

# Sterben und erben bringen viel Kummer



**Wer dieses Sprichwort entkräften will und bei der Abwicklung eines Nachlasses sowohl nerven- als auch kostenschonend vorgehen möchte, tut gut daran, sich früh genug zu informieren.**

## ABZIEHBARKEIT EINES VERJÄHRTEN PFLICHTTEILSANSPRUCHS ALS NACHLASSVERBINDLICHKEIT

Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht hatte mit Urteil vom 04.05.2016, Az. 3K 148/15 folgenden Sachverhalt zu entscheiden: Im Jahr 1986 errichteten der Vater des Klägers und dessen Ehefrau und zugleich Stiefmutter des Klägers ein notarielles gemeinschaftliches Testament, worin sie sich gegenseitig zu Alleinerben und den Kläger zum Erben des Überlebenden einsetzten (sogenanntes Berliner Testament). Der Vater des Klägers verstarb 2003, die Stiefmutter 2014. In der Erbschaftsteuererklärung meldete der Kläger als Nachlassverbindlichkeit einen eigenen Pflichtteilsanspruch an, den er seiner Stiefmutter gegenüber mündlich geltend gemacht habe. Das Finanzamt setzte die Erbschaftsteuer fest, ohne den geltend gemachten Pflichtteilsan-

spruch bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs zu berücksichtigen. Dagegen legte der Kläger erfolglos Einspruch ein. Er rügte die Versagung des Abzugs des Pflichtteilsanspruchs als Erblässerschuld bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs aufgrund des Ablebens seiner Stiefmutter.

Das Gericht kam zu dem Ergebnis, dass der Alleinerbe nach dem Tod des verpflichteten Erblässers seinen nunmehr gegen sich selbst gerichteten Pflichtteilsanspruch auch dann geltend machen und als Nachlassverbindlichkeit vom Erwerb abziehen kann, wenn der Anspruch bereits verjährt ist. Das Finanzamt hat zu Unrecht den vom Kläger als Nachlassverbindlichkeit geltend gemachten Pflichtteilsanspruch bei der Erbschaftsteuerfestsetzung nicht steuermindernd berücksichtigt. Der Pflichtteilsanspruch des Klägers aufgrund des Todes seines Vaters ist entstanden und nicht

zwischenzeitlich erloschen. Der Anspruch gegen die Erblässerin ist vom Kläger (nachträglich) wirksam geltend gemacht worden. Auch hat bei dieser eine wirtschaftliche Belastung im Sinne des § 10 Abs. 1, 1 ErbStG. vorgelegen.

Durch die Verjährung ist der Anspruch des Klägers nicht untergegangen. Denn auch eine verjährte Forderung bleibt vollwirksam und einklagbar. Die Forderung ist lediglich behaftet mit der Einrede der Verjährung, sodass der Anspruch nicht durchgesetzt werden kann, wenn der Schuldner die Einrede erhebt. Der Pflichtteilsanspruch ist nach § 10 Abs. 3 ErbStG. erbschaftsteuerrechtlich durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit nicht erloschen. Dies gilt auch, wenn der Pflichtteilsberechtigte – wie im Streitfall – Erbe des Pflichtteilsverpflichteten ist und umfasst auch das Recht, die Geltendmachung des Pflichtteils fiktiv nachzuholen (BFH Urteil vom

19.02.2013 II R47/11). Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs im vorgenannten Urteil entschiedenen Fall, der nachträglichen Geltendmachung eines in diesem Zeitpunkt noch nicht verjährten Pflichtteilsanspruchs, hat dazu geführt, dass das Finanzamt die nachträgliche Geltendmachung zu berücksichtigen hat, und zwar sowohl hinsichtlich der Besteuerung des Erwerbs des Pflichtteils, § 3 Abs.1 Nr.1 ErbStG. als auch hinsichtlich des Abzugs der Pflichtteilsschuld als Nachlassverbindlichkeit. Dies gilt nach Auffassung des Finanzgerichts gleichermaßen für den zum Zeitpunkt (nachträgliche) Geltendmachung bereits verjährten Pflichtteilsanspruch. Schließlich ist dem Streitfall auch eine wirtschaftliche Belastung im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG. gegeben. Auch dann, wenn der ursprüngliche Verpflichtete nicht damit rechnen musste, den Pflichtteilsanspruch zu Lebzeiten erfüllen zu müssen und deshalb nicht wirtschaftlich belastet gewesen ist, kann der Erblasser aufgrund der Rückwirkung der Geltendmachung im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1. Nr. 2 AO zurück auf den Eintritt des ursprünglichen Erbfalls den Abzug als Nachlassverbindlichkeit erreichen. Dies gilt auch, wenn der Pflichtteilsanspruch bereits verjährt gewesen ist.

Gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts ist Revision eingelegt worden (AZ. des BFH II R 17/16). Die Revision wurde zugelassen, weil der BFH in seinem oben genannten Urteil vom 19.02.2013 die Frage der Verjährung des Pflichtteilsanspruchs offen gelassen hatte. Aber auch im Hinblick auf das abweichende Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 03.11.2015 (1 K 1059/ 14, Revision eingelegt, AZ. des BFH II R 1 /16) ist zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH erforderlich. Denn das hessische Finanzgericht entschied, dass verjährte Pflichtteilsansprüche nicht als Nachlassverbindlichkeiten abziehbar sind. Ferner hat es dem Vortrag des Verpflichteten, er erhebe die Einrede der Verjährung nicht, keine Bedeutung beigemessen, da es an einem natürlichen Interessengegensatz fehlt, wenn zum Beispiel wegen eingetretener Nacherbschaft der Verpflichtete und der Berechtigte identisch sind und die Konstruktion bei gleicher Höhe der Erbschaft ausschließlich zum Zweck einer geringeren Steuerbelastung gewährt wird.

Als Gestaltungsempfehlung eignet sich der Sachverhalt daher derzeit nicht. Den Pflichtteilsberechtigten wird jedoch empfohlen, den Pflichtteil geltend zu machen und gleichzeitig dem Überlebenden ein verzinsliches Darlehen zu gewähren, dessen Rückzahlung gestundet ist. Auf diese Weise können die Steuerfreibeträge bei der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs in jedem Falle beansprucht werden.

## FESTSETZUNG DER ERBSCHAFTSSTEUER FÜR DEN VORERBFALL NACH DEM TOD DES VORERBEN

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 13.11.2016 (AZ. II R 55/ 14) folgenden Sachverhalt zu entscheiden:

Die Klägerin ist Alleinerbin der 2012 verstorbenen Erblässerin, die ihrerseits alleinige Vorerbin ihres im Jahre 2007 verstorbenen Ehemanns war. Nacherbin ist die Tochter des Ehemanns. Das Finanzamt setzte die Erbschaftsteuer für den Vorerbfall gegen die Klägerin fest. Das Finanzgericht wies die Aufhebung der Steuerbescheide unter Einspruchsentscheidung gerichtete Klage? mit der Begründung ab, das Finanzamt habe die Erbschaftsteuer zu Recht gegen die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der Vorerbin und nicht gegen die Nacherbin festgesetzt. Die Klägerin könne von der Nacherbin eine Befreiung von der Steuerschuld ohne Ersatz für die aus eigenem Vermögen geleistete Steuer verlangen.

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass die Erbschaftsteuer für den Vorerbfall nach dem Tod des Vorerben regelmäßig gegen den Nacherben und nur ausnahmsweise gegen den Erben des Vorerben festzusetzen ist.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs hört im Eintrittsfall der Nacherbfolge der Vorerbe auf, Erbe zu sein, und die Erbschaft fällt dem Nacherben an. Der Nacherbe ist Erbe des ursprünglichen Erblässers. Er haftet für die Nachlassverbindlichkeiten, und zwar auch für die Verbindlichkeiten, die nicht vom Erblasser herrühren, sondern als Erbschaftsschulden den Erben als solchen treffen, soweit der Erblasser nicht ausnahmsweise ausschließlich den Vorerben mit Vermächtnissen und Auflagen belasten wollte. Der Vorerbe haftet lediglich für Eigenverbindlichkeiten, die aber zugleich Nachlassverbindlichkeiten sein



MICHAEL TESCHNER, Geschäftsführer bei der NRT Niederrheinische Treuhand GmbH in Duisburg

können, für die auch der Nacherbe haftet. Haften sowohl der Vorerbe als auch der Nacherbe für eine Nachlassverbindlichkeit, sind sie Gesamtschuldner.

Für die aufgrund des Vorerbfalls entstandene Erbschaftsteuer haftete demnach auch der Nacherbe. Die Erbschaftsteuer ist eine Verbindlichkeit, die den Vorerben als solchen trifft, und somit als Erbschaftsschuld eine Nachlassverbindlichkeit, die allerdings bei der Bemessung der Erbschaftsteuer des Vorerben nicht abzugsfähig ist. Es gibt weder einen zivilrechtlichen noch einen erbschaftsteuerrechtlichen Grund, die Erbschaftsschuld insoweit als sonstige Nachlassverbindlichkeiten zu behandeln und anzunehmen, dass die Steuerschuld allein auf den Erben des Vorerben übergehe und der Nacherbe dafür nicht hafte.

Das zuständige Finanzamt hat nach seinem pflichtgemäßen Ermessen zu entscheiden, gegen welchen Gesamtschuldner es die Erbschaftsteuer festsetzt. Da der Nacherbe im Verhältnis zum Vorerben oder dessen Erben die Erbschaftsschuld des Vorerben zu tragen hat, entspricht es regelmäßig pflichtgemäßem Ermessen, die Steuer gegen den Nacherben festzusetzen.

Michael Teschner, Rechtsanwalt ■