

Urteil vom 22. Juli 2015, II R 12/14

Verbindlichkeiten aus Pflichtteil und Zugewinnausgleich des überlebenden Ehegatten auch bei nach § 13a ErbStG a.F. begünstigtem Erwerb eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft voll abziehbar - Kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Pflichtteilslast und dem zum Nachlass gehörenden Vermögen - Umfang des rückwirkenden Wegfalls von Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 2 ErbStG

BFH II. Senat

ErbStG § 10 Abs 6, ErbStG § 13a, ErbStG § 13a Abs 1 S 1 Nr 1, ErbStG § 13a Abs 5 Nr 1 S 1, ErbStG § 13a Abs 5 Nr 4 S 1, ErbStG § 13a Abs 2, ErbStG § 10 Abs 1 S 2, ErbStG § 10 Abs 5 Nr 2, ErbStG § 10 Abs 6 S 5, BGB § 2311, BGB §§ 2311ff, GmbHG § 15, ErbStR R 67 Abs 1 S 5, ErbStR R 66 Abs 1 S 2, ErbStR R 67 Abs 1 S 6, ErbStR 2003 R 67 Abs 1 S 5, ErbStR 2003 R 67 Abs 1 S 6, ErbStR 2003 R 66 Abs 1 S 2, ErbStR 2003 R 31 Abs 2 S 1, ErbStR 2011 R E13a.9 Abs 1 S 2, ErbStR 2011 R E10.10 Abs 2 S 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 18. November 2013, Az: 1 K 3364/10

Leitsätze

Die Verpflichtungen zur Zahlung des geltend gemachten Pflichtteils und des Zugewinnausgleichs an den überlebenden Ehegatten des Erblassers sind auch dann in voller Höhe als Nachlassverbindlichkeiten abziehbar, wenn zum Nachlass ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft gehört, dessen Erwerb nach § 13a ErbStG begünstigt ist .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 19. November 2013 1 K 3364/10 aufgehoben.

Die Erbschaftsteuer wird unter Abänderung des Erbschaftsteuerbescheids des Beklagten vom 17. Mai 2011 auf 922.930,42 € festgesetzt.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Klägerin zu 94 % und der Beklagte zu 6 % zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist neben ihrem Bruder (B) zur Hälfte Miterbin ihres im November 2001 verstorbenen Vaters (V), nachdem die Ehefrau (E) des V die Erbschaft ausgeschlagen hatte. Zum Nachlass gehörten u.a. Beteiligungen des V von jeweils 76 % an einer GmbH mit einem Stammkapital von 50.000 DM und an einer KG. An der GmbH waren vor dem Erbfall auch die Klägerin und B beteiligt gewesen, an der KG aber nicht.
- 2 Zur Erfüllung des Anspruchs der E auf Zugewinnausgleich übertrugen die Klägerin und B durch notariell beurkundete Vereinbarung vom 17. Mai 2002 Anteile an der GmbH im Nominalwert von 20.000 DM sowie 40 % der Anteile am Vermögen der KG auf E. Sie teilten dazu den GmbH-Anteil des V in zwei Stammeinlagen von 20.000 DM und 18.000 DM und traten die Stammeinlage von 20.000 DM an E ab.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Erbschaftsteuer gegen die Klägerin zunächst mit Bescheid vom 5. März 2004 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. Dabei nahm das FA an, dass die Übertragung der Gesellschaftsanteile an der GmbH und der KG auf E zur Erfüllung des Zugewinnausgleichsanspruchs zum anteiligen Wegfall der Steuervergünstigung nach § 13a Abs. 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (ErbStG) geführt habe. Den

auf die Klägerin entfallenden Anteil am Zugewinnausgleichsanspruch der E berücksichtigte das FA in voller Höhe als Nachlassverbindlichkeit. Den von E geltend gemachten Pflichtteilsanspruch zog das FA im Hinblick auf die Steuervergünstigung nach § 13a Abs. 2 ErbStG, die für den Erwerb des der Klägerin verbliebenen Anteils an der GmbH gewährt wurde, nur zum Teil als Nachlassverbindlichkeit ab.

- 4 Mit der Einspruchsentscheidung vom 17. November 2010 erhöhte das FA die Erbschaftsteuer auf 1.867.225 DM (954.696,98 €). Für die von der Klägerin erworbenen Anteile an der GmbH und der KG im Wert von 21.361.320 DM bzw. 826.385 DM gewährte es neben dem in § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG vorgesehenen Freibetragsanteil von 250.000 DM einen Abschlag nach § 13a Abs. 2 ErbStG in Höhe von 4.103.986 DM. Den auf die Klägerin entfallenden Anteil am Pflichtteilsanspruch der E ließ es nur mit einem Teilbetrag von 1.744.535 DM zum Abzug als Nachlassverbindlichkeit zu. Den Anteil an der Pflichtteilslast, der nach seiner Ansicht auf den nach § 13a Abs. 2 ErbStG begünstigten Erwerb der Beteiligung an der GmbH entfällt und sich auf 288.983 DM beläuft, berücksichtigte es nicht als abziehbare Nachlassverbindlichkeit. Die Begünstigung des Erwerbs der Beteiligung an der KG nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 ErbStG führte nicht zu einer weiteren Kürzung der abziehbaren Pflichtteilslast.
- 5 Mit dem während des Klageverfahrens ergangenen Änderungsbescheid vom 17. Mai 2011 setzte das FA die Erbschaftsteuer wegen einer Neuberechnung der Erbfallkosten ausgehend von einem nicht abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb von 9.789.568 DM auf 1.860.005 DM (951.005,46 €) herab.
- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit der Begründung ab, das FA habe die Übertragung der Gesellschaftsanteile an der GmbH und der KG auf E zum Ausgleich ihres Zugewinnausgleichsanspruchs zu Recht als Veräußerung i.S. des § 13a Abs. 5 ErbStG angesehen und ebenfalls zutreffend die Pflichtteilsschuld nur teilweise als Nachlassverbindlichkeit abgezogen. Das Urteil des FG ist in Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge 2014, 566 veröffentlicht.
- 7 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung von § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 4 und § 10 Abs. 6 ErbStG.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Erbschaftsteuerbescheid vom 17. Mai 2011 dahingehend zu ändern, dass bei der Berechnung der Erbschaftsteuer die Steuervergünstigungen nach § 13a ErbStG für den vollen Wert der erworbenen Anteile an der GmbH (21.361.320 DM) und an der KG (826.385 DM) gewährt werden und die Pflichtteilslast in voller Höhe von 2.033.518 DM als Nachlassverbindlichkeit abgezogen wird.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 Das Bundesministerium der Finanzen, das dem Verfahren aufgrund einer Aufforderung durch den Bundesfinanzhof --BFH-- (Beschluss vom 18. Februar 2015 II R 12/14, BFHE 248, 222, BStBl II 2015, 501) gemäß § 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetreten ist, teilt die Ansicht des FA.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Herabsetzung der Erbschaftsteuer auf 922.930,42 € (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Das FG hat zwar zutreffend angenommen, dass die teilweise Übertragung der Anteile an der GmbH und der KG auf E zum anteiligen rückwirkenden Wegfall der Steuervergünstigung nach § 13a Abs. 2 ErbStG geführt hat. Entgegen der Ansicht des FG ist aber die Pflichtteilsschuld in voller Höhe als Nachlassverbindlichkeit abzuziehen.
- 12 1. Die teilweise Übertragung der Gesellschaftsanteile an der GmbH und der KG auf E zur Erfüllung ihres Zugewinnausgleichsanspruchs führte gemäß § 13a Abs. 5 Nr. 1 und Nr. 4 ErbStG zum anteiligen rückwirkenden Wegfall des verminderten Wertansatzes (§ 13a Abs. 2 ErbStG).
- 13 a) Der Freibetrag oder Freibetragsanteil des § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG und der verminderte Wertansatz nach dessen Abs. 2 werden u.a. gewährt, wenn inländisches Betriebsvermögen i.S. des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG oder Anteile an Kapitalgesellschaften i.S. des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG beim Erwerb von Todes wegen auf den Erwerber übergehen. Zum begünstigten inländischen Betriebsvermögen (§ 12 Abs. 5 ErbStG) gehören gemäß § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG auch Anteile an einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

- 14** b) Nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 ErbStG fallen der Freibetrag oder Freibetragsanteil und der verminderte Wertansatz mit Wirkung für die Vergangenheit u.a. weg, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb einen Anteil an einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG veräußert. Unter Veräußerung ist jede entgeltliche Übertragung des begünstigt erworbenen Mitunternehmeranteils zu verstehen. Die Steuervergünstigungen fallen unabhängig davon weg, aus welchen Gründen der Mitunternehmeranteil veräußert wird und ob die Veräußerung freiwillig oder unfreiwillig erfolgt, und somit auch dann, wenn der Erwerber den Mitunternehmeranteil zur Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen oder sonstigen Nachlassverbindlichkeiten auf den Gläubiger überträgt (BFH-Urteil vom 26. Februar 2014 II R 36/12, BFHE 244, 449, BStBl II 2014, 581). Zu den Nachlassverbindlichkeiten in diesem Sinne zählt auch ein Zugewinnausgleichsanspruch des überlebenden Ehegatten.
- 15** Wird nur ein Teil des erworbenen Mitunternehmeranteils veräußert, fallen die Steuervergünstigungen nur zu einem entsprechenden Teil weg. Der Freibetrag oder Freibetragsanteil des § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG entfällt nur, soweit der Wert des nach der Veräußerung verbleibenden begünstigt erworbenen Vermögens niedriger als der Freibetrag oder Freibetragsanteil ist (zutreffend R 67 Abs. 1 Sätze 5 und 6 der Erbschaftsteuer-Richtlinien --ErbStR-- vom 21. Dezember 1998, BStBl I 1998, Sondernummer 2, 2, und R 67 Abs. 1 Sätze 5 und 6 ErbStR 2003, BStBl I 2003, Sondernummer 1, 2).
- 16** c) Veräußert der Erwerber einen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 i.V.m. Abs. 4 Nr. 3 ErbStG begünstigt erworbenen Anteil an einer Kapitalgesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb ganz oder teilweise, führt dies ebenfalls unabhängig vom Grund der Veräußerung und deren Freiwilligkeit oder Unfreiwilligkeit gemäß § 13a Abs. 5 Nr. 4 Satz 1 ErbStG zum vollständigen oder teilweisen rückwirkenden Wegfall der Steuervergünstigungen.
- 17** Ist der Erwerber bereits vor dem nach § 13a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 ErbStG begünstigten Erwerb eines Anteils an einer GmbH an dieser als Gesellschafter beteiligt gewesen, so behalten sein ursprünglicher Anteil und der hinzuerworbene Anteil gemäß § 15 Abs. 2 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) ihre Selbständigkeit. Veräußert der Erwerber seinen ursprünglichen Anteil, wirkt sich dies auf die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 i.V.m. Abs. 4 Nr. 3 ErbStG für den hinzuerworbenen Anteil nicht aus. Veräußert er hingegen den begünstigt erworbenen Anteil innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb, führt dies gemäß § 13a Abs. 5 Nr. 4 Satz 1 ErbStG zum rückwirkenden Wegfall der Steuervergünstigungen. Hält ein Gesellschafter einer GmbH mehrere Anteile und veräußert er diese teilweise, so muss in dem notariell beurkundeten Vertrag über die Abtretung oder die Verpflichtung zur Abtretung (§ 15 Abs. 3 und 4 GmbHG) hinreichend bestimmt angegeben werden, auf welchen Geschäftsanteil sich diese Vereinbarung bezieht (Urteil des Oberlandesgerichts Brandenburg vom 11. Februar 1998 3 U 55/97, OLG Brandenburg 1998, 250). Wird in einem derartigen notariell beurkundeten Vertrag ausdrücklich die Veräußerung und Abtretung des von Todes wegen erworbenen Anteils an der GmbH vereinbart, gibt es keine Grundlage für die Anwendung der Regelung in R 66 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 1998 und 2003, nach der dann, wenn der Erwerber begünstigter Anteile an einer Kapitalgesellschaft bereits vor dem Erwerb an dieser Gesellschaft beteiligt war, bei einer teilweisen Veräußerung seiner Anteile an der Kapitalgesellschaft davon auszugehen ist, dass er zunächst die ihm bereits früher gehörenden Anteile veräußert (Crezelius, Der Betrieb 1997, 1588). Dies berücksichtigt nunmehr die einschränkende Regelung in R E 13a.9 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2011 (BStBl I 2011, Sondernummer 1, 2), nach der in den genannten Fällen "regelmäßig davon ausgegangen werden kann", dass der Erwerber zunächst die ihm bereits früher gehörenden Anteile veräußert. Die ausdrückliche Veräußerung des von Todes wegen erworbenen Anteils an einer GmbH ist eine Ausnahme von dieser Regel.
- 18** d) Aufgrund der teilweisen Übertragung der Anteile an der KG und der GmbH auf E zur Erfüllung ihres Zugewinnausgleichsanspruchs sind somit gemäß § 13a Abs. 5 Nr. 1 und Nr. 4 ErbStG die Voraussetzungen für die Steuervergünstigung nach § 13a Abs. 2 ErbStG rückwirkend anteilig weggefallen. Da die Klägerin für die Erfüllung des Zugewinnausgleichsanspruchs einen Teil des von V geerbten Anteils an der GmbH verwendet hat, kann sie nicht so behandelt werden, als hätte sie dazu den ihr bereits früher gehörenden Anteil übertragen.
- 19** 2. Der von E gegen die Klägerin geltend gemachte Pflichtteilsanspruch von 2.033.518 DM ist in voller Höhe als Nachlassverbindlichkeit zu berücksichtigen.
- 20** a) Nach § 10 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 5 Nr. 2 ErbStG kann der Erbe vom Wert des gesamten Vermögensanfalls die Verbindlichkeiten aus geltend gemachten Pflichtteilen abziehen. § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG begründet in Fällen, in

denen zum Nachlass ein Anteil an einer GmbH gehört, dessen Erwerb nach § 13a ErbStG begünstigt ist, keine Einschränkung dieses Abzugs.

- 21** aa) Schulden und Lasten, die mit dem nach § 13a ErbStG befreiten Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft oder mit den nach § 13a ErbStG befreiten Anteilen an Kapitalgesellschaften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind gemäß § 10 Abs. 6 Satz 5 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 dem nach § 13a ErbStG befreiten Betriebsvermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind demgegenüber gemäß § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG in vollem Umfang abzugsfähig.
- 22** bb) Mit dem auch in den Sätzen 1, 2 und 3 des § 10 Abs. 6 ErbStG verwendeten Merkmal des wirtschaftlichen Zusammenhangs ist dasselbe gemeint wie in § 103 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes --BewG-- (BFH-Urteil vom 6. Juli 2005 II R 34/03, BFHE 210, 463, BStBl II 2005, 797). Ein wirtschaftlicher Zusammenhang von Schulden mit der Gesamtheit oder einzelnen Teilen des Betriebsvermögens i.S. des § 103 Abs. 1 BewG wird angenommen, wenn die Entstehung der Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die das Betriebsvermögen betreffen (BFH-Urteile vom 19. Februar 1982 III R 108/80, BFHE 135, 338, BStBl II 1982, 449, und in BFHE 210, 463, BStBl II 2005, 797). Dieser Zusammenhang ist insbesondere dann zu bejahen, wenn die Schuld zum Erwerb, zur Sicherung oder zur Erhaltung des jeweiligen Vermögens eingegangen worden ist. Dagegen reicht es nicht aus, wenn lediglich ein rechtlicher Zusammenhang zwischen der Schuld und dem begünstigten Vermögen besteht (BFH-Urteil in BFHE 210, 463, BStBl II 2005, 797).
- 23** cc) Schulden und Lasten können danach nur mit bestimmten zum Nachlass gehörenden Vermögensgegenständen oder Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn der Erbe ein Darlehen zu tilgen hat, das der Erblasser zum Kauf eines zum Nachlass gehörenden Vermögensgegenstands (z.B. Grundstück, Beteiligung an einer Personengesellschaft oder Anteil an einer Kapitalgesellschaft) aufgenommen hatte. Fehlt es an einem solchen konkreten Zusammenhang einer Nachlassverbindlichkeit mit bestimmten zum Nachlass gehörenden Vermögensgegenständen oder Vermögen, so wird ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit allen zum Nachlass gehörenden Vermögensgegenständen und Vermögen nicht allein dadurch begründet, dass der Erbe zur Erfüllung der Verbindlichkeit verpflichtet ist. Diese Verpflichtung des Erben begründet keinen wirtschaftlichen, sondern allenfalls einen rechtlichen Zusammenhang.
- 24** Hätte der Gesetzgeber anordnen wollen, dass sämtliche Nachlassverbindlichkeiten, die nicht in einem konkreten wirtschaftlichen Zusammenhang mit bestimmten zum Nachlass gehörenden aktiven Vermögensgegenständen oder Vermögen stehen, nur mit dem Anteil abzugsfähig sind, der dem Verhältnis der Verkehrswerte oder Steuerwerte der steuerpflichtigen Vermögensgegenstände zum entsprechenden Wert des steuerfreien Vermögens entspricht, hätte er dies anordnen können und müssen. Für eine derartige Aufteilung durch die Finanzverwaltung und die Rechtsprechung findet sich in § 10 Abs. 6 ErbStG keine Rechtsgrundlage. Der Wortlaut des § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG betrifft nur den Fall, dass nach Anwendung des § 13a ErbStG ein anzusetzender Wert des nach § 13a ErbStG begünstigten Vermögens verbleibt.
- 25** Für diese Auslegung des § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG spricht auch die in § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG getroffene Regelung, nach der Schulden und Lasten, die mit dem nach § 13a ErbStG befreiten Betriebsvermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, in vollem Umfang abzugsfähig sind. Dies bestätigt die Ansicht, dass der von § 10 Abs. 6 ErbStG vorausgesetzte wirtschaftliche Zusammenhang nur gegeben ist, wenn Schulden oder Lasten bestimmten zum Nachlass gehörenden aktiven Vermögensgegenständen oder Vermögen zugeordnet werden können, nicht aber bei anderen Nachlassverbindlichkeiten, bei denen eine solche konkrete Zuordnung nicht möglich ist. Hätte der Gesetzgeber dies anders gesehen, ist anzunehmen, dass er unter Berücksichtigung der Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) an Steuergesetze für den nach § 13a ErbStG begünstigten Erwerb von Betriebsvermögen keine Ausnahme von der nur anteiligen Abziehbarkeit solcher Nachlassverbindlichkeiten wie etwa der Pflichtteilsschuld gemacht hätte.
- 26** dd) Von dieser Auslegung des § 10 Abs. 6 ErbStG geht im Grundsatz 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 ganz oder teilweise steuerbefreite Vermögensgegenstände oder Vermögen i.S. des § 10 Abs. 6 ErbStG gehören. Zu den allgemeinen Nachlassverbindlichkeiten rechnet die

Finanzverwaltung beispielsweise Steuerschulden, ein Konsumentendarlehen (H E 10.10 "Pflichtteilkürzung" der Hinweise zu den ErbStR 2011, BStBl I 2011, Sondernummer 1, 117) und die Erbfallkosten (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG), ferner bisher auch die Pflicht des Erben zur Zahlung des Zugewinnausgleichs an den überlebenden Ehegatten des Erblassers (anders nunmehr 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, ErbSt-Kartei BW § 10 ErbStG Karte 31).

- 27** ee) Bei Pflichtteilsansprüchen besteht demgegenüber nach Ansicht der Finanzverwaltung (R 31 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2003, R E 10.10 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2011) ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den einzelnen erworbenen Vermögensgegenständen unabhängig davon, inwieweit sie steuerbar oder steuerbefreit sind, so dass diese Last von der Beschränkung des Abzugs nach § 10 Abs. 6 ErbStG erfasst wird.
- 28** Dieser Ansicht der Finanzverwaltung kann nicht gefolgt werden. Die Pflicht des Erben zur Erfüllung eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs steht ebenso wenig in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den einzelnen erworbenen Vermögensgegenständen wie die anderen allgemeinen Nachlassverbindlichkeiten.
- 29** Die Bemessung des Pflichtteils nach dem Wert des Nachlasses (§§ 2311 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) begründet keinen wirtschaftlichen, sondern allenfalls einen rechtlichen Zusammenhang der Pflichtteilslast mit den zum Nachlass gehörenden aktiven Vermögensgegenständen oder Vermögen (Meincke, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge 2006, 199; ders., Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., § 10 Rz 55). Nach dem 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. Diese Entscheidung lässt sich dahingehend verallgemeinern, dass der Pflichtteilsanspruch nicht gegenständlich konkretisiert in Bezug auf die zum Nachlass gehörenden aktiven Vermögensgegenstände oder Vermögen ist und es somit an einem wirtschaftlichen Zusammenhang der Pflichtteilslast mit diesen Vermögensgegenständen oder Vermögen fehlt.
- 30** Ein anderer sachlicher Grund, der es unter Berücksichtigung des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) rechtfertigen könnte, 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 an den Pflichtteilsberechtigten oder an einen Dritten oder als andere allgemeine Nachlassverbindlichkeit (z.B. vom Erblasser aufgenommenes Konsumentendarlehen) zahlen müsste, ist nicht ersichtlich.
- 31** Dem BFH-Urteil vom 21. Juli 1972 III R 44/70 (BFHE 107, 147, BStBl II 1973, 3) lässt sich nichts anderes entnehmen. Der BFH hat in diesem Urteil zwar ausgeführt, 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. Dieses Urteil betraf aber zum einen nicht die Auslegung des § 10 Abs. 6 ErbStG, sondern 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. Zum anderen setzen das Entstehen eines Pflichtteilsanspruchs und die Pflicht zur Erfüllung dieses Anspruchs anders als vom BFH in dem Urteil angenommen 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 BGB bei Ausschlagung der Erbschaft bzw. des Erbteils. Auch einem Erben kann gemäß § 2305 BGB ein Pflichtteilsanspruch zustehen, nämlich wenn der Erbteil geringer ist als die Hälfte des gesetzlichen Erbteils.
- 32** b) Der von E gegen die Klägerin geltend gemachte Pflichtteilsanspruch von 2.033.518 DM ist somit in voller Höhe als Nachlassverbindlichkeit zu berücksichtigen.
- 33** 3. Das FA hat den auf die Klägerin entfallenden Anteil am Zugewinnausgleichsanspruch der E zu Recht in voller Höhe als Nachlassverbindlichkeit abgezogen. Diese Nachlassverbindlichkeit ist ebenfalls unabhängig von der Zusammensetzung des Nachlasses in voller Höhe abziehbar. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit allen zum Nachlass gehörenden aktiven Vermögensgegenständen oder Vermögen wird nicht dadurch begründet, dass diese Vermögensgegenstände oder Vermögen gemäß § 1371 Abs. 2 i.V.m. §§ 1373 bis 1376, 1378 BGB bei der Berechnung der Höhe des Anspruchs auf Zugewinnausgleich berücksichtigt werden.

34 4. Die Erbschaftsteuer ist demnach abweichend vom Bescheid vom 17. Mai 2011 wie folgt zu berechnen:

steuerpflichtiger Erwerb vor Abrundung bisher	9.789.568 DM
zusätzlich abzuziehender Pflichtteil	288.983 DM
steuerpflichtiger Erwerb nach Abrundung neu	9.500.500 DM
Steuersatz wie bisher	19 %
festzusetzende Steuer	1.805.095 DM
entspricht	922.930,42 €

35 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de