

## Aufgedrängte Pflichtteilsansprüche in der einvernehmlichen Unternehmensnachfolge

Dr. Florian Reinhart\*

Das Pflichtteilsrecht spielt in der Nachfolgeberatung idR insbes. dann eine erhebliche Rolle, wenn befürchtet wird, dass ein Berechtigter „den Pflichtteil“ auch tatsächlich verlangt. Wirkt dieses Risiko hingegen, etwa bei Gleichbehandlung aller Kinder, eher theoretisch, werden Vorsorgemaßnahmen oft für entbehrlich gehalten. Zwei BFH-Entscheidungen der vergangenen Jahre zeigen, dass Pflichtteilsansprüche selbst dann zu signifikanten Verwerfungen in der Planung der Vermögens- und Unternehmensnachfolge führen können, wenn der Berechtigte kein Interesse am Pflichtteil hat und ihn daher nicht geltend macht. Ziel dieses Beitrags ist es, für die oft unbeachteten Risiken dieser „aufgedrängten“ Pflichtteilsansprüche in der Nachfolgeplanung zu sensibilisieren und darauf aufbauend Gestaltungsmöglichkeiten zur Risikominimierung darzustellen.

### I. Problemlage: Zivilrecht vs. Erbschaftsteuerrecht

Zu Lebzeiten des Erblassers ist der Pflichtteilsverzicht in vielen Konstellationen zivilrechtlich gängige Praxis (§ 2346 Abs. 2 BGB).<sup>1</sup> Der unentgeltliche Verzicht ist vor dem Tod des Erblassers auch steuerlich unbeachtlich, da die Pflichtteilsforderung noch nicht entstanden ist.<sup>2</sup> Der Pflichtteilsberechtigter kann sich zu Lebzeiten des Erblassers frei und ohne zivilrechtliche und steuerliche „Nebenwirkungen“ entschließen, auf seinen – ja nur potenziellen – Pflichtteilsanspruch zu verzichten.

Mit dem Tod des Erblassers ändern sich die Rahmenbedingungen. Zivilrechtlich entsteht der Pflichtteilsanspruch als Forderung gemäß § 2317 Abs. 1 BGB von selbst mit dem Tod des Erblassers.<sup>3</sup> Dieser Anspruch kann – anders als bei der Erbschaft (§ 1942 Abs. 1, § 1953 Abs. 1 BGB) und beim Vermächtnis (§ 2180 Abs. 1 u. 3, § 1953 Abs. 1 BGB) – nicht mit Rückwirkung ausgeschlagen werden. Da es sich nun um eine „reguläre“, bereits entstandene Forderung handelt, wird der Erlass zivilrechtlich erheblich erleichtert<sup>4</sup>, da hierzu – anders als zu Lebzeiten des Erblassers – keine notarielle Beurkundung erforderlich ist. Nach allgemeinen steuerlichen Regeln würde der Erlass einer bereits entstandenen Forderung allerdings Schenkungsteuer auslösen. Dies würde indes die „Entschließungsfreiheit“<sup>5</sup> des Berechtigten berühren. Die freie Entscheidung über die Geltendmachung des Pflichtteils bleibt jedoch auch nach dem Tod des Erblassers bedeutend. Dies gilt nicht zuletzt aufgrund möglicher innerfamiliärer Folgen, die bei Geltendmachung drohen. Zur Wahrung der Entschließungsfreiheit sind daher gesetzliche Vorkehrungen erforderlich, die der Gesetzgeber mit, allerdings nur punktuellen, Regelungen im Erbschaftsteuerrecht und im Zivilprozessrecht umgesetzt hat:

Erbschaftsteuerlich ist der Pflichtteilsanspruch gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 Fall 3 ErbStG nur und gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG erst ab dem Zeitpunkt der Geltendmachung zu berücksichtigen. Flankierend wird der Verzicht auf die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 11 ErbStG steuerfrei gestellt. Damit soll iSd Entschließungsfreiheit vermieden werden, dass sich der

Reinhart: Aufgedrängte Pflichtteilsansprüche in der einvernehmlichen Unternehmensnachfolge (DStR 2025, 1657)

1658

Pflichtteilsberechtigte gezwungen sieht, den Pflichtteil tatsächlich geltend zu machen, um die auf den Pflichtteil anfallenden Steuern tragen zu können.<sup>7</sup>

Zivilprozessual erlaubt § 852 Abs. 1 ZPO die Verwertung des Pflichtteils durch die Gläubiger des Berechtigten parallel dazu nur, wenn der Anspruch vertraglich anerkannt wurde oder rechtshängig geworden ist. Im materiellen Erbrecht findet sich hingegen keine vergleichbare Einschränkung.

## II. Ausgangsentscheidungen des BFH

Wie diese Rahmenbedingungen zeigen, setzt der Gesetzgeber offenbar voraus, dass das bloße Entstehen einer zivilrechtlichen Pflichtteilsforderung noch keine (irreversiblen) materiellen Folgen hat. Die im Folgenden dargestellten Entscheidungen des BFH aus der jüngeren Vergangenheit illustrieren allerdings, dass dieses gesetzliche Konzept zum Schutz der Entschließungsfreiheit des Pflichtteilsberechtigten relevante Lücken aufweist, die gerade detaillierte und einvernehmliche Nachfolgeplanungen empfindlich stören können.

### 1. „Derivativer“ Pflichtteilsanspruch

In einer Entscheidung v. 17.12.2016<sup>9</sup> befasste sich der BFH mit einer zwischenzeitlich als „derivativer Pflichtteilsanspruch“ bezeichneten Konstellation.<sup>10</sup> Dabei hatte der Erblasser vor seinem Tod selbst einen Pflichtteilsanspruch gegen den Nachlass eines vorverstorbenen Dritten erworben. Den entstandenen und unverjährten Pflichtteilsanspruch hatte er jedoch zu seinen Lebzeiten nicht iSd ErbStG „geltend gemacht“.<sup>11</sup>

#### Beispiel 1:

Erblasser E war mit seiner Ehefrau F im gesetzlichen Güterstand verheiratet. Nach dem Tod der F im Jahr 2008 schlug E die Erbschaft nach F aus, weshalb ihm gemäß § 1371 Abs. 3 Hs. 1 BGB der Pflichtteil (und ein etwaiger Zugewinnausgleichsanspruch) zustand. Nach dem Tod des E im Jahr 2009 wurde sein Sohn S Alleinerbe. Für den Erwerb von S setzte das FA auch den Wert des Pflichtteils von E nach F an.<sup>12</sup>

Der BFH betont, dass für die Zusammensetzung des Erblasservermögens zum Stichtag „allein das Zivilrecht“ maßgebend sei:<sup>13</sup>

Ein Pflichtteilsanspruch des Verstorbenen gehöre damit zu dessen Nachlass, unabhängig davon, ob er vom Erblasser geltend gemacht wurde. Der nicht geltend gemachte Pflichtteilsanspruch im Nachlass des Pflichtteilsberechtigten sei wie eine gewöhnliche

Forderung zu behandeln, also als (steuerlich zu berücksichtigender) Aktivposten. Der Anwendungsbereich der Sonderregeln zum Schutz der Entschließungsfreiheit des Pflichtteilsberechtigten solle mit dem Tod des Pflichtteilsberechtigten enden. Insbesondere die Beschränkung des Steuerzugriffs auf den „geltend gemachten“ Pflichtteilsanspruch gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 Fall 3 ErbStG finde nach dem Tod des Pflichtteilsberechtigten keine Anwendung mehr.<sup>14</sup> Die Anwendung der Norm sei in diesem Fall weder vom Wortlaut gedeckt noch sei nach Sinn und Zweck eine erweiternde Auslegung geboten.<sup>15</sup> Das persönliche Näheverhältnis zwischen Erblasser und Pflichtteilsberechtigtem als Rechtfertigung der Regelung ende mit dem Tod des Pflichtteilsberechtigten. Auf ein etwaiges Näheverhältnis zwischen dem Erben des Pflichtteilsberechtigten und dem Pflichtteilsverpflichteten<sup>16</sup> (idR also dem Verhältnis zwischen Elternteil und Kind) komme es nicht an. Auch die Gefahr der doppelten Besteuerung desselben Pflichtteilsanspruchs bestehe nicht, da der Pflichtteil einerseits nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 Fall 3 ErbStG beim Pflichtteilsberechtigten oder andererseits gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 Fall 1 ErbStG bei dessen Erben besteuert werde.<sup>17</sup>

Das geltend gemachte und noch nicht verjährte Pflichtteilsrecht führt damit zu einer Erhöhung der Steuerlast für die Erben des Pflichtteilsberechtigten, selbst wenn der Pflichtteil „unerwünscht“ ist und daher nicht geltend gemacht werden soll. Der BFH sieht die Lösung für den Erben des Pflichtteilsberechtigten schlicht darin, den Pflichtteil geltend zu machen, insbes. um für den Erben und damit in Fällen der Konfusion ggf. für sich selbst die Abzugsmöglichkeit nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 Fall 3 ErbStG zu eröffnen.<sup>18</sup>

## 2. Pflichtteil im Zugewinnausgleich

Die zweite Entscheidung des BFH v. 22.7.2020<sup>19</sup> betrifft die Behandlung (zivilrechtlich) entstandener, aber zwischenzeitlich verjährter Pflichtteilsansprüche bei der Ermittlung des güterrechtlichen Zugewinns. Dabei hält der BFH eine Hinzurechnung des Pflichtteils zum güterrechtlichen Anfangsvermögen des Pflichtteilsberechtigten aufgrund der Maßgeblichkeit des Zivilrechts für geboten; auf die erb-

Reinhart: Aufgedrängte Pflichtteilsansprüche in der einvernehmlichen Unternehmensnachfolge(DStR 2025, 1657)

1659

schaftsteuerlich relevante Frage, ob der Pflichtteil je „geltend gemacht“ wurde, komme es nicht an.<sup>20</sup> Dies soll unabhängig davon gelten, ob der Pflichtteil später, insbes. aufgrund Verjährung, im Endvermögen Berücksichtigung findet oder nicht.<sup>21</sup>

### Beispiel 2:

M ist Erbe nach seiner im Jahr 2009 verstorbenen Ehefrau F, mit der er im gesetzlichen Güterstand gelebt hat. F war ihrerseits Pflichtteilsberechtigte nach ihrer im Jahr 2005 verstorbenen Mutter. Zur Ermittlung des für M gemäß § 5 Abs. 2 ErbStG steuerfreien Zugewinnausgleichs rechnet das FA dem Anfangsvermögen von F den Pflichtteilsanspruch nach ihrer Mutter hinzu; im Endvermögen war der Anspruch hingegen

nicht mehr zu berücksichtigen, da er beim Tod von F im Jahr 2009 verjährt war. Der Zugewinn der F und damit der steuerfreie Ausgleichsanspruch des M reduzierte sich entsprechend des (indexierten) Pflichtteilsanspruchs nach der Mutter von F.<sup>22</sup>

Das entstandene und später verjäherte Pflichtteilsrecht führt danach – unabhängig von der Geltendmachung – zu einer Erhöhung des Anfangsvermögens ohne korrespondierende Erhöhung des Endvermögens, mithin also zu einer Kürzung des Zugewinns des Pflichtteilsberechtigten. Neben möglichen güterrechtlichen Verzerrungen in einem Scheidungsverfahren kann es damit (unbemerkt) zur signifikanten Schmälerung des Freibetrags gemäß § 5 ErbStG kommen. In beiden Konstellationen – Scheidung und Todesfall – wirkt sich dies als Schmälerung des Zugewinns potenziell zulasten des Ehegatten des Pflichtteilsberechtigten aus.

### 3. Rezeption der Entscheidungen

Beide Entscheidungen wurden im Schrifttum überwiegend kritisch aufgenommen. Gegen die zwingende Berücksichtigung des derivativen Pflichtteils im Nachlass des verstorbenen Pflichtteilsberechtigten wird zu Recht eingewandt, dass der Sinn und Zweck von § 3 Abs. 1 Nr. 1 Fall 3 ErbStG (Schutz der Entscheidungsfreiheit) auch in gleicher Weise und unabhängig von der familiären Verbundenheit in der „nächsten Generation“ einschlägig ist.<sup>23</sup> Darüber hinaus wird auch die Entschließungsfreiheit des Pflichtteilberechtigten geschmälert, da er die etwaigen negativen steuerlichen Auswirkungen auf seinen Erben bei seiner Entscheidung, ob er den Pflichtteil geltend macht oder nicht, berücksichtigen muss. Eine analoge Anwendung von § 3 Abs. 1 Nr. 1 Fall 3 ErbStG auf den nächsten Erbfall hätte daher nahegelegen.

Für Zwecke der Ermittlung des Anfangsvermögens im Zugewinnausgleich wird insbes. darauf verwiesen, dass nur „tatsächliche Vermögenmehrungen“ im Anfangs- und Endvermögen zu berücksichtigen seien, wovon bei einem nie geltend gemachten und dann verjäherten Pflichtteilsanspruch nicht auszugehen sei.<sup>24</sup>

### III. Aufgedrängte Pflichtteilsansprüche: „Blinder Fleck“ der Unternehmensnachfolgeplanung

Obwohl man in den beiden vorstehend unter II. dargestellten Konstellationen zu anderen Auffassungen als der BFH gelangen kann<sup>25</sup>, sind diese Entscheidungen in der Praxis der vorausschauenden Nachfolgeplanung zu berücksichtigen. Im Rahmen einer umfassenden „Störfallvorsorge“ ist hierauf hinzuweisen und in geeigneten Konstellationen sind entsprechende Sicherungsmaßnahmen zu empfehlen.

Soweit ersichtlich wird diese Thematik jedoch bislang nicht in der Breite als obligatorischer Teil des ohnehin schon umfangreichen „Werkzeugkastens“ in der Unternehmensnachfolgeberatung behandelt. Die folgenden Beispiele zeigen die praktische Relevanz der Problematik und führen zu Schlussfolgerungen, die jedenfalls für die Beratung der Unternehmensnachfolge bei mittleren und großen Familienunternehmen sowie großen Privatvermögen in Betracht gezogen werden sollten. Es wird deutlich, dass dies gerade in

„einvernehmlichen“ Familienkonstellationen gilt, in denen der Pflichtteil aufgrund Einigkeit der Familie und anderweitiger Absicherung der Beteiligten „wirtschaftlich“ keine Rolle zu spielen scheint. Dabei ist insbes. das Pflichtteilsrecht der Eltern gegenüber den Kindern gemäß § 2303 Abs. 2 BGB im Blick zu behalten.

### 1. Wesentliche Prämissen der Nachfolgeplanung bei größeren Familienunternehmen

Die folgenden Beispiele aus der Beratungspraxis gehen davon aus, dass die Nachfolgeplanung in größeren Familienunternehmen regelmäßig (auch und in individueller Abwägung) folgende Prämissen berücksichtigt:

(1) Die finanzielle Absicherung der Ehegatten erfolgt nicht durch eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung am Unternehmen, sondern durch Zuwendung von Privatvermögen oder auf andere Weise sowie vorrangig im Wege des Vermächtnisses und nicht per Erbeinsetzung.<sup>26</sup>

(2) Die frühzeitige Übertragung von unternehmerischem Vermögen auf die nachfolgende Generation im Wege der „vorweggenommenen Erbfolge“ ist auch unter Geltung des aktuellen Erbschaftsteuerrechts gängig.

(3) Verstirbt ein Nachfolger ohne eigene Kinder, soll das auf ihn übertragene begünstigte Vermögen regelmäßig vorrangig an seine Geschwister fallen, statt, etwa in Ausübung eines Rückforderungsrechts, zurück zum schenkenden Elternteil zu gelangen.

(4) Bei größeren Familienunternehmen ist mit Blick auf die Verschonungsbedarfsprüfung gemäß § 28a ErbStG eine Trennung von begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen zweckmäßig.

Reinhart: Aufgedrängte Pflichtteilsansprüche in der einvernehmlichen Unternehmensnachfolge (DStR 2025, 1657)

1660

Vor dem Hintergrund dieser Prämissen erklären sich die im Folgenden gewählten Gestaltungen.

### 2. Konstellation 1: Pflichtteil des länger lebenden Schenkers<sup>27</sup>

#### Beispiel 3:

F war Gesellschafterin eines größeren Familienunternehmens und lebt seit dem Jahr 1990 mit ihrem Ehemann M im (modifizierten) gesetzlichen Güterstand.<sup>28</sup> Im Jahr 2018 hat F ihre Gesellschaftsbeteiligung mit Zustimmung von M unter Nutzung der Optionsverschonung gemäß § 13a Abs. 1, Abs. 10 ErbStG vollständig und zu gleichen Teilen auf ihre beiden volljährigen Kinder T und S übertragen. Bei einem Autounfall kommt der unverheiratete und kinderlose S im Frühjahr 2021 ums Leben. Der Nachlass des S besteht im Wesentlichen aus der schenkweise erhaltenen Gesellschaftsbeteiligung (Verkehrswert zum Zeitpunkt seines Todes: 25 Mio. EUR). Als Erben hatte S seine etwaigen Abkömmlinge und als Ersatzerbin seine Schwester T eingesetzt. T hat die

Erbschaft nach ihrem Bruder angenommen. F und M haben bezogen auf den Nachlass des S keine Erklärungen abgegeben. F hat das im Rahmen der Schenkung für den Fall des Vorversterbens des Beschenkten vereinbarte Rückforderungsrecht nicht ausgeübt. Im Jahr 2022 verstirbt F. Der Nachlass von F besteht aus Privatvermögen (Wert 20 Mio. EUR, ohne Berücksichtigung des Pflichtteilsanspruchs nach S). Alleinerbin ist ihre Tochter T.

**III**

#### **a) Rechtsfolgen für F und ihren Nachlass**

Bei Vorversterben des kinderlosen S wäre F bei gesetzlicher Erbfolge gemäß § 1925 Abs. 1 Alt. 1 und Abs. 2 BGB zur Hälfte (neben M) Erbin geworden. Da S jedoch seine Schwester T als Alleinerbin eingesetzt und seine Eltern damit enterbt hat, stand F nach § 2303 Abs. 2 BGB ein Pflichtteil in Höhe eines Viertels zu. Das Vermögen und damit später der Nachlass der F umfasst daher auch den Pflichtteilsanspruch nach S iHv 6,25 Mio. EUR. Der 2021 mit dem Tod des S entstandene Pflichtteil ist beim Tod des S im Jahr 2022 auch nicht in der dreijährigen Regelverjährung des § 195 BGB verjährt.

Zivilrechtlich geht dieser Pflichtteilsanspruch mit dem Tod der F zwar bei T als Alleinerbin und damit Pflichtteilsschuldnerin nach S und Alleinerbin nach F durch Konfusion unter. Für Zwecke der Erbschaftsteuer ist dies jedoch gemäß § 10 Abs. 3 ErbStG unbeachtlich.<sup>29</sup> T soll sich nach der Rechtsprechung des BFH<sup>30</sup> auch nicht darauf berufen können, dass nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 Fall 3, § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG nur der geltend gemachte Pflichtteilsanspruch als zu versteuernder Erwerb von Todes wegen gilt.

Der für Zwecke der Erbschaftsteuer anzusetzende Wert des Nachlasses der F erhöht sich damit von 20 Mio. EUR auf 26,25 Mio. EUR. Für die Alleinerbin T hat dies eine Mehrbelastung mit Erbschaftsteuer iHv ca. 2,475 Mio. EUR zur Folge.<sup>31</sup>

#### **b) Nachträgliche Gestaltungsmöglichkeiten?**

Die beschriebenen Folgen wären vermieden worden, wenn F vor dem Tod des S auf den Pflichtteil verzichtet oder ihren Pflichtteilsanspruch nach dem Tod des S erlassen hätte. Der Erlass (bzw. in der Terminologie des ErbStG der Verzicht auf die Geltendmachung) wäre gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 11 ErbStG steuerlich unbeachtlich gewesen, solange F den Pflichtteil nicht vorher geltend gemacht hat. Oft erfolgt ein solcher Erlass nicht, entweder da die Thematik schlicht übersehen wird, weil (im Fall des lebzeitigen Verzichts) die Beurkundungsgebühren abschrecken oder weil dem Verzicht oder Erlass tatsächliche Hürden entgegenstehen, etwa die Geschäftsunfähigkeit des überlebenden Elternteils, zB aufgrund bereits fortgeschrittener Demenz.<sup>32</sup> Die nach dem Tod des Pflichtteilsberechtigten, hier also des Elternteils, verbleibenden Gestaltungsmöglichkeiten führen jedoch nur in Teilen zu einer Verbesserung der Situation.

#### **aa) Nachträgliche Geltendmachung des Pflichtteils durch T**

Auch in der vorliegenden Konstellation der Konfusion kann es sich für T anbieten, den Pflichtteilsanspruch der F nach dem Tod des S geltend zu machen. Denn die Geltend-

machung des Pflichtteils ist gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 Fall 3 ErbStG folgerichtig auch Voraussetzung dafür, dass der Erbe des (ursprünglichen) Erblassers den Pflichtteilsanspruch in Abzug bringen kann.<sup>33</sup>

Durch die Geltendmachung des Pflichtteils wäre es T als Alleinerbin nach S somit im Ausgangspunkt immerhin möglich, den Pflichtteilsanspruch der F von ihrer Erbschaftsteuerlast nach S abzuziehen. Besteht der Nachlass jedoch – wie vorliegend im Fall des S und idR in der Nachfolgegestaltung im Kontext von Familienunternehmen – ganz überwiegend oder ausschließlich aus erbschaftsteuerlich begünstigtem Vermögen, steht der Abzugsmöglichkeit zumindest anteilig § 10 Abs. 6a S. 3 ErbStG entgegen.<sup>34</sup> Danach sind Schulden und Lasten, die nicht „in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einzelnen Vermögensgegenständen des Erwerbs stehen“, nur anteilig abzugsfähig. Hierzu ist gemäß § 10 Abs. 6a S. 2 ErbStG der Wert des begünstigten Vermögens ins Verhältnis zum Wert des unbegünstigten Vermögens zu setzen.<sup>35</sup> Zu den Schulden und Lasten zählen auch die Nachlassverbindlichkeiten iSv § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG, mithin auch Pflichtteilslasten.<sup>36</sup> Da der Nachlass des S hier ausschließlich aus begünstigtem Vermögen bestand, wäre der Pflichtteilsanspruch der F selbst bei Geltendmachung in vollem Umfang nicht abzugsfähig. Auch in praktischen Fällen wird der Wert des nicht begünstigten Vermögens eines vorversterbenden Nachfolgers regelmäßig erheblich geringer sein als der Wert des begünstigten Betriebsvermögens. Und durch die Anreize der Verschonungsbedarfsprüfung gemäß § 28a ErbStG wird diese Tendenz mE eher zunehmen.

Die nachträgliche Geltendmachung des Pflichtteils kann damit zwar im Einzelfall zu einer gewissen Milderung der Belastung führen. In den hier untersuchten Konstellationen wird der Effekt aber regelmäßig nicht geeignet sein, um die Nachteile des „aufgedrängten“ Pflichtteils auch nur überwiegend zu kompensieren.<sup>37</sup>

#### **bb) Nachträglicher Verzicht auf den Pflichtteil durch T**

Aufgrund der erbschaftsteuerlichen Stichtagsbetrachtung dürfte ein nachträglicher Verzicht durch T auf den Pflichtteilsanspruchs der F gegenüber dem Nachlass des S „ins Leere“ gehen. Anders als die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses<sup>38</sup> erfolgt der Verzicht mit Wirkung ex nunc und kann damit auch nicht Grundlage einer Rückwirkung sein, die nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO zu berücksichtigen ist.<sup>39</sup> Es stellt sich dann die Frage, ob auf einen solchen Verzicht die Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 11 ErbStG Anwendung finden kann oder ob es sich beim Verzicht vielmehr um einen weiteren steuerbaren Vorgang handelt. Die Steuerfreistellung des Verzichts setzt voraus, dass der Anspruch noch nicht „geltend gemacht“ wurde. Da der BFH dieser „Geltendmachung“ durch den Erben des Pflichtteilsberechtigten jedoch wie dargestellt keine Bedeutung beimisst, ist zu befürchten, dass dieser Verzicht wie ein regulärer Forderungsverzicht behandelt würde. Der Verzicht wäre dann, jedenfalls bei (partieller) Personenverschiedenheit, als

eigenständige steuerpflichtige Schenkung des Erben des Pflichtteilsberechtigten an den Pflichtteilsverpflichteten anzusehen.

#### cc) Nachträglicher Widerruf der Schenkung von F an S

Sofern die Voraussetzungen eines Widerrufs- bzw. Rückforderungsrechts der F aus dem Schenkungsvertrag mit S vorliegen, kann im Einzelfall auch überlegt werden, ob die beschriebenen Folgen auf diesem Weg vermieden bzw. gemindert werden können. In Betracht kommt dabei insbes. das regelmäßig vorgesehene Widerrufsrecht bei Vorversterben des Beschenkten. Dies setzt indes voraus, dass das Widerrufs- bzw. Rückforderungsrecht vererblich ausgestaltet wurde.<sup>40</sup> Außerdem müssen die Voraussetzungen des Widerrufsrechts (noch) vorliegen, was ggf. insbes. wegen der vorgesehenen Widerrufsfristen von sechs bis zwölf Monaten bei einer länger zurückliegenden Schenkung problematisch sein kann.<sup>41</sup>

Ist ein wirksamer Widerruf (ausnahmsweise) möglich, könnte im Beispielfall die ursprüngliche Schenkung von F an S rückgängig gemacht werden. Dies dürfte gemäß § 2313 Abs. 1 S. 2 BGB auch bei der Ermittlung des Werts des Pflichtteilsanspruchs zu berücksichtigen sein. Die im Wege der vorweggenommenen Erbfolge von F auf S übertragenen Gesellschaftsanteile müssten entsprechend aus dem Nachlass von S herausgegeben werden. Der Wert des Pflichtteilsanspruchs nach S im Nachlass der F würde damit (weitestgehend) neutralisiert. Gleichzeitig würde sich der Nachlass der F um den Wert der zurückgeforderten Gesellschaftsanteile erhöhen. Faktisch müsste T die Anteile in ihrer Eigenschaft als Alleinerbin des S an sich selbst in ihrer Eigenschaft als Alleinerbin der F herausgeben.

Im Verhältnis F zu T wären die Gesellschaftsanteile im Beispiel zwar wiederum als Betriebsvermögen (voll) begünstigt.<sup>42</sup> In der (praxisnahen) Beispielskonstellation käme es allerdings im Verhältnis von F und T zu einer Überschreitung der Wertgrenze des § 13a Abs. 1 S. 3 ErbStG von 26 Mio. EUR im Zehnjahreszeitraum, die durch die ursprüngliche Konzeption der Schenkung an beide Kinder gerade vermieden wurde. Diese Überschreitung würde wiederum zu einer erheblichen

Reinhart: Aufgedrängte Pflichtteilsansprüche in der einvernehmlichen Unternehmensnachfolge (DStR 2025, 1657)

1662

Mehrbelastung bei T entweder im Rahmen des Abschmelzmodells gemäß § 13c ErbStG oder im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung gemäß § 28a ErbStG führen, so dass auch der, ohnehin nur unter engen Voraussetzungen denkbare, Widerruf jedenfalls in Konstellationen wie der hier betrachteten kein probates Gestaltungsmittel sein dürfte.

#### dd) Zwischenergebnis

Die nachträgliche Geltendmachung des Pflichtteils kann zwar zu einer gewissen Abmilderung der Mehrbelastung führen, die Wirkung wird aber idR in Konstellationen der (begünstigten) Unternehmensnachfolge durch das anteilige Abzugsverbot des § 10 Abs. 6

S. 5 f. ErbStG begrenzt. Der nachträgliche Verzicht auf den Pflichtteilsanspruch dürfte mit dem erheblichen Risiko verbunden sein, dass dies einen erneuten steuerbaren Vorgang auslöst. Schließlich wird auch die „postmortale“ Rückforderung vorangegangener Schenkungen nur in Ausnahmefällen möglich und auch nicht in jedem Fall zweckmäßig sein.

### 3. Konstellation 2: Pflichtteil im Zugewinnausgleich

#### Beispiel 4:

Die Familienverhältnisse sowie die hier bereits im Jahr 2015 – mit Zustimmung des M – vorgenommene Schenkung entsprechen Konstellation 1. Jedoch verstirbt S schon im Jahr 2017. F verstirbt im Jahr 2022. Alleinerbin sowohl von S als auch von F ist T. M wird mit substantiellen Vermächtnissen durch F finanziell abgesichert. F und M lebten in modifizierter Zugewinnsgemeinschaft; unternehmerische Beteiligungen sind bei der Berechnung des Zugewinns ausgenommen. F und M haben außerdem gegenseitig umfassend auf Pflichtteilsrechte verzichtet. Während ihrer Ehezeit haben F und M keine weiteren Schenkungen gemacht und auch keine Schenkungen oder Erbschaften erhalten.

Die nach dem BewG ermittelten Wertverhältnisse der Vermögen stellen sich wie folgt dar:

(1) Ohne Hinzurechnungen nach § 1374 Abs. 2 bzw. § 1375 Abs. 2 BGB<sup>43</sup> betrug der Wert des auf das Jahr 2022 indexierten Anfangsvermögens der F 5 Mio. EUR und der Wert ihres Endvermögens 20 Mio. EUR. Das indexierte Anfangsvermögen des M betrug 1 Mio. EUR und sein Endvermögen betrug 2 Mio. EUR. Es handelt sich durchweg um erbschaftsteuerlich nicht begünstigtes Privatvermögen.

(2) Zum Zeitpunkt des Todes des S war dessen, im Wesentlichen aus der von F erhaltenen Gesellschaftsbeteiligung bestehendes, Vermögen 25 Mio. EUR wert.

Die durch F zugunsten des M angeordneten Vermächtnisse haben einen Wert von 7,5 Mio. EUR.

#### a) Rechtsfolgen

Die zur Konstellation 1 dargestellten Probleme stellen sich für T in Konstellation 2 (wohl) nicht, da der Pflichtteilsanspruch der F nach dem Tod des S im Zeitpunkt des Todes der F bereits verjährt ist. Verjährte Forderungen im Nachlass sind anhand des Grades ihrer Zweifelhaftigkeit zu bewerten, da es theoretisch möglich ist, dass der Schuldner sich nicht auf die Einrede der Verjährung beruft.<sup>44</sup> Regelmäßig wird der Wert dennoch mit null anzusetzen sein.<sup>45</sup>

Nach der oben unter II.2. dargestellten Entscheidung des BFH zum Pflichtteil im Zugewinnausgleich<sup>46</sup> ergeben sich jedoch negative Folgen für den Erwerb des M. Auf den ersten Blick scheint dessen vermächtnisweiser Erwerb nach § 5 Abs. 1 ErbStG steuerfrei zu sein. Da der Zugewinn von F iHv 15 Mio. EUR den Zugewinn des M iHv 1 Mio. EUR um 14 Mio. EUR übersteigt, würde sich nach den gesetzlichen Regeln ein

Zugewinnausgleichsanspruch iHv 7 Mio. EUR ergeben.<sup>47</sup> Unter Berücksichtigung des Ehegattenfreibetrags iHv 500.000 EUR könnte M damit den gesamten Vermächtnisbetrag iHv 7,5 Mio. EUR steuerfrei vereinnahmen.

Berücksichtigt man jedoch die mit dem Tod des S entstandenen, nicht geltend gemachten Pflichtteilsrechte von F und M entsprechend der genannten Entscheidung des BFH hierzu, zeigt sich ein völlig anderes Bild:

Gesetzliche Erben nach S wären wiederum gemäß § 1925 Abs. 1 und 2 BGB je zur Hälfte die beiden Elternteile geworden, deren Pflichtteilsanspruch gemäß § 2303 BGB mithin jeweils ein Viertel des Nachlasses und damit 6,25 Mio. EUR betragen hätte. Dieser Pflichtteilsanspruch ist, wie der BFH festgestellt hat, gemäß § 1374 Abs. 2 BGB dem Anfangsvermögen beider Ehegatten zuzurechnen. Da der mit dem Tod des S im Jahr 2017 entstandene Pflichtteilsanspruch von den Eltern nicht geltend gemacht wurde, ist er mit dem Tod von F im Jahr 2022 als Zeitpunkt der Zugewinnermittlung gemäß § 195 BGB bereits verjährt und damit – entsprechend der Logik des BFH – nicht dem (jeweiligen) Endvermögen zuzurechnen. Hieraus ergibt sich für die Ermittlung des fiktiven Zugewinnausgleichsanspruchs:

(1) Das Anfangsvermögen der F erhöht sich durch Hinzurechnung von 5 auf 11,25 Mio. EUR. Da ihr Endvermögen aufgrund der Verjährung unverändert bleibt, reduziert sich ihr Zugewinn auf 8,75 Mio. EUR.

(2) Das Anfangsvermögen des M erhöht sich von 1 auf 7,25 Mio. EUR. Da sein Endvermögen unverändert 2 Mio. EUR beträgt und § 1373 BGB nur die positive Vermögensentwicklung der Ehezeit berücksichtigt, beträgt sein Zugewinn null.

(3)

Reinhart: Aufgedrängte Pflichtteilsansprüche in der einvernehmlichen Unternehmensnachfolge (DStR 2025, 1657)

1663

Der Zugewinn der F übersteigt den Zugewinn des M damit noch um 8,75 Mio. EUR, der nach § 5 Abs. 1 ErbStG steuerfreie Ausgleichsanspruch des M beträgt also unter Berücksichtigung der Pflichtteilsansprüche aufgrund des Todes des S tatsächlich nur noch 4,375 Mio. EUR statt – ohne Hinzurechnung – 7 Mio. EUR. Unter Berücksichtigung des Ehegattenfreibetrags muss M nun also von den Vermächtnissen im Wert von 7,5 Mio. EUR einen Betrag von 2,625 Mio. EUR versteuern.

Die nicht geltend gemachten Pflichtteilsrechte aufgrund des Todes des S führen damit unter Zugrundelegung der Auffassung des BFH zu einer zusätzlichen Steuerlast des M iHv immerhin noch ca. 498.750 EUR.

#### b) Nachträgliche Gestaltungsmöglichkeiten

Ist der Pflichtteilsanspruch entstanden, ist er nach Auffassung des BFH dem Anfangsvermögen hinzuzurechnen. Hieran dürfte systematisch auch ein späterer Verzicht

auf den Pflichtteilsanspruch ebenso wenig etwas ändern wie etwa der spätere Verbrauch eines Geschenks Auswirkungen auf die Hinzurechnung zum Anfangsvermögen hätte. Verzichtet der Pflichtteilsberechtigte ohne Gegenleistung auf den (noch nicht verjährten) Pflichtteilsanspruch, verringert sich sein Endvermögen entsprechend. Allerdings dürfte der Verzicht als unentgeltliche Zuwendung iSv § 1375 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 BGB zu behandeln sein.<sup>48</sup> Der Wert des Pflichtteilsanspruchs wäre damit für die kommenden zehn Jahre ab dem Verzicht dem Endvermögen hinzuzurechnen.<sup>49</sup> Der Effekt des Pflichtteilsanspruchs auf den Zugewinn wäre damit für einen Zeitraum von (weiteren) zehn Jahren weitgehend<sup>50</sup> „neutralisiert“, da sowohl Anfangs- als auch Endvermögen entsprechend erhöht wären.

Das bloße „Verjährenlassen“ einer Forderung ist hingegen nach wohl hM zivilrechtlich weder eine Zuwendung iSd § 516 noch iSv § 2325 BGB.<sup>51</sup> Es ist nicht erkennbar, weshalb für § 1375 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 BGB andere Maßstäbe gelten sollten.<sup>52</sup> In anderen Konstellationen kann im Einzelfall noch die Handlung in Benachteiligungsabsicht gemäß § 1375 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 BGB in Betracht kommen, während die Verschwendung von Vermögen nach Nr. 2 der Norm nach hM ein aktives Tun voraussetzt.<sup>53</sup>

Will der Pflichtteilsberechtigte mögliche Zugewinnausgleichsansprüche seines Ehegatten ohnehin schmälern, dürfte es damit eher opportun sein, den Pflichtteilsanspruch verjähren zu lassen. Will er hingegen eine Schmälerung des Freibetrags gemäß § 5 ErbStG möglichst lange vermeiden, dürfte ein Verzicht auf den Pflichtteilsanspruch zeitlich möglichst nah am Ende der Verjährungsfrist zweckmäßig sein.

Eine Vereinbarung über die Verlängerung der Verjährungsfrist dürfte hingegen im Ergebnis meist nicht als probates Instrument in Betracht kommen. Zum einen besteht jedenfalls ein Risiko, dass eine solche Vereinbarung von der Finanzverwaltung als konkludente Geltendmachung des Pflichtteils gewertet werden könnte, womit der Pflichtteil gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 Fall 3 ErbStG zu versteuern wäre. Selbst wenn sich dieses Risiko nicht verwirklicht, würde der Pflichtteilsanspruch aber im Nachlass des Pflichtteilsberechtigten verbleiben und wäre dann ggf. nach den oben beschriebenen Grundsätzen von dessen Erben zu versteuern.

#### **4. Konstellation 2/Abwandlung: Güterrechtliche Aspekte des unerwünschten Pflichtteils**

##### **Abwandlung:**

M hat im Rahmen der umfassenden Absicherung der vorweggenommenen Erbfolge der F Pflichtteilsverzicht gegenüber seinen Kindern abgegeben. Für die schenkende F wurde dies aus „materiellen“ Gründen nicht für erforderlich gehalten.

Durch den alleinigen Pflichtteilsverzicht des M verschiebt sich das Bild weiter zu seinen Lasten, da er in diesem Fall einen Zugewinn iHv 1 Mio. EUR erreicht hätte. Da der Zugewinn von F iHv 8,75 Mio. EUR den Zugewinn des M nur noch um 7,75 Mio. EUR übersteigt, reduziert sich die Ausgleichsforderung auf 3,875 Mio. EUR. Die aufgrund des nicht geltend

gemachten Pflichtteilsanspruchs entstehende Steuerlast erhöht sich damit weiter auf 593.750 EUR.

### 5. Konstellation 3: Pflichtteil im Pflichtteil

#### Beispiel 5:54

Wie im Ausgangsfall, allerdings haben F und M keinen Pflichtteilsverzichtungsvertrag miteinander geschlossen und F hat ihr unternehmerisches Vermögen bisher nicht übertragen. Stattdessen hat sie mit ihren Kindern T und S gegen Zahlung einer angemessenen Abfindung Pflichtteilsverzichte abgeschlossen. F und M setzen in einem gemeinschaftlichen Testament jeweils T als ihre Alleinerbin ein. Im

Reinhart: Aufgedrängte Pflichtteilsansprüche in der einvernehmlichen Unternehmensnachfolge(DStR 2025, 1657)	1664
---	------

Januar 2024 verstirbt zunächst F. Im Mai 2024 verstirbt auch M, der zwischenzeitlich mit Bezug auf den Nachlass der F keine Erklärungen abgegeben hatte. S macht den Pflichtteil nach M geltend.

#### a) Rechtsfolge

Bei der Berechnung des Pflichtteils ist gemäß § 2311 Abs. 1 S. 1 BGB der Wert des Nachlasses anzusetzen. Hierzu zählen nach wohl hM auch Pflichtteilsansprüche des Erblassers, unabhängig davon, ob dieser (oder sein Rechtsnachfolger) den Pflichtteil tatsächlich geltend gemacht hat. Auch der noch nicht geltend gemachte Pflichtteil sei dem Nachlassvermögen in voller Höhe hinzuzurechnen, weil der Pflichtteilsanspruch zivilrechtlich unabhängig von seiner Geltendmachung entstehe und gemäß § 2317 Abs. 2 Alt. 1 BGB vererblich sei.<sup>55</sup> Nach anderer Auffassung soll nur der geltend gemachte Pflichtteilsanspruch dem Nachlassvermögen hinzuzurechnen sein, weil anderenfalls die grundrechtlich geschützte Entscheidungsfreiheit des Pflichtteilsberechtigten beeinträchtigt werde.<sup>56</sup> Gerichtsentscheidungen hierzu liegen – soweit ersichtlich – bisher nicht vor.

Im Fallbeispiel führt die erstgenannte Auffassung zu dem überraschenden Ergebnis, dass S mittelbar am Wert des Vermögens der F partizipiert, obwohl er ihr gegenüber einen Pflichtteilsverzicht gegen Abfindungszahlung abgegeben hatte. Denn zunächst war nach dem Tod der F auch M gesetzlicher Erbe zu 1/2, der jedoch, indem T im gemeinschaftlichen Testament zur Alleinerbin eingesetzt wurde, enterbt worden ist. M stand mithin ein Pflichtteilsanspruch iHv einem Viertel des Nachlasswerts der F gegen T zu. Obwohl M den Pflichtteil nicht geltend gemacht hatte, befindet sich der Anspruch bei seinem Tod noch in seinem Vermögen und wäre damit als Aktivum für Zwecke des Pflichtteils des S nach M zu berücksichtigen.

#### b) Nachträgliche Gestaltungsmöglichkeit

Mit isoliertem Blick auf den beschriebenen „Pflichtteil im Pflichtteil“ bietet sich der möglichst frühzeitige Verzicht auf das Pflichtteilsrecht an. Hier dürfte der Verzicht aber als Schenkung im Rahmen des Pflichtteilsergänzungsanspruchs nach näherer Maßgabe von

§ 2325 BGB auszugleichen sein, wobei der Anspruch zumindest gemäß § 2325 Abs. 3 BGB über zehn Jahre abschmilzt.

#### IV. Vorausschauende Gestaltungsmöglichkeiten

##### 1. Frühzeitiger Pflichtteilsverzicht beider Elternteile gegenüber allen Beschenkten

###### a) Grundsatz

Die in den Beispielen 3 und 4 dargestellten tragischen Konstellationen des Vorversterbens eines bereits vermögenden Kindes vor seinen Eltern bilden zwar keinesfalls den Regelfall, dürften aber in jeder breiteren Nachfolgepraxis bereits aufgetreten sein. Um diese atypischen, aber realistischen Konstellationen planerisch abzusichern, bieten sich insbes. möglichst frühzeitige Pflichtteilsverzichte an.

Im Rahmen der Nachfolgeplanung wurde bislang regelmäßig vorrangig geprüft, ob die zu beschenkenden bzw. abzufindenden Abkömmlinge auf ihren Pflichtteil verzichten. Seltener wird, gerade bei minderjährigen Beschenkten, auch diskutiert, ob der andere (nicht übertragende) Elternteil ganz oder gegenständlich beschränkt auf die Schenkung einen Pflichtteilsverzicht gegenüber den Kindern ausspricht. Diese Prüfung sollte regelmäßig um die Frage nach einem lebzeitigen Pflichtteilsverzicht durch beide Elternteile des Beschenkten ergänzt werden, auch und gerade durch den Schenkenden.

Dies wird insbes. dem Schenkenden zumutbar sein. Dessen wirtschaftliche Absicherung ist idR anderweitig, insbes. durch das verbleibende Vermögen, Nießbrauchsrechte, Versorgungsleistungen und nötigenfalls Widerrufs- oder Rückfallrechte im Schenkungsvertrag sicherzustellen. Einer Absicherung zusätzlich durch den Pflichtteil bedarf es, vorbehaltlich der zu prüfenden Besonderheiten des Einzelfalls, in diesen Situationen meist nicht.

Die vorstehenden Überlegungen sollten dabei ebenfalls zumindest angestellt werden, wenn der schenkende Elternteil voraussichtlich von Abkömmlingen des Beschenkten als Erben der ersten Ordnung von der gesetzlichen Erbfolge ausgeschlossen wird und daher nicht pflichtteilsberechtigt ist. Denn obwohl die Wahrscheinlichkeit der oben skizzierten Konstellationen nochmals erheblich reduziert wird, können sie sich doch in besonders tragischen Unglücksfällen, etwa bei Verkehrsunfällen, einstellen.

###### **Beispiel 6:**

Wie im Ausgangsfall, aber S hat ein Kind K. S kommt zusammen mit K bei einem Autounfall ums Leben, wobei sich nicht feststellen lässt, dass einer von beiden länger gelebt hat.<sup>57</sup>

Dabei bietet es sich unter dem Gesichtspunkt der Beurkundungsgebühren an, den Pflichtteilsverzicht durch die Eltern vor Umsetzung einer Vermögensnachfolge erklären zu lassen. Der Gegenstandswert des Pflichtteilsverzichts wird gemäß § 102 Abs. 4, Abs. 1 S. 1 GNotKG auf Basis eines Bruchteils des Vermögens des Erblassers, hier also des zu

beschenkenden K, in Höhe der Pflichtteilsquote zum Zeitpunkt der Beurkundung<sup>58</sup> ermittelt. Der Verzicht sollte damit idealerweise erfolgen, solange der spätere Beschenkte möglichst noch „vermögenslos“ ist. § 102 Abs. 4 GNotKG verweist dabei nur auf Abs. 1 der Norm und nicht auch auf Abs. 2, der eine Hinzurechnung künftigen Vermögens zum Geschäftswert vorsieht, wenn es in der Urkunde „konkret bezeichnet“ ist. Damit dürfte es gebührenrechtlich unkritisch sein, wenn im Pflichtteilsverzicht auch darauf abgestellt wird, dass der Verzichtsempfänger (ggf. alsbald) weiteres Vermögen durch Schenkung der Verzichtenden erwerben wird. Gleichwohl bietet es sich an, diesen Punkt zur Vermeidung späterer Diskussionen mit dem beurkundenden Notar vorher abzustimmen.

#### b) Minderjährige

Die vorstehende Empfehlung zum frühzeitigen Pflichtteilsverzicht der Eltern bezieht sich auch und insbes. auf Konstellationen, in denen der Beschenkte noch minderjährig

Reinhart: Aufgedrängte Pflichtteilsansprüche in der einvernehmlichen Unternehmensnachfolge(DStR 2025, 1657)	1665
---	------

ist. Gerade der frühzeitig minderjährig beschenkte Abkömmling wird meist für längere Zeit kinderlos sein, so dass ein Pflichtteil der Eltern im Fall des Vorversterbens bestünde.

Allerdings ist die Effektivität des Pflichtteilsverzichts gegenüber beschränkt geschäftsfähigen Beschenkten idR zunächst gering. Da Minderjährige gemäß § 2229 Abs. 1 BGB erst ab Vollendung des 16. Lebensjahrs testierfähig sind<sup>59</sup>, können sie ihre Eltern vorher nicht wirksam enterben. Auf den Pflichtteil kommt es mithin zunächst gar nicht an, da das betroffene Elternteil Erbe wird.

Schon unter dem Gesichtspunkt der Beurkundungskosten kann es trotzdem – wie dargestellt – deutlich günstiger und damit ratsam sein, den Verzicht schon möglichst frühzeitig zu erklären. Die im Beispielsfall gewünschte Lenkung des Vermögens bei Vorversterben, also der Übergang des Vermögens auf die Geschwister, kann im Falle der Minderjährigkeit des Beschenkten nötigenfalls zwar durch Ausschlagung beider Elternteile erreicht werden. Dies setzt aber im „Fall der Fälle“ einerseits ein Handeln innerhalb der vergleichsweise kurzen Ausschlagungsfrist des § 1944 BGB voraus. Hinzu kommt andererseits das Risiko einer Änderung der Lebensverhältnisse, etwa einer Trennung der Eltern. Es kann daher jedenfalls nicht blind darauf vertraut werden, dass beide Elternteile später in der Weise mitwirken, wie es zum Zeitpunkt der Schenkung vom Schenker unterstellt wird. Bei Schenkungen an testierunfähige Personen kann daher ausnahmsweise statt des Pflichtteilsverzichts ein Erbverzicht ein probates Gestaltungsmittel sein. Um die Nachteile<sup>60</sup> des Erbverzichts zu reduzieren, könnte er etwa unter die auflösende Bedingung einer wirksamen Testamentserrichtung durch den betroffenen minderjährigen Beschenkten gestellt werden und gleichzeitig mit einem auf dasselbe Ereignis aufschiebend bedingten Pflichtteilsverzicht kombiniert werden.

Der Pflichtteils- oder Erbverzicht bedarf gegenüber beschränkt geschäftsfähigen Minderjährigen auch nicht der Bestellung eines Ergänzungspflegers. Gemäß § 2347 S. 1 Hs. 1 BGB muss der Erblasser, hier also der zu beschenkende Minderjährige, höchstpersönlich mitwirken, so dass Vertretung ausgeschlossen ist. Die Zustimmung des gesetzlichen Vertreters ist jedoch nach § 2347 S. 1 Hs. 2 BGB ausdrücklich nicht erforderlich. Einer familiengerichtlichen Genehmigung bedarf es nicht, da § 1851 Nr. 9 BGB nur für Handeln eines Betreuers, der Eltern (gemäß § 1643 Abs. 1 BGB) oder eines Ergänzungspflegers (gemäß § 1813 Abs. 1, § 1799 Abs. 1 BGB), nicht jedoch für eigenes Handeln des beschränkt geschäftsfähigen Minderjährigen gilt.<sup>61</sup>

Bei geschäftsunfähigen Erblassern, also zB minderjährigen Beschenkten unter sieben Jahren (§ 104 Nr. 1 BGB), ist die Bestellung eines Ergänzungspflegers ebenfalls nicht erforderlich, da insoweit gemäß § 2347 S. 2 BGB die gesetzlichen Vertreter handeln. Dies gilt auch bei einem Pflichtteilsverzicht durch den gesetzlichen Vertreter selbst. Zwar gilt § 181 über § 1629 Abs. 2 S. 1 iVm § 1824 Abs. 2 BGB. Da es sich jedoch beim Verzicht um ein rechtlich lediglich vorteilhaftes Geschäft handelt, ist § 181 BGB insoweit teleologisch zu reduzieren.<sup>62</sup> Allerdings ist auch nach der zum 1.1.2023 in Kraft getretenen Betreuungsrechtsreform beim Handeln der Eltern eine familiengerichtliche Genehmigung gemäß § 1851 Nr. 9 iVm § 1643 Abs. 1 BGB erforderlich.<sup>63</sup> Jedenfalls im Zusammenhang mit der Vermögensübertragung wird aber regelmäßig ohnehin eine Genehmigung gemäß § 1852 Nr. 1 Buchst. b BGB erforderlich sein, so dass diese Rechtsgeschäfte ohne signifikanten Mehraufwand gemeinsam zur Genehmigung vorgelegt werden können.

#### c) Vertragliche Verpflichtung zur Mitwirkung am Pflichtteilsverzicht?

Realistischerweise dürften die vorstehenden Absicherungsmaßnahmen – wenn überhaupt – erst im Zusammenhang mit konkreten Schenkungsvorhaben in Betracht gezogen werden. Der schenkende Elternteil ist dabei jedoch zur vollständigen Absicherung darauf angewiesen, dass auch der andere Elternteil mitwirkt. Diese Mitwirkung wird für die Schenkung an sich auch in familiär angespannten Situationen oft zu erreichen sein, wenn noch ein Mindestmaß an Rationalität vorherrscht. Ob auch ein flankierender (gegenständlich beschränkter) Pflichtteilsverzicht des anderen Elternteils gegenüber den gemeinsamen Kindern erreichbar ist, wird hingegen – selbst in intakten Familien – stark vom Einzelfall abhängen. Es kann sich daher anbieten, diese Fragestellung bereits frühzeitig abstrakt zu adressieren, etwa bereits beim Abschluss eines Ehevertrags der (künftigen) Eltern. In Unternehmerehen sind (gegenständlich beschränkte) Pflichtteilsverzichte gängig und oft auch gesellschaftsvertraglich vorgegeben. Dabei kann auch die zusätzliche Verpflichtung erwogen werden, auf Verlangen des jeweils anderen Ehegatten gegenüber gemeinsamen Abkömmlingen einen (gegenständlich beschränkten) Pflichtteilsverzicht zu erklären. Zwar sind sog. Erbschaftsverträge, also Verträge über den Nachlass eines noch lebenden Dritten, gemäß § 311b Abs. 4 S. 1 BGB nichtig. Nach hM erfasst die Norm über ihren Wortlaut hinaus auch Verträge über den Nachlass noch nicht lebender Dritter, also zB

künftiger gemeinsamer Kinder.<sup>64</sup> Ein solcher Vertrag ist jedoch gemäß § 311b Abs. 5 S. 1 BGB dann zulässig, wenn er zwischen „künftigen gesetzlichen Erben über [...] den Pflichtteil eines von ihnen geschlossen wird“. Die Vereinbarung ist gemäß § 311b Abs. 5 S. 2 BGB notariell zu beurkunden.

Reinhart: Aufgedrängte Pflichtteilsansprüche in der einvernehmlichen Unternehmensnachfolge(DStR 2025, 1657)

1666

Es stellt sich die Frage, ob Abs. 5 der Norm parallel zu Abs. 4 auch Verträge zwischen künftigen gesetzlichen Erben noch nicht lebender Personen erfasst. Der BGH hat insoweit entschieden, dass nicht erforderlich ist, dass die Parteien später auch tatsächlich gesetzliche Erben des Dritten werden. Der Ausdruck „künftige gesetzliche Erben“ besage nur, dass sie zur Zeit des Vertragsschlusses in einem Verhältnis zum Erblasser stehen müssen, wie es in den §§ 1924 ff. BGB bestimmt ist.<sup>65</sup> Bezieht sich der Vertrag nur auf künftige gemeinsame Kinder, ist dies sichergestellt. Mit Blick auf die Ausweitung des Anwendungsbereichs von § 311b Abs. 4 BGB auch auf noch nicht lebende Dritte scheint es allein konsequent, auch die Ausnahmevorschrift des Abs. 5 entsprechend auf zukünftige gesetzliche Erben noch nicht lebender Dritter zu erweitern. Zur Vereinfachung der späteren Abwicklung bietet es sich darüber hinaus an, dem jeweils anderen Ehegatten eine – idealerweise unwiderrufliche<sup>66</sup> – Vollmacht zum Abschluss des entsprechenden Pflichtteilsverzichtsvertrags mit den gemeinsamen Kindern einzuräumen.<sup>67</sup>

## 2. Ausschluss der Vererblichkeit des Pflichtteils

In Konstellationen, in denen der uneingeschränkte und unbedingte Pflichtteilsverzicht auf Vorbehalte des Pflichtteilsberechtigten stößt, kann erwogen werden, nur die Vererblichkeit des Pflichtteils auszuschließen. Diese Möglichkeit ist als eingeschränkte Form des Pflichtteilsverzichts im Schrifttum anerkannt.<sup>68</sup> Sie bedarf gemäß § 2348 BGB der notariellen Beurkundung. Eine solche Gestaltung bietet sich insbes. an, wenn zwar einerseits nicht anzunehmen ist, dass der Berechtigte das Pflichtteilsrecht tatsächlich geltend machen wird, andererseits aber auch keine, möglicherweise mit anderen Fragestellungen aufgeladene, Diskussion über einen unbedingten Verzicht opportun ist.

Soweit ersichtlich geht das Schrifttum nicht näher auf die konstruktive Herleitung des Ausschlusses der Vererblichkeit ein. Mit Blick auf § 399 BGB, der den Ausschluss der Abtretbarkeit nur für rechtsgeschäftliche Übertragungen, nicht aber für die erbrechtliche Gesamtrechtsnachfolge erlaubt, scheint die Zulässigkeit einer solchen Regelung nicht nach allgemeinen Regeln selbstverständlich und ist auch – soweit ersichtlich – nicht durch Rechtsprechung abgesichert.

Folgt man dem Schrifttum, entschärft ein Verzicht auf die Vererblichkeit die vorstehend als „Konstellation 1“ dargestellten negativen Folgen des derivativen Pflichtteilsanspruchs. Auch für „Konstellation 3“, also den „Pflichtteil im Pflichtteil“, dürfte der Verzicht auf die Vererblichkeit des Pflichtteils Abhilfe schaffen, da es für die Bemessung des

Pflichtteilsanspruchs nach § 2311 BGB auf den Wert des Nachlasses und nicht auf den Wert des Vermögens des Erblassers in der letzten logischen Sekunde vor seinem Tod ankommt. Nicht vererbliche Vermögenswerte sind daher nicht zu berücksichtigen.<sup>69</sup>

Allerdings dürfte ein solcher Ausschluss der Vererblichkeit nichts daran ändern, dass der Anspruch im Vermögen des Pflichtteilsberechtigten als vollwertiges Recht entsteht und daher im Rahmen des Zugewinnausgleichs mit den in „Konstellation 2“ dargestellten Folgen zu berücksichtigen ist.

### 3. Pflichtteilsverzicht unter auflösender Bedingung

Über den bloßen Verzicht auf die Vererblichkeit hinaus kann daher erwogen werden, einen umfassenden Pflichtteilsverzicht zu vereinbaren, die Geltung dieses Verzichts aber in die Hand des Berechtigten zu legen. Dies kann durch einen Pflichtteilsverzicht unter auflösender Bedingung erfolgen, etwa der Geltendmachung des Pflichtteils.<sup>70</sup> Durch eine derartige Gestaltung wird die zivilrechtliche Situation an die erbschaftsteuerliche Regelung angepasst: Das Entstehen (Wiederaufleben) des Pflichtteilsanspruchs wird an ein aktives Tun des Pflichtteilsberechtigten geknüpft. Nur wenn der Berechtigte den Anspruch geltend macht, wird der Pflichtteilsverzicht durch die Verwirklichung der auflösenden Bedingung nachträglich beseitigt.

Ein solcher auflösend bedingter Pflichtteilsverzicht könnte bspw. wie folgt formuliert werden:

„(1) [Pflichtteilsverzicht]

(2) Der vorstehend in Abs. 1 vereinbarte Pflichtteilsverzicht steht unter der auflösenden Bedingung, dass der Pflichtteilsberechtigte den Widerruf des Pflichtteilsverzichts gegenüber dem Erblasser bzw. nach dessen Tod gegenüber seinen Erben erklärt. Der Widerruf bedarf der notariellen Beurkundung (§ 128 BGB) oder der öffentlichen Beglaubigung (§ 129 BGB) und kann jederzeit zu Lebzeiten des Erblassers oder innerhalb von drei Jahren ab dem Schluss des Jahres, in dem der Erblasser verstorben ist, erklärt werden.“

Durch den auflösend bedingten Pflichtteilsverzicht werden die in den Konstellationen 1 und 3 skizzierten Folgen vermieden, da jedenfalls zum Zeitpunkt des Todes des Pflichtteilsberechtigten feststeht, dass die Bedingung nicht mehr eintreten kann. Der Verzicht wird damit endgültig und der Pflichtteilsanspruch ist im Nachlass des Pflichtteilsberechtigten nicht mehr zu berücksichtigen. Da es sich um einen lebzeitigen Verzicht auf ein noch nicht endgültig erworbenes Recht iSv § 517 BGB handelt, kommt insoweit ein Pflichtteilsergänzungsanspruch nicht in Betracht.

Darüber hinaus sprechen gute Gründe dafür, dass der Pflichtteilsanspruch bei auflösend bedingtem Verzicht auch nicht im Zugewinn, also für Fälle der Konstellation 2 im Anfangs-

und ggf. im Endvermögen, zu berücksichtigen ist. Der wie hier vorgeschlagene auflösend bedingte Verzicht dürfte als „verhaltenes Rechtsverhältnis“ zu behandeln sein,

Reinhart: Aufgedrängte Pflichtteilsansprüche in der einvernehmlichen Unternehmensnachfolge (DStR 2025, 1657)

1667

das noch vom „Widerruf“, also einer Handlung des Pflichtteilsberechtigten als Gläubiger, abhängt.<sup>71</sup> Im Zugewinnausgleich sind verhaltene Ansprüche nur zu berücksichtigen, wenn die erforderliche Handlung vor dem Stichtag vorgenommen wurde. Behandelt man den Pflichtteil wegen des auflösend bedingten Verzichts als bedingtes Recht, soll es hingegen auf die Eintrittswahrscheinlichkeit der Bedingung ankommen.<sup>72</sup> Auch hier dürfte die zu den verhaltenen Ansprüchen bemühte Überlegung der Dispositionsfreiheit zu berücksichtigen sein und das Recht entsprechend mit „null“ bewertet werden.

#### 4. Zwischenfazit

Der umfassende lebzeitige Verzicht der Eltern auf Pflichtteilsrechte für den Fall des Vorversterbens ihrer Kinder ermöglicht es, die in Abschnitt III. dargestellten negativen steuerlichen Folgen zu vermeiden. Ist ein solcher umfassender Verzicht nicht opportun, sprechen gute Gründe dafür, dass der unter 3. dargestellte Lösungsweg (auflösend bedingter Verzicht) oder – mit gewissen Einschränkungen – die unter 2. dargestellte Gestaltung (Verzicht auf die Vererblichkeit) zu denselben Rechtsfolgen führt. Da hierzu jedoch bisher keine Rechtsprechung vorliegt und auch zu zahlreichen Aspekten kein gefestigtes Meinungsbild im Schrifttum erkennbar ist, muss der Berater auf die damit verbundenen Restrisiken in geeigneter Form hinweisen.

#### V. Ergebnis

Pflichtteilsansprüche bergen auch im Rahmen der einvernehmlichen Unternehmensnachfolge erhebliches „Störpotenzial“, das sich insbes. in den besonders tragischen Situationen verwirklicht, wenn Kinder vor ihren Eltern sterben. Die (auch) steuerlich optimierte Nachfolgeplanung kann beeinträchtigt werden, da solche Pflichtteilsansprüche den steuerpflichtigen Erwerb bei späteren Todesfällen ungewollt vergrößern oder den Zugewinn und damit den Freibetrag nach § 5 ErbStG schmälern. Da sich die potenziellen Folgen einmal entstandener „unerwünschter“ Pflichtteilsrechte nur teilweise nachträglich kompensieren lassen, empfiehlt es sich, die Fragen bereits im Rahmen einer lebzeitigen Vermögensübertragung zu klären. Gerade bei umfassend geplanten Unternehmens- und Vermögensnachfolgen ist daher auch auf diese Gefahren hinzuweisen, denen leicht durch unbedingte Pflichtteilsverzichte im Verhältnis Eltern–Kind abgeholfen werden kann. Daneben kommen auch auflösend bedingte Pflichtteilsverzichte als milderer Gestaltungsmittel in Betracht.

---

± Dr. Florian Reinhart, LL.M. (NYU), ist Rechtsanwalt und Partner der Sozietät Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz, Stuttgart. Ein großer Dank geht insbes. an Frau Dr. Friederike Driftmann-Egelhof für die wertvolle Unterstützung bei der Erstellung des Manuskripts.

1 In jüngerer Zeit mehren sich allerdings die Stimmen, dass auch Pflichtteilsverzichtete einer Inhalts- oder Ausübungskontrolle unterliegen sollen; vgl. etwa die Übersicht bei Wegerhoff in MüKoBGB, 9. Aufl. 2022, § 2346 Rn. 38.

2 Vgl. nur Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Stand Sep. 2024, § 3 Rn. 237.

3 Statt aller Lange in MüKoBGB, 9. Aufl. 2022, § 2317 Rn. 3.

4 Zur Differenzierung jüngst BGH v. 20.11.2024 – IV ZR 263/23, ZEV 2025, 40 mAnm Lange, Rn. 25.

5 Zu den Motiven vgl. BFH v. 19.2.2013 – II R 47/11, BFHE 240, 186, BStBl. II 2013, 332, DStR 2013, 523 Rn. 11; v. 5.2.2020 – II R 17/16, BStBl. II 2020, 584, DStRE 2020, 1050 Rn. 10, jeweils mwN.

6 Vgl. zum Begriff des mit „ernstlichem Verlangen auf Erfüllung“ umschriebenen „Geltendmachens“ des Pflichtteils nur Böing in BeckOK ErbStG, Stand 1.10.2024, § 3 Rn. 187.

7 Gottschalk (Fn. 2), § 3 Rn. 224; Hannes/Holtz in Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 18. Aufl. 2021, § 3 Rn. 59.

8 Entgegen seinem Wortlaut hindert § 852 ZPO nicht die Pfändung, sondern die Verwertung des Pflichtteilsanspruchs, vgl. BGH v. 26.2.2009 – VII ZB 30/08, ZEV 2009, 247 mAnm Musielak.

9 BFH v. 7.12.2016 – II R 21/14, BStBl. II 2018, 196, DStR 2017, 724.

10 Vgl. zum Begriff BFH v. 7.12.2016 – II R 21/14, BStBl. II 2018, 196, DStR 2017, 724 passim; Schindler ZEV 2018, 60.

11 Im Urteilssachverhalt hatte der Vater des Klägers die Erbschaft nach dessen vorverstorbenen Ehefrau ausgeschlagen und war deshalb gemäß § 1371 Abs. 3 Hs. 1 BGB pflichtteilsberechtigt. Die nachfolgenden Gestaltungshinweise bei der (einvernehmlichen) Enterbung von Pflichtteilsberechtigten sind damit auch bei „lenkenden“ Ausschlagungen zu beachten.

12 Das Beispiel ist an den Sachverhalt der BFH-Entscheidung v. 7.12.2016 – II R 21/14, BStBl. II 2018, 196, DStR 2017, 724 angelehnt, jedoch mit Blick auf die hier interessierenden Aspekte vereinfacht.

13 BFH v. 7.12.2016 – II R 21/14, BStBl. II 2018, 196, DStR 2017, 724 Rn. 10.

14 BFH v. 7.12.2016 – II R 21/14, BStBl. II 2018, 196, DStR 2017, 724 Rn. 18 ff.

15 BFH v. 7.12.2016 – II R 21/14, BStBl. II 2018, 196, DStR 2017, 724 Rn. 19, 20 ff.

16 Richtigerweise müsste der BFH hier mE allerdings bei seiner teleologisch-abstrakten Betrachtung auf das Näheverhältnis zwischen den Erben des Pflichtteilsberechtigten und dem ursprünglichen Erblasser abstellen. Denn auch im „originären“ Anwendungsbereich kommt es gerade nicht auf ein Näheverhältnis zwischen Pflichtteilsberechtigtem und den Erben an.

17 BFH v. 7.12.2016 – II R 21/14, BStBl. II 2018, 196, DStR 2017, 724 Rn. 22: Der Pflichtteil ist damit hier zwar, unabhängig davon, ob er geltend gemacht wird, durch den Erben des Pflichtteilsberechtigten zu versteuern. Die tatsächliche Geltendmachung durch den Erben des Pflichtteilsberechtigten führt nach dem BFH dann jedoch nicht dazu, dass der Pflichtteil (auch und erst) nachträglich im originären Verhältnis zwischen Pflichtteilsschuldner und pflichtteilsberechtigtem Erblasser zu versteuern ist.

18 BFH v. 7.12.2016 – II R 21/14, BStBl. II 2018, 196, DStR 2017, 724 Rn. 22.

19 BFH v. 22.7.2020 – II R 42/18, BStBl. II 2021, 617, DStR 2021, 100 mAnm Kugelmüller-Pugh.

20 BFH v. 22.7.2020 – II R 42/18, BStBl. II 2021, 617, DStR 2021, 100 mAnm Kugelmüller-Pugh, Rn. 20.

21 BFH v. 22.7.2020 – II R 42/18, BStBl. II 2021, 617, DStR 2021, 100 mAnm Kugelmüller-Pugh, Rn. 22.

22 Das Beispiel ist an den Sachverhalt der Entscheidung BFH v. 22.7.2020 – II R 42/18, BStBl. II 2021, 617, DStR 2021, 100 mAnm Kugelmüller-Pugh angelehnt, jedoch mit Blick auf die hier interessierenden Aspekte vereinfacht.

23 Wälzholz NZG 2017, 552 (555); idS auch Jülicher ZErB 2014, 126 (127) zur vorinstanzlichen Entscheidung des FG München.

24 Mylich ZEV 2021, 345; krit. zu der Entscheidung auch Münch DStR 2021, 1823; Holler ErbR 2021, 405.

25 Vgl. insbes. die vorstehenden Nachweise zu II.3.

26 Kögel in MAH Erbrecht, 6. Aufl. 2024, § 40 Rn. 157; Sigle in Hamann/Sigle/Grub, Gesellschaftsrecht, Finanzierung und Unternehmensnachfolge, 3. Aufl. 2022, § 22 Rn. 94 ff.

27 Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass sich das Problem nicht nur beim Tod des schenkenden, sondern auch beim Tod des anderen Elternteils in weitgehend vergleichbarer Weise stellt. Eine vergleichbare Problemlage kann sich auch in der Konstellation ergeben, dass die Eltern (auch einvernehmlich mit ihren Kindern) bereits die Enkelkinder zu ihren Alleinerben einsetzen. Im Todesfall der Eltern ist dann der ggf. bei den Kindern gegenüber den Enkeln entstehende Pflichtteilsanspruch zu berücksichtigen.

28 Die Rechtsposition des M wird in Beispiel 5 näher betrachtet (s. unten).

29 Zur Wirkungsweise der Konfusion im ErbStR vgl. BFH v. 19.2.2013 – II R 47/11, BStBl. II 2013, 332, DStR 2013, 523; Gottschalk (Fn. 2), § 10 Rn. 91 ff.

30 BFH v. 7.12.2016 – II R 21/14, BStBl. II 2018, 196, DStR 2017, 724.

31 Die hier ermittelte Mehrbelastung berücksichtigt die Änderung des Steuersatzes durch Überschreiten der letzten Progressionsstufe des § 19 Abs. 1 ErbStG von 26 Mio. EUR und unterstellt, dass die Freibeträge zwischen F und T bereits aus der Vorschenkung aufgebraucht waren, zB für das mitübertragene Verwaltungsvermögen.

32 In diesem Fall wäre der Verzicht praktisch nicht möglich, da er hier nur ohne (wertangemessene) Gegenleistung zweckmäßig wäre, ein Betreuer aber gemäß § 1851

Nr. 1 BGB und wohl auch § 1854 Nr. 8 BGB einer familiengerichtlichen Genehmigung bedürfte, die kaum beizubringen sein wird.

<sup>33</sup> Hierauf abstellend BFH v. 7.12.2016 – II R 21/14, BStBl. II 2018, 196, DStR 2017, 724 Rn. 22.

<sup>34</sup> Zur Wirkweise von § 10 Abs. 6a ErbStG s. Gottschalk (Fn. 2), § 10 Rn. 262b ff. zu den vor Inkrafttreten des JSG 2024 noch in § 10 Abs. 6 ErbStG enthaltenen, inhaltlich identischen Regelungen.

<sup>35</sup> Vgl. zur Wirkweise von § 10 Abs. 6a S. 3 ff. ErbStG Hannes/Holtz (Fn. 7), § 10 Rn. 66 ff.; Krumm in Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Stand Juli 2024, Kap. 92 Rn. 130 ff., jeweils zu den vor Inkrafttreten des JSG 2024 noch in § 10 Abs. 6 ErbStG enthaltenen, inhaltlich identischen Regelungen.

<sup>36</sup> Gottschalk (Fn. 2), § 10 Rn. 262b.

<sup>37</sup> In diesem Zusammenhang ist auch BFH v. 5.2.2020 – II R 1/16, BStBl. II 2020, 581, DStR 2020, 1496 zu beachten, wonach die Geltendmachung nicht mehr zulässig sein soll, nachdem der Pflichtteilsanspruch verjährt ist.

<sup>38</sup> Vgl. zur Rückwirkung der Ausschlagung § 1953 Abs. 1 BGB sowie zur steuerlichen Behandlung statt vieler Worgulla in BeckOK ErbStG, Stand 1.7.2024, § 9 Rn. 8.

<sup>39</sup> FG München v. 24.8.2005 – 4 K 4361/03, BeckRS 2005, 26018696.

<sup>40</sup> Pauli ZEV 2013, 289 (296); Stein FamFR 2011, 243.

<sup>41</sup> Allg. zu Rückforderungsrechten in Schenkungsverträgen Reinhart in Breyer/Nadjecki, BeckFormB GmbHHR, 2. Aufl. 2024, Form. E.X.

<sup>42</sup> Bei der Planung ist auch stets das im politisch umstrittenen Bereich der Erbschaftsteuer immanente Risiko grundlegender Gesetzesänderungen zu berücksichtigen.

<sup>43</sup> Eine Hinzurechnung des Werts der Schenkungen der F an die beiden Kinder zum Endvermögen der F kommt gemäß § 1375 Abs. 3 Fall 2 BGB nicht in Betracht, da M mit der Schenkung einverstanden war.

<sup>44</sup> R B 12.1 Abs. 3 S. 2 ErbStR; s. auch Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Stand Sep. 2024, § 12 Rn. 126 mwN, der auch auf die dazu wohl im Widerspruch stehende Entscheidung des BFH zur Behandlung verjährter Pflichtteilsansprüche bei Konfusion verweist (s. oben Fn. 37).

<sup>45</sup> Ob sich hieran in der vorliegenden Konstellation aufgrund der Konfusion bei verjährter Forderung etwas anderes ergibt, ist – soweit ersichtlich – weder allgemein entschieden noch wird es im Schrifttum näher diskutiert. Die Fiktion des § 10 Abs. 3 ErbStG, wonach Forderungen bei Konfusion für Erbschaftsteuerzwecke als fortbestehend fingiert werden, spricht dafür, die verjährte Pflichtteilsforderung isoliert zu betrachten und entsprechend mit „null“ anzusetzen. Die Entscheidung des BFH v. 5.2.2020 – II R 1/16, BStBl. II 2020, 581 DStR 2020, 1496 zur Geltendmachung verjährter Pflichtteilsansprüche im Fall der Konfusion dürfte eher nicht auf „gewöhnliche“ Forderungen, zu denen nach dem BFH auch der derivative Pflichtteil zählt, zu verallgemeinern sein, da sie in ihrer Begründung stark auf die

Besonderheiten der Geltendmachung des Pflichtteils iSv § 3 Abs. 1 Nr. 1 Fall 3 ErbStG abstellt.

46 BFH v. 7.12.2016 – II R 21/14, BStBl. II 2018, 196, DStR 2017, 724.

47 Ausführlich zur Funktionsweise von § 5 ErbStG Gelhaar ZErB 2016, 10; Münch DStR 2021, 1823.

48 Die besseren Argumente sprechen dafür, den Verzicht auf das entstandene, aber noch nicht geltend gemachte Pflichtteilsrecht als unentgeltliche Zuwendung iSv § 1375 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 BGB einzuordnen. Es handelt sich insbes. nicht um einen Fall des § 517 BGB, denn anders als zu Lebzeiten des Erblassers bezieht sich der Verzicht nicht auf ein noch nicht endgültig erworbenes, künftiges Recht, sondern auf ein gemäß § 2317 Abs. 1 BGB bereits entstandenes Recht. Auch auf die – für erbschaftsteuerliche Zwecke entscheidende – Geltendmachung kommt es zivilrechtlich nicht an.

49 Dies gilt gemäß § 1375 Abs. 3 Fall 2 BGB nicht, wenn der andere Ehegatte mit der Zuwendung, hier also dem Verzicht, einverstanden war.

50 Bei der Ermittlung des Zugewinns ist ggf. noch die nach der Rechtsprechung vorzunehmende Indexierung des Anfangsvermögens ab Entstehung des Pflichtteils zu berücksichtigen, während eine solche Indexierung für das Endvermögen erst ab dem Verzichtszeitpunkt erfolgen dürfte; Scheller/Sprink in BeckOK BGB, Stand 1.11.2024, § 1375 Rn. 79.

51 OLG Saarbrücken v. 24.7.2019 – 5 U 95/18, ZEV 2020, 423 (426) auch unter Verweis auf BGH v. 26.9.2001 – IV ZR 198/00, ZEV 2002, 21; Schindler in BeckOGK, Stand 1.6.2025, BGB § 2325 Rn. 61; Horn in Burandt/Rojahn, ErbR, 4. Aufl. 2022, BGB § 2325 Rn. 26; Horn in MAH ErbR, 6. Aufl. 2024, § 29 Rn. 266; Riedel in Damrau/Tanck, Praxiskomm. ErbR, 4. Aufl. 2020, § 2325 Rn. 12; Gietl in Dauner-Lieb/Grziwotz, PflichtteilsR, 3. Aufl. 2022, BGB § 2325 Rn. 29.1; Beck in Soergel, BGB, 14. Aufl. 2021, § 2325 Rn. 35; Olshausen in Staudinger, BGB, Bearb. 2015, § 2325 Rn. 45; aA Herzog in Staudinger, BGB, Bearb. 2021, § 2325 Rn. 29; wohl auch Najdecki in Burandt/Rojahn, ErbR, 4. Aufl. 2022, BGB § 516 Rn. 5; Koch in MüKoBGB, 9. Aufl. 2023, § 516 Rn. 5; zur erbschaftsteuerlichen Relevanz des Verjährenlassens vgl. Hannes/Holtz (Fn. 7), § 13 Rn. 58 u. § 7 Rn. 10.

52 Auch erbschaftsteuerlich kann das Verjährenlassen eines nicht geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs erst recht keine steuerbare Zuwendung darstellen, wenn bereits der aktive Verzicht auf die Geltendmachung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 11 ErbStG nicht steuerbar ist.

53 Preisner in BeckOGK, Stand 1.5.2025, BGB § 1375 Rn. 84.

54 Bsp. angelehnt an OLG Brandenburg v. 8.6.2011 – 13 U 108/09, ErbR 2011, 248 (250), BeckRS 2011, 17836; hierauf abstellend auch Schindler ZEV 2018, 60 (61).

55 Schindler ZEV 2018, 60 (61); DNotI-Report 2016, 125 (126).

56 Heindl ZErB 2016, 8 (9).

57 Zur Vermutung des gleichzeitigen Versterbens vgl. § 11 VerschG.

58 Vgl. nur Tiedtke in Korintenberg, GNotKG, 22. Aufl. 2022, § 102 Rn. 79.

59 Vgl. zur erforderlichen Form (notarielle Beurkundung) § 2233 Abs. 1 BGB.

60 Vgl. nur Kraus in BeckNotar-HdB, 8. Aufl. 2024, § 5 Rn. 120, wonach der Erbverzicht „häufig ein Kunstfehler [ist]“.

61 Everts in BeckOGK, Stand 1.6.2025, BGB § 2347 Rn. 26.1, 31; im Unterschied dazu bedarf der Vertreter eines Geschäftsunfähigen, insbes. also von Kindern vor Vollendung des siebten Lebensjahrs, einer familiengerichtlichen Genehmigung.

62 Litzenburger in BeckOK BGB, Stand 1.5.2025, § 2347 Rn. 11; etwas anderes kann jedoch gelten, falls mit dem Pflichtteilsverzicht andere Abreden verbunden sind, etwa Abfindungszahlungen; Letztere bedarf dann gemäß §§ 107, 108 Abs. 1 der Zustimmung des gesetzlichen Vertreters.

63 Vor der zum 1.1.2023 in Kraft getretenen Betreuungsrechtsreform war das Genehmigungserfordernis ausdrücklich in § 2347 Abs. 2 BGB aF geregelt. Mit der Zusammenfassung der erbrechtlichen Genehmigungstatbestände in § 1851 BGB nF war hierzu, soweit ersichtlich, keine inhaltliche Änderung beabsichtigt.

64 Sommer, Zulässigkeit und Grenzen von Erbschaftsverträgen iSd § 311b Abs. 4 u. 5 BGB, 2020, S. 113 f.; Schreindorfer in BeckOGK, Stand 1.2.2025, BGB § 311b Rn. 455; Ludwig in jurisPK-BGB, 10. Aufl. 2023, § 311b Rn. 450.

65 BGH v. 16.5.1956 – IV ZR 339/55, NJW 1956, 1151 (1152); Meier in Staudinger, BGB, Bearb. 2023, § 311b Abs. 5 Rn. 36.

66 Die Ausgestaltung als unwiderrufliche Vollmacht ist grundsätzlich in Abweichung von § 168 S. 2 BGB zulässig und insbes. an der Grenze der Sittenwidrigkeit zu messen; vgl. nur Schubert in MüKoBGB, 10. Aufl. 2025, § 168 Rn. 24. Dem in Abweichung zu § 167 Abs. 2 BGB angenommenen Beurkundungserfordernis bei unwiderruflichen Vollmachten, die zu beurkundungsbedürftigen Geschäften berechtigen (hier gemäß § 2348 BGB), wird bei Erteilung der Vollmacht im ohnehin beurkundeten Ehevertrag genügt.

67 Dies scheitert nicht an der Höchstpersönlichkeit gemäß § 2347 Abs. 1 BGB, die nur für den Erblasser (also das Kind), nicht jedoch für den Verzichtenden gilt.

68 Reisnecker in BeckOGK, Stand 1.3.2025, BGB § 2317 Rn. 101; Lange (Fn. 3), § 2317 Rn. 27; Herzog (Fn. 51), § 2317 Rn. 199.

69 Horn (Fn. 51), BGB § 2311 Rn. 10.

70 Zur Zulässigkeit des bedingten Pflichtteilsverzichts, auch unter sog. Potestativbedingungen, vgl. Schotten in Staudinger, BGB, Bearb. 2016, § 2346 Rn. 54 ff., 153 ff.

71 Koch (Fn. 51), § 1375 Rn. 18; Preisner (Fn. 53), BGB § 1375 Rn. 46.

72 Preisner (Fn. 53), BGB § 1376 Rn. 85; Koch (Fn. 51), § 1376 Rn. 26; s. auch BGH v. 9.6.1983 – IX ZR 41/82, NJW 1983, 2244.

© Verlag C.H.Beck GmbH & Co. KG 2025