Urteil vom 23. November 2022, II R 37/19

Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht bei Erwerb durch Vermächtnis

ECLI:DE:BFH:2022:U.231122.IIR37.19.0

BFH II. Senat

BGB § 1939, BGB § 2147, BewG § 121 Nr 2, ErbStG § 1 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 2 Abs 1 Nr 3 S 1, ErbStG § 3 Abs 1 Nr 1

vorgehend FG München, 10. Juli 2019, Az: 4 K 174/16

Leitsätze

Das Vermächtnis an einem inländischen Grundstück unterliegt nicht der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts München vom 10.07.2019 - 4 K 174/16, der Erbschaftsteuerbescheid vom 02.03.2015, die Einspruchsentscheidung vom 02.12.2015 und die Änderungsbescheide vom 18.11.2016 und vom 10.01.2018 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die Nichte der im Jahr 2013 verstorbenen Erblasserin. Weder die Klägerin noch die Erblasserin verfügten in der Bundesrepublik Deutschland über einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt. Die Erblasserin hatte der Klägerin 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 Klägerin übertragen.

2 Ausgehend von der am 19.02.2015 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingegangenen Erbschaftsteuererklärung setzte das FA mit Bescheid vom 02.03.2015 Erbschaftsteuer gegenüber der Klägerin fest. Ihren hiergegen gerichteten Einspruch begründete die Klägerin damit, dass die Voraussetzungen für eine beschränkte Erbschaftsteuerpflicht nicht vorlägen. Das FA wies den Einspruch mit Teil-Einspruchsentscheidung vom 02.12.2015 als unbegründet zurück. In der Folge änderte das FA die Erbschaftsteuerfestsetzung aus nicht streitigen Gründen, zuletzt mit Bescheid vom 10.01.2018.

3 Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung im Wesentlichen aus, die Voraussetzungen einer beschränkten Erbschaftsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der auf den Streitzeitraum anwendbaren Fassung (ErbStG) lägen im Streitfall vor. Das Vermächtnis habe zwar nur einen schuldrechtlichen Anspruch auf Übertragung eines Anteils an dem inländischen Grundstück begründet. In Vollziehung des Vermächtnisses habe die Klägerin aber den Miteigentumsanteil an dem Grundstück erhalten. Bei diesem handle es sich um inländisches Grundvermögen i.S. des § 121 Nr. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG). Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 1545 veröffentlicht.

4 Mit ihrer Revision macht die Klägerin eine Verletzung von § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG und § 121 Nr. 2 BewG geltend. Eine beschränkte Erbschaftsteuerpflicht sei im Streitfall nicht gegeben. Sachleistungsansprüche seien in dem enumerativen Katalog des § 121 BewG nicht genannt. Welche schuldrechtlichen Ansprüche im Zusammenhang mit inländischem Grundvermögen zur beschränkten Steuerpflicht führten, sei in § 121 Nr. 7 und Nr. 9 BewG

abschließend geregelt. Das Forderungsrecht auf Übertragung von Grundvermögen sei dort nicht enthalten. Eine Steuerumgehung sei im Streitfall nicht beabsichtigt gewesen.

5 Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung, den Erbschaftsteuerbescheid vom 02.03.2015, die Einspruchsentscheidung vom 02.12.2015 und die Änderungsbescheide vom 18.11.2016 und vom 10.01.2018 aufzuheben.

6 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

7 § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i.V.m. § 121 Nr. 2 BewG sei dahingehend auszulegen, dass der Erwerb der Klägerin der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht unterliege. Auch ein Vermächtnis gelte nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als Vermögensanfall i.S. des § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG. Als Vermögensanfall sei nicht der auf dem Vermächtnis beruhende schuldrechtliche Sachleistungsanspruch anzusehen, sondern der Gegenstand, den der Erwerber durch Erfüllung dieses Anspruchs erhalte. Dies sei der Miteigentumsanteil an dem inländischen Grundstück, bei dem es sich um inländisches Grundvermögen i.S. des § 121 Nr. 2 BewG handle. Der Erwerb durch Vermächtnis sei in allen Bereichen des Erbschaftsteuerrechts identisch zu behandeln. Daher müsse der durch Vermächtnis erworbene Sachleistungsanspruch auf Verschaffung des Eigentums an dem vermachten Gegenstand bei der Prüfung, ob dem Grunde nach ein steuerpflichtiger Erwerb vorliege, dem unmittelbaren Eigentumserwerb an dem betreffenden Gegenstand ebenso gleichgestellt werden wie dies bei seiner Bewertung oder bei Steuerbegünstigungen der Fall sei. Eine ausreichende Anknüpfung an das Inland werde dadurch sichergestellt, dass in Erfüllung des Vermächtnisses der Miteigentumsanteil an dem inländischen Grundstück auf den Erwerber übertragen werde. Schließlich habe der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 10.05.2017 - II R 53/14 (BFHE 258, 74, BStBl II 2017, 1200, Rz 14, 35) die beschränkte Steuerpflicht bei Erwerb eines inländischen Grundstücks durch Vermächtnis zumindest inzident bejaht. Denn die Frage nach der Höhe des zu gewährenden Freibetrags stelle sich bei der Erbschaftsteuer nur, wenn überhaupt von einem steuerpflichtigen Erwerb ausgegangen werde.

8 Das dem Verfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist begründet (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Anders als vom FG angenommen unterliegt der durch Vermächtnis erworbene Anspruch auf Übertragung des Miteigentumsanteils an dem inländischen Grundstück nicht der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG i.V.m. § 121 Nr. 2 BewG.

10 1. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unterliegt der Erbschaftsteuer u.a. der Erwerb von Todes wegen. Als Erwerb von Todes wegen gilt nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG u.a. der Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) oder durch Vermächtnis (§§ 2147 ff. BGB). In Fällen, in denen keine unbeschränkte Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 ErbStG gegeben ist, tritt nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG die Steuerpflicht für den Vermögensanfall ein, der in Inlandsvermögen i.S. des § 121 BewG besteht (beschränkte Steuerpflicht). Der Begriff des Inlandsvermögens wird in § 121 BewG abschließend bestimmt (Konrad in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 7. Aufl., § 2 Rz 92; Eisele in Kapp/Ebeling, § 2 ErbStG, Rz 44). In den dort genannten Fällen weist der Erwerbsvorgang Inlandsbezug z.B. dadurch auf, dass ein Gegenstand im Inland belegen ist (sachliche Anknüpfung). Zum Inlandsvermögen gehört u.a. das inländische Grundvermögen (§ 121 Nr. 2 BewG).

11 2. Wird im Wege eines Vermächtnisses ein Anspruch auf Übertragung eines inländischen Grundstücks erworben und sind die Voraussetzungen für die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 ErbStG nicht gegeben, unterliegt dieser Sachleistungsanspruch nicht der beschränkten Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG.

12 a) § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG umfasst auch einen Erwerb durch Vermächtnis i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 ErbStG. Die Vorschrift setzt --wie § 2 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 ErbStG, die einen direkten Verweis auf § 1 Abs. 1 ErbStG enthalten-- einen steuerbaren Vorgang i.S. des § 1 Abs. 1 ErbStG voraus. Die Wendung "in allen anderen Fällen" meint Fälle, die nicht bereits von § 2 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 ErbStG umfasst sind, in denen es also an einer unbeschränkten Steuerpflicht fehlt. Eine Beschränkung auf bestimmte Besteuerungstatbestände ist dem nicht zu entnehmen.

13 b) Gegenstand des Vermögensanfalls i.S. des § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG 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. Bei diesem Anspruch handelt es sich weder um inländisches Grundvermögen i.S. des § 121 Nr. 2 BewG (Riedel in Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG, BewG, 3. Aufl., § 121 BewG Rz 1; Konrad in Fischer/Pahlke/Wachter, a.a.O., § 2 Rz 94; Eisele in Kapp/Ebeling, § 2 ErbStG, Rz 43.1; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rz 68; Richter in Viskorf/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 6. Aufl., § 2 ErbStG Rz 27; Meßbacher-Hönsch in Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, § 2 ErbStG Rz 154.1, Stand 04.05.2022; anderer Ansicht Krumm, Internationales Steuerrecht 2011, 615) noch ist der Anspruch einer der anderen in § 121 BewG abschließend aufgezählten Kategorien zuzuordnen.

14 aa) Nach § 1939 BGB liegt ein Vermächtnis vor, wenn der Erblasser einem anderen, ohne ihn als Erben einzusetzen, einen Vermögensvorteil zuwendet. Nach § 2174 BGB begründet das Vermächtnis einen Anspruch des Berechtigten gegen den Erben auf Leistung des vermachten Gegenstands. Die vermächtnisweise Zuwendung geht nach deutschem Recht zivilrechtlich nicht dinglich von selbst über, sondern begründet nur ein Forderungsrecht gegen den Beschwerten (sog. Damnationslegat; vgl. Urteile des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 28.01.1960 - II ZR 236/57, BGHZ 32, 35, unter 2.; vom 05.02.1987 - III ZR 234/85, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 1987, 839, unter I.1., und vom 28.09.1994 - IV ZR 95/93, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1995, 58, unter III.; vgl. Grüneberg/Weidlich, Bürgerliches Gesetzbuch, 81. Aufl., § 2174 Rz 1). Der schuldrechtliche Vermächtnisanspruch ist sodann dinglich zu erfüllen. Dies erfolgt bei Grundstücken durch Übertragung des Eigentums an dem Grundstück auf den Vermächtnisnehmer und dessen Eintragung im Grundbuch (§§ 873, 925 BGB und §§ 20, 29 der Grundbuchordnung; vgl. Grüneberg/Weidlich, a.a.O., § 2174 Rz 4).

15 bb) Die beschränkte Steuerpflicht besteht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG für den Vermögensanfall, der in Inlandsvermögen i.S. des § 121 BewG besteht. Dazu gehört nach § 121 Nr. 2 BewG inländisches Grundvermögen. Dieses muss Gegenstand des Erwerbs sein. Ein lediglich schuldrechtlicher Anspruch auf Übertragung von inländischem Grundvermögen als Erwerbsgegenstand reicht nicht aus.

16 cc) Eine erweiternde Auslegung des § 121 BewG auf Vermächtnisse, die auf die Übertragung inländischen Grundvermögens gerichtet sind, kommt nicht in Betracht. Die in § 121 BewG gewählten Formulierungen sind abschließend. § 121 BewG sieht in Nr. 7 und Nr. 8 der Vorschrift nur die dort näher definierten Forderungen als Inlandsvermögen an. Für § 121 Nr. 7 BewG ist Voraussetzung, dass die Forderung u.a. durch inländischen Grundbesitz gesichert ist. § 121 Nr. 8 BewG erfasst lediglich bestimmte handelsrechtliche Ansprüche und verlangt außerdem, dass der Schuldner Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat. Ein Anspruch auf Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem Grundstück wird in § 121 BewG hingegen nicht genannt.

17 dd) Eine Auslegung gegen den klaren Wortlaut des § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG i.V.m. § 121 Nr. 2 BewG käme bei Fehlen eines die wörtliche Auslegung bestätigenden Willens des Gesetzgebers nur in Betracht, wenn eine sinnvolle Anwendung des Gesetzes die Abweichung erforderte, die wortgetreue Auslegung also zu einem sinnwidrigen Ergebnis führte, das der Gesetzgeber nicht gewollt haben kann (vgl. BFH-Urteil vom 20.08.1985 - VII R 182/82, BFHE 144, 465, BStBl II 1985, 716, unter II.2.b). Ein solcher Ausnahmefall ist aber nicht gegeben. Bei einem durch Vermächtnis erlangten Sachleistungsanspruch auf Übertragung eines Miteigentumsanteils im Inland ist der Inlandsbezug im Vergleich zum Eigentumserwerb ipso iure --wie im Erbfall nach deutschem Recht-- deutlich abgeschwächt. Im Gegensatz zu einem Erwerb von Eigentum an inländischem Grundvermögen etwa im Erbgang ist bei dem Erwerb eines Anspruchs auf Übertragung von Eigentum an inländischem Grundvermögen im Zeitpunkt des Erwerbs nicht gesichert, dass der Erwerber letztlich auch das Eigentum an dem inländischen Grundvermögen erhält. Denkbar ist in solchen Fällen auch, dass es bei dem Anspruch auf Übertragung des Eigentums verbleibt und der Eigentumsübergang niemals vollzogen wird. Eine andere als die vorgenommene wortlautgetreue Auslegung ist daher weder teleologisch noch systematisch angezeigt. Wollte der Gesetzgeber auch einen Anspruch auf Übertragung von Eigentum an Grundbesitz im Inland als inländisches Grundvermögen ansehen, müsste dies im Wortlaut des § 121 BewG eindeutig zum Ausdruck gebracht werden.

18 ee) Eine erbschaftsteuerrechtliche Anknüpfung an das im Inland belegene Grundvermögen ist auch nicht deshalb geboten, weil nach ausländischen Rechtsordnungen ein Vermächtnis unmittelbar dingliche Wirkung entfalten kann (sog. Vindikationslegat; vgl. zu einem Vermächtnis nach kolumbianischem Recht BGH-Urteil in NJW 1995, 58, unter III.). Im Inland war im Jahre 2013, dem Todesjahr der Erblasserin, ein solches Vermächtnis zivilrechtlich als Damnationslegat gemäß § 2174 BGB zu behandeln (vgl. BGH-Urteil in NJW 1995, 58, unter III.).

19 Aus der Verordnung (EU) Nr. 650/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 04.07.2012 über die Zuständigkeit, das anzuwendende Recht, die Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen und die Annahme und Vollstreckung öffentlicher Urkunden in Erbsachen sowie zur Einführung eines Europäischen Nachlasszeugnisses (--VO 650/2012-- Amtsblatt der Europäischen Union 2012, Nr. L 201, 107) sowie dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 12.10.2017 - C-218/16 (EU:C:2017:755, NJW 2017, 3767), dem zufolge einem Vermächtnis, das nach dem Recht eines EU-Mitgliedstaats dingliche Wirkung entfaltet, auch im Inland eine solche zuzubilligen ist, folgt für den Streitfall nichts anderes. Ausweislich ihres Art. 83 gilt die VO 650/2012 erst für Todesfälle ab dem 17.08.2015. Art. 25 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuche dehnt ihren Anwendungsbereich lediglich sachlich, nicht jedoch zeitlich aus (vgl. BFH-Urteil vom 05.12.2018 - II R 9/15, BFHE 263, 283, BStBl II 2020, 655, Rz 18).

20 ff) Dieser Auslegung von § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG i.V.m. § 121 Nr. 2 BewG steht das BFH-Urteil vom 06.05.2021 - II R 34/18 (BFHE 272, 521) nicht entgegen. Dort war --anders als im Streitfall-- nicht die Frage der beschränkten Steuerpflicht zu beurteilen, sondern die Bewertung des im Wege eines Sachvermächtnisses erworbenen Anspruchs auf Herausgabe des zugewandten Gegenstands. Hinsichtlich des Erwerbs führt der Senat ausdrücklich aus, dass Erwerbsgegenstand der schuldrechtliche Anspruch gegen den Erben ist. Beim sog. Sachvermächtnis handelt es sich um den Anspruch auf Herausgabe des im Wege des Vermächtnisses zugewandten Gegenstands, jedoch nicht um den Gegenstand selbst. Lediglich für die Bewertung des Anspruchs für Zwecke der Erbschaftsteuer entspricht es gefestigter Senatsrechtsprechung, dass der Anspruch auf Herausgabe eines Gegenstands nach dem Steuerwert des im Wege des Vermächtnisses zugewandten Gegenstands zu bewerten ist (BFH-Urteil in BFHE 272, 521, Rz 22, m.w.N.).

21 gg) Nichts anderes folgt aus den Entscheidungen des BFH zu den Steuerbegünstigungen für ein Familienheim (§ 13 Abs. 1 Nr. 4b und Nr. 4c ErbStG) und für vermietete Immobilien (§ 13c i.d.F. des Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 24.12.2008 --ErbStG a.F.--, heute: § 13d ErbStG). Der Senat hat dort jeweils die Anwendung der Steuerbegünstigungsvorschriften auf einen Erwerb durch Vermächtnis dem Grunde nach bejaht (vgl. BFH-Urteile vom 29.11.2017 - II R 14/16, BFHE 260, 372, BStBl II 2018, 362, Rz 3, 12 und 13, zu einem durch eine Auflassungsvormerkung gesicherten Anspruch auf Verschaffung des Eigentums an einem Familienheim durch den überlebenden Ehegatten nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG, und vom 11.12.2014 - II R 24/14, BFHE 248, 202, BStBl II 2015, 340, Rz 1 und 14 ff., zur Anwendung des verminderten Wertansatzes nach § 13c ErbStG a.F. auf ein durch Vermächtnis erhaltenes mit einem Einfamilienhaus bebautes Grundstück, Versagung der Steuerbegünstigung mangels Vermietung). § 13 Abs. 1 Nr. 4b und Nr. 4c ErbStG und § 13c ErbStG a.F. erfordern im Tatbestand u.a. jeweils einen Erwerb von Todes wegen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, der nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 ErbStG ausdrücklich auch einen Erwerb durch Vermächtnis umfasst. Im Gegensatz zu § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG setzen sie jedoch mangels Verweises auf § 121 BewG nicht das Vorliegen von Inlandsvermögen voraus.

22 c) Soweit dem BFH-Urteil in BFHE 258, 74, BStBl II 2017, 1200, Rz 1, 14 und 35 inzident zu entnehmen sein könnte, dass der Erwerb von inländischem Grundvermögen aufgrund eines Vermächtnisses bei nicht im Inland wohnhaften Steuerpflichtigen der beschränkten Erbschaftsteuer nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG i.V.m. § 121 Nr. 2 BewG unterliegt, hält der Senat daran jedenfalls nicht mehr fest.

23 3. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung erweist sich auch nicht im Ergebnis als richtig und war daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der angefochtene Erbschaftsteuerbescheid, die dazu ergangene Einspruchsentscheidung sowie die Änderungsbescheide vom 18.11.2016 und vom 10.01.2018 sind rechtswidrig und waren ebenfalls aufzuheben (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

24 Der vermächtnisweise Erwerb des Anspruchs auf Übertragung des Miteigentumsanteils an dem im Inland belegenen Grundstück unterliegt im Entscheidungsfall weder der unbeschränkten noch der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht. Es kann dahingestellt bleiben, welches ausländische Recht auf das Vermächtnis anwendbar ist und ob das Vermächtnis nach dem ausländischen Erbstatut dingliche Wirkung entfaltet. Im Inland ist es als Damnationslegat anzusehen (vgl. oben unter II.2.b ee).

25 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de