

Herausgeber:

Prof. Dr. Manfred Bengel, Notar, Fürth
Prof. Dr. Gerrit Langenfeld, Notar, Konstanz
Prof. Dr. Detlev Piltz, Rechtsanwalt/
Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn
Prof. Dr. Wolfgang Reimann, Notar,
Passau

Dr. Reinhard Geck, Rechtsanwalt/Notar/
Steuerberater, Hannover
Hermann-Ulrich Viskorf, Vizepräsident
des BFH, München
Prof. Dr. Georg Crezelius, Erlangen/
Bamberg
Prof. Dr. Karlheinz Muscheler, Bochum

ZEV 2/2010

17. Jahrgang 2010
13. Februar 2010
Seite 57 – 108

Mitbegründer: Prof. Dr. Jürgen Damrau, Rechtsanwalt, Konstanz; Prof. Dr. Jens Peter Meincke, Köln; Dr. Gerhard Schlichting, Richter am BGH a. D., Hemmingen

Beirat: Wolfgang Edenhofer, PräsAG a. D. München; Prof. Dr. Wulf Goette, Vors. RiBGH, Ettlingen; Dr. Hellmut Götz, RA/FAStR/StB, Freiburg; Prof. Dr. Dr. h.c. Peter Gottwald, Regensburg; Prof. Dr. Barbara Grunewald, Köln; Prof. Dr. Ulrich Haas, Zürich; Dr. Frank Hannes, RA/FAStR/StB, Bonn; Prof. Dr. Christopher Keim, Notar, Bingen am Rhein; Dr. Hans Klingelhöffer, RA beim BGH, Ettlingen; Bernhard Klinger, RA/FAErbR, München; Dr. Hans-Hermann Klumpp, RA/FAStR, Karlsruhe; Dr. Joachim Kummer, RA beim BGH, Ettlingen; Prof. Dr. Dr. h.c. Dieter Leipold, Freiburg; Prof. Dr. Peter Limmer, Notar, Würzburg; Prof. Dr. Wolfgang Marotzke, Tübingen; Dr. Jörg Mayer, Notar, Simbach am Inn; Dr. Norbert Mayer, Notar, Regensburg; Dr. Michael Messner, RA/Notar/FAStR/FAErbR, Hannover; Prof. Dr. Hans-Joachim Musielak, Passau; Dr. Christian von Oertzen, RA/FAStR, Frankfurt a. M.; Dr. Wolfgang Onderka, RA/FAStR/StB, Bonn; Prof. Dr. Gerhard Otte, Bielefeld; Gerhard Ruby, RA/FAErbR, Villingen-Schwenningen; Dr. Bernhard Schaub, Notar, München; Dr. Stephan Scherer, RA/FAErbR, Mannheim; Dr. Andreas Schindler, RA, Villingen-Schwenningen; Carola Seifried, StB, Nürnberg; Dr. Eckhard Wälzholz, Notar, Füssen; Dr. Maximilian Werkmüller, LL.M., RA, Düsseldorf; Prof. Dr. Walter Zimmermann, VizepräsLG a. D., Passau

Aufsätze

Der Pflichtteilsanspruch im System der erbschaftsteuerlichen Vermögensanfallbesteuerung

Von Prof. Dr. Roman Seer und Dr. Marcel Krumm*

Der Pflichtteilsgläubiger nimmt im System der Erbanfallbesteuerung eine besondere Stellung ein. Die Steuerentstehung setzt die „Geltendmachung“ des Pflichtteilsanspruchs voraus. Der Beitrag beleuchtet diese Abweichung von dem ansonsten das Erbschaftsteuerrecht beherrschenden Reinvermögenszugangsprinzip in ihren historischen, systematischen und teleologischen Bezügen. Auf der Grundlage der gewonnenen Erkenntnisse schließt sich die Beantwortung der praktisch äußerst relevanten Frage an, ob und vor allem unter welchen Voraussetzungen der Pflichtteilsanspruch mit erbschaftsteuerlicher Wirkung (nur) teilweise geltend gemacht werden kann.

1. Problemstellung

Der Pflichtteilsanspruch i. S. der §§ 2303 ff. BGB stellt einen *Erwerb von Todes wegen* dar, sobald er vom Pflichtteilsgläubiger geltend gemacht wird (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Damit übereinstimmend bestimmt § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG abweichend vom allgemeinen Grundsatz des § 9 Abs. 1 ErbStG, wonach die Steuer bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers entsteht, dass die Erbschaftsteuer auf den Erwerb des Pflichtteilsanspruchs erst *im Zeitpunkt seiner Geltendmachung* entsteht.

Geltend gemacht ist der Anspruch, wenn der Pflichtteilsgläubiger für den Schuldner des Pflichtteilsanspruchs erkennbar *ernstlich auf der Erfüllung des Anspruchs besteht*. Er muss seinen Entschluss, die Erfüllung des Anspruchs zu verlangen, in geeigneter Weise bekunden, die Höhe des Anspruchs aber nicht beziffern¹. Bloße Diskussionen oder Erörterungen über das Bestehen eines Pflichtteilsanspruchs oder dessen Höhe genügen hingegen nicht². Freilich reicht es aus, wenn die Initiative vom Schuldner des Pflichtteilsanspruchs ausgeht. Nimmt der Pflichtteilsgläubiger eine zur Erfüllung des Pflichtteils bestimmte Leistung an, gibt er ebenso zu erkennen, dass er sich entschlossen hat, seinen Pflichtteil zu verlangen³.

Bei rein erbschaftsteuerlicher Betrachtung scheint der Pflichtteilsgläubiger damit auf den ersten Blick eine privilegierende Sonderstellung inne zu haben. Während Erbe, Vermächtnisnehmer etc. mit dem Erbfall den Besteuerungstatbestand verwirklichen, wird seine Besteuerung nicht nur *hinausgeschoben*, sondern überdies auch noch *von seiner Entschließungsfreiheit abhängig gemacht*. Bei genauem Hinsehen zeigt sich jedoch, dass diese rechtfertigungsbedürftige Durchbrechung des Gleichheitssatzes

1 BFH v. 30. 4. 2003, II R 6/01, ZEV 2004, 127; v. 19. 7. 2006, II R 1/05, BStBl II 2006, 718, ZEV 2006, 514 m. Anm. Messner.

2 Gebel, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Okt. 2007, § 3 Tz. 226.

3 RFH v. 5. 11. 1936, III A 63/36, RStBl 1936, 1131; BFH v. 24. 1. 1958, IV 61/56 U, BStBl III 1958, 134, BeckRS 1956, 21002693; Meincke, ErbStG, 15. Aufl. 2009, § 9 Tz. 30.

* Prof. Dr. iur. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum, Dr. Marcel Krumm ist dort Akademischer Rat.

keine Besser-, sondern letztlich „nur“ eine Gleichstellung beabsichtigt (s. u. 2.). Hieraus wiederum lassen sich grundlegende Erkenntnisse für die bisher in Rechtsprechung und Literatur nur stiefmütterlich behandelte Frage nach der Zulässigkeit und den Wirkungen einer Teilgeltendmachung gewinnen (dazu s. u. 3.)

2. Die „Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs“ gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1, § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG als steuerbegründendes Moment

2.1 § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG als Ausnahmenvorschrift im System der Vermögensanfallbesteuerung i. S. des Zugangs von Reinvermögen

Die Erbschaftsteuer ist eine Bereicherungssteuer und knüpft an die Vermögensmehrung beim Empfänger, dem Bereicherten, an⁴. Ihr liegt das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zugrunde⁵. Maßgröße steuerlicher Leistungsfähigkeit, die durch die Erbschaftsteuer belastet wird, ist der transferierte Vermögensbestand und zwar seit jeher i. S. des Einkommensbegriffs der Reinvermögenszugangstheorie⁶. Soll mithin der Zugang an Reinvermögen erfasst werden, erlangen – wenn Gegenstand des Vermögenstransfers andere Vermögenswerte als Zahlungsmittel, insbesondere schuldrechtliche Ansprüche, sind – Gesichtspunkte der Liquidität, des Erfüllens oder des Einforderns keine Relevanz. Die Leistungsfähigkeit ist bereits dann gesteigert, wenn das Vermögen um einen (schuldrechtlichen) Anspruch gemehrt ist. Die gesteigerte Leistungsfähigkeit findet ihren Ausdruck daher in der *Bemessungsgrundlage der „Bereicherung“*, die sich wiederum in Gestalt eines *„Vermögensanfalls“* (s. § 2 Abs. 1 ErbStG) nach bürgerlichem Recht auf den Zeitpunkt des Erbfalls (§ 9 Abs. 1 ErbStG) vollzieht. Gegenstand der Bereicherung ist der Netto-Vermögenszuwachs (Bruttovermögen abzüglich Nachlassverbindlichkeiten).

Der Erwerber ist mithin bereichert, wenn er *dingliche (Mit-) Berechtigungen* oder *schuldrechtliche Ansprüche* erwirbt. Der Erbe ist um den unmittelbaren dinglichen Erwerb bzw. die dingliche Teilhabe am Nachlass des Verstorbenen bereichert; beides vermittelt eine gesteigerte Leistungsfähigkeit. Entsprechendes gilt für den *Vermächtnisnehmer*, der eine schuldrechtliche Forderung gegen den Beschwerten auf Leistung des vermachten Gegenstands erwirbt. Seine Bereicherung besteht in dem Geld- und Sachleistungsanspruch, der von der Rechtsordnung seinem Vermögen zugewiesen ist. Das Innehaben dieser Rechtsposition kennzeichnet die gesteigerte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Der Vermächtnisgläubiger verwirklicht den Steuertatbestand daher ebenso wie der Erbe vollständig mit dem Erbfall⁷. Entsprechendes gilt für die Erwerbsvorgänge i. S. von § 3 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 ErbStG, die dem Begünstigten ebenfalls nur schuldrechtliche Ansprüche vermitteln (so bei Schenkungen auf den Todesfall, gesetzlichen Vermächtnissen und überlebensbedingten Erwerben aufgrund von Verträgen zugunsten Dritter). Schließlich stellt auch der Pflichtteilsanspruch unmittelbar mit dem Tod des Erblassers einen Vermögenswert in der Hand des *Pflichtteilsgläubigers* dar. Der Anspruch ist im Zweifel sofort fällig; er ist vererblich und übertragbar (§ 2317 Abs. 2 BGB) und vermittelt daher

eine gesteigerte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Ob der Anspruchsinhaber diesen Vermögenswert realisieren will, ist unter dem Gesichtspunkt der Bereicherung unbeachtlich⁸.

Anders verhält es sich z. B. bei der erbrechtlichen *Auflage* i. S. der §§ 1940, 2192 ff. BGB. Der Begünstigte erwirbt durch die Auflage weder einen Anspruch auf die zugedachte Leistung noch auf Ersatzansprüche im Falle der Nichterfüllung⁹. Fehlt dem Begünstigten folglich die (eigene) Rechtsmacht zur Realisierung des mit der Auflage verbundenen Vermögensvorteils – hierin liegt der entscheidende Unterschied zum Vermächtnis- und Pflichtteilsgläubiger –, ist es unter dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit konsequent, dass der Begünstigte erbschaftsteuerlich nicht bereits mit dem Erbfall, sondern erst infolge der Vollziehung der Auflage bereichert wird¹⁰.

Unter dem Gesichtspunkt der Erbschaftsbesteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – verstanden als ein Zuwachs an Reinvermögen – wäre es insoweit folgerichtig und systemkonsequent, dass sowohl für den Erben, der dinglich unmittelbar erwirbt, als auch für den Vermächtnisnehmer und den Pflichtteilsgläubiger, die jeweils mit dem Erbfall schuldrechtliche Ansprüche erwerben, der Zeitpunkt, in dem die Rechtsordnung dem Erwerber eine durchsetzbare Rechtsposition zuordnet, und der Zeitpunkt der Steuerentstehung zusammenfallen¹¹. Machen § 3 Abs. 1 Nr. 1 und § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG die Entstehung der Erbschaftsteuer auf den Pflichtteilsanspruch nunmehr allerdings von einer „Geltendmachung“ durch den Pflichtteilsgläubiger abhängig, stellt dies steuersystematisch einen *Bruch mit dem die Bereicherung konkretisierenden Reinvermögenszugangsprinzip* und damit zugleich auch mit dem Prinzip der (gleichmäßigen) Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dar. Die vorgenannten Bestimmungen beinhalten mithin eine Ausnahme.

2.2 Rechtfertigung des Prinzipienbruchs durch das Gleichstellungsinteresse des Pflichtteilsgläubigers mit anderen Erwerbern

Der Prinzipienbruch führt zu einer rechtfertigungsbedürftigen Ungleichheit im Belastungserfolg. Besonders deutlich zeigt dies der *Vergleich zwischen dem Vermächtnisnehmer* einerseits, der (noch) nicht ausgeschlagen hat und ohne Rücksicht auf die Frage, ob er den Vermächtnisgegenstand herausverlangt, erbschaftsteuerlich in Höhe der Zuwendung als bereichert gilt, und dem *Pflichtteilsgläubiger* andererseits, der vor einer Geltendmachung wegen § 3 Abs. 1 Nr. 1 und § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG so behandelt wird, als ob er noch keine Bereicherung erfahren hat. Sowohl der Vermächtnisnehmer als auch der Pflichtteilsgläubiger sind beide Inhaber eines fälligen Forderungsrechts. Beide können ein Interesse daran haben, den ihnen zugewiesenen Vermögenswert (noch) nicht einzufordern. Gleichwohl ist die erbschaftsteuerliche Behandlung beider Konstellationen während dieses „Stillhalte-Zustands“ grundlegend verschieden.

Der Grund für diese gesetzliche Differenzierung ist im *Zivilrecht* zu suchen. Das geltende Erbschaftsteuerrecht trägt mit der Hinausschiebung der Steuerentstehung bei Pflichtteilsansprüchen („geltend machen“) einem zivilrechtlichen Unterschied zwischen Erbe, Vermächtnis und Verträgen zugunsten Dritter einerseits und dem Pflichtteilsanspruch andererseits Rechnung:

4 Seer, in: Tipke/Lang, SteuerR, 20. Aufl. 2009, § 13 Tz. 102.

5 Statt vieler Meincke, DStJG 22 (1999), 39, 42 ff.; Seer (Fn. 4), § 13 Tz. 102; Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, S. 872 jew. m. w. N.; s. ferner BVerfG v. 22. 6. 1995, 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 172, ZEV 1995, Beil zu H. 9, S. 10, DStR 1995, 1348, NJW 1995, 2624.

6 Vgl. nur v. Schanz, FinArch a. F. 17 (1990), 553, 672; Tipke (Fn. 5), S. 872 f.; Seer (Fn. 4), § 13 Tz. 102 m. w. N.

7 Gebel (Fn. 2), § 9 Tz. 7 (Juli 2008).

8 Lediglich für einen gegen den Pflichtteilsgläubiger vollstreckenden Dritten ist der Vermögenswert wegen § 852 Abs. 1 ZPO eingeschränkt.

9 Edenhofer, in: Palandt, BGB, 68. Aufl. 2009, § 1940 Tz. 1.

10 Meincke (Fn. 3), § 3 Rn. 96.

11 Unzut. Kapp/Ebeling, ErbStG, März 2007, § 3 Tz. 211: mit der zivilrechtlichen Entstehung des Pflichtteilsanspruchs trete noch keine Bereicherung des Pflichtteilsgläubigers ein.

Der Erbe erwirbt die *Erbschaft* endgültig erst dann, wenn er sie angenommen hat, oder wenn die für die Ausschlagung bestimmte Frist verstrichen ist (§§ 1942, 1942 BGB). Zivilrechtlich führt eine wirksame Ausschlagung dazu, dass der Ausschlagende für die Erbfolge als vorverstorben gilt und die Erbschaft nicht ihm, sondern ohne Zwischenerwerb des Ausschlagenden ex tunc dem Nächstberufenen anfällt (§ 1953 Abs. 1 und 2 BGB). Obwohl die Ausschlagung damit bei wirtschaftlicher Betrachtung eine Zuwendung des Ausschlagenden an den Nächstberufenen darstellt, folgt das Erbschaftsteuerrecht der zivilrechtlichen Fiktion des § 1953 BGB und besteuert ausschließlich den Nächstberufenen als unmittelbaren Erwerber nach dem Erblasser. Beim Ausschlagenden kommt es hingegen zu keinem erbschaftsteuerlich relevanten Erwerb¹². Die vorgenannte Rechtslage gilt für den *Erwerb eines Vermächtnisses* entsprechend (§§ 2176, 2180). Dieses kann vom Begünstigten ebenfalls ausgeschlagen werden, wobei jedoch hier die Ausschlagung anders als bei der Erbschaft keiner Frist unterliegt¹³. Wird das Vermächtnis wirksam ausgeschlagen oder ist es als ausgeschlagen zu behandeln (vgl. § 2307 Abs. 2 Satz 2 BGB), gilt der Anfall des Vermächtnisses erbschaftsteuerlich als nicht erfolgt¹⁴. Sowohl die Steuerpflicht des Erben als auch die des Vermächtnisnehmers entfällt mithin durch eine Ausschlagung rückwirkend. Vergleichbar ist die Rechtslage bei *Erwerben von Todes wegen aufgrund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrags zugunsten Dritter*. Der begünstigte Dritte kann das Recht, das er auf Grund des zwischen dem Erblasser und dem Versprechenden geschlossenen Vertrags mit dem Tod des Erblassers erwirbt, durch Erklärung gegenüber dem Versprechenden zurückweisen (§ 333 BGB). § 333 BGB stellt sicher, dass niemandem gegen seinen Willen ein endgültiger Rechtserwerb aufgezwungen werden kann¹⁵. Das Recht gilt damit als nicht erworben und zwar mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Anspruchsentstehung¹⁶. Das Erbschaftsteuerrecht folgt dieser Wertung. Im Fall der wirksamen Zurückweisung entfällt die Erbschaftsbesteuerung mit Rückwirkung¹⁷.

Für den Pflichtteilsgläubiger existiert (zivilrechtlich) hingegen keine derartige einseitige Entschließungsfreiheit. Der Erwerb des Pflichtteilsanspruchs vollzieht sich *kraft Gesetzes* und letztlich sogar *gegen seinen Willen*¹⁸, wenn er nicht bereits vor dem Erbfall wirksam einen Pflichtteilsverzicht erklärt hatte (§ 2346 BGB). Der Anspruchserwerb erfolgt daher mit dem Erbfall endgültig. Ein einseitiges Ausschlagungsrecht nach dem Erbfall besteht für den Pflichtteilsanspruch nicht. Eine Analogie zu den §§ 1942, 2180 BGB wird im Zivilrecht gemeinhin abgelehnt¹⁹. Der Pflichtteilsgläubiger kann mithin nur im Wege eines Erlassvertrags nachträglich auf seinen einmal entstandenen Pflichtteilsanspruch verzichten²⁰.

Das Reichserbschaftsteuergesetz vom 3. 6. 1906²¹ knüpfte die erbschaftsteuerlichen Folgen – i. S. der Reinvermögenszugangstheorie folgerichtig – streng an das Zivilrecht an. Als steu-

erpflichtiger Erwerb von Todes wegen galt gemäß § 1 ErbStG 1906, was durch Erbschaft, durch Vermächtnis oder als Pflichtteil erworben wird. Da der Pflichtteilsanspruch eben nicht mit Rückwirkung ausgeschlagen werden konnte, vollzog sich unmittelbar mit dem Erbfall ein erbschaftsteuerlicher Erwerb in Höhe des Nominalbetrags des Pflichtteilsanspruchs. Dieser unterlag damit der Erbschaftsteuer ungeachtet der Frage, ob er geltend gemacht worden war oder nicht²². Auch der nachträgliche Verzicht konnte die einmal eingetretene Besteuerung folgerichtig nicht beseitigen²³. Vielmehr verwirklichte der Verzichtende hiermit noch einen weiteren steuerpflichtigen Tatbestand in Gestalt einer freigiebigen Zuwendung der erlassenen Schuld.

Der Gesetzgeber des Jahres 1919 erkannte die sich mit der uneingeschränkten Anwendung des Vermögensanfallprinzips auf Pflichtteilsansprüche danach einstellenden Rechtsfolgen als Mangel des geltenden Rechts. Zur Beseitigung der als unbillig empfundenen Schlechterstellung des Pflichtteilsgläubigers im Verhältnis zum Erben und Vermächtnisnehmer bestimmte § 20 Nr. 1 ErbStG vom 10. 9. 1919²⁴ daher (erstmal) als Erwerb von Todes wegen nur den „Erwerb auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs“. Die fehlende zivilrechtliche Ausschlagungsbefugnis wurde erbschaftsteuerrechtlich mithin durch ein (einschränkendes) steuerbegründendes Tatbestandsmerkmal kompensiert. Alle weiteren Erbschaftsteuer-Gesetzgeber haben diese Gesetzesfassung bis zum heutigen Rechtsstand (§ 3 Abs. 1 Nr. 1, § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG) beibehalten.

In diesem Gesamtsystem muss ferner die *Befreiungsvorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 11 ErbStG* gesehen werden, wonach der *Verzicht auf die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs* steuerfrei bleibt. Wenngleich sich die ausdrückliche Bezugnahme auf die Geltendmachung des Pflichtteils als entscheidenden Zeitpunkt für die Möglichkeit eines steuerbefreiten Verzichts erstmals in der ab dem 1. 1. 1974 geltenden Fassung des ErbStG findet, entsprach dies freilich bereits der – aus Sicht der Reformgesetzgebung 1974 zeitgenössischen – Rechtsauffassung²⁵ zu § 18 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG 1959 bzw. die bis auf die Erbschaftsteuergesetzgebung des Jahres 1922 zurückreichende Vorgängervorschrift (§ 22 Nr. 12 ErbStG 1922), die lediglich bestimmten, dass der Verzicht auf den Pflichtteil steuerfrei bleibe²⁶. Gemessen an der vor dem 1. 1. 1974 vertretenen Auslegung und der seit dem 1. 1. 1974 im Gesetzeswortlaut auch ausdrücklich zum Ausdruck kommenden Beschränkung der Steuerbefreiung auf den noch nicht geltend gemachten Pflichtteilsanspruch kommt § 13 Abs. 1 Nr. 11 ErbStG also nur eine klarstellende Funktion zu. Es hätte mit Blick auf § 3 Abs. 1 Nr. 1 und § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG keiner ausdrücklichen Gleichstellung der stillschweigenden Unterlassung der Geltendmachung mit dem ausdrücklichen Verzicht auf den noch nicht geltend gemachten Pflichtteilsanspruch bedurft. Beide Fälle können wertungsmäßig nicht unterschiedlich beurteilt werden²⁷.

12 BFH v. 22. 12. 1976, II R 58/67, BStBl II 1977, 420, 425, BeckRS 1976, 22003827; Meincke (Fn. 3), § 3 Tz. 16.

13 Edenhofer (Fn. 9), § 2180 Tz. 1; Otte, in: Staudinger, BGB, 2003, § 2180 Tz. 7.

14 Meincke (Fn. 3), § 3 Tz. 39; Moench (Fn. 10), § 3 Tz. 92 (Dez. 2006).

15 Grüneberg, in: Palandt, BGB, 68. Aufl. 2009, § 333 Tz. 1.

16 Gottwald, in: MüKo-BGB, 5. Aufl. 2007, § 333 Tz. 7.

17 BFH v. 22. 12. 1976 (Fn. 12); Meincke (Fn. 3), § 3 Tz. 83.

18 RG v. 7. 6. 1919, II 48/18, Recht 1918, Nr. 1259; Schlüter, in: Erman, BGB, 12. Aufl. 2008, § 2317 Tz. 2; Haas, in: Staudinger, BGB, 2006, § 2317 Tz. 2.

19 Dieckmann, in: Soergel, BGB, 13. Aufl. 2002, § 2317 Tz. 5; Kipp/Coing, ErbR, 14. Aufl. 1990, § 9 III.1 (S. 65); Lange, in: MüKo-BGB, 4. Aufl. 2004, § 2317 Tz. 6; Haas (Fn. 18), § 2317 Tz. 2, 16.

20 Haas (Fn. 18), § 2317 Tz. 2, 17; Lange (Fn. 19), § 2317 Tz. 6 jew. m. w. N.

21 RGBl 1906, 654.

22 Grdl. RG v. 10. 10. 1911, VII 120/11, RGZ 77, 238, 239 f.

23 Diese unvermeidbare Besteuerungsfolge selbst für denjenigen Pflichtteilsgläubiger, der seinen Pflichtteil nicht begehrte, war Anlass für eine Diskussion der zeitgenössischen Literatur über die analoge Anwendung der §§ 1942, 2180 BGB (vgl. Oertmann, JherJb 65 (1912), 65, 69 ff.; Henschel, DJZ 1912, 393).

24 RGBl 1919, 1543.

25 Kapp, ErbStG, April 1972, § 18 Tz. 99; Model, ErbStG, 3. Aufl. 1955, § 18 Anm. 20; Troll, ErbStG, 1959, § 18 Tz. 23; anders überwiegend noch die ältere Kommentarlit. z. B. Finger, ErbStG, 4. Aufl. 1932, § 18 Anm. 13 m. w. N.

26 Auch die Entstehungsgeschichte des § 13 Abs. 1 Nr. 11 ErbStG belegt, dass der Gesetzgeber mit der Neufassung offensichtlich keine Änderung im Verhältnis zur bis zum 31. 12. 1973 geltenden Rechtslage beabsichtigt hatte; vgl. die Begr. der BReg. zum Entwurf eines Zweiten Steuerreformgesetzes, BT-Drs. VI/3418, S. 68, wo nur kurz daraufhin gewiesen wird, dass § 13 Abs. 1 Nr. 11 ErbStG 1974 dem § 18 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG 1959 entspreche.

Der aufgezeigte „zivilrechtliche Hintergrund“ legitimiert und rechtfertigt die Durchbrechung des Vermögensanfallprinzips. Die Zuweisung einer vergleichbaren Entscheidungsfreiheit an den Pflichtteilsgläubiger wie sie auch dem Erben, dem Vermächtnisnehmer etc. zukommt, ist Ausdruck eines sachgerechten und für alle Erwerber geltenden Prinzips, das der Gleichmäßigkeit der Besteuerung als legitimer Zweck entgegengesetzt werden kann²⁸. Es geht letztlich um eine *wertungsrichtige Einschränkung des erbschaftsteuerrechtlichen Grundprinzips für den Fall einer aufgedrängten Bereicherung*. Die auf der Privatautonomie beruhende Freiheit, eine Zuwendung auch ablehnen zu können, darf nicht nur, sondern muss auch vom Erbschaftsteuerrecht respektiert werden. Denn diese Freiheit würde merklich entwertet und in vielen Fällen sogar ad absurdum geführt, wenn der Bedachte eine Zuwendung letztlich gegen seinen eigentlichen Willen immer deshalb annehmen müsste, um die Steuerschuld begleichen zu können. Die Entscheidungsfreiheit des testamentarisch Bedachten bzw. des gesetzlich Begünstigten ist daher nicht nur anerkennenswert. Ihr Schutz ist vielmehr auch geboten. Wenn gleich die Umsetzung auf unterschiedlichen Rechtstechniken beruht – sei es durch die steuerrechtliche Anerkennung der Rückwirkung einer Ausschlagung oder durch das steuerbegründende Tatbestandsmerkmal des „Geltendmachens“ –, kommt hierin dem Grunde nach durchweg ein verfassungsrechtlich unbedenklicher Ausgleich zum Ausdruck.

3. Die „Teilgeltendmachung“ von Pflichtteilsansprüchen im Lichte des Gleichstellungsgedankens

Der unter 2. aufgezeigte Gleichstellungsgedanke rechtfertigt die Sonderstellung des Pflichtteilsgläubigers. Die Konkretisierung der hiermit dem Grunde nach zuerkannten Entschliebungsfreiheit obliegt allerdings dem Gesetzgeber. Sie ist nur insoweit anzuerkennen, wie das Gesetz sie den Beteiligten zugesteht. Der Gleichstellungsgedanke prägt daher zugleich die Auslegung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG und hilft, die weitere Frage zu beantworten, ob und unter welchen Voraussetzungen es rechtlich möglich ist, die *Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs auf einen Teilbetrag* mit der Folge zu beschränken, dass die *Erbschaftsteuer nur in Ansehung dieses Teilbetrags* entsteht.

3.1 Begrenzungswirkung der Gleichstellungsfunktion des § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG und deren Bedeutung für die Auslegung der Norm

Wir haben die Bestimmung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG im Gesamtsystem als Ausnahmevorschrift, als Abweichung vom allgemeinen Grundsatz der Vermögensanfallbesteuerung identifiziert. Ausnahmevorschriften müssen zwar nicht zwingend „eng“ ausgelegt werden²⁹. Wenn das Gesetz jedoch eine Regel – hier die Besteuerung nach dem Vermögensanfall i. S. der Reinvermögenszugangstheorie –, die es in möglichst weitem Umfang umzusetzen beabsichtigt, für bestimmte und klar definierte Anwendungsfälle durchbricht, weil die Anwendung der Regel auf diese Fälle nach Ansicht des Gesetzgebers zu einem nicht sachgerechten Ergebnis führt (hier Schlechterstellung des Pflichtteilsberechtigten gegenüber dem Erben, dem Vermächtnisnehmer und vergleichbaren Erwerben), darf es nicht dazu kommen, dass durch eine allzu weite Auslegung der Ausnahmebestimmungen die Re-

gelungsabsicht des Gesetzgebers in ihr Gegenteil verkehrt wird³⁰. Die Ausnahmebestimmung ist daher dergestalt auszulegen, dass sie *ihrem Ausnahmeanliegen gerecht* wird und nicht hierüber hinaus schießt und damit die im Übrigen geltende Regel außer Kraft setzt, wo dies nach der Sachgesetzlichkeit des gesamten Regelungszusammenhangs nicht erforderlich ist. Der Gleichstellungsgedanke, den der Gesetzgeber des Jahres 1919 mit § 20 Nr. 1 ErbStG 1919 und die ihm nachfolgenden Gesetzgeber verfolgten, kann daher konsequenter Weise nicht weiter reichen, als dies zur Beseitigung von Nachteilen des Pflichtteilsgläubigers im Vergleich zum Erben und zum Vermächtnisgläubiger erforderlich ist. Jedenfalls lässt sich den historischen Materialien nicht entnehmen, dass dem „Geltendmachen“ als erbschaftsteuerlich relevanter Zäsur zwischen dem nicht steuerbaren Erwerb des Forderungsrechts und der Steuerbarkeit eine (echte) Privilegierung zukommen sollte. Vielmehr behält die das Gesamtsystem prägende Grundwertung ihren Geltungsanspruch; diesem muss soweit wie möglich Rechnung getragen werden. Wenn das Schrifttum daher gemeinhin formuliert, dass die Maßgeblichkeit der Geltendmachung für die Steuerentstehung die „Entschliebungsfreiheit des Pflichtteilsgläubigers“ schütze³¹, muss eigentlich der Präzision wegen ergänzt werden: „*soweit sie auch dem Erben und Vermächtnisnehmer infolge deren Ausschlagungsberechtigung zustehen würde*“. Die Auslegung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG muss daher stets dem Umstand Rechnung tragen, dass die Entschliebungsfreiheit des Erben und des Vermächtnisnehmers über das Zivilrecht mit Verbindlichkeit für das Steuerrecht geschützt wird, während der Pflichtteilsberechtigte einen solchen Schutz „lediglich“ über das Erbschaftsteuerrecht erfährt, allerdings auch nur in dem Umfang, wie ihn die zivilrechtlichen Regelungen für die beiden vorgenannten Berufungsgründe vorsehen. Der Gleichstellungsfunktion des § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG ist mithin eine eigene Begrenzungswirkung immanent. Der Gleichstellungsgedanke rechtfertigt die Regelung und begrenzt sie zugleich.

Neben diesen entstehungsgeschichtlichen und objektiv teleologischen Auslegungsgesichtspunkten steht die Auslegung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG ferner unter dem Eindruck der verfassungsrechtlichen Relevanz des Gesamtsystems, nämlich dem das Erbschaftsteuerrecht tragenden *Verfassungsgrundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung*. Dieser wiederum erfährt durch das *Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit* eine weitere Maßstabsbestimmung. Das BVerfG konkretisiert diesen Grundsatz u. a. durch ein *gleichheitsrechtliches Folgerichtigkeitsgebot*. Der Gesetzgeber muss von Verfassung wegen die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig i. S. einer Belastungsgleichheit umsetzen³²; es geht um „System- und Wertungskonsequenz“³³. Wir haben eingangs dieses Abschnitts festgestellt, dass das Vermögensanfallprinzip in seinem Reinvermögenszugangverständnis das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verwirklicht und zugleich konkretisiert. Ihm kommt dementsprechend auch die Funktion als gleichheitsrechtlicher Vergleichsmaßstab für die Verwirklichung der Folgerichtigkeit zu. Unzweifelhaft stellt der Gleichstellungsgedanke wegen der unterschiedlichen zivilrechtlichen Ausgangslage einen legitimen Sachgrund dar, der eine Durchbrechung des Gleichheitsgrundsatz-

30 Larenz (Fn. 29), S. 355 f.

31 Vgl. nur Gebel (Fn. 2), § 3 Tz. 224; Meincke (Fn. 3), § 3 Tz. 52; § 9 Tz. 30; ähnl. die Rspr., vgl. nur RFH v. 10. 10. 1924, V eA 40-24, RFHE 15, 52, 57; BFH v. 7. 10. 1998, II R. 52/96, BStBl II 1999, 23, ZEV 1999, 34 m. Anm. Daragan, DStR 1998, 1957; v. 19. 7. 2006 (Fn. 1).

32 Vgl. nur BVerfG v. 6. 3. 2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 125, DStR 2002, 443, NJW 2002, 1103; v. 8. 6. 2004, 2 BvL 5/00, 110, 412, 433, NJW-RR 2004, 1657.

33 Lang (Fn. 28), § 4 Tz. 75; Tipke, StuW 2007, 201, 205 ff.

27 Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, März 2009, § 13 Tz. 132.

28 Hierzu statt vieler nur Lang, in: Tipke/Lang (Fn. 4), § 4 Rn. 80.

29 Statt vieler Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 355; Enneccerus/Nipperdey, Allg. Teil des Bürgerl. Rechts, 1. Halbbd., 15. Aufl. 1959, § 48 I. u. 2.

zes im Grunde zu rechtfertigen vermag. Ihre Rechtfertigung muss aber verhältnismäßig sein, was letztlich bedeutet, dass von der Gleichbehandlung nur insoweit abgewichen werden darf, wie dies zur Erreichung des die Ungleichbehandlung dem Grunde nach rechtfertigenden legitimen Sachziels erforderlich ist. Lässt eine Norm für mehrere Interpretationen Spielraum, sollte daher derjenigen der Vorzug gegeben werden, die zu einer geringstmöglichen Ungleichbehandlung führt.

Zwischenfazit: Bereits der vom historischen Gesetzgeber verfolgte und von nachfolgenden Gesetzgebern übernommene Gleichstellungsgedanke, nämlich die Gleichstellung des Pflichtteilsgläubigers in Bezug auf seine Entschließungsfreiheit mit dem Erben, dem Vermächtnisnehmer und sonstigen Erwerbenden, die zivilrechtlich ausschlagen oder die Leistung zumindest mit gleicher Wirkung zurückweisen können, prägt die Auslegung der Norm entscheidend. Es geht um Gleichstellung, nicht um Besserstellung. Entsprechendes ergibt sich aus dem nicht minder die Auslegung prägenden verfassungsrechtlichen Postulat einer System- und Wertungskonsequenz. Auch insoweit hat die Auslegung der (gleichheitsrechtlich relevanten) Grundwertung weitestgehend zu entsprechen.

3.2 Zur Konkretisierung der Begrenzungswirkung des Gleichstellungsgedankens durch die §§ 1950, 2080 Abs. 3 BGB

3.2.1 Ablehnung der These von der zwingenden Alternativität zwischen Vollgeltendmachung und Vollverzicht

Diese Begrenzungswirkung muss auf der Grundlage der vorstehend entwickelten Auslegungsprämissen ihre Konkretisierung erfahren, was letztlich nur aus dem Gleichstellungsanliegen selbst heraus gelingen kann. Der zivilrechtlichen Rechtsstellung des Erben und insbesondere derjenigen des Vermächtnisnehmers, der auch nur einen schuldrechtliche Anspruch gegen den Erben erwirbt, kommt daher für die Auslegung des „geltend machen“ eine Leitbildfunktion zu, soweit das Erbschaftsteuerrecht an diese zivilrechtlichen Vorgaben anknüpft.

Diese Leitbildfunktion wird mit Bezug auf die hier aufgeworfene Frage sodann maßgeblich von der Vorschrift des § 1950 BGB geprägt, die unmittelbar für den Erben und über § 2180 Abs. 3 BGB auch für den Vermächtnisnehmer gilt. § 1950 Satz 1 BGB bestimmt die *Unzulässigkeit der Teilausschlagung oder Teilannahme*. Eine nach § 1950 Satz 1 BGB unzulässige Teilausschlagung oder Teilannahme ist wirkungslos (§ 1950 Satz 2 BGB). Da eine Auslegung der Erklärung als Vollausschlagung oder Vollannahme kaum in Betracht kommen wird, gilt die Erbschaft in beiden Fällen regelmäßig mit Ablauf der Ausschlagungsfrist als angenommen³⁴.

Diese begrenzende Wirkung der Gleichstellungsfunktion im Zusammenhang mit § 1950 BGB hat auch der *RFH* in seinem Urteil vom 14. 9. 1939 erkannt und folgerte hieraus, dass schon eine Teilgeltendmachung mit der Folge einer Beschränkung der Steuerentstehung auf einen Teil des Pflichtteilsanspruchs rechtlich nicht möglich sei³⁵. Wenn der Erbe und der Vermächtnisnehmer nur insgesamt ausschlagen können, dann könne auch der Pflichtteilsgläubiger nur insgesamt seinen Pflichtteil geltend machen bzw. nicht geltend machen. Sobald der Pflichtteilsberechtigter daher auch nur einen Teilbetrag in Ansehung seines Pflichtteils geltend mache, müsse er folgerichtig in Höhe seines vollen Pflichtteilsanspruchs erbschaftsteuerpflichtig werden und zwar selbst dann, wenn er vorläufig oder endgültig nur diesen Teilbetrag verlange. Der *RFH* vertrat mithin die These von einer zwin-

genden Alternativität zwischen Vollgeltendmachung und Vollverzicht. Bei isolierter Betrachtung des Gleichstellungsgedankens – d. h. vorbehaltlich widerstreitender Wertungen anderer erbschaftsteuerlicher Normen – überzeugt diese Auslegung durch den *RFH*. Die Geltendmachung wird als vollwertiges „Annahmesurrogat“ gewertet.

Sofern teilweise die Auffassung vertreten wird, diese strenge Alternativitätsthese habe sich mit der *Aenderung der Befreiungsvorschrift für Pflichtteilsverzicht zum 1. 1. 1974* überholt, kann dies nicht überzeugen³⁶. Richtig ist zwar, dass die vormalige Befreiungsvorschrift (maßgeblich war § 18 Abs. 1 Nr. 13 ErbStG 1925) noch den Verzicht selbst auf den bereits geltend gemachten Pflichtteil steuerfrei ließ, während nach heutigem Recht nur der Verzicht auf den nicht geltend gemachten Anspruch von der Erbschaftsteuer befreit ist. Gleichwohl kann hieraus nicht gefolgert werden, dass die zwingende Alternativität i. S. des *RFH* nach dem 1. 1. 1974 zwingend mit dem Teilverzicht zugleich eine Schenkung bzgl. des erlassenen Teilbetrags einhergehe. Wäre dies so, spräche dies in der Tat gegen die These des *RFH*. Allerdings steht (auch) nach der Neufassung des § 13 Abs. 1 Nr. 11 ErbStG eine freigiebige Zuwendung nicht zu befürchten. Denn fallen der zivilrechtliche Teilerlass und die erbschaftsteuerliche Vollgeltendmachung (i. S. der Rechtsprechung des *RFH*) zeitlich zusammen, weil letztlich ein und dieselbe Erklärung beide Rechtswirkungen hervorbringt, kann sich der Verzicht bei dieser Chronologie gar nicht auf einen geltend gemachten Pflichtteilsanspruch beziehen³⁷. Geltendmachung und Verzicht fallen vielmehr zusammen, was für die Steuerfreiheit des § 13 Abs. 1 Nr. 11 ErbStG (und die Vorgängervorschriften) ausreichend ist. Vor diesem Hintergrund kann sich die beschriebene Gefahr einer Doppelbelastung dieses Vorgangs auch unter dem heutigen Rechtszustand nicht realisieren und die Auslegung der § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG beeinflussen.

Gleichwohl ist es im Ergebnis zutreffend, dass einer Teilgeltendmachung die Wirkung zukommen kann, dass die Erbschaftsteuer auch nur hinsichtlich des geltend gemachten Teilbetrags entsteht. Die These von der zwingenden Alternativität zwischen Vollgeltendmachung und Vollverzicht ist nämlich deshalb unzutreffend (und war es auch im Entscheidungsfall des *RFH*), weil es anderenfalls zu einem *Wertungswiderspruch mit der Regelung des § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG* kommt. Hiernach gilt als vom Erblasser zugewendet, was als *Abfindung für einen Verzicht* auf den entstandenen – aber noch nicht geltend gemachten³⁸ – Pflichtteilsanspruch, für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses gewährt wird. Besteuert wird nur die Abfindung³⁹. Die Differenz zwischen deren Wert und dem Nominalbetrag des Pflichtteilsanspruchs erlangt im Anwendungsbereich des § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG mithin keine erbschaftsteuerliche Relevanz. Dieser Erwerbstatbestand schließt daher nicht nur eine Besteuerungslücke, sondern bringt umgekehrt auch zum Ausdruck, dass es dem Pflichtteilsgläubiger und dem Pflichtteilsschuldner frei steht, durch eine Abfindungsvereinbarung die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung des Pflichtteilsgläubigers zu steuern. Dies kommt bei wirtschaftlicher Betrachtung der steuerlichen Anerkennung eines Teilverzichts derart nahe, dass es nicht

36 *Meincke* (Fn. 3), § 9 Tz. 32; ihm folgend *Kapp/Ebeling* (Fn. 11), § 3 Tz. 213.1.

37 Ebenso für die vergleichbare zeitliche Abgrenzungsproblematik zwischen § 3 Abs. 1 Nr. 1 und § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG *Müller/Grund*, ZErB 2007, 205, 208 f.; *Moench* (Fn. 10), § 3 Tz. 211.

38 *Kapp/Ebeling* (Fn. 11), § 3 Tz. 307.1; *Meincke* (Fn. 3), § 3 Tz. 101; *Moench* (Fn. 10), § 3 Tz. 211; a. A. *Viskorf*, FR 1999, 664, 666.

39 FG Köln v. 28. 11. 2000, 9 K 4299/98, DStRE 2001, 813; *Meincke* (Fn. 3), § 3 Tz. 101; *Moench* (Fn. 10), § 3 Tz. 121 (Mai 2006).

34 *Leipold*, in: MüKo-BGB, 4. Aufl. 2004, § 1950 Tz. 7.

35 *RFH* v. 14. 9. 1939, RStBl 1940, 3.

mehr wertungswiderspruchsfrei erklärt werden könnte, wenn der Teilverzicht im Anwendungsbereich des § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG wegen einer Auslegung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG i. S. der Rechtsprechung des RFH rechtlich hingegen nicht möglich sein sollte. Alles andere wäre Formalismus und würde zu Zufälligkeiten bei der Rechtsanwendung führen. Zudem ergibt sich die Wertungsrichtigkeit dieses Ergebnisses auch aus dem *Gleichstellungsgedanken* selbst. Denn die Maßgeblichkeit der Abfindung gilt auch für den gegen Abfindung ausschlagenden Erben und Vermächtnisnehmer. Die Übereinbringung von § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. b mit § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG stellt daher keine Einschränkung der Gleichstellungsprämisse dar. Vielmehr wird die für das Gleichstellungsargument im Ausgangspunkt maßgebliche Zivilrechtslage (hier: §§ 1950, 2080 Abs. 3 BGB) durch eine steuerrechtliche Wertung überlagert und der Gleichstellungsgedanke vom Gesetzgeber selbst in diesem Sinne konkretisiert.

Als *Zwischenergebnis* ist daher festzuhalten, dass es keine zwingende Alternativität zwischen Vollgeltendmachung und Vollverzicht gibt. Eine Teilgeltendmachung ist rechtlich durchaus zulässig⁴⁰, womit die Folgefrage in den Mittelpunkt rückt, welche Anforderungen an eine (unschädliche) Teilgeltendmachung zu stellen sind.

3.2.2 Vielmehr: Grundsatz der einmaligen und zwingend abschließenden Erklärung über die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs

Soweit die steuerrechtliche Wertung des § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG reicht, kann die „Geltendmachung“ i. S. von § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG also ihre Auslegung nicht (allein) durch die Leitbildfunktion der §§ 1950, 2080 Abs. 3 BGB erfahren. Im Übrigen bleibt es jedoch hierbei. § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG gewährt dem Pflichtteilsgläubiger die Entschließungsfreiheit in keinem weiteren Umfang, als diese auch dem Erben und Vermächtnisnehmer zugestanden wird. Anderenfalls würde § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG zu einer echten Privilegierung, was historisch indes nicht belegbar und systematisch sowie teleologisch nicht erklärbar ist. Zudem würde sich eine nicht erforderliche Durchbrechung des Grundsatzes der Belastungsgleichheit einstellen. Vom Vermögensanfallprinzip, das für alle anderen sich mit dem Erbfall vollziehenden Erwerbe von unbedingten Vermögenswerten und insbesondere Forderungsrechten gilt, ist daher nur insoweit abzuweichen, wie es erforderlich ist, um dem Pflichtteilsgläubiger eine diesen anderen Erwerbern vergleichbare Entschließungsfreiheit über die „Annahme“ des ihm zugewiesenen Vermögenswerts zu gewähren. Wiederum ist daher entscheidend, wie die Freiheit des Erben und des Vermächtnisnehmers, über die Annahme des Erbes bzw. des Vermächtnisses aus von ihnen frei definierten Motiven zu befinden, zivilrechtlich ausgestaltet ist.

Diese Entschließungsfreiheit wird nicht durch die Vorgabe bestimmter Motivationen eingeschränkt. *Erbe und Vermächtnisnehmer* müssen die Erbschaft oder das Vermächtnis aber ganz oder gar nicht ausschlagen. Sie können also das Erbe oder den Vermächtnisgegenstand nicht stückweise annehmen. Dies verbietet das Zusammenspiel aus dem zivilrechtlichen Erbanfall im Zeitpunkt des Erbfalls einerseits (insb. Gesamtrechtsnachfolge nach § 1922 BGB; Entstehung des Anspruchs gegen den Beschwerten nach § 2174 BGB) und aus dem Grundsatz der Unteilbarkeit von

Annahme und Ausschlagung andererseits. Diese Erwerber müssen sich einheitlich und abschließend darüber erklären, ob sie den Vermögenswert, der infolge des Erbfalls bereits formal ihrem Vermögen zugeordnet ist, zurückweisen wollen. Bis dahin sind sie erbschaftsteuerlich bereichert und in Höhe des Erwerbs steuerpflichtig, sofern sie nicht von § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG Gebrauch machen und gegen Abfindung ausschlagen. Aber auch insoweit gilt der vorgenannte Unteilbarkeitsgrundsatz. Das Erbschaftsteuerrecht setzt die Ausschlagung im zivilrechtlichen Sinne voraus und statuiert damit auch für § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG das Erfordernis einer einheitlichen und abschließenden Entscheidung über die Ausschlagung des Erbes bzw. des Vermächtnisses. So wenig wie eine Annahme auf Raten weder zivilrechtlich zulässig noch über § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG möglich ist, kann es dann auch für den *Pflichtteilsgläubiger* eine Geltendmachung auf Raten im Erbschaftsteuerrecht geben. Der Pflichtteilsgläubiger muss sich einmalig und zwingend abschließend dazu erklären, ob und inwieweit er den Pflichtteilsanspruch als ihm von der Rechtsordnung zugewiesenen Vermögenswert akzeptiert. Er kann mithin nicht einen Teilbetrag fordern und durch sein Schweigen in Ansehung des Restanspruchs die Steuerentstehung begrenzen und auf mehrere Zeitpunkte verteilen. Dies gilt sowohl für den Erwerb nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 als auch für den Ersatztatbestand des § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG. Beide Erwerbsstatbestände laufen mithin hinsichtlich dieser Voraussetzung parallel. Die Rechtsfolge einer erklärten Teilgeltendmachung ohne Abschluss eines Erlassvertrags⁴¹ bzgl. des restlichen Pflichtteilsanspruchs ist damit zwangsläufig die vollständige Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs im erbschaftsteuerlichen Sinne⁴². Nur dieses Auslegungsergebnis wird dem historischen Anliegen des Gesetzgebers gerecht und ist zugleich, gemessen an der Systematik und Teleologie, einer Vermögensanfallbesteuerung wertungskonsequent.

4. Resümee

Seit der Erbschaftsteuerreform des Jahres 1919 ist nur der geltend gemachte Pflichtteilsanspruch erbschaftsteuerbar. Dem Pflichtteilsberechtigten sollte nach dem Willen des Gesetzgebers auf erbschaftsteuerlicher Ebene eine steuerunschädliche Entschließungsfreiheit gewährt werden, die insbesondere dem Erben und dem Vermächtnisnehmer auf zivilrechtlicher Ebene wegen der steuerlich anerkannten Rückwirkung der Ausschlagung zukam. Dieser Gleichstellungsgedanke trägt und rechtfertigt die gemessen an dem allgemeinen Grundsatz der Vermögensanfallbesteuerung unvermeidbare Ungleichbehandlung.

Obleich der Gleichstellungsgedanke die Auslegung des „Geltendmachens“ maßgeblich prägt und zu seiner Konkretisierung der Vergleich mit dem Ausschlagungsrecht des Erben und des Vermächtnisnehmers zu bemühen ist, normiert § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG gleichwohl keinen Grundsatz der zwingenden Alternativität zwischen Vollgeltendmachung und Vollverzicht. Vielmehr ist eine Teilgeltendmachung mit der Rechtsfolge einer nur teilweisen Steuerentstehung rechtlich möglich.

41 Die Verzichtserklärung des Pflichtteilsgläubigers wird i. d. R. ausreichen; es bedarf zwar nach wie vor einer Annahmeerklärung, jedoch dürfte deren Empfangsbedürftigkeit nach § 151 BGB entfallen, wenn der Gläubiger den Verzicht erklärt (Grüneberg [Fn. 15], § 397 Tz. 5).

42 Ebenso FG Hamburg v. 17. 4. 1978 (Fn. 40); mit Verweis auf diese Entscheidung – wenn auch in den Formulierungen verschieden – ferner Gebel (Fn. 2), § 3 Tz. 227; Kapp/Ebeling (Fn. 11), § 3 Tz. 213.2; Moench (Fn. 10), § 3 Rn. 121 (Mai 2006); a. A. im Erg. aber ohne jegliche Diskussion des Problems wohl FG Köln v. 28. 11. 2000, 9 K 4299/98, DStRE 2001, 813 sowie Wälzholz, ZEV 2007, 162, 164.

40 Hiervon geht ersichtlich auch der BFH aus, wenngleich diese Rechtsfrage in den einschlägigen Entscheidungen selbst nicht entscheidungserheblich war, vgl. BFH v. 18. 7. 1973, II R 34/69, BStBl II 1973, 798, BeckRS 1973, 22002229; v. 19. 7. 2006 (Fn. 1); FG Hamburg v. 17. 4. 1978, V 234/77, EFG 1978, 555; s. ferner Meincke (Fn. 3), § 9 Rn. 32; Moench (Fn. 10), § 3 Tz. 121 (Mai 2006).

Der Norm ist allerdings in folgerichtiger Heranziehung des Gleichstellungsgedankens der Grundsatz der einmaligen und zwingend abschließenden Erklärung über die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs zu entnehmen. Die Geltendmachung ist ein Annahmesurrogat, das den Pflichtteilsgläubiger in erb-schaftsteuerlicher Hinsicht soweit wie möglich dem Erben und Vermächtnisnehmer gleichstellen soll. Erklärt der Pflichtteils-gläubiger im Zusammenhang mit der Teilgeltendmachung nicht ausdrücklich den Verzicht hinsichtlich des nicht geltend gemachten Teilbetrags, handelt es sich zwangsläufig um eine vollstän-

dige Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs i. S. von § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG⁴³.

43 Ebenso Kapp/Ebeling (Fn. 11), § 3 Tz. 213.2 (März 2007); im Erg. wohl auch FG Hamburg v. 17. 4. 1978 (Fn. 40), wengleich die entsprechende Aussage nicht entscheidungserheblich war. Das übrige Schrifttum ist insoweit indes zu unpräzise, wenn es vom schädlichen (konkludenten) Vorbehalt der Restgeltendmachung und nicht ausdrücklich von einem mit zu erklärenden Verzicht im Übrigen spricht (vgl. Gebel [Fn. 2], § 3 Tz. 227 [Okt. 2007]; Moench [Fn. 10], § 3 Tz. 121 [Mai 2006]), da dies die Unschädlichkeit des Schweigens über den Restanspruch bedeuten könnte.

Wirksamkeit eines Nachtrags bei einem gemeinschaftlichen Testament nach § 2267 BGB

Von Dr. Hannelore Zacher-Röder und Claudia Eichner*

Nach h. L. ist ein Nachtrag in einem gemeinschaftlichen Testament wirksam, wenn er von einem Ehegatten nachträglich eigenhändig eingefügt wurde, er sich oberhalb der Unterschriften der Ehegatten befindet und zumindest mit Einverständnis des anderen Ehegatten eingefügt wurde. Nachfolgend wird untersucht, ob diese Auffassung dem Sinn und Zweck des Gesetzes entspricht und ihr gefolgt werden kann.

1. Einführung

Zur Einführung in die Problematik soll folgender Fall dienen:

Beispiel: Die verheirateten Erblasser M und F hatten 1992 ein gemeinschaftliches Testament errichtet, sich gegenseitig als Alleinerben und ihre beiden Abkömmlinge, Sohn (S) und Tochter (T), je zu 1/2 als Schlusserven nach dem Tode des Letztversterbenden eingesetzt. Das Testament wurde von M handschriftlich niedergeschrieben und von beiden Ehegatten unterzeichnet. 1996 erwarben die Erblasser eine Eigentumswohnung. M änderte sodann das gemeinschaftliche Testament, indem er einen Einschub oberhalb der beiden ursprünglichen Unterschriften fertigte, wonach T die Eigentumswohnung als Vorausvermächtnis erhalten solle. Dieser Nachtrag war weder mit Datum versehen, noch gesondert von den Ehegatten unterzeichnet worden. F verstarb zuerst. Nach dem Tode des M stellte sich die Frage der Wirksamkeit dieses Nachtrags. Die Beweisaufnahme durch Vernehmung von Zeugen ergab, dass der Nachtrag auch dem Willen der F entsprochen hatte.

Folgt man der jetzt herrschenden Lehre, stellt dieser Nachtrag eine wirksame letztwillige Verfügung der Ehegatten gemäß § 2267 BGB dar. Ein Nachtrag¹ in einem gemeinschaftlichen Testament soll wirksam sein, wenn er von einem Ehegatten² nachträglich eigenhändig eingefügt wurde, er sich oberhalb der Unterschriften der Ehegatten befindet und dieser Nachtrag mit Wissen und Willen des anderen Ehegatten³ oder mit dessen

Einverständnis⁴, Einwilligung⁵ oder Billigung⁶ eingefügt wurde. Die h. L. begründet ihre Rechtsauffassung nicht. Einige Verfasser meinen nur, dass es besser sei, wenn beide Ehegatten einen solchen Nachtrag nochmals unterschreiben, damit keine Beweisprobleme im Hinblick auf die Einwilligung des anderen Ehegatten aufkommen⁷; sie lehnen aber die Auffassung der h. L. nicht grundsätzlich ab.

Nach anderer Auffassung sind Nachträge und Zusätze eines Ehegatten vom Testierwillen des anderen nicht gedeckt. Nur ausnahmsweise sei ein solcher Nachtrag wirksam, wenn aufgrund erkennbarer Umstände kein Zweifel bestehen könne, dass die Änderung mit Billigung des anderen, nicht unterzeichnenden Ehegatten angebracht worden sei und die Ergänzung durch die ursprünglichen Unterschriften gedeckt sein solle⁸. Es müsse aber ein offensichtlicher Änderungs- und Erklärungsbedarf bestehen, so dass mit dem Nachtrag z. B. (zweideutige) Schreibversehen beseitigt werden oder auch eine Klarstellung hinsichtlich (zweideutiger) Namensnennungen erfolge. Auch weitergehende Änderungen seien denkbar. Zur Beseitigung von Beweisschwierigkeiten wird aber zur Unterzeichnung durch beide Ehegatten geraten⁹.

In der älteren rechtswissenschaftlichen Literatur wird die Wirksamkeit einer solchen nachträglichen, nicht gesondert unterzeichneten Einfügung durch einen Ehegatten in die ursprüngliche Testamentsurkunde dagegen verneint, auch wenn dieser Nachtrag mit Zustimmung des anderen erfolgt ist¹⁰. Greiff¹ begründet

3 Litzemberger, in: Bamberger/Roth, BGB, § 2267 Rn. 9.

4 J. Mayer, in: Reimann/Bengel/Mayer, Testament u. Erbvertrag, 4. Aufl., § 2267 Rn. 36; Johannsen, in: RGRK-BGB, 4. Aufl., § 2267 Rn. 14; Musielak, in: MüKo-BGB, 3. Aufl., § 2267 Rn. 24.

5 Wolf, in: Soergel, BGB, 13. Aufl., § 2267 Rn. 3; Schmidt, in: Erman, BGB, 11. Aufl., § 2267 Rn. 2.

6 Kanzleiter, in: Staudinger, BGB, 14. Bearb. 2006, § 2267 Rn. 18; Edenhofer, in: Palandt, BGB, 65. Aufl., § 2267 Rn. 3.

7 Schmidt (Fn. 5), a. a. O.; J. Mayer (Fn. 4), a. a. O.; Musielak (Fn. 4), a. a. O.; Radlmayer, in: AnwK-BGB, 1. Aufl., § 2267 Rn. 18; Schaper, in: AK-BGB, Bd. 6 ErbR, 1. Aufl., § 2267 Rn. 27.

8 Reymann, in: jurisPK-BGB, 3. Aufl., § 2267 Rn. 19.

9 Radlmayer (Fn. 7), a. a. O.

10 Greiff, in: Planck, BGB, 4. Aufl., § 2267 Anm. 8; v. Lübtow, ErbR I, S. 489; Crome, ErbR, S. 121, verlangt ebenfalls eine neue Beitrittserklärung des anderen Ehegatten bei nachträglichen Modifizierungen des gemeinschaftlichen Testaments; ebenso P. Mayer, Das gemeinschaftliche Testament des BGB, Marburg, 1908, S. 27. Infolge der Gesetzesänderung vom 1. 4. 1953 ist eine ausdrückliche Beitrittserklärung beim gemeinschaftlichen Testament nicht mehr erforderlich. Es genügt seither die Mitunterzeichnung des anderen Ehegatten.

* Dr. H. Zacher-Röder, RA/FAErbR/FAStR, und C. Eichner, RA/FAErbR/FAVersR, beide Würzburg. Die beiden Verf. haben den klagenden Sohn im Rechtsstreit vor dem LG München I und dem OLG München vertreten.

1 Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf eine nachträgliche Einfügung in einem gemeinschaftlichen Testament, die durch einen Ehegatten vorgenommen wird und die entweder eine wechselbezügliche Verfügung gemäß § 2270 BGB enthält oder eine solche ändert oder widerruft. Stellt der Nachtrag eine einseitige letztwillige Verfügung des einfügenden Ehegatten dar und ändert er damit seine frühere einseitige letztwillige Verfügung, beurteilt sich die Wirksamkeit eines solchen Nachtrags nach § 2247 BGB.

2 Oder vom Lebenspartner i. S. des § 10 Abs. 4 LPartG; im Folgenden wird zur Vereinfachung nur von „Ehegatten“ gesprochen