

Gutachten des Deutschen Notarinstituts

Abruf-Nr.: 173640

letzte Aktualisierung: 7. April 2020

ErbStG §§ 13 Abs. 1 Nr. 10; 29

Vorversterben der Tochter; Vater wird Alleinerbe nach der Tochter; Rückforderungsrecht nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG; Konfusion; Vermögensrückfall an den schenkenden Elternteil

I. Sachverhalt

Ehegatten hatten eine Immobilie unter Vorbehalt eines (vormerkungsgesicherten) Rückforderungsrechts an ihre alleinige Tochter übertragen. Die Mutter ist vor einiger Zeit verstorben. Vor einem Jahr ist die Tochter ebenfalls verstorben. Letzter Überlebender ist damit der Vater. Da sonst keine näheren Verwandten vorhanden sind, ist dieser auch Alleinerbe nach der Tochter. Das Rückforderungsrecht umfasste von Anfang an auch den Fall des Vorversterbens der erwerbenden Tochter.

Die Immobilie hat rund 1000 m² Grund, sodass der allgemeine Freibetrag des Vaters als Alleinerbe nach seiner Tochter überschritten sein dürfte. Es kommt also auf die Anwendung von § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an.

II. Fragen

Muss dem Finanzamt dazu eine besondere Durchführungshandlung mitgeteilt werden, damit der Vater sich auf die Rückforderung berufen kann? Gibt es zu solchen Sachverhalten Stellungnahmen aus Rechtsprechung oder Kommentarliteratur?

III. Zur Rechtslage

1. Vermögensrückfall an den schenkenden Elternteil (§ 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG)

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG sind Vermögensgegenstände, die ein Eltern oder Voreltern ihren Abkömmlingen durch Schenkung oder Übergabevertrag zugewandt hatten und die an diese Personen von Todes wegen zurückfallen, steuerfrei. Diese Steuerbefreiungsvorschrift greift ein, wenn es sich um einen Rückerwerb von Todes wegen aufgrund gesetzlicher oder testamentarischer Erbfolge handelt.

Wertsteigerungen der geschenkten Vermögensgegenstände, die ausschließlich auf der wirtschaftlichen Entwicklung beruhen, stehen der Steuerfreiheit des Rückfalls nicht entgegen (ErbStR 2011, RE 13.6. Abs. 2 S. 4). Hat der Beschenkte allerdings den Wert der zugewen-

deten Vermögensgegenstände durch Einsatz von Kapital oder Arbeit erhöht, so ist der hierdurch entstandene Mehrwert steuerpflichtig (ErbStR 2011, RE 13.6. Abs. 2 S. 5).

Zu beachten ist allerdings, dass die Befreiungsvorschrift nur in Betracht kommt, wenn die von Todes wegen zurückfallenden Vermögensgegenstände dieselben sind wie die seinerzeit zugewendeten Gegenstände (ErbStR 2011, RE 13.6. Abs. 2 S. 2) und nur insoweit, als der Rückfall an den ursprünglichen Schenker erfolgt.

Zwischenergebnis: War der Vater, der nun Alleinerbe seiner Tochter geworden ist, Alleineigentümer des geschenkten Grundstücks gewesen, welches jetzt wieder an ihn zurückfällt, wäre der Rückfall bereits nach § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG steuerfrei.

War er dagegen nur Miteigentümer zu $\frac{1}{2}$, so liegen nur hinsichtlich dieser Miteigentums-hälfte die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG vor.

Liegen daher die die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG nicht vollumfänglich vor **oder** will man im weiteren auch noch erreichen, dass nicht nur der Vermögensrückfall steuerbegünstigt ist, sondern auch bereits angefallene Schenkungsteuer aus der Schenkung an den ursprünglich Beschenkten rückerstattet werden soll, so kann man dies nur über die Anwendung des § 29 ErbStG erreichen.

2. Voraussetzungen und Rechtsfolgen des § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

Nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erlischt die Steuer mit Wirkung für die Vergangenheit, soweit ein Geschenk wegen eines Rückforderungsrechts herausgegeben werden muss. Obwohl § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unmittelbar nur die Folgen der Herausgabe eines Geschenks für die Zuwendung regelt, hat diese Vorschrift auch indizielle Bedeutung für die Beurteilung der Steuerfolgen des Vermögensrückfalls. In den Fällen, in denen die Voraussetzungen des § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG hinsichtlich der vorausgegangenen Schenkung vorliegen, stellt die Rückgabe des Geschenks als solches keine schenkungsteuerlich relevante Zuwendung dar. Denn der Beschenkte gibt nicht freiwillig aufgrund einer zurechenbaren, eigenen Entscheidung heraus, sondern der Schenker erhält den Gegenstand aufgrund seines Rückforderungsrechts zurück (vgl. Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Loseblatt, § 29 Rn. 33; Moench, ErbStG, Loseblatt, § 29 Rn. 1, 2).

Ein Rückforderungsrecht nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG kann sich aus den gesetzlichen Regelungen des BGB (insbes. des Schenkungs- und Erbrechts) und aus Vertrag ergeben. Zu beachten ist dabei, dass § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nur Anwendung findet, wenn der Schenkungsgegenstand aufgrund eines **von vornherein bestehenden oder vereinbarten Rückforderungsrechts herausgegeben werden muss**. Dies wäre in dem hier geschilderten Sachverhalt der Fall, da das Rückforderungsrecht bereits im Übertragungsvertrag vereinbart war.

3. Anwendbarkeit des § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG bei „Konfusion“

Die Anwendbarkeit des § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist dann unproblematisch, wenn bereits aus zivilrechtlichen Gründen die Rechtsfolge der Konfusion aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung vermieden wird (so in Fällen der §§ 1976, 2175, 2377 BGB; vgl. auch Schuck, in: Viskorf/Knobel/Schuck u. a., ErbStG, 5. Aufl. 2017, § 10 Rn. 50, 51).

Ist allerdings zivilrechtlich das Rückforderungsrecht infolge Konfusion untergegangen, so stellt sich die Frage, ob man dennoch in den Anwendungsbereich des § 29 ErbStG gelangen kann. **Dies wäre dann möglich, wenn das Rückforderungsrecht des Erben, welches zivilrechtlich infolge Konfusion untergegangen ist, für steuerliche Zwecke entsprechend § 10 Abs. 3 ErbStG nicht als untergegangen gilt.**

Von einem Großteil der Literatur wird unter Hinweis auf § 10 Abs. 3 ErbStG, nach welchem unabhängig von der zivilrechtlichen Konfusion erbschaftsteuerlich die durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit untergegangenen Rechtsverhältnisse als nicht erloschen gelten, sowie durch ergänzende Vertragsauslegung die Anwendbarkeit des § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG auch für die Fälle bejaht, in denen der Erbe auch zur Rückforderung berechtigt wäre. Denn es sei kein Grund ersichtlich, warum die Beteiligten in einer solchen Fallkonstellation schlechter gestellt werden sollten. Zur Begründung dieses Ergebnisses wird u. a. angeführt, dass das Rückforderungsrecht als über den Tod hinaus fortbestehend gilt und dass dieser über den Tod hinaus fortbestehende Anspruch auch gegen sich selbst geltend gemacht werden kann (Jülicher, § 29 Rn. 56, 57; Schuck, § 10 Rn. 51; Hardt, ZEV 2004, 408 ff.; Holland, ZEV 2000, 356 ff.; zum Meinungsbild generell: Kapp/Ebeling, ErbStG, Loseblatt, § 29 Rn. 32; anderer Ansicht u. a. Gebel in: Troll/Gebel/Jülicher, § 10 Rn. 98, welcher weder direkt, noch analog solche Gestaltungsrechte von § 10 Abs. 3 ErbStG erfasst ansieht, die mangels eines Erklärungsempfängers nicht mehr ausgeübt werden können).

Die Auffassung der h. M. wird unseres Erachtens auch durch die Rechtsprechung des BFH bestätigt. Der BFH führt in seinem Urteil v. 19.2.2013 (II R 47/11, juris) zur Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs nach Versterben des Pflichtteilsverpflichteten Folgendes aus:

„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 gem. § 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 gem. § 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.**“

Überträgt man diese Rechtsprechung auf das Rückforderungsrecht, so würde dies steuerrechtlich aufgrund der Regelung des § 10 Abs. 3 ErbStG als nicht erloschen gelten und man würde in den Anwendungsbereich des § 29 ErbStG gelangen.

4. Ergebnis

Nach der h. M. in der Literatur und auch wohl in der Rechtsprechung (so BFH, Urt. v. 19.2.2013 – II R 47/11) ist davon auszugehen, dass das Rückforderungsrecht, auch wenn dies zivilrechtlich infolge Konfusion untergegangen ist, für steuerliche Zwecke entsprechend § 10 Abs. 3 ErbStG nicht als untergegangen gilt. Denn 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 gem. § 10 Abs. 3 ErbStG als nicht erloschen (so BFH, Urt. v. 19.2.2013 – II R 47/11).

In entsprechender Anwendung der Grundsätze des BFH dürfte es nach unserer Auffassung für die Geltendmachung ausreichend sein, wenn man dem Finanzamt gegenüber erklärt, dass man den Rückforderungsanspruch geltend macht. Es konnten in der Literatur und Rechtsprechung keine Ausführungen gefunden werden, dass hierfür bestimmte Formerfordernisse (z. B. notarielle Urkunden) erforderlich sind.