

Gutachten des Deutschen Notarinstituts

Abruf-Nr.: 160036

letzte Aktualisierung: 16. März 2018

ErbStG § 7

Abfindung für einen Pflichtteilsverzicht, der in einem Übergabevertrag geregelt wird; Abfindung, die ein künftiger gesetzlicher Erbe an einen anderen Erben für den Verzicht auf einen künftigen Pflichtteilsanspruch zahlt (§ 311b Abs. 5 BGB); Abfindung für einen Pflichtteilsverzicht, der gegenüber dem Erblasser erklärt wird, bei welchem aber die Abfindung von einem Dritten bezahlt wird; Auswirkungen der neuen BFH-Rechtsprechung vom 10.5.2017 (II R 25/15)

I. Sachverhalt

In der Übergabe der Eltern A und B an den Sohn C verzichtet das mitwirkende weitere Kind der Eltern D nach seinen Eltern auf seinen Pflichtteil. Als Abfindung erhält es eine einmalige Geldzahlung von 50.000,00 €, welche der Erwerber C zu zahlen hat. Um zu verhindern, dass, wenn A und B mit D später den Verzicht aufheben, dann D gegenüber dem Erwerber C einen Pflichtteilergänzungsanspruch geltend machen kann, verzichtet D auch gegenüber seinem Bruder C, Pflichtteilsansprüche nach seinen Eltern geltend zu machen (§ 311b Abs. 5 BGB).

Der Verzicht des D soll, wenn möglich nicht in der Übergabeurkunde, sondern in einer gesonderten Urkunde vom selben Tag erfolgen, auch um somit abzugrenzen, dass der weichende D nicht Teil der Übergabvereinbarung ist und somit bei dessen Abänderung nicht mitwirken muss.

Alternative: Bei der Überlassung gegen Nießbrauch von A und B an den Sohn C kam mit D keine Einigung über einen Pflichtteilsverzicht zustande. Einige Jahre später ist aber D bereit nach seinen Eltern auf den Pflichtteil zu verzichten gegen Abfindung von 50.000,00 €, welche von seinem Bruder C geleistet wird.

II. Fragen

1. Wie wird eine Abfindung, die ein künftiger gesetzlicher Erbe an einen anderen Erben für den Verzicht auf einen künftigen Pflichtteilsanspruch zahlt, bei der Erbschaftssteuer besteuert, wenn der Verzicht dem Erblasser gegenüber erklärt wird ?
2. Macht es einen Unterschied, ob der Verzicht mit Abfindung in der Überlassungsurkunde an den zahlenden Erben erfolgt oder erst einige Zeit später ?

III. Zur Rechtslage

1. Pflichtteilsverzicht des Kindes 2 gegenüber dem Erblasser im Rahmen eines Übergabevertrags an das Kind 1; Leistung der Abfindung vom Kind 1; schenkungsteuerliche Beurteilung

Vom Grundsatz her kann eine unentgeltliche Zuwendung auch dadurch bewirkt werden, dass der Zuwendende dem Bedachten die Leistung eines Anderen, die dieser ihm vertraglich schuldet, unmittelbar zukommen lässt. Durch eine derartige Gestaltung entsteht ein Dreiecksverhältnis mit Rechtsbeziehungen zwischen dem Zuwendenden (Versprechensempfänger) und dem Leistenden (Versprechenden) einerseits und dem Zuwendenden und dem Bedachten (Drittbegünstigten) andererseits (Vertrag zugunsten Dritter, § 328 BGB; vgl. hierzu auch Gebel, in: Troll/Gebel, ErbStG, Loseblatt, § 7 Rn. 127; Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 6. Aufl. 2017, § 7 Rn. 120 ff.)

Bei solchen Verträgen zugunsten Dritter kann sowohl das Deckungsverhältnis zwischen dem Gläubiger (Versprechensempfänger) und dem Schuldner (Versprechenden) als auch das Valutaverhältnis zwischen dem Gläubiger und dem Dritten Grundlage von Zuwendungsvorgängen sein, die gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 ErbStG der Schenkungsteuer unterliegen.

Erfolgt eine Übertragung eines Grundstücks der Eltern an das Kind 1 mit der Verpflichtung, an das Kind 2 ein Gleichstellungsgeld zu bezahlen, so handelt es sich in der Regel um einen Vertrag zugunsten Dritter (vgl. Gebel, in: Troll/Gebel, § 7 Rn. 127).

Bei dem Erwerber (Kind 1), der im Rahmen des Übergabevertrags zur Zahlung einer Geldleistung (Gleichstellungsgeld) verpflichtet ist, führt dies zu einem **teilentgeltlichen Erwerb**, da hier eine gemischt-freigebige Zuwendung vorliegt. Hinsichtlich der **Gleichstellungsgelder**, die das Geschwisterkind (hier: Kind 2) erhält, ist für die Besteuerung dessen **Verhältnis zum ursprünglichen Schenker**, der die Auflage angeordnet hat, maßgeblich (vgl. hierzu BFH, Ur. v. 17.2.1993 – II R 72/90, juris). Bei einer solchen Fallgestaltung liegt daher schenkungsteuerlich eine Schenkung der Eltern an das Kind 2 vor (welches das Gleichstellungsgeld erhält) sowie eine gemischte Schenkung an das Kind 1, welches das Grundstück mit der Verpflichtung erhält, ein Gleichstellungsgeld an die Geschwister zu bezahlen. Denn schenkungsteuerlich bzw. erbschaftsteuerlich ist bei einem **Vertrag zugunsten Dritter bzw. einer Schenkung unter Auflage** für die Besteuerung der Zuwendung an den **Dritten dessen Verhältnis zum ursprünglichen Schenker, der die Auflage angeordnet hat**, maßgeblich. **Schenker** ist somit nicht der mit der Auflage Beschwerte, sondern **derjenige**, dem gegenüber der Beschwerte **zur Erfüllung der Auflage verpflichtet ist** (vgl. hierzu BFH Ur. v. 17.2.1993 – II R 72/90; BFH Beschl. vom 11.8.2014 – II B 131/13 juris, Rn. 13; Meincke, ErbStG, 16. Aufl. 2012, § 7 Rn. 108; Troll/Gebel, § 7 Rn. 127 ff).

Die neue Rechtsprechung des BFH in seinem Urteil vom 10.5.2017 – II R 25/15 ist u. E. auf die Sachverhalte, in denen im Rahmen eines Übergabevertrags der Erwerber eine Abstandszahlung an ein weichendes Geschwisterkind leistet, nicht übertragbar. Denn bei diesen Fallgestaltungen ist der **künftige Erblasser (Zuwendende) beteiligt und es erfolgt eine Zuwendung an einen Dritten aufgrund der Anweisung des künftigen Erblassers (Zuwendender)**.

Dem Urteil des BFH vom 10.5.2017 lag hingegen ein Sachverhalt zugrunde, bei welchem ein potenzieller Erbe gegenüber seinen Brüdern auf die Geltendmachung eines Pflichtteilsanspruch einschließlich etwaiger Pflichtteilsergänzungsansprüche verzichtete und dafür von den Brüdern jeweils eine Abfindung in Höhe von 150.000,00 € erhielt.

2. Auswirkungen des BFH-Urteils vom 10.5.2017 – II R 25/15 auf Verträge zwischen künftigen gesetzlichen Erben; Änderung der Rechtsprechung

Schließen künftige gesetzliche Erben einen Vertrag gem. § 311 b Abs. 5 BGB, wonach der eine auf seine künftigen Pflichtteils(ergänzungs)ansprüche gegen Zahlung eines Geldbetrages verzichtet, so stellt die Zahlung eine freigebige Zuwendung des Zahlenden i. S. d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dar. Denn der Verzicht auf eine möglicherweise zukünftig einmal entstehende Forderung stellt in Zeiten des Vertragsabschlusses keinen in Geld bewertbaren Vermögenswert dar, sondern verkörpert allenfalls eine bloße Erwerbschance, die als solche nicht geeignet ist, Gegenstand einer die Freigebigkeit ausschließenden Gegenleistung zu sein (so BFH v. 25.1.2001 – II R 22/98, juris; BFH v. 16.5.2013 – II R 21/11, juris, Rn. 11).

An dieser grundsätzlichen Beurteilung hat sich auch durch das aktuelle Urteil des BFH v. 10.5.2017 – II R 25/15 keine Änderung ergeben. Vielmehr hat der BFH in seinem Urteil v. 10.5.2017 – II R 25/15 seine bisherige Rechtsprechung bestätigt, dass in der Abfindung, die ein künftiger gesetzlicher Erbe an einen anderen Erben für den Verzicht auf einen künftigen Pflichtteils(ergänzungs)anspruch zahlt, eine freigebige Zuwendung des künftigen gesetzlichen Erben an den anderen zu sehen ist. Es handele sich hierbei um **eine Zuwendung des Zahlenden**, da die Abfindung aus dem Vermögen des künftig gesetzlichen Erben geleistet wird. Der BFH hatte bereits in seinem Urteil vom 16.5.2013 festgestellt, dass eine fiktive freigebige Zuwendung des künftigen Erblassers an den Empfänger der Abfindungszahlung nicht angenommen werden kann, da es hierfür keine gesetzliche Grundlage gibt.

Die Änderung der Rechtsprechung des BFH liegt nun darin, dass nach dem aktuellen BFH-Urteil sich auch die Steuerklasse (§ 15 ErbStG), der Freibetrag (§ 16 ErbStG) sowie der Steuersatz (§ 19 ErbStG) nach diesem Verhältnis richten.

In seinen bisherigen Urteilen (zuletzt im Urt. v. 16.5.2013) hat der BFH die Steuerklasse nicht nach dem Verhältnis des Zuwendungsempfängers (Verzichtenden) zum Zahlenden angewendet, sondern zum künftigen Erblasser. Begründet wurde dies bisher damit, dass der Verzicht auf Pflichtteils(ergänzungs)ansprüche gegenüber einem anderen gesetzlichen Erben hinsichtlich der Steuerklasse vor Eintritt des Erbfalls nicht anders behandelt werden sollte als nach Eintritt des Erbfalls, bei dem der Verzicht auf die noch nicht geltend gemachten Pflichtteilsansprüche gegen Abfindung gem. § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG nach der Steuerklasse zu bestimmen ist, die im Verhältnis zum Erblasser gilt. Zudem sollte es für die anwendbare Steuerklasse keinen Unterschied machen, ob der Verzicht mit dem künftigen Erblasser oder den anderen gesetzlichen Erben vereinbart wird. Es sollte stets das Verhältnis des Verzichtenden zum künftigen Erblassers zugrunde gelegt werden.

Dieser Beurteilung hat der BFH in seinem aktuellen Urteil v. 10.5.2017 eine Absage erteilt. Der BFH vertritt nun vielmehr die Rechtsauffassung, dass für die Besteuerung des Erwerbs eines gesetzlichen Erben von einem anderen gesetzlichen Erben aufgrund Verzichts auf künftige Pflichtteils(ergänzungs)ansprüche gegen Zahlung eines Geldbetrags nach den allgemeinen Regeln das Verhältnis des Verzichtenden zu dem anderen gesetzlichen Erben maßgebend ist. Die Steuerklasse (§ 15 ErbStG) und somit auch der Freibetrag (§ 16 ErbStG)

sowie auch der Steuersatz (§ 19 ErbStG) richten sich nach diesem Verhältnis (so BFH vom 10.5.2017 – II R 25/15, juris, Rn. 16).

Im Ergebnis hat der BFH nun in konsequenter Weise für die Steuerklasse, den Steuersatz und den Freibetrag das Verhältnis zugrunde gelegt, in welchem auch die unentgeltliche Zuwendung erfolgt ist.

3. **Beurteilung von Sachverhalten, bei welchen der Verzicht gegenüber dem Erblasser erklärt wird, aber nicht im Rahmen des Übergabevertrags sondern einige Zeit später**

Nach unserer Auffassung ist für die erbschaftsteuerliche Beurteilung entscheidend, zwischen **welchen Personen der Verzicht gegen Abfindung vereinbart wird** (so auch Messbacher-Hönsch, jurisPR-SteuerR 47/2017 Anm. 5). Die geänderte Rechtsprechung des BFH ist daher nach unserer Auffassung nur dann einschlägig, wenn Verträge (wie z. B. nach § 311b Abs. 5 BGB) zwischen den künftigen Erben geschlossen werden. Sie ist u. E. aber dann nicht anwendbar, wenn ein **Pflichtteilsverzicht gegenüber dem Erblasser** erklärt wird und der Verzichtende hierfür eine Abfindung erhält, auch wenn diese von einem Dritten zu bezahlen ist. Denn verpflichtet sich ein Kind gegenüber den Eltern/einem Elternteil, gegen Zahlung einer Abfindung auf den Pflichtteil- bzw. Pflichtteilergänzungsanspruch zu verzichten, so liegt darin eine Schenkung der Eltern/des Elternteils an das verzichtende Kind nach § 7 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG; unter § 7 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG wird neben dem Erbverzicht auch der Pflichtteilsverzicht (§ 2346 Abs. 2 BGB) sowie – durch die Verweisung auf § 2352 BGB – auch ein Zuwendungsverzicht erfasst. **Dies gilt u. E. auch dann, wenn die Abfindung nicht von dem Elternteil, sondern von dem anderen Geschwisterkind bezahlt wird.** Denn – wie bereits unter Ziff. 1 ausgeführt – kann der Zuwendende eine unentgeltliche Zuwendung auch dadurch bewirken, dass er dem Bedachten die Leistung eines Anderen, die dieser ihm schuldet, unmittelbar zukommen lässt (Vertrag zugunsten Dritter, § 328 BGB). **Schenkungssteuerlich bzw. erbschaftsteuerlich ist bei einem Vertrag zugunsten Dritter für die Besteuerung der Zuwendung an den Dritten dessen Verhältnis zum ursprünglichen Schenker, der die Auflage angeordnet hat, maßgeblich. Schenker ist somit nicht der mit der Auflage Beschwerte, sondern derjenige, dem gegenüber der Beschwerte zur Erfüllung der Auflage verpflichtet ist** (vgl. hierzu BFH Urf. v. 17.2.1993 – II R 72/90; BFH Beschl. vom 11.8.2014 – II B 131/13 juris, Rn. 13; Meincke, § 7 Rn. 108; Troll/Gebel, § 7 Rn. 127 ff). Dem Kind, welches die Abfindung erhält (hier: Kind 2), würde daher der Freibetrag und die Steuerklasse als „Kind“ (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) gewährt.

Im weiteren muss dann aber auch noch geprüft werden, wie die Zahlungsverpflichtung des Geschwisterkindes (hier: Kind 1), welches sich gegenüber den Eltern zur Zahlung dieses Geldbetrags verpflichtet hat, zu beurteilen ist. Erfolgt diese Zahlungsverpflichtung wie unter Ziff. 1 dargestellt **im Rahmen eines Übergabevertrages**, so steht der Leistung eine Gegenleistung gegenüber, sodass das Kind gegenüber den Eltern keine unentgeltliche Leistung erbringt. **Erfolgt diese Zahlungsverpflichtung aber im Nachgang an einen Übergabevertrag und besteht keinerlei rechtliche Verknüpfung mit diesem, so stellt nach unserer Auffassung die Zahlungsverpflichtung des Kindes gegenüber seinen Eltern eine unentgeltlichen Zuwendung an die Eltern dar.** Die bereits erfolgte und abgeschlossene Übertragung des Grundstücks von den Eltern an das Kind 1 kann – sofern dies im Übergabevertrag nicht vereinbart worden ist- nicht als „Gegenleistung“ angesehen werden. Denn Gegenleistungen im schenkungssteuerlichen Sinne sind im Grundsatz nur solche Leistungen des Bedachten, **die mit der Vermögenshingabe des Zuwendenden in einem rechtlichen Zusammenhang stehen.** Leistungen, die in der Vergangenheit unentgeltlich gewährt wurden, sind hingegen schenkungssteuerrechtlich abgeschlossen und können

nicht durch eine nachträgliche Vereinbarung zu einem entgeltlichen Vorgang umqualifiziert werden (Fischer/ Pahlke/Wachter, ErbStG, 6. Aufl. 2017, § 7 Rn. 251 ff; BFH vom 8.5.1985 – II R 119/82, juris). Da zwischen Kindern und dem jeweiligen Elternteil nur ein Freibetrag in Höhe von 20.000,00€ gewährt wird, kann es daher bei den Eltern zum Anfall von Schenkungsteuern kommen.

Bei einer solchen Gestaltung im Nachgang an den Übergabevertrag könnte unter Umständen auch die Auffassung vertreten werden, dass im Grunde ein Vertrag zwischen den zukünftigen Erben (§ 311b Abs. 5 BGB) vorliegt und daher nach der neuen Rechtsprechung des BFH für die Steuerklasse (§ 15 ErbStG), den Freibetrag (§ 16 ErbStG) sowie auch für den Steuersatz (§ 19 ErbStG) das Verhältnis zwischen den Geschwistern als maßgebend angesehen wird (so BFH vom 10.5.2017 – II R 25/15, juris, Rn. 16). Diese Frage ist bisher noch völlig offen.

Wälzholz verweist darauf, dass diese Problematik unter Umständen dadurch vermieden werden kann, dass die schuldrechtliche Abrede aufschiebend bedingt auf den Todesfall schon zu Lebzeiten des Erblassers abgeschlossen wird, die Zuwendung und Erfüllung aber erst mit dem Ableben des Erblassers erfolgt (so *Wälzholz*, NotBZ 2017, 387, 388 unter IV.).

4. Ergebnis

Wird im Rahmen eines Übergabevertrags für den Pflichtteilsverzicht eines Geschwisterkindes eine Abfindung bezahlt, die vom begünstigten Geschwisterkind zu leisten ist (Gleichstellungsgeld) so handelt es sich um eine Zuwendung der Eltern an das Kind (vgl. hierzu Ausführungen unter Ziffer 1 des Gutachtens).

Wird allerdings ein Pflichtteilsverzicht zwischen den Geschwistern durch Vertrag nach § 311b Abs. 5 BGB vereinbart und wird in diesem Rahmen eine Abfindung geleistet, so richtet sich die Besteuerung der Abfindung, die ein künftiger gesetzlicher Erbe an den anderen Erbe für den Verzicht auf den künftigen Pflichtteilsanspruch zahlt, nach der zwischen den Erben maßgebenden Steuerklasse (so neue Rechtsprechung des BFH v. 10.5.2017 – II R 25/15, juris).

Wird nachträglich (d. h. nach einem erfolgten Übergabevertrag) ein Pflichtteilsverzicht gegenüber dem Erblasser erklärt und wird die Abfindung, die für den Pflichtteilsverzicht gewährt wird, nicht vom Erblasser, sondern von einem Dritten (dem anderen Geschwisterkind) bezahlt, so handelt es sich **nach unserer Auffassung** um eine Schenkung des Elternteils an das Kind, das den Pflichtteilsverzicht gegenüber dem Elternteil erklärt hat. Hierbei ist aber zu beachten, dass in der Zahlungsverpflichtung des ausgleichsleistenden Geschwisterkindes eine Schenkung an die Eltern gesehen werden kann, wenn der Leistung des zahlenden Geschwisterkindes keine Gegenleistung seitens der Eltern gegenübersteht. Im weiteren ist offen, ob eine solche Gestaltung **in Bezug auf die Rechtsfolgen** nicht so behandelt wird, als läge ein Vertrag zwischen den Geschwistern vor (siehe dazu Ausführungen oben unter Ziff. 3). Es wird auch die Auffassung vertreten, dass hier lediglich eine Schenkung zwischen Geschwistern vorliegt, da die Aufspaltung in einerseits eine Schenkung der Eltern an den Verzichtenden und andererseits eine Schenkung des Zahlenden an die Eltern nicht dem Willen der Beteiligten entspreche.

Es bleibt daher abzuwarten, wie dies von der Rechtsprechung beurteilt wird. Will man Rechtssicherheit erhalten, sollte hierzu eine verbindliche Auskunft nach § 89 AO bei den Finanzbehörden eingeholt werden.