Recht der Steuern und der öffentlichen Finanzordnung
Tax Law and Public Finance
22

Eberhard Bachem

Der Pflichtteil im Steuerrecht

Nomos

Recht der Steuern und der öffentlichen Finanzordnung / Tax Law and Public Finance

herausgegeben von

VRiBFH a.D. RA u StB Prof. Dr. Dietmar Gosch, Christian-Albrechts-Universität zu Kiel / Bundesfinanzhof, München
Prof. Dr. Ulrich Hufeld, Helmut-Schmidt-Universität, Universität der Bundeswehr Hamburg
Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL.M., Universität Augsburg
Prof. Dr. Alexander Rust, LL.M., Wirtschaftsuniversität Wien
Prof. Dr. Ralf P. Schenke, Julius-Maximilians-Universität Würzburg (geschäftsführend für die Reihe)
Prof. Dr. Henning Tappe, Universität Trier
Prof. Dr. Birgit Weitemeyer, Bucerius Law School, Hamburg (geschäftsführend für die Reihe)

Begründet von: Prof. Dr. Arndt Schmehl (1970–2015)

Band 22

Eberhard Bachem

Der Pflichtteil im Steuerrecht

Nomos

Onlineversion
Nomos eLibrary

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über http://dnb.d-nb.de abrufbar.

Zugl.: Trier, Univ., Diss., 2021

ISBN 978-3-8487-7228-5 (Print)
ISBN 978-3-7489-1244-6 (ePDF)

1. Auflage 2021
© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2021. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2020/2021 vom Fachbereich Rechtswissenschaft der Universität Trier als Dissertation angenommen. Literatur und Rechtsprechung konnten bis zum Mai 2021 berücksichtigt werden.

Besonderer Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Arnd Arnold, für die umfassende Betreuung während der Arbeit. In meiner Zeit als Mitarbeiter unterstützte er mich durch viele konstruktive Anregungen und stete Gesprächsbereitschaft. Bedanken möchte ich mich auch bei Herrn Prof. Dr. Henning Tappe für die zügige Erstellung des ausführlichen Zweitgutachtens.

Danken möchte ich auch meinem Vater *Walter* für die herzliche Unterstützung. Er hat durch viele nützliche Hinweise im Rahmen abendlicher Gespräche wesentlich zur Fertigstellung der Arbeit beigetragen.

Besonderer Dank gilt meinen Eltern *Elisabeth* und *Walter*, denen ich die Arbeit widme. Erst ihre umfassende und liebevolle Unterstützung während des gesamten Studiums hat die Erstellung der vorliegenden Arbeit ermöglicht.

Trier, den 19.05.2021 Eberhard Bachem

Inhaltsübersicht

A. Anlass, Gegenstand und Aufbau der Untersuchung 17

B. Die Regelung des Pflichtteilsrechts im BGB 23

C. Das Regelungskonzept des Pflichtteilsrechts im Steuerrecht 36

D. Besteuerung des geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs als Erwerb von Todes wegen 37

E. Abzug der Pflichtteilslast als Nachlassverbindlichkeit 73

F. Pflichtteilsverbindlichkeit und Pflichtteilsanspruch als Teil der Erbmasse 81

G. Steuerrechtliche Behandlung des Pflichtteilsergänzungsanspruchs 113

H. Steuerliche Behandlung des Verzichts gegen Abfindung 124

I. Behandlung ausländischer Noterbrechte 193

J. Thesen der Dissertation 199

Literaturverzeichnis 203

Inhaltsverzeichnis

A. Anlass, Gegenstand und Aufbau der Untersuchung 17

B. Die Regelung des Pflichtteilsrechts im BGB 23

I. Der Pflichtteilsanspruch 24
II. Pflichtteilsergänzungsansprüche 26
III. Der Pflichtteilsverzicht gegen Abfindung 28
1. Zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten vor Eintritt des Erbfalls 29
a. Gestaltungsmöglichkeiten im Allgemeinen 29
b. Zivilrechtliche Vorgaben an die Wirksamkeit eines Verzichts 31
2. Zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten nach Eintritt des Erbfalls 34

C. Das Regelungskonzept des Pflichtteilsrechts im Steuerrecht 36

D. Besteuerung des geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs als Erwerb von Todes wegen 37

I. Ratio legis der Geltendmachung 38
II. Konkretisierung des Begriffs der Geltendmachung 41
1. Die teilweise Geltendmachung von Pflichtteilsansprüchen 42
a. Möglichkeit einer teilweisen Geltendmachung 42
aa. Meinungsstand 42
bb. Stellungnahme 43
b. Möglichkeit einer ratierlichen Geltendmachung 44
aa. Meinungsstand 45
bb. Stellungnahme 46
2. Geltendmachung trotz Verjährung 47
a. Meinungsstand 47
b. Stellungnahme 48
III. Geltendmachung in besonderen Fällen 49
1. Geltendmachung durch Erhebung einer Auskunftsklage 49

2. Geltendmachung durch Erhebung einer Stufenklage 49
a. Meinungsstand 50
b. Stellungnahme 51
3. Geltendmachung und Steuerentstehung bei der Pflichtteilsstundung 52
a. Stundung durch Parteivereinbarung 52
aa. Stundung bis zum Tod des Pflichtteilsschuldners 53
bb. Stundung in sonstigen Fällen 54
(1) Meinungsstand 54
(2) Stellungnahme 55
cc. Exkurs: Zinslose Stundung als freigebige Zuwendung der Zinsen 56
(1) Stundung eines noch nicht geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs 56
(2) Stundung eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs 58
b. Gerichtliche Stundungsanordnung 58
4. Die Abtretung des Pflichtteilsanspruchs 60
a. Meinungsstand 61
b. Stellungnahme 62
5. Die Überleitung des Pflichtteilsanspruchs auf den Sozialhilfeträger 64
a. Die Überleitung und Geltendmachung von Pflichtteilsansprüchen durch den Sozialhilfeträger im Sozialrecht 64
b. Die Überleitung als Geltendmachung im Steuerrecht 65
IV. Bewertung des Pflichtteilsanspruchs und Anwendbarkeit sachlicher Steuerbefreiungsregelungen 67
1. Bewertung und Anwendbarkeit der Steuerbefreiungen de lege lata 67
2. Verfassungskonformität 68
a. Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG 69
aa. Ungleichbehandlung hinsichtlich der Bewertung des Erwerbs 69
bb. Ungleichbehandlung hinsichtlich der Nichtanwendung von Steuerbefreiungsregelungen 70
b. Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 GG 71

E. Abzug der Pflichtteilslast als Nachlassverbindlichkeit 73

I. Wirtschaftliche Belastung 75
II. Sonderfall: Steuerbefreite Gegenstände als Teile der Erbmasse 77

F. Pflichtteilsverbindlichkeit und Pflichtteilsanspruch als Teil der Erbmasse 81

I. In den Nachlass fallende Pflichtteilsverbindlichkeit 81
1. Abzugsfähigkeit der geerbten Pflichtteilsschuld nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG ohne vorherige Geltendmachung 82
2. Auswirkungen bei Geltendmachung nach dem zweiten Erbfall 83
3. Konfusion (§ 10 Abs. 3 ErbStG) 85
a. Steuerliche Relevanz einer Geltendmachung gegen sich selbst 86
b. Möglichkeit einer Geltendmachung trotz Konfusion 87
aa. Meinungsstand 87
bb. Stellungnahme 88
c. Geltendmachung des verjährten Pflichtteilsanspruchs trotz Konfusion 90
aa. Meinungsstand 90
bb. Stellungnahme 91
cc. Kautelartaktische Überlegungen 92
4. Wirtschaftliche Belastung 93
a. Meinungsstand 94
aa. Keine Notwendigkeit einer wirtschaftlichen Belastung 94
bb. Notwendigkeit einer wirtschaftlichen Belastung 94
(1) Personenverschiedenheit zwischen Erbe und Pflichtteilsgläubiger 95
(2) Personengleichheit zwischen Erbe und Pflichtteilsgläubiger (Konfusion) 95
b. Stellungnahme 97
aa. Grundsätzliches Erfordernis einer wirtschaftlichen Belastung bei Erblasserschulden 97
bb. Abweichendes Verständnis bei Pflichtteilsansprüchen 100

II. In den Nachlass fallender Pflichtteilsanspruch 101
1. Besteuerung des geerbten Pflichtteilsanspruchs nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 1 ErbStG 101
a. Ansicht der Rechtsprechung 102
b. Ansichten in der Literatur 103
aa. Differenzierung zwischen verjährten und unverjährten Pflichtteilsansprüchen 103
bb. Bewertungsrechtliche Lösungsansätze 104
cc. Besteuerung des geerbten Pflichtteilsanspruchs nur bei Geltendmachung 105
c. Stellungnahme 105
aa. Besteuerung des derivativ erworbenen Pflichtteilsanspruchs ohne vorherige Geltendmachung 105
bb. Auswirkungen bei Geltendmachung nach dem zweiten Erbfall 108
2. Steuerliche Relevanz einer späteren Geltendmachung in Fällen der Konfusion 111

G. Steuerrechtliche Behandlung des Pflichtteilsergänzungsanspruchs 113

I. Steuerbarkeit des Pflichtteilsergänzungsanspruchs 113
1. Meinungsstand 113
2. Stellungnahme 114
II. Steuerliche Behandlung des Pflichtteilsergänzungsanspruchs beim Erben und beim Beschenkten 115
1. Erbe und Beschenkter sind personenverschieden 115
a. Inanspruchnahme des Erben nach § 2325 BGB 115
b. Inanspruchnahme des Beschenkten nach § 2329 BGB 116
aa. Herausgabe des Geschenks (§ 2329 Abs. 1 BGB) 116
bb. Abwendung der Herausgabe durch Zahlung (§ 2329 Abs. 2 BGB) 117
(1) Zahlung als Gegenleistung für die ursprüngliche Schenkung im Verhältnis Erblasser – Beschenkter? 117
(2) Abzug der Zahlung gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG? 118
(3) Zahlung als Rückabwicklung der Schenkung gem. § 29 Abs. 1 ErbStG? 120

2. Erbe und Beschenkter sind personenidentisch 122

H. Steuerliche Behandlung des Verzichts gegen Abfindung 124

I. Rechtslage bei einer Verzichtsvereinbarung vor dem Erbfall 124
1. Erbschaftsteuerliche Auswirkungen 124
a. Erwerb des Erblassers durch Verzicht 124
b. Erwerb des Erben durch Verzicht 125
c. Behandlung der Abfindung 126
aa. Abfindung als Aktivposten 126
(1) Abfindung im Rahmen eines Erbschaftsvertrags über den Pflichtteil (§ 311b Abs. 4, 5 BGB) 126
(a) Meinungsstand 127
(b) Stellungnahme 128
(2) Abfindung für einen Pflichtteilsverzicht nach § 2346 BGB 131
(a) Meinungsstand 131
(b) Stellungnahme 132
bb. Abfindung als Passivposten 133
d. Bewertung 134
e. Steuerklasse / Steuerfreibeträge 135
aa. Erbschaftsverträge über den Pflichtteil (§ 311b Abs. 4, 5 BGB) 135
(1) Entscheidung des BFH vom 10.05.2017 136
(2) Kritische Würdigung in der Literatur 138
(3) Stellungnahme 138
bb. Verzichtsverträge mit dem zukünftigen Erblasser (§ 2346 BGB) 140
(1) Bisheriger Meinungsstand 140
(2) Auswirkungen der Entscheidung vom 10.05.2017 auf Verzichtsverträge nach § 2346 BGB 141
f. Steuerbefreiungsregelungen 144
aa. Unternehmerisches Vermögen als Abfindung für einen Pflichtteilsverzicht nach § 2346 BGB 144
(1) Meinungsstand 144
(2) Stellungnahme 145
bb Unternehmerisches Vermögen als Abfindung im Rahmen eines Erbschaftsvertrags über den Pflichtteil nach § 311b Abs. 4, 5 BGB 147

g. Folgen einer Unwirksamkeit des Verzichtsvertrags 147
2. Einkommensteuerliche Auswirkungen 149
a. Verhältnis zwischen Einkommensteuer und Erbschaftsteuer 149
b. Einkünfte aus sonstigen Leistungen 151
c. Abfindung in Sachwerten 151
d. Abfindung in wiederkehrenden Leistungen 152
aa. Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen 152
bb. Abfindungsverzicht als Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen 153
e. Besteuerung von Zinsanteilen 154
3. Grunderwerbsteuerliche Auswirkungen 155
II. Rechtslage bei einer Verzichtsvereinbarung nach dem Erbfall 156
1. Erbschaftsteuerliche Auswirkungen 156
a. Erwerb des Erben durch Verzicht 156
aa. Vor Geltendmachung 156
bb. Nach Geltendmachung 157
(1) Kritik an der geltenden Regelung 157
(2) Stellungnahme 158
b. Behandlung der Abfindung 160
aa. Abfindung als Aktivposten 160
(1) Vor Geltendmachung 161
(2) Nach Geltendmachung 162
(a) Meinungsstand 162
(b) Stellungnahme 163
bb. Abfindung als Passivposten 164
cc. Sonderfall: Pauschalabfindungen 165
d. Bewertung 167
e. Steuerklasse / Steuerfreibeträge 168
f. Steuerbefreiungsregelungen 169
aa. Vor Geltendmachung 169
(1) Anwendbarkeit der sachlichen Steuerbefreiungen im Allgemeinen 169
(2) Anwendbarkeit der §§ 13a, 13b ErbStG 170
(a) Meinungsstand 170
(b) Stellungnahme 172

bb. Nach Geltendmachung 175
(1) Anwendbarkeit der sachlichen Steuerbefreiungen im Allgemeinen 175
(a) Meinungsstand 175
(b) Stellungnahme 176
(2) Konkrete Umsetzung 177
2. Einkommensteuerliche Auswirkungen 177
a. Abfindung in Sachwerten 177
aa. Nach Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs 178
(1) Vorliegen eines Veräußerungstatbestands 178
(a) Meinungsstand 178
(b) Stellungnahme 179
(2) Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens 179
(3) Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens 180
(a) Meinungsstand 180
(b) Stellungnahme 181
bb. Vor Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs 182
(1) Meinungsstand 182
(2) Stellungnahme 183
b. „Abfindung“ in wiederkehrenden Leistungen 183
aa. Möglichkeit 1: Stundung des Pflichtteilsanspruchs und Verteilung auf wiederkehrende Zahlungen 184
(1) Verzinsliche Vereinbarung 184
(2) Unverzinsliche Vereinbarung 185
bb. Möglichkeit 2: Verzicht auf den Pflichtteilsanspruch und Neubegründung einer ratierlich zu leistenden Abfindung 188
3. Grunderwerbsteuerliche Auswirkungen 189
a. Verzichtsvereinbarung vor der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs 189
b. Verzichtsvereinbarung nach der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs und Vereinbarung einer Leistung an Erfüllungs statt 189
aa. Ansicht der Rechtsprechung 190
bb. Meinungsstand in der Literatur 190
cc. Stellungnahme 191

I. Behandlung ausländischer Noterbrechte 193

I. Besteuerung des Noterbrechts 194
II. Steuerentstehungszeitpunkt 195
1. Ansicht der Literatur 196
2. Stellungnahme 196
III. Verzicht auf das Noterbrecht und Steuerbefreiungen 197

J. Thesen der Dissertation 199

Literaturverzeichnis 203

A. Anlass, Gegenstand und Aufbau der Untersuchung

Die vorliegende Arbeit untersucht die Frage, wie die beiden Themenkomplexe Pflichtteilsrecht und Steuerrecht miteinander in Verbindung zu bringen sind. Aufgrund aktueller Entscheidungen der Finanzgerichte[1] in den letzten Jahren ist der Themenkomplex „Pflichtteilsrecht und Steuerrecht" vermehrt zum Gegenstand wissenschaftlicher Erörterungen geworden. Gerichte und einschlägige Literaturvertreter beschäftigen sich in regelmäßigen Abständen mit den steuerlichen Aspekten des Pflichtteilsrechts, was auf die enorme praktische Relevanz des Steuerrechts für die Nachfolgeplanung zurückzuführen ist. Ohne die steuerlichen Folgen einzelner erbrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten zu bedenken, kann eine unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten sinnvolle Nachfolgeplanung insbesondere bei größeren, über den steuerlichen Freibeträgen liegenden Vermögensmassen nicht vorgenommen werden. Die besondere Bedeutung des Steuerrechts für die Nachfolgegestaltung zeigt sich insbesondere beim sog. Berliner Testament. Aus zivilrechtlicher Sicht mag dieses zwar sinnvoll sein, da es dem Versorgungsbedürfnis des überlebenden Ehegatten Rechnung trägt. Aus steuerlicher Sicht kann sich dieses hingegen mangels optimaler Ausnutzung steuerlicher Freibeträge als ungünstig erweisen.[2]

Das gesetzliche Pflichtteilsrecht – geregelt in den §§ 2303 ff. BGB – setzt dem Erblasser Grenzen bei der Nachfolgeplanung hinsichtlich der Verteilung seines Vermögens auf die Erben. Das Entstehen von Pflichtteilsansprüchen im Todesfall führt dazu, dass nicht bedachte oder auch „unliebsame" Abkömmlinge, Eltern oder Ehegatten von der Erbschaft profitieren. Derartige Ansprüche bergen daher ein erhebliches Potential, den Familienfrieden in empfindlicher Weise zu stören. Unter Berücksichtigung dieses Konfliktpotentials fällt der Pflichtteil dem Pflichtteilsberechtigten nicht automatisch an, sondern muss vielmehr von diesem eingefordert werden. Auf diese Weise kann der Pflichtteilsberechtigte selbst darüber entscheiden, ob er familiären oder monetären Interessen den Vorzug gewährt. Auch dem Steuerrecht, insbesondere dem für die Besteuerung des Pflichtteils in erster Linie einschlägigen Erbschaftsteuerrecht, ist das

1 Siehe z.B. BFH DStR 2020, 1496; BFH DStR 2017, 1817; BFH DStR 2017, 724; BFH DStR 2013, 523.

2 *Keim* ZEV 2016, 6 (7).

vom Pflichtteilsrecht ausgehende familiäre Konfliktpotential nicht fremd. Zwar folgt das Erbschaftsteuerrecht im Grundsatz dem Bereicherungs- und Belastungsprinzip, allerdings wird im Hinblick auf die Besteuerung von Pflichtteilsansprüchen nicht bereits eine durch Erwerb des Pflichtteilsanspruchs eingetretene Bereicherung des Pflichtteilsberechtigten, sondern erst die „Geltendmachung" des Anspruchs durch diesen für maßgeblich erachtet. Anlässlich einer jüngeren Entscheidung des BFH[3], die die Notwendigkeit einer Geltendmachung beim derivativ durch Erbanfall erworbenen Pflichtteilsanspruch in Frage stellt und deshalb teils heftiger Kritik in der Literatur ausgesetzt ist[4], stellt sich die Frage nach der Tragweite dieses Begriffs. Dies gilt umso mehr, als im gewissermaßen umgekehrten Fall der in den Nachlass fallenden Pflichtteilsverbindlichkeit – in jüngerer Zeit ebenfalls vermehrt Gegenstand gerichtlicher Entscheidungen[5] – ein Abzug als Pflichtteilslast nur bei Geltendmachung erfolgen konnte. Die Arbeit geht daher der Frage nach, ob sich die Voraussetzung der Geltendmachung nur an Stellen auswirkt, in denen diese ausdrücklich gesetzlich niedergelegt ist, oder ob sich diese vielmehr durch das gesamte pflichtteilsrelevante Steuerrecht zieht. Dabei wird vor allem untersucht, ob jene Voraussetzung zur vollständigen Aufgabe des sonst im Erbschaftsteuerrecht geltenden Bereicherungsprinzips zwingt. Daneben sollen auch andere steuerliche Fragen rund um das Pflichtteilsrecht in den Blick genommen werden. Zu nennen sind dabei vor allem unterschiedliche Konstellationen eines Verzichts gegen Abfindung, die einer näheren Erörterung bedürfen. Anlass hierfür bietet eine neuere Entscheidung des BFH, der die anwendbare Steuerklasse bei Erbschaftsverträgen über den Pflichtteil nicht mehr nach dem persönlichen Verhältnis des Begünstigten zum Erblasser, sondern zum jeweils Zuwendenden bestimmt.[6] Für den steuerlichen Berater ist diese Thematik deshalb interessant, weil wirtschaftlich nahezu identische Sachverhalte durch die Wahl verschiedener Gestaltungsmöglichkeiten unterschiedliche steuerliche Konsequenzen nach sich ziehen können. Diese beschränken sich nicht nur auf das Erbschaftsteuerrecht, sondern können sich auch einkommen- und grunderwerbsteuerlich auswirken, wobei sich insbesondere die Frage einer Übertragbarkeit erbschaftsteuerlicher Wertungen stellt.

---

3 BFH DStR 2017, 724.

4 BFH NZG 2017, 552 (554 f.) mit Anm. *Wälzholz*; BFH ZErb 2017, 175 (177 f.) *mit Anm. Daragan*; *Schindler* ZEV 2018, 60 (66); BFH MittBayNot 2018, 81 (85) mit Anm. *Selbherr*; Mayer/Süß/Tanck/Bittler/Wälzholz/*Griesel*, Handbuch Pflichtteilsrecht, § 17 Rn. 66.

5 BFH DStR 2020, 1496; BFH DStR 2013, 523.

6 BFH DStR 2017, 1817.

Die Wirkungen einer Geltendmachung des Pflichtteils dürfen auch in diesem Zusammenhang nicht unterschätzt werden. Insgesamt soll die Arbeit daher dem Anspruch genügen, ein vom Gesetzgeber verfolgtes, in sich konsistentes System aufzuzeigen, das der steuerlichen Behandlung des Pflichtteils zugrunde liegt.

Eine systematische Untersuchung des pflichtteilsrelevanten Steuerrechts hat bereits F. Bühring im Jahr 2009 in ihrer Dissertation „Pflichtteilsrecht und Erbschaftsteuer“[7] durchgeführt. Die soeben bezeichneten Entscheidungen der Rechtsprechung aus den letzten Jahren bieten jedoch Anlass für eine Neubewertung, zumal die von Bühring erstellte Arbeit die einkommen- und grunderwerbsteuerlichen Aspekte des Pflichtteilsrechts nicht berücksichtigt. Auch die Darstellungen zum pflichtteilsrelevanten Steuerrecht von T. Roth (2013)[8] und M. Jülicher (2014)[9] berücksichtigen aufgrund des früheren Erscheinungszeitpunkts noch nicht die neueren Tendenzen der Rechtsprechung zur Steuerklasse bei Erbschaftsverträgen über den Pflichtteil und zur Bedeutung des Merkmals der Geltendmachung beim derivativen Pflichtteilserwerb. Die neueren Werke von J. Lohr/F. Otto[10] und Griesel[11] (beide 2017) lassen sich diesbezüglich jedenfalls noch ergänzen. Letztgenannten Problematiken widmet sich insbesondere Wachter in zwei Beiträgen.[12] In einem grundlegenden Aufsatz zu den erbschaftsteuerlichen Konsequenzen verschiedener Abfindungskonstellationen erklärt er das bereits erwähnte Urteil des BFH zur Steuerklasse für unzutreffend und plädiert dafür, auch weiterhin die Steuerklasse nach dem Verhältnis des Begünstigten zum Erblasser zu bestimmen.[13] Eine Besteuerung des derivativ erworbenen Pflichtteilsanspruchs hält er dogmatisch auch ohne Geltendmachung für zutreffend, nimmt allerdings eine bewertungsrechtliche Korrektur dahingehend vor, dass im Ergebnis für diesen Erwerb keine Steuer anfällt.[14] In diese Richtung weisen auch weitere Veröffentlichungen, namentlich von Daragan[15], Wälzholz[16], Schindler[17],

---

7 *Bühring*, Pflichtteilsrecht und Erbschaftsteuer.
8 *Roth* RNotZ 2013, 193.
9 *Jülicher* ZErb 2014, 126.
10 Schlitt/Müller/*Lohr/Otto*, Handbuch Pflichtteilsrecht, § 12.
11 Mayer/Süß/Tanck/Bittler/Wälzholz/*Griesel*, Handbuch Pflichtteilsrecht, § 17.
12 *Wachter* DB 2017, 2000; BFH ZEV 2017, 283 (286) mit Anm. *Wachter*.
13 *Wachter* DB 2017, 2000.
14 BFH ZEV 2017, 283 (286) mit Anm. *Wachter*.
15 BFH ZErb 2017, 175 (177 f.) *mit Anm. Daragan*.
16 BFH NZG 2017, 552 (554 f.) mit Anm. *Wälzholz*.
17 *Schindler* ZEV 2018, 60 (66).

Selbherr[18] und Griesel[19], für die der derivative Pflichtteilserwerb ohne Geltendmachung ebenfalls nicht steuerbegründend ist. Das primäre Anliegen der Arbeit besteht daher darin, die Systematik des pflichtteilsrelevanten Steuerrechts unter Berücksichtigung der jüngsten Entscheidungen und der diesbezüglichen – teils kritischen – Literaturansichten neu zu beurteilen.

Vor dem Hintergrund dieses Anliegens soll nun der Aufbau der Untersuchung dargestellt werden. Die Arbeit beginnt mit einem kurzen Überblick über das gesetzliche, in den §§ 2303 ff. BGB geregelte Pflichtteilsrecht. Besonderes Augenmerk wird dabei zunächst auf eine Darstellung des in § 2303 BGB geregelten Pflichtteilsanspruchs und des in §§ 2325 ff. BGB geregelten Pflichtteilsergänzungsanspruchs gelegt. Im Anschluss daran werden verschiedene Möglichkeiten dargestellt, auf den Pflichtteil – meist gegen Gewährung einer Abfindung – zu verzichten.

Sodann geht die Arbeit auf die steuerlichen Besonderheiten des Pflichtteils ein. Der Begriff der Geltendmachung bildet dabei die maßgebliche Voraussetzung für die Besteuerung des Pflichtteils beim Pflichtteilsberechtigten und für den Abzug der Pflichtteilslast als Nachlassverbindlichkeit beim Erben. Die Arbeit behandelt zunächst die Frage, welche gesetzgeberischen Wertungen diesem Tatbestandsmerkmal zugrunde liegen. Im Anschluss daran werden besondere Fallgestaltungen dargestellt, die bei der Konkretisierung des Begriffs der Geltendmachung helfen sollen. Außerdem soll untersucht werden, ob die Bewertung des Pflichtteilsanspruchs mit dem Nominalwert der Kapitalforderung und die Nichtanwendbarkeit sachlicher Steuerbefreiungsregelungen verfassungsrechtlichen Grundsätzen standhält. Welche Auswirkungen das sonst im Steuerrecht diskutierte Tatbestandsmerkmal der wirtschaftlichen Belastung auf den Abzug von Pflichtteilsverbindlichkeiten hat, soll ebenfalls näher beleuchtet werden.

Stirbt der Pflichtteilsberechtigte oder der Erbe vor der Geltendmachung des Pflichtteils, stellt sich die Frage, ob auch in diesen Fällen die Geltendmachung für die Besteuerung und den Abzug des Pflichtteilsanspruchs noch maßgeblich ist oder ob in derartigen Fällen auf das allgemeine Bereicherungs- und Belastungsprinzip zurückzugreifen ist. Es folgt eine kritische Auseinandersetzung insbesondere mit der bereits erwähnten BFH-Entscheidung zum ererbten Pflichtteilanspruch aus dem Jahr 2016[20], aber auch mit vorherigen Entscheidungen der Finanzgerichte zu ererbten

18 BFH MittBayNot 2018, 81 (85) mit Anm. *Selbherr*.
19 Mayer/Süß/Tanck/Bittler/Wälzholz/*Griesel*, Handbuch Pflichtteilsrecht, § 17 Rn. 66.
20 BFH DStR 2017, 724.

Pflichtteilsverbindlichkeiten. Besonderes Augenmerk gilt dabei der Frage, inwieweit die den Entscheidungen zugrundeliegenden Problematiken miteinander zusammenhängen. Im Anschluss daran werden Besonderheiten dargestellt, die sich im Falle der Vereinigung von Gläubiger- und Schuldnerstellung beim Tod des Erben oder des Pflichtteilsberechtigten ergeben. Eine derartige Vereinigung (sog. Konfusion) kann insbesondere beim Berliner Testament iSd. §§ 2269 BGB auftreten.

Nachfolgend wird die steuerliche Behandlung von Pflichtteilsergänzungsansprüchen im Hinblick auf die Steuerbarkeit und den Abzug des Pflichtteilsergänzungsanspruchs als Nachlassverbindlichkeit in den Blick genommen. Bei der Abzugsfähigkeit des Pflichtteilsergänzungsanspruchs muss hierbei danach unterschieden werden, ob der Erbe (§ 2325 BGB) oder der Beschenkte (§ 2329 BGB) vom Pflichtteilsberechtigten in Anspruch genommen wird.

Ein größerer Teil der Arbeit beschäftigt sich sodann mit der Steuerbarkeit verschiedener Verzichtskonstellationen gegen Gewährung einer Abfindung. Dabei ist maßgeblich danach zu unterscheiden, ob die Verzichts- und Abfindungsvereinbarung zwischen dem Pflichtteilsberechtigten und dem Erben vor oder nach dem Tod des Erblassers getroffen wurde. Im Rahmen dessen geht die Arbeit der Frage nach, welche Auswirkungen eine Unwirksamkeit des Verzichtsvertrags auf die Steuerbarkeit etwaiger Abfindungsleistungen hat. Außerdem soll die Anwendbarkeit sachlicher Steuerbefreiungen auf gewährte Abfindungen näher untersucht werden. Besonderes Augenmerk gilt anschließend der bereits erwähnten Rechtsprechungsänderung des BFH aus dem Jahr 2017[21], der die Steuerklasse und die anzuwendenden persönlichen Steuerfreibeträge bei Erbschaftsverträgen über den Pflichtteil neu festgelegt hat. Es folgen eine kritische Würdigung und ein Ausblick zu den Auswirkungen der Entscheidung auf Abfindungsverzichte nach § 2346 BGB. Zudem ist zu beachten, dass sich gewisse Konstellationen in diesem Zusammenhang nicht nur erbschaftsteuerlich, sondern auch einkommen- und grunderwerbsteuerlich auswirken können. Diese Besonderheiten sollen im Rahmen der Arbeit ebenfalls behandelt werden.

Der letzte Teil der Arbeit geht auf die steuerliche Behandlung sog. Noterbrechte nach ausländischen Rechtsordnungen ein, die beim Tod des Erblassers anstelle von Pflichtteilsansprüchen nach deutschem Recht entstehen. Die sich dabei stellende Frage lautet insbesondere, ob Noterbrechte für steuerliche Zwecke wie Pflichtteilsansprüche oder wie dingliche

21 BFH DStR 2017, 1817.