Beschluss vom 18. Februar 2015, II R 15/14

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Beschluss vom 18.02.2015 II R 12/14 - Beitrittsaufforderung an das BMF: Kürzung der abziehbaren Pflichtteilslast nach § 10 Abs. 6 ErbStG? - Entstehung eines Pflichtteilsanspruchs auch bei gesetzlicher Erbfolge möglich

BFH II. Senat

ErbStG § 10 Abs 6, ErbStG § 13a, GG Art 3 Abs 1, FGO § 122 Abs 2, BGB § 1371 Abs 3, BGB § 2303 Abs 2 S 2, BGB § 2305

vorgehend FG Münster, 12. Februar 2014, Az: 3 K 37/12 Erb

Leitsätze

NV: Das BMF wird aufgefordert, dem Revisionsverfahren beizutreten und zu der Frage Stellung zu nehmen, ob die Verbindlichkeit aus einem geltend gemachten Pflichtteil nur anteilig als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden kann, wenn zum Nachlass ein nach § 13a ErbStG begünstigter Anteil an einer Kapitalgesellschaft gehört .

Tenor

Das Bundesministerium der Finanzen wird aufgefordert, dem Verfahren beizutreten.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) beerbte ihren im Juli 2009 verstorbenen Lebensgefährten (L) aufgrund des notariell beurkundeten Erbvertrags vom 23. Juli 2008 allein als Vorerbin. Zu Nacherben waren die beiden Söhne des L (Nacherben) eingesetzt. Zum Nachlass gehörte neben Grundvermögen und Kapitalforderungen u.a. auch ein Gesellschaftsanteil an einer GmbH.

2 Die Klägerin verpflichtete sich auf Verlangen der Nacherben, an diese als Pflichtteil jeweils 131.208 € zu zahlen.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte bei der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Festsetzung der Erbschaftsteuer für den erworbenen Gesellschaftsanteil an der GmbH die Steuervergünstigungen nach §§ 13a und 13b des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG). Die Pflichtteilsschulden zog das FA nach § 10 Abs. 6 ErbStG nur in gekürzter Höhe als Nachlassverbindlichkeiten ab. In voller Höhe abgezogen wurden hingegen die Einkommensteuerschulden des L und die Erbfallkosten (Bestattungskosten, Kosten für die übliche Grabpflege und Kosten der Nachlassregelung). Der Einspruch hatte keinen Erfolg.

4 Das Finanzgericht (FG) wies die auf einen Abzug der Pflichtteilsverbindlichkeiten in voller Höhe gerichtete Klage ab. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 947 veröffentlicht.

5 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung von § 10 Abs. 6 ErbStG. Die Pflichtteilsschulden müssten in voller Höhe als Nachlassverbindlichkeiten berücksichtigt werden.

6 Während des Revisionsverfahrens setzte das FA die Erbschaft-steuer durch Änderungsbescheid vom 11. April 2014 auf 60.690 € herab. Der GmbH-Anteil blieb dabei nach §§ 13a und 13b ErbStG in vollem Umfang außer Ansatz. Die Pflichtteilsverbindlichkeiten ließ das FA weiterhin nur in gekürzter Höhe zum Abzug zu.

7 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und die Erbschaftsteuer unter Änderung des Bescheids vom 11. April 2014 so festzusetzen, dass die Pflichtteilsverbindlichkeiten ungekürzt als Nachlassverbindlichkeiten berücksichtigt werden.

8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

9 II. Die Aufforderung zum Beitritt beruht auf § 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung, weil das vorliegende Revisionsverfahren eine auf Bundesrecht beruhende Abgabe und eine Rechtsstreitigkeit über Bundesrecht, nämlich Vorschriften des ErbStG, betrifft. Die Frage nach der richtigen Auslegung des § 10 Abs. 6 ErbStG weist Schwierigkeiten von solchem Gewicht auf, dass dem Senat die Beitrittsaufforderung als sachgerecht erscheint.

10 1. Schulden und Lasten sind nach § 10 Abs. 6 Satz 1 ErbStG nicht abzugsfähig, soweit sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Vermögensgegenständen stehen, die nicht der Besteuerung nach dem ErbStG unterliegen. Schulden und Lasten, die mit teilweise befreiten Vermögensgegenständen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind gemäß § 10 Abs. 6 Satz 3 ErbStG nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem steuerpflichtigen Teil entspricht. Schulden und Lasten, die mit nach § 13a ErbStG befreitem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind gemäß § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem Verhältnis des nach Anwendung des § 13a ErbStG anzusetzenden Werts dieses Vermögens zu dem Wert vor Anwendung des § 13a ErbStG entspricht. Schulden und Lasten, die mit nach § 13c ErbStG befreitem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind gemäß § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem Verhältnis des nach Anwendung des § 13c ErbStG anzusetzenden Werts dieses Vermögens zu dem Wert vor Anwendung des § 13c ErbStG entspricht.

11 2. Diese Vorschriften betreffen nach ihrem Wortlaut nur Schulden und Lasten, die aufgrund ihres wirtschaftlichen Zusammenhangs den Vermögensgegenständen, die nicht der Besteuerung nach dem ErbStG unterliegen oder teilweise von der Steuer befreit sind, oder dem nach § 13a oder § 13c ErbStG befreiten Vermögen konkret zugeordnet werden können. Keine ausdrückliche Regelung wird für den Fall getroffen, dass eine konkrete Zuordnung von Schulden oder Lasten zu bestimmten Vermögensgegenständen oder zu einem bestimmten Vermögen nicht möglich ist. Insbesondere wird nicht vorgeschrieben, dass solche Schulden und Lasten nur mit dem Betrag abzugsfähig sind, der dem Verhältnis des Verkehrswerts oder Steuerwerts des steuerpflichtigen Vermögens zum entsprechenden Wert des steuerfreien Vermögens entspricht.

12 Davon geht abgesehen von den Pflichtteilsansprüchen und der Pflicht des Erben zur Zahlung des Zugewinnausgleichs an den überlebenden Ehegatten des Erblassers, für die R 31 Abs. 2 Satz 1 der Erbschaftsteuer-Richtlinien (ErbStR) 2003 (BStBl I 2003, Sondernummer 1, 2) und R E 10.10 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2011 (BStBl I 2011, Sondernummer 1, 2) bzw. der im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der anderen Länder ergangene Erlass des Ministeriums für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg vom 14. Januar 2015 3-S381.0/46 Sonderregelungen treffen, auch die Finanzverwaltung aus. Nach R 31 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2003 und R E 10.10 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2011 besteht "bei anderen allgemeinen Nachlassverbindlichkeiten" kein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den einzelnen erworbenen Vermögensgegenständen. Diese allgemeinen Nachlassverbindlichkeiten sind daher auch dann in voller Höhe abziehbar, wenn zum Erwerb von Todes wegen auch ganz oder teilweise steuerbefreite Vermögensgegenstände oder Vermögen i.S. des § 10 Abs. 6 Satz 1, 3, 4 und 5 ErbStG gehören. Zu den allgemeinen Nachlassverbindlichkeiten rechnet die Finanzverwaltung ein Konsumentendarlehen (H E 10.10 "Pflichtteilskürzung" der Hinweise zu den ErbStR 2011 --ErbStH 2011--, BStBl I 2011, Sondernummer 1, 117), Steuerschulden des Erblassers und die Erbfallkosten.

13 3. Wie sich aus H 31 der Hinweise zu den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2003 (BStBl I 2003, Sondernummer 1, 91) "Wirtschaftlicher Zusammenhang von Schulden und Lasten mit Vermögensgegenständen" letzter Satz und H 10.10 ErbStH 2011 "Wirtschaftlicher Zusammenhang von Schulden und Lasten mit Vermögensgegenständen" letzter Satz ergibt, stützt die Finanzverwaltung die in R 31 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2003 und R E 10.10 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2011 getroffene Anordnung, nach der bei Pflichtteilsansprüchen ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den einzelnen erworbenen Vermögensgegenständen unabhängig davon besteht, inwieweit sie steuerpflichtig oder steuerbefreit sind, auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 21. Juli 1972 III R 44/70 (BFHE 107, 147, BStBl II 1973, 3).

14 Dieses Urteil betraf die Frage, ob die Verpflichtung der Erben zur Zahlung des Pflichtteils bei der Ermittlung des nach dem Lastenausgleichsgesetz abgabepflichtigen Inlandsvermögens vom Rohvermögen abzuziehen ist, soweit sie auf das Inlandsvermögen entfällt. Der BFH bejahte diese Frage und führte zur Begründung aus: Zur Ermittlung des abgabepflichtigen Inlandsvermögens seien von dem Rohvermögen i.S. des § 77 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes in der vor dem Bewertungsgesetz 1965 geltenden Fassung (im Folgenden: BewG) die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit diesem Vermögen stehenden Schulden abzuziehen (§ 77 Abs. 3 i.V.m. § 74 BewG). Der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen einem Vermögensgegenstand und einer Schuld setze voraus, dass die Entstehung der Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruhe, die diesen Vermögensgegenstand

beträfen. Ein rechtlicher Zusammenhang sei für den Schuldabzug weder erforderlich noch für sich allein ausreichend.

15 Zwischen dem Vermögensübergang aufgrund des Erbfalls und der durch den Erbfall ausgelösten Verpflichtung der Erben zur Zahlung des Pflichtteils bestehe grundsätzlich ein bei der Besteuerung zu beachtender wirtschaftlicher Zusammenhang. Der ursächliche und unmittelbare Zusammenhang ergebe sich daraus, dass die Erbschaft aufgrund letztwilliger Verfügung an eine Person falle, die nur Erbe sein könne, weil durch letztwillige Verfügung bestimmte gesetzliche Erben von der Erbfolge ausgeschlossen seien. Zudem werde der Pflichtteilsanspruch ebenso wie die Gesamtrechtsnachfolge bezüglich des Vermögens des Erblassers durch dessen Tod ausgelöst. Hierin liege zwar auch, aber nicht nur ein rechtlicher Zusammenhang. Der über den rechtlichen Zusammenhang hinaus gegebene wirtschaftliche Zusammenhang folge aus dem Charakter des Pflichtteilsrechts; es sei wirtschaftlich ein Ersatz für den Vermögensentgang, der dadurch eintrete, dass ein bestimmter gesetzlicher Erbe von der Erbfolge durch letztwillige Verfügung des Erblassers ausgeschlossen werde. Insoweit unterscheide sich der vorliegende Fall von dem mit BFH-Urteil vom 17. Dezember 1965 III 342/60 U (BFHE 86, 191, BStBl III 1966, 483) entschiedenen Fall, in dem der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen dem Anfall einer Erbschaft und der Belastung mit Vermächtnissen verneint worden sei. Denn der durch letztwillige Verfügung eingesetzte Erbe, durch den ein Pflichtteilsberechtigter von der Erbschaft ausgeschlossen werde, könne nicht Erbe werden, ohne dass der Pflichtteilsanspruch entstehe, während die Belastung eines Erben mit Vermächtnissen grundsätzlich nicht in diesem notwendigen inneren Zusammenhang stehe. Dieser Beurteilung stehe auch nicht entgegen, dass der Pflichtteilsanspruch beim Erben erst dann zu einem Schuldabzug führen könne, wenn der Anspruch geltend gemacht werde. Für die Frage des wirtschaftlichen Zusammenhangs komme es nicht darauf an, von welchem Zeitpunkt ab ein Schuldabzug möglich sei, sondern mit welchem Sachverhalt der Pflichtteilsanspruch verbunden sei. Der wirtschaftliche Zusammenhang sei auch nicht deshalb zu verneinen, weil der Erbe für den Pflichtteilsanspruch grundsätzlich mit seinem ganzen Vermögen hafte. Es treffe zwar zu, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen einem Vermögensgegenstand und einer Schuld grundsätzlich dann nicht gegeben sei, wenn wegen dieser Schuld in den betreffenden Vermögensgegenstand nicht vollstreckt werden könnte. Dagegen schließe der umgekehrte Fall, dass wegen dieser Schuld auch in andere Wirtschaftsgüter vollstreckt werden könne, den wirtschaftlichen Zusammenhang nicht aus.

16 4. Der Senat hat Bedenken, ob es mit diesen oder anderen sachlichen Gründen unter Berücksichtigung des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) gerechtfertigt werden kann, dass bei teilweiser Steuerpflicht und teilweiser Steuerfreiheit eines Erwerbs von Todes wegen der Erbe, der einen bestimmten Betrag als Pflichtteil schuldet, mit einer höheren Erbschaftsteuer belastet wird als wenn er diesen Betrag beispielsweise als Vermächtnis oder andere allgemeine Nachlassverbindlichkeit (z.B. vom Erblasser aufgenommenes Konsumentendarlehen oder Steuerschuld des Erblassers) zahlen müsste.

17 a) Entgegen der vom BFH im Urteil in BFHE 107, 147, BStBl II 1973, 3 vertretenen Ansicht setzen das Entstehen eines Pflichtteilsanspruchs und die Pflicht zur Erfüllung dieses Anspruchs keine Verfügung des Erblassers von Todes wegen voraus, durch die ein gesetzlicher Erbe von der Erbfolge ausgeschlossen und der zur Zahlung des Pflichtteils verpflichtete Erbe eingesetzt wurde. Vielmehr kann es auch bei gesetzlicher Erbfolge zum Entstehen eines Pflichtteilsanspruchs kommen, nämlich in den Fällen des § 1371 Abs. 3 Halbsatz 1 i.V.m. § 2303 Abs. 2 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) bei Ausschlagung der Erbschaft bzw. des Erbteils. Wer anstelle des Pflichtteilsberechtigten gesetzlicher Erbe wird, hat nach § 2320 Abs. 1 BGB im Verhältnis zu Miterben die Pflichtteilslast und, wenn der Pflichtteilsberechtigte ein ihm zugewendetes Vermächtnis annimmt, das Vermächtnis in Höhe des erlangten Vorteils zu tragen. Auch einem Erben kann gemäß § 2305 BGB ein Pflichtteilsanspruch zustehen, nämlich wenn der Erbteil geringer ist als die Hälfte des gesetzlichen Erbteils.

18 b) Ob die Bemessung des Pflichtteils nach dem Wert des Nachlasses (§§ 2311 ff. BGB) einen wirtschaftlichen Zusammenhang der Pflichtteilslast mit allen zum Nachlass gehörenden aktiven Vermögensgegenständen oder Vermögen i.S. des § 13a ErbStG begründen und die unterschiedliche Besteuerung des Erben je nachdem, ob er einen bestimmten Betrag als Pflichtteil oder aus einem anderen der oben unter II.2. genannten allgemeinen Gründe zahlen muss, rechtfertigen kann, erscheint dem Senat fraglich (ablehnend Meincke, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge 2006, 199; ders., Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., § 10 Rz 55). Nach dem allerdings in anderem Zusammenhang ergangenen BFH-Urteil vom 2. März 1993 VIII R 47/90 (BFHE 170, 566, BStBl II 1994, 619, unter 1.d) ist der Pflichtteilsanspruch nicht gegenständlich konkretisiert in Bezug auf das Betriebsvermögen oder einzelne betriebliche Wirtschaftsgüter.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de