

# Urteil vom 25. November 2020, II R 36/18

## Auslegung einer Vermächtnisanordnung

ECLI:DE:BFH:2020:U.251120.IIR36.18.0

BFH II. Senat

ErbStG § 3 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 3 Abs 2 Nr 4, ErbStG § 13a Abs 8, ErbStG § 13b Abs 1 Nr 2, BGB § 364 Abs 1, BGB § 1939, BGB § 2147, BGB § 1953, BGB § 2180 Abs 3, FGO § 118 Abs 2

vorgehend FG Köln, 27. Juni 2018, Az: 7 K 926/15

## Leitsätze

1. NV: Die Auslegung einer Vermächtnisanordnung ebenso wie die Ermittlung, ob ein Vermächtnis angenommen wurde, obliegt dem Tatsachengericht und ist für die Revisionsinstanz grundsätzlich bindend.
2. NV: Ob begünstigtes Vermögen durch Vermächtnis mit dem Tode des Erblassers erworben wurde (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), richtet sich nach dem Gegenstand des Vermächtnisses und nicht danach, was an Erfüllung statt geleistet wird.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 28.06.2018 - 7 K 926/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Vermächtnisnehmerin aus dem Nachlass ihres am ...05.2013 verstorbenen Vaters (Erblasser). Der Erblasser war zu diesem Zeitpunkt als Kommanditist mit einem Anteil von 1 % an einer KG beteiligt. Außerdem war er im gleichen Umfang an der Komplementär-GmbH beteiligt, die an der KG nicht vermögensmäßig beteiligt war. Alleinerbe ist der Bruder der Klägerin und Sohn des Erblassers (Erbe).
- 2 In einem Testament hatte der Erblasser der Klägerin einen Quotennießbrauch an seiner KG-Beteiligung von 2,97 % bezogen auf das gesamte Kapital vermacht. Dieses Vermächtnis war zivilrechtlich mit einem Verzicht der Klägerin auf die Geltendmachung etwaiger Pflichtteilsansprüche gegen den Nachlass des Erblassers verknüpft. Bei einer Vermächtnisänderung zuungunsten der Klägerin wäre dieser Verzicht hinfällig geworden.
- 3 Dieses Testament wurde durch einen zwischen dem Erblasser und seiner Ehefrau geschlossenen Ehe- und Erbvertrag widerrufen.
- 4 In diesem Erbvertrag setzte der Erblasser zugunsten der Klägerin mehrere Vermächtnisse aus. Hierzu gehörte der lebenslange unentgeltliche Nießbrauch an der Kommanditbeteiligung des Erblassers an der KG sowie seiner Beteiligung an der Komplementär-GmbH. Mitgliedschaftsrechte sollten mit dem Nießbrauch nicht verbunden sein, insbesondere kein Stimmrecht. Da sich die Beteiligungen des Erblassers bis zum Abschluss des Erbvertrags zwischenzeitlich auf 1 % reduziert hatten, verpflichtete er seinen Erben in dem Erbvertrag zudem wie folgt:

"Um eine Schlechterstellung meiner Tochter durch diese Veränderungen zu vermeiden und die Bedingung, unter der sie ihren Pflichtteilsverzicht erklärt hat, nicht auszulösen, verpflichte ich meinen Erben, den meiner Tochter durch die Reduktion meiner beiden Beteiligungen entstandenen finanziellen Nachteil auszugleichen."

- 5 Am 20.08.2013 schlossen der Erbe und die Klägerin eine "Vereinbarung von Nießbrauchsrechten" zur Erfüllung des Nießbrauchsvermächtnisses und des im Erbvertrag angeordneten Nachteilsausgleichs. Es wurde vereinbart, dass abweichend von den Bestimmungen im Erbvertrag die Klägerin jeweils einen Quotennießbrauch an den dem Erben bereits vor dem Erbfall gehörenden Gesellschaftsbeteiligungen in Höhe von 2,97 % erhalten sollte und dass mit diesem Nießbrauch auch Stimmrechte begründet werden sollten. Hiermit sollten alle Ansprüche der Klägerin, insbesondere auch Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsansprüche, abgegolten sein.
- 6 Die Klägerin wurde durch Bescheid vom 17.07.2014 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zur Erbschaftsteuer veranlagt. Für den Nießbrauch an 1 % der Gesellschaftsbeteiligungen ermittelte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) einen Kapitalwert von 1.358.726 €, den er nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der zum Zeitpunkt des Erbfalls gültigen Fassung (ErbStG) neben einem Grundstücksvermächtnis der Erbschaftsteuer unterwarf.
- 7 Mit ihrem Einspruch vom 25.07.2014 gegen diesen Bescheid beantragte die Klägerin für den Nießbrauch an den Gesellschaftsbeteiligungen die Gewährung der Begünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG. Am 17.03.2015 änderte das FA im Rahmen der Einspruchsentscheidung die Erbschaftsteuerfestsetzung und unterwarf neben dem bislang angesetzten Nießbrauch zusätzlich den Nachteilsausgleich mit 2.676.690 € nach § 3 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG der Erbschaftsteuer. Die Steuerbefreiung nach §§ 13a, 13b ErbStG gewährte es nicht und wies den Einspruch als unbegründet zurück.
- 8 Mit Änderungsbescheid vom 28.01.2016 setzte das FA aus im Revisionsverfahren nicht streitigen Gründen die Erbschaftsteuer herab.
- 9 Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen gerichtete Klage als unbegründet ab. Die Steuerbefreiung nach §§ 13a, 13b ErbStG sei nicht zu gewähren, da der Erwerb von Todes wegen durch die Klägerin sich nicht auf begünstigtes Vermögen erstrecke. Nach Beweisaufnahme --u.a. durch Vernehmung von zwei Zeugen und der schriftlichen Einlassung des beurkundenden Notars-- war das FG davon überzeugt, dass der Erbvertrag nach dem Willen des Erblassers darauf gerichtet gewesen sei, der Klägerin einen Quotennießbrauch an 1 % der dem Erblasser im Zeitpunkt seines Todes zuzurechnenden Gesellschaftsanteile und zudem einen Nachteilsausgleich zu vermachen. Der Nachteilsausgleich sei in Geld oder in Form einer weiteren Gewinnbeteiligung an der KG im Wege des Nießbrauchs zu erfüllen gewesen. Beides habe nicht mit einer Mitunternehmerstellung für die Klägerin verknüpft sein sollen. Außerdem war das FG davon überzeugt, dass die Klägerin die Mitunternehmeranteile an der KG nicht zur Abfindung eines ausgeschlagenen Vermächtnisses erworben habe. Sie habe das Vermächtnis gerade nicht ausgeschlagen, sondern angenommen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 449 veröffentlicht.
- 10 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, das FG habe bei seiner Auslegung der "Vereinbarung von Nießbrauchsrechten" sowie des Erbvertrags allgemeine Erfahrungssätze verletzt und die Begleitumstände --insbesondere die Interessenlage der Beteiligten-- nicht hinreichend ermittelt.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Erbschaftsteuerbescheid vom 17.07.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.03.2015, zuletzt geändert durch Bescheid vom 28.01.2016, dahingehend zu ändern, dass hinsichtlich der durch notarielle Vereinbarung vom 20.08.2013 bestellten Nießbrauchsrechte an den Gesellschaftsbeteiligungen die Optionsverschonung gemäß §§ 13a Abs. 8, 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gewährt wird.
- 12 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Ausgehend von seinen Feststellungen, an die der Bundesfinanzhof (BFH) gebunden ist, hat das FG zu Recht entschieden, dass eine Begünstigung gemäß §§ 13a, 13b ErbStG von der Klägerin nicht in Anspruch genommen werden konnte.

- 14** 1. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unterliegt der Erbschaftsteuer der Erwerb von Todes wegen. Gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen u.a. der Erwerb durch Vermächtnis (§§ 2147 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--).
- 15** a) Was Gegenstand eines Vermächtnisses ist, richtet sich nach dem Inhalt der letztwilligen Verfügung (BFH-Urteil vom 06.12.2000 - II R 28/98, BFH/NV 2001, 601, unter II.1.). Gegenstand eines Vermächtnisses kann gemäß §§ 1030, 1069 ff. BGB auch der Nießbrauch an einem Anteil an einer Personengesellschaft sein. Ob mit dem vermachten Nießbrauch auch eine Mitunternehmerstellung verbunden ist, hängt davon ab, ob dem Nießbraucher Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko zukommen soll (vgl. BFH-Urteile vom 01.09.2011 - II R 67/09, BFHE 239, 137, BStBl II 2013, 210, Rz 22, und vom 06.11.2019 - II R 34/16, BFHE 267, 440, BStBl II 2020, 465, Rz 34, jeweils m.w.N.).
- 16** b) Von dem Erwerb "durch Vermächtnis" (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) ist der Erwerb "aufgrund Vermächtnisses", d.h. was der Vermächtnisnehmer zu dessen Erfüllung letztlich erhält, zu unterscheiden (vgl. zum Grundstückserwerb von Todes wegen nach § 3 Nr. 2 Satz 1 des Grunderwerbsteuergesetzes: BFH-Urteil vom 29.09.2015 - II R 23/14, BFHE 251, 485, BStBl II 2016, 104, Rz 20).
- 17** Nimmt der Vermächtnisnehmer eine andere als die geschuldete Leistung an Erfüllung statt an, so führt dies zu einem Erlöschen des ursprünglichen Schuldverhältnisses (§ 364 Abs. 1 BGB). Der ursprüngliche --im Zeitpunkt der Entstehung des Erbschaftsteueranspruchs gegebene und damit maßgebliche-- Inhalt des durch das Vermächtnis begründeten Schuldverhältnisses wird davon jedoch nicht berührt (BFH-Urteil vom 25.10.1995 - II R 5/92, BFHE 179, 148, BStBl II 1996, 97, unter II.1.a). Die nach der Entstehung des Steueranspruchs zwischen dem Erben und dem Vermächtnisnehmer getroffenen Erfüllungsabreden können den einmal entstandenen Steueranspruch daher weder aufheben noch verändern (vgl. BFH-Urteile in BFHE 179, 148, BStBl II 1996, 97, unter II.1.a; vom 10.07.2002 - II R 11/01, BFHE 199, 28, BStBl II 2002, 775, unter II.1., und vom 19.07.2006 - II R 1/05, BFHE 213, 122, BStBl II 2006, 718, unter II.1., m.w.N.). Etwas anderes gilt nur, wenn objektiv zweifelhaft ist, was Gegenstand eines Vermächtnisses ist. Hierüber können sich die Beteiligten --z.B. durch einen Vergleich-- verständigen. Ein solcher ernstgemeinter Vergleich hat seinen Rechtsgrund im Erbrecht und ist daher auch bei der Erbschaftsbesteuerung zugrunde zu legen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2001, 601, unter II.1., m.w.N.).
- 18** 2. Als vom Erblasser zugewendet gilt u.a. auch, was als Abfindung für die Ausschlagung eines Vermächtnisses gewährt wird (§ 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG).
- 19** a) Die Anwendung dieser Vorschrift setzt voraus, dass der Vermächtnisnehmer das ihm ausgesetzte Vermächtnis (gegen Abfindung) ausgeschlagen hat (BFH-Urteil vom 07.10.1998 - II R 52/96, BFHE 187, 50, BStBl II 1999, 23, unter II.2.), so dass nach § 2180 Abs. 3 i.V.m. § 1953 Abs. 1 BGB der Anfall des Vermächtnisses --rückbezogen auf den Zeitpunkt des Erbfalls-- als nicht erfolgt anzusehen ist. Die Ausschlagung eines Vermächtnisses ist an keine Frist gebunden (Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 12.01.2011 - IV ZR 230/09, Zeitschrift für das gesamte Familienrecht --FamRZ-- 2011, 468, Rz 12) und kann auch in einem schlüssigen Verhalten des Bedachten erblickt werden (BFH-Urteil vom 18.05.1966 - II 167/62, BFHE 86, 652; BGH-Urteil vom 18.10.2000 - IV ZR 99/99, FamRZ 2001, 88, unter 4.).
- 20** b) Die Abfindung, die der Erbe dem Bedachten für die Ausschlagung des Vermächtnisses gewährt, ist nicht mit der Erfüllung des Vermächtnisses durch Leistung eines anderen Gegenstandes (§ 364 Abs. 1 BGB) gleichzusetzen. Das folgt daraus, dass beim Erwerb durch Vermächtnis und im Falle der Ausschlagung des Vermächtnisses die Erbschaftsteuer zu unterschiedlichen Zeitpunkten entsteht. Beim "Erwerb durch Vermächtnis" (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) entsteht die Steuer nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 1 ErbStG mit dem Tode des Erblassers. Bei "Abfindung für die Ausschlagung des Vermächtnisses" (§ 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG) entsteht die Steuer nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f ErbStG erst mit der Ausschlagung (BFH-Urteile in BFHE 86, 652, und vom 18.07.1973 - II R 34/69, BFHE 110, 196, BStBl II 1973, 798).
- 21** 3. Nach § 13a Abs. 1, Abs. 8 Nr. 4 i.V.m. § 13b Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4 ErbStG bleiben 100 % des Erwerbs von begünstigten Vermögen bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen für Zwecke der Erbschaftsteuer außer Ansatz. Zu dem begünstigten Vermögen gehört gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG insbesondere das Betriebsvermögen bei dem Erwerb eines Mitunternehmeranteils i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) an einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Personengesellschaft. Der Erwerber einer Beteiligung an einer Personengesellschaft muss aufgrund des Erwerbs Mitunternehmer geworden sein (BFH-Urteile in BFHE 239, 137, BStBl II 2013, 210, Rz 54 ff., und vom 06.05.2015 - II R 34/13, BFHE 250, 197, BStBl II 2015, 821, Rz 20 ff., m.w.N.). Ob dies der Fall ist, richtet sich nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen. Danach gehört auch ein Nießbrauch an

einem Anteil an einer Personengesellschaft, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, zu dem begünstigten Vermögen i.S. von § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, wenn der Nießbrauch aufgrund seiner Ausgestaltung die Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers in der Personengesellschaft begründet (vgl. hierzu BFH-Urteile in BFHE 239, 137, BStBl II 2013, 210, Rz 64, und in BFHE 267, 440, BStBl II 2020, 465, Rz 24 ff., jeweils m.w.N.).

- 22** 4. An die vom FG aufgrund der festgestellten Tatsachen getroffene Würdigung ist der BFH im Revisionsverfahren nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden.
- 23** a) Die Auslegung von Verträgen und Willenserklärungen --z.B. eines Testaments oder Erbvertrags-- gehört zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 BGB entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, d.h. jedenfalls möglich ist. Das Revisionsgericht prüft, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet und die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 11.07.2019 - II R 4/17, BFHE 265, 447, BStBl II 2020, 319, Rz 13, und vom 05.12.2019 - II R 37/18, BFHE 267, 524, BStBl II 2020, 236, Rz 15, jeweils m.w.N.).
- 24** Insbesondere die Würdigung von Unterlagen und Beweisergebnissen ist grundsätzlich dem FG vorbehalten, das hierbei gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung entscheiden muss (vgl. BFH-Urteil vom 05.11.2019 - II R 15/17, BFHE 267, 280, BStBl II 2021, 30, Rz 40). Dagegen ist die rechtliche Einordnung des von den Vertragspartnern Gewollten am Maßstab der jeweils einschlägigen Normen für das Revisionsgericht nicht nach § 118 Abs. 2 FGO bindend, sondern in vollem Umfang nachprüfbar (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 30.01.2019 - II R 26/17, BFHE 264, 47, BStBl II 2020, 733, Rz 31, und in BFHE 267, 524, BStBl II 2020, 236, Rz 15).
- 25** b) Bei einem Vermächtnis ist durch Auslegung zu ermitteln, was der vermachte Gegenstand ist. Diese Auslegung obliegt grundsätzlich dem Tatsachengericht (BFH-Urteil vom 16.01.2019 - II R 7/16, BFHE 263, 465, BStBl II 2019, 617, Rz 14, m.w.N.). Genauso muss das FG als Tatsacheninstanz aufklären und die erforderlichen tatsächlichen Feststellungen dazu treffen, ob ein Vermächtnis angenommen (und möglicherweise an Erfüllung statt erfüllt wurde) oder ausdrücklich bzw. durch schlüssiges Verhalten ausgeschlagen wurde (vgl. BFH-Urteil in BFHE 86, 652; BFH-Beschluss vom 04.03.2008 - II B 28/07, BFH/NV 2008, 983, unter II.1.c). Erst aufgrund dieser tatsächlichen Feststellungen kann rechtlich beurteilt werden, ob ein Erwerb durch Vermächtnis (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) oder ein Erwerb aufgrund Ausschlagung eines Vermächtnisses (§ 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG) vorliegt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 110, 196, BStBl II 1973, 798).
- 26** 5. Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG zutreffend entschieden, dass sich der Erwerb von Todes wegen durch die Klägerin nicht auf nach §§ 13a, 13b ErbStG begünstigtes Vermögen erstreckt hat. Der Gegenstand des Vermächtnisses umfasste nicht die Einräumung einer Mitunternehmerstellung. Die Klägerin hat diese --wie vom FG festgestellt-- vielmehr als Leistung an Erfüllung statt angenommen. Dafür kann die Begünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG nicht gewährt werden.
- 27** a) Nach den o.g. Maßstäben sind die Feststellungen des FG bindend, sowohl hinsichtlich des Inhalts des Vermächtnisses als auch hinsichtlich der Feststellung, dass das Vermächtnis nicht ausgeschlagen, sondern durch eine Leistung an Erfüllung statt erfüllt wurde.
- 28** Das FG hat ohne Rechtsfehler festgestellt, dass die Klägerin das Vermächtnis nicht ausgeschlagen hat. Dabei hat es zu Recht den Wortlaut der "Vereinbarung von Nießbrauchsrechten", die schriftliche Einlassung des Notars sowie die Aussagen beider Zeugen berücksichtigt und sich damit auseinandergesetzt, dass eine deutliche inhaltliche Abweichung von der Vermächtnisanordnung vorliegt.
- 29** Das FG hat dabei nicht gegen Erfahrungssätze verstoßen. Ob eine konkludente Vermächtnisausschlagung vorliegt, ist anhand der Gesamtumstände des Einzelfalls zu entscheiden. Diese können je nach Einzelfall auch dazu führen, dass sich aus dem Abschluss verschiedener Erfüllungsverträge mit dem Erben eine konkludente Annahme ergeben kann (vgl. Beschluss des Oberlandesgerichts Karlsruhe vom 18.04.2017 - 9 W 4/17, FamRZ 2017, 1975, Rz 28). Dabei ist --entgegen des Vortrags der Klägerin-- unbeachtlich, dass die Klägerin möglicherweise die rechtlichen Voraussetzungen eines Vermächtnisses und dessen Annahme nicht im Einzelnen gekannt hat, denn dieses hindert die Annahme des Vermächtnisses durch schlüssiges Verhalten nicht (vgl. BGH-Beschluss vom 08.10.1997 - IV ZR 328/96, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge 1998, 24).

- 30** b) Auch die Auslegung des Inhalts des Vermächtnisses ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das FG hat es zwar dahinstehen lassen, ob der Anspruch auf Nachteilsausgleich nach dem Willen des Erblassers auf Geld gerichtet sein sollte oder auf die Bestellung eines weiteren Nießbrauchs an nicht nachlasszugehörigen KG-Anteilen oder ob der Erblasser womöglich der Klägerin und dem Erben durch Anordnung eines Wahl-, Gattungs- oder Zweckvermächtnisses die exakte Bestimmung des Vermächtnisgegenstandes überlassen wollte. Jedoch ist das FG zu der Überzeugung gelangt, dass der Inhalt des Anspruchs auf Nachteilsausgleich vom Erblasser in jedem Fall insoweit eingeschränkt wurde, als dieser "gleichartig" und somit nicht mit einer Mitunternehmerstellung i.S. des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, § 15 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG für die Klägerin verknüpft sein sollte.
- 31** Soweit die Klägerin insofern geltend macht, die Vermächtniserfüllung sei hinsichtlich Art und Weise nicht vorgegeben gewesen, meint sie, es sei typischerweise davon auszugehen, dass der Erblasser die unternehmerische Entscheidung, in welcher Form der Nachteilsausgleich erfüllt werden solle (und dementsprechend auch, ob die Klägerin mitunternehmerisch beteiligt wird), dem Erben überlassen habe. Dies stellt jedoch keinen allgemeingültigen Erfahrungssatz dar, gegen den das FG hätte verstoßen können, sondern lediglich eine konkrete Annahme für diesen Einzelfall.
- 32** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

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