
Datum: 04.02.2021
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 1941/16 Erb
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2021:0204.3K1941.16ERB.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Unter Aufhebung des Bescheides vom 09.11.2015 und der Einspruchsentscheidung vom 23.05.2016 wird der Beklagte verpflichtet, den Bescheid vom 05.11.2010 zu ändern und weitere Nachlassverbindlichkeiten i. H. v. 847.939,13 Euro (Prozesszinsen) und i. H. v. 139.769,22 Euro (Gerichtskosten) zu berücksichtigen.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin vorher Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand	1
Streitig ist die Änderbarkeit einer Erbschaftsteuerfestsetzung zur steuermindernden Berücksichtigung von Pflichtteilsverbindlichkeiten sowie Gerichtskosten und Prozesszinsen gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 und Nr. 3 Erbschaftsteuergesetz (ErbStG).	2

Die Klägerin ist ausweislich des vom Amtsgericht N-Stadt am 01.06.2005 erteilten Erbscheins Alleinerbin ihres am 10./11.01.2005 verstorbenen Großvaters. Ihr laut Testament vom 30.08.2000 als Vorerbe eingesetzter Vater hatte das Erbe ausgeschlagen und machte in der Folge Pflichtteils(ergänzungs)ansprüche geltend.

Neben dem Grundbesitz C-Straße in N-Stadt bestand der Nachlass im Wesentlichen aus dem Vermögen der J-Familienstiftung (Stiftung), einer für steuerliche Zwecke transparenten Stiftung liechtensteinischen Rechts. Die vom Erblasser in diesem Zusammenhang erzielten Einkünfte sowie die Erfassung des Vermögens der Stiftung und der damit zusammenhängenden Verbindlichkeiten aufgrund der Auszahlung an Stiftungsbegünstigte im Rahmen der Erbschaftsteuer waren Gegenstand steuerstrafrechtlicher Ermittlungen. 4

Der Vater der Klägerin verfolgte Pflichtteilsergänzungsansprüche gegenüber der Stiftung spätestens seit dem 06.11.2006 mit Erhebung einer Stufenklage beim Landgericht in Liechtenstein, die zunächst auf Auskunftserteilung über die durch den Erblasser an die Stiftung gemachten Zuwendungen und im weiteren auf einen noch zu beziffernden Pflichtteilsergänzungsanspruch gerichtet war. Nach bezüglich des Auskunftsanspruchs zusprechender Entscheidungen im landgerichtlichen und im Berufungsverfahren machte der Vater der Klägerin schließlich Pflichtteilsergänzungsansprüche in Höhe von 1.599.453,35 Euro im Klagewege gegenüber der Stiftung geltend. Mit Urteil vom 03.08.2012 sprach das Fürstliche Landgericht ihm 1.327.839 Euro zu. Die Berufung der Stiftung beim Fürstlichen Obergericht in Vaduz (Urteil vom 14.02.2013) war ebenso wenig erfolgreich wie die von der Stiftung beim Obersten Fürstlichen Gerichtshof angebrachte Revision. Durch Urteil des Obersten Fürstlichen Gerichtshofs vom 05.07.2013 wurde die Stiftung zur Zahlung an den Vater der Klägerin in Höhe von 1.529.059,33 Euro zzgl. Zinsen in Höhe von 5 % über dem Basiszinssatz seit dem 27.10.2006 verurteilt. Der dagegen gerichteten Verfassungsbeschwerde half der Staatsgerichtshof des Fürstentums Liechtenstein als Verfassungsgerichtshof nicht ab (Urteil vom 29.10.2013). Zu den Einzelheiten wird auf die Urteile (Blatt 44 ff der Gerichtsakte) hingewiesen. 5

Der Vater der Klägerin setzte seine ausgeurteilten Ansprüche im Wege der Zwangsvollstreckung gegenüber der Stiftung durch. Das auf einem Schweizer Bankkonto angelegte Stiftungsvermögen in Höhe von rund 1,2 Millionen Euro ist an den Vater der Klägerin ausgekehrt worden und die Stiftung infolgedessen vermögenslos (vgl. Pfändungs- und Überweisungsbeschluss des Fürstlichen Landgerichts vom 11.03.2014, Blatt 274 der Gerichtsakte, sowie das Schreiben der Rechtsanwälte C. an den Prozessbevollmächtigten vom 10.07.2015, Blatt 276 der Gerichtsakte). 6

Am 31.05.2007 gab die Klägerin eine Erbschaftsteuererklärung ab. 7

Der Beklagte setzte die Erbschaftsteuer zunächst mit Bescheid vom 16.07.2009 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) auf 0 Euro fest. Durch Änderungsbescheid vom 14.04.2010 wurde die Erbschaftsteuer auf 137.408 Euro festgesetzt und der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben. Verpflichtungen aus Pflichtteilsansprüchen des Vaters der Klägerin wurden in Höhe von 462.000 Euro berücksichtigt und in der Anlage zum Bescheid im Einzelnen erläutert. Gleichzeitig wurde die Klägerin gebeten, innerhalb von vier Wochen nach Erhalt des Bescheides Angaben zum Stand des Klageverfahrens wegen des geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs zu machen und entsprechende Unterlagen in Kopie einzureichen. 8

Außerdem erging die Erbschaftsteuerfestsetzung gemäß § 165 Abs. 1 AO teilweise vorläufig hinsichtlich 9

- „der Höhe der Nachlassverbindlichkeiten (Beerdigungs- und Steuerberatungskosten), 10
- der Höhe des Pflichtteilsanspruchs, 11
- künftiger Erfüllungen der Schenkungen auf den Todesfall (Auszahlungen von Guthaben der J Stiftung an die Begünstigten laut Stiftungsurkunde).“ 12

Weiter heißt es: „Sobald die Höhe dieser Besteuerungsgrundlagen endgültig feststeht, bitte ich entsprechende Nachweise beizubringen.“ Zu den Einzelheiten wird auf den Erbschaftsteuerbescheid vom 14.04.2010 Bezug genommen. 13

Mit Bescheid vom 05.10.2010 setzte der Beklagte die Erbschaftsteuer auf 219.906 Euro fest. Unter Erbfallschulden waren die Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsansprüchen des Vaters der Klägerin nunmehr mit 0 Euro angesetzt. Der Bescheid erging nach § 165 Abs. 1 AO teilweise vorläufig hinsichtlich der Höhe der Nachlassverbindlichkeiten, eines möglichen Pflichtteilsanspruchs sowie wegen künftiger Erfüllungen von Schenkungen auf den Todesfall. Unter Erläuterungen des Bescheids heißt es weiter: „Meinen Aufforderungen (im Bescheid vom 14.04.2010 und Schreiben vom 14.06.2010), Angaben und Nachweise über den Stand des Verfahrens wegen des geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs von Herrn S. S. nachzureichen, sind sie bisher nicht nachgekommen. Ihren Angaben konnte insoweit nicht gefolgt werden.“ 14

Auf den Einspruch der Klägerin änderte der Beklagte mit Bescheid vom 05.11.2010 die Erbschaftsteuerfestsetzung erneut und setzte die Erbschaftsteuer auf 186.428 Euro herab. Er berücksichtigte nunmehr Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsansprüchen in Höhe von 176.111 Euro. Die Erbschaftsteuerfestsetzung erging weiterhin gemäß § 165 AO teilweise vorläufig hinsichtlich der Höhe der Nachlassverbindlichkeiten, der Höhe des Pflichtteilsanspruchs sowie wegen künftiger Erfüllungen von Schenkungen auf den Todesfall. Weiter heißt es unter Erläuterungen: „Der Pflichtteilsanspruch von Herrn S. S. wurde mit 176.111 Euro berücksichtigt. Dieser Betrag ergibt sich aus dem Schriftsatz des Fürstlichen Landgerichts zur Vorbereitung auf die Verhandlung am 28.09.2010. Hierdurch erledigt sich ihr Einspruch vom 12.10.2010.“ Wegen der Einzelheiten wird Bezug genommen auf den Bescheid vom 05.11.2010. 15

Mit Schreiben vom 16.05.2014 bat der Beklagte die Klägerin, vertreten durch ihren Prozessbevollmächtigten, um Mitteilung, ob weitere Nachlassverbindlichkeiten entstanden seien, sich die Höhe des Pflichtteilsanspruchs ihres Vaters verändert habe und ob sich bezüglich der Schenkungen auf den Todesfall Änderungen ergeben hätten oder in Zukunft noch ergeben würden. Der Beklagte prüfe, ob die Vorläufigkeitserklärung für den Bescheid aufgehoben werden könne. Mit Schreiben vom 30.06.2014 erinnerte der Beklagte mit Fristsetzung zum 15.07.2014 an die Beantwortung des Schreibens vom 16.05.2014. 16

Die Schreiben des Beklagten blieben ohne Reaktion. 17

Der Beklagte erklärte den Bescheid vom 05.11.2010 mit Bescheid vom 04.08.2014 nach § 165 Abs. 2 Satz 2 AO für endgültig. In den Erläuterungen heißt es, der Bescheid ergehe endgültig, da aufgrund der Anfragen vom 16.05.2014 und 30.06.2014 keine Gründe für eine weitere Vorläufigkeit erklärt worden seien. Der Bescheid vom 04.08.2014 wurde, wie auch die übrigen Erbschaftsteuerbescheide, ihrem Prozessbevollmächtigten bekannt gegeben. Der Bescheid vom 04.08.2014 wurde bestandskräftig. 18

Mit Schreiben vom 29.07.2015 beantragte die Klägerin, vertreten durch ihren Prozessbevollmächtigten, Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsansprüchen in Höhe von 1.529.059,33 Euro zzgl. 5 % Zinsen über dem Basiszinssatz seit dem 27.10.2006 zu berücksichtigen. Außerdem seien für die ersten beiden Instanzen des vom Vater gegen die Stiftung geführten Verfahrens Kosten in Höhe von 144.237,60 Schweizer Franken, für das Revisionsverfahren in Höhe von 23.586,45 Schweizer Franken und für das Verfahren vor dem Staatsgerichtshof in Höhe von 4.874,80 Schweizer Franken (Zinsen und Kosten insgesamt 987.708,35 Euro) angefallen. Der Prozessbevollmächtigte der Klägerin habe erst am 09.07.2015 vom Abschluss des gerichtlichen Verfahrens im Fürstentum Liechtenstein vor dem dortigen Staatsgerichtshof erfahren.

Dabei sei zu berücksichtigen, dass die Klägerin bei den Gerichtsverfahren in Liechtenstein nicht Verfahrensbeteiligte oder Beigeladene gewesen sei. Die Entscheidungen der Liechtensteinischen Gerichte seien ihr deshalb auch nicht zugestellt oder auf anderem Wege durch die Prozessvertreter der Stiftung mitgeteilt worden. Die Kanzlei ihres Prozessbevollmächtigten sei zwar für die Prozessanwälte der Stiftung in Liechtenstein in Bezug auf das (nach Internationalem Privatrecht anwendbare) deutsche Erbrecht beratend tätig geworden. Jedoch habe sich diese Tätigkeit auf die Tatsacheninstanz beschränkt. 20

Zur Begründung trägt die Klägerin weiter vor, das letztinstanzliche Urteil über das Bestehen und die Höhe des Pflichtteilergänzungsanspruches ihres Vaters gegen die Stiftung stelle ein rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar, welches mit Rechtskraft des Urteils eingetreten sei. Eine Bereicherung sei in Höhe des dem Vater der Klägerin zugesprochenen Pflichtteils damit nicht eingetreten. 21

Für den Fall, dass dieser Auffassung nicht gefolgt werde, sei eine Änderung nach § 174 Abs. 1 AO geboten, denn der teilweise befriedigte Pflichtteilergänzungsanspruch des Vaters der Klägerin führe zu einer widerstreitenden Steuereinstufung nach § 174 Abs. 1 AO, wenn der Pflichtteilergänzungsanspruch beim Vater der Klägerin der Erbschaftsteuer unterworfen, die Verbindlichkeit daraus jedoch bei der Klägerin nicht berücksichtigt werde. 22

Den Antrag lehnte der Beklagte mit Bescheid vom 09.11.2015 ab und wies den dagegen erhobenen Einspruch durch Einspruchsentscheidung vom 23.05.2016, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, als unbegründet zurück. 23

Mit der Klage vom 22.06.2016 verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter, Verbindlichkeiten aus Pflichtteils(ergänzungs)ansprüchen in Höhe von 1.529.059,33 Euro sowie Zinsen und Gerichtskosten in Höhe von insgesamt 987.708,35 Euro gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 bzw. Nr. 3 ErbStG erwerbsmindernd zu berücksichtigen. 24

Unter Vertiefung und Ergänzung des Vortrags aus dem Einspruchsverfahren vertritt die Klägerin weiter die Auffassung, die rechtskräftige gerichtliche Feststellung des Pflichtteilergänzungsanspruches des Vaters der Klägerin sei ein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Die Rückwirkung liege in der finalen Bestimmung der Nachlassverbindlichkeiten i. S. d. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG, die mit der nachträglichen Änderung eines Kaufpreises zu vergleichen sei, die für Zwecke des § 16 Abs. 2 Einkommensteuergesetz als rückwirkendes Ereignis zu behandeln sei (BFH, Beschluss vom 23.02.1995 III B 134/94, juris). Dasselbe folge aus den Erwägungen, aus denen der Bundesfinanzhof (Urteil vom 22.09.2010 II R 54/09, BStBl. II 2011, 247) die Festsetzung und Zahlung einer ausländischen Steuer i. S. d. § 21 ErbStG als rückwirkendes Ereignis einstufte. Wie die Festsetzung und Zahlung einer ausländischen Steuer könne denklogisch auch der Pflichtteilergänzungsanspruch erst nach dem Tod des Erblassers geltend gemacht werden, 25

wenn Klarheit über die rechtliche Stellung als Erbe oder Nichterbe bestehe.

Außerdem hält die Klägerin eine Änderung der Erbschaftsteuerfestsetzung nach § 174 AO für möglich. Mindestens in Höhe der Bereicherung des Vaters der Klägerin liege eine widerstrebende Steuerfestsetzung i. S. d. § 174 Abs. 1 Satz 1 AO vor, da der Pflichtteilergänzungsanspruch sowohl bei der Klägerin wegen Nichtberücksichtigung als Nachlassverbindlichkeit als auch bei ihrem Vater wegen der Berücksichtigung als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterliege. 26

Darüber hinaus seien die Prozesszinsen und Gerichtskosten aus dem Rechtsstreit über den Pflichtteilergänzungsanspruch gemäß § 10 Abs. 5 ErbStG nachlassmindernd zu berücksichtigen. Diese Aufwendungen entstünden unabhängig von der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs. Letztere erfordere lediglich, dass der Berechtigte seinen Entschluss, die Erfüllung des Pflichtteils zu verlangen, in geeigneter Weise bekunde. Prozesskosten und -zinsen fielen dagegen im Zusammenhang mit der Durchsetzung des Anspruchs an. So seien Pflichtteilsverbindlichkeiten gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG, Prozesskosten und -zinsen als Nachlassregelungskosten gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG zu berücksichtigen. 27

Die Änderung der Erbschaftsteuerfestsetzung könne zur Berücksichtigung dieser Aufwendungen gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erfolgen. Unabhängig davon, dass die Klägerin auf den wegen der Pflichtteilergänzungsansprüche geführten Rechtsstreit keinerlei Einfluss haben können, seien Prozesskosten und -zinsen sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach in einer Weise unbestimmt, dass eine Schätzung nicht vorgenommen werden könne. Diese Unbestimmtheit beruhe auf tatsächlichen Gründen; der Sachverhalt werde erst mit Rechtskraft der Gerichtsentscheidung endgültig definiert. Diese Bestimmung erfolge mit Rückwirkung für die Vergangenheit. 28

Vorliegend sei die Erbschaftsteuerfestsetzung vor dem letztinstanzlichen Urteil der liechtensteinischen Justiz erfolgt und auch bestandskräftig geworden. Die Vorläufigkeit der Steuerfestsetzung stehe einer Änderung gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO nicht entgegen. Auch soweit gegen die Aufhebung der Vorläufigkeit, bei der es sich in der Sache nicht um einen Änderungsbescheid handle, kein Rechtsmittel eingelegt werde, werde die Anwendung der Korrekturvorschrift nicht ausgeschlossen. Festzuhalten sei, dass im Zeitpunkt der Aufhebung der Vorläufigkeit weder die Klägerin noch der Beklagte Kenntnis von der abschließenden Entscheidung des Staatsgerichtshofs des Fürstentums Liechtenstein vom 29.10.2013 gehabt hätten. 29

Die Klägerin beantragt, 30

den ablehnenden Bescheid vom 09.11.2015 sowie die Einspruchsentscheidung vom 23.05.2016 aufzuheben und unter Änderung des Bescheides vom 05.11.2010 die Erbschaftsteuer unter Berücksichtigung von Nachlassverbindlichkeiten in Höhe von 2.340.656,68 Euro (Pflichtteilergänzungsansprüche 1.352.948,33 Euro, Gerichtskosten 139.769,22 Euro und Prozesszinsen 847.939,13 Euro) bzw. hilfsweise unter Berücksichtigung von Nachlassverbindlichkeiten in Höhe von 1,2 Mio. Euro auf 0,00 Euro festzusetzen. 31

Der Beklagte beantragt, 32

die Klage abzuweisen, 33

hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 34

Die Höhe der geltend gemachten Beträge sei unstreitig.	35
Eine Berücksichtigung von Nachlassverbindlichkeiten sei jedoch ausgeschlossen, da Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Der Erbschaftsteuerbescheid vom 05.11.2010 sei mit bestandkräftig gewordenem Bescheid vom 04.08.2014 für endgültig erklärt worden. Damit sei auch die Ablaufhemmung i. S. d. § 171 Abs. 8 AO eingetreten.	36
Hinsichtlich der Pflichtteilergänzungsansprüche könne eine Änderung des Bescheides weder auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO noch auf § 174 AO gestützt werden. Es fehle an einem rückwirkenden Ereignis, da der Vater der Klägerin seine Ansprüche bereits vor Erlass des Bescheides vom 05.11.2010 geltend gemacht habe. Auch seien keine widerstreitenden Steuerfestsetzungen ergangen. Die Behandlung der Ansprüche des Vaters bei seiner Veranlagung zur Erbschaftsteuer führe nicht mit rechtlicher Notwendigkeit zu einer entsprechenden Behandlung bei der Klägerin.	37
Aus Sicht des Beklagten teilen Prozesskosten und -zinsen das Schicksal der Pflichtteilergänzungsansprüche; aber auch unabhängig davon kann seiner Auffassung nach eine Änderung der Erbschaftsteuerfestsetzung insbesondere nicht gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erfolgen. An einem rückwirkenden Ereignis fehle es nämlich, wenn das Finanzamt nachträglich Kenntnis von einem bereits gegebenen Sachverhalt erlange. Zum Zeitpunkt der Aufhebung der Vorläufigkeit am 04.08.2014 habe die letztinstanzliche Entscheidung der liechtensteinischen Justiz vom 29.10.2013 bereits vorgelegen. Darüber hinaus bilde die Grundlage des bereits vor der Endgültigkeitserklärung eingetretenen rückwirkenden Ereignisses – nämlich die Unsicherheit bezüglich der Pflichtteilergänzungsansprüche – gleichzeitig den Grund für die Vorläufigkeitserklärung. So wie in Fällen des § 173 AO die Korrekturbefugnisse hinsichtlich solcher Tatsachen, die im Zeitpunkt der Endgültigkeitserklärung der Finanzbehörde bekannt waren und im Bereich des Vorläufigkeitsvermerks lagen, entfielen, müsse dies auch für Fälle des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gelten, wenn ein rückwirkendes Ereignis vor der Endgültigkeitserklärung eintrete, das vom Vorläufigkeitsvermerk umfasst sei.	38
Schließlich sei davon auszugehen, dass die zur Befriedigung der Ansprüche des Vaters der Klägerin nicht ausreichenden Mittel der Stiftung entsprechend der Tilgungsreihenfolge des § 366 Abs. 2 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) vorrangig für den Pflichtteilergänzungsanspruch verwandt worden seien, so dass auch aus diesem Grund ein Abzug von Prozesskosten und -zinsen ausscheide.	39
Entscheidungsgründe	40
Die zulässige Klage ist begründet. Die Ablehnung der Änderung des Bescheides vom 05.11.2010 durch Bescheid vom 09.11.2015 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 23.05.2016 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 101 Finanzgerichtsordnung – FGO). Der Beklagte war verpflichtet, die Erbschaftsteuerfestsetzung vom 05.11.2010 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern und Prozesszinsen und Gerichtskosten aufgrund des vom Vater der Klägerin gegen die Stiftung geführten Verfahrens als Nachlassregelungskosten gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG zu berücksichtigen.	41
Eine steuermindernde Berücksichtigung des Pflichtteilergänzungsanspruchs des Vaters der Klägerin gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG kommt nicht in Betracht, weil die Festsetzungsfrist insoweit im Zeitpunkt der Beantragung der Änderung bereits abgelaufen war. Die mit dem Ablauf des Jahres 2007, in dem die Erbschaftsteuererklärung abgegeben wurde, begonnene vierjährige Festsetzungsfrist endete regulär mit Ablauf des 31.12.2011 und war bezüglich der	42

Berücksichtigung der Pflichtteilergänzungsansprüche wegen der Vorläufigkeitserklärung gemäß § 165 Abs. 1 Satz 1 AO in ihrem Ablauf gemäß § 171 Abs. 8 AO gehemmt. Diese Ablaufhemmung ist mit der Endgültigkeitserklärung durch Bescheid vom 04.08.2014 entfallen und damit insoweit Festsetzungsverjährung eingetreten. Ob die Endgültigkeitserklärung rechtmäßig war oder die Vorläufigkeitserklärung und damit die Ablaufhemmung weiter hätte aufrechterhalten werden müssen, weil das Vorliegen der letztinstanzlichen Entscheidung der liechtensteinischen Justiz und damit der Eintritt des ungewissen Ereignisses weder der Klägerin noch dem Beklagten am 04.08.2014 positiv bekannt war, ist nicht entscheidend. Insoweit hätte die Klägerin den Bescheid über die Endgültigkeitserklärung anfechten müssen.

Bezüglich des Pflichtteilergänzungsanspruchs greift auch nicht die besondere Anlaufhemmung für die Festsetzungsfrist gemäß § 175 Abs. 1 Satz 2 AO, da die Bestätigung der Pflichtteilergänzungsansprüche des Vaters der Klägerin durch die letztinstanzliche Entscheidung der liechtensteinischen Justiz entgegen der Auffassung der Klägerin kein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO darstellt. 43

Nach dieser Vorschrift ist ein Steuerbescheid zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis). Voraussetzung ist, dass das Ereignis nachträglich, nämlich nach Entstehung der Steuer und nach dem zu korrigierenden Steuerbescheid eingetreten ist (vgl. BFH, Beschluss vom 19.07.1993 GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897; Urteil vom 06.03.2003 XI R 13/02, BStBl. II 2003, 554; Beschluss vom 05.03.2020 II B 99/18, BFH/NV 852). 44

Die Geltendmachung von Pflichtteilsansprüchen durch den Berechtigten ist grundsätzlich ein solches rückwirkendes Ereignis (vgl. Gebel in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz Kommentar, Rz. 172 zu § 10 ErbStG). Dabei ist unter Geltendmachung das ernstliche Verlangen auf Erfüllung des Pflichtteilsanspruchs zu verstehen. Der Berechtigte muss seinen Entschluss, die Erfüllung des Pflichtteils zu verlangen, in geeigneter Weise bekunden, was auch durch mündliches oder schlüssiges Verhalten geschehen kann. Nicht erforderlich ist die Bestimmung der Höhe des geltend gemachten Anspruchs durch Urteil (vgl. dazu BFH, Urteile vom 19.07.2006 II R 1/05, BStBl. II 2006, 718, und vom 05.02.2020 II R 1/16, ZEV 2020, 1496). 45

Die Ansprüche des Vaters der Klägerin waren hier bereits während des Besteuerungsverfahrens geltend gemacht und auch vom Beklagten entsprechend der dazu von der Klägerin gemachten Angaben und vorgelegten Unterlagen berücksichtigt worden (vgl. zuletzt Bescheid vom 05.11.2010). An einem nachträglich, nämlich nach Erlass des zu korrigierenden Bescheides vom 05.11.2010, eingetretenen rückwirkenden Ereignis fehlt es deshalb. 46

Eine Berücksichtigung der Pflichtteilergänzungsansprüche kann auch nicht auf § 174 AO gestützt werden. Es fehlt an einer der in § 174 AO bezeichneten Kollisionslagen. 47

Dagegen sind die Prozesszinsen und Gerichtskosten, die in den Rechtsstreitigkeiten des Vaters der Klägerin mit der Stiftung angefallen sind, erwerbsmindernd zu berücksichtigen. 48

Bei diesen Aufwendungen handelt es sich der Sache nach um gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG berücksichtigungsfähige Nachlassregelungskosten. Der Senat folgt insoweit der Argumentation des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz im Urteil vom 16.05.2013 4 K 2215/11 (EFG 2013, 2030). 49

Darüber hinaus sind die Voraussetzungen für eine Änderung der Erbschaftsteuerfestsetzung vom 05.11.2010 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zur Berücksichtigung der Prozesszinsen und Gerichtskosten nach Auffassung des Senats im vorliegenden Fall gegeben. Auch die Finanzverwaltung geht grundsätzlich davon aus, dass bei nach dem Erbfall entstandenen Aufwendungen i. S. d. § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG eine bestandskräftige Steuerfestsetzung gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert werden kann (vgl. unter Tz. 2.4 AEAO zu § 175 AO).

Die Änderung einer Steuerfestsetzung zur Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses 51 erfordert, dass dieses Ereignis nach Entstehung der Steuer und nach Erlass des zu korrigierenden Bescheides eingetreten ist (vgl. BFH, Beschluss vom 19.07.1993 GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897; Urteil vom 06.03.2003 XI R 13/02, BStBl. II 2003, 554; Beschluss vom 05.03.2020 II B 99/18, BFH/NV 852).

Dabei ist im vorliegenden Fall der zu korrigierende Bescheid der Erbschaftsteuerbescheid 52 vom 05.11.2010, nicht aber – wie der Beklagte meint – der Bescheid über die Endgültigkeitserklärung vom 04.08.2014. Der Senat kann in diesem Zusammenhang offen lassen, ob es sich bei der Endgültigkeitserklärung tatsächlich um eine selbständige Verfügung und nicht um einen Änderungsbescheid handelt (so die von der Klägerseite angeführten Rechtsprechungs- und Literaturstimmen: BFH, Urteil vom 09.08.1981 III R 41/88, NVwZ 1992, 920; Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Rz. 147 zu § 165 AO; Oellerich in Gosch, AO, Rz. 158 zu § 165 AO und Rüsken in Klein, AO, 15. Auflage 2020, Rz. 58 zu § 165 AO).

Denn jedenfalls stehen weder der Vorläufigkeitsvermerk noch seine Aufhebung durch 53 Bescheid vom 04.08.2014 der Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO entgegen. So hat der BFH durch Urteil vom 10.05.2007 IX R 30/06 (BStBl. II 2007, 807) entschieden, dass eine nach § 165 Abs. 1 AO vorläufige Steuerfestsetzung nach Ablauf der Frist des § 171 Abs. 8 AO nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert werden kann, wenn das die Ungewissheit beseitigende Ereignis zugleich steuerrechtlich zurückwirkt. Dort war nach der vorläufig ergangenen Steuerfestsetzung das die Ungewissheit beseitigende, gleichzeitig rückwirkende Ereignis eingetreten, wobei das Finanzamt eine Änderung innerhalb der Frist des § 171 Abs. 8 AO unterlassen hatte. Der BFH hat in dieser Situation die Änderung der ursprünglich vorläufig ergangenen Steuerfestsetzung gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO für zulässig gehalten. Der vorliegende Fall ist nach Auffassung des Senats mit der vom BFH entschiedenen Fallkonstellation vergleichbar. Allein der Umstand, dass dort die materielle Bestandskraft durch zeitlichen Ablauf der Frist des § 171 Abs. 8 AO eingetreten ist, während hier die materielle Bestandskraft durch eine Endgültigkeitserklärung herbeigeführt wurde, rechtfertigt keine unterschiedliche Beurteilung in Bezug auf die Anwendbarkeit der Regelung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Der Hinweis des BFH, dass der tatsächliche Eintritt des rückwirkenden Ereignisses eine andere Qualität hat als die Ungewissheit über sein Eintreten, gilt auch hier. In einer weiteren Entscheidung hat der BFH zudem darauf hingewiesen, dass die Änderung eines Steuerbescheids – wie sich aus dem Einleitungssatzes in § 172 Abs. 1 AO ergibt – noch möglich ist, soweit er nicht vorläufig ergangen ist (BFH, Beschluss vom 08.04.2008 IX B 134/07, BFH/NV 2008, 1297). Das bedeutet, dass die Regelungen zur materiellen Bestandskraft in §§ 164 und 165 AO selbständig neben den Änderungsnormen der §§ 172 ff. AO stehen, die die Durchbrechung der materiellen Bestandskraft unter bestimmten Voraussetzungen ermöglichen. Für die Anwendung der Änderungsnormen in §§ 172 ff. AO kommt es dabei nicht darauf an, wie es zum Eintritt der materiellen Bestandskraft gekommen ist. Darüber hinaus ist auch unter dem Gesichtspunkt der Verjährung kein rechtfertigender Grund dafür ersichtlich, warum § 165 AO die Anwendung von § 175 Abs. 1

Satz 1 Nr. 2 AO sperren sollte, wenn dem ungewissen Ereignis bei seinem Eintritt gleichzeitig Rückwirkung zukommt. In diesen Fällen würde sonst die gesetzlich vorgesehene Anlaufhemmung des § 175 Abs. 1 Satz 2 AO leerlaufen.

Das rückwirkende Ereignis, nämlich die Entstehung der Prozesszinsen und Gerichtskosten, ist im vorliegenden Fall nach Erlass des zu korrigierenden Bescheids vom 05.11.2010 eingetreten. Dass die Stiftung dem Vater der Klägerin Prozesszinsen schuldete und darüber hinaus die Gerichtskosten zu begleichen hatte, stand endgültig erst mit der letztinstanzlichen, abschließenden Entscheidung des Staatsgerichtshofs des Fürstentums Liechtenstein vom 29.10.2013 fest. 54

Die steuermindernde Berücksichtigung der Prozesszinsen und Gerichtskosten gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG scheidet im vorliegenden Fall auch weder daran, dass die Klägerin in eigener Person nicht zahlungsverpflichtet ist, noch daran, dass die Stiftung nicht mehr zahlungsfähig ist und deshalb Prozesszinsen und Gerichtskosten im Rahmen der vom Vater der Klägerin betriebenen Zwangsvollstreckung nicht oder nicht vollständig beglichen worden sind. 55

Zur Tragung der Prozesszinsen und Gerichtskosten ist die Stiftung aufgrund der Urteile der liechtensteinischen Justiz verpflichtet. Da die Stiftung für steuerliche Zwecke – was zwischen den Beteiligten unstrittig ist – transparent ist, ist das Vermögen der Stiftung für erbschaftsteuerliche Zwecke der Klägerin zuzurechnen. Dazu gehören nicht nur positive Bestände wie die Geldanlagen der Stiftung auf dem Schweizer Bankkonto, sondern auch die Verbindlichkeiten der Stiftung wie die sich aus den Urteilen der liechtensteinischen Justiz ergebenden Verpflichtungen zur Zahlung von Prozesszinsen und Gerichtskosten. 56

Diese Verpflichtungen sind auch in vollem Umfang, also ohne Rücksicht auf ihre tatsächliche Begleichung oder auf ihre Durchsetzbarkeit abzuziehen. Das ergibt sich bereits aus dem Wortlaut von § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG, wonach die Kosten der Nachlassregelung Kosten abzugsfähig sind, sobald diese entstanden sind. Auch für die weiteren Tatbestände in § 10 Abs. 5 ErbStG kommt es für die dort genannten Abzüge regelmäßig nicht auf die tatsächliche Zahlung an. So genügt für den Abzugstatbestand des § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG die Geltendmachung der Pflichtteilsansprüche durch den Berechtigten für die steuermindernde Berücksichtigung (vgl. BFH, Urteil vom 30.04.2003 II R 6/01, BFH/NV 2004, 341). Allein für vom Erblasser herrührende Schulden i. S. d. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG ist das Merkmal der wirtschaftlichen Belastung von der Rechtsprechung entwickelt worden, die bereits in der Person des Erblassers gegeben sein muss (vgl. dazu Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz Kommentar, Rz. 129 zu § 10 mit Nachweisen zur Rechtsprechung). An einer wirtschaftlichen Belastung fehlt es, wenn bei objektiver Würdigung der Verhältnisse angenommen werden kann, dass der Gläubiger seine Forderung nicht geltend machen wird (vgl. BFH, Urteil vom 24.03.1999 II R 34/97, BFH/NV 1999, 1339). Anlass, diese Einschränkung auch auf Aufwendungen i. S. d. § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG zu übertragen, sieht der Senat insbesondere im vorliegenden Fall nicht. Maßgeblich ist die Ermittlung der Bereicherung auf den jeweiligen Stichtag, hier den Todestag des Erblassers. Vom Erblasser herrührende Schulden i. S. d. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG sind dabei bereits entstanden und müssen zum Stichtag fortbestehen, sprich die Schulden dürfen nicht erloschen sein oder aufgrund anderer Umstände ihre bereicherungsmindernde Qualität verloren haben. Demgegenüber wirkt die Entstehung von Nachlassregelungskosten i. S. d. § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG auf den Stichtag, den Todestag des Erblassers, zurück. Nach der Entstehung dieser Aufwendungen liegende Ereignisse und Entwicklungen wie etwa die fehlende oder nur teilweise mögliche Durchsetzbarkeit seitens 57

der Gläubiger dieser Aufwendungen sind demgegenüber nicht von der Rückwirkung umfasst.	
Die Berechnung der zu ändernden Steuer wird § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Beklagten übertragen.	58
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.	59
Die Revision wird zur Fortbildung des Rechts zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO).	60
