

# Erwerb und Zeit im Erbschaftsteuerrecht

Dr. Hanspeter Daragan, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bremen

Manchmal kommt ein Erwerb plötzlich und unerwartet. Manchmal geschieht er in der Zeit, so dass zu entscheiden ist, wann er abgeschlossen ist. Und ist er abgeschlossen, muss es immer noch kein Ende haben. Denn es kann ein Ereignis eintreten, das ihn im Nachhinein aufhebt oder ändert. Dem Einfluss der Zeit auf den Erwerb wird hier an einigen Beispielen nachgegangen.

## 1. Erwerb und Zuwendung

Rechtsgeschäftlicher Vermögenserwerb geschieht durch Zuwendung. Von Todes wegen wird Vermögen im Allgemeinen<sup>1</sup> durch Erbeinsetzung (§ 2087 Abs. 1) oder durch Vermächtnis (§ 1939 BGB) zugewendet.<sup>2</sup> Prototyp der unentgeltlichen Zuwendung unter Lebenden ist die Schenkung (§ 516 BGB).

Nach § 1 Abs. 1 ErbStG unterliegen der Erbschaftsteuer oder der Schenkungsteuer<sup>3</sup> die Erwerbe von Todes wegen und die Schenkungen unter Lebenden.<sup>4</sup> Grundtatbestände des Erwerbs von Todes wegen sind wiederum der Erbfall und das Vermächtnis (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Schenkung unter Lebenden ist nach dem Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.<sup>5</sup>

Zuwendung ist eine Vermögensverschiebung von einer Person an eine andere, die durch Rechtsgeschäft erfolgt – oder durch eine tatsächliche Handlung wie die Verbindung (§§ 946, 947 BGB) oder die Vermischung (§ 948 BGB). Zuwendungsgeschäfte sind Rechtsgeschäfte, die eine Vermögensverschiebung bezwecken; sie können sowohl Verpflichtungsgeschäfte als auch Verfügungsgeschäfte sein.<sup>6</sup> Diese Vermögensverschiebungen sind auch Zuwendungen im Schenkungssteuerrecht. Umstritten ist nur, ob es sich immer um einen substantiellen Vermögensübergang handeln muss<sup>7</sup> oder ob es genügt, dass im Vermögen des anderen eine Werterhöhung eintritt.<sup>8</sup>

Nach § 10 Abs. 1 ErbStG scheint es allerdings einen schlechthinigen steuerpflichtigen Erwerb zu geben, wie man in Anlehnung an *Schleiermacher* sagen kann. Bei genauerer Betrachtung zeigt sich jedoch, dass die Vorschrift an den Erwerben von Todes wegen orientiert und für Schenkungen unter Lebenden erst nach der gebotenen Zurichtung (§ 1 Abs. 2 ErbStG) brauchbar ist.<sup>9</sup> Jeden Zweifel darüber, dass es Erwerbe von Todes wegen und Erwerbe unter Lebenden gibt, beseitigt § 14 Abs. 1 ErbStG, der sie beide gleich behandelt. Aber auch wenn die Zuwendung ein Bruttoposten und der Erwerb ein Nettoergebnis ist, wird im Folgenden unterschiedslos der Begriff des Er-

werbs verwendet, sofern eine Differenzierung nicht um der Sache willen geboten ist.

## 2. Maßgeblicher Zeitpunkt

Im Zivilrecht wie im Erbschaftsteuerrecht entscheidet sich in einem bestimmten Zeitpunkt, worin der Erwerb besteht, aus welchen Vermögenswerten er sich zusammensetzt und welche Verbindlichkeiten und Lasten ihn mindern. Auf diesen Zeitpunkt, Stichtag genannt, wird auch der Wert des Erwerbs bestimmt, wiederum getrennt nach der Aktiv- und der Passivseite. Im Zivilrecht ist das so selbstverständlich, dass es nur in bestimmten Zusammenhängen wie beispielsweise im Pflichtteilsrecht (§ 2311 BGB) ausdrücklich erwähnt wird. Im Erbschaftsteuerrecht geben die einzelnen Tatbestände vor, was als Erwerb „gilt“, um in der Sprache des Gesetzes zu bleiben. Nach § 38 AO ist die Erbschaftsteuer entstanden, wenn einer ihrer Tatbestände erfüllt wurde. § 9 ErbStG präzisiert und § 11 ErbStG bezieht die Bewertung des Erwerbs ebenfalls auf den Stichtag.

Zuwendungen von Todes wegen werden normalerweise mit dem Erbfall erworben (§ 1942 Abs. 1 BGB zur Erbschaft, § 2176 BGB zum Vermächtnis). Zeitgleich entsteht die Erbschaftsteuer (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Eine Schenkung unter Lebenden ist vollzogen, wenn der Leistungserfolg eingetreten ist. Schenkungssteuerrechtlich kommt es darauf an, wann die Zuwendung ausgeführt ist (§ 9 Abs. 1

- 1) Die Schenkung von Todes wegen (§ 2301 BGB, § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) bleibt hier außer Betracht.
- 2) Die Auflage (§ 1940 BGB) ist keine Zuwendung. Dem folgt das Erbschaftsteuerrecht, das sie erst in § 3 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG unter den Ersatztatbeständen aufführt.
- 3) Die Unterscheidung zwischen der Erbschaftsteuer und der Schenkungsteuer wird vernachlässigt, wenn es nicht auf Unterschiede zwischen den beiden ankommt.
- 4) Die Zweckzuwendungen des § 8 ErbStG werden unterschlagen.
- 5) Zu Übereinstimmungen und Unterschieden zwischen Schenkung und freigebiger Zuwendung vgl. Meincke, 13. Aufl., § 7 Rn. 3.
- 6) Vgl. zum Ganzen Palandt/Heinrichs, 62. Aufl., Überbl v § 104 Rn. 19; Palandt/Weidenkaff, § 516 Rn. 5.
- 7) So die h. M.: Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, Einführung Rn. 1, § 7 Rn. 17.
- 8) So Daragan, DSrR 1998, 1241, 1243 ff; Moench, § 7 Rn. 14. Ebenso die Finanzverwaltung in R 14 Abs. 2 S. 1 ErbStR.
- 9) Meincke, § 10 Rn. 18.

Nr. 2 ErbStG). Ausführung der Zuwendung ist nicht gleichbedeutend mit Vollendung des Erwerbs. Deshalb ist eine Grundstücksschenkung ausgeführt, wenn die Auflassung erklärt und die Eigentumsumschreibung im Grundbuch bewilligt ist.<sup>10</sup> In zivilrechtlicher Begrifflichkeit formuliert stellt das Schenkungsteuerrecht auf die Leistungshandlungen ab und nicht auf den Leistungserfolg.

### 3. Forderungen

Nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist ein Erwerb durch Vermächtnis steuerbar. Genauer gesagt, steuerbar ist der Erwerb des Anspruchs, der sich aus einem Vermächtnis ergibt (§ 2174 BGB). Aber unumstritten ist das nicht. Vor allem *Hübner*<sup>11</sup> wendet sich gegen diese Besteuerung. Er beruft sich auf den Wortlaut des Gesetzes, wonach der Erwerb „durch Vermächtnis“ der Steuer unterliegt. Darunter sei die Erfüllung des Anspruchs zu verstehen, da erst sie zu einer wirtschaftlichen Bereicherung des Vermächtnisnehmers führe.

Daran richtig ist, dass der Erblasser dem Begünstigten letztendlich nicht einen Anspruch auf den Vermächtnisgegenstand zuwenden will, sondern den Gegenstand selbst. Dass er das mit einem Vermächtnis nur in zwei Schritten kann, liegt nicht an ihm, sondern an der gesetzlichen Regelung, die einen unmittelbaren Erwerb gleich dem Erwerb des Erben nicht vorsieht. Dennoch überzeugt die Kritik nicht. Zum einen ist der Sprachgebrauch in § 3 ErbStG wechselnd, er schwankt zwischen Durch-Erwerben, Auf-Grund-Erwerben und Infolge-Erwerben, ohne dass sich dem ein erkennbarer Sinn entnehmen ließe. Zum anderen wird die grundlegende Unterscheidung verwischt, wonach sich Erwerbe von Todes wegen mit dem Erbfall ereignen und Erwerbe unter Lebenden erst mit der Ausführung der Zuwendung. Sie ist sachgerecht, weil es in dem jeweiligen Zeitpunkt zu einer wirtschaftlichen Bereicherung gekommen ist.

Würde man den Anspruch aus dem Vermächtnis nicht besteuern, sondern erst seine Erfüllung, wäre das Bereicherungsproblem in Wahrheit nicht gelöst. Denn dann bliebe immer noch erklärungsbedürftig, weshalb der Erbe, der eine Forderung auf Übereignung einer Sache erwirbt, bereits mit dem Erbfall bereichert ist, und der Vermächtnisnehmer, der vom Erben die Übereignung einer Sache verlangen kann, erst im Zeitpunkt der Erfüllung. Wenn es auf die endgültige Bereicherung ankommt, müsste auf die Besteuerung von Sachleistungsansprüchen generell verzichtet werden. Nur Kapitalforderungen wären besteuernswürdig. Aber jede Forderung ist ein Vermögensgegenstand und kein wirtschaftliches Nullum. Es müsste deshalb die Besteuerung der Kapitalforderungen und die Nichtbesteuerung der Sachleistungsansprüche ihrerseits gerechtfertigt werden.

Auch der Gedanke der Risikoverteilung hilft nicht weiter. Sicher, der Vermächtnisnehmer hat das Risiko, seinen Anspruch ersatzlos zu verlieren, ohne dass damit die Erbschaftsteuer entfällt. Aber das gleiche Problem hat ein Erbe, der einen Nachlassgegenstand ersatzlos einbüßt; der letzte Aktiencrash hat dazu reichliches Anschauungsmaterial geboten. Auch der so gebeutelte Erbe wird nicht von der Erbschaftsteuer verschont. Beide können nur auf Billigkeitsmaßnahmen hoffen. Alles in allem erscheint es daher einfacher und logisch stringenter, den Erwerb einer Forderung als einen Erwerb zu behandeln, der eine Bereicherung ergibt – wertlose Forderungen selbstverständlich ausgenommen.

Auch eine Forderung des Erblassers gegen den Erben kann Gegenstand eines Erwerbs sein. Zivilrechtlich erlischt sie durch Konfusion.<sup>12</sup> Erbschaftsteuerrechtlich bleibt sie als Erwerb bestehen (§ 10 Abs. 3 ErbStG). Unter Lebenden kann eine Forderung, die sich gegen den Schenker richtet, Gegenstand eines Erwerbs sein. Aber hier ist Forderung nicht gleich Forderung. Denn die Forderung aus einem Schenkungsversprechen unterliegt nicht der Schenkungsteuer<sup>13</sup>, weniger aus rechtlichen Erwägungen denn aus Gründen der Pietät, wonach es sich nicht gehört, die Erfüllung eines Schenkungsversprechens einzufordern.<sup>14</sup> Wandeln die Beteiligten die Forderung aus dem Schenkungsversprechen in ein Darlehen um, tritt der Erwerb ein<sup>15</sup>, obwohl sich eigentlich, vom Auswechseln des Rechtsgrunds abgesehen, an der Sache nichts geändert hat.

### 4. Bedingung, Befristung, Betagung

Bedingung (§ 158 BGB) und Befristung (§ 163 BGB) haben im Zivilrecht und im Erbschaftsteuerrecht gleiche Bedeutung.

Die Bedingung ist ein künftiges Ereignis, dessen Eintritt ungewiss ist. Ungewissheit besteht auch, wenn der Eintritt des Ereignisses in den Willen eines Beteiligten oder eines Dritten gestellt ist (Potestativbedingung).<sup>16</sup> Die aufschiebende Bedingung schiebt die Wirksamkeit des Erwerbs hinaus (§ 158 Abs. 1 BGB), die auflösende Bedingung beendet den Fortbestand des Erwerbs (§ 158 Abs. 2 BGB) und führt mangels dinglicher Rückwirkung (vgl. § 159 BGB) dazu, dass er rückgängig zu machen ist. Die Befristung

10) *BFH vom 26.9.1990, BStBl II 1991, 320; vom 24.7.2002, BStBl II 2002, 781. Ebenso R 23 Abs. 1 ErbStR.*

11) *In Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, § 3 Rn 23, 127.*

12) *BGH vom 1.6.1967, BGHZ 48, 214, 219.*

13) *BFH vom 28.11.1967, BStBl II 1968, 239, 240; vom 23.6.1971, BStBl II 1972, 43.*

14) *Dazu Meincke, § 7 Rn 47.*

15) *Vgl. RFH vom 5.7.1929, RStBl 1929, 497.*

16) *Palandt/Heinrichs, § 158 Rn. 10.*

tung hat die gleichen Wirkungen wie eine Bedingung; sie ist ein künftiges Ereignis, das gewisslich eintritt, ungewiss ist nur, wann.

Bedingung und Befristung können in zweifacher Weise Einfluss nehmen: Sie können den Erwerb selbst in der Schwebe halten, so dass er noch nicht endgültig eingetreten ist; sie können auch einen Gegenstand betreffen, der zum Erwerb gehört. Beide Varianten werden in § 9 Abs. 1 Nr. 1 a ErbStG für Erwerbe von Todes wegen gleich behandelt. Bei den Erwerben unter Lebenden unterscheidet das Gesetz nicht in gleicher Weise, weniger deshalb, weil diese Differenzierung hier nicht möglich wäre<sup>17</sup>, sondern weil sie sich erübrigt, da die Zuwendung beide Male noch nicht ausgeführt ist.

Zivilrechtlich versteht man unter einer Betagung, dass die Fälligkeit eines entstandenen Anspruchs hinausgeschoben wird.<sup>18</sup> Diese Betagung verhindert den erbschaftsteuerrechtlichen Erwerb nicht und wird bei Kapitalforderungen durch Abzinsung berücksichtigt. Anders eine Betagung, bei der es ungewiss ist, wann die Fälligkeit eintritt; hier vollzieht sich der Erwerb noch nicht beim Tod des Erblassers, sondern erst, wenn das Ereignis eintritt, das zur Fälligkeit führt.<sup>19</sup>

## 5. Anwartschaftsrechte

Vorstufen des Erwerbs werden als Anwartschaft bezeichnet, solange der endgültige Erwerb rechtlich nicht gesichert ist. Hat der Erwerber eine Rechtsposition erlangt, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr genommen werden kann, spricht man von einem Anwartschaftsrecht. Musterbeispiel ist die Rechtsstellung des Käufers unter Eigentumsvorbehalt. Er hat eine bewegliche Sache unbedingt gekauft und das Eigentum daran aufschiebend bedingt durch vollständige Zahlung des Kaufpreises erworben. Solange die Bedingung nicht eingetreten ist, hat keine Seite den Kaufvertrag erfüllt, und Verkäufer wie Käufer haben weiterhin ihre Ansprüche gegeneinander. Der Käufer hat nicht nur Besitz an der Kaufsache, sondern auch ein Anwartschaftsrecht, über das er verfügen kann.<sup>20</sup>

In gleicher Weise kann eine Schenkung aufschiebend bedingt vollzogen werden, wobei die Bedingung nur dann in einer Gegenleistung bestehen kann, wenn es sich um eine gemischte Schenkung handelt. Auch einem Erwerb von Todes wegen kann ein Anwartschaftsrecht vorausgehen, so bei der Vor- und Nacherbschaft oder einem aufschiebend bedingten Vermächtnis.<sup>21</sup> In der erbschaftsteuerlichen Literatur wird gesagt, ein Anwartschaftsrecht könne nicht Gegenstand eines steuerbaren Erwerbs sein; steuerbar sei erst der endgültige Erwerb. Zuvor könne eine Steu-

erpflcht nur eintreten, wenn der Erwerber sein Anwartschaftsrecht wirtschaftlich realisiere.<sup>22</sup>

Dass das Anwartschaftsrecht des Nacherben keinen Erwerb ergibt, folgt aus § 6 Abs. 2 ErbStG. Ergänzend bestimmt § 10 Abs. 4 ErbStG, dass die Anwartschaft eines Nacherben nicht zu seinem Nachlass gehört. Was die Verwertung anbelangt, unterliegt eine Abfindung für ein aufschiebend bedingtes Vermächtnis (§ 3 Abs. 2 Nr. 5 ErbStG) wie auch das Entgelt für die Übertragung der Anwartschaft eines Nacherben (§ 3 Abs. 2 Nr. 6 ErbStG) der Erbschaftsteuer, und nach § 7 Abs. 1 Nr. 10 ist eine Abfindung für einen aufschiebend bedingt erworbenen Anspruch steuerbar. Ein allgemeines Prinzip lässt sich daraus aber nicht ableiten. Das widerspricht dem Grundsatz, dass die Steuertatbestände in den §§ 3 und 7 ErbStG abschließend aufgezählt sind. Eine analoge Anwendung solcher Tatbestände verbietet sich daher.<sup>23</sup>

Der Besteuerung des Anwartschaftsrechtes bedarf es in der Tat nicht, solange auf den noch nicht vollständig abgewickelten Vertrag und die daraus folgenden Forderungen und Schulden zurückgegriffen werden kann, auf dem das Anwartschaftsrecht beruht und von dem es in seinem Bestand abhängig ist. Bei einem Erwerb von Todes wegen durch Erbfall ist das ohne weiteres möglich, weil der Erbe in den noch nicht erfüllten Vertrag eintritt. Anders ist das bei einem Vermächtnis und bei einer Schenkung. Denn hier kommt es darauf an, was zugewendet ist: Die Zuwendung kann in dem Vertrag bestehen, gegebenenfalls zerlegt in die Zuwendung des Lieferanspruchs gegen Übernahme der noch bestehenden Schuld, oder im Anwartschaftsrecht selbst, das unabhängig von dem Vertrag selbstständig veräußert werden kann. Dem wird die Schenkungsteuer folgen müssen, weil schließlich die Beteiligten entscheiden, worin die Zuwendung besteht.<sup>24</sup> Insofern kann ein Anwartschaftsrecht also durchaus Gegenstand eines Erwerbs sein. Das gilt auch dann, wenn der Schenker oder im Erbfall der Erbe die restliche Verbindlichkeit zu erfüllen hat. In einem vergleichbaren Fall, nämlich der Zuwendung

17) Beispiele sind: die bedingte Schenkung eines Gegenstandes, der dem Schenker unbedingt gehört, und die unbedingte Schenkung eines Gegenstandes, den der Schenker bedingt erworben hat, wie auch zwei weitere Fälle, wenn man die Elemente erneut mischt.

18) MüKo/Westermann, 4. Aufl., § 163 Rn 3.

19) Vom 27.8.2003, DStR 2003, 2066.

20) Palandt/Putzo, § 449 Rn 8 f; Palandt/Bassenge, § 929 Rn 27, 37 ff.

21) Palandt/Edenhofer, § 2177 Rn 2.

22) Gebel, in Troll/Gebell/Jülicher, § 9 Rn 27.

23) Moench, § 3 Rn 1 f, § 7 Rn 1.

24) BFH vom 15.11.1978, BStBl II 1978, 201; vom 6.3.1985, BStBl II 1985, 382, 383; vom 5.2.1986, BStBl II 1986, 460. Ferner Gebel, in Troll/Gebell/Jülicher, § 7 Rn 73.

eines unwiderruflichen Bezugsrechts aus einer Lebensversicherung, hat der BFH<sup>25</sup> entschieden, dass nicht das Bezugsrecht den Erwerb ausmache, sondern die Versicherungssumme, die aufschiebend bedingt zugewendet werde. Aber das scheint doch mehr vom Ergebnis her den Willen der Beteiligten zu vergewaltigen. Es steht auch nicht im Einklang mit der Rechtsprechung des BGH<sup>26</sup>, wonach bei Einräumung eines unwiderruflichen Bezugsrechts auf den Erbensfall wie auf den Todesfall der Bezugsberechtigte die Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag grundsätzlich sofort erwirbt.

Es gibt allerdings auch Anwartschaftsrechte, die erbschaftsteuerrechtlich in dem Sinne für das Ganze genommen werden, dass bereits ihr Erwerb als steuerliche Endstufe behandelt wird. Zivilrechtlich ist der Erwerb eines Grundstücks erst abgeschlossen, wenn die Eintragung der Rechtsänderung im Grundbuch erfolgt ist. Bis dahin hat der Erwerber, der die Eigentumsumschreibung selbst beantragt hat, nur ein Anwartschaftsrecht.<sup>27</sup> Erbschaftsteuerrechtlich ist dessen ungeachtet die Schenkung ausgeführt und der Erwerb abgeschlossen.<sup>28</sup>

## 6. Gestaltungsrechte

Ein Gestaltungsrecht kann Gegenstand eines Erwerbs sein. Entschieden wurde das für ein Übernahmerecht, das durch Vermächtnis eingeräumt worden war. Danach konnte der Vermächtnisnehmer ein Hausgrundstück zu einem bestimmten Preis erwerben. Der BFH<sup>29</sup> ist davon ausgegangen, der Vermächtnisnehmer habe ein Gestaltungsrecht erworben, das es ihm ermögliche, gegen Zahlung des vom Erblasser festgesetzten Preises einen schuldrechtlichen Anspruch auf das Grundstück zu begründen. Im Gegensatz dazu verkürzt der BGH<sup>30</sup> das Geschehen. Er gibt dem Vermächtnisnehmer kein Gestaltungsrecht auf Begründung eines Anspruchs, sondern sogleich einen Anspruch auf den Gegenstand, den der Vermächtnisnehmer nur geltend machen kann, wenn er die vom Erblasser vorgesehene Gegenleistung anbietet. Folgt man dem BGH, hat der BFH etwas der Besteuerung unterworfen, das es nicht gibt.

Zudem scheint es so zu sein, dass nicht alle Gestaltungsrechte einen Erwerb auslösen. Dazu gehört das Wahlrecht bei einer Wahlschuld, das ein Gestaltungsrecht ist.<sup>31</sup> Dennoch hat der BFH<sup>32</sup> in einer Sache, in der dem Vermächtnisnehmer das Recht zugewandt worden war, wahlweise Geld oder ein Grundstück gegen Zahlung eines bestimmten Preises zu bekommen, nicht schon das Gestaltungsrecht aus dem Wahlvermächtnis als Gegenstand des Erwerbs angesehen, sondern erst das Gestaltungsrecht aus dem Übernahmerecht, nachdem die Wahl darauf gefallen war. Warum das so sein soll, ist nicht gesagt worden. Des-

halb lässt sich derzeit nicht mit hinreichender Sicherheit ausmachen, ob Gestaltungsrechte allgemein steuerpflichtig sind oder nur einige, und wenn ja, welche. Hier kann uns nur die Zeit weiterhelfen.

## 7. Erwerb und Stichtagsprinzip

Ein Erwerb löst nur dann Erbschaftsteuer aus, wenn das Geschehen einen Tatbestand erfüllt, der in § 3 oder in § 7 ErbStG abschließend aufgezählt ist.<sup>33</sup> Damit steht der Zeitpunkt des Erwerbs fest, aber die Zeit bleibt nicht stehen und es können sich im Nachhinein Dinge ereignen, die mit dem Erwerb zusammenhängen. Sie werfen die Frage auf, ob sie den Erwerb beeinflussen, weil ihnen Rückwirkung zukommt. Verfahrensrechtlich ist die Thematik in § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO angesprochen.

Für das Erbschaftsteuerrecht ist, so jedenfalls der BFH<sup>34</sup> in ständiger Rechtsprechung, ein striktes Stichtagsprinzip kennzeichnend. Das gilt vor allem bei der Bewertung. Umstände, die den Wert des Erwerbs nachträglich verändert haben, können nicht berücksichtigt werden.<sup>35</sup> Ereignisse, die es erlauben, die am Stichtag bereits bestehenden Wertverhältnisse besser einzuschätzen, sind als werterhellende Umstände von Bedeutung.<sup>36</sup>

Auf der gleichen Linie liegen Vereinbarungen, durch die eine Verfügung von Todes wegen vollzogen wird, die nicht formgültig getroffen wurde, wie beispielsweise ein mündlich angeordnetes Vermächtnis. Sie sind beachtlich, ebenso ein Vergleich, der einen um ein Erbrecht ernstlich geführten Rechtsstreit beendet.<sup>37</sup> Denn sie bestätigen nur, was am Stichtag nach § 41 AO ohnehin gegolten hat, oder stellen es klar. Deshalb sind sie zum Stichtag zu berücksichtigen, obwohl ihnen keine Rückwirkung zukommt.

Den Erwerb beeinflussen können Ereignisse, denen zivilrechtlich Rückwirkung beigemessen wird. Dazu gehören die Ausschlagung einer Erbschaft (§§ 1942 Abs. 1, 1953 BGB), die Ausschlagung eines Vermächtnisses (§ 2180 BGB) oder die Anfechtung eines Testaments (§§ 2078 ff,

25) Vom 30.6.1999, ZErB 1999, 83 mit Anm. Daragan.

26) Vom 18.6.2003, ZErB 2003, 318.

27) Dazu Palandt/Bassenge, § 925 Rn 23.

28) BFH vom 26.9.1990, BStBl II 1991, 320; vom 24.7.2002, BStBl II 2002, 781. Ebenso R 23 Abs. 1 ErbStR.

29) Vom 6.6.2001, BStBl II 2001, 605.

30) Vom 27.6.2001, NJW 2001, 2883.

31) Palandt/Heinrichs, § 262 Rn 2.

32) Vom 6.6.2001, BStBl II 2001, 725.

33) Moench, § 3 Rn 1 f, § 7 Rn 1.

34) BFH vom 22.9.2000, BFH/NV 2000, 320.

35) BFH vom 22.9.2000, BFH/NV 2000, 320.

36) Kapp/Ebeling, § 11 Rn 32; Meincke, § 11 Rn 3.

37) Dazu Moench, ZErB 2000, 8.

142 Abs. 1 BGB). Der Anfechtung einer Schenkung kommt zwar zivilrechtlich Rückwirkung zu (§ 142 Abs. 1 BGB), schenkungsteuerrechtlich aber nicht. Nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erlischt die Schenkungsteuer erst dann mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn das Geschenk wegen eines Rückforderungsrechts, hier aus § 812 Abs. 1 S. 1 BGB, herausgegeben wurde. Auch die anderen Tatbestände des § 29 Abs. 1 ErbStG werden kraft gesetzlicher Fiktion auf den Stichtag zurückbezogen, obwohl sie, isoliert betrachtet, keine Rückwirkung haben.

Genehmigungen werden unterschiedlich beurteilt. Privatrechtliche Genehmigungen wirken nur zivilrechtlich zurück (§ 184 Abs. 1 BGB), erbschaftsteuerrechtlich nicht. Die Rückwirkung einer behördlichen Genehmigung wird beachtet, sofern die Beteiligten alles getan haben, um die Genehmigung herbeizuführen.<sup>38</sup> Im Gegensatz dazu wirkt die Genehmigung alten Rechts – heutzutage erfolgt eine Anerkennung der Stiftung als rechtsfähig – einer testamentarisch angeordneten Stiftung entgegen § 84 BGB erbschaftsteuerrechtlich nicht auf den Erbfall zurück, so dass auch der Vermögenszuwachs der Erbschaftsteuer unterliegt, der zwischen dem Erbfall und der Genehmigung eingetreten ist.<sup>39</sup> Das soll noch einer verstehen.

Unbeachtlich sind freiwillig getroffene Vereinbarungen, mit denen der Erwerb nachträglich ohne eine Rechtspflicht aufgehoben und rückabgewickelt wird. Sie sind Rückschenkungen, die eine weitere Steuerverpflicht auslösen, wenn keine Befreiungsvorschrift eingreift.<sup>40</sup> Auch Vereinbarungen, die abzuschließen die Beteiligten verpflichtet sind, wirken regelmäßig nicht auf den Stichtag zurück. Dazu gehört die Teilungsanordnung. Sie gibt die Teilung des Nachlasses im Ganzen oder in Teilen verbindlich vor (§ 2048 BGB). Aber da sie die Erbquoten nicht ändert, hat sie keinen Einfluss auf den Erwerb der Miterben.<sup>41</sup>

Anders steht es um Ereignisse, die am Stichtag bestehen und so im Erwerb angelegt sind, dass der Erwerb erst feststeht, nachdem sie eingetreten sind. Sie halten den Erwerb einstweilen in der Schwebe. Damit gemeint sind Befugnisse und Rechte, die der Erblasser oder Schenker einem Beteiligten oder einem Dritten eingeräumt hat, und die es erlauben, den Erwerb nach dem Stichtag zu bestimmen. Hier hat der Erblasser oder Schenker den Erwerb in die Disposition eines anderen gegeben, was ihm trotz § 2065 Abs. 2 BGB beim Vermächtnis (Bestimmungsvermächtnis nach § 2151 BGB) gestattet ist, und bei einer Zuwendung unter Lebenden nach den §§ 315 ff BGB. Solchen Bestimmungsrechten muss erbschaftsteuerrechtliche Rückwirkung unabhängig davon zuerkannt werden, ob ihnen auch das Zivilrecht eine Rückwirkung beimisst. Insoweit besteht im Erbschaftsteuerrecht keine Bindung an das Zivilrecht.

## 8. Wahlschuld

Die Wahlschuld begegnet uns im Allgemeinen als Wahlvermächtnis (§ 2154 BGB). Der Erblasser hat angeordnet, dass der Bedachte von mehreren Gegenständen nur den einen oder den anderen erhalten soll. Für einen Vermächtnisnehmer bedeutet das, dass er im Erbfall eine Forderung mit alternativen Inhalten erwirbt. „Geld und Grundstück, bitte wählen“, lautet die Formel. Oder, wie man früher gesagt hat: *Duae res in obligatione, una in solutione*. Denn bekommen soll der Vermächtnisnehmer nur einmal, nicht zweimal.

Mit der Wahl hat die Unentschiedenheit ihr Ende. Zivilrechtlich gilt die gewählte Leistung als die von Anfang an allein geschuldete Leistung (§ 263 Abs. 2 BGB). Die Wahl bestimmt auch erbschaftsteuerrechtlich den Gegenstand des Erwerbs.<sup>42</sup>

## 9. Änderungsvertrag, Ersetzungsvertrag

§ 311 Abs. 1 BGB erlaubt es den Beteiligten, ein zwischen ihnen bestehendes Schuldverhältnis durch Vertrag inhaltlich zu ändern. Der Änderungsvertrag<sup>43</sup>, den sie schließen, wirkt unmittelbar auf den Inhalt des Schuldverhältnisses, ist also verfügender Vertrag. Deshalb können ihm die Beteiligten keine echte Rückwirkung beilegen. Sie können nur eine uneigentliche Rückwirkung vereinbaren, indem sie sich so stellen, als ob die nunmehr geschuldete Leistung von Anfang an geschuldet worden wäre. Erbschaftsteuerrechtlich bleibt es bei dem ursprünglichen Erwerb. Er kann durch eine nachträgliche Vereinbarung der Beteiligten nicht mehr beeinflusst werden (§ 38 AO, § 9 Abs. 1 ErbStG).

Erbringt der Schuldner eine andere als die geschuldete Leistung, wird er normalerweise von seiner Verpflichtung nicht frei. Der Gläubiger kann die Leistung zurückweisen, ohne in Annahmeverzug zu geraten. Anders verhält es sich, wenn Gläubiger und Schuldner vereinbart haben, der Schuldner dürfe eine andere als die geschuldete Leistung erbringen. Erbringt der Schuldner die vereinbarte Leistung, tritt Erfüllungswirkung ein und das Schuldverhältnis erlischt (§§ 362, 364 BGB).

38) R 23 Abs. 3 ErbStR zur Grundstücksschenkungen.

39) BFH vom 25.10.1995, BStBl II 1996, 99.

40) Moench, § 29 Rn 1.

41) BFH vom 10.11.1982, BStBl II 1983, 329; vom 1.4.1992, BStBl II 1992, 669. Ebenso die Finanzverwaltung: R 5 Abs. 1 ErbStR.

42) BFH vom 6.6.2001, BStBl II 2001, 725. Die zivilrechtliche Rückwirkung, auf die sich der BFH zur Begründung berufen hat, untermauert das erbschaftsteuerrechtliche Ergebnis, bedingt es aber nicht.

43) Dazu Palandt/Heinrichs, § 311 Rn 3 ff.

Im Unterschied zu einem Änderungsvertrag hat die Vereinbarung über die Leistung an Erfüllung statt keine Auswirkung auf den Inhalt des Schuldverhältnis. Die geschuldete Leistung bleibt unverändert. Die Wirkungen treten nur auf der Erfüllungsebene ein. Es handelt sich um einen Erfüllungsvertrag.<sup>44</sup> Er hat keinen verpflichtenden Inhalt und führt nicht auf der zugrunde liegenden Leistungsebene zu einem Austausch der ursprünglich geschuldete Leistung gegen die nunmehr vereinbarte Leistung.<sup>45</sup> Erbschaftsteuerrechtlich bleibt die ursprüngliche Forderung Gegenstand des Erwerbs.<sup>46</sup>

## 10. Änderungsbefugnis, Ersetzungsbefugnis

Änderungsvertrag und Erfüllungsvertrag haben ihre Gegenstücke in der Änderungsbefugnis und der Ersetzungsbefugnis. Bei der Änderungsbefugnis handelt es sich um das Recht, den Inhalt des Schuldverhältnisses durch Erklärung gegenüber dem anderen Vertragsteil einseitig zu ändern. Bei der Ersetzungsbefugnis, auch *facultas alternativa* genannt, besteht in der Befugnis, an Stelle der geschuldete Leistung eine andere Leistung einseitig zu fordern oder zu erbringen.<sup>47</sup> *Una res in obligatione, duae in solutione*.

Änderungsbefugnis und Ersetzungsbefugnis sind nicht gesetzlich geregelt. Sie setzen daher einen Vertrag oder, bei einer einseitigen Zuwendung wie dem Vermächtnis, eine einseitige Anordnung voraus und können dem Gläubiger wie dem Schuldner zustehen. Übt der Schuldner seine Änderungsbefugnis aus, ändert er den Erwerb aufgrund einer Ermächtigung, die schon im Erwerb angelegt ist. Anders als bei einer nachträglichen Änderungsvereinbarung kommt es hier zu einer erbschaftsteuerrechtlichen Rückwirkung auf den Stichtag, unabhängig davon, dass zivilrechtlich wegen des verfügbaren Charakters der Befugnis nicht von einer Rückwirkung auszugehen ist.

Übt der Schuldner seine Ersetzungsbefugnis aus, sieht die herrschende Meinung<sup>48</sup> darin eine Leistung an Erfüllung statt. Andere sehen darin ein Recht, ein Schuldverhältnis nachträglich inhaltlich zu ändern, indem die geschuldete Leistung durch eine andere Leistung ersetzt wird.<sup>49</sup> Aber ihrem Anliegen wird schon durch die Änderungsbefugnis entsprochen, um die es in der Sache geht. Trotz einer nicht zu leugnenden Ähnlichkeit lehnt die Rechtsprechung<sup>50</sup> es ab, die Regeln über die Wahlschuld entsprechend anzuwenden, also auch nicht § 263 BGB. Die Ausübung der Ersetzungsbefugnis hat daher zivilrechtlich keine Rückwirkung. Auch die §§ 315 ff BGB sind nur analog und nicht unmittelbar anwendbar, weil es nicht um eine Bestimmung der Leistung geht, sondern um eine Bestimmung der Erfüllung. Aber erbschaftsteuerrechtlich steht der Erwerb am Stichtag noch nicht endgültig fest. Er hängt von

der Entscheidung ab, die der Berechtigte aufgrund der Ersetzungsbefugnis trifft. Da sie in dem Erwerb angelegt ist, wirkt sie trotz fehlender zivilrechtlicher Rückwirkung auf den Stichtag zurück.<sup>51</sup>

Für die Praxis ist aus dem Ganzen jedenfalls die Lehre zu ziehen, dass sich der potenzielle Erblasser nicht auf Begriffe verlassen sollte, über deren Bedeutung gestritten wird. Er sagt deshalb in seiner letztwilligen Verfügung besser ausdrücklich, welche Rechte und Befugnisse er geben will und welche Wirkungen sie haben sollen, wie immer dann das heißen mag, was er angeordnet hat.

## 11. Elektive Konkurrenz

Bei der elektiven Konkurrenz hat der Gläubiger zwei Ansprüche, die sich gegenseitig ausschließen. Wählt er den einen, geht er des anderen verlustig. Ein Beispiel dafür ist die Wahl zwischen Erfüllung und Vertragsstrafe (§ 340 Abs. 1 S. 1 BGB). Wählt der Gläubiger die Vertragsstrafe, ist der Anspruch auf Erfüllung ausgeschlossen (§ 340 Abs. 1 S. 2 BGB). Wählt er die Erfüllung, verliert er seinen Anspruch auf die Vertragsstrafe, allerdings nicht schon mit der Wahl, sondern erst mit der Annahme der Erfüllung.<sup>52</sup> Zivilrechtlich wird der Wahl eine Rückwirkung abgesprochen.<sup>53</sup> Hatte der Erblasser die Wahl und übt sie der Erbe aus, besteht sein Erwerb in der Leistung, die er gewählt hat. Die Entscheidung für den einen gegen den anderen Anspruch erfolgt zwar nach dem Stichtag. Sie ist aber im Schuldverhältnis angelegt und bestimmt daher den Erwerb.

Ob es die elektive Konkurrenz nur bei gesetzlicher Forderungslagen gibt oder ob sie auch schuldrechtlich vereinbart oder erbrechtlich eingeräumt werden kann, ist nicht mit Sicherheit auszumachen. Ein Bedürfnis vorausgesetzt, mag darin ein weiteres Instrument gefunden werden, mit dem die Möglichkeit eingeräumt werden kann, *post festum* einen steuerorientierter Einfluss auf den Erwerb zu nehmen.

44) Palandt/Heinrichs, § 364 Rn 2.

45) So noch BGH vom 18.1.1967, BGHZ 46, 338, 342.

46) BFH vom 7.10.1998, BStBl II 1999, 23 = ZEV 1999, 34 mit Anm. Daragan.

47) Dazu E. Wolf, Schuldrecht I, S. 140.

48) Palandt/Heinrichs, § 262 Rn. 8; J. Mayer, ZEV 1998, 50, 57; MittBayNot 1999, 447, 452.

49) Gernhuber, Das Schuldverhältnis, 1989, S. 258 f; MüKo/Krüger, § 262 Rn 8.

50) RG v. 17.3.1932 IV 391/31, RGZ 136, 127, 130; Staudinger/Bittner (2001), § 262 Rn 11.

51) Daragan, DSiR 1999, 393, 395; a. A. J. Mayer, MittBayNot 1999, 447, 452.

52) Zum Ganzen vgl. Palandt/Heinrichs, § 340 Rn 4.

53) Palandt/Heinrichs, § 262 Rn 6.

## Auf einen Blick

Der Erwerb kann sich im Erbschaftsteuerrecht punktuell vollziehen oder im Verlauf der Zeit. Eine Forderung, daher auch der Anspruch aus einem Vermächtnis, kann Gegenstand eines Erwerbs sein; die Bereicherung tritt nicht erst dann ein, wenn sie erfüllt wird. Aufschiebende Bedingung und Befristung wirken sich immer auf den Zeitpunkt des Erwerbs aus, eine Betagung nur, wenn sie mit einer unbestimmten Fälligkeit zusammenhängt. Anwartschaftsrechte und Gestaltungsrechte können Gegenstand eines Erwerbs sein, auch wenn noch nicht geklärt

ist, wann das der Fall ist. Vereinbarungen nach dem Stichtag, die den Inhalt eines Schuldverhältnisses ändern oder eine Leistung an Erfüllung statt einräumen, wirken erbschaftsteuerrechtlich nicht zurück. Wohl aber wirkt die Ausübung von Wahl- oder Bestimmungsrechten zurück, unabhängig davon, ob der Entscheidung zivilrechtliche Rückwirkung zukommt – so bei einer Wahlschuld – oder nicht, wie bei einer Änderungsbefugnis, einer Ersetzungsbefugnis oder einer elektiven Konkurrenz.

## Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht im internationalen Kurzüberblick

*Dr. Marc Jülicher, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn*

Die Erbschaft- und Schenkungsteuerbelastung ist für Mandanten, auch wenn sie nur einmal im Generationenabstand anfällt, eine erhebliche Belastung, die nicht leicht aus zu versteuerndem Einkommen abgefangen werden kann. Um so wichtiger ist, bei Maßnahmen der persönlichen Ansiedlung, aber auch bei Investitionsentscheidungen im Ausland, z. B. für eine Finca auf Mallorca, Erbschaft- und Schenkungsteuerfolgen im Vorhinein zu beachten. Denn vielfach lassen sich geeignete Strukturen im Nachhinein nicht mehr ohne Auslösung anderer Steuerfolgen (z. B. Einkommensteuer oder Grunderwerbsteuer) erreichen. Der nachfolgende Beitrag informiert überblickartig über verschiedene Erbschaftsteuersysteme ausländischer Staaten<sup>1</sup> und gibt Gestaltungshinweise.

### 1. Erbschaftsteuer, Nachlasssteuer und Wertzuwachssteuer

Zwischen den ausländischen Steuern ist zunächst danach zu unterscheiden, ob überhaupt eine der deutschen Erbschaftsteuer vergleichbare Steuer oder etwa statt ihrer „nur“ eine Wertzuwachssteuer nach Art einer „capital gains tax“ erhoben wird. Solche Wertzuwachssteuern, die nicht mehr die Vermögenssubstanz insgesamt, sondern nur den beim Erblasser eingetretenen Wertzuwachs besteuern, gibt es z. B. in Kanada, Australien und Neuseeland, aber auch in Israel.

Da mit der Einführung dieser Wertzuwachssteuern zeitgleich die Erbschaftsteuer abgeschafft wurde, gilt als Veräußerung nicht nur der tatsächliche Verkauf, sondern auch der Tod einer Person sowie die unentgeltliche Vermögensabgabe durch sie. Der Veräußerungsgewinn wird z. B. beim Tod eines in Kanada Ansässigen – oder auch eines in Kanada mit einer Grundstücksinvestition beschränkt steuerpflichtigen Deutschen – seinem steuerpflichtigen Einkommen im Todesjahr zugeschlagen. Problem der Wertzuwachssteuern ist ihre häufig fehlende Anrechenbarkeit auf Erbschaft- oder Schenkungsteuern.<sup>2</sup> So hat z. B. der BFH

entschieden, dass die kanadische „capital gains tax“ nicht auf die Erbschaft- oder Schenkungsteuer nach § 21 ErbStG anrechenbar ist, weil es sich um eine Einkommensteuer handeln soll.<sup>3</sup> Isoliert erhobene Wertzuwachssteuern wie die frühere italienische INVIM<sup>4</sup> oder z. B. auch die spanische „plus valia“, beides für sich erhobene Wertzuwachssteuern ohne Integration in die Bemessungsgrundlage einer anderen Steuer, sollen dagegen anrechenbar sein.

Des Weiteren ist zwischen Nachlass- und Erbschaftsteuern zu unterscheiden. Insbesondere im angloamerikanischen Rechtskreis ist das System einer Nachlasssteuer verbreitet, die vom ungeteilten Nachlass erhoben wird.<sup>5</sup> Sie bedingt zumeist zivilrechtlich die einheitliche Abwicklung des

1) Vgl. dazu ausführlich die Länderdarstellungen bei Jülicher in Troll/Gebell Jülicher, ErbStG, Stand 2003, § 21 Tz 91 ff.

2) Vgl. dazu ausführlich Jülicher, in Debatin/Wassermeyer, DBA, Stand 2003, Art. 2 Rn 7 ff MA-ErbSt.

3) BFH v. 26.4.1995 II R 13/92, BStBl II 1995, 540; für eine Schenkung ebenso FG Rb-Pf. v. 16.9.1999, EFG 2000, 86; dazu Daragan, ZErB 2000, 38, und Jülicher, PiStB 2000, 54.

4) FG München v. 14.11.2001, EFG 2002, 482; dazu Jülicher, PiStB 2002, 187.

5) Vgl. zu den USA W. Wassermeyer, Das US-amerikanische Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 1996, S. 11 ff; Jülicher, ZErB 2003, 34, 36.