

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 rätierlichen 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

*Inhaltsverzeichnis*

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 Erblässerschulden	97
bb. Abweichendes Verständnis bei Pflichtteilsansprüchen	100

*Inhaltsverzeichnis*

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 Beschenken	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 Beschenkte 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

*Inhaltsverzeichnis*

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 Verichtsvereinbarung 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. Verzichtvereinbarung vor der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs	189
b. Verzichtvereinbarung nach der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs und Vereinbarung einer Leistung an Erfüllung statt	189
aa. Ansicht der Rechtsprechung	190
bb. Meinungsstand in der Literatur	190
cc. Stellungnahme	191

*Inhaltsverzeichnis*

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