



Bewertung im Recht

– BUSINESS VALUATION LAW –

Prof. Dr. Behzad Karami¹/RA Pedram Karami²

Kritische Anmerkungen zur Rechtsprechung des FG Münster vom 18.05.2017 – 3 K 961/15 Erb

Inhalt

I. Tatbestand	1
II. Entscheidungsgründe	1
1. Zwei eigenständige Erwerbe.....	1
2. Keine Anwendbarkeit der BFH-Rechtsprechung	1
III. Entscheidungsbesprechung	2
1. Relevanz der Entscheidung bei negativen Erwerben im Zehn-Jahres-Zeitraum gemäß § 14 ErbStG	2
2. Ein Erwerbsvorgang mit zwei Steuerentstehungszeitpunkten im Lichte des § 9Abs. 1 Nr. 1a ErbStG (!).....	3
a) Normzweck des § 9 ErbStG	3
b) Rechtsprechung des BFH zu Erwerbs- und Besteuerungszeitpunkte	4
c) Wortlaut des Testaments	5
3. Zweifelhafter Verweis auf <i>Jülicher</i>	5
IV. Fazit.....	6

Bewertung im Recht
Schöne Aussicht 12
60311 Frankfurt am Main
Tel.: 069 - 68 97 80 90 • Fax: 069 - 92 89 40 21
E-Mail: info@bewertung-im-recht.de
Home: www.bewertung-im-recht.de

¹ Inhaber der Professur für Externes Rechnungswesen, Unternehmensbewertung und Bewertungsrecht an der Hochschule Koblenz – University of Applied Sciences sowie Managing Partner bei Bewertung im Recht – Business Valuation Law/Frankfurt/Main.

² Doktorand am Institut für Kriminalwissenschaften und Rechtsphilosophie der Johann Wolfgang Goethe-Universität/Frankfurt/Main.

I. Tatbestand

Die Parteien streiten darüber, ob ein negativer Erwerb als Alleinerbe mit einem positiven Erwerb als Vermächtnisnehmer zu saldieren ist.

Der Kläger ist ausweislich des notariellen Testaments des Erblassers (E) Alleinerbe. Darüber hinaus setzte E zu Gunsten mehrerer Personen, u. a. auch zu Gunsten des Klägers, Vermächtnisse aus, welche die begünstigten Personen vom Nettonachlass erhalten sollten. Auf den Kläger sollte dabei ein Anteil von 5,5 % entfallen. Die angeordneten Vermächtnisse waren ausweislich des Testaments „(...) *erst fällig nach vollständiger Veräußerung des Immobilienbesitzes*“.

Der Grundbesitz wurde, wie von E angeordnet, durch den Testamentsvollstrecker veräußert. Nach Erhalt eines vorläufigen Erbschaftssteuerbescheids von dem Beklagten, machte der Testamentsvollstrecker endgültige Angaben. Danach war der Erwerb durch Erbanfall negativ (-X EUR), das Vermächtnis zu Gunsten des Klägers belief sich hingegen auf +X EUR. In dem nachfolgend geänderten Erbschaftssteuerbescheid ging der Beklagte davon aus, dass auf den Erwerb durch Erbanfall ein Betrag i. H. von 0 EUR und auf den Erwerb durch Vermächtnis ein Betrag i. H. von X EUR anzusetzen sei. Die Erbschaftssteuer betrug demnach X EUR.

Mit dem hiergegen erhobenen Widerspruch machte der Kläger geltend, dass der negative Steuerwert des Erwerbs durch Erbanfall mit dem positiven Steuerwert des Erwerbs durch das Vermächtnis zu saldieren sei. Diesen Einspruch wies der Beklagte als unbegründet zurück. Der Beklagte war der Auffassung, die Regelung zur Fälligkeit der Vermächtnisse sei eine aufschiebende Bedingung der Art, dass der jeweilige Vermächtnisanspruch frühestens im Zeitpunkt des Verkaufs des Immobilienbesitzes entstehe, mithin sich eine Saldierung der Erwerbe nach § 14 Abs. 1 Satz 5 ErbStG verbiete.

Im Klageverfahren trägt der Kläger ergänzend vor, dass das Testament vorgesehen habe, das Vermögen nach den im Testament genannten Quoten auf die Vermächtnisnehmer zu verteilen. Die Einsetzung seiner Person als Alleinerben sei einzig vor dem Hintergrund erfolgt, den eingesetzten Testamentsvollstrecker zu entlasten, damit sich dieser nicht mit einer Vielzahl von Erben auseinandersetzen müsse. Ein Fall von § 14 ErbStG liege nicht vor. Zwar könnten im Hinblick auf den Steuerentstehungszeitpunkt gem. § 9 ErbStG ggf. zwei Erwerbsvorgänge angenommen werden, nicht jedoch bezogen auf den Regelungsgehalt des § 14 ErbStG.

II. Entscheidungsgründe

Das FG Münster hat die Klage als unbegründet zurückgewiesen und die Revision zum BFH zugelassen (Az. II R 29/17).

1. Zwei eigenständige Erwerbe

Das Finanzgericht geht davon aus, dass im Fall des Klägers zwei eigenständige Erwerbe eingetreten seien, wobei der negative Erwerb als Erbe nicht mit dem positiven Erwerb als Vermächtnisberechtigter zu saldieren sei (§ 14 Abs. 1 Satz 5 ErbStG). Nach Auffassung des Finanzgerichts gelte für die Zwecke der Erbschaftssteuer, dass verschiedene Steuerentstehungszeitpunkte zu selbstständigen Erwerbsvorgängen führen. Für Letztere sei jeweils gesondert die Erbschaftssteuer unter Berücksichtigung des § 14 ErbStG festzusetzen.

2. Keine Anwendbarkeit der BFH-Rechtsprechung

Das Finanzgericht betrachtet hierbei auch die Rechtsprechung des BFH vom 16.01.2008 (Az. II R 30/06), wonach unterschiedliche Steuerentstehungszeitpunkte gerade nicht zwangsweise

mit unterschiedlichen Erwerbszeitpunkten verbunden seien. Es unterstellt, der BFH gehe davon aus, dass beim unbedingten Erwerb aufschiebend bedingter, betagter oder befristeter Ansprüche, gerade nicht von mehreren Erwerbsvorgängen auszugehen sei, es sei denn, in dem unbedingten Erwerb befänden sich aufschiebend bedingte, betagte oder befristete Ansprüche. Mit Hinweis auf *Jülicher* (in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, Erbschaftssteuer- und Schenkungssteuer Kommentar, Stand 30.06.2017, § 14 Rn. 7) lehnt das Finanzgericht die Anwendbarkeit der BFH-Rechtsprechung ab. Es argumentiert, es sei von der Selbstständigkeit des Erwerbs auszugehen, soweit diesem infolge einer aufschiebenden Bedingung oder Befristung ein Unsicherheitselement immanent sei; lediglich bei einer reinen Betagung fehle es an der Selbstständigkeit des Erwerbs.

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsgrundsätze lägen laut dem Finanzgericht zwei Erwerbsvorgänge vor. Zum einen sei der Kläger am Todestag des E Erbe geworden (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Zum anderen sei er Vermächtnisnehmer geworden. Bei Letzterem handele es sich um einen *aufschiebend betagten* Erwerb, der durch ein ungewisses Ereignis, nämlich der vollständigen Veräußerung des Grundbesitzes, hinausgeschoben gewesen sei.

III. Entscheidungsbesprechung

1. Relevanz der Entscheidung bei negativen Erwerben im Zehn-Jahres-Zeitraum gemäß § 14 ErbStG

Bei der hier zu besprechenden Entscheidung steht die für die Erbschaftsteuerpraxis relevante Streitfrage im Zentrum, ob ein hinsichtlich seiner *rechtlichen Entstehung* nicht unter einer aufschiebenden Bedingung stehender – mithin unbedingter – Vermächtnisanspruch nur deshalb einen *eigenständigen* Erwerbsvorgang nach § 10 Abs. 1 ErbStG darstellt, weil der (Zahlungs-)Anspruch aus dem Vermächtnis unter einer aufschiebenden Bedingung – hier dem vollständigen Verkauf des Grundbesitzes – i. S. des § 9 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG steht.

Dies bejaht das FG Münster. Mit Blick auf das Erbe und dem Vermächtnisanspruch unterstellt das Finanzgericht *zwei eigenständige* Steuerentstehungszeitpunkte, die zwei unabhängige Erwerbsvorgänge zur Folge hätten. Demgegenüber wird hier – unter Zugrundelegung des Normzwecks des § 9 ErbStG, der BFH-Rechtsprechung vom 16.01.2008 sowie des Wortlauts des Testaments – die konträre Auffassung vertreten, es handele sich bei der in Rede stehenden Fallkonstellation um *einen einheitlichen* Erwerbsvorgang mit zwei Steuerentstehungszeitpunkten.

Die unterschiedliche Sichtweise kann weitreichende Implikationen für die Höhe der Erbschaftsteuer besitzen, sofern über die *Saldierungsmöglichkeit* von zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgestellten positiven und negativen Steuerwerten zu entscheiden ist. Nur für den Fall, dass unterschiedliche Erwerbsvorgänge vorliegen, untersagt § 14 Abs. 1 Satz 5 ErbStG eine Saldierung positiver und negativer Steuerwerte im maßgeblichen Zehn-Jahres-Zeitraum. In der Konsequenz führt dies zu einer insgesamt höheren Erbschaftsteuerlast, weil negative Steuerwerte unberücksichtigt bleiben müssen. Liegt demgegenüber „lediglich“ ein einheitlicher Erwerbsvorgang mit mehreren Steuerentstehungszeitpunkten vor, läuft das gesetzliche Saldierungsverbot mangels unterschiedlicher Erwerbsvorgänge ins Leere, womit die Erbschaftsteuer geringer ausfällt. Angesichts der möglichen finanziellen Tragweite einer richterlichen (Fehl-)Beurteilung in dieser Rechtsfrage, war es folgerichtig die Revision zum BFH zuzulassen.

2. Ein Erwerbsvorgang mit zwei Steuerentstehungszeitpunkten im Lichte des § 9 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG (!)

In Anlehnung an § 1922 BGB, wonach mit dem Erbfall die Erbschaft als Ganzes auf den oder die Erben übergeht, regelt § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG den Steuerentstehungszeitpunkt. Danach entsteht die Erbschaftsteuerlast bei Erwerben von Todes wegen *grundsätzlich* mit dem Tode des Erblassers. Das Erbschaftsteuerrecht ist hierbei streng zivilrechtsakzessorisch. Gleichwohl wird diese Akzessorietät durch die *leges specialis* der § 9 Abs. 1 Nr. 1 a-j ErbStG durchbrochen, womit der Erwerbszeitpunkt vom Steuerentstehungszeitpunkt abweichen kann. Schließlich ist bei *wirtschaftlicher Betrachtungsweise* für die Entstehung der (konkreten) Steuerschuld auch und vor allem der Zeitpunkt der wirtschaftlichen Bereicherung, also des tatsächlichen Vermögensanfalls und dessen Bewertung von Bedeutung.

a) Normzweck des § 9 ErbStG

Für den hier zu untersuchenden Sachverhalt ist § 9 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG einschlägig. Erfolgt demnach der Erwerb von Todes wegen unter einer aufschiebenden Bedingung, einer Betagung respektive Befristung oder erfolgt der Erwerb *als solcher* zwar unbedingt und unbefristet, gehören jedoch zum Erwerb aufschiebend bedingte, betagte oder befristete Ansprüche, so entsteht die *Steuerschuld* erst mit dem Zeitpunkt des Eintritts der Bedingung oder des Ereignisses. Vor dem genannten Hintergrund konkretisierte der BFH in seiner Leitentscheidung vom 16.01.2008 (Az. II R 30/06) in zutreffender Weise, dass unterschiedliche Steuerentstehungszeitpunkte – anders als bisher angenommen – *nicht unweigerlich* zu selbstständigen Erwerbsvorgängen führen müssen. Vielmehr bedarf es nach sachgerechter Ansicht des höchsten Finanzgerichts einer differenzierten Betrachtungsweise, weil § 9 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG *zwei Fallgruppen* regelt. Die *erste Gruppe* betrifft Fälle, in denen der *Erwerb als solcher* – mithin der *Rechtsanspruch* – unter einer aufschiebenden Bedingung, einer Betagung oder Befristung erfolgt. Wird beispielsweise ein Erbe zusätzlich mit einem Vermächtnisanspruch bedacht, dessen (rechtliche) Entstehung von einer oder mehrerer Bedingungen i. S. des § 2177 BGB abhängig ist, die am Todestag des Erblassers noch nicht erfüllt sind, liegen mit Blick auf das Erbe und das Vermächtnis *zwei* Erwerbsvorgänge mit *zwei* zeitlich korrespondierenden Steuerentstehungszeitpunkten vor. Schließlich entsteht der *Rechtsanspruch* auf Durchsetzung des Vermächtnisses erst zum Zeitpunkt des Bedingungseintritts. Die *zweite Gruppe* betrifft die Fälle des (unbedingten) Erwerbs aufschiebend bedingter, betagter oder befristeter Ansprüche. Für diese Fallgruppe ist die Aussage vom selbstständigen Erwerbsvorgang nicht zutreffend. Solche Ansprüche sind zwar zunächst gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. mit den §§ 4 und 8 BewG nicht zu berücksichtigen; sie sind aber gleichwohl mit dem Übergang etwa auf einen Erben bereits erworben. Maßgebliches Unterscheidungskriterium der beiden Fallgruppen ist somit die Frage nach dem Erwerb des *originären Rechtsanspruchs*.

Das FG Münster nimmt das Vorliegen der ersten Fallgruppe an, indem es aus hier nicht nachvollziehbaren Gründen den *Vermächtnisanspruch als solchen* als einen aufschiebend betagten Erwerb klassifiziert. Das Finanzgericht stellt als maßgebliches Kriterium allein auf die *Fälligkeit* des Vermächtnisses ab, die unterstrittig unter der Bedingung der vollständigen Veräußerung des Grundbesitzes stand. Es prüft aber nicht, ob auch der *Vermächtnisanspruch als solcher* von einem künftigen unsicheren Ereignis abhängig war oder nicht.

Wird Letzteres verneint, ist die *zweite Gruppe* – zu der unseres Erachtens der betreffende Streitfall gehört – angesprochen. Danach sind die an *keine* Bedingung geknüpften Rechtsansprüche zum maßgeblichen Todesstichtag zwar bereits entstanden bzw. erworben, jedoch wird der Steuerentstehungszeitpunkt angesichts der Ungewissheit über den genauen Eintrittszeitpunkt des relevanten Ereignisses in die Zukunft verlagert. Oder anders gewendet: Im Falle eines *unbedingten* Erwerbs wird *nicht* der Erwerbszeitpunkt als solcher, sondern ledig-

lich der Zeitpunkt der Steuerentstehung hinausgezögert. Dies hat – wie bereits erläutert – insbesondere Bedeutung für § 14 Abs. 1 ErbStG, denn es liegt insoweit nur ein einheitlicher Erwerbsvorgang vor.

Im Lichte des Vorgesagten ist im streitgegenständlichen Fall die *Entstehung* des Vermächtnisanspruches weder nach dem Wortlaut des Testaments noch nach dem mutmaßlichen Willen des Erblassers von einer Bedingung abhängig gewesen, wie unter c) ausführlich erörtert wird. Es sollte lediglich nach dem – vom Erblasser im Testament zeitlich nicht näher bestimmten – Verkauf des Grundbesitzes durch den Testamentsvollstrecker die Auszahlung durch den Alleinerben, der zugleich Vermächtnisnehmer und -beschwerter war, erfolgen. Der Eintritt dieses (vermeintlich unsicheren) Ereignisses kennzeichnet somit nur die *Fälligkeit* des Vermächtnisses, nicht aber einen weiteren Erwerbszeitpunkt. Schließlich stand nur die Fälligkeit des Vermächtnisanfalls, nicht aber der bereits erworbene Rechtsanspruch der Vermächtnisnehmer unter einer aufschiebenden Bedingung oder Betagung.

Nach alledem differenziert nach hier vertretener Ansicht das FG Münster nicht (hinreichend) zwischen der *materiell-rechtlichen Bereicherung* i. S. des (unbedingten) Erwerbs, der sich gerade durch Entstehung des Rechtsanspruchs auszeichnet, und der *wirtschaftlichen Bereicherung* i. S. des Vermögenszuwachses, die sich im Falle einer aufschiebenden Bedingung erst zum Zeitpunkt des Eintritts der Bedingung – etwa dem Tag des Grundbesitzverkaufes, der Fälligkeit der Forderung oder des Geldzuflusses – vollzieht. *Normzweck* des § 9 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG ist, eine wirtschaftliche Bereicherung erst dann zu erfassen, wenn diese tatsächlich eingetreten ist. Ungewissheiten sollen (zunächst) unberücksichtigt bleiben, indem – bei isolierter Betrachtung – der Zeitpunkt der Steuerentstehung und damit der Bewertungsstichtag (§ 11 ErbStG) auf den Zeitpunkt des zur Fälligkeit führenden Ereignisses (nach hinten) verschoben werden. Demgegenüber trifft die Vorschrift keine Aussage darüber, ob mit der Verschiebung des Steuerentstehungszeitpunktes auch *per se* eine Verschiebung des *rechtlichen* Erwerbszeitpunktes einhergeht.

b) Rechtsprechung des BFH zu Erwerbs- und Besteuerungszeitpunkte

Weiterhin ist die vom FG Münster vorgenommene – im jeweiligen Einzelfall relevante – Unterscheidung zwischen aufschiebend bedingten, betagten oder befristeten *Erwerbsgründen* und solchen Bedingungen, Betagungen und Befristungen, die sich lediglich auf *einzelne Vermögensgegenstände* aus einem Erwerb beziehen, in dieser Allgemeinheit im gegenständlichen Streitfall nicht stichhaltig. Gemäß der im Ausgangspunkt begründeten Rechtsansicht des Finanzgerichts bezieht sich § 9 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG nur auf einzelne zu einem Erwerbsvorgang gehörende Erwerbsgegenstände. Das Finanzgericht zitiert in diesem Zusammenhang *Gebel* (in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, aaO, § 9 Rn. 35) der wiederum im Kontext seiner Ausführungen auf das BFH-Urteil vom 02.03.2006 (Az. II R 57/04) verweist. Bei der in Rede stehenden BFH-Entscheidung handelte es sich um einen Sonderfall, bei dem der genaue Todeszeitpunkt der Erblasserin aufgrund eines Hausbrandes nicht feststellbar war. Die klagende Miterbin war zugleich Vermächtnisnehmerin, die sich gegen eine Berücksichtigung der Ansprüche auf die Versicherungsleistungen *bereits* zum Todesstichtag wehrte. Der BFH entschied zu Gunsten der Klägerin, dass Erbansprüche der (Mit-)Erbin bzw. entsprechende Ansprüche der Vermächtnisnehmerin und die aufgrund des Hausbrands entstandenen Ansprüche auf Versicherungsleistungen *zwei* getrennte erbschaftsteuerliche Erwerbsvorgänge mit zwei Steuerentstehungszeitpunkten seien. Dem ist zuzustimmen, denn anders als bei *unbedingten* Erb- und/oder Vermächtnisansprüchen begründet der *Eintritt des Erbfalls als solcher* naturgemäß noch keine Ansprüche auf Versicherungsleistungen, gleichwohl einen *Erwerbsgrund*. Vielmehr entstehen diese erst mit dem Versicherungsfall. Insofern kommt den *nach* Eintritt des Erbfalls entstandenen Schäden, die den Versicherungsfall (als *eigenständigen* Erwerbs-

vorgang) und in der Konsequenz die Ansprüche auf Versicherungsleistungen dem Grunde und der Höhe begründen, für die Erbschaftsteuerermittlung zum Zeitpunkt des Todes keine Bedeutung zu. Hier entsteht die Steuerschuld erst mit der Fälligkeit der Ansprüche aus Versicherungsleistungen. Zugleich geht aus der betreffenden BFH-Entscheidung deutlich hervor, dass die (unbedingten) Erb- und Vermächtnisansprüche als *ein* Erwerbsvorgang zu sehen, und daher die Erbschaftsteuer hinsichtlich der betreffenden Vermögensgegenstände unter Beachtung ihrer stichtagsbezogenen Steuerwerte – da § 9 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG nicht einschlägig ist – zum Zeitpunkt des Erbfalls zu ermitteln sind. Diese Vorgehensweise steht im Einklang mit unserer Argumentationslinie im hier betrachteten Streitfall.

Soweit das FG Münster darüber hinaus mit Verweis auf das Urteil des BFH vom 16.08.2008 (Az. II R 30/06) ausführt, bei einem unbedingten Erwerb aufschiebend bedingter, betagter oder befristeter Ansprüche sei nicht von mehreren Erwerbsvorgängen auszugehen, *es sei denn* [sic!], in dem unbedingten Erwerb befänden sich aufschiebend bedingte, betagte oder befristete Ansprüche, ist dies sowohl widersprüchlich bzw. unverständlich als auch mit Blick auf den konkreten Wortlaut der angeführten BFH-Rechtsprechung (dort Rn. 26 und 27) unseres Erachtens nicht zutreffend.

c) Wortlaut des Testaments

Unter Auslegung des testamentarischen Wortlauts war im streitgegenständlichen Fall der Erwerb des Vermächtnisanspruchs an keine weitere Bedingung respektive an kein ungewisses Ereignis geknüpft. Die Auffassung des FG Münster, der Erwerb des Vermächtnisanspruchs sei an ein in Zukunft liegendes *ungewisses Ereignis* geknüpft, ist vor dem Hintergrund des vom Erblasser gewählten testamentarischen Wortlauts fernliegend.

Bei der Auslegung von Testamenten gilt es nämlich stets den wirklichen Erblasserwillen zu ermitteln und diesem Willen Geltung zu verschaffen. Dass dies zu einer Divergenz von Steuerentstehungszeitpunkt und Anspruchserwerb führen kann, ist — wie auch vom BFH zutreffend erkannt — eine Konsequenz des Erbschaftssteuerrechts, bei der sich eine schematische Einordnung des Erblasserwillens verbietet.

Der Erblasser verzichtete vorliegend darauf, die Veräußerung des Grundbesitzes etwa von einem Mindestverkaufspreis abhängig zu machen. Er wollte vielmehr aus Praktikabilitätsabwägungen die Aufteilung der Erbschaft erst nach der vollständigen Grundbesitzveräußerung durchführen lassen. Für dieses Ergebnis spricht die Auslegung des Testaments vor dem Hintergrund des Vortrags des Klägers. Soweit dieser anführt, die Einsetzung seiner Person als Alleinerbe sei nur deshalb erfolgt, den Testamentsvollstrecker zu entlasten, kommt dies in ausreichendem Maße durch die sich aus dem Testament im Verhältnis zum Kläger ergebende geringe Quotelung des Nachlasses zum Ausdruck. Schließlich war der Kläger, trotz seiner Stellung als Alleinerbe, mit 94,5 % des Nettonachlasses belastet.

3. Zweifelhafte Verweise auf Jülicher

In seinen Entscheidungsgründen erachtet das FG Münster ohne nähere Begründung, jedoch mit Verweis auf eine Stimme in der Kommentarliteratur, namentlich *Jülicher* (in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, aaO, § 14 Rn. 7), die vom BFH im Urteil vom 16.01.2008 (Az. II R 30/06) entwickelten, nach hier vertretener Ansicht schlüssigen und auf den gegenständlichen Streitfall übertragbaren Rechtsgrundsätze für wenig überzeugend. In der vom Finanzgericht zitierten Kommentarpassage wird ausgeführt:

„Es muss zunächst ein eigenständiger Erwerb vorliegen. Das soll nicht stets der Fall sein bei aufschiebend bedingten, betagten oder befristeten Ansprüchen, selbst wenn bei ihnen der Zeitpunkt der Steuerentstehung verschoben ist (grundlegend BFH v. 16. 1. 2008 II R 30/06,

BSStBl. II 2008, 626). Der BFH scheint hier zu differenzieren zwischen *selbstständig entstehenden Erwerben*, z. B. mehreren einzelnen, aufschiebend bedingten Vermächtnissen, und *Teilen eines Gesamterwerbs mit bloßer aufschiebend bedingter Steuerentstehung*, denen er die Qualität eines eigenständigen Erwerbs iSd § 14 ErbStG absprechen möchte. Die Rechtsprechung überzeugt allerdings nicht. Während betagte Ansprüche inzwischen unstrittig nicht selbstständig zu besteuern sind, sondern sofort abgezinst zu erfassen sind [...], hat ein *aufschiebend bedingter Erwerb* aufgrund des ihm immanenten Unsicherheitselements stets eine ausgeprägte Selbstständigkeit iSd § 9 ErbStG [...]. Bei Erwerben von Todes wegen z. B. differenziert auch § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG hier gerade nicht nach Details der Herleitung des aufschiebend bedingten Erwerbs³.

Auch nach mehrmaligem Durchdringen des vorstehenden Zitates bleibt unklar, aus welchem Grund die vom BFH vorgenommene, hier bereits ausführlich dargelegte Unterscheidung zwischen *unbedingten* Erwerben mit aufschiebend bedingten, betagten oder befristeten Ansprüchen und *aufschiebend bedingten* Erwerben nicht überzeugen soll. Vielmehr ist das Gegenteil der Fall: Durch diese Differenzierung wird unseres Erachtens erst deutlich, dass allein durch das zeitliche Auseinanderfallen zwischen Entstehung und Fälligkeit eines unbedingten Rechtsanspruchs gerade kein eigenständiger Erwerbsvorgang vorliegt. Diese Deckungsgleichheit wird in § 9 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG – wie *Jülicher* zutreffend konstatiert – implizit angenommen. Daher mag beispielsweise bei ansonsten identischen Sachverhalten mit zwei Steuerentstehungszeitpunkten die Erbschaftsteuer – bei isolierter Betrachtung – zu den jeweiligen Stichtagen identisch sein, hingegen könnte die nach § 14 Abs. 1 ErbStG maßgebliche Erbschaftsteuer, die auch abhängig von der Frage ist „selbstständiger/nicht selbstständiger Erwerbsvorgang“, (deutlich) divergieren. Vor diesem Hintergrund ist es für das Verständnis nicht förderlich, wenn *Jülicher* die erbschaftsteuerlichen Konsequenzen aus *unbedingten* Erwerben mit betagten Ansprüchen mit denjenigen aus *aufschiebend bedingten* Erwerben aus dem Blickwinkel des § 9 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG und nicht des § 14 Abs. 1 ErbStG beleuchtet.

IV. Fazit

Die vom FG Münster ins Feld geführten Argumente, um die vom BFH im Jahre 2008 entwickelten Rechtsgrundsätze für den vorliegenden Streitfall zu entkräften, verfangen nach hier vertretener Auffassung nicht. Insofern ist im Streitfall nach unserer Überzeugung bezüglich des positiven Erwerbs aus dem Vermächtnis und des negativen Erwerbs aus dem Erbanfall von *einem* einheitlichen Erwerbsvorgang mit *zwei* Steuerentstehungszeitpunkten auszugehen. Das Saldierungsvorbot von positiven und negativen Steuerwerten gemäß § 14 Abs. 1 Satz 5 ErbStG greift nicht. Die Entscheidung macht wieder einmal deutlich, dass die steuerlichen Folgen von Anordnungen in Testamenten streitfallübergreifend schwer miteinander vergleichbar sind und daher genau geprüft werden sollten. So ließe sich mit Blick auf den konkreten Sachverhalt auch anführen, die vorliegende Erbschaftssteuerbelastung des Klägers wäre dadurch vermieden worden, wenn der Erblasser alle Vermächtnisnehmer als Erben einsetzt hätte.

In Anbetracht der divergierenden Argumentationslinien zu dieser in der Erbschaftsteuerpraxis relevanten Rechtsfrage bleibt die Entscheidung des BFH mit Spannung abzuwarten.

³ Hervorhebungen durch die Verfasser.