

Die Erbschaftsteuer für den Vorerbfall ist nach dem Tod des Vorerben regelmäßig gegen den Nacherben und nur ausnahmsweise gegen den Erben des Vorerben festzusetzen.

BFH-Urt. v. 13.4.2016 – II R 55/14, BFH/NV 2016, 1383

I. Vorbemerkung

Das Besprechungsurteil ist vor allem deshalb bemerkenswert, weil darin sowohl von der bisherigen Rspr. als auch von der ganz h.M. abgewichen wird.

1. Grundlagen

a) Rechtsrahmen

Die Vor- und Nacherbschaft ist in den §§ 2100 - 2146 BGB normiert. Nach § 2100 BGB liegt eine Nacherbschaft vor, wenn zunächst eine andere Person Erbe wird und beim Eintreten eines bestimmten Ereignisses oder Ablauf einer vorher definierten Frist¹ das Vermögen des Erblassers auf eine andere Person, den Nacherben, übergeht. Folglich können sich Vor- und Nacherbschaft nicht überschneiden. Der Nacherbe erwirbt zunächst ein Anwartschaftsrecht am Nachlass, das schon vor Eintritt des Erbfalles entgeltlich oder unentgeltlich übertragen werden kann. Gleichwohl sind Vor- und Nacherbe Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers. Der Nacherbe beerbt nicht den Vorerben, sondern unmittelbar den Erblasser. Er kann als „**Erbe auf Zeit**“ angesehen werden. Die Erben des Vorerben können nur auf dessen eigenes Vermögen zugreifen, nicht aber auf das im Wege der Vorerbschaft erlangte Vermögen.

Das übertragene Vermögen des Erblassers bildet beim Vorerben ein **Sondervermögen**, sog. **Trennungsprinzip**. Er kann hieraus zwar die laufenden Nutzungen ziehen, hierüber aber nur eingeschränkt verfügen. So bedarf er etwa zur Verfügung über Grundstücke oder von Rechten an einem Grundstück der Zustimmung des Nacherben.² Diese Regelung zielt darauf ab, die Substanz für den Nacherben zu erhalten, damit seine Ansprüche nicht wirtschaftlich wertlos werden. Allerdings kann der Erblasser den Vorerben von diesen Verfügungsbeschränkungen freistellen, sog. **befreite Vorerbschaft**.

¹ § 2109 Abs. 1 BGB sieht eine Beschränkung auf 30 Jahre vor, die jedoch nicht gilt, wenn das Eintreten der Nacherbschaft an ein persönliches Ereignis angeknüpft wird.

² Vgl. § 2113 BGB



b) Motive für die Vereinbarung

Die Gründe für eine Vor- und Nacherbschaft sind sehr unterschiedlich. Als typische Fälle können genannt werden:

- Der Nacherbe muss zum Übertragungszeitpunkt **noch nicht leben oder gezeugt** sein. Damit wird es möglich, auch künftige Nachkommen am Vermögen zu beteiligen (etwa zu erwartende Enkelkinder oder das Vermögen auf eine noch zu errichtende Stiftung zu übertragen).
- Es erfolgt eine **Trennung des ererbten Vermögens** vom eigenen Vermögen des Vorerbens. Dies ist vorteilhaft, wenn ein Zugriff auf das Vermögen des Vorerbens droht (z.B. bei Insolvenz aber ggf. auch durch Sozialbehörden in Fällen der Behinderung oder Pflegebedürftigkeit). Die Erträge aus dem Vermögen können der Versorgung des Vorerben dienen, ohne dass Gläubiger auf die Substanz zugreifen können. § 2115 BGB enthält insoweit einen Schutz gegen Vollstreckungsmaßnahmen durch Eigengläubiger des Vorerben. Zugleich kann durch die Einräumung einer Vorerbschaft oberhalb der Pflichtteilsansprüche vermieden werden, dass etwa die Träger der Sozialleistungen solche Ansprüche geltend machen und auf sich überleiten lassen. Ergänzend wird häufig ein Testamentsvollstrecker eingesetzt, der dafür sorgt, dass dem Erben nur solche Mittel zur Verfügung gestellt werden, die die staatlichen Leistungen nicht schmälern.
- Es kann eine Übertragung auf Nachkommen erfolgen und deren Erlangung der Stellung als Erben davon abhängig gemacht werden, dass diese eine bestimmte Qualifikation erlangen. Damit besteht die Möglichkeit, die Nachkommen zu einem **bestimmten Verhalten „zu zwingen“**, indem der Übergang des Vermögens an dieses Verhalten geknüpft wird. Eine solche Vorgehensweise kann u.U. auch aus standesrechtlichen Gründen geboten sein, etwa wenn die Erlangung einer Gesellschafterstellung von einer bestimmten Berufsqualifikation abhängig ist.
- Insb. bei „**Patchworkfamilien**“ kann diese Gestaltung genutzt werden, um zu verhindern, dass Vermögen an Personen fallen kann, die nicht begünstigt werden sollen. Würde etwa ein Ehegatte nach dem Tod des anderen wieder heiraten, ginge das Vermögen bei einer erneuten Heirat teilweise auf den neuen Ehegatten über, was möglicherweise vom Erblasser nicht gewollt ist. Daher könnte der Ehegatte als Vorerbe und die gemeinsamen Kinder als Nacherben eingesetzt werden. Damit würde ein neuer Ehegatte am bereits vorhandenen Vermögen nicht partizipieren. Außerdem kann damit – nach einer Versorgung des überlebenden Ehepartners – erreicht werden, dass das Vermögen nur auf

die eigenen Kinder übergeht, nicht aber auf die des Anderen. Zugleich können damit hinsichtlich dieses Vermögens Pflichtteilsansprüche der Kinder des Ehepartners ausgeschlossen werden.

- Bei **geschiedenen Ehegatten** kann es sich anbieten, die Kinder als Vor- und eine dritte Person als Nacherben einzusetzen. Damit wird verhindert, dass im Fall eines Versterbens der kinderlosen Kinder der frühere Ehegatte Vermögen des Erblassers erhält. Selbst wenn das Kind für diesen Fall eine abweichende testamentarische Verfügung trifft, bestünde immer noch ein Pflichtteilsanspruch.³
- Die **Verfügungsbeschränkungen** für den Vorerben und die Regelungen zur Surrogation⁴ führen dazu, dass die Substanz der Erbmasse erhalten bleiben muss. Damit wird dem (Vor-)Erben die Möglichkeit genommen, dieses Vermögen zu veräußern oder wirtschaftlich zu belasten. Ihm bleibt jedoch das Recht zur Fruchtziehung. Hierbei scheint eine besondere Angst davor zu bestehen, dass angeheiratete Schwiegerkinder umfassend über das Familienvermögen verfügen können.

c) Abgrenzung zu anderen Instrumenten

Vor- und Nacherbschaften sind ggü. folgenden Instrumenten abzugrenzen:

- Bei der **Ersatzerbschaft** (§ 2096 BGB) benennt der Erblasser einen Erben, der diese Stellung nur erlangen soll, wenn die als eigentlicher Erbe vorgesehene Person – insb. infolge eines Vorversterbens – ausfällt. In diesen Fällen erhält nicht der eigentlich vorgesehene Erbe das Vermögen, sondern dieses geht mit Versterben des Erblassers auf den Ersatzerben über.
- Hingegen erlangt bei der Vereinbarung des **Nießbrauchrechts** an einer Sache (§ 1030 BGB) der Begünstigte nicht das Eigentum an dem Vermögenswert, sondern er erhält lediglich einen Anspruch auf die Nutzungsvorteile (z.B. die laufenden Erträge) hieraus.
- Beim **Berliner Testament** wird der überlebende Ehegatte zunächst Erbe des zuerst versterbenden Ehegatten und anschließend die Kinder Erben des zuletzt versterbenden Ehegatten. Eine solche Vorgehens-

³ Allerdings kann dieser Anspruch hinsichtlich des eigenen Vermögens der Kinder nicht ausgeschlossen werden.

⁴ Gem. § 2111 BGB zählen auch die Vermögenswerte zum Sondervermögen, die der Vorerbe auf Grund eines zur Erbschaft gehörenden Rechts oder als Ersatz für die Zerstörung, Beschädigung oder Entziehung eines Erbschaftsgegenstands oder durch Rechtsgeschäft mit Mitteln der Erbschaft erwirbt.

weise hat ggü. der Vor- und Nacherbschaft den Nachteil, dass die Kinder ggf. Pflichtteilsansprüche gegen den überlebenden Ehegatten geltend machen. Dies ist hingegen bei der Vor- und Nacherbschaft nicht möglich, weil die Kinder nicht von der Erbfolge ausgeschlossen werden.

2. Steuerliche Behandlung

a) Vorerbschaft

Gem. § 6 Abs. 1 ErbStG ist – abweichend vom Zivilrecht – der Vorerbe als **Vollerbe** des Erblassers zu behandeln und die Besteuerung erfolgt bei ihm unabhängig von den bestehenden Verfügungsbeschränkungen. Der BFH hat in zwei Beschlüssen⁵ verfassungsrechtliche Bedenken hiergegen verneint. Er begründet dies mit dem Anknüpfen des ErbStG an das Zivilrecht und die – im Folgenden noch zu behandelnden – Regelungen in § 20 Abs. 4 sowie § 6 Abs. 2 und 3 ErbStG.

Der Vorerbe ist gem. § 20 Abs. 1 ErbStG **Steuerschuldner**. Hierbei handelt es sich um eine Steuerschuld des Vorerben, so dass er diese gem. § 10 Abs. 8 ErbStG nicht als Schuld des Erblassers abziehen kann. Obwohl der Vorerbe in der Verfügung über das erlangte Vermögen beschränkt ist, lässt der Gesetzgeber in § 20 Abs. 4 ErbStG eine Begleichung der **Steuerschuld aus den Mitteln des Nachlasses** zu. Insoweit kommt es zu einer Verringerung der Bemessungsgrundlage für die spätere Übertragung auf den Nacherben.

Wird der Vorerbe **zum Vollerben**, z.B. weil der Nacherbe ausfällt oder die Erbschaft zu Gunsten des Vorerbens ausschlägt, liegt hierin **kein erneuter Erbgang**. Werden vom Vorerben Ausgleichszahlungen geleistet, um die Nacherbfolge zu vermeiden, sollen diese infolge des fehlenden Zusammenhangs mit dem Erbfall bzw. der Erbauseinandersetzung nicht als Nachlassverbindlichkeit i.S.v. § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG abzugsfähig sein.⁶

b) Nacherbschaft

Der Nacherbe unterliegt bis zum Eintritt der Nacherbschaft **keiner Besteuerung**. Verstirbt der Nacherbe und geht das Anwartschaftsrecht auf seine Erben über, erhöht dieses nicht den Nachlass (§ 10 Abs. 4 ErbStG). Ebenso

⁵ Vgl. BFH-Beschl. v. 21.12.2000 – II B 18/00, BFH/NV 2001, 798 und BFH-Beschl. v. 6.5.2003 – II B 73/02, BFH/NV 2003, 1185

⁶ Vgl. BFH-Urt. v. 23.8.1995 – II R 88/92, BStBl II 1996, 137

löst die unentgeltliche Übertragung des Anwartschaftsrechts keine ErbSt aus⁷, während eine Übertragung gegen Entgelt unter § 3 Abs. 2 Nr. 6 ErbStG fällt. Überträgt der Vorerbe schon vor Eintritt des Nacherbfalls den Vorerwerb auf den Nacherben ohne Gegenleistung, liegt hierin eine Zuwendung i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG, da in dem Verzicht des Nacherben auf das Anwartschaftsrecht keine Gegenleistung liegt, die die Annahme einer freigebigen Zuwendung ausschließt.⁸ Erhält der Nacherbe Zahlungen um den Nacherbfall zu vermeiden, unterliegen diese Zahlungen bei ihm gem. § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG der Besteuerung.

Tritt der **Nacherbfall** ein, was i.d.R. zum Zeitpunkt des Versterbens des Vorerben geschieht, erfolgt ein Erwerb des Vermögens des Erblassers durch Erbanfall i.S.d. **§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG**. Tritt die Nacherbschaft auf Grund eines anderen Ereignisses ein (z.B. den Eintritt der Volljährigkeit), ordnet § 6 Abs. 3 ErbStG an, dass die Vorerbfolge als auflösend bedingter und die Nacherbfolge als aufschiebend bedingter Erbfall gilt.

Gem. § 6 Abs. 3 S. 2 EStG ist die vom Vorerben bereits entrichtete Steuer auf die **Steuer**, die der Nacherbe aus Anlass des Nacherbfalls zu tragen hat, **anzurechnen**. Ferner hat er gem. § 6 Abs. 2 S. 2 ErbStG die Möglichkeit, den Erwerb des Nacherbschaftsvermögens **nach seinem Verhältnis zum Erblasser** zu besteuern. Hiermit können eine günstigere Steuerklasse und ein höherer Freibetrag verbunden sein.⁹ Hingegen sollen andere Merkmale nicht berücksichtigt werden und auch keine Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe nach § 14 ErbStG erfolgen.¹⁰ Ferner ist zu beachten, dass der Freibetrag nur insoweit gewährt wird, wie er für das der Nacherbfolge unterliegende Vermögen noch nicht verbraucht ist.¹¹ Außerdem richtet sich der Steuersatz in der jeweiligen Steuerklasse nach dem Gesamterwerb.¹²

3. Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Wer ist Steuerschuldner für die infolge der Vorerbschaft entstandene ErbSt, wenn der Vorerbe vor Entrichtung der ErbSt verstirbt? Hierfür kommt/kommen entweder der (die) Erbe(n) des Vorerben oder der (die) Nacherbe(n) in Betracht.

⁷ Vgl. BFH-Urt. v. 28.10.1992 – II R 21/92, BStBl II 1993, 158

⁸ Vgl. BFH-Urt. v. 25.1.2001 – II R 22/98, BStBl II 2002, 456

⁹ Hingegen sind andere Begünstigungen wie z.B. §§ 13a bis 13c ErbStG hiervon nicht betroffen, vgl. BFH-Urt. v. 2.12.1998 – II R 43/97, BStBl II 1999, 235

¹⁰ Vgl. BFH-Urt. v. 2.12.1998 – II R 43/97, BStBl II 1999, 235

¹¹ Vgl. § 6 Abs. 2 S. 4 ErbStG

¹² Vgl. § 6 Abs. 2 S. 5 ErbStG. Diese Regelung wirkt wie ein Progressionsvorbehalt.

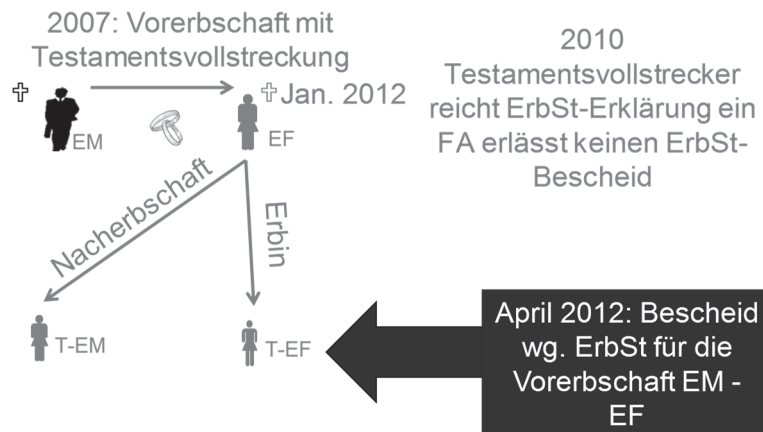


II. BFH-Urteil vom 13.4.2016 – II R 55/14, BFH/NV 2016, 1383

1. Sachverhalt

Die Stpfl. (EF) wurde nach dem Tod ihres Ehemannes (EM) im Jahre 2007 zu dessen Vorerbin, wobei über das Vermögen eine Testamentsvollstreckung angeordnet war. Im Februar 2010 reichte der Testamentsvollstrecker auf Aufforderung des FA eine ErbSt-Erklärung ein, ohne dass ein ErbSt-Bescheid erlassen wurde. Im Januar 2012 verstarb EF. Ihre Alleinerbin war T-EF, Nacherbin des Vermögens des Mannes EM war T-EM. Am 23.4.2012 setzte das FA ErbSt gegen T-EF für die Vorerbschaft fest. Diese wandte sich hiergegen und trug vor, dass dieser Bescheid gegen T-EM zu richten sei, u.a. weil Testamentsvollstreckung angeordnet worden sei und infolge der noch nicht vorliegenden Steuerbescheide von der Möglichkeit des § 20 Abs. 4 ErbStG kein Gebrauch gemacht werden konnte.

Nach erfolglosem Einspruch erhob T-EF Klage. Das Hessische FG¹³ führte aus, dass der Bescheid gegen T-EF rechtens sei. Diese sei Rechtsnachfolgerin der EF. Zugleich bestehe ein Rückgriffsanspruch gem. §§ 2126, 2124 Abs. 2 S. 2 BGB der T-EF ggü. T-EM, weil die Steuer mit dem im Wege der Vorerbschaft zusammenhängenden Vermögen entstehe.



¹³ Hessisches FG, Urt. v. 24.7.2014 – 1 K 1735/13, EFG 2014, 2059

**Festsetzung der Erbschaftsteuer für den Vorerbfall ErbStG
nach dem Tod des Vorerben**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klin.	Erbin der EF (T-EF)
2007	EM verstirbt, Vorerbin wird – bei angeordneter Testamentsvollstreckung – seine EF
2010	Testamentsvollstrecker gibt nach Aufforderung durch das FA eine ErbSt-Erklärung ab; kein ErbSt-Bescheid
Jan. 2012	EF verstirbt, Alleinerbin wird die T-EF, das im Wege der Vorerbschaft erlangte Vermögen des EM geht auf die Nacherbin T-EM über
FA	FA setzt im April 2012 ErbSt für die Vorerbschaft gegen T-EF fest.
Ein-spruch	Weder EF noch der Testamentsvollstrecker hätten infolge des fehlenden Steuerbescheids die Möglichkeit des § 20 Abs. 4 ErbStG nutzen können, die ErbSt zu Lasten des Nachlassvermögens zu zahlen.
FG	Bescheid gegen T-EF ist zulässig; Rückgriffsanspruch der T-EF gegen T-EM

2. Entscheidung und Begründung

Der BFH hob sowohl den Steuerbescheid des FA als auch das Urte. des FG auf und führte hierzu im Wesentlichen aus:

- Es gibt weder einen zivilrechtlichen noch einen erbschaftsteuerrechtlichen Grund, die ErbSt-Schuld anders als sonstige Nachlassverbindlichkeiten zu behandeln und anzunehmen, dass die Steuerschuld allein auf den Erben des Vorerben übergehe und der Nacherbe dafür nicht hafte. Soweit bisher von der Rspr. und der h.M. in der Literatur eine andere Ansicht vertreten wird, kann dieser nicht gefolgt werden.
- Setzt das FA die Steuer gegen den Erben des Vorerben fest, liegt eine Ausnahme von der regelmäßig gebotenen Steuerfestsetzung ggü. dem Nacherben vor, die im Allgemeinen nach § 121 Abs. 1 AO einer Begründung bedarf.
- Nach Eintritt des Nacherbfalls haftet neben dem Nacherben auch der Vorerbe oder dessen Erbe(n) für die ErbSt. Sie sind Gesamtschuldner i.S.v. § 44 Abs. 1 S. 1 AO und schulden jeweils die gesamte Leistung (§ 44 Abs. 1 S. 2 AO), soweit sich für den Vorerben oder dessen Erben aus § 2145 BGB keine Haftungsbeschränkung ergibt. Das zuständige FA muss nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 AO) entscheiden, gegen welchen Gesamtschuldner es die ErbSt festsetzt. Da gem. § 20 Abs. 4 ErbStG der Nacherbe die ErbSt des Vorerben zu tragen hat, entspricht



es regelmäßig pflichtgemäßem Ermessen, die Steuer gegen den Nach-
erben festzusetzen.

III. Anmerkungen

1. Abweichung von der bisherigen Rspr. und h.M.

Der BFH weicht mit dieser Entscheidung von der bisherigen Rspr.¹⁴ und der
ganz h.M.¹⁵ im Schrifttum ab. Danach wäre die ErbSt nur gegen den Erben
des Vorerben festzusetzen. Er begründet dies im Wesentlichen damit, dass
es keine Rechtfertigung für eine andere Behandlung der ErbSt ggü. **anderen
Nachlassverbindlichkeiten** gibt. Vielmehr trifft die ErbSt den Vorerben und
stellt bei diesem eine Nachlassverbindlichkeit i.S.v. **§ 1967 BGB** dar.

§ 1967 BGB – Erbenhaftung, Nachlassverbindlichkeiten

„(1) Der Erbe haftet für die Nachlassverbindlichkeiten.

*(2) Zu den Nachlassverbindlichkeiten gehören außer den vom Erblas-
ser herrührenden Schulden die den Erben als solchen treffenden Ver-
bindlichkeiten, insbesondere die Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsrech-
ten, Vermächtnissen und Auflagen.“*

Allerdings kann diese infolge von **§ 10 Abs. 8 ErbStG** nicht als solche abge-
zogen werden. Für eine andere Qualifikation gebe es weder einen zivil- noch
einen steuerrechtlichen Grund. Zwar ordne § 20 Abs. 1 ErbStG an, dass der
Steuerschuldner der Erwerber ist, doch könne diese Regelung nicht die all-
gemeine Regelung aus § 1967 BGB verdrängen. Da der Vorerbe mit Eintritt
des Nacherbfalls gem. § 2139 BGB aufhöre Erbe zu sein, und der Vorerbe
(oder dessen Erben) gem. § 20 Abs. 4 ErbStG die ErbSt-Schuld zu tragen
habe, sei es sachgerecht, beide als Gesamtschuldner anzusehen.

¹⁴ Vgl. RFH v. 7.11.1935 – III e A 28/35, RStBl 1935, 1509; FG Hamburg, Urt. v.
18.1.1968 – II 180/65, EFG 1968, 362

¹⁵ Vgl. z.B. *Gottschalk*, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 6 Rz 23; *Kobar*, in:
Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 5. Aufl., § 6 Rz 14; *Jüptner*, in: Fischer/
Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 5. Aufl., § 20 Rz 43; *Philipp*, in: Viskorf/Knobel/
Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz,
4. Aufl., § 6 ErbStG Rz 18; *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 6 ErbStG Rz 43, § 20
ErbStG Rz 18; *Esskandari*, in: Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 6 ErbStG
Rz 36

Im Ergebnis dehnt der BFH damit das bisherige Verständnis aus und lässt eine umfangreichere Inanspruchnahme zu. Schließlich können nach dieser Entscheidung – je nach Ausübung des Ermessens des FA – sowohl der Erbe des Vorerben als auch der Nacherbe (oder ggf. dessen Erben) in Anspruch genommen werden. Insoweit entnimmt der BFH auch nicht aus § 20 Abs. 4 ErbStG die Wertung, dass zwingend der Wert des Vermögens des Vorerben zu verringern ist. Schließlich lässt dieser es ja gerade zu, dass die ErbSt aus dem Vermögen des Nachlasses des Erblassers bestritten wird.

2. Ausübung des Ermessens

Die Frage, gegen wen das FA in derartigen Fällen die ErbSt festsetzt, steht nach Aussagen des Senats im **pflichtgemäßen Ermessen** des FA. Diesen allgemeinen Maßstab des § 5 AO konkretisiert der BFH wie folgt: Der Senat entnimmt aus § 20 Abs. 4 ErbStG den Grundsatz, dass es im Regelfall geboten ist, die ErbSt **gegen den Nacherben** festzusetzen. Hierbei muss das FA begründen, welche Gründe zur Ausübung des Ermessens geführt haben. Hiervon soll jedoch in den folgenden Fällen eine **Ausnahme** gelten:

- Wenn eine vertragliche Vereinbarung zwischen den Parteien zur Tragung der ErbSt besteht,
- wenn die erforderlichen Mittel zur Entrichtung der ErbSt zurückbehalten wurden oder „vergleichbare Besonderheiten“ vorliegen,
- wenn eine Steuerfestsetzung gegen den Nacherben aus Rechtsgründen (z.B. wegen Festsetzungsverjährung) nicht mehr durchsetzbar ist oder
- eine Durchsetzung des Steueranspruchs auf Grund von wirtschaftlichen Gründen keinen Erfolg verspricht.

Der Senat greift hierbei auf die gleichen Grundsätze zurück, die er für die Inanspruchnahme von Gesamtschuldnern für die SchSt und die GrESt entwickelt hat. Hierzu verweist er auf seine Entscheidung vom 1.7.2008¹⁶. Diese ist zur Frage der gemeinsamen Haftung von Schenker und Beschenktem bei einer freigebigen Zuwendung ergangen. Dort hatte der Senat in ähnlicher Weise betont, dass eine Begründung im Regelfall entfallen kann, wenn das FA entspr. der dem Gesetz zugrundeliegenden Wertung den Beschenkten zur SchSt heranzieht. Folglich kann eine Begründung auch entfallen, wenn das FA den Nacherben in Anspruch nimmt.

¹⁶ BFH-Urt. v. 1.7.2008 – II R 2/07, BStBl II 2008, 897



3. Gerichtliche Überprüfung des Ermessens

Im gerichtlichen Verfahren kann gem. § 102 FGO nur geprüft werden, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens **überschritten** sind oder von dem Ermessen in einer dem **Zweck** der Ermächtigung **entsprechenden Weise** Gebrauch gemacht ist (§ 5 AO). Um dem Gericht diese Überprüfung zu ermöglichen, ist die Ausübung des **(Auswahl-)Ermessens** – wie jeder andere VA – grds. **spätestens in der Einspruchsentscheidung** (§ 126 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 AO) zu begründen (§ 121 Abs. 1 AO). Der BFH hatte in der Entscheidung vom 1.7.2008¹⁷ ausführlich dargelegt, dass **nach** diesem Zeitpunkt nur noch Ergänzungen, Vertiefungen, Verbreiterungen und Verdeutlichungen der vorhandenen Ermessensbegründung zulässig sind (§ 102 S. 2 FGO).

4. Konsequenzen für die Beratungspraxis

Wie die obigen Ausführungen unter I.1.b) gezeigt haben, gibt es eine Reihe von Gründen, die für die Vereinbarung einer Vor- und Nacherbschaft sprechen können. Gleichwohl darf nicht übersehen werden, dass damit immer eine **doppelte Steuerbelastung** verbunden ist, auch wenn diese infolge von § 6 Abs. 2 und 3 ErbStG abgemildert wird. Daher sollte in der Praxis geprüft werden, ob die gleichen Vorteile auch mit der Vereinbarung eines **Vorbehaltsnießbrauchs in Kombination mit einem Vermächtnis** an der Substanz des Vermögens und ggf. der Anordnung einer Testamentsvollstreckung erreicht werden können. Hiermit lässt sich die sonst entstehende Doppelbelastung mit ErbSt vermeiden und zugleich können die Freibeträge etwa von dem Ehegatten als Berechtigten des Nießbrauchsrechts und den Kindern als Eigentümer des Vermögens genutzt werden, wobei das Nießbrauchsrecht zu einer geringeren steuerlichen Bemessungsgrundlage für das Vermögen führt.

Wird dennoch eine Vor- und Nacherbschaft vereinbart, sollten **Mandanten** auf die entstehende, möglicherweise fast doppelt so **hohe ErbSt-Belastung hingewiesen** werden. Schließlich führt die Regelung in § 6 Abs. 3 S. 2 ErbStG nur zu einer vergleichsweise geringen Entlastung, so dass es bei einer nahezu ungemilderten Doppelbelastung bleibt.

Weitere Nachteile kommen hinzu, wenn der Nacherbe neben dem Nacherbschaftsvermögen auch Vermögen des Vorerbens erhält. Da insg. **nur ein Erwerb** vorliegt – obwohl Vermögen von zwei Personen erlangt wurde – kann

¹⁷ BFH-Urt. v. 1.7.2008 – II R 2/07, BStBl II 2008, 897

der persönliche Freibetrag nur einmalig vom insg. erworbenen Vermögen abgezogen werden. Der Steuersatz richtet sich nach dem Wert des stpfl. Gesamterwerbs.

Die vorliegende Entscheidung erhöht die **Haftungsrisiken** für die Beteiligten weiter. Denn der II. BFH-Senat sieht sowohl die Erben des Vorerben als auch die Nacherben als Gesamtschuldner für die ErbSt an. Folglich droht insoweit eine Inanspruchnahme. Wenn bedacht wird, dass das Institut der Vor- und Nacherbschaft teilweise genutzt wird, um widerstreitende Vermögensinteressen auszugleichen, dann zeigt sich, dass damit die praktische Abwicklung nicht gerade erleichtert wird, weil häufig die Beteiligten untereinander zerstritten sein werden.