noch nicht verstorben war. Dasselbe galt für den Kläger und seinen Bruder beim Tod ihres Vaters. Die Fälligkeit des Vermächtnisses trat erst mit dem Tod der Ehefrau des Erblassers ein. Auf diesen Zeitpunkt hat der Kläger es als von ihr stammend zu versteuern. In diesem Verhältnis ist die Steuerklasse III anzuwenden.

- 24** b) Sollten die Erklärungen des Klägers als Antrag nach § 6 Abs. 2 Sätze 2 bis 5 ErbStG zu verstehen sein, ändert sich an der Besteuerung nichts, da auch das Verhältnis des Klägers zu dem (ursprünglichen) Erblasser mit Steuerklasse III zu erfassen ist. Gegen die inhaltliche Bestimmtheit des Erbschaftsteuerbescheids bestehen unter diesen Prämissen keine Bedenken. Der Bescheid bezeichnet den steuerbaren Erwerb zutreffend.
- 25** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO. Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten nach § 121 Satz 1 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung.

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