

## NEWSLETTER

### Erbrecht und Erbschaftsteuerrecht

März 2022

---

#### Thema dieser Ausgabe

Keine Erbschaftsteuer bei Erwerb durch ausländisches Vermächtnis (BFH, Urt. v. 23.11.2022 – Az. II R 37/19)

---

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

#### Hintergrund

In persönlicher Hinsicht unterliegen Erwerbe von Todes wegen grundsätzlich dann der deutschen Erbschaftsteuer, wenn der Erblasser zur Zeit des Todes oder der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland habe (unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht). Ist weder beim Erblasser noch beim Erwerber ein inländischer Wohnsitz oder ein inländischer gewöhnlicher Aufenthalt gegeben, dann tritt die deutsche Erbschaftsteuerpflicht nur bei einem Vermögensanfall von Inlandsvermögen an (beschränkte Erbschaftsteuerpflicht).

Der Bundesfinanzhof hatte nun mit Urteil vom 23.11.2022 (Az. II R 37/19) zu entscheiden, ob bei beschränkt steuerpflichtigen Erblasser und Vermächtnisnehmer ein ausländisches Vermächtnis an einem inländischen Grundstück als Inlandsvermögen zu qualifizieren ist und daher der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt.

#### Urteil des Bundesfinanzhofs

Sein Urteil vom 23.11.2022 fasst der Bundesfinanzhof in der Pressemitteilung Nr. 14/23 vom 28.2.2023 wie folgt zusammen:

„In Deutschland belegene Immobilien können steuerfrei vermacht werden, wenn der Erblasser dem Begünstigten die Immobilie durch ausländisches Vermächtnis zuwendet. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) durch Urteil vom 23.11.2022 – II R 37/19 entschieden. Voraussetzung ist jedoch, dass weder der Erblasser noch der Begünstigte Deutsche sind und beide im Ausland leben.

Die im Jahr 2013 verstorbene Erblasserin hatte bis zu ihrem Tod in der Schweiz gewohnt. Sie vermachte ihrer in den USA lebenden Nichte, der Klägerin, eine Immobilie in München. Im Jahr 2014 wurde das Vermächtnis erfüllt und die Klägerin wurde als Eigentümerin des Grundstücks im Grundbuch eingetragen. Das Finanzamt verlangte von ihr Erbschaftsteuer für diesen Immobilienerwerb. Die Klägerin war hingegen der Auffassung, sie schulde aufgrund ihres ausländischen Wohnsitzes und ihrer dadurch nur beschränkten Steuerpflicht in Deutschland keine Steuer.

Der BFH bestätigte diese Auffassung. Wendet ein im Ausland lebender Erblasser einer ebenfalls im Ausland lebenden Person durch Vermächtnis inländischen Grundbesitz zu, muss der ausländische Begünstigte hierauf keine deutsche Erbschaftsteuer bezahlen. Anders als deutsche Staatsangehörige und Personen mit Wohnsitz oder dauerhaftem Aufenthalt in Deutschland sind ausländische Erben oder Vermächtnisnehmer nur in beschränktem Umfang steuerpflichtig. Sie zahlen Erbschaftsteuer ausschließlich für den Eigentumserwerb an bestimmten gesetzlich definierten Vermögenswerten, darunter grundsätzlich inländische Immobilien. Werden sie jedoch im Testament des Erblassers durch Vermächtnis mit solchen Immobilien bedacht, bleibt dies ausnahmsweise steuerfrei. Insoweit besteht eine Gesetzeslücke. Grund dafür ist, dass beim Vermächtnis der Begünstigte nicht die Immobilie selbst, sondern nur einen Anspruch auf Übertragung des Eigentums an dieser Immobilie erwirbt. Die Eigentumsumschreibung muss dann noch separat im Anschluss erfolgen und bedarf der notariellen Beurkundung. Anders verhält es sich, wenn ausländische Erben im Rahmen der gesetzlichen Erbfolge inländischen Grundbesitz erhalten. Denn dann geht das Eigentum an der inländischen Immobilie direkt mit dem Tod des ausländischen Erblassers auf den ebenfalls ausländischen Erben über. Darauf fällt deutsche Erbschaftsteuer an.

Nach der Bestätigung durch den BFH kann die Praxis den steuerfreien Erwerb inländischer Immobilien durch ausländische Vermächtniseinsetzung als legales Gestaltungsmodell nutzen. Seit 2015 und dem Inkrafttreten der EU-Erbrechtsverordnung ist bei Erbfällen im EU-Ausland allerdings Vorsicht geboten: In bestimmten EU-Ländern, z.B. Polen, entfaltet ein Vermächtnis direkte Wirkung. Das bedeutet, dass auch die durch Vermächtnis begünstigte Person direkt das Eigentum an dem inländischen Grundvermögen erbt. Ein steuerfreier Erwerb inländischer Immobilien ist dann nicht möglich.“

## Maßgeblicher Gesetzestext

Die für die Entscheidung des BFH maßgeblichen gesetzlichen Regelungen sind §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 3 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2, 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i.V.m. § 121 Nr. 2 BewG. Diese lauten wie folgt:

### § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (Steuerpflichtige Vorgänge)

(1) Der Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) unterliegen

1. der Erwerb von Todes wegen;

### § 3 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 ErbStG (Erwerb von Todes wegen)

(1) Als Erwerb von Todes wegen gilt

1. der Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 des Bürgerlichen Gesetzbuchs), durch Vermächtnis (§§ 2147 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs) oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs (§§ 2303 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs);

3 die sonstigen Erwerbe, auf die die für Vermächtnisse geltenden Vorschriften des bürgerlichen Rechts Anwendung finden;

### § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG (Persönliche Steuerpflicht)

(1) Die Steuerpflicht tritt ein

1. in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes, der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer (§ 9) ein Inländer ist, für den gesamten Vermögensanfall (unbeschränkte Steuerpflicht). Als Inländer gelten

a) natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben,

b) deutsche Staatsangehörige, die sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben,

c) unabhängig von der Fünfjahresfrist nach Buchstabe b deutsche Staatsangehörige, die

aa) im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben und

bb) zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen,

sowie zu ihrem Haushalt gehörende Angehörige, die die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen. Dies gilt nur für Personen, deren Nachlaß oder Erwerb in dem

Staat, in dem sie ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, lediglich in einem der Steuerpflicht nach Nummer 3 ähnlichen Umfang zu einer Nachlaß- oder Erbanfallsteuer herangezogen wird,

d) Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben;

2. in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 4, wenn die Stiftung oder der Verein die Geschäftsleitung oder den Sitz im Inland hat;

3. in allen anderen Fällen für den Vermögensanfall, der in Inlandsvermögen im Sinne des § 121 des Bewertungsgesetzes besteht (beschränkte Steuerpflicht). Bei Inlandsvermögen im Sinne des § 121 Nr. 4 des Bewertungsgesetzes ist es ausreichend, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung entsprechend der Vorschrift am Grund- oder Stammkapital der inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Wird nur ein Teil einer solchen Beteiligung durch Schenkung zugewendet, gelten die weiteren Erwerbe aus der Beteiligung, soweit die Voraussetzungen des § 14 erfüllt sind, auch dann als Erwerb von Inlandsvermögen, wenn im Zeitpunkt ihres Erwerbs die Beteiligung des Erblassers oder Schenkers weniger als ein Zehntel des Grund- oder Stammkapitals der Gesellschaft beträgt.

(2) Zum Inland im Sinne dieses Gesetzes gehört auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden.

### § 121 Nr. 2 BewG (Inlandsvermögen)

Zum Inlandsvermögen gehören:

2. das inländische Grundvermögen;

#### **Vorinstanz**

Vorinstanz war das Finanzgericht München, dessen Urteil vom 23.11.2022 (Az. 4 K 174/16) mit Revision angegriffen worden war.

#### **Fazit**

Der BFH argumentiert entgegen der Finanzverwaltung, aber mit der überwiegenden Meinung in der Fachliteratur streng anhand der zivilrechtlichen Grundsätze, was Gegenstand des Erwerbs des Vermächtnisnehmers ist. Dies ist ein schuldrechtlicher Anspruch des Vermächtnisnehmer gegenüber dem Erben auf Übertragung des Eigentums an dem inländischen Grundstück, nicht das inländische Grundvermögen selbst. Damit hat der BFH eine Gesetzeslücke bestätigt.

Aktuell stellt die vermächtnisweise Übertragung eines inländischen Grundvermögens bei lediglich beschränkt steuerpflichtigem Erblasser und Vermächtnisnehmer unter bestimmten Voraussetzungen also ein legales Gestaltungsinstrument zur Vermeidung deutscher Erbschaftsteuer dar. Es bleibt aber abzuwarten, wie und wann der Gesetzgeber reagiert, um die Gesetzeslücke zu schließen.

10.3.2023

Dr. Johannes Stehr  
Rechtsanwalt Steuerberater  
Fachanwalt für Steuerrecht

## Ansprechpartner

Für alle Fragestellungen stehen Ihnen gerne zur Verfügung



**PETER STEHR sen.**  
Vereidigter Buchprüfer  
Steuerberater

kanzlei@stehr-stadler.de



**MICHAEL STADLER sen.**  
Vereidigter Buchprüfer  
Steuerberater

michael.stadler@stehr-stadler.de



**PETER STEHR jun.**  
Steuerberater

peter.stehr.jun@stehr-stadler.de



**ANNELIESE LINDNER**  
Steuerberater

anneliese.lindner@stehr-stadler.de



**PAUL PICHLER**  
Steuerberater

paul.pichler@stehr-stadler.de



**Dr. JOHANNES STEHR**  
Rechtsanwalt  
Steuerberater  
Fachanwalt f. Steuerrecht

johannes.stehr@stehr-stadler.de



**PATRICK STADLER**  
Steuerberater

patrick.stadler@stehr-stadler.de



**MICHAEL STADLER jun.**  
Steuerberater

michael.stadler.jun@stehr-stadler.de

**STEHR STADLER LINDNER PICHLER**  
**Vereidigte Buchprüfer Steuerberater**  
**Rechtsanwalt Partnerschaft mbB**

Peter Stehr sen., Dipl.-Bw. (FH), vBP, StB  
Michael Stadler sen., Bw., vBP, StB  
Peter Stehr jun., Dipl.-Bw. (FH), StB  
Anneliese Lindner, StB  
Paul Pichler, StB  
Dr. Johannes Stehr, RA, StB, FAfStR  
Patrick Stadler, StB  
Michael Stadler jun., M.A., LL.M., StB

Badstraße 26, 83646 Bad Tölz  
Tel.: 08041 7678-0, Fax: 7678-22  
E-Mail: kanzlei@stehr-stadler.de  
Homepage: www.stehr-stadler.de

Sitz der Gesellschaft: Bad Tölz  
AG München, PR 498  
USt-Id.Nr.: DE233818164

**Landwirtschaftliche Buchstelle**  
Peter Stehr sen., Dipl.-Bw. (FH), vBP, StB

**Kooperationen**  
Rechtsanwalt Rudolf Röck  
Badstraße 26, 83646 Bad Tölz

