

Anfall der Erbschaftsteuer für einen zum Nachlass gehörenden nicht geltend gemachten Pflichtteilsanspruch

BFH, Urteil vom 7. Dezember 2016 – II R 21/14

Leitsatz

Gehört zum Nachlass ein bislang durch den Erblasser nicht geltend gemachter Pflichtteilsanspruch, so hat der Erbe diesen aufgrund des Erbanfalls zu versteuern. Es ist unerheblich, ob der Erbe den Pflichtteilsanspruch geltend macht oder nicht.

Tatbestand

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Alleinerbe nach seinem im September 2008 verstorbenen Vater (Erblasser E). E hatte mit seiner im April 2008 vorverstorbenen Ehefrau (EF) im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft gelebt und sein Erbe nach dem Tod der EF ausgeschlagen.

Am 16.1.2009 machte der Kläger den infolge der Erbausschlagung entstandenen Pflichtteilsanspruch des E am Nachlass der EF in Höhe von 400.000 € geltend.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt FA) setzte gegen den Kläger zuletzt mit Änderungsbescheid vom 2.12.2009, ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb von 2.601.072,05 €, Erbschaftsteuer in Höhe von 455.240 € auf den Todeszeitpunkt fest. Auf den hiergegen erhobenen Einspruch erhöhte das FA nach einem entsprechenden Verböserungshinweis die Erbschaftsteuer durch Einspruchsentscheidung vom 26.5.2010 auf 531.373 €. Dabei rechnete es u. a. den vom Kläger geltend gemachten Pflichtteilsanspruch in Höhe von 400.000 € dem erbschaftsteuerrechtlichen Erwerb hinzu. Dies begründete das FA damit, dass die Erbschaftsteuer für den durch den Kläger als Gesamtrechtsnachfolger des E geltend gemachten Pflichtteil gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) erst mit der Geltendmachung am 16.1.2009 entstanden sei. Im vorliegenden Fall gehe es jedoch nicht um die Besteuerung des Pflichtteils des E nach der EF, sondern um den Nachlass des E, der auf den Kläger übergegangen sei.

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit der Begründung ab, der Pflichtteilsanspruch des E sei Bestandteil des auf den Kläger übergegangenen Nachlasses. Der Kläger unterliege der Erbschaftsteuer allein wegen des Erwerbs durch Erbanfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 1. Alt. ErbStG). Die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs sei zwar Voraussetzung für die Besteuerung nach § 3 Abs. 1 Nr. 1, 3. Alternative ErbStG, nicht aber für die Berechnung der Bereicherung im Falle eines Erwerbs von Todes wegen nach § 3 Abs. 1 Nr. 1, 1. Alt. ErbStG. Die Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1154 veröffentlicht.

Mit der Revision rügt der Kläger eine Verletzung von § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Diese Norm sei nach Sinn und Zweck so auszulegen, dass ein Pflichtteil immer erst mit seiner Geltendmachung der Besteuerung unterliege. Der Erwerb des Pflichtteilsanspruchs durch ihn – den Kläger – nach § 1922 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) habe nicht bereits mit dem Tod des E der Erbschaftsteuer unterlegen, sondern erst bei Geltendmachung nach § 3 Abs. 1 Nr. 1, 3. Alt. ErbStG. Eine zweimalige Besteuerung eines Anspruchs komme nicht in Betracht. Der angefochtene Erbschaftsteueränderungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung sei nichtig, weil er die Steuer nicht auf die unterschiedlichen Steuerentstehungszeitpunkte für den Erwerb aufgrund des Erbanfalls und den Erwerb des geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs aufgliedere.

Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und den Erbschaftsteueränderungsbescheid vom 2.12.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.5.2010 dahingehend zu ändern, dass die Erbschaftsteuer auf 455.373 € herabgesetzt wird. Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Gründe

Die Revision ist unbegründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass ein vom Erblasser nicht geltend gemachter Pflichtteilsanspruch beim Erben der Besteuerung aufgrund Erbanfalls nach § 3 Abs. 1 Nr. 1, 1. Alt. ErbStG unterliegt. Auf die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs durch den Erben kommt es nicht an.

1. Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer. Als Erwerb von Todes wegen gilt nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 BGB), durch Vermächtnis (§§ 2147 ff BGB) oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs (§§ 2303 ff BGB). Erbanfall ist der Übergang der Erbschaft auf den oder die Erben (§ 1942 BGB). Nach § 1922 iVm § 1942 BGB geht das vererbte Vermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge als Ganzes auf den oder die Erben über, d. h. der Erbe oder die Erben (Erbengemeinschaft) treten umfassend

in die Rechtsposition des Erblassers ein (*Fischer in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter*, ErbStG, 5. Aufl., § 3 Rn 100).

a) Maßgebend für die Bestimmung, welche Vermögensgegenstände am Stichtag dem Vermögen des Erblassers zuzuordnen sind und als Nachlassvermögen auf den oder die Erben im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übergehen, ist allein das Zivilrecht. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ist insoweit ausgeschlossen. Dies folgt bereits aus der ausdrücklichen Verweisung in § 3 Abs. 1 Nr. 1, 1. Alt. ErbStG auf § 1922 BGB (vgl. BFH-Urt. v. 15.10.1997 II R 68/95, BFHE 183, 248, BStBl II 1997, 820; BFH-Beschl. v. 23.1.1991 II B 46/90, BFHE 163, 233, BStBl II 1991, 310; *Meincke*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., § 10 Rn 14 a; *Weinmann in Moench/Weinmann*, § 10 ErbStG Rn 8 a; *Szczesny in Tiedke*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, § 10, Rn 10; *Gebel in Troll/Gebell/Jülicher*, ErbStG, § 10 Rn 16; *Schuck in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 10 ErbStG Rn 5; *Jochum in Wilms/Jochum*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, § 10 Rn 33; *Jochum in Götz/Meßbacher-Hönsch*, eKomm, Bis 30.6.2016, § 10 ErbStG Rn 33 – Aktualisierung vom 10.11.2016 – ; R E 12.2 Abs. 2 S. 1 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011).

b) Auch ein vom Erblasser nicht geltend gemachter Pflichtteilsanspruch gehört zum Nachlass.

aa) Nach § 2303 Abs. 1 S. 1 BGB kann ein Abkömmling des Erblassers, der durch Verfügung von Todes wegen von der Erbfolge ausgeschlossen ist, von dem Erben den Pflichtteil verlangen. Das gleiche Recht steht den Eltern und dem Ehegatten des Erblassers zu, wenn sie durch Verfügung von Todes wegen von der Erbfolge ausgeschlossen sind (§ 2303 Abs. 2 S. 1 BGB). Der Pflichtteil besteht in der Hälfte des Wertes des gesetzlichen Erbteils (§ 2303 Abs. 1 S. 2 BGB).

bb) Der überlebende Ehegatte, der die Erbschaft ausschlägt, kann neben dem Ausgleich des Zugewinns den Pflichtteil auch dann verlangen, wenn dieser ihm nach den erbrechtlichen Bestimmungen nicht zustünde (§ 1371 Abs. 3 1. HS BGB). Dem die Erbschaft ausschlagenden Ehegatten bleibt somit im Falle des gesetzlichen Güterstands das Pflichtteilsrecht erhalten. Durch diese Regelung wird dem Umstand Rechnung getragen, dass der überlebende Ehegatte ein schutzwürdiges Interesse an der Ausschlagung haben kann. Er soll in seiner Entscheidung, ob er die Erbschaft mit erhöhtem gesetzlichen Erbteil oder den Ausgleich des Zugewinns zusammen mit dem Pflichtteil wählen will, frei sein (*Palandt/Brudermüller*, BGB, 76. Aufl., § 1371 Rn 19).

cc) Der Pflichtteilsanspruch ist ein Geldanspruch (BGH-Urt. v. 1.10.1958 V ZR 53/58, NJW 1958, 1964; *Palandt/Weidlich*, aaO, § 2303 Rn 7), der nach § 2317 Abs. 1 BGB bereits mit dem Erbfall als Vollrecht entsteht und von da an zivilrechtlich zum Vermögen des Pflichtteilsberechtigten gehört (vgl. BGH-Urt. v. 8.7.1993 IX ZR 116/92, BGHZ 123, 183), und zwar unabhängig davon, ob er gegen den oder die Erben geltend gemacht wird (vgl. *Hülsmann in Wilms/Jochum*, aaO, § 3 Rn 147). Der Pflichtteilsanspruch ist zwar nur unter den Voraussetzungen des § 852 Abs. 1 der Zivilprozessordnung, d. h. bei vertraglicher Anerkennung oder Rechtshängigkeit pfändbar, sodass ein Pfändungsgläubiger dem Pflichtteils-

berechtigten die Geltendmachung des Anspruchs nicht aufzwingen kann (vgl. BGH-Urt. v. 6.5.1997, IX ZR 147/96, NJW 1997, 2384). Der bereits mit dem Erbfall zivilrechtlich entstandene Pflichtteilsanspruch ist jedoch nach § 2317 Abs. 2 BGB vererblich und übertragbar und gehört somit beim Ableben des Pflichtteilsberechtigten zu dessen Nachlass. Der Erbe des Pflichtteilsberechtigten kann den durch Erbanfall erworbenen Pflichtteilsanspruch geltend machen, selbst wenn der verstorbene Pflichtteilsberechtigte dies persönlich zu Lebzeiten unterlassen hatte (so auch *Geck in Kapp/Ebeling*, § 3 ErbStG Rn 211.1; *Hülsmann in Wilms/Jochum*, aaO, § 3 Rn 154).

c) Die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs ist bei einem ererbten (derivativen) Pflichtteilsanspruch für die Besteuerung nach § 3 Abs. 1 Nr. 1, 1. Alt. ErbStG – anders als beim originären Pflichtteilsanspruch des Pflichtteilsberechtigten nach § 3 Abs. 1 Nr. 1, 3. Alt. ErbStG – nicht erforderlich.

aa) Gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1, 3. Alt. ErbStG gilt ein Pflichtteilsanspruch erst dann als Erwerb von Todes wegen, wenn er (vom Pflichtteilsberechtigten) geltend gemacht wird. Dem bloßen zivilrechtlichen Entstehen des Anspruchs auf einen Pflichtteil mit dem Erbfall (§ 2317 Abs. 1 BGB) kommt erbschaftsteuerrechtlich im Rahmen der Besteuerung nach § 3 Abs. 1 Nr. 1, 3. Alt. ErbStG noch keine Bedeutung zu. Damit weicht das Erbschaftsteuerrecht vom Zivilrecht (Anfallprinzip) ab. Dieses zeitliche Hinausschieben der erbschaftsteuerrechtlichen Folgen eines Pflichtteilsanspruchs ist im Interesse des Berechtigten geschehen und soll ausschließen, dass bei ihm auch dann Erbschaftsteuer anfällt, wenn er seinen Anspruch zunächst oder dauerhaft nicht erhebt (vgl. BFH-Urt. v. 19.2.2013, II R 47/11, BFHE 240, 186, BStBl II 2013, 332, Rn 11 mwN). Damit wird die Entschließungsfreiheit des Pflichtteilsberechtigten respektiert und zugleich der Tatsache Rechnung getragen, dass der Pflichtteil nicht – anders als die Erbschaft (§ 1942 Abs. 1 BGB) oder ein Vermächtnis (§ 2180 Abs. 1 BGB) – ausgeschlagen, der Rechtsanfall also nicht rückwirkend beseitigt werden kann (vgl. *Weinmann in Moench/Weinmann*, aaO, § 3 ErbStG Rn 118; *Gebel in Troll/Gebell/Jülicher*, aaO, § 3 Rn 224; *Hülsmann in Wilms/Jochum*, aaO, § 3 Rn 159). Die „Geltendmachung“ des Pflichtteilsanspruchs besteht in dem ernstlichen Verlangen auf Erfüllung des Anspruchs gegenüber dem Erben. Ist dies geschehen, entsteht die Erbschaftsteuer für den Erwerb des Pflichtteilsanspruchs (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 3. Alternative ErbStG) nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung (BFH-Urteil in BFHE 240, 186, BStBl II 2013, 332, Rn 12).

bb) Diese erbschaftsteuerrechtliche Besonderheit nach § 3 Abs. 1 Nr. 1, 3. Alt. ErbStG iVm § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG, wonach der Erwerb des Pflichtteilsanspruchs nur bei dessen Geltendmachung durch den Pflichtteilsberechtigten der Erbschaftsteuer unterliegt, gilt nicht für den Erwerb eines Pflichtteilsanspruchs durch Erbanfall (derivativer Erwerb). Für diesen Erwerb entsteht die Steuer nach § 3 Abs. 1 Nr. 1, 1. Alt. iVm § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG bereits mit dem Tode des Pflichtteilsberechtigten, ohne dass es auf die Geltendmachung des Anspruchs durch dessen Erben ankommt.

(1) Der Wortlaut des Gesetzes fordert lediglich für die 3. Alt. des § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG eine „Geltendmachung“ des Pflichtteilsanspruchs.

(2) Dem Sinn und Zweck der Vorschrift ist ein über den Wortlaut der Norm hinausgehendes Erfordernis der „Geltendmachung“ nicht zu entnehmen. Rechtfertigung für das zeitliche Hinausschieben der Besteuerung eines originär erworbenen Pflichtteilsanspruchs ist u. a. die Entschließungsfreiheit des Pflichtteilsberechtigten. Wegen der aufgrund der Anspruchsvoraussetzungen in § 2303 BGB notwendigen familiären Verbundenheit zwischen dem Erblasser und dem Pflichtteilsberechtigten soll letzterem die Entscheidung darüber vorbehalten sein, ob er den originär erworbenen Pflichtteilsanspruch gegen den oder die Erben durchsetzen will. Verstirbt jedoch der Pflichtteilsberechtigte, ohne dass er zu Lebzeiten seinen Pflichtteilsanspruch geltend gemacht hat, besteht das den Pflichtteilsanspruch begründende persönliche Näheverhältnis nicht mehr. Unerheblich ist, ob der Erbe des Pflichtteilsberechtigten zu dem Verpflichteten ebenfalls in einem vergleichbaren Näheverhältnis steht.

(3) Der Umstand, dass ein Pflichtteilsanspruch – anders als eine Erbschaft oder ein Vermächtnis – nicht ausgeschlagen werden kann, steht dieser Gesetzesauslegung nicht entgegen. Der ererbte (derivative) Pflichtteilsanspruch ist Teil des Nachlasses, der auf den Erben nach § 1922 BGB übergeht. Dem Erben steht es frei, die Erbschaft nach § 1942 Abs. 1 BGB auszuschlagen und damit den Rechtsanfall – einschließlich des erworbenen Pflichtteilsanspruchs – insgesamt rückwirkend zu beseitigen.

(4) Entgegen der Auffassung des Klägers besteht im Rahmen dieser Gesetzesauslegung nicht die Gefahr einer doppelten Besteuerung „eines“ Pflichtteilsanspruchs. Der originär nach den §§ 2303 ff BGB in der Person des Pflichtteilsberechtigten entstandene und von diesem geltend gemachte Pflichtteilsanspruch wird nach § 3 Abs. 1 Nr. 1, 3. Alt. ErbStG besteuert, während sich die Besteuerung eines nach den §§ 1922, 2303 ff BGB erbten (derivativen), durch den verstorbenen Pflichtteilsberechtigten nicht geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs beim Erben nach § 3 Abs. 1 Nr. 1, 1. Alt. ErbStG richtet. Macht der Erbe des Pflichtteilsberechtigten den Pflichtteilsanspruch später geltend, so entsteht dafür keine Erbschaftsteuer. Es kommt somit nicht zu einer doppelten Besteuerung des Erwerbs des Pflichtteilsanspruchs. Die Geltendmachung führt lediglich dazu, dass der Verpflichtete den Pflichtteil gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG als Nachlassverbindlichkeit abziehen kann.

d) Aus der Entscheidung des BFH in BFHE 240, 186, BStBl II 2013, 332 folgt keine andere Beurteilung. Der diesem Urteil zugrunde liegende Sachverhalt betraf den Fall, dass der Pflichtteilsberechtigte der Alleinerbe des Pflichtteilsverpflichteten ist. Der BFH hat hierzu entschieden, dass trotz des zivilrechtlichen Erlöschens des Pflichtteilsanspruchs infolge der Konfusion erb-schaftsteuerrechtlich das Recht des Pflichtteilsberechtigten zur

Geltendmachung des Pflichtteils als Folge der Regelung in § 10 Abs. 3 ErbStG bestehen bleibt. Dieser Entscheidung ist nicht zu entnehmen, dass auch der ererbte Pflichtteilsanspruch unter § 3 Abs. 1 Nr. 1 3. Alternative ErbStG fällt.

2. Nach diesen Grundsätzen ist das FG im Streitfall zu Recht zu dem Ergebnis gekommen, dass der ererbte Pflichtteilsanspruch in Höhe von 400.000 € der Besteuerung nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 1. Alternative ErbStG unterliegt und daher dem Erwerb des Klägers hinzuzurechnen ist.

3. Der vom FA erlassene Erbschaftsteueränderungsbescheid vom 2.12.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.5.2010 ist – entgegen der Ansicht des Klägers – nicht mangels hinreichender Bestimmtheit nichtig iSd § 125 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO).

a) Schriftliche Steuerbescheide müssen inhaltlich hinreichend bestimmt sein (§ 119 Abs. 1 AO) und die festgesetzte Steuer nach Art und Betrag bezeichnen (§ 157 Abs. 1 S. 2 AO). Werden mehrere Erwerbe (Steuerfälle) in einem Bescheid besteuert, bedarf es neben der genauen Angabe, welche Lebenssachverhalte (Besteuerungstatbestände, Besteuerungszeiträume) besteuert werden sollen, für jeden Steuerfall einer gesonderten Festsetzung der Steuer. Es ist unzulässig, bei mehreren Lebenssachverhalten die verschiedenen Steuerschulden desselben Steuerschuldners in einem Betrag ohne Aufgliederung zusammenzufassen (vgl. BFH-Urt. v. 20.11.2013 II R 64/11, BFH/NV 2014, 716, Rn 28–30, jeweils mwN). Bei der Auslegung des Bescheids ist nicht allein auf dessen Tenor abzustellen, sondern auch auf den materiellen Regelungsgehalt einschließlich der für den Bescheid gegebenen Begründung (vgl. BFH-Urt. v. 22.8.2007 II R 44/05, BFHE 218, 494, BStBl II 2009, 754, Rn 15 f).

b) Sowohl aus dem Tenor der Einspruchsentscheidung als auch aus ihrer Begründung ergibt sich, dass das FA von nur einem Steuerfall (Erwerb durch Erbanfall nach § 3 Abs. 1 Nr. 1, 1. Alt. ErbStG) mit einem einheitlichen Steuerentstehungszeitpunkt nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (Tod des Erblassers) ausgegangen ist. Zwar führt das FA in der Einspruchsentscheidung aus, dass die Erbschaftsteuer für einen geltend gemachten Pflichtteil gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG erst mit der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs entsteht. Es hat aber zugleich deutlich gemacht, dass es im Streitfall hierauf nicht ankommt, da es ausschließlich um die Besteuerung des auf den Kläger übergegangenen Nachlasses des E geht. Dieses Ergebnis ist nach den oben dargelegten Grundsätzen (II.1.) zutreffend. Eine Aufgliederung der Steuerfestsetzung in mehrere Erwerbe war deshalb nicht geboten.

(...)

Anmerkung

Das Urteil überzeugt aus zwei Gründen nicht.

1. Nach § 3 Abs. 1 Nr. 1, 3. Alt. ErbStG wird der Erwerb aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteils besteuert. Das wird

so verstanden, dass der nach § 2317 Abs. 1 BGB erworbene Pflichtteilsanspruch besteuert wird, wenn ihn der Pflichtteilsberechtigte geltend gemacht hat, also entgegen dem missverständlichen Gesetzeswortlaut nicht erst die Geldzahlung in

Erfüllung des Anspruchs (FG München v. 24.8.2005 – 4 K 4361/03, EFG 2005, 1887 m. A. *Loose; Meincke*, ErbStG, 16. Aufl., § 3 ErbStG Rn 52).

Zu Anbeginn konnte sich die Frage nicht stellen, ob das auch für den Erben des Pflichtteilsberechtigten gilt. Denn auf die Geltendmachung kam es auch bei der Besteuerung des Pflichtteilsberechtigten nicht an. Nach § 1 Abs. 1 ErbStG 1906 war Gegenstand der Erbschaftsteuer der Erwerb von Todes wegen. Dazu gehörte nach Abs. 2 der Vorschrift, was als Pflichtteil erworben wird. Deshalb hat das RG (v. 10.10.1911 – Rep. VII. 120/11, RGZ 77, 238) entschieden, dass der Erwerb des Pflichtteilsanspruchs der Erbschaftsteuer unterliegt. Da der Pflichtteilsanspruch nicht ausgeschlagen werden kann, mag, so das RG, „eine Unbilligkeit darin gefunden werden, dass der Pflichtteilsberechtigte die Steuer auch dann zu entrichten hat, wenn er den Pflichtteilsanspruch nicht erwerben will.“ Aber das rechtfertigt keine andere Entscheidung.

Die Änderung kam mit dem ErbStG 1919, das die Erbschaftsteuer auf den Erwerb von Todes wegen als Erbanfallsteuer (EAST) fortführte. Nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG 1919 galt nur noch der Erwerb aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs als Erwerb von Todes wegen. Damit korrespondierend wurde in § 25 Abs. 2 S. 2 ErbStG 1919 bestimmt, dass Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsrechten nur insoweit abgezogen werden können, als der Anspruch auf den Pflichtteil geltend gemacht ist.

Nach *Berolzheimer* (Erbschaftsteuergesetz 1919, S. 107) stellt sich die neue Rechtslage so dar: „Solange der Pflichtteilsanspruch nicht geltend gemacht wird, schuldet der Pflichtteilsberechtigte, bezw. im Falle seines Todes dessen Erbe keine EAST.“ *Kipp* (Erbschaftsteuergesetz 1925, § 2 Anm. 56) sagt 1927: „Indem das Erbschaftsteuerrecht erklärt, dass der Pflichtteilsanspruch nur zu versteuern ist, wenn er geltend gemacht wird, sieht es von seinem Standpunkt aus den Pflichtteilsanspruch als einen (richtig; ein; Einfügung von mir) durch die Tatsache der Geltendmachung bedingtes Recht an“. *Hensel* sagt 1933 (Steuerrecht, 3. Aufl., S. 216): „Daher gilt nur der geltend gemachte Pflichtteilsanspruch als Erwerb von Todes wegen (§ 2 I 1), nicht das inane ius“. Und 1941 sagt *Megow* (Erbschaftsteuergesetz, 2. Aufl., § 2 Anm. IV), das ErbStG sehe „den Anspruch solange als nicht vorhanden an, als er nicht geltend gemacht ist.“

Übersetzt man diese im Ergebnis gleichen Aussagen in das geltende Recht, ist § 3 Abs. 1 Nr. 1, 3. Alt. ErbStG eine Regelung, die für jeden Erwerb eines Pflichtteilsanspruchs gilt. Der originäre und der derivative Erwerb des Anspruchs sind also gleich zu behandeln. Daher ist es nicht von Bedeutung, dass der derivative Erwerb des Anspruchs bereits als Erwerb durch Erbanfall von § 3 Abs. 1 Nr. 1, 1. Alt. ErbStG erfasst wird. § 3 Abs. 1 Nr. 1, 3. Alt. ErbStG setzt sich auch dann durch. Er ist keine *lex alternativa*, sondern eine *lex specialis*.

2. Aber auch wenn man dem nicht folgt, bleibt das Ergebnis. Nach § 45 Abs. 1 S. 1 AO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge nicht nur Forderungen und Schulden aus dem Schuldverhältnis auf den Rechtsnachfolger über. Vielmehr tritt der Gesamtrechtsnachfolger materiellrechtlich in vollem Umfang in die Rechtsstellung des Rechtvorgängers ein (BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl II 2008, 608).

Der Große Senat des BFH hat offengelassen, ob höchstpersönliche Verhältnisse des Rechtvorgängers ausgenommen sind. Die hM bejaht das (*Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 45 AO Rn 8 – Stand April 2014; *Klein/Ratschow*, AO, 13. Aufl., § 45 AO Rn 8). Geht man davon aus, ist aus Inhalt und Zweck der maßgeblichen Vorschriften zu erschließen, ob ein Verhältnis des Erblassers höchstpersönlich ist und deshalb nicht auf den Erben übergeht. Deshalb ist zu fragen, ob das Erfordernis der Geltendmachung an die Person des Pflichtteilsberechtigten gebunden ist, ebenso wie die Geltendmachung eines Verlustvortrags an den gebunden ist, der den Verlust erlitten hat.

Der BFH meint, Rechtfertigung für das zeitliche Hinausschieben der Besteuerung sei das persönliche Näheverhältnis zwischen dem Erblasser und dem Pflichtteilsberechtigten, auf dem der Pflichtteilsanspruch beruhe. Mit dem Näheverhältnis ende auch die Entschließungsfreiheit des Pflichtteilsberechtigten, ob der den Anspruch gegen den Erben geltend mache.

Der Pflichtteilsberechtigte soll nicht gezwungen sein, den Pflichtteil bei dem ihn verdrängenden Erben nur deshalb einzufordern, damit er nicht neben dem Schaden durch Nichtgeltendmachung des Anspruchs auch noch den Spott in Gestalt der darauf anfallenden Erbschaftsteuer hat, die er aus eigenen Mitteln zahlen muss. Darauf hat bereits das RG hingewiesen. Aus diesem Grund schützt das Erfordernis der Geltendmachung auch die Vermögensinteressen des Erben. Sie sind umfassend nur geschützt, wenn auch der Erbe des Pflichtteilsberechtigten frei entscheiden kann, ob er den Pflichtteil haben möchte oder nicht. Zudem besteht zwischen ihnen typischerweise auch ein familiäres Näheverhältnis. Dass ein Pflichtteilsberechtigter einen Familienfremden zu seinem Erben einsetzt, ist eher die Ausnahme als die Regel.

Außerdem wird der Pflichtteilsanspruch immer besteuert. Entweder versteuert ihn der Erbe als wirtschaftlichen Bestandteil seines Erbes und der Pflichtteilsberechtigte versteuert ihn nicht. Oder es versteuert den Anspruch der Pflichtteilsberechtigte und der Erbe kann ihn von seinem Erwerb abziehen. Diese steuersubjektunabhängige Besteuerung zeigt, dass das Erfordernis der Geltendmachung personenunabhängig ist. Es haftet an dem Pflichtteilsanspruch und nicht an der Person seines ersten Inhabers.

Dr. Hanspeter Daragan, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bremen