Urteil vom 05. Februar 2020, II R 17/16

Geltendmachung eines Pflichtteilsanspruchs nach dem Tod des Pflichtteilsverpflichteten

ECLI:DE:BFH:2020:U.050220.IIR17.16.0

BFH II. Senat

ErbStG § 10 Abs 3, ErbStG § 10 Abs 5, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, BGB § 2317

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 03. Mai 2016, Az: 3 K 148/15

Leitsätze

1. Im Erbschaftsteuerrecht gelten die infolge des Erbanfalls durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit oder von Recht und Belastung zivilrechtlich erloschenen Rechtsverhältnisse gemäß § 10 Abs. 3 ErbStG als nicht erloschen. Diese Fiktion umfasst auch das Recht des Pflichtteilsberechtigten, der Alleinerbe des Pflichtteilsverpflichteten ist, die Geltendmachung des Pflichtteils fiktiv nachzuholen.

2. Die Fiktion des § 10 Abs. 3 ErbStG reicht jedoch nicht so weit, dass der zivilrechtlich aufgrund Konfusion erloschene Pflichtteilsanspruch auch dann noch geltend gemacht werden kann, wenn er im Zeitpunkt der Geltendmachung zivilrechtlich verjährt war.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 04.05.2016 - 3 K 148/15 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Vater des Klägers und Revisionsbeklagten (Kläger) und dessen Ehefrau (Stiefmutter des Klägers) errichteten im Jahr 1986 ein notariell beurkundetes gemeinschaftliches Testament, worin sie sich gegenseitig zu Alleinerben und den Kläger zum Erben des Überlebenden einsetzten (sog. Berliner Testament, § 2269 des Bürgerlichen Gesetzbuches --BGB--). Der Vater des Klägers verstarb im Oktober 2003, die Stiefmutter des Klägers im Januar 2014.

2 In der Erbschaftsteuererklärung betreffend den Erbanfall beim Ableben der Stiefmutter machte der Kläger einen eigenen Pflichtteilsanspruch als Nachlassverbindlichkeit geltend. Er habe den Pflichtteilsanspruch gegenüber seiner Stiefmutter mündlich geltend gemacht. Im Begleitschreiben vom 19.11.2014 zur Erbschaftsteuererklärung sei gegenüber dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) die Geltendmachung in schriftlicher Form nachgewiesen worden. Hierzu verwies er auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 19.02.2013 - II R 47/11 (BFHE 240, 186, BStBl II 2013, 332), wonach der Pflichtteilsberechtigte den Anspruch auch noch nach dem Tod der Pflichtteilsverpflichteten geltend machen könne.

3 Mit Bescheid vom 28.05.2015 setzte das FA Erbschaftsteuer gegenüber dem Kläger fest, ohne den geltend gemachten Pflichtteilsanspruch bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs steuermindernd zu berücksichtigen.

4 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) vertrat die

Auffassung, dass der Alleinerbe nach dem Tod des Pflichtteilsverpflichteten seinen nunmehr gegen sich selbst gerichteten Pflichtteilsanspruch auch dann noch geltend machen und als Nachlassverbindlichkeit vom Erwerb abziehen könne, wenn dieser Pflichtteilsanspruch bereits verjährt sei. Die Verjährung des Anspruchs habe auf die zu Lebzeiten des Erblassers fehlende wirtschaftliche Belastung keine Auswirkung. Auch wenn der Erblasser wegen der zwischenzeitlich eingetretenen Verjährung nicht damit habe rechnen müssen, den Pflichtteilsanspruch erfüllen zu müssen, führe die wirksame nachträgliche Geltendmachung des Anspruchs durch den Erben zur rückwirkenden und nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) ausreichenden Entstehung der wirtschaftlichen Belastung. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1102 veröffentlicht.

5 Dagegen richtet sich die Revision des FA. Es rügt die Verletzung des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG. Zum einen könne die Geltendmachung eines nicht nur zivilrechtlich durch Konfusion erloschenen, sondern zudem verjährten Pflichtteilsanspruch gegen sich selbst mangels Ernsthaftigkeit nicht steuerrechtlich berücksichtig werden. Zum anderen fehle es bei derartigen Verbindlichkeiten an einer wirtschaftlichen Belastung des Nachlasses im Besteuerungszeitpunkt. Der Erbe könne als Rechtsnachfolger des Erblassers wie dieser die Verjährungseinrede nach § 214 BGB geltend machen und damit selbst darüber entscheiden, ob eine wirtschaftliche Belastung eintrete. Damit rühre die wirtschaftliche Belastung nicht mehr vom Erblasser her.

6 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass der Kläger Alleinerbe nach dem Tod der pflichtteilsverpflichteten Stiefmutter seinen nunmehr gegen sich selbst gerichteten Pflichtteilsanspruch auch dann noch geltend machen und als Nachlassverbindlichkeit vom Erwerb abziehen könne, wenn dieser Pflichtteilsanspruch im Zeitpunkt der Geltendmachung bereits verjährt ist.

9 1. Zu den nach § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG i.V.m. § 10 Abs. 3 bis Abs. 9 ErbStG abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten gehören gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG u.a. Verbindlichkeiten aus geltend gemachten Pflichtteilen (§§ 2303 ff. BGB). Damit übereinstimmend gilt der originär beim Pflichtteilsberechtigten entstandene Pflichtteilsanspruch gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 3 ErbStG erst dann als Erwerb von Todes wegen, wenn er geltend gemacht wird.

10 a) Dem bloßen Entstehen des Anspruchs auf einen Pflichtteil mit dem Erbfall (§ 2317 Abs. 1 BGB) kommt erbschaftsteuerrechtlich noch keine Bedeutung zu, und zwar weder bei dem Berechtigten noch bei 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 (BFH-Urteil in BFHE 240, 186, BStBl II 2013, 332, Rz 11, m.w.N.).

11 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-Urteile vom 19.07.2006 - II R 1/05, BFHE 213, 122, BStBl II 2006, 718, und in BFHE 240, 186, BStBl II 2013, 332, Rz 12). Ist dies geschehen, entsteht die Erbschaftsteuer für den Erwerb des Pflichtteilsanspruchs (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 3 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 der Abgabenordnung dar (BFH-Urteil in BFHE 240, 186, BStBl II 2013, 332, Rz 12).

12 2. 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.

13 a) 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 Pflichtteilsberechtigte den Pflichtteilsanspruch zu Lebzeiten des Verpflichteten geltend gemacht hatte oder ihn nach dessen Tod nunmehr geltend macht.

14 b) 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 Gesetzbuche, BGBl I 1994, 2494), gilt der Pflichtteilsanspruch gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 3 ErbStG als Erwerb des Pflichtteilsberechtigten von Todes wegen vom ursprünglichen Erblasser, dessen persönliches Verhältnis zu dem von der Erbfolge ausgeschlossenen Pflichtteilsberechtigten den Pflichtteilsanspruch begründet hat. Der Erbe des verstorbenen Pflichtteilsverpflichteten 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 c) Dies gilt auch dann, wenn der ursprüngliche Verpflichtete nicht damit rechnen musste, den Pflichtteilsanspruch zu Lebzeiten erfüllen zu müssen, und deshalb durch diesen (zunächst) nicht wirtschaftlich belastet war; denn die Geltendmachung des Pflichtteils wirkt, wie bereits dargelegt, auf den Eintritt des ursprünglichen Erbfalls zurück (vgl. BFH-Urteil in BFHE 240, 186, BStBl II 2013, 332, Rz 13 bis 15).

16 3. Dieselben Grundsätze sind anzuwenden, wenn ein Pflichtteilsberechtigter zugleich der Erbe des verstorbenen Pflichtteilsverpflichteten ist. Der geltend gemachte Pflichtteilsanspruch ist in diesem Fall jedoch nicht als Nachlassverbindlichkeit abziehbar, wenn er im Zeitpunkt der Geltendmachung zivilrechtlich verjährt war.

17 a) Ist der Pflichtteilsberechtigte der Alleinerbe des Pflichtteilsverpflichteten, erlöschen durch den Tod des Pflichtteilsverpflichteten --zivilrechtlich betrachtet-- sowohl dessen Verbindlichkeit als auch der Pflichtteilsanspruch durch die Vereinigung von Forderung und Schuld in einer Person (Konfusion, vgl. dazu z.B. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 23.04.2009 - IX ZR 19/08, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungsreport Zivilrecht 2009, 1059, unter 2.b bb; BFH-Urteile vom 07.03.2006 - VII R 12/05, BFHE 212, 388, BStBl II 2006, 584, und in BFHE 240, 186, BStBl II 2013, 332, Rz 17; Palandt/Weidlich, Bürgerliches Gesetzbuch, 79. Aufl., § 1922 Rz 6).

18 b) Im Erbschaftsteuerrecht hingegen gelten die infolge des Erbanfalls durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit oder von Recht und Belastung zivilrechtlich erloschenen Rechtsverhältnisse gemäß § 10 Abs. 3 ErbStG als nicht erloschen. Diese Fiktion umfasst auch das Recht des Pflichtteilsberechtigten, die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs als Alleinerbe des Pflichtteilsverpflichteten nachzuholen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 240, 186, BStBl II 2013, 332, Rz 18). Gibt der Pflichtteilsberechtigte dem zuständigen Finanzamt gegenüber eine entsprechende Erklärung ab, hat es diese zu berücksichtigen und sowohl hinsichtlich der Besteuerung des Erwerbs des Pflichtteils gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 3 ErbStG als auch hinsichtlich des Abzugs der Pflichtteilsschuld als Nachlassverbindlichkeit die sich hieraus unter Berücksichtigung der jeweils maßgebenden Freibeträge ergebenden steuerrechtlichen Folgerungen zu ziehen (BFH-Urteil in BFHE 240, 186, BStBl II 2013, 332, Rz 18, m.w.N.).

19 c) Die Fiktion des § 10 Abs. 3 ErbStG reicht jedoch nicht so weit, dass der aufgrund Konfusion zivilrechtlich erloschene Pflichtteilsanspruch erbschaftsteuerrechtlich auch dann noch geltend gemacht werden kann, wenn er im Zeitpunkt der Geltendmachung zivilrechtlich verjährt war.

20 Dem bloßen Entstehen des Pflichtteilsanspruchs kommt --wie bereits ausgeführt-- erbschaftsteuerrechtlich weder für den Abzug als Nachlassverbindlichkeit noch für die Besteuerung Bedeutung zu. Dies ändert sich erst mit dessen Geltendmachung. Ist zu diesem Zeitpunkt der durch Konfusion zivilrechtlich erloschene Pflichtteilsanspruch bereits verjährt, können aus der Geltendmachung nachträglich nicht die erbschaftsteuerlichen Folgen gezogen werden. Zwar hindert zivilrechtlich die Verjährung einer Forderung grundsätzlich nicht deren Geltendmachung, denn die Forderung ist nur dauerhaft mit der Einrede der Verjährung behaftet; der Schuldner ist berechtigt, die Leistung zu verweigern (§ 214 Abs. 1 BGB). Dies gilt jedoch nicht für den durch Konfusion erloschenen Pflichtteilsanspruch. § 10 Abs. 3 ErbStG lässt den Pflichtteilsanspruch für Zwecke der Erbschaftsteuer zunächst (fiktiv) fortbestehen, begründet jedoch kein Recht des Pflichtteilsberechtigten, den Anspruch auch noch nach Eintritt der Verjährung fiktiv gegen sich selbst geltend zu machen. Anderenfalls würde allein aufgrund der Fiktion des § 10 Abs. 3 ErbStG die Funktion der Verjährung, Rechtsfrieden herbeizuführen, insoweit aufgehoben. Der Erbe könnte zeitlich unbefristet jederzeit seinen zivilrechtlich erloschenen Pflichtteilsanspruch als Nachlassverbindlichkeit mit Rückwirkung gegen sich selbst geltend machen. Das ist vom Regelungsgehalt des § 10 Abs. 3 ErbStG nicht umfasst.

21 4. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Die Entscheidung war daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Das FA hat den geltend gemachten Pflichtteilsanspruch zu Recht nicht als Nachlassverbindlichkeit abgezogen.

22 Der Kläger konnte den zivilrechtlich bereits erloschenen Pflichtteilsanspruch nach dem Tode seiner Stiefmutter nicht mehr gegen sich selbst als deren Alleinerbe geltend machen. Es steht zwischen den Beteiligten nicht im Streit, dass der Pflichtteilsanspruch des Klägers, der sich wegen des Todes seines Vaters gegen seine Stiefmutter richtete, im Zeitpunkt der Geltendmachung zivilrechtlich bereits verjährt war. Das FG hat hierzu festgestellt, dass der Kläger seine Behauptung, er habe den Pflichtteilsanspruch noch zu Lebzeiten seiner Stiefmutter dieser gegenüber mündlich geltend gemacht, weder substantiiert noch glaubhaft gemacht hat. Er habe diesen Ansatz im Klageverfahren auch nicht mehr weiter verfolgt. Dies ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Die Fiktion des § 10 Abs. 3 ErbStG umfasst nicht die Geltendmachung verjährter und zivilrechtlich durch Konfusion erloschener Pflichtteilsansprüche.

23 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung durch Urteil ohne mündliche Verhandlung folgt aus § 121 Satz 1 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de