

Beschluss vom 28. Juni 2023, II B 79/22

Vor- und Nacherbschaft; Beiladung einer Testamentsvollstreckerin

ECLI:DE:BFH:2023:B.280623.IIB79.22.0

BFH II. Senat

ErbStG § 6, ErbStG § 31 Abs 5, ErbStG § 32 Abs 1 S 2, BGB § 2100, BGB § 2139, AO § 34 Abs 3, AO § 35, AO § 69 S 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 4, FGO § 60 Abs 1, FGO § 60 Abs 3, GG Art 14 Abs 1 S 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz, 18. August 2022, Az: 4 K 1870/21

Leitsätze

1. NV: Die erbschaftsteuerliche Behandlung der Vor- und Nacherbschaft weicht in zulässiger Weise von dem Zivilrecht ab.
2. NV: Die Besteuerung sowohl des Vor- als auch des Nacherben ist verfassungsgemäß.
3. NV: Ein Testamentsvollstrecker ist zum Verfahren des Steuerschuldners nicht notwendig beizuladen.
4. NV: Die unterlassene einfache Beiladung ist kein Verfahrensmangel.

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 18.08.2022 - 4 K 1870/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) sowie die Beigeladene sind zwei von drei Kindern ihrer am xx.12.2008 verstorbenen Mutter (M) sowie ihres am xx.12.2018 verstorbenen Vaters (V). M hatte testamentarisch V als Vorerben und die Klägerin sowie die Beigeladene und Beteiligte (Beigeladene) zu Nacherben zu je ein Halb eingesetzt, ferner die Klägerin zur Testamentsvollstreckerin bestimmt. V wurde ebenfalls durch die Klägerin und die Beigeladene beerbt.
- 2 Zum Vermögen der M hatten ein im Bezirk des Beklagten und Beschwerdegegners zu 1. (Finanzamt ... --FA 1--) sowie drei im Bezirk des Beklagten und Beschwerdegegners zu 2. (Finanzamt ... --FA 2--) belegene Grundstücke gehört, die nach dem Tod der M im Grundbuch auf V umgeschrieben wurden. Die Nacherbfolge wurde eingetragen.
- 3 Das FA 2 forderte in seiner Eigenschaft als Erbschaftsteuerfinanzamt das FA 1 sowie seine eigene Bewertungsstelle auf, zum xx.12.2018 (Todestag des V) die jeweiligen Grundbesitzwerte festzustellen. Das FA 1 erließ am 23.03.2020, das FA 2 am 20.03.2020 gegenüber der Klägerin und der Beigeladenen entsprechende Bescheide, alle mit der Angabe "Zurechnung des Grundbesitzwerts bisher [V] neu Erbengemeinschaft nach [V] bestehend aus [Beigeladene] und [Klägerin]". Das FA 2 hat mit Bescheid vom 30.11.2020 Erbschaftsteuer gegenüber der Klägerin festgesetzt, die jedoch nicht Gegenstand des vorliegenden Streits ist.
- 4 Mit Einsprüchen und Klage beanstandete die Klägerin unter Hinweis auf die Vor- und Nacherbschaft die Zurechnung zu V, denn es handele sich um den Nachlass nach M. Im Klageverfahren beantragte sie, sie in ihrer Eigenschaft als Testamentsvollstreckerin am Verfahren zu beteiligen. Im Rahmen eines richterlichen Hinweises hat

der Berichterstatter beim Finanzgericht (FG) mitgeteilt, dass seines Erachtens die Voraussetzungen der Beiladung nach § 60 Abs. 1 und 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) nicht vorlägen, da die Klage sich auf die Erbschaft nach V beziehe und der Nachlass nach dem Tod der M davon nicht berührt sei. Ein Beschluss hierüber ist nicht ergangen. Beigeladen hat das FG die andere Miterbin. In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin beantragt, die vier Bescheide dahin zu ändern, dass das jeweilige Grundstück bei der Angabe "bisher" dem Nachlass der M und bei der Angabe "neu" der (Nach-)Erbengemeinschaft nach M, bestehend aus der Klägerin und der Beigeladenen, zugerechnet werde. Das FG hat die Klage abgewiesen. Die Zurechnung entspreche den von Verfassungen wegen nicht zu beanstandenden Regelungen des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) zur Vor- und Nacherbschaft. Danach gebe es zunächst mit dem Tod der M einen Erbanfall bei V. Sodann werde mit dessen Tod ein Erbanfall von V an die Erbengemeinschaft, bestehend aus der Klägerin und der Beigeladenen, fingiert.

- 5 Mit ihrer Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision beruft sich die Klägerin auf alle drei Zulassungsgründe nach § 115 Abs. 2 FGO.
- 6 Es liege grundsätzliche Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO im Hinblick auf das Verständnis von § 6 Abs. 2 ErbStG vor. Die Auslegung durch das FG kollidiere mit dem Zivilrecht und auch mit der Verfassung. Es lägen zwei getrennte Nachlässe vor, sodass bei dem zweiten Erbfall nicht beide Vermögensmassen besteuert werden dürften. Das FG rechne eine der beiden Vermögensmassen dem anderen Erblasser fiktiv zu. Die Vorschrift könne aber nicht die Zuordnung der Vermögen zu einem Nachlass regeln, sondern nur den Zeitpunkt von Anfall und Bewertung.
- 7 Ferner sei nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Herstellung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung zwischen den zivilrechtlichen Vorschriften der §§ 2100 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) einerseits und denen des Erbschaftsteuerrechts, namentlich § 6 Abs. 2 ErbStG, andererseits herzustellen. Das FG gehe zwar von zivilrechtlicher Prägung des Erbschaftsteuerrechts aus, verschmelze aber gegen das Zivilrecht und damit rechtswidrig zwei Nachlässe, mit der Folge, dass nur ein Freibetrag gewährt werde. Dies sei auch im Hinblick auf die korrekte Veranlagung zur Einkommensteuer so nicht haltbar.
- 8 Schließlich liege ein Verfahrensmangel nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO vor. Sie hätte in ihrer Eigenschaft als Testamentsvollstreckerin nach § 60 FGO beigeladen werden müssen. Die Testamentsvollstreckung für den Nachlass der M habe mit Anfall der Nacherbschaft begonnen. Der Testamentsvollstrecker --hier die Klägerin-- habe verfahrensbezogene Rechte und Pflichten aus §§ 31 Abs. 5, 32 Abs. 1 Satz 2 ErbStG sowie § 48 Abs. 1 Nr. 4 FGO, sei Vermögensverwalter nach § 34 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) und hafte bei Verbrauch der Nacherbschaft persönlich für die Erbschaftsteuer. Dieser Verfahrensmangel habe zur fehlerhaften Zuordnung der Vermögensmassen zu den jeweiligen Erblassern geführt.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Beschwerde ist, soweit sie überhaupt den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügt, zumindest unbegründet. Die geltend gemachten Zulassungsgründe liegen nicht vor.
- 10 1. Der behauptete Zulassungsgrund grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.
- 11 a) Eine Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das abstrakte Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Die Rechtsfrage muss im konkreten Fall klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärungsfähig sein. Klärungsbedürftig ist eine Rechtsfrage, wenn hinsichtlich ihrer Beantwortung Unsicherheit besteht. Eine Rechtsfrage ist nicht klärungsbedürftig, wenn sie durch die Rechtsprechung hinreichend geklärt ist und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar oder vorgetragen sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung dieser Frage geboten erscheinen lassen. Eine klärungsbedürftige Rechtsfrage wird dagegen nicht aufgeworfen, wenn die streitige Rechtsfrage offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das FG getan hat, die Rechtslage also eindeutig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 04.01.2023 - XI B 51/22, Rz 3).
- 12 b) Nach diesen Maßstäben kommt weder dem Verhältnis des § 6 ErbStG zum Zivilrecht noch der Frage dessen Verfassungskonformität grundsätzliche Bedeutung zu.

- 13** aa) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH hat § 6 ErbStG diejenige Bedeutung, die die Klägerin beanstandet. Die erbschaftsteuerrechtliche Behandlung von Vor- und Nacherbschaft weicht teilweise von der Systematik des Zivilrechts ab. Dies ist zulässig und entspricht dem gesetzgeberischen Willen, selbst wenn es die praktische Rechtsanwendung vor zusätzliche Anforderungen stellen sollte. Insoweit besteht kein Klärungsbedarf mehr.
- 14** 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, 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. 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 (BFH-Urteil vom 31.08.2021 - II R 2/20, BFHE 273, 572, BStBl II 2022, 387, Rz 13). Geht beim Tod des Vorerben neben dem zur Nacherbschaft gehörenden Vermögen zugleich eigenes Vermögen des Vorerben auf den Nacherben über, weil der Nacherbe gleichzeitig Allein- oder Miterbe nach dem Vorerben ist, liegen zivilrechtlich zwei Erbfälle vor, einer nach dem Erblasser und ein weiterer nach dem Vorerben. Erbschaftsteuerrechtlich handelt es sich gleichwohl um einen einheitlichen Erwerb vom Vorerben (BFH-Urteil vom 01.12.2021 - II R 1/20, BFHE 275, 355, BStBl II 2022, 518, Rz 13).
- 15** bb) Ebenso wenig bedarf die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit des § 6 ErbStG der Klärung. Der BFH hat bereits mehrfach entschieden, dass die Vorschriften über die Besteuerung des Vorerben nicht die maßgebenden verfassungsrechtlichen Grenzen überschreiten. Die dem Gesetzgeber durch Art. 14 Abs. 1 Satz 2 des Grundgesetzes übertragene Bestimmung von Inhalt und Schranken des Erbrechts eröffnet ihm auch hinsichtlich der Erbschaftsteuer im Rahmen der Garantie des Privaterbrechts eine weitreichende Gestaltungsbefugnis. Die Erbrechtsgarantie gewährleistet nicht das (unbedingte) Recht, den gegebenen Eigentumsbestand von Todes wegen ungemindert auf Dritte zu übertragen; die Möglichkeiten des Gesetzgebers zur Einschränkung des Erbrechts sind --weil sie an einen Vermögensübergang anknüpfen-- weitergehend als die zur Einschränkung des Eigentums (BFH-Beschluss vom 06.11.2006 - II B 37/06, BFH/NV 2007, 242, unter II.2.d; ebenso BFH-Urteile vom 13.04.2016 - II R 55/14, BFHE 254, 43, BStBl II 2016, 746, Rz 8 und in BFHE 273, 572, BStBl II 2022, 387, Rz 13). Diese Erwägungen gelten gleichermaßen für die Besteuerung des Nacherben.
- 16** 2. Die Revision ist auch nicht nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zuzulassen.
- 17** a) Nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO ist die Revision zuzulassen, wenn die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH erfordert. Insoweit ist die Beschwerde unzulässig.
- 18** aa) Die Revisionszulassung nach dieser Vorschrift setzt voraus, dass das FG bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als der BFH, das Bundesverfassungsgericht, der Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, ein anderes oberstes Bundesgericht oder ein anderes FG. Das FG muss seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt haben, der mit den ebenfalls tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt. Zur schlüssigen Darlegung einer Divergenzrüge nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört unter anderem eine hinreichend genaue Bezeichnung der vermeintlichen Divergenzentscheidung sowie die Gegenüberstellung tragender abstrakter Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und aus den behaupteten Divergenzentscheidungen andererseits, um eine Abweichung deutlich erkennbar zu machen (BFH-Beschluss vom 29.11.2022 - VIII B 141/21, Rz 23).
- 19** bb) Daran fehlt es. Die Klägerin hat schon keine Rechtssätze formuliert, von denen das FG abgewichen sein soll. Sie hat zwar zutreffend ausgeführt, dass nach der Rechtsprechung des BFH (Entscheidungen in BFH/NV 2007, 242, unter II.2.a und in BFHE 254, 43, BStBl II 2016, 746, Rz 8) die Erbschaftsbesteuerung auch und nicht zuletzt bei der Besteuerung des Vorerben grundsätzlich an das Zivilrecht anknüpft. Sie ist aber nicht weiter darauf eingegangen, dass § 6 ErbStG explizit Abweichungen von der zivilrechtlichen Konzeption von Vor- und Nacherbschaft vorsieht und auch hierzu bereits Rechtsprechung vorliegt (s. oben unter II.1.b). Der Rechtssatz, die Erbschaftsteuer knüpfe an das Zivilrecht an, gilt folglich nicht ausnahmslos und gerade in der vorliegenden Thematik nur begrenzt. Vor diesem Hintergrund ist nicht erkennbar, mit welchen Rechtssätzen das FG von welcher Rechtsprechung abgewichen sein soll.
- 20** b) Nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO ist die Revision zuzulassen, wenn die Fortbildung des Rechts es erfordert. Es handelt sich um einen Spezialfall des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung (BFH-

Beschluss vom 07.06.2022 - VIII B 51/21, Rz 11). Wie bereits unter II.1. erläutert ist aber das partielle Auseinanderfallen von Zivilrecht einerseits und Erbschaftsteuerrecht andererseits im Gesetz angelegt, eine grundsätzliche Klärung somit nicht mehr erforderlich.

- 21** 3. Schließlich ist auch der Zulassungsgrund des Verfahrensmangels nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO nicht deshalb gegeben, weil das FG die Klägerin in ihrer Eigenschaft als Testamentsvollstreckerin nicht beigeladen hat.
- 22** a) Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO findet die notwendige Beiladung statt, wenn an dem streitigen Rechtsverhältnis Dritte derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Das ist nicht der Fall.
- 23** aa) Eine solche Konstellation liegt nur vor, wenn die Entscheidung notwendigerweise und unmittelbar Rechte Dritter gestaltet, verändert oder zum Erlöschen bringt, insbesondere in Fällen, in denen das, was einen Prozessbeteiligten begünstigt oder benachteiligt, zwangsläufig umgekehrt den Dritten benachteiligen oder begünstigen muss (BFH-Beschluss vom 06.03.2013 - X B 93/11, Rz 17). Die logische Notwendigkeit einheitlicher Entscheidung reicht nicht aus. Vielmehr muss die Entscheidung eine unmittelbare Gestaltungswirkung auf den Dritten haben (BFH-Beschluss vom 29.10.2002 - V B 186/01, BFH/NV 2003, 780, unter II.1.b).
- 24** bb) Die Haftung des Testamentsvollstreckers reicht dafür nicht aus. § 69 Satz 1 AO begründet eine Haftung der in den §§ 34, 35 AO bezeichneten Personen im Falle vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten. Dazu gehören nach § 34 Abs. 3 AO auch die Vermögensverwalter und zu diesen der Testamentsvollstrecker (BFH-Urteil vom 18.06.1986 - II R 38/84, BFHE 146, 519, BStBl II 1986, 704, unter II.2.c). Das bedeutet aber nicht, dass im Haftungsverfahren eine Bindung an die Ergebnisse des Besteuerungsverfahrens sowie eines der Besteuerung zugrunde liegenden Feststellungsverfahrens eintritt. Da im Haftungsverfahren gesondert geprüft wird, ob die Erstschild dem Grunde und der Höhe nach besteht, ist ein möglicher Haftungsschuldner --wie der Testamentsvollstrecker-- im Klageverfahren des Steuerschuldners nicht notwendig gemäß § 60 Abs. 3 FGO beizuladen (BFH-Beschluss vom 04.11.2009 - X B 117/09, BFH/NV 2010, 229).
- 25** b) Es kann offenbleiben, ob die einfache Beiladung nach § 60 Abs. 1 FGO geboten oder zweckmäßig gewesen wäre. Das Unterlassen einer einfachen Beiladung stellt keinen Verfahrensmangel im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO dar (BFH-Beschlüsse vom 06.03.2013 - X B 93/11, Rz 18 und vom 03.08.2020 - IX B 16/20, Rz 17).
- 26** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO. Von einer weiteren Begründung wird nach § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO abgesehen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de