

Urteil vom 31. März 2010, II R 22/09

Kein Anfall von Schenkungsteuer bei zinsloser Stundung eines nicht geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs - Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs und Anspruch auf Verzinsung

BFH II. Senat

ErbStG § 3 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 9 Abs 1 Nr 1 Buchst b, ErbStG § 10 Abs 5 Nr 2, ErbStG § 13 Abs 1 Nr 11, BGB § 2303, ZPO § 852 Abs 1, BGB § 2317 Abs 1, ErbStG § 1 Abs 1 Nr 2, BGB § 2331a, BGB § 288, BGB § 291

vorgehend FG Münster, 07. Dezember 2008, Az: 3 K 2849/06 Erb

Leitsätze

Die zinslose Stundung eines nicht geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs stellt keine der Schenkungsteuer unterliegende freigebige Zuwendung dar .

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), die von ihren Eltern durch gemeinschaftliches Testament gemäß § 2269 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) als Schlusserin eingesetzt worden war, stundete im Hinblick darauf durch notariell beurkundeten Vertrag vom 1. Februar 1987 den ihr nach dem Tod des zuerst versterbenden Elternteils zustehenden Pflichtteilsanspruch dem überlebenden Elternteil gegenüber bis zu dessen Tod.
- 2** Nachdem zunächst der Vater (V) und dann die Mutter (M) verstorben waren, sah der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) in der zinslosen Stundung des der Klägerin nach dem Tod des V zustehenden Pflichtteilsanspruchs eine freigebige Zuwendung der Klägerin an M und setzte dafür durch Bescheid vom 7. Juli 2005 gegenüber der Klägerin Schenkungsteuer fest. Der Einspruch hatte nur insoweit Erfolg, als das FA aufgrund einer geänderten Berechnung des Werts des Erwerbs durch Bescheid vom 18. Mai 2006 die Schenkungsteuer auf 22.990 € (44.965 DM) herabsetzte.
- 3** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1042 veröffentlichte Urteil mit der Begründung ab, die zinslose Stundung des Pflichtteilsanspruchs stelle eine freigebige Zuwendung der Klägerin an M gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) dar. Gegenstand der Zuwendung sei die unentgeltliche Gewährung des Rechts gewesen, das in Form des Pflichtteilsanspruchs überlassene Kapital zu nutzen.
- 4** Mit der Revision wendet sich die Klägerin gegen diese Auffassung des FG. Da der Verzicht auf die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs steuerfrei sei, könne in der zinslosen Stundung des Anspruchs keine der Schenkungsteuer unterliegende freigebige Zuwendung gesehen werden.
- 5** Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 31. Mai 2006 und die ergangenen Schenkungsteuerbescheide aufzuheben.
- 6** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 7** II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, der Einspruchsentscheidung und der angefochtenen Schenkungsteuerbescheide (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Ansicht des FG liegt in der zinslosen Stundung des Pflichtteilsanspruchs keine freigebige Zuwendung der Klägerin an M i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

- 8** 1. Der Schenkungsteuer unterliegt als Schenkung unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) jede freigebige Zuwendung, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG; vgl. auch § 516 Abs. 1 BGB). Erforderlich hierfür ist eine Vermögensverschiebung, d.h. eine Vermögenminderung auf der Seite des Schenkers und eine Vermögenmehrung auf der Seite des Beschenkten (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. März 1985 II R 19/84, BFHE 143, 291, BStBl II 1985, 382; vom 7. November 2007 II R 28/06, BFHE 218, 414, BStBl II 2008, 258, und vom 9. Juli 2009 II R 47/07, BFHE 226, 399, BStBl II 2010, 74).
- 9** 2. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen kann nicht damit begründet werden, dass die Klägerin auf einen ihr kraft Gesetzes zustehenden Zinsanspruch verzichtet habe. Ein gesetzlicher Anspruch auf Verzinsung des Pflichtteilsanspruchs besteht nämlich nur bei Verzug (§ 288 BGB) und Rechtshängigkeit (§ 291 BGB; vgl. Beschluss des Bayerischen Obersten Landesgerichts vom 22. Dezember 1980 BReg 1 Z 116/80, Monatsschrift für Deutsches Recht 1981, 404, m.w.N.) sowie bei einer Stundung nach § 2331a BGB (§ 2331a Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 i.V.m. § 1382 Abs. 2 und 4 BGB).
- 10** 3. Eine freigebige Zuwendung liegt auch nicht darin, dass die Klägerin beim Abschluss des Vertrags vom 1. Februar 1987 nicht die Vereinbarung einer Verzinsung des gestundeten Pflichtteilsanspruchs gefordert hat.
- 11** a) Macht der Pflichtteilsberechtigte das vorübergehende Nichtgeltendmachen des Pflichtteilsanspruchs nicht von einer Verzinsung abhängig, liegt keine freigebige Zuwendung vor. Dies ergibt sich aus der Behandlung des nicht geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs durch das ErbStG. Nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen u.a. der Erwerb aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs (§§ 2303 ff. BGB). Die Erbschaftsteuer dafür entsteht nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung des Anspruchs. Dem bloßen Entstehen des Anspruchs mit dem Erbfall (§ 2317 Abs. 1 BGB) kommt erbschaftsteuerrechtlich noch keine Bedeutung zu. 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-Urteile vom 7. Oktober 1998 II R 52/96, BFHE 187, 50, BStBl II 1999, 23, und vom 19. Juli 2006 II R 1/05, BFHE 213, 122, BStBl II 2006, 718). Damit korrespondierend kann der Erbe gemäß § 10 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 5 Nr. 2 ErbStG vom Wert des gesamten Vermögensanfalls ebenfalls nur die Verbindlichkeiten aus geltend gemachten Pflichtteilen abziehen. Das bloße Bestehen von Pflichtteilsverbindlichkeiten ist auch insoweit ohne steuerrechtliche Bedeutung (BFH-Urteile in BFHE 187, 50, BStBl II 1999, 23, und in BFHE 213, 122, BStBl II 2006, 718). Der Verzicht auf die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs bleibt nach § 13 Abs. 1 Nr. 11 ErbStG steuerfrei.
- 12** Mit diesen Regelungen, nach denen dem nicht geltend gemachten Pflichtteilsanspruch keine erbschaftsteuer- und schenkungsteuerrechtliche Bedeutung zukommt, wäre es nicht vereinbar, wenn man in dem Umstand, dass der Berechtigte das vorübergehende Nichtgeltendmachen des Anspruchs nicht von einer Verzinsung abhängig macht, eine freigebige, der Schenkungsteuer unterliegende Zuwendung des Berechtigten an den Verpflichteten sehen würde (Dressler, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1997, 2848, 2851). Die Rechtsprechung des BFH, nach der die unentgeltliche Überlassung einer Kapitalsumme auf Zeit, durch die sich der Darlehensgeber einer Einnahmemöglichkeit begibt, die verkehrsüblicherweise regelmäßig genutzt wird, der Schenkungsteuer unterliegt, wobei Gegenstand der Schenkung die dem Zuwendungsempfänger (Darlehensnehmer) gewährte Nutzungsmöglichkeit ist (BFH-Urteile vom 12. Juli 1979 II R 26/78, BFHE 128, 266, BStBl II 1979, 631; vom 30. März 1994 II R 105/93, BFH/NV 1995, 70; vom 7. Oktober 1998 II R 64/96, BFHE 187, 53, BStBl II 1999, 25; vom 4. Dezember 2002 II R 75/00, BFHE 200, 406, BStBl II 2003, 273, und vom 29. Juni 2005 II R 52/03, BFHE 210, 459, BStBl II 2005, 800), betrifft einen anderen Sachverhalt und lässt sich daher nicht auf den Fall übertragen, dass das vorläufige Nichtgeltendmachen des Pflichtteils nicht von einer Verzinsung abhängig gemacht wird (Ebeling, NJW 1998, 358). Der Rechtsgedanke, dass die Entscheidung über die Geltendmachung des Pflichtteils wegen der familiären Verbundenheit zwischen dem Erblasser und dem Pflichtteilsberechtigten allein diesem vorbehalten bleiben soll, liegt auch § 852 Abs. 1 der Zivilprozessordnung zugrunde (Urteile des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 8. Juli 1993 IX ZR 116/92, BGHZ 123, 183, und vom 6. Mai 1997 IX ZR 147/96, NJW 1997, 2384). Nach dieser Vorschrift ist der Pflichtteilsanspruch der Pfändung nur unterworfen, wenn er durch Vertrag anerkannt oder rechtshängig geworden ist (zur Auslegung dieser Vorschrift vgl. BGH-Urteile in BGHZ 123, 183, und in NJW 1997, 2384; BGH-Beschluss vom 26. Februar 2009 VII ZB 30/08, NJW-Rechtsprechungsreport Zivilrecht 2009, 997).
- 13** b) Eine freigebige Zuwendung der Klägerin an M liegt danach nicht deswegen vor, weil die Klägerin die Stundung des Pflichtteilsanspruchs nicht von einer Verzinsung abhängig gemacht hat. Die Klägerin hat den ihr nach dem Tod des V zustehenden Pflichtteilsanspruch gegen M nicht geltend gemacht.

- 14** 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, die Höhe des Anspruchs aber nicht beziffern (BFH-Urteil in BFHE 213, 122, BStBl II 2006, 718).
- 15** In der Stundungsvereinbarung durch Vertrag vom 1. Februar 1987 kann ein solches ernstliches Erfüllungsverlangen nicht gesehen werden. Da die Stundung bis zum Tod des überlebenden Elternteils vereinbart wurde, stellte der Pflichtteil für M keine wirtschaftliche Belastung dar (BFH-Urteil vom 27. Juni 2007 II R 30/05, BFHE 217, 190, BStBl II 2007, 651). Ob die Stundung eines Pflichtteilsanspruchs nach dessen Entstehen die Geltendmachung voraussetzt oder nicht, kann danach auf sich beruhen (vgl. zu dieser Problematik Wälzholz in Viskorf/ Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, Kommentar, 3. Aufl., § 3 ErbStG Rz 144, m.w.N.; Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 3 Rz 228).
- 16** Keine Rolle spielt, dass das Unterlassen der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs gegenüber M nicht auf einer einseitigen Entscheidung der Klägerin, sondern auf einem Vertrag mit den Eltern beruhte. Entscheidend ist allein, dass (noch) nicht geltend gemachten Pflichtteilsansprüchen keine erbschaftsteuer- und schenkungsteuerrechtliche Bedeutung zukommt.
- 17** Welche schenkungsteuerrechtlichen Folgen sich ergeben, wenn ein bereits geltend gemachter Pflichtteilsanspruch unverzinslich gestundet wird, bedarf im vorliegenden Fall keiner Entscheidung (vgl. dazu einerseits Moench, Deutsches Steuerrecht 1987, 139, 143; Moench in Moench/Weinmann, § 3 ErbStG Rz 121a; Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 15. Aufl., § 7 Rz 50, § 9 Rz 33; andererseits Gebel, a.a.O., § 3 Rz 229).
- 18** 4. Da das FG von einer anderen Ansicht ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die ergangenen Schenkungsteuerbescheide und die Einspruchsentscheidung sind rechtswidrig und waren daher ebenfalls aufzuheben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de