

**Gutachten des Deutschen Notarinstituts**

**Abruf-Nr.:** 181621

**letzte Aktualisierung:** 16. April 2021

**ErbStG § 3 Abs. 2 Nr. 2**

**Erbschaftsteuerliche Beurteilung einer Auflage; Steuerentstehung**

**I. Sachverhalt**

Der Erblasser hat seine Ehefrau als Alleinerbin eingesetzt. Die gemeinschaftlichen Kinder hat er (um Freibeträge ausnutzen zu können) im Testament mit einem Vermächtnis in Höhe von jeweils 400.000 Euro bedacht. Die Vermächtnisse sind jedoch mit der Auflage verbunden, aus den Vermächtnissen an die Alleinerbin lebenslang monatlich 1.000 Euro als Reallast mit Wert-sicherungsklausel zu zahlen. Von den Beteiligten wurde ausdrücklich die Gestaltung mittels Auf-lage gewünscht und nicht mittels Untervermächtnis. Da Grundbesitz und Aktienvermögen betroffen sind, soll nunmehr ein Vermächtniserfüllungsvertrag geschlossen werden. Aufgrund des werthaltigen Vermögens möchte die Erbin auf Erfüllung der Auflage durch die Kinder ver-zichten, auch um zu erreichen, dass diesen der volle Steuerfreibetrag i. H. v. 400.000 Euro zusteht.

**II. Fragen**

1. Stellt es eine Schenkung (im steuerrechtlichen Sinne) des Erben an einen Vermächtnis-nehmer dar, wenn der Erbe auf eine, in einem Testament festgehaltene, zu seinen Gunsten bestehende und das Vermächtnis beschwerende Auflage verzichtet?
2. Oder ist der Verzicht erbschaftsteuerrechtlich im Verhältnis zum Erblasser zu qualifizieren?

**III. Zur Rechtslage**

In § 3 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG ist geregelt, dass „als vom Erblasser zugewendet gilt, was jemand infolge Vollziehung einer vom Erblasser angeordneten Auflage erwirbt“. In § 9 Abs. 1 Nr. 1 d) ErbStG ist zur Steuerentstehung bestimmt, dass in den Fällen des § 3 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG „mit dem Zeitpunkt der Vollziehung der Auflage“ die Steuer entsteht.

Die Auflage ist in § 1940 BGB geregelt. Danach kann der Erblasser durch Testament den Erben oder einen Vermächtnisnehmer zu einer Leistung verpflichten, ohne einem anderen ein Recht auf die Leistung zuzuwenden. **Dass die begünstigte Person keinen Anspruch erhält, macht den Unterschied der Auflage zu einem Vermächtnis aus.** Für die Auflage ist daher kenn-zeichnend, dass dem Begünstigten kein Anspruch auf die Leistung zusteht.

Einer Einordnung als „Auflage“ dürfte unseres Erachtens auch nicht entgegenstehen, dass es sich um eine Auflage zugunsten der Erbin handelt. In § 2194 BGB ist zwar geregelt, dass der

Erbe, der Miterbe und derjenige, welchem der Wegfall des mit der Auflage zunächst Beschwerten unmittelbar zustattenkommen würde, die Vollziehung der Auflage verlangen kann. Dies ändert aber nach unserer Auffassung nichts dran, dass „der Auflagenbegünstigte“ keinen Anspruch hat. Dass eine der in § 2194 BGB genannten Personen auch zum Kreis der Begünstigten gehören kann, rechtfertigt nicht ohne Weiteres die Annahme, die Ausübung eines dem Vollziehungsberechtigten selbst zugutekommenden Vollziehungsrechts stelle eine Umgehung dar (so MünchKommBGB/Rudy, 8. Aufl. 2020, § 2194 Rn. 3; MünchKommBGB/Leipold, 8. Aufl. 2020, § 1940 Rn. 2, Fn. 3).

Im Grundsatz ist daher festzuhalten, dass eine Auflage dem Bedachten keinen Anspruch auf Leistung verschafft. Bei der Auflage handelt es sich deshalb auch nicht um einen Rechtserwerb, sondern um einen tatsächlichen Erwerb; denn der Begünstigte hat kein Recht auf die Leistung. Im Gegensatz zum Vermächtnis entsteht daher die Steuerschuld für den Erwerb aufgrund einer Auflage nicht schon mit dem Tode des Erblassers, sondern erst mit ihrer Vollziehung (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 d) ErbStG) (Gottschalk, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Loseblatt, § 3 Rn. 324). **Wird die Auflage vollzogen, gilt sie als vom Erblasser zugewendet.**

In dem geschilderten Fall stellt sich nun die Frage, wie dies schenkungsteuerlich bzw. erbschaftsteuerlich zu beurteilen ist, wenn die Mutter (Erbin) auf die Auflage verzichtet, d. h. die Auflage nicht vollzogen wird. Zu dieser Fragestellung konnten wir leider keine einschlägigen Fundstellen finden. Nach unserer Auffassung müsste hierfür Folgendes gelten:

Wie bereits ausgeführt, begründet die Auflage kein Recht des Auflagenbegünstigten auf Leistung. Bei der Mutter kommt es daher nicht zu einer Steuerentstehung, da die Steuer nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 d) ErbStG nur dann entsteht, wenn die Auflage vollzogen wird.

Wird die Auflage nicht vollzogen, hat dies auch Auswirkungen auf den Abzug der Auflage beim belasteten Vermächtnisnehmer insoweit, als diese nicht mehr als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden kann. In dem geschilderten Sachverhalt führt dies aber zu keinen steuerlich nachteiligen Auswirkungen, wenn die Zuwendung ohne Auflagenbelastung in Höhe des Freibetrags erfolgt und keine schädlichen Vorschenkungen vorliegen.

Im Weiteren stellt sich dann die Frage, ob der Nichtvollzug der Auflage zu einer Schenkung der Mutter an die dadurch begünstigten Vermächtnisnehmer führen kann, da sie das Vermächtnis jetzt ohne Auflage erhalten. Auch zu dieser Fragestellung konnte weder einschlägige Rechtsprechung noch Literatur aufgefunden werden, sodass unseres Erachtens hier die Rechtsgedanken bei der Ausschlagung eines Vermächtnisses oder einer Erbschaft und auch die steuerliche Einordnung der Zurückweisung nach § 333 BGB beim Vertrag zugunsten Dritter entsprechend anzuwenden sind.

Durch die Ausschlagung des Erbes oder des Vermächtnisses kann in gewisser Weise das Steuerrecht gestaltet werden. Die Ausschlagung führt auch nicht dazu, dass das Verhältnis Ausschlagender zum Nächstberufenen zugrunde gelegt wird, auch nicht als Schenkung i. S. d. § 7 ErbStG, sondern allein maßgebend ist das Verhältnis Erblasser zum Nächstberufenen (Uricher, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG, 3. Aufl. 2017, § 3 Rn. 7; BFH v. 22.12.1976 – II R 58/67, juris).

Der BFH hat hierzu ausgeführt:

„Das Erbschaftsteuergesetz beläßt dem Erben und Vermächtnisnehmer die freie Verfügung darüber, ob er die Erbschaft oder das

Vermächtnis annehmen oder ausschlagen will; nur das von einem Dritten für die Ausschlagung gewährte Entgelt unterliegt der Steuer (§ 2 Abs 2 Nr 4 ErbStG 1959), während die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses keine Schenkung darstellt (§ 517 BGB) selbst wenn der Ausschlagende mit ihr eine unentgeltliche Bereicherung dessen bezweckt, der durch die Ausschlagung begünstigt wird“.

(BFH v. 22.12.1976 – II R 58/67, Rn. 37)

Die Wertung des § 517 BGB wird daher auch bei § 7 ErbStG übernommen, wonach keine Schenkung vorliegt, wenn jemand zum Vorteil eines anderen einen Vermögenserwerb unterlässt oder auf ein angefallenes, noch nicht endgültig erworbenes Recht verzichtet (so Weinmann, in: Moench/Weinmann, ErbStG, Loseblatt, § 3 Rn. 44, 92); Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, § 3 Rn. 21, 27; Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 7. Aufl. 2020, § 3 Rn. 15).

Wird daher ein (noch nicht angenommenes) Vermächtnis ausgeschlagen, gilt die Bereicherung des nächstberufenen Vermächtnisnehmers oder die erhöhte verbleibende Bereicherung des Beschwerten nicht als freigebige Zuwendung seitens des Ausschlagenden. Eine andere Beurteilung würde sich nur dann ergeben, wenn auf einen bestehenden Anspruch verzichtet wird. Denn verzichtet zum Beispiel ein Vermächtnisnehmer auf das Vermächtnis, nachdem er es angenommen hat, bleibt seine Steuerpflicht davon unberührt. Zusätzlich liegt eine weitere schenkungsteuerpflichtige Zuwendung an den Begünstigten vor.

Kein schenkungsteuerbarer Vorgang wird nach der Kommentarliteratur auch dann angenommen, wenn ein Vertrag zugunsten Dritter vorliegt und die Zurückweisung des Erwerbs nach § 333 BGB erklärt wird. Die Zurückweisung nach § 333 BGB, die gegenüber dem Versprechenden (Schuldner) zu erklären ist, beseitigt das mit dem Tod des Versprechensempfängers (Gläubiger) in der Person des Dritten entstandene Forderungsrecht rückwirkend. Sie ist, ebenso wie die Ausschlagung, ein Gestaltungsrecht, dessen rechtswirksame Ausübung ein Ereignis mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit ist. Da die Zurückweisung keine Verfügung über das angefallene Recht ist, stellt diese auch keine freigebige Zuwendung dar (so Gottschalk, § 3 Rn. 282-285).

Wendet man daher diese vorgenannten Rechtsgedanken auf den Nichtvollzug der Auflage an, die nach § 1940 BGB keinen Anspruch des Begünstigten begründet, so würde der Nichtvollzug weder bei der begünstigten Mutter Steuern auslösen, noch würde eine Schenkung im Verhältnis zu den Kindern vorliegen, wenn die Auflage durch Verzicht der Mutter nicht vollzogen werden muss.

Es handelt sich hierbei aber lediglich um die persönliche Rechtsauffassung der Verfasser. Es sei nochmal darauf hingewiesen, dass Rechtsprechung zur Thematik nicht vorliegt. Rechtssicherheit kann daher nur dann erlangt werden, wenn eine verbindliche Auskunft bei den Finanzbehörden nach § 89 AO eingeholt wird.