

# Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz: ErbStG

Kommentar

Bearbeitet von  
Von Prof. Dr. Frank Hannes, und Dr. Michael Holtz

17. Auflage 2018. Buch. XVIII, 790 S. In Leinen  
ISBN 978 3 406 69486 8  
Format (B x L): 12,8 x 19,4 cm

[Steuern > Erbschaftsteuer, Schenkungsteuer, Spendenrecht, Gemeinnützigkeitsrecht](#)

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

The logo for beck-shop.de features the text "beck-shop.de" in a bold, red, sans-serif font. Above the "i" in "shop" are three red dots of increasing size. Below the main text, the words "DIE FACHBUCHHANDLUNG" are written in a smaller, red, all-caps, sans-serif font.

**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](http://beck-shop.de) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

1922 zurück. 1974 wurden in Abs 2 zur Klarstellung (BTDrs 6/3418, 63) die Sätze 3–5 eingefügt. Das ErbStRG 2009 hat die Anordnung des Abs 4 auf Auflagen erstreckt. Der frühere Abs 5, der sich auf die Verhältnisse bei einem ländlichen Anerbengut bezog und unter den geltenden Anerbengesetzen keinen deutlich erkennbaren Anwendungsbereich hatte, wurde gestrichen.

## 2. Vor- und Nacherbfolge (§§ 2100ff BGB)

Im Fall der Vor- und Nacherbfolge (§§ 2100ff BGB) teilen sich zwei (oder mehrere) Erben in der Weise den Nachlass, dass sie nicht gleichzeitig, sondern nacheinander Erben werden. Mit dem Erbfall geht das Vermögen des Erblassers zunächst auf den Vorerben über (§ 1922 I BGB). Mit dem Nacherbfall hört der Vorerbe jedoch auf, Erbe zu sein, und fällt die Erbschaft dem Nacherben an (§ 2139 BGB). Der Vorerbe ist also **Erbe auf Zeit**. Seine Erbenstellung dauert nur bis zum Nacherbfall. Dabei kann der Nacherbfall bedingt oder befristet angeordnet sein. Im Fall der Befristung (Bsp: Nacherbfall beim Tod des Vorerben) steht fest, dass es zum Nacherbfall kommt, der Vorerbe damit seine Erbenstellung verliert. Im Fall der Bedingung (Bsp: Nacherbfall bei Wiederheirat des Vorerben) ist es dagegen nicht sicher, ob der Nacherbfall eintritt. Fällt die Bedingung aus, wird aus dem Vorerben ein Vollerbe, der nun den Nachlass ohne zeitliche Beschränkung innehat. Der auflösend bedingt eingesetzte Vorerbe ist daher nur solange „Erbe auf Zeit“, bis die Bedingung ausfällt und er zum Erben ohne zeitliche Beschränkung wird. Als (vorläufiger) Erbe auf Zeit unterliegt der Vorerbe gewissen Beschränkungen, die den Erwerb des Nacherben sichern sollen. So hat der Vorerbe den Nachlass ordnungsgemäß zu verwalten und für sorgfaltswidriges Verhalten beim Eintritt des Nacherbfalls einzustehen (§§ 2130f BGB). Eigennützig verwendete Gegenstände muss der Vorerbe beim Eintritt des Nacherbfalls dem Nacherben ersetzen (§ 2134 BGB). Über Grundstücke kann er nicht ohne Zustimmung des Nacherben über den Nacherbfall hinaus wirksam verfügen (§ 2113 I BGB). Auch sind Schenkungen des Vorerben aus dem Nachlass beim Eintritt des Nacherbfalls unwirksam (§ 2113 II BGB). Von den meisten dieser Beschränkungen kann der Erblasser den Vorerben befreien (§ 2136 BGB). Die Freiheit, den Nachlass durch Schenkungen zu vermindern, kann er dem Vorerben dagegen nicht vermitteln.

## II. Die Besteuerung des Vorerben (Abs 1)

### 1. Besteuerung als Vollerbe

Der Vorerbe ist **Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers** und damit Erbe (§§ 2100, 1922 I BGB). Dass er auch im ErbStR als Erbe gelten soll, brauchte nicht gesondert hervorgehoben zu werden. Die aus dem ErbStG 1922 stammende Vorschrift des § 6 I erklärt sich vor dem Hintergrund, dass die §§ 27 ErbStG 1906 und 23 ErbStG 1919 für den Fall der nicht befreiten Vorerbschaft angeordnet hatten: „Bei der Einsetzung eines Nacherben (§§ 2100ff BGB) wird der Vorerbe als Nießbraucher ... behandelt“. Demgegenüber stellt die geltende Fassung des § 6 I den Anschluss an das ZivilR wieder her. Sie ist auch dann zu beachten, wenn der Erblasser die Stellung des Vorerben im Einzelfall wirtschaftlich mehr der eines Nießbrauchers als der eines Erben angenähert hat (RFH RStB 31, 241; vgl auch FG München UVR 97, 437; EFG 00, 279).

Der Vorerbe wird als **Vollerbe** (= unbeschränkt zur Erbfolge berufener Erbe) besteuert. Das folgt zwar noch nicht aus § 6 I, wohl aber aus § 6 II 1 einerseits und aus den §§ 6 III, 12 I iVm den §§ 5, 9 BewG andererseits. Hat der Erblasser nämlich den Nacherbfall mit dem Tod des Vorerben verknüpft, so sieht das Gesetz den Erwerb des

Nacherben „als vom Vorerben stammend“ an (§ 6 II 1). Dem Vorerben wird damit die nur auflösend befristet zugewandte Vorerbschaft wie ein unbefristet erworbenes, frei vererbbares Vermögen zugerechnet, das von ihm, nicht vom Erblasser, auf den Nacherben übergeht. Soll die Nacherbfolge dagegen nicht beim Tod des Vorerben eintreten, so gilt der Erwerb des Vorerben als auflösend bedingter Erwerb (§ 6 III 1). Für auflösend bedingt erworbene Wirtschaftsgüter bestimmt aber der über § 12 I anwendbare § 5 I BewG, dass sie wie unbedingt erworbene zu behandeln sind. Tritt der Nacherbfall ein, so wäre allerdings nach § 5 II BewG an eine Berichtigung der StFestsetzung gegen den Vorerben zu denken. Doch greift hier die Sonderregelung des § 6 III 2 ein. Aus ihr folgt: Eine Berichtigung der StFestsetzung gegen den Vorerben findet nicht statt. Dafür wird dem Nacherben die vom Vorerben entrichtete St abzüglich des Betrages, der der Bereicherung des Vorerben entspricht, auf die eigene StSchuld angerechnet.

- 5 Die Verfügungsbeschränkungen des Vorerben bleiben nach § 9 II 3, III BewG bei der **Bewertung** außer Betracht (FG Düsseldorf EFG 17, 138 zum Vorvermächtnis). Weder das BewG noch das ErbStG selbst sieht einen Ansatz vor. Denkbar ist aber eine Berücksichtigung bei einer Sachverständigenbewertung (vgl. FG Nürnberg ErbStB 14, 299 zur Grundstücksbewertung nach der ImmoWertV).

## 2. Entlastung des Vorerben durch § 20 IV

- 6 Der Vorerbe ist nach § 3 I Nr 1 stpfl. Er ist nach **§ 20 I StSchuldner** und haftet auch mit seinem Privatvermögen für die StSchuld (RdF RStB 35, 1509; BFH BStBl II 16, 746). Im wirtschaftlichen Ergebnis ist aber nicht der Vorerbe, sondern der Nacherbe der Träger der StLast, auf den der Vorerbe seine StLast überwälzen kann. Denn der Vorerbe kann die **St aus den Mitteln der Vorerbschaft entrichten** (§ 20 IV iVm § 2126 BGB), also die auf den Nacherben übergehende Erbschaft entsprechend kürzen, ggf. auch Aufwendungsersatz für die zunächst aus persönlichen Mitteln entrichtete St verlangen (§ 2124 II BGB), so dass damit den Nacherben die durch die Vorerbschaft ausgelöste stliche Belastung trifft. Besteht die Vorerbschaft vornehmlich aus Grundvermögen, so kann der Vorerbe vom Nacherben die Zustimmung zur Verfügung über ein Nachlassgrundstück verlangen (§ 2120 BGB), wenn die ErbSt nicht aus den sonstigen Mitteln der Vorerbschaft aufzubringen ist (aM wohl BFH BStBl II 77, 640, 642 aE). Erwirbt der Vorerbe mit der Vorerbschaft zugleich nacherbschaftsfreies Vermögen vom Erblasser, so braucht er nur die auf das freie Vermögen entfallende St persönlich zu tragen. Er kann daher das auf den Nacherben übergehende Vermögen auch mit dem StMehrbetrag belasten, der sich aus der Zusammenrechnung der Vorerbschaft mit dem nacherbschaftsfreien Vermögen ergibt (Stellungnahme des RdF in: RdF RStB 35, 1509). Ob der Vorerbe auch den **Steuermehrbetrag** aus der Vorerbschaft entnehmen darf, der sich aus der Zusammenrechnung des Vorerbschaftserwerbs mit früheren Schenkungen des Erblassers an den Vorerben nach § 14 ergibt, ist noch nicht ausreichend geklärt. Zu fragen ist, ob der Mehrbetrag zu der „durch die Vorerbschaft veranlassten St“ gehört. Dagegen spricht § 2126 S 1 BGB. Danach werden dem Nacherben die Lasten auferlegt, die „als auf den Stammwert der Erbschaftsgegenstände gelegt anzusehen sind“, wozu nicht die aus § 14 folgende StBelastung gehört. Die Mehrbelastung würde hiernach allein den Vorerben treffen. Sachgerechter wäre, dass der Vorerbe entsprechend § 14 I 2 nur die „fiktive“ auf den Vorerwerb entfallende St (vgl. § 14 Anm 11) zu tragen hat. Ein anderes Ergebnis kann der Erblasser testamentarisch anordnen und den Vorerben zur Entnahme auch des sich aus § 14 ergebenden StMehr Betrags berechtigen (vgl. Roth/Hannes/Mielke, Vor- und Nacherbschaft, § 20 Rz 198 ff.).
- 7 Bildet der Tod des Vorerben den Nacherbfall und gehört der Nacherbe nicht zu den Erben des Vorerben (hinsichtlich des Vermögens, das der Vorerbe außerhalb der Vorerbschaft hat), so stellt sich die Frage nach der **Vererbung der Vorerbensteuer-**

**last:** Haftet der Erbe des Vorerben oder der Nacherbe für die noch ausstehende ErbSt auf die Vorerbschaft? Der RFH (RStBl 35, 1509) und das Hess FG (EFG 14, 2059) haben den Erben des Vorerben für stpfl erklärt. Das FG Hamburg (EFG 68, 382) hat die StPfl des Nacherben verneint. Der BFH hat im Rev-Verfahren zur Entscheidung des Hess FG der alleinigen Zuordnung zum Vorerben widersprochen (BFH BStBl II 16, 746). Der Erbe des Vorerben und der Nacherbe haften danach gesamtschuldnerisch für die Vorerbfall-ErbSt, wobei nur ausnahmsweise eine Festsetzung gegen den Erben des Vorerben erfolgen kann. Dies ist sachgerecht (wie hier auch schon vorher vertreten). Der vorherigen Rspr fehlte die Auseinandersetzung mit der Bestimmung des (jetzigen) § 6 II 1, die den Nacherben hinsichtlich des Vorerbschaftsvermögens als Erben des Vorerben behandelt. Als Erben des Vorerben könnte ihn auch die auf das Vorerbschaftsvermögen entfallende St treffen. Aus § 20 IV ergibt sich, dass die St des Vorerben aus den Mitteln der Vorerbschaft entnommen werden soll. Diese Mittel stehen dem Erben des Vorerben nicht zur Verfügung. Beim Tod eines Vorvermächtnisnehmers kann der Nachvermächtnisnehmer jedoch mangels Gesamtrechtsnachfolge nicht für die Vorvermächtnis-ErbSt herangezogen werden (FG Düsseldorf EFG 17, 138). Zivilrechtlich wurde der Erbe des Vorerben bereits durch den Anspruch auf Erstattung/Freistellung nach den §§ 2126, 2124 BGB geschützt (OLG Frankfurt ZEV 16, 271; LG Bonn ZEV 12, 321, 322). Bildet dagegen der Tod des Vorerben nicht den Nacherbfall, so geht das der Vor- und Nacherbfolge unterliegende Vermögen nach § 1922 I BGB auf die Erben des Vorerben über (RG Das Recht 28, 78 Nr 298; vgl auch BGHZ 44, 152). Die Erben des Vorerben werden dann erneut die Substanz der Vorerbschaft zu versteuern haben, diesmal aber als Erben (des Vorerben), nicht als Vorerben, daher auch ohne Anrechnungsmöglichkeit auf die Vorerbschaft (§ 20 IV), mit der Konsequenz, dass sie beim Eintritt des Nacherbfalls gem § 5 II BewG eine Berücksichtigung der StFestsetzung verlangen können (aM Petzoldt § 6 Rz 26; vgl Anm 24).

### 3. Umwandlung der Vorerbschaft in Vollerbschaft

Erlangt der Vorerbe zivilrechtlich die Stellung eines Vollerben, weil die Bedingung ausfällt, an die der Erblasser die Nacherbfolge geknüpft hatte (vgl dazu § 10 Anm 36), weil der Nacherbe sein Nacherbenrecht zugunsten des Vorerben ausschlägt, es auf den Vorerben überträgt oder zugunsten des Vorerben auf sein Nacherbenrecht verzichtet oder weil der Vorerbe den Nacherben beerbt, so vermittelt dieses Ereignis dem Vorerben **keinen zusätzlichen stpfl Erwerb**.

Dennoch sollten die **Kosten**, die der Vorerbe im Zusammenhang mit dem Erwerb des Vollrechts übernimmt, zum Abzug zugelassen werden. Denn durch die Umwandlung der Vorerbschaft in eine Vollerbschaft wird der Fiskus entlastet, weil nun bei einem weiteren Erbfall die Verrechnungsmöglichkeit des § 6 III 2 nicht mehr besteht. Auch kann die Umwandlung der Vorerbschaft in die Vollerbschaft für den bisherigen Nacherben, der sein Anwartschaftsrecht gegen Abfindung ausschlägt oder gegen Entgelt auf den Vorerben überträgt, einen selbstständigen StTatbestand bilden (§ 3 II Nr 4, 6; vgl § 3 Anm 115, 118), der dem Fiskus zusätzlich St einbringt. Macht der Vorerbe daher Aufwendungen, um den Ausfall der Bedingung herbeizuführen, lässt er sich vom Nacherben gegen Entgelt dessen Anwartschaft übertragen oder zahlt er dem Nacherben eine Abfindung dafür, dass der Nacherbe zugunsten des Vorerben sein Nacherbenrecht ausschlägt, spräche manches dafür, dass diese Aufwendungen als Kosten anzuerkennen sind, die unmittelbar im Zusammenhang mit der Erlangung des Vollrechts stehen und daher beim Vorerben gem § 10 V Nr 3 S 1 zum Abzug zugelassen werden müssen (FG Düsseldorf EFG 93, 44). Der BFH (BStBl II 96, 137) hat jedoch anders entschieden. Das Gericht beschränkt die Abzugsfähigkeit auf Aufwendungen, die sich unmittelbar auf den stpfl Erwerb beziehen. Hier seien die Aufwendungen auf die Erweiterung der durch Erbanfall erworbenen Erbenstellung bezogen. Diese Erweiterung der Erbenstellung sei nicht stpfl. Die Abzugsfähigkeit der Aufwen-

dungen sei daher zu verneinen (vgl auch § 10 Anm 60). Erlangt der Vorerbe den Verzicht des Nacherben auf sein Nacherbschaftsrecht gegen Herausgabe von Nachlassgegenständen, dann soll der Vorerbe seine Aufwendungen schon deshalb nicht zum Abzug bringen können, weil der Verzicht nicht als Gegenleistung anerkannt werden kann (FG München EFG 03, 552). Denn die Herausgabe von Nachlassgegenständen werde vom Gesetz als eine Vorwegnahme des Nacherbfalls angesehen. Gegenüber der Vorwegnahme des Nacherbfalls könne aber der Verzicht auf die Nacherbfolge keine Rolle spielen.

### III. Besteuerung des Nacherben

#### 1. Rechtslage vor dem Nacherbfall

- 10 Für den Nacherben besteht vor dem Eintritt des Nacherbfalls **grundsätzlich noch keine StPfl**, auch wenn er schon mit dem Erbfall eine Anwartschaft auf den späteren Erwerb erhält, die veräußerlich und vererblich sein kann und damit Vermögenswert hat. Stirbt der Nacherbe vor Eintritt des Nacherbfalls, so geht sein Recht, sofern es vererblich ist (§ 2108 II 1 BGB), unsteuert auf seine Erben über (§ 10 IV). Auch die Schenkung der Nacherbenanwartschaft führt zu keinem stpfl Erwerb des Beschenkten (§§ 1 II, 10 IV; BFH BStBl II 93, 158). Veräußert der Nacherbe dagegen die ihm zugefallene Anwartschaft oder verzichtet er zugunsten des Vorerben auf sein Nacherbenrecht gegen Entgelt, so wird das Entgelt nach § 3 II Nr 6 der Besteuerung unterworfen (vgl Anm 8). Der Nacherbe wird ferner nach § 3 II Nr 4 dann stpfl, wenn er sein Nacherbenrecht gegen Abfindung ausschlägt, was schon vor dem Eintritt des Nacherbfalls geschehen kann (§ 2142 I BGB). Eine StPfl des Nacherben vor dem Nacherbfall entsteht nach § 7 I Nr 7 auch dann, wenn ihm der Vorerbe mit Rücksicht auf die angeordnete Nacherbfolge vor dem Nacherbfall Nachlassgegenstände herausgibt. Der Verzicht auf das Nacherbenanwartschaftsrecht wird nicht als eine den Schenkungstatbestand ausschließende Gegenleistung anerkannt (FG München EFG 03, 552; Anm 8).

#### 2. Eintritt des Nacherbfalls

- 11 Mit Eintritt des Nacherbfalls fällt die Erbschaft dem Nacherben (§ 2139 BGB) oder demjenigen an, der mit der Übertragung der Nacherbenanwartschaft in die Rechtsstellung des Nacherben eingetreten ist. Der Vermögensübergang beim Nacherbfall entspricht in den Wirkungen der Gesamtrechtsnachfolge des § 1922 I BGB (RGZ 65, 142, 144) und ist daher nach § 3 I Nr 1 stpfl (BFH BStBl II 72, 765; 93, 158, 159; § 3 Anm 19). § 6 I will nicht besagen, dass im ErbStRecht nur der Vorerbe als Erbe gilt. Gemeint ist vielmehr, dass neben dem Nacherben auch der Vorerbe als Erbe zu gelten hat. Die Erbenstellung des Nacherben war dem Gesetzgeber selbstverständlich. § 6 II und III begründen daher nicht die StPfl des Nacherben, sondern fügen dem § 3 I Nr 1 nur Ergänzungen hinzu, wobei Abs 2 die Nacherbfolge beim Tod und Abs 3 die Nacherbfolge zu Lebzeiten des Vorerben betrifft.

### IV. Nacherbfolge beim Tod des Vorerben (Abs 2)

#### 1. Der Tod des Vorerben als Nacherbfall

- 12 Welches Ereignis oder welches Datum den Nacherbfall bilden soll, bestimmt der Erblasser. Hat der Erblasser nichts bestimmt, gilt der Tod des Vorerben als Nacherbfall (§ 2106 I BGB). Ist die Nacherbfolge durch Anordnung des Erblassers oder des Gesetzes mit dem Tod des Vorerben verknüpft, so ist die Nacherbfolge im Zweifel von

einer Befristung abhängig gemacht. Denn der Tod des Vorerben ist gewiss. Es kann jedoch auch eine Bedingung, also die Anknüpfung an ein ungewisses Ereignis vorliegen, wenn der Erblasser von einer der in der Praxis gebräuchlichen Klauseln Gebrauch gemacht und bestimmt hatte, dass der Nacherbfall beim Tod des überlebenden Ehegatten eintreten soll, aber nur, wenn der überlebende Ehegatte bis dahin nicht wieder geheiratet hat, oder nur, wenn er den als Nacherben Eingesetzten nicht seinerseits zum Alleinerben eingesetzt hat, oder nur, wenn er nicht anderweitig über den Nachlass verfügt hat. Auch in diesen Fällen der bedingten Vor- und Nacherbfolge tritt die Nacherbfolge, wenn es zu ihr kommt, „durch den Tod des Vorerben ein“. Daher muss auch für diese Fälle die Regelung des Abs 2, die für den Nacherbfall beim Tod des Vorerben gilt, anwendbar sein.

## 2. Die Beteiligten des Vermögenstransfers

Abs 2 S 1 bestimmt, dass das beim Nacherbfall übergehende Vermögen als vom Vorerben stammend zu versteuern ist. Diese Regelung bringt eine bewusste **Abweichung vom Zivilrecht**, das den Nacherben als Erben des Erblassers, nicht als Erben des Vorerben ansieht (§ 2100 BGB). Der Anwendungsbereich dieser Bestimmung ist jedoch begrenzt. Denn auch das ErbStRecht geht nicht so weit, einen Erbfall nach dem Vorerben schon zu Lebzeiten des Vorerben zu fingieren. Als vom Vorerben stammend ist der Erwerb des Nacherben daher nur dann zu behandeln, wenn der Nacherbfall mit dem Tod des Vorerben eintritt. Ist der Nacherbfall dagegen nicht mit dem Tod des Vorerben verknüpft, so gilt der Erwerb des Nacherben als aufschiebend bedingter Erwerb vom Erblasser (Abs 3 S 1), so dass in diesem Fall der Erwerb als vom Erblasser stammend (RfH RStBl 39, 726; BFH BStBl II 72, 765) zu versteuern ist. Hat der vom Erblasser zum Nacherben Bestimmte seine Nacherbenanwartschaft vor dem Nacherbfall auf einen Dritten übertragen (vgl Anm 10), so ist die Frage, ob die St beim Eintritt der Nacherbfolge aus dem Verhältnis des Vorerben/Erblassers zum Nacherben oder zu dem die Nacherbschaft erwerbenden Dritten berechnet werden soll, im Gesetz nicht eindeutig geklärt (vgl § 3 Anm 116). Der BFH (BStBl II 93, 158) hat sich für eine Berechnung der St nach dem Verhältnis des Dritten zum Erblasser oder Vorerben entschieden.

## 3. Erwerb vom Vorerben stammend (Abs 2 S 1)

Wenn Abs 2 S 1 den Erwerb des Nacherben vom Vorerben stammen lässt, so liegt darin die Aussage, dass der **Vorerbe wie ein unbeschränkt eingesetzter Vollerbe** behandelt wird, der das Vorerbschaftsvermögen als sein Vermögen beim Tod an den Nacherben weitergibt. Der Zusammenhang, den der Erblasser zwischen dem Vorerbfall und dem Nacherbfall hergestellt hatte, wird ignoriert. Der Umstand, dass der Vorerbe über das in der Vorerbschaft gebundene Vermögen zivilrechtlich nicht von Todes wegen verfügen kann, so dass das Vermögen kraft Anordnung des Erblassers und nicht kraft Anordnung des Vorerben auf den Nacherben übergeht, bleibt unberücksichtigt. Jeder der beiden Erbfälle (Eintritt des Vorerbfalls, Eintritt des Nacherbfalls) bildet für sich einen selbstständigen stpfl Erwerb. Eine Berichtigung oder Verrechnung der St des Vorerben gibt es beim Nacherbfall nicht (zur indirekten Verrechnung über § 20 IV vgl Anm 29f). Aus der Anordnung des Abs 2 S 1 folgt ferner, dass der Nacherbe Nachteile hinsichtlich der Freibeträge und der StProgression hinnehmen muss, wenn er zugleich mit der Nacherbschaft freies Vermögen des Vorerben erwirbt, wie es bei der Einsetzung der Kinder als Nacherben nach der Ehefrau des Erblassers als Vorerbin regelmäßig der Fall sein wird. Einzelheiten dazu Anm 20f.

#### 4. Antragsrecht (Abs 2 S 2)

- 15 Während die Nacherbschaft nach S 1 als vom Vorerben stammend versteuert werden soll, räumt S 2 dem Nacherben das Recht ein, eine Versteuerung nach dem **Verhältnis des Nacherben zum Erblasser** zu verlangen. Geht mit der Nacherbschaft zugleich freies Vermögen des Vorerben auf den Nacherben über, so liegt nach Auffassung des BFH (BStBl II 99, 235; NV 07, 919) ein einheitlicher Erwerb des Nacherben vor, weil alles Vermögen, was der Nachebe übernimmt, einheitlich vom Vorerben stammt. Dennoch sind zwei Teile dieses einheitlichen Erwerbs zu unterscheiden. Denn der Antrag nach S 2 kann nur wegen der Nacherbschaft, also wegen eines Teils des Erwerbs, geltend gemacht werden. Für den Umfang und die Zusammensetzung des Vermögens, für das der Antrag nach S 2 gestellt werden soll, trägt der Nachebe die Beweislast (Hess FG EFG 07, 205; BFH/NV 07, 919). Mit der Bestimmung des Satzes 2 scheint – bezogen auf die Nacherbschaft – die Anordnung des Satzes 1 zur Disposition des Nacherben zu stehen, der nach seiner Wahl die Nacherbschaft als vom Vorerben oder vom Erblasser stammend behandeln kann. Doch hat sich die Rspr schon früh für eine Begrenzung des Aussagegehalts des Satzes 2 ausgesprochen, und der Gesetzgeber ist ihr 1974 mit der Einfügung der Sätze 3–5 auf diesem Wege gefolgt. Danach bezieht sich der Ausdruck „Verhältnis“ in S 2 nur auf das Angehörigkeitsverhältnis des Nacherben zum Erblasser, nicht etwa auf Beziehungen jeder Art. Der Antrag ist nur zulässig, wenn der Nachebe zum Erblasser in einem engeren Angehörigkeitsverhältnis steht als zum Vorerben (RFH RStBl 29, 145, RFHE 24, 246; Bsp nach *Troll/Gottschalk* § 6 Rz 29: Vorerbe Kind, Nachebe Ehefrau; Vorerbe Ehefrau, Nachebe Bruder des Erblassers; Vorerbe Sohn A, Nachebe Sohn B). Ist das Angehörigkeitsverhältnis des Nacherben zum Vorerben das Gleiche wie zum Erblasser, ist der Antrag gem § 6 II 2 gegenstandslos (RFH RStBl 39, 726; *Moench*, DStR 87, 139, 141).
- 16 Der Erwerb des Nacherben bleibt trotz des Antrags nach S 2 ein Erwerb vom Vorerben. Der **Antrag bewirkt**, dass die für den Erwerb des Nacherben maßgebliche StKlasse (§ 15) nach dem Verhältnis des Nacherben zum Erblasser statt nach dem Verhältnis des Nacherben zum Vorerben bestimmt wird (§ 15 Anm 4). Die StKlasse wieder wirkt sich auf den Umfang sachlicher StBefreiungen (§ 13 I Nr 1, 6 und 10), auf den persönlichen Freibetrag (§ 16; dazu RFH RStBl 37, 109; 39, 726), auf den StSatz (§ 19; dazu RFH RStBl 42, 935) und auf die StErmäßigung bei mehrfachem Erwerb desselben Vermögens aus (§ 27). Durch Auslegung soll den §§ 5 I, 17 zu entnehmen sein, dass der zum Nacherben eingesetzte Ehegatte unabhängig von dem Antrag nach S 2 stets die StFreiheit des dem Zugewinnausgleichsanspruch entsprechenden Betrages und den Versorgungsfreibetrag geltend machen kann (vgl. *Troll*, DStZ/A 79, 403; zustimmend *Moench/Weinmann* § 6 Rz 19; aM *Troll/Gottschalk* § 6 Rz 50; *Viskopf/Philipp* § 6 Rz 22), obwohl diese Freibeträge an sich voraussetzen, dass der freizustellende Erwerb vom verstorbenen Ehegatten als Erblasser und nicht vom Vorerben stammt.
- 17 Der Antrag nach S 2 hat **im Übrigen keine Wirkungen**. Trotz des Antrags gilt, dass das Gesetz den Nacherben „abgesehen von der Anwendung der günstigeren StKlasse steuerlich so behandelt, als ob er das Nacherbschaftsvermögen vom Vorerben geerbt hätte“ (RFH RStBl 39, 726, 727; zustimmend BFH BStBl II 99, 235; 11, 123; *Moench/Weinmann* § 6 Rz 17), so dass der Vorerbe bei der Bestimmung der persönlichen StPfl des Nacherben nach § 2 (RFH RStBl 29, 67), bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen und bei der Anrechnung ausländischer ErbSt nach § 21 als Erblasser des Nacherben gilt. Auch bei der Zusammenrechnung nach § 14 ist zu beachten, dass das Gesetz den Erwerb des Nacherben auf den Vorerben und nicht auf den Erblasser zurückführt (RFH RStBl 37, 974). Das FG Düsseldorf hatte dieser Linie zwar widersprochen (EFG 10, 156), jedoch ohne sich mit irgendwelchen Gegenargumenten auseinander zu setzen. Der BFH (BStBl II 11, 123) hat die Argu-



mentation des FG Düsseldorf denn auch zurückgewiesen (aA Troll/Gottschalk § 6 Rz 32ff).

§ 6 II 2 kommt bei **mehrfach gestufter Nacherbfolge** auch dem Nach-Nacherben zugute: RFH RStBl 35, 1485. Zweifelhaft ist, ob § 6 II 2 (ggf iVm Abs 4) entsprechend herangezogen werden kann, wenn nicht zwei Erben (Abs 2) oder zwei Vermächtnisnehmer (Abs 4) nacheinander zum Zuge kommen sollen, sondern wenn eine Schenkung mit einem Vermächtnis in der Weise verbunden ist, dass der Beschenkte einen Teil des Erwerbs durch Vermächtnis weitergeben soll. Kann hier der Vermächtnisnehmer die Besteuerung nach dem das Vermächtnis veranlassenden Schenker wählen? Das Nds FG (EFG 89, 463) hat die entsprechende Anwendung des § 6 II 2 verneint und gemeint, die Besteuerung des Vermächtnisnehmers nach seinem Verhältnis zum Schenker könne unmittelbar aus § 7 I Nr 2 hergeleitet werden. Der Vermächtniserwerb sei in einem solchen Fall als Erwerb durch Schenkung unter Lebenden zu deuten, da der Beschenkte verpflichtet gewesen sei, das Vermächtnis vorzusehen. Bei dieser Argumentation wird jedoch die Unwirksamkeitsanordnung des § 2302 BGB verkannt, die eine wirksame Verpflichtung zur Vermächtnisanordnung (und damit die Grundkonzeption einer Schenkung unter Auflage) ausschließt.

18

## 5. Zusätzlicher Übergang von nacherbschaftsfreiem Vermögen (Abs 2 S 3)

Der Antrag nach S 2 trennt den eigentlich einheitlichen Vermögensanfall vom Vorerben (Eigenvermögen und Vorerbmasse). Abs 2 S 3 bestätigt indirekt, dass sich der Antrag nur auf die Bestimmung der StKlasse auswirken soll. Denn wenn neben dem der Vor- und Nacherbfolge unterliegenden Vermögen beim Tod des Vorerben auch nacherbschaftsfreies Vermögen des Vorerben auf den Nacherben übergeht, wird die **Trennung der beiden Erwerbe nur hinsichtlich der StKlasse** angeordnet. Ob dies, wie die Gesetzesmaterialien darlegen (BTDrs 6/3418, 63), lediglich eine Klarstellung gegenüber dem früheren Recht bedeutet oder ob das ErbStG 1974 damit, wie der BFH annimmt (BFHE 119, 492, 495), die einschlägigen Fragen gegenüber früher „in einem anderen Sinne entschieden hat“, kann hier dahinstehen. Deutlich ist jedenfalls, dass der Gesetzgeber die RFH-Rspr übernehmen wollte, die dem Antrag nach S 2 Wirkungen nur hinsichtlich der StKlasse zusprach (Anm 16). Dieser Gesetzesplan hat in S 3 hinreichenden Ausdruck gefunden und ist daher für die Auslegung verbindlich. Die Erwerbe werden damit nur hinsichtlich der StKlasse getrennt, im Übrigen aber als Einheit behandelt (§ auch FG München EFG 16, 1962 im Zusammenhang mit der Aufteilung des Betriebsvermögensfreibetrags).

19

## 6. Zwei abhängige Freibeträge (Abs 2 S 4)

Fällt einem Erben von verschiedenen Erblassern Vermögen im Wege der Erbfolge zu, so kann er gegenüber jedem der Erwerbe den Freibetrag nach § 16 geltend machen. Dem Nacherben, auf den beim Tod des Vorerben Vermögen des Erblassers und Vermögen des Vorerben übergeht, stünde der Freibetrag nach § 16 daher an sich zweimal zu. Wenn das Gesetz jedoch in Abs 2 S 1 den Erwerb des Nacherben einheitlich auf den Vorerben zurückführt, gleich ob der Erwerb aus dem der Nacherbfolge unterliegenden oder aus freiem Vermögen des Vorerben stammt, schneidet es damit dem Erwerber zunächst einen Freibetrag ab, da auf einen einheitlichen Erwerb auch nur ein Freibetrag zur Anwendung kommen kann (so noch RFH RStBl 39, 726). In diesen Zusammenhang gehört S 4. Nach S 4 in der Interpretation, die dieser Vorschrift jetzt der zuständige BFH-Senat gibt (BFH BStBl II 99, 235), kann sich der Erwerber dadurch, dass er nach S 2 die Versteuerung nach dem Verhältnis zum Erblasser wählt und damit iSv S 3 die beiden Vermögensfälle voneinander trennt, doch wieder

20



**zwei Freibeträge** verschaffen. Allerdings sind die beiden Freibeträge **in Abhängigkeit voneinander** zu sehen. Für das Nacherbschaftsvermögen gilt der aus dem Verhältnis des Nacherben zum Erblasser berechnete Freibetrag. Für das nacherbschaftsfreie Vermögen, das zeitgleich mit der Nacherbschaft vom Vorerben auf den Nacherben übergeht, gilt der aus dem Verhältnis vom Nacherben zum Vorerben berechnete Freibetrag. Dieser letztere Freibetrag kommt jedoch nur zum Zuge, wenn der für das Nacherbschaftsvermögen vorgesehene Freibetrag nicht voll verbraucht werden konnte. Und sein Umfang wird in doppelter Weise, zum einen durch den Betrag, den § 16 im Verhältnis den Nacherben zum Vorerben freistellt, zum anderen durch den beim Nacherbschaftsvermögen noch unverbrauchten Freibetragsrest begrenzt. Demgegenüber war früher in diesem Kommentar (zustimmend FG Rh-Pf EFG 97, 1319) die Auffassung vertreten worden, dass der beim Nacherbschaftsvermögen nicht verbrauchte Freibetragsrest ohne weitere Beschränkung für das außerhalb der Nacherbschaft erworbene Vermögen eingesetzt werden kann, weil Abs 2 S 4 ausdrücklich und ohne weitere Einschränkung bestimmt, dass für das außerhalb der Nacherbschaft erworbene Vermögen eine Entlastung erfolgen kann, „soweit (= in dem Umfang wie) der Freibetrag nicht verbraucht ist“. Der BFH will dagegen den unverbrauchten Freibetragsrest nicht in vollem Umfang zum Einsatz bringen.

**Beispiel (jeweils in Tausend EUR):** Der Nacherbe, der beim Nacherbfall 500 erwirbt, wobei 250 vom Erblasser (Vater) und 250 vom Vorerben (Bruder) stammen, kann nach der Rechnung des BFH Freibeträge im Umfang von 250 für das Nacherbschaftsvermögen und 20 für das nacherbschaftsfreie Vermögen verwenden, während nach der abweichenden Rechnung der volle aus dem Verhältnis der Nacherben zum Erblasser abgeleitete Freibetrag von 400 zum Abzug käme.

*Moench* (DVR 88, 2) hatte die jetzt vom BFH befürwortete Lösung als „sehr kleinlich“ bezeichnet. Dieses Verdikt hat die Richter offenbar nicht irritiert.

## 7. Progressionsvorbehalt (Abs 2 S 5)

- 21 Erwirbt der Nacherbe mit der Nacherbschaft zugleich freies Vermögen des Vorerben und stellt er den Antrag nach S 2, so sind die beiden Erwerbe in verschiedene StKlassen einzuordnen und für die Bestimmung des StTarifs zu trennen. Dagegen soll sich bei der Bestimmung der StStufe mit Rücksicht auf die StProgression doch wieder das Prinzip der einheitlichen Vererbung vom Vorerben durchsetzen (so schon RFH RStBl 42, 935). In jeder der StKlassen ist der Erwerb daher nach dem StSatz zu besteuern, der für den gesamten Erwerb gelten würde. Es gilt ein der Regelung des § 32b EStG vergleichbarer **Progressionsvorbehalt**.

**Beispiel:** Erhält der Nacherbe (nach Abzug der Freibeträge) 1 Mio EUR, wovon 500.000 EUR vom Erblasser (Vater) und 500.000 EUR von der Vorerbin (Lebenspartnerin des Vaters) stammen, dann braucht er nicht 1 Mio EUR nach StKI III zu versteuern (StSatz 30%). Er kann vielmehr 500.000 EUR nach StKI I und 500.000 EUR nach StKI III versteuern. Doch sind die StSätze in beiden StKlassen nicht nach einem Erwerb von 500.000 EUR (15 bzw 30%); sondern nach einem Erwerb von 1 Mio EUR (19 bzw 30%) zu bestimmen. Dennoch bleibt der Vorteil, dass ein Teil des Erwerbs in Höhe von 500.000 EUR nicht mit 30%, sondern nur mit 19% versteuert werden muss.

## V. Nacherbfolge zu Lebzeiten des Vorerben (Abs 3)

- 22 Die Vorschrift ist nicht glücklich formuliert. Der Kern der Aussage wird erst in der Gegenüberstellung zu Abs 2 S 1 erkennbar. Als Anfall zu Lebzeiten des Vorerben kann der Erbschaftserwerb des Nacherben nämlich nur **vom Erblasser stammen** (RFH RStBl 39, 726, 727; BFH BStBl II 72, 765), während das Gesetz den Erwerb