

Vermögen erst 1969 erlangte, kam es über zwanzig Jahre nicht zu einem Eingreifen der deutschen StPfl. Dieser Rechtsfolge soll Abs. 2 Nr. 1 S. 2 dadurch abhelfen, dass nunmehr schon der **Übergang des Vermögens auf den Trustee** besteuert wird, wobei der Trust selbst als Erwerber und StSchuldner gelten soll (§ 20 I 2). Interessant ist, dass auch unter Geltung dieser Neuregelung der damalige Fall gar nicht anders zu entscheiden gewesen wäre. Denn da der Fall unter StAusländern spielte, kam aus deutscher Sicht nur die beschränkte StPfl in Betracht. Und weil das in Frage stehende Vermögen, das 1969 zum Inlandsvermögen gehörte, 1949 noch gar nicht den Charakter von Inlandsvermögen gehabt hatte, wäre auch die jetzt eingefügte Neuregelung 1949 ins Leere gelaufen. Bemerkenswert ist weiterhin, dass der Erwerb des Remainderman, den der BFH bisher als Erwerb durch Erbfolge qualifiziert hatte, nun als Erwerb durch Schenkung unter Lebenden (§ 7 I Nr. 9 S. 2) gedeutet werden soll, womit der Kreis der auf diesen Erwerb anwendbaren Bestimmungen unversehens verändert wird (vgl. zur Korrespondenz zwischen § 3 und § 7 BFH/NV 2014, 1554). Offen bleibt bei allem, ob der Trust, der selbst als Erwerber gedacht wird (§ 20 I 2), die aufschiebend bedingte oder befristete Pflicht, den Erwerb an den Remainderman weiterzugeben, von seinem Erwerb als Nachlassverbindlichkeit zum Abzug bringen kann. Denkbar wäre auch, dass die Bestimmung des § 6 III 2 entsprechend herangezogen werden kann, die es dem Enderwerber ermöglicht, die von dem Vormann gezahlte St. auf die eigene St. anzurechnen. Auch beim Trust ist zu fragen, ob das Vermögen solches des Errichters bleibt, da er sich umfassende Herrschaftsbefugnisse über das Vermögen vorbehalten hat und die Vermögensmasse daher ihm gegenüber über das Vermögen nicht tatsächlich und frei verfügen kann (BFH BStBl. II 2022, 481). Nach Zurückverweisung zur Sachverhaltsaufklärung kam das FG SchIH (EFG 2025, 189) zum Ergebnis, dass die im Trust befindliche Vermögensmasse rechtlich als selbstständig (intransparent) anzusehen und daher beim Tod des Errichters nicht in den Nachlass gefallen sei. Wird der Trust mit dem Erbfall unwiderruflich, führt dies nach der FVerw zur Besteuerung nach § 3 II Nr. 1 (LfSt Bayern v. 21.6.2019, ZEV 2019, 740).

2. Erwerb bei Vollziehung einer Auflage oder Erfüllung einer Bedingung (Abs. 2 Nr. 2)

Unter einer vom Erblasser angeordneten Auflage ist die **erbrechtliche Auflage** nach den §§ 1940, 2192 ff. BGB zu verstehen. Sie unterscheidet sich vom Vermächtnis (Abs. 1 Nr. 1) in zweierlei Hinsicht. Zum einen erwirbt der Begünstigte durch die Auflage keinen Anspruch auf die zugedachte Leistung (§ 1940 im Unterschied zu § 2174 BGB). Der Begünstigte wird daher nicht schon unmittelbar mit dem Erbfall durch einen Anspruchserwerb, sondern erst infolge der Vollziehung der Auflage bereichert (BFH HFR 1962, 83). Die St. entsteht daher auch nicht wie beim Vermächtnis schon mit dem Erbfall, sondern erst mit der Vollziehung der Auflage (§ 9 I Nr. 1 Buchst. d). Zum anderen kann die Auflage im Gegensatz zum Vermächtnis auch einem unbestimmten Personenkreis oder einem sachlichen Zweck zugutekommen. Dann fehlt es an einem Begünstigten, der infolge der Vollziehung der Auflage erwirbt. Abs. 2 Nr. 2 kommt in diesem Fall nicht zum Zuge. Vielmehr ist dann

die StPfl unter dem Gesichtspunkt der Zweckzuwendung gem. § 1 I Nr. 3, § 8 zu prüfen. Abs. 2 Nr. 2 hebt diese Möglichkeit ausdrücklich hervor, wenn die Bestimmung am Schluss auf die Besteuerung der Zweckzuwendungen verweist. Abs. 2 Nr. 2 will als Auflage nur die für den Erben oder für den Vermächtnisnehmer verbindliche Anordnung des Erblassers bezeichnen, die den Erben oder Vermächtnisnehmer zur Ausführung verpflichtet. Im Einzelfall kann es schwierig sein, die verbindliche Anordnung des Erblassers von unverbindlichen Wünschen oder Ratschlägen des Erblassers zu unterscheiden. Folgt der Erbe solchen Wünschen oder Ratschlägen, richtet sich der Erwerb des Begünstigten nicht nach Abs. 2 Nr. 2, vielmehr ist er unter dem Gesichtspunkt der freigebigen Zuwendung nach § 7 I Nr. 1 zu würdigen. Begünstigt eine Auflage den Beschwerten selbst, ist eine StPfl nach Abs. 2 Nr. 2 ebenfalls nicht gegeben (vgl. § 10 IX).

- 110** Der **Erwerb infolge Erfüllung einer vom Erblasser gesetzten Bedingung** ist vom Erwerb eines unter einer Bedingung zum Vermächtnisnehmer oder Erben eingesetzten Begünstigten zu unterscheiden. Wendet zB der Erblasser ein Grundstück seinem Neffen unter der Bedingung zu, dass der Neffe sein Studium erfolgreich abgeschlossen hat, dann entsteht die StPfl mit dem Eintritt der Bedingung und richtet sich nach § 3 I Nr. 1 iVm § 9 I Nr. 1 Buchst. a, nicht nach § 3 II Nr. 2 iVm § 9 I Nr. 1 Buchst. d. Gedacht ist in § 3 II Nr. 2 an Fälle, in denen der Erblasser eine Zuwendung von der aufschiebenden Bedingung abhängig gemacht hat, dass der Bedachte seinerseits eine Leistung an einen Dritten erbringt. Abs. 2 Nr. 2 regelt nicht die StPfl des Bedachten, sondern des Dritten. Der Dritte ist nicht Erbe oder Vermächtnisnehmer, nicht ihm wird die Erfüllung der Bedingung anheimgegeben (unklar BFH HFR 1962, 304), sondern dem Erben oder Vermächtnisnehmer, der unter der Bedingung bedacht worden ist. Der Dritte gewinnt mit dem Erbfall nur eine zunächst unsichere Aussicht auf einen Erwerb, die aber mit der Erfüllung der Bedingung zu einer stpfl Bereicherung des Dritten führt (sog. *mortis causa capio*).

3. Erwerb bei Genehmigung einer Zuwendung (Abs. 2 Nr. 3)

- 111** Die Vorschrift korrespondiert zu Art. 86 EGBGB, dieser regelte in seiner ursprünglichen Fassung Genehmigungsvorbehalte einzelner Bundesländer für juristische Personen mit Sitz im Ausland beim Erwerb über eine bestimmte Wertgrenze hinaus. Nunmehr enthält die Norm keinen Vorbehalt der Länder mehr, sondern ermächtigt die BReg unter engen Voraussetzungen zum Erlass einer Verordnung. Eine praktische Bedeutung dieser Regelung ist nicht erkennbar.

4. Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch (Abs. 2 Nr. 4 Fall 1)

- 112** Abs. 2 Nr. 4 unterwirft die Abfindung für den Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch der Besteuerung. Als Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch ist das Rechtsgeschäft gemeint, durch das der Pflichtteilsgläubiger nach dem Erbfall, aber vor dem Geltendmachen seines Anspruchs

dem Erben die Schuld erlässt. Der Kern des Geschäfts liegt aus stlicher Sicht nicht so sehr in dem Erlass des Anspruchs, sondern primär in dem Verzicht auf das Geltendmachen des mit dem Erbfall entstandenen Pflichtteilsrechts. Auf jeden Fall handelt es sich um einen **Verzicht nach dem Erbfall**. Den Pflichtteilsverzicht gegen Abfindung vor dem Erbfall regelt § 7 I Nr. 5 (Verzicht gegenüber dem Erblasser) oder § 7 I Nr. 1 (Verzicht gegenüber einem künftigen Erben: BFH BStBl. II 2001, 456). Den Pflichtteilsverzicht gegen Abfindung nach dem Geltendmachen des Anspruchs lässt der Gesetzgeber ungeregelte. Die mit dem Geltendmachen des Anspruchs einmal entstandene StPfl erlischt nämlich nicht nachträglich durch einen Schulderlass des Pflichtteilsgläubigers (FG München EFG 2005, 1887; BFH BStBl. II 2006, 718). Die Abfindung für den Verzicht auf den bereits geltend gemachten Pflichtteil tritt daher aus stlicher Sicht für den Erwerber nicht an die Stelle seines ursprünglichen Anspruchs, so dass auch kein Anlass besteht, die Abfindung als Erwerb von Todes wegen zu besteuern. Der Verzicht auf das Geltendmachen des Anspruchs gegen Abfindung ist nicht deswegen unmöglich, weil in dem Aushandeln der Abfindung stets schon ein Geltendmachen des Pflichtteils liegt. Der Verzicht gegen Abfindung ist von dem Geltendmachen des Anspruchs durch Vereinbarung einer Leistung an Erfüllung statt zu unterscheiden. Die Unterscheidung ist deswegen wichtig, weil im ersteren Fall der Umfang der StPfl nach dem Wert des Abfindungsobjekts bemessen wird, während im letzteren Fall der Nennwert der Pflichtteilsforderung der StBemessung zugrunde liegt (FG Köln EFG 2001, 765). Der Verzicht kann auch als **Teilverzicht** vorkommen. Zivilrechtlich ist der teilweise Verzicht auf das Geltendmachen zulässig. Fraglich ist allein die stliche Behandlung. Im Gegensatz zum teilweise Geltendmachen des Pflichtteils ohne Verzicht (→ Rn. 59) gibt es beim teilweisen Verzicht keine Grundlage, auf der die St. auf den gesamten Pflichtteil entstehen sollte (aA *Kapp/Geck* § 3 Rn. 304; *Seer/Krumm* ZEV 2010, 57). Die Bemessungsgrundlage für die St. bleibt nach Abs. 2 Nr. 4 auch in diesem Fall der Wert der Abfindung. Für eine darüber hinausgehende Interpretation der Vorschrift lässt der Wortlaut keinen Raum. Als Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch iSv Abs. 2 Nr. 4 hat der BFH (BStBl. II 1981, 473) auch den Fall gedeutet, dass der als Nacherbe Eingesetzte auf den Pflichtteilsanspruch verzichtet, obwohl § 2306 BGB für diesen Fall bestimmt, dass der Pflichtteilsberechtigte den Pflichtteil erst verlangen kann, wenn er die Nacherbschaft ausschlägt. Der BFH konnte jedoch auf die ZivilRspr des Reichsgerichts (RG JW 1931, 1354) verweisen, die angenommen hatte, dass auch im Fall des § 2306 II BGB aF der Pflichtteilsanspruch schon mit dem Erbfall entsteht, wobei § 2306 II BGB aF bis zur Ausschlagung der Nacherbschaft nur ein Hindernis für das Geltendmachen des Pflichtteils aufrichtet (auf einer ähnlichen Konzeption beruht vermutlich die wenig durchsichtig formulierte Entscheidung des FG Bln EFG 1986, 270). **Zahl der Erbe** für den Verzicht auf den entstandenen, aber noch nicht geltend gemachten Pflichtteil eine Abfindung, kann er sie von seinem Erwerb zum Abzug bringen (BFH BStBl. II 1981, 473). Soll die Abfindungsleistung erst beim Tod des Erben fällig sein, verneint der BFH (BStBl. II 2007, 651) die Abzugsmöglichkeit, weil die Abfindungsverpflichtung für den Erben keine wirtschaftliche Belastung darstelle. Doch vermag diese Auffassung nicht zu überzeugen. Denn auch Schulden, die

erst beim Tod des Schuldners fällig werden, belasten den Schuldner. Bei einem Vermögensstatus müssten sie denn auch unter entsprechender Abzinsung jederzeit berücksichtigt werden. Wird ein Grundstück als Abfindung übertragen, bemisst sich die Abfindung nach dem StWert des Grundstücks, was sich früher angesichts der niedrigen Grundstückswerte zum Vorteil des Pflichtteilsgläubigers auswirken konnte (vgl. BFH/NV 2001, 1406; kritisch *Viskopf* FR 2001, 967). **Zahlt ein Dritter**, kann der Erbe den Abfindungsbetrag ebenfalls zum Abzug bringen, wenn in der Zahlung des Dritten an den Abfindungsempfänger eine Schenkung des Dritten an den Erben gesehen wird (vgl. → Rn. 114; skeptisch hinsichtlich der Abzugsmöglichkeit in diesem Fall *Petzoldt* § 3 Rn. 183). Immerhin liegt es zivilrechtlich noch näher, in der Zahlung des Dritten an den Pflichtteilsgläubiger eine Schenkung an den Erben zu sehen, als in der Zahlung an einen Miterben, der durch die Zahlung zur Ausschlagung veranlasst wird. Denn die Ausschlagung bedeutet nur einen Verzicht auf Vermögenserwerb und enthält keine Leistung an den Erben, dem die Ausschlagung zugutekommt, während in dem Verzicht auf den Pflichtteilsanspruch eine Leistung liegt, die beim Erben zu einer Schuldbefreiung führt. Bei der Abfindungsleistung für den Verzicht auf den Pflichtteil könnte daher eine mittelbare Schenkung des Außenstehenden an den Erben denkbar sein.

5. Abfindung für die Ausschlagung einer Erbschaft, eines Erbersatzanspruchs oder eines Vermächnisses (Abs. 2 Nr. 4 Fall 2)

113 Abs. 2 Nr. 4 unterwirft neben der Abfindung für den Verzicht auf den entstandenen Pflichtteil (→ Rn. 112) die Abfindung für die Ausschlagung einer Erbschaft, eines Erbersatzanspruches oder eines Vermächnisses der Besteuerung. Die §§ 1942 und 2176 BGB räumen den Erben und Vermächtnisnehmern das Recht ein, den ihnen zugefallenen Erwerb nach dem Erbfall (§§ 1946, 2180) mit der Wirkung auszuschlagen, dass der Anfall an den Ausschlagenden als nicht erfolgt gilt (§§ 1953, 2180 BGB). Das führt dazu, dass auch eine StPfl wegen des zurückgewiesenen Erwerbs für den Ausschlagenden nicht entsteht. Dafür erweitert sich der stpfl Erwerb derjenigen, denen die Ausschlagung zugutekommt. Es bleibt also auch im Fall der Ausschlagung kein Teil des vom Erblasser stammenden Vermögens unverteuert. Dennoch wollte der Gesetzgeber auf eine **StPfl der Ausschlagenden** nicht verzichten, wenn ihnen an Stelle des ausgeschlagenen Erwerbs eine Abfindung zufällt. Diese Abfindung wird als Surrogat des ausgeschlagenen Erwerbs behandelt und nach Abs. 2 Nr. 4 als Erwerb vom Erblasser besteuert. Gegenstand der Besteuerung ist das, was als Abfindung gewährt wird, dh der Abfindungserwerb selbst, nicht der Erwerb des Anspruchs auf Abfindung. *Kipp* (§ 2 Rn. 106) hielt diese Interpretation für fraglich. Er kannte aber die neuere Rspr. noch nicht, die Bewertungsvergünstigungen nur für den Gegenstand selbst, nicht für den Anspruch auf Leistung des Gegenstandes gelten ließ und die damit den Blick für den Unterschied auch von Abfindung und Abfindungsanspruch geschärft hat. Diese Rspr. zwingt dazu, den Wortlaut des § 3 II Nr. 4 ernst zu nehmen und den Abfindungserwerb selbst zum Besteuerungsgegenstand zu erklären (*Moench/Weinmann* § 3 Rn. 213 unter Hinweis auf BFH/NV 2001, 1406).

Nach § 3 II gilt die Abfindung als vom Erblasser zugewendet. Schlägt der Nacherbe gegen Abfindung durch den Vorerben aus, ist jedoch zu fragen, ob der Empfänger die Abfindung nicht auch als Erwerb vom Vorerben behandeln kann (§§ 6 II, 7 II). Insgesamt wird der Umfang des stpfl Erwerbs durch die Besteuerung der Abfindungszahlung nicht erweitert, da der Erbe oder derjenige, dem die Ausschlagung zugutekommt, den von ihm gezahlten Abfindungsbetrag als Erwerbskosten (§ 10 V) von dem ihm zufallenden Erwerb zum Abzug bringen kann. Mit der Ausschlagung gegen Abfindungsleistung kann der Erwerber den Inhalt seines Erwerbs verändern und zB an die Stelle eines Geldvermächtnisses eine Grundstücksabfindung treten lassen. Auch der Zeitpunkt des Erwerbs kann im Interesse einer stgünstigeren Gestaltung herausgeschoben werden, wenn an die Stelle des schon zum Erbfall stpfl Vermächtnisanspruchs erst später der Anspruch auf Abfindungsleistung tritt (vgl. §§ 9, 14). Wichtig ist, dass das **Ausschlagungsrecht mit der Annahme** der Erbschaft oder des Vermächtnisses **verlorengeht**. Der Annahme steht im Fall des Erwerbs durch Erbanfall das Versäumen der Ausschlagungsfrist gleich (§ 1943 BGB). Wer sich das Ausschlagungsrecht hinsichtlich eines Vermächtnisses zB über zwei Jahre hinweg erhalten will, um dann die Ausschlagung gegen Abfindung zu vollziehen und dann erst mit seinem Abfindungserwerb stpfl zu werden, darf also nichts tun, was auf eine Annahme des Vermächtnisses hinausläuft, die auch durch schlüssiges Verhalten erfolgen kann (vgl. BGH NJW 2001, 520 (521); ZEV 1998, 24). In der ErbStZahlung darf für sich genommen noch keine Annahme des Vermächtnisses gesehen werden, weil der Vermächtnisnehmer zu ihr ohne Rücksicht auf die Annahme des Vermächtnisses verpflichtet ist. Wird die Abfindungsvereinbarung erst nach der Annahme der Erbschaft/des Vermächtnisses abgeschlossen, bleibt die StPfl des primären Erwerbs bestehen, so dass die Abfindung in diesem Fall nicht der ErbSt unterliegt. Als Ausschlagung eines Vermächtnisses ist auch der Fall zu behandeln, dass Nachvermächtnisnehmer gegenüber den Vorvermächtnisnehmern auf ihre Rechte aus dem Nachvermächtnis verzichten. Hatten die Nachvermächtnisnehmer das Nachvermächtnis allerdings zum Zeitpunkt des Verzichts bereits angenommen, kommt eine StPfl der Abfindung nach Abs. 2 Nr. 5 in Betracht; demgegenüber wendet die Entscheidung BFH BStBl. II 1989, 623 im Anschluss an FG Bln EFG 1986, 26 den Tatbestand des Abs. 2 Nr. 6 an. Abs. 2 Nr. 4 erwähnt im Zusammenhang mit der Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses auch die Abfindung, die für die Ausschlagung eines Erbersatzanspruchs gewährt wird. Dieser Anspruch hat inzwischen seine Bedeutung verloren (vgl. → Rn. 41 ff.).

Problematisch ist die Frage, wie die Abfindungsleistung behandelt werden soll, wenn die **Abfindung von einem Außenstehenden aufgebracht** wird, dem die Ausschlagung nicht zugutekommt. Hat der Erblasser zB seine beiden Kinder A und B unter Ausschluss der gesetzlichen Erbfolge zu Erben eingesetzt, dann kommt die Ausschlagung des B dem A zugute, der mit der Ausschlagung des B die Stellung eines Alleinerben erhält (§ 2094 BGB). Wird dem B für die Ausschlagung eine Abfindung von der Ehefrau des Erblassers gezahlt, dann liegt in diesem Vorgang nach der Auffassung des RFH (RFHE 29, 303 = RStBl. 1931, 971; zustimmend *Troll/Gottschalk* § 3 Tz. 338), der sich bei dieser These auf *Mirre* (ErbStG 1919 § 20 Rn. 14) stützt, eine Schenkung der

114

Mutter an A. A muss folglich nicht nur den vollen Nachlass als Erbschaftserwerb vom Vater, sondern auch noch den Abfindungsbetrag als Erwerb durch freigebige Zuwendung der Mutter versteuern. Dafür soll er den Abfindungsbetrag als Erwerbskosten von seinem Erbschaftserwerb abziehen können, während gleichzeitig B den Abfindungsbetrag als Erwerb nach Abs. 2 Nr. 4 zu versteuern hat. Es wird also so angesehen, als hätte die Mutter den Abfindungsbetrag über den Sohn A an den Sohn B geleitet, wobei der Abfindungsbetrag zunächst von A als Erwerb von der Mutter (dagegen nachdrücklich *Breit* ErbSt u. SchSt, 1922, 136 ff.) und dann von B als Erwerb vom Erblasser zu versteuern ist (so auch *Kapp/Kepper* § 3 Rn. 305; *Moench/Weinmann* § 3 Rn. 212; *Viskopf/Wälzholz* § 3 Rn. 232). Näher scheint es allerdings zu liegen, die Abfindungszahlung nur bei B zu erfassen und sie bei A weder als Abzugsposten (so auch *Petzoldt* § 3 Rn. 183) noch als Erwerb zu berücksichtigen, zumal die zivilrechtliche Einordnung der Abfindungszahlung als Schenkung des Abfindungsleistenden an den durch die Ausschlagung Begünstigten durchaus zweifelhaft erscheint.

6. Abfindung für die Zurückweisung eines Rechts oder gewährt anstelle eines anderen Erwerbs (Abs. 2 Nr. 4 Fälle 3 und 4)

- 115 § 3 II hat bis zum **ErbStRG 2009** mit den bisher behandelten Ausschlagungs- und Verzichtsfällen der Nr. 4 (→ Rn. 112 ff.) und der in Nr. 5 geregelten Abfindung für bedingte, betagte oder befristete Vermächtniserwerbe (→ Rn. 117) nur einzelne Fälle der Abfindungsleistung zu stpfl Vorgängen erklärt, ohne eine Gesamtregelung anzustreben. So konnte durch Zurückweisung eines durch Vertrag zugunsten Dritter auf den Todesfall zugewandten Erwerbs die StPfl nach Abs. 1 Nr. 4 vermieden werden, weil auch im Fall dieser Zurückweisung wie in den Fällen der Ausschlagung das zugefallene Recht als nicht erworben gilt (§ 333 BGB; → Rn. 106). Wird eine Abfindung für die Zurückweisung dieses Erwerbs von dem durch die Zurückweisung Begünstigten gewährt, so fehlte ein dem Abs. 2 Nr. 4 entsprechender Besteuerungstatbestand. Unter Schließung dieser Lücke durch das ErbStRG 2009 wurde die Abfindung für die Zurückweisung eines Rechts aus einem Vertrag des Erblassers zugunsten Dritter sowie auch andere Abfindungsleistungen, die an die Stelle eines der in Abs. 1 genannten Erwerbe treten, für stpfl erklärt. Die St. entsteht dabei im Zeitpunkt der Zurückweisung (§ 9 I Nr. 1 f).

7. Abfindung für die Nichtgeltendmachung (Abs. 2 Nr. 4 Fall 5)

- 116 Entgegen der bisherigen Rspr. (RFHE 1, 1; BFH DStZ 1962, 226; BFH/NV 2001, 601) hat der BFH in seinem Urteil v. 4.5.2011 keinen Besteuerungstatbestand für eine Abfindung erkannt, die gewährt wird, weil der andere eine erbrechtliche Position nicht weiter verfolgt (BStBl. II 2011, 725). Der weichende Erbprätendent erhalte die Abfindung lediglich im Zusammenhang mit einem Erbfall, aber nicht als Erwerb durch Erbanfall (§ 3 I Nr. 1). Auch ein Tatbestand aus dem Katalog des Abs. 2 sei nicht einschlägig. Nachdem der BFH dann auch die Abziehbarkeit des Abfindungsbetrags als Nachlassverbindlichkeit trotz fehlender StBarkeit der Abfindung zugelassen hat (BStBl. II

2017, 128), wurde die Besteuerungslücke mit dem **StUmgBG** (BGBl. I 2017, 1682) zum 25. 6. 2017 geschlossen (BFH/NV 2022, 330). Abs. 2 Nr. 4 wurde um Abfindungen, die dafür gewährt werden, dass eine Rechtsstellung, insbes. eine Erbenstellung, oder ein Recht oder ein Anspruch, die zu einem Erwerb nach Abs. 1 führen würden, nicht mehr oder nur noch teilweise geltend gemacht werden, ergänzt. Da die St. auf die Abfindung mit dem Zeitpunkt der Erklärung über das Nichtgeltendmachen entsteht (§ 9 I Nr. 1 Buchst. f), kann die alte Rechtslage auch nicht mehr für Erbfälle vor dem 25. 6. 2017 genutzt werden (BFH/NV 2022, 330).

8. Abfindung für ein bedingtes, betagtes oder befristetes Vermächtnis (Abs. 2 Nr. 5)

Die Vorschrift geht von dem Fall eines aufschiebend bedingten, betagten oder befristeten Vermächtnisses aus, das nicht mehr ausgeschlagen werden kann, weil es **bereits angenommen** worden ist. Für einen solchen Vermächtniserwerb entsteht die StPfl erst dann, wenn durch Eintritt der Bedingung oder des Ereignisses aus dem bedingten, betagten oder befristeten Anspruch eine unbedingte, unbetagte oder unbefristete Forderung geworden ist (§ 9 I Nr. 1 Buchst. a). Der Vermächtnisnehmer hat es damit noch nach der Annahme des Vermächtnisses in der Hand, durch Verzicht auf seine Forderung zu verhindern, dass jemals ein unbedingter, unbetagter oder unbefristeter Anspruch entsteht. Die StPfl bleibt also auch nach der Annahme des Vermächtnisses in der Schwebe und entfällt, wenn der Anspruch vor Eintritt des Ereignisses durch Schulderrlass erlischt. Daher wird für diesen Fall der Erwerb der Abfindung bei einem Schulderrlass nach Annahme des Vermächtnisses dem Erwerb der Abfindung bei Ausschlagung des Vermächtnisses gleichgestellt. Der Gesetzgeber folgt in dieser Bestimmung einer Entscheidung des RFH (RStBl. 1935, 1304), welche den Erwerb bereits nach dem ErbStG aF für stpfl erklärt hatte. Die Regelung lässt sich als Sonderfall der allgemeiner gefassten Bestimmung des § 7 I Nr. 10 interpretieren (→ § 7 Rn. 129 f.). Verzichteten Nachvermächtnisnehmer auf ein vor dem Nachvermächtnisfall bereits angenommenes Nachvermächtnis, dann erlassen sie eine Forderung, die als bedingtes und/oder befristetes Recht die Voraussetzungen des Abs. 2 Nr. 5 erfüllte. Dies gilt auch dann, wenn das Nachvermächtnis mit dem Tod des Vorvermächtnisnehmers zugewendet sein sollte. Zwar bestimmt § 6 IV iVm § 6 III 1 für diesen Fall, dass der Erwerb des Nachvermächtnisnehmers als unbedingter Erwerb vom Vorvermächtnisnehmer zu behandeln ist. Dennoch bleibt der Erwerb des Nachvermächtnisnehmers auch aus erbstlicher Sicht ein befristeter Erwerb, der schon mit dem Erbfall als befristeter Erwerb entsteht und schon vor dem Tod des Vorvermächtnisnehmers angenommen oder ausgeschlagen werden kann. Damit bleibt auch Abs. 2 Nr. 5 anwendbar, nur dass als Erblasser iSd Abs. 2 Nr. 5 der Vorvermächtnisnehmer anzusehen ist (aM FG Bln EFG 1986, 26, das Abs. 2 Nr. 6 zur Anwendung bringen will; der BFH – BStBl. II 1989, 623 – hat die Entscheidung des FG Bln im Ergebnis bestätigt, ohne jedoch zur Anwendbarkeit des Abs. 2 Nr. 5 Stellung zu nehmen).

9. Entgelt für die Übertragung einer Nacherbenanwartschaft (Abs. 2 Nr. 6)

118 Unter der Anwartschaft eines Nacherben wird die Rechtsstellung des unter einer aufschiebenden Bedingung oder Befristung eingesetzten Erben in der Zeit zwischen dem Erbfall und dem Eintritt der Bedingung oder des Ereignisses verstanden. Die ZivilRspr (RG RGZ 101, 185) hatte die Anwartschaft 1920 für übertragbar erklärt. Daraufhin unterwarf erstmals das ErbStG 1922 das für die Übertragung gewährte Entgelt der StPfl. Diese Bestimmung ist noch in das geltende Recht übernommen worden, obwohl die zugrunde liegende gedankliche Konzeption angreifbar ist (→ Rn. 12). Es wird offenbar angenommen, dass der Nacherbe durch die Übertragung der Anwartschaft die (bis zum Eintritt der Bedingung oder des Ereignisses noch ausgesetzte: § 9 I Nr. 1 Buchst. h) StPfl für die Nacherbschaft auch dann von sich abwenden kann, wenn später mit Eintritt des Nacherbfalls die Anwartschaft in das Vollrecht übergeht (BFH BStBl. II 1993, 158; HessFG EFG 2005, 965). Nur unter dieser Voraussetzung rechtfertigt es sich, für die Zwecke der Besteuerung das Entgelt an die Stelle der Anwartschaft treten zu lassen. Die StPfl für die Nacherbschaft soll dann beim Nacherbfall den **Übernehmer der Anwartschaft** (bei Weiterveräußerung den Zweiterwerber) treffen, der das gezahlte Entgelt als Erwerbskosten nach § 10 V Nr. 3 von seinem Erwerb absetzen kann (BFH BStBl. II 1993, 158 (160); HessFG EFG 2005, 965). Abs. 2 Nr. 6 findet auch Anwendung, wenn der Nacherbe seine Anwartschaft auf den Vorerben überträgt (BFH BStBl. II 1980, 46). Besteht das Entgelt in diesem Fall in der Hingabe eines Grundstücks, ist das Entgelt nach dem StWert des Grundstücks zu bemessen (BFH/NV 2001, 1406). Die Möglichkeit des Abzugs des Entgelts von seinem Erwerb wird dem Vorerben in diesem Fall vom BFH dagegen nicht zugestanden (BFH BStBl. II 1996, 137 gegen FG Düsseldorf EFG 1993, 44; → § 6 Rn. 9). Durch die Veräußerung wird der Anwartschaftserwerber im Übrigen nicht „Nacherbe“ iSd BGB. Er ist aber derjenige, auf den beim Eintritt des Nacherbfalls das Vermögen übergeht. Da § 6 II, III ohne weitere Unterscheidung vom Vermögensübernehmer oder vom Nacherben spricht und beim Nacherbfall dessen Verhältnis zum Vorerben oder Erblasser der Besteuerung zugrunde legt, wird durch die Textfassung nicht deutlich, ob sich die Besteuerung nach dem Verhältnis des Veräußerers (= Nacherben) oder des Erwerbers (= Vermögensübernehmers) zum Vorerben oder Erblasser richten soll. Für die erstgenannte Auffassung ließ sich anführen, dass die für den Erwerb der Nacherbschaft maßgeblichen stlichen Merkmale durch die Veräußerung nicht beeinflusst werden können. Der BFH (BStBl. II 1993, 158) hat sich jedoch (im Anschluss an *Kipp* § 2 Rn. 112) für die Person des Erwerbers entschieden. Die Rspr. (BFH BStBl. II 1989, 623 im Anschluss an FG Bln EFG 1986, 26) sieht im Übrigen in dem Verzicht des Nachvermächtnisnehmers auf sein Recht gegen Abfindung einen Fall der Anwartschaftsübertragung gegen Entgelt iSd Abs. 2 Nr. 6.