

Urteil vom 19. Februar 2013, II R 47/11

Geltendmachung des Pflichtteils nach Tod des Verpflichteten durch dessen Alleinerben - Abziehbarkeit des Pflichtteilsanspruchs als Nachlassverbindlichkeit

BFH II. Senat

ErbStG § 3 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 9 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 10 Abs 3, ErbStG § 10 Abs 5, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 21. September 2010, Az: 14 K 14203/07

Leitsätze

Ist der Pflichtteilsberechtigte der Alleinerbe des Verpflichteten, so bleibt trotz des zivilrechtlichen Erlöschens des Pflichtteilsanspruchs erbschaftsteuerrechtlich sein Recht zur Geltendmachung des Pflichtteils als Folge der Regelung in § 10 Abs. 3 ErbStG bestehen. Erklärt der Berechtigte in einem solchen Fall gegenüber dem Finanzamt, er mache den Anspruch geltend, ist dies erbschaftsteuerrechtlich unabhängig davon zu berücksichtigen, ob der Verpflichtete damit rechnen musste, den Anspruch zu Lebzeiten erfüllen zu müssen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Pflichtteilsanspruch im Zeitpunkt der Mitteilung an das Finanzamt noch nicht verjährt ist.

Tatbestand

I.

- 1 Der im Jahr 2003 verstorbene Vater (V) der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wurde von seiner Ehefrau, der Mutter (M) der Klägerin, aufgrund eines sog. Berliner Testaments allein beerbt. Erbschaftsteuer war für diesen Erwerb von Todes wegen nicht festzusetzen, weil die der M zustehenden Freibeträge (§§ 16 und 17 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der u.a. für die Jahre 2003 und 2004 geltenden Fassung --ErbStG--) nicht überschritten waren. Die Klägerin ist die Alleinerbin der im August 2004 verstorbenen M.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Erbschaftsteuer gegen die Klägerin durch den unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--) ergangenen Bescheid vom 25. Februar 2005 fest, ohne den der Klägerin wegen der Enterbung durch V gemäß § 2303 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) zustehenden Pflichtteilsanspruch als Nachlassverbindlichkeit abzuziehen.
- 3 Mit Schreiben vom 5. April 2005 teilte die Klägerin dem FA mit, sie mache als Tochter des V ihren Pflichtteil geltend, da sie durch das Testament ihrer Eltern von der Erbfolge nach V ausgeschlossen gewesen sei. Der Pflichtteilsanspruch sei noch nicht verjährt. Sie bitte um entsprechende Reduzierung des auf sie übergegangenen Nachlasses der M.
- 4 Das FA folgte diesem Begehren weder im Änderungsbescheid vom 22. September 2005 noch in der Einspruchsentscheidung vom 10. September 2007, in der es die Erbschaftsteuer ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb von 556.165 € vor Abrundung (§ 10 Abs. 1 Satz 5 ErbStG) auf 98.850 € festsetzte.
- 5 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit der Begründung ab, der sich auf 70.536 € belaufende Pflichtteilsanspruch der Klägerin sei nicht als Nachlassverbindlichkeit abziehbar. Es sei nicht feststellbar, dass die Klägerin den Anspruch gegenüber M i.S. von § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG geltend gemacht habe und er für M deshalb eine wirtschaftliche Belastung dargestellt habe. Der Erklärung der Klägerin im Schreiben vom 5. April 2005, sie mache den Pflichtteil geltend, komme keine Bedeutung zu.
- 6 Mit der Revision bringt die Klägerin vor, sie habe den Pflichtteil mit dem Schreiben vom 5. April 2005 gegenüber dem FA wirksam geltend gemacht. Der Pflichtteilsanspruch sei daher bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer für ihren Erwerb als Alleinerbin der M als Nachlassverbindlichkeit abzuziehen.

- 7 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Erbschaftsteuer unter Änderung des Erbschaftsteuerbescheids vom 22. September 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. September 2007 in der Weise festzusetzen, dass der Pflichtteilsanspruch von 70.536 € als weitere Nachlassverbindlichkeit berücksichtigt wird.
- 8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur antragsgemäßen Herabsetzung der Erbschaftsteuer (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass der Pflichtteilsanspruch der Klägerin nicht als Nachlassverbindlichkeit abziehbar sei.
- 10 1. Zu den nach § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten gehören gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG u.a. Verbindlichkeiten aus geltend gemachten Pflichtteilen (§§ 2303 ff. BGB). Damit übereinstimmend gilt ein Pflichtteilsanspruch gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erst dann als Erwerb von Todes wegen, wenn er geltend gemacht wird.
- 11 a) Dem bloßen Entstehen des Anspruchs auf einen Pflichtteil mit dem Erbfall (§ 2317 Abs. 1 BGB) kommt erbschaftsteuerrechtlich noch keine Bedeutung zu, und zwar sowohl gegenüber dem Berechtigten als auch gegenüber dem Verpflichteten. Dieses zeitliche Hinausschieben der erbschaftsteuerrechtlichen Folgen eines Pflichtteilsanspruchs ist im Interesse des Berechtigten geschehen und soll ausschließen, dass bei ihm auch dann Erbschaftsteuer anfällt, wenn er seinen Anspruch zunächst oder dauerhaft nicht erhebt (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. Oktober 1998 II R 52/96, BFHE 187, 50, BStBl II 1999, 23; vom 19. Juli 2006 II R 1/05, BFHE 213, 122, BStBl II 2006, 718, und vom 31. März 2010 II R 22/09, BFHE 229, 374, BStBl II 2010, 806, Rz 11).
- 12 b) Die "Geltendmachung" des Pflichtteilsanspruchs besteht in dem ernstlichen Verlangen auf Erfüllung des Anspruchs gegenüber dem Erben. Der Berechtigte muss seinen Entschluss, die Erfüllung des Anspruchs zu verlangen, in geeigneter Weise bekunden (BFH-Urteil in BFHE 213, 122, BStBl II 2006, 718). Ist dies geschehen, entsteht die Erbschaftsteuer für den Erwerb des Pflichtteilsanspruchs (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung. Hinsichtlich des Abzugs des Pflichtteils als Nachlassverbindlichkeit wirkt dessen Geltendmachung hingegen auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer gegenüber dem Erben, also auf den Zeitpunkt des Todes des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) zurück, stellt also ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar. Nachlassverbindlichkeiten können nicht isoliert, sondern nur im Rahmen der Festsetzung der Erbschaftsteuer berücksichtigt werden.
- 13 c) Verstirbt der Pflichtteilsverpflichtete seinerseits, bevor der Pflichtteilsanspruch durch Erfüllung (§ 362 Abs. 1 BGB) oder aus anderen Gründen, etwa aufgrund eines Erlassvertrags (§ 397 Abs. 1 BGB), erloschen ist, geht die Verbindlichkeit gemäß §§ 1922, 1967 Abs. 1 BGB zivilrechtlich auf dessen Erben über, ohne dass es auf die vorherige Geltendmachung des Anspruchs ankommt. Die Verpflichtung zur Zahlung des Pflichtteils stellt dabei abweichend vom Zivilrecht erbschaftsteuerrechtlich nur dann eine vom Pflichtteilsverpflichteten als Erblasser herrührende Schuld und somit eine gemäß § 10 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abziehbare Nachlassverbindlichkeit dar, wenn der Pflichtteilsberechtigten den Pflichtteilsanspruch zu Lebzeiten des Verpflichteten geltend gemacht hatte oder ihn nunmehr geltend macht. So kann etwa der Berechtigte, der den Verpflichteten nicht beerbt, den Pflichtteil gegenüber dessen Erben geltend machen.
- 14 Geschieht dies vor der Verjährung des Anspruchs (§§ 195, 202 Abs. 2 BGB, früher § 2332 Abs. 1 BGB, vgl. dazu Art. 229 § 23 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch), so gilt der Pflichtteilsanspruch gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als Erwerb des Pflichtteilsberechtigten von Todes wegen. Der Erbe des Verpflichteten kann dann die Verbindlichkeit aus dem geltend gemachten Pflichtteilsanspruch gemäß § 10 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 5 Nr. 1 ErbStG als Nachlassverbindlichkeit abziehen.
- 15 Dies gilt auch dann, wenn der ursprüngliche Verpflichtete nicht damit rechnen musste, den Pflichtteilsanspruch zu Lebzeiten erfüllen zu müssen, und deshalb durch diesen nicht wirtschaftlich belastet war; denn die Geltendmachung des Pflichtteils wirkt, wie bereits dargelegt, hinsichtlich dessen Abzugs als

Nachlassverbindlichkeit auf den Eintritt des ursprünglichen Erbfalls (hier: Tod des V) zurück. Der BFH hat bereits mit Urteil vom 2. März 2011 II R 5/09 (BFH/NV 2011, 1147, Rz 87) auf die eingeschränkte Bedeutung des Kriteriums der wirtschaftlichen Belastung des Erblassers für den Abzug von Nachlassverbindlichkeiten hingewiesen.

- 16** Welche Folgen sich ergeben, wenn der Berechtigte den Pflichtteil erst nach dessen Verjährung gegenüber dem Erben des ursprünglichen Verpflichteten geltend macht und dieser den Anspruch trotz der Verjährung erfüllt, kann in der vorliegenden Streitsache dahingestellt bleiben.
- 17** d) Ist der Pflichtteilsberechtigter der Alleinerbe des Verpflichteten, so erlöschen sowohl der Pflichtteilsanspruch als auch die entsprechende Verbindlichkeit des ursprünglichen Erben durch die Vereinigung von Forderung und Schuld in einer Person (Konfusion, vgl. dazu z.B. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 23. April 2009 IX ZR 19/08, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 2009, 1059, Rz 19 f.; BFH-Urteil vom 7. März 2006 VII R 12/05, BFHE 212, 388, BStBl II 2006, 584). Zivilrechtlich kann die Erfüllung des Anspruchs dann im Regelfall nicht mehr verlangt werden. Nur in bestimmten Ausnahmefällen gelten die infolge des Erbfalls durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit erloschenen Rechtsverhältnisse zivilrechtlich als nicht erloschen, so bei Nachlassverwaltung und Nachlassinsolvenzverfahren (§ 1976 BGB) sowie bei der Erhebung der Dürftigkeitseinrede (§ 1991 Abs. 2 BGB).
- 18** Das Erbschaftsteuerrecht folgt hinsichtlich der Konfusion nicht der zivilrechtlichen Beurteilung. Vielmehr gelten die infolge des Erbanfalls durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit oder von Recht und Belastung erloschenen Rechtsverhältnisse gemäß § 10 Abs. 3 ErbStG als nicht erloschen. Diese Fiktion umfasst auch das Recht des Pflichtteilsberechtigten, der der Alleinerbe des Pflichtteilsverpflichteten ist, die Geltendmachung des Pflichtteils fiktiv nachzuholen. Gibt der Pflichtteilsberechtigte dem zuständigen Finanzamt gegenüber vor der Verjährung des Pflichtteilsanspruchs eine entsprechende Erklärung ab, hat es diese zu berücksichtigen und sowohl hinsichtlich der Besteuerung des Erwerbs des Pflichtteils gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als auch hinsichtlich des Abzugs der Pflichtteilsschuld als Nachlassverbindlichkeit die sich hieraus unter Berücksichtigung der jeweils maßgebenden Freibeträge ergebenden steuerrechtlichen Folgerungen zu ziehen (ebenso Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 3 Rz 232, § 10 Rz 98, 183; Schuck in Viskorf/Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 10 ErbStG Rz 85; Pahlke in Christoffel/Geckle/Pahlke, ErbStG, 1. Aufl. 1998, § 10 Rz 61; Muscheler, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge --ZEV-- 2001, 377, 381 f.; Moench, Deutsches Steuerrecht 1987, 139, 144; Markus Hardt, ZEV 2004, 408; a.A. FG München, Beschluss vom 27. Juli 1990 10 V 3806/89, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 1991, 199; Geck in Kapp/Ebeling, § 10 ErbStG Rz 78; Tetens in Rödl/Preißer u.a., Erbschaft- und Schenkungsteuer, 2009, § 10 Kap. 6.3.3; Högl in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 10 ErbStG Rz 57).
- 19** Wie zu entscheiden ist, wenn der Pflichtteilsanspruch bereits beim Tod des Verpflichteten oder bei der fiktiven Nachholung der Geltendmachung des Pflichtteils durch Erklärung gegenüber dem Finanzamt verjährt war, kann im vorliegenden Fall auf sich beruhen (vgl. dazu einerseits BFH-Beschluss vom 15. Mai 2009 II B 155/08, BFH/NV 2009, 1441; FG München, Urteile vom 7. Oktober 1992 4 K 5239/89, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht 1993, 55, und vom 24. Juli 2002 4 K 1286/00, EFG 2002, 1625; FG München, Beschluss vom 30. November 2006 4 V 4323/06, EFG 2007, 369; Weinmann in Moench/Weinmann, § 10 ErbStG Rz 67; andererseits Gebel, a.a.O., § 3 Rz 232, § 10 Rz 98, 183; Muscheler, ZEV 2001, 377, 383 f.).
- 20** 2. Der der Klägerin wegen der Enterbung durch V zustehende Pflichtteilsanspruch ist danach unabhängig davon, ob ihn die Klägerin bereits gegenüber M geltend gemacht hatte und ob M damit rechnen musste, den Anspruch zu Lebzeiten erfüllen zu müssen, als Nachlassverbindlichkeit bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer für den Erwerb der Klägerin als Erbin der M abzuziehen. Die Klägerin hat vor der Verjährung des Pflichtteilsanspruchs gegenüber dem FA erklärt, sie mache ihn geltend, und damit die Geltendmachung mit für das Steuerrecht verbindlicher Wirkung fiktiv nachgeholt.

21 Daraus ergibt sich folgende Steuerberechnung:

22

Steuerpflichtiger Erwerb vor Abrundung bisher 556.165 €

./. Pflichtteil 70.536 €

steuerpflichtiger Erwerb vor Abrundung	485.629 €
steuerpflichtiger Erwerb nach Abrundung	485.600 €
Steuersatz gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG: 15 %	
festzusetzende Erbschaftsteuer	72.840 €

Quelle: www.bundesfinanzhof.de