

## **BUNDESFINANZHOF Urteil vom 3.11.2010, II R 65/09**

### **Besteuerung des Letzterwerbs bei mehreren Erwerben eines Nacherben vom Vorerben - Zusammenrechnung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG**

#### **Leitsätze**

1. Überträgt ein Vorerbe mit Rücksicht auf die angeordnete Nacherbschaft Vermögen auf den Nacherben, handelt es sich auch dann um einen gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG mit einem späteren Erwerb des Nacherben vom Vorerben zusammenzurechnenden Erwerb vom Vorerben, wenn der Nacherbe nach § 7 Abs. 2 Satz 1 ErbStG beantragt, der Versteuerung der Vermögensübertragung sein Verhältnis zum Erblasser zugrunde zu legen .
2. Bei der Versteuerung des späteren Erwerbs des Nacherben vom Vorerben ist in diesem Fall § 7 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 2 Satz 3 bis 5 ErbStG entsprechend anzuwenden.

#### **Tatbestand**

- 1 I. Der im Jahr 1971 verstorbene Großvater (G) des Klägers und Revisionsbeklagten (Kläger) setzte seine Töchter, darunter die Mutter des Klägers, die im Jahr 1979 verstarb, als Vorerbinnen zu gleichen Teilen ein. Als Nacherben bestimmte er die Abkömmlinge der Vorerbinnen, als Ersatznacherben die übrigen Vorerbinnen und als weitere Nacherben die Abkömmlinge der anderen Vorerbinnen. Die Nacherbfolgen sollten jeweils mit dem Tode der Vorerben eintreten.
- 2 Eine der Vorerbinnen (V), die kinderlos war, übertrug durch notariell beurkundeten Vertrag vom 10. Dezember 2003 ihren Anteil am Nachlass des G im Wege vorweggenommener Erbfolge auf den Kläger. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte die Schenkungsteuer dafür (§ 7 Abs. 1 Nr. 7 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der vor dem Jahr 2009 geltenden Fassung --ErbStG--) mit Bescheid vom 28. November 2005 auf 6.952 EUR fest und folgte dabei dem gemäß § 7 Abs. 2 Satz 1 ErbStG gestellten Antrag des Klägers, der Versteuerung sein Verhältnis zu G zugrunde zu legen. Das FA zog demgemäß von dem Wert des Erwerbs von 268.251 EUR den in § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG bestimmten Freibetrag von 205.000 EUR ab und wandte nach § 19 Abs. 1 ErbStG einen Steuersatz von 11 v.H. an.
- 3 V verstarb im Juli 2004. Sie wurde u.a. vom Kläger beerbt. Das FA setzte die Erbschaftsteuer gegenüber dem Kläger durch Bescheid vom 19. Dezember 2005 auf 47.556 EUR fest. Es rechnete dem Erwerb durch Erbanfall von 160.370 EUR gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG den Wert des von V auf den Kläger übertragenen Anteils am Nachlass des G von 268.251 EUR hinzu und zog den in § 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG vorgesehenen Freibetrag von 10.300 EUR ab. Auf den sich hieraus ergebenden, auf volle hundert Euro abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb von 418.300 EUR wandte das FA einen Steuersatz von 22 v.H. an. Von der sich daraus errechnenden Erbschaftsteuer von 92.026 EUR zog es gemäß § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG für den Vorerwerb eine Steuer von 44.470 EUR ab. Diese Steuer ergab sich, indem das FA von dem Wert des Vorerwerbs von 268.251 EUR einen Freibetrag gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG von 10.300 EUR abzog und ausgehend von einem Steuersatz von 22 v.H. die Härtefallregelung des § 19 Abs. 3 ErbStG anwandte.
- 4 Mit der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage machte der Kläger geltend, sein Antrag, der Besteuerung des Erwerbs vom 10. Dezember

2003 sein Verhältnis zu G zugrunde zu legen, müsse auch im Rahmen der Steuerberechnung nach § 14 Abs. 1 ErbStG berücksichtigt werden. Die Erbschaftsteuer sei daher wie folgt zu berechnen: Der Erwerb durch Erbanfall von 160.370 EUR sei ohne Berücksichtigung eines Freibetrags nach § 16 Abs. 1 ErbStG mit 17 v.H. zu versteuern (Steuerbetrag: 27.262 EUR). Der Vorerwerb von 268.251 EUR sei nach Abzug eines Freibetrags von 205.000 EUR (verbleibender Betrag: 63.251 EUR) mit 11 v.H. anzusetzen (Steuerbetrag: 6.957 EUR). Von der sich hieraus ergebenden Erbschaftsteuer von 34.219 EUR seien als anrechenbare Steuer für den Vorerwerb 6.952 EUR abzuziehen. Die Erbschaftsteuer sei demgemäß auf 27.267 EUR festzusetzen.

- 5 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 156 veröffentlichte Urteil mit der Begründung statt, der Erwerb von Todes wegen sei ohne Berücksichtigung eines Vorerwerbs zu besteuern. Aufgrund des vom Kläger gemäß § 7 Abs. 2 Satz 1 ErbStG gestellten Antrags, der Versteuerung des Erwerbs vom 10. Dezember 2003 sein Verhältnis zu G zugrunde zu legen, sei dieser Erwerb auch im Hinblick auf die Zusammenrechnung nach § 14 Abs. 1 ErbStG so zu behandeln, als ob er nicht von V, sondern von G stamme. Die festzusetzende Steuer betrage somit unter Berücksichtigung eines Freibetrags von 10.300 EUR 17 v.H. von 150.000 EUR, also 25.500 EUR. Da über den Antrag des Klägers nicht hinausgegangen werden dürfe, sei die Steuer in der vom Kläger beantragten Höhe festzusetzen.
- 6 Mit der Revision rügt das FA Verletzung des § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG. Die Erbteilsübertragung sei bei der Berechnung der Erbschaftsteuer als Vorerwerb von V zu berücksichtigen. Der Berechnung der Steuer durch den Kläger könne ebenfalls nicht gefolgt werden. Die durch den Antrag nach § 7 Abs. 2 Satz 1 ErbStG ausgelöste steuermindernde Wirkung bleibe bei der Steuerberechnung im angefochtenen Bescheid dadurch weitgehend erhalten, dass nach § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG statt der für den Vorerwerb tatsächlich zu entrichtenden Steuer von 6.952 EUR eine fiktive Steuer von 44.470 EUR abgezogen werde.
- 7 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

### **Entscheidungsgründe**

- 9 II. Die Revision ist unbegründet. Die Entscheidungsgründe des finanzgerichtlichen Urteils ergeben zwar eine Verletzung des bestehenden Rechts; die Entscheidung selbst stellt sich aber aus anderen Gründen als richtig dar (§ 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 10 1. Das FG hat zu Unrecht angenommen, die Übertragung des Anteils der V am Nachlass des G auf den Kläger sei aufgrund des vom Kläger gemäß § 7 Abs. 2 Satz 1 ErbStG gestellten Antrags, der Versteuerung sein Verhältnis zu G zugrunde zu legen, bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen der Erbschaftsteuer nicht als Vorerwerb gemäß §

14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG zu berücksichtigen.

- 11 a) Mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Vermögensvorteile werden nach § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG in der Weise zusammengerechnet, dass dem letzten Erwerb die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert zugerechnet werden. Durch diese Regelung soll gewährleistet werden, dass die Freibeträge innerhalb des zehnjährigen Zusammenrechnungszeitraums nur einmal angewendet werden und sich für mehrere Erwerbe gegenüber einer einheitlichen Zuwendung mit deren Gesamtwert kein Progressionsvorteil ergibt. Die Zusammenrechnung aller Erwerbe innerhalb eines Zehnjahreszeitraums soll somit verhindern, dass durch die Zerlegung einer Zuwendung in mehrere aufeinanderfolgende Zuwendungen eine niedrigere Belastung mit Schenkungsteuer oder Erbschaftsteuer erreicht werden kann. § 14 Abs. 1 ErbStG ändert aber nichts daran, dass die einzelnen Erwerbe als selbständige steuerpflichtige Vorgänge jeweils für sich der Steuer unterliegen. Weder werden die früheren Steuerfestsetzungen mit der Steuerfestsetzung für den letzten Erwerb zusammengefasst noch werden die einzelnen Erwerbe innerhalb eines Zehnjahreszeitraums zu einem einheitlichen Erwerb verbunden. Die Vorschrift trifft lediglich eine besondere Anordnung für die Berechnung der Steuer, die für den jeweils letzten Erwerb innerhalb des Zehnjahreszeitraums festzusetzen ist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. März 2005 II R 43/03, BFHE 209, 153, BStBl II 2005, 728).
- 12 b) Der Erwerb des Anteils der V am Nachlass des G durch den Kläger stellt einen mit dem Erwerb von Todes wegen gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG zusammenzurechnenden Vorerwerb von derselben Person, nämlich V, dar. Der vom Kläger gestellte Antrag, der Besteuerung des Anteilserwerbs sein Verhältnis zu G zugrunde zu legen (§ 7 Abs. 2 Satz 1 ErbStG), hat nicht zur Folge, dass es sich um einen Erwerb von G und nicht von V handelt.
- 13 aa) Stellt der Nacherbe den Antrag nach § 7 Abs. 2 Satz 1 ErbStG, wirkt sich dies nur auf die Steuerberechnung aus. Der Antrag führt nicht dazu, dass es sich bei dem Erwerb nach § 7 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG nicht um einen solchen vom Vorerben, sondern vom ursprünglichen Erblasser handelt (Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 15. Aufl., § 7 Rz 111, 117; Högl in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 14 ErbStG Rz 20 f.; Holthusen/Burgmann in Tiedtke, ErbStG, 2009, § 7 Rz 137; Schaub in Wilms/Jochum, ErbStG, § 7 Rz 245). Dies wird aus der in § 7 Abs. 2 Satz 2 ErbStG vorgesehenen Verweisung auf § 6 Abs. 2 Satz 3 bis 5 ErbStG deutlich. Diese Verweisung ist dann von Bedeutung, wenn der Vorerbe über eine mit Rücksicht auf die angeordnete Nacherbschaft erfolgende Vermögensübertragung hinaus zugleich an den Nacherben eine freigebige Zuwendung aus eigenem Vermögen ausführt. In einem solchen Fall liegen auch dann, wenn der Bedachte den Antrag nach § 7 Abs. 2 Satz 1 ErbStG stellt, nicht zwei getrennt zu steuernde Erwerbe vor, nämlich ein Erwerb vom ursprünglichen Erblasser und ein Erwerb vom Vorerben. Vielmehr handelt es sich um zwei Vermögensanfänge vom Vorerben, die lediglich hinsichtlich der Steuerklasse getrennt zu behandeln sind (§ 7 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 2 Satz 3 ErbStG). Anders als bei einer getrennten Besteuerung, wie sie bei einem Erwerb von

verschiedenen Personen (Erblasser und Vorerbe) vorzunehmen wäre, kann für das dem Nacherben zugewendete eigene Vermögen des Vorerben nach § 7 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 2 Satz 4 ErbStG ein Freibetrag nur gewährt werden, soweit der Freibetrag nicht bereits für das gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG übertragene Vermögen verbraucht ist (wegen der Einzelheiten vgl. BFH-Urteil vom 2. Dezember 1998 II R 43/97, BFHE 187, 120, BStBl II 1999, 235). Zudem ist die Steuer für jeden Erwerb jeweils nach dem Steuersatz zu erheben, der für den gesamten Erwerb gelten würde. Auch dies wäre bei der getrennten Besteuerung von zwei Erwerben von verschiedenen Personen nicht der Fall.

- 14 Die Folgen einer Antragstellung nach § 7 Abs. 2 Satz 1 ErbStG entsprechen somit denjenigen, die sich ergeben, wenn bei Eintritt der Nacherbfolge auch eigenes Vermögen des Vorerben auf den Nacherben übergeht und der Nacherbe nach § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG beantragt, der Versteuerung des der Nacherbfolge unterliegenden Vermögens abweichend von § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG nicht sein Verhältnis zum Vorerben, sondern sein Verhältnis zum ursprünglichen Erblasser zugrunde zu legen. Auch in diesem Fall liegen erbschaftsteuerrechtlich nicht ein Erwerb vom ursprünglichen Erblasser und ein weiterer Erwerb vom Vorerben vor. Es handelt sich vielmehr um einen einheitlichen Erwerb vom Vorerben. Lediglich für die Berechnung der Steuer für diesen Erwerb sind die in § 6 Abs. 2 Satz 3 bis 5 ErbStG vorgesehenen Modifikationen zu berücksichtigen (BFH-Urteil in BFHE 187, 120, BStBl II 1999, 235; BFH-Beschluss vom 28. Februar 2007 II B 82/06, BFH/NV 2007, 919; Kobor in Fischer/Jüptner/ Pahlke/Wachter, F/J/P/W, ErbStG, 2. Auflage § 6 Rz 32 bis 35).
- 15 In die Zusammenrechnung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG sind danach auch dann, wenn der Nacherbe den Antrag nach § 6 Abs. 2 Satz 2 oder § 7 Abs. 2 Satz 1 ErbStG stellt, nur Erwerbe des Nacherben vom Vorerben, nicht aber solche vom ursprünglichen Erblasser einzubeziehen (Meincke, a.a.O., § 6 Rz 12 f., § 7 Rz 111, 117, § 14 Rz 7; Weinmann in Moench/Weinmann, § 6 ErbStG Rz 17 f., § 14 Rz 36; Moench in Moench/Weinmann, § 7 ErbStG Rz 220; Esskandari in Gürsching/Stenger, a.a.O., § 6 ErbStG Rz 52, 65; Götz, in F/J/P/W, a.a.O., § 14 Rz 55 f.; Mohr in Tiedtke, a.a.O., § 6 Rz 21; Engel in Wilms/Jochum, a.a.O., § 6 Rz 25; Maier/Ohletz in Wilms/Jochum, a.a.O., § 14 Rz 18).
- 16 bb) Der in der Literatur vielfach vertretenen, mit der Auffassung des FG übereinstimmenden Gegenansicht (Gebel in Troll/ Gebel/Jülicher, ErbStG, § 6 Rz 31, 35; Jülicher in Troll/ Gebel/Jülicher, a.a.O., § 14 Rz 35; Philipp in Viskorf/Knobel/ Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 3. Aufl., § 6 ErbStG Rz 22, 28; Knobel in Viskorf/Knobel/Schuck, a.a.O., § 14 ErbStG Rz 49; Kapp/ Ebeling, § 6 ErbStG Rz 28, 32, 42, § 14 ErbStG Rz 43; Geck in Kapp/Ebeling, § 7 ErbStG Rz 157; Seltenreich in Rödl/Preißer u.a., Erbschaft- und Schenkungsteuer, Kompakt-Kommentar, 2009, § 6 Rz 3.3.2.1; Kobor, in F/J/P/W, a.a.O., § 6 Rz 30; Noll, Deutsches Steuerrecht 2004, 257, 260) kann nicht gefolgt werden. Diese Ansicht hätte zur Folge, dass bei einem Zusammentreffen des Erwerbs des der Nacherbfolge unterliegenden Vermögens mit dem Erwerb eigenen Vermögens des Vorerben durch den

Nacherben die Steuerbelastung höher wäre als wenn, wie in der vorliegenden Streitsache, der Vermögenserwerb auf zwei Zeitpunkte verteilt wird. Anders als nach § 6 Abs. 2 Satz 4 und 5 ErbStG wäre nämlich bei der getrennten Besteuerung eines jeden dieser Erwerbe nach dieser Meinung zum einen der jeweils nach § 16 Abs. 1 ErbStG maßgebende Freibetrag zu berücksichtigen. Zum anderen würde sich die Höhe des Steuersatzes lediglich nach dem Wert des jeweiligen Erwerbs richten. Die dadurch eröffnete Möglichkeit, die Steuerbelastung allein durch die zeitliche Verteilung der Erwerbe innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren zu vermindern, ist weder mit Sinn und Zweck des § 14 Abs. 1 ErbStG noch mit den Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) vereinbar.

- 17 cc) Das FG beruft sich zur Begründung seiner abweichenden Ansicht zu Unrecht auf das BFH-Urteil vom 30. Juni 1976 II R 3/69 (BFHE 119, 492). Diese Entscheidung betrifft ausdrücklich nur die Rechtslage nach dem ErbStG 1959. Danach konnte der Nacherbe, der zugleich vom Vorerben als sein Erbe eingesetzt worden war, beantragen, der Versteuerung des der Nacherbfolge unterliegenden Vermögens sein Verhältnis zum ursprünglichen Erblasser zugrunde zu legen, ohne dass es dem heutigen § 6 Abs. 2 Sätze 3 bis 5 ErbStG entsprechende, die Folgen eines derartigen Antrags für die Steuerberechnung einschränkende Regelungen gab.
- 18 2. Die Vorentscheidung stellt sich im Ergebnis als richtig dar. Der Antrag des Klägers, der Besteuerung des Erwerbs vom 10. Dezember 2003 sein Verhältnis zu G zugrunde zu legen, muss auch im Rahmen der Zusammenrechnung nach § 14 Abs. 1 ErbStG berücksichtigt werden. Die Zusammenrechnung nach dieser Vorschrift ist so vorzunehmen, dass dem Kläger der Steuervorteil aus seinem Antrag nach § 7 Abs. 2 Satz 1 ErbStG nicht ganz oder teilweise wieder verloren geht. Wie ausgeführt, soll § 14 Abs. 1 ErbStG verhindern, dass die Freibeträge innerhalb des Zusammenrechnungszeitraums mehr als einmal angewendet werden und sich für mehrere Erwerbe gegenüber einer einheitlichen Zuwendung mit deren Gesamtwert ein Progressionsvorteil ergibt. Es ist demgegenüber nicht Sinn und Zweck des § 14 Abs. 1 ErbStG, dem Steuerpflichtigen den Vorteil aus einem Antrag nach § 7 Abs. 2 Satz 1 ErbStG ganz oder teilweise zu entziehen.
- 19 Bei einer den Zielsetzungen des § 7 Abs. 2 Satz 1 ErbStG einerseits und des § 14 Abs. 1 ErbStG andererseits entsprechenden Auslegung und Anwendung dieser Vorschriften bedeutet dies, dass in Fällen der vorliegenden Art die Steuerberechnung für den Letzterwerb in entsprechender Anwendung des § 7 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 2 Satz 3 bis 5 ErbStG zu erfolgen hat. Dadurch bleibt dem Steuerpflichtigen der Steuervorteil aus dem Antrag nach § 7 Abs. 2 Satz 1 ErbStG erhalten und wird zugleich vermieden, dass aufgrund des Vorliegens mehrerer Erwerbe von derselben Person (hier: V) innerhalb des Zeitraums von zehn Jahren ein Freibetrag wiederholt gewährt wird und Progressionsvorteile erzielt werden.
- 20 Wie der Kläger bei seiner Steuerberechnung zutreffend angenommen hat,

ist danach im Rahmen der Zusammenrechnung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG der Wert des Vorerwerbs um den dem Kläger im Verhältnis zu G zustehenden Freibetrag von 205.000 EUR zu vermindern und für den Erwerb von Todes wegen kein Freibetrag zu berücksichtigen. Ebenfalls zutreffend sind die vom Kläger berücksichtigten Steuersätze von 11 v.H. für den Vorerwerb und von 17 v.H. für den Erwerb von Todes wegen; denn der Gesamtwert der Erwerbe beträgt nach Berücksichtigung des Freibetrags von 205.000 EUR 223.621 EUR und liegt somit unter der in § 19 Abs. 1 ErbStG für diese Steuersätze bestimmten Grenze von 256.000 EUR. Folgerichtig ist es, dass der Kläger für den Vorerwerb nur einen Betrag von 6.952 EUR als anrechenbare Steuer abgezogen hat. Ob und gegebenenfalls wie die Rundungsregelung des § 10 Abs. 1 Satz 5 ErbStG bei einer Steuerberechnung nach § 6 Abs. 2 Satz 3 bis 5 ErbStG anzuwenden ist, bedarf im vorliegenden Fall keiner Prüfung, da der Kläger gegen die Vorentscheidung keine Revision eingelegt hat.