

letzte Aktualisierung: 7.1.2021

BFH, Urt. v. 5.2.2020 – II R 1/16

ErbStG § 10 Abs. 3 u. 5; AO § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2

Keine Geltendmachung des (fiktiven) Pflichtteils trotz Fiktion des § 10 Abs. 3 ErbStG nach zivilrechtlicher Verjährung

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 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.

Urteil vom 05. Februar 2020, II R 1/16

Geltendmachung eines Pflichtteilsanspruchs nach dem Tod des Pflichtteilsverpflichteten

ECLI:DE:BFH:2020:U.050220.IIR1.16.0

BFH II. Senat

ErbStG § 10 Abs 3 , ErbStG § 10 Abs 5 , AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2 , ErbStG § 3 Abs 1 Nr 1 Alt 3 , ErbStG § 9 Abs 1 Nr 1 Buchst b , ErbStG § 10 Abs 1 S 2 , BGB § 2303 , BGB §§ 2303ff , BGB § 2317 Abs 1 , BGB § 1922 , BGB § 1967 Abs 1 , BGB § 214 Abs 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 03. November 2015, Az: 1 K 1059/14

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 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

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 03.11.2015 - 1 K 1059/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und ursprüngliche Revisionskläger (Pflichtteilsberechtigter) ist während des Revisionsverfahrens verstorben. Alleinerbin ist die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), seine Ehefrau.

- 2** Der Vater des Pflichtteilsberechtigten verstarb am 09.01.2008. Er wurde von dessen Ehefrau, der Stiefmutter des Pflichtteilsberechtigten, allein beerbt. Der Pflichtteilsberechtigte machte zunächst keine Pflichtteilsansprüche geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Erbschaftsteuer für den Erwerb von Todes wegen gegenüber der Stiefmutter des Pflichtteilsberechtigten mit Bescheid vom 09.10.2008 auf 0 € fest.

- 3** Die Stiefmutter des Pflichtteilsberechtigten verstarb am 01.01.2011. Der Pflichtteilsberechtigte war ihr Alleinerbe. Das FA setzte mit Bescheid vom 26.09.2011 die Erbschaftsteuer gegen den Pflichtteilsberechtigten wegen des Erwerbs von Todes wegen nach seiner verstorbenen Stiefmutter auf

61.965 € fest. Der Bescheid wurde bestandskräftig. Am 29.06.2012 erließ das FA wegen nachträglich geltend gemachter Nachlassverbindlichkeiten einen nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheid und setzte die Erbschaftsteuer auf 61.785 € herab. Dieser Bescheid wurde ebenfalls bestandskräftig.

- 4 Am 04.09.2013 beantragte der Pflichtteilsberechtigte, den Erbschaftsteuerbescheid gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern und den von ihm geltend gemachten Pflichtteilsanspruch in Höhe von 97.774 € nachträglich als Nachlassverbindlichkeit zu berücksichtigen. Er habe, nachdem seine Stiefmutter verstorben und er deren alleiniger Erbe geworden sei, mit einem an sich selbst gerichteten Schreiben vom 14.08.2013 seinen Pflichtteilsanspruch aus der Erbschaft nach seinem Vater geltend gemacht. Erbschaftsteuer für den Erwerb des Pflichtteilsanspruchs entstehe nicht, da der Wert des Reinnachlasses den geltenden Freibetrag nicht übersteige. Die Geltendmachung des Pflichtteils wirke auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer gegenüber dem Erben, also auf den Zeitpunkt des Todes des Erblassers zurück und stelle somit ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar. Die Verjährung des Pflichtteilsanspruchs stünde der Geltendmachung nicht entgegen. Sie führe lediglich zu einer Einrede, die der Schuldner geltend machen könne. Hier sei die Einrede der Verjährung nicht geltend gemacht worden, so dass der Pflichtteilsanspruch weiterhin bestehe.
- 5 Das FA lehnte den Änderungsantrag am 21.11.2013 ab. Den dagegen eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 29.04.2014 als unbegründet zurück. Als Nachlassverbindlichkeiten seien zwar grundsätzlich auch Verbindlichkeiten aus der Geltendmachung von Pflichtteilsansprüchen zu berücksichtigen. Im Streitfall fehle es jedoch an der dafür erforderlichen wirtschaftlichen Belastung des Erben.

- 6 Die Klage hatte keinen Erfolg. Nach Ansicht des Finanzgerichts (FG) hat das FA den Antrag auf Änderung des Erbschaftsteuerbescheides zu Recht abgelehnt. Ist der Pflichtteilsberechtigte der Alleinerbe des Verpflichteten, so würden sowohl der Pflichtteilsanspruch als auch die entsprechende Verbindlichkeit des ursprünglichen Erben durch die Vereinigung von Forderung und Schuld in einer Person erloschen. Im Erbschaftsteuerrecht würden zwar die erloschenen Rechtsverhältnisse nach § 10 Abs. 3 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) als nicht erloschen gelten. Der Abzug des Pflichtteilsanspruchs als Nachlassverbindlichkeit sei jedoch nicht mehr möglich, wenn dieser im Zeitpunkt der Geltendmachung bereits verjährt gewesen sei. Aufgrund des Zusammenfallens von Berechtigung und (verjährter) Verpflichtung in der Person des Pflichtteilsberechtigten treffe diesen keine wirtschaftliche Belastung. Der Eintritt der Verjährung habe zur Folge, dass es allein in der Hand des (vermeintlichen) Pflichtteilsschuldners liege, ob er einen geltend gemachten Pflichtteilsanspruch noch erfülle oder sich auf die Einrede der Verjährung berufe. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 298 veröffentlicht.
- 7 Dagegen richtet sich die Revision. Nach Auffassung der Klägerin ist die wirtschaftliche Belastung im Rahmen der Fiktion des § 10 Abs. 3 ErbStG nicht zu berücksichtigen. Durch den Eintritt der Verjährung habe der Verpflichtete lediglich das Recht, die Einrede der Verjährung geltend zu machen. Ob er dies tue, müsse ihm überlassen bleiben.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und das FA zu verpflichten, den Erbschaftsteuerbescheid vom 29.06.2012 in Gestalt der

Einspruchsentscheidung vom 29.04.2014 dahingehend zu ändern, dass die Erbschaftsteuer auf 40.050 € herabgesetzt wird.

- 9** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10** Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zutreffend hat das FG entschieden, dass die Ablehnung des Antrags auf Änderung des Erbschaftsteuerbescheides rechtmäßig war. Die Geltendmachung eines Pflichtteils nach dem Tod des Pflichtteilsverpflichteten ist zwar auch dann möglich, wenn der Pflichtteilsberechtigte zugleich der Erbe des Pflichtteilsverpflichteten ist. Der aufgrund Konfusion zivilrechtlich erloschene Pflichtteilsanspruch ist gleichwohl nicht als Nachlassverbindlichkeit abziehbar, wenn er im Zeitpunkt der Geltendmachung nach zivilrechtlichen Grundsätzen verjährt ist.
- 11** 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. des Bürgerlichen Gesetzbuches --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.

- 12** 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 (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19.02.2013 - II R 47/11, BFHE 240, 186, BStBl II 2013, 332, Rz 11, m.w.N.).
- 13** 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 AO dar (BFH-Urteil in BFHE 240, 186, BStBl II 2013, 332, Rz 12).
- 14** 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.

- 15** 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.
- 16** 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), 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.
- 17** 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).

- 18** 3. Dieselben Grundsätze sind anzuwenden, wenn der Pflichtteilsberechtigte 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.
- 19** a) Ist der Pflichtteilsberechtigte der Alleinerbe des Pflichtteilsverpflichteten, erloschen 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-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 2009, 1059, Rz 19 f.; 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).
- 20** 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.).

- 21** 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.
- 22** 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 erbschaftsteuerrechtlichen 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. Andernfalls 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.

- 23** 4. Ausgehend von diesen Grundsätzen ist der Pflichtteilsanspruch im Streitfall nicht als Nachlassverbindlichkeit abziehbar.
- 24** Der Pflichtteilsberechtigte (früherer Kläger) konnte den zivilrechtlich bereits erloschenen Pflichtteilsanspruch nachträglich nicht mehr gegen sich selbst als Alleinerben seiner Stiefmutter geltend machen. Es steht zwischen den Beteiligten nicht im Streit, dass der Pflichtteilsanspruch des Pflichtteilsberechtigten gegen seine Stiefmutter wegen des Todes seines Vaters im Zeitpunkt der Geltendmachung im August 2013 zivilrechtlich bereits verjährt war. Die Fiktion des § 10 Abs. 3 ErbStG umfasst nicht die Geltendmachung verjährter und zivilrechtlich durch Konfusion erloschener Pflichtteilsansprüche.
- 25** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.