



DIE BESCHRÄNKTE ERBSCHAFTSTEUERPFLICHT – BFH ENTSCHEIDET ZUM INLANDSVERMÖGEN IM FALLE EINES VERMÄCHTNISSES

In seinem Urteil v. 23.11.2022 -II R 37/19 beschäftigt sich der BFH mit der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht bei Erwerb durch Vermächtnis. Entgegen der Vorinstanz (FG München v. 10.07.2019, Az: 4 K 174/16) unterliegt demnach das Vermächtnis an einem inländischen Grundstück nicht der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht. Doch bietet dieses Urteil nun uneingeschränktes Gestaltungspotential?

Im entschiedenen Fall hatte die Erblasserin ihrer Nichte ein Vermächtnis über einen Anteil an einem im Inland belegenen Grundstück zugewandt. Mit notariell beurkundetem Vertrag wurde im Jahre 2014 in Erfüllung dieses Vermächtnisses ein entsprechender Miteigentumsanteil an dem Grundstück auf die Nichte übertragen. Weder die Klägerin noch die Erblasserin verfügten über einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland.

Aufgrund des fehlenden Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthaltes lag keine unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht vor. Auch eine erweitert unbeschränkte Steuerpflicht war nicht gegeben. Das Finanzamt nahm allerdings eine beschränkte Erbschaftsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 ErbStG an, da Inlandsvermögen nach § 121 Nr. 2 BewG¹ vorläge. Das Finanzamt begründete dies damit, dass die Nichte in Vollziehung des Vermächtnisses den Miteigentumsanteil an dem Grundstück erhalten habe. Insofern sei als Vermögensanfall nicht der auf dem Vermächtnis beruhende schuldrechtliche Sachleistungsanspruch anzusehen, sondern der Gegenstand, den der Erwerber durch Erfüllung dieses Anspruchs erhalte.

Anders als von Finanzamt und FG München angenommen unterliegt lt. BFH der durch Vermächtnis erworbene Anspruch auf Übertragung des Miteigentumsanteils an dem inländischen Grundstück nicht der beschränkten



GABRIELA HELLSTERN

Partner · Steuerberaterin
Master of Arts in Taxation (M.A.)
hellstern@peterpartner-stb.de
Telefon: +49(0)73 61 97 37 46-13

¹Vgl. § 121 BewG „Zum Inlandsvermögen gehören: [...] Nr. 2 das inländische Grundvermögen“.

Erbschaftsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 ErbStG i.V.m. § 121 Nr. 2 BewG. Die beschränkte Erbschaftsteuerpflicht tritt für den Vermögensanfall ein, der in Inlandsvermögen i.S. des § 121 BewG besteht. Der Begriff des Inlandsvermögens wird in § 121 BewG abschließend bestimmt. Gegenstand des Vermögensanfalls durch Vermächtnis, das einen Anspruch auf Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem inländischen Grundstück verschafft, ist nicht das anteilige inländische Grundstück, sondern vielmehr der Sachleistungsanspruch auf Verschaffung von Miteigentum an diesem Grundstück.

Um die Entscheidung des BFH in Gänze nachvollziehen zu können ist an dieser Stelle ein kurzer Exkurs in das BGB hilfreich: Nach § 1939 BGB liegt ein Vermächtnis vor, wenn der Erblasser einem anderen, ohne ihn als Erben einzusetzen, einen Vermögensvorteil zuwendet.² Das Vermächtnis begründet im entschiedenen Fall einen Anspruch der Nichte gegenüber der Erblasserin auf Leistung des vermachten Gegenstands.³ Nach deutschem Recht geht die vermächtnisweise Zuwendung zivilrechtlich nicht dinglich von selbst über, sondern begründet nur ein Forderungsrecht gegen den Beschwerten (sog. Damnationslegat). Der schuldrechtliche Vermächtnisanspruch ist sodann dinglich zu erfüllen, was bei Grundstücken durch Übertragung des Eigentums an dem Grundstück auf den Vermächtnisnehmer und dessen Eintragung im Grundbuch erfolgt.

Hieraus kann nun als mögliches Gestaltungspotential festgehalten werden, dass die Gewährung eines (Sach-)Vermächtnisses eine nicht steuerbare Zuwendung an den Vermächtnisnehmer ermöglicht, sofern weder Erblasser noch Erwerber die Kriterien der unbeschränkten Steuerpflicht erfüllen.

Allerdings fällt diese Vermutung leider zu pauschal aus. Es muss insbesondere beachtet werden, nach welchem geltenden Recht das Vermächtnis angeordnet wurde. In einigen EU-Mitgliedstaaten wie z.B. Österreich oder Polen entfalten Vermächtnisse dingliche Wirkung (sog. Vindikationslegat). Nach der Rechtsprechung des EuGHs ist die dingliche Wirkung eines Vermächtnisses nach ausländischem Erbrecht auch bei inländischen Grundstücken anzuerkennen.⁴ Das Ergebnis der BFH Rechtsprechung gilt folglich nicht für Vindikationslegat ausländischen Rechts, die einen unmittelbaren Vermögensanfall des Vermächtnisgegenstands selbst bewirken⁵ und deren Zeitpunkt des Erwerbs nach § 9 ErbStG ab dem 17.08.2015 und somit der Geltung der EuErbVO⁶ liegt.

Weiter bleibt abzuwarten, ob der Gesetzgeber aufgrund der jüngst ergangenen Rechtsprechung die Schließung dieser Gesetzeslücke veranlassen könnte. Auch ist die Frage der Abzugsfähigkeit des Vermächtnisses beim Beschwerten nicht geklärt. Es ist nicht auszuschließen, dass ein Abzug des Vermächtnisses nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG iVm. § 10 Abs. 6 S. 2 ErbStG nicht erfolgen kann, sofern der erst durch den Erbfall begründete rechtliche

²Vgl. BFH v. 23.11.2022 II R 37/19, II Nr. 6 aa), BFH/NV 2023, 641.

³Vgl. § 2174 BGB.

⁴Vgl. EuGH Urteil v. 12.10.2017 – C -218/16.

⁵Vgl. Kugelmüller-Pugh, DStR 2023, S. 446.

⁶Vgl. Art. 84 II EuErbVO.

Zusammenhang keinen „wirtschaftlichen Zusammenhang“ gem. § 10 Abs. 6 S. 2 ErbStG darstellt.⁷

Nichtsdestotrotz kann die aktuell bestehende Besteuerungslücke, die durch den Wortlaut des § 121 BewG hervorgerufen wird, in der Praxis als legales Gestaltungsmodell genutzt werden. Folgende Grundsätze sind hierbei insbesondere zu beachten:

- Beschränkte Steuerpflicht:
 - Weder Erblasser noch der Bedachte dürfen im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben (unbeschränkte Steuerpflicht);
 - außerdem dürfen weder der Erwerber noch der Erblasser deutsche Staatsangehörige sein und ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland weniger als 5 Jahre zuvor aufgegeben haben (erweitert unbeschränkte Steuerpflicht).⁸
- Bei Vermächtnissen aus dem EU-Ausland ist bezüglich der EuErbVO ab Mitte 2015 Vorsicht geboten. Es ist zu prüfen, ob ein ausländisches Vermächtnis nach dem jeweiligen ausländischen EU-Recht dingliche Wirkung entfaltet. Insofern läge dann eine beschränkte Erbschaftsteuerpflicht vor.

**PETER
PARTNER**
S T E U E R -
B E R A T E R

AALEN

Peter & Partner Steuerberater PartG mbB
Ulmer Str. 68
73431 Aalen
Tel.: +49(0)73 61 97 37 46-0
Fax.: +49(0)73 61 97 37 46-99
info@peterpartner-stb.de

KÖLN

Peter & Partner Steuerberater PartG mbB
Gereonstraße 18-32
50670 Köln
Tel.: +49(0)2 21 99 59 85-32
info@peterpartner-stb.de

⁷Vgl. Dr. Peter Becker, NJW 2023, S. 1534.

⁸Vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.