

Gutachten des Deutschen Notarinstituts

Abruf-Nr.: **160621**

letzte Aktualisierung: **19. April 2018**

ErbStG §§ 3, 10

Erbschaftsteuerliche Behandlung von Pflichtteilsansprüchen; unterschiedliche Behandlung von originären und derivativen Pflichtteilsansprüchen (BFH v. 7.12.2016, II R 21/14); Beurteilung von verjährten Forderungen; Verzicht auf Pflichtteilsansprüche

I. Sachverhalt

Es stellt sich die Frage, welche Risiken für die Gestaltungspraxis aus dem BFH-Urteil vom 7.12.2016 (II R 21/14, juris) folgen.

II. Fragen

1. Welche Risiken bestehen, wenn der Pflichtteilsanspruch vom Pflichtteilsberechtigten nicht geltend gemacht und dann vererbt wird?
2. Was ist, wenn der Pflichtteilsanspruch im Zeitpunkt des Todes des Pflichtteilsberechtigten bereits verjährt war?
3. Welche Gestaltungsmöglichkeiten bestehen, um das Risiko der Steuerbarkeit auszuschließen?

III. Zur Rechtslage

1. Erbschaftsteuerliche Behandlung von „originären“ Pflichtteilsansprüchen

a) Behandlung des Pflichtteilsanspruchs beim Erwerber

In § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist geregelt, dass als Erwerb von Todes wegen der Erwerb aufgrund eines „geltend gemachten“ Pflichtteilsanspruchs (§ 2303 ff. BGB) gilt. Daraus folgt, dass der Pflichtteilsberechtigte den Pflichtteilsanspruch nur dann zu versteuern hat, wenn er den Pflichtteil geltend macht (§ 9 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG). Die Steuer entsteht somit erst mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung.

Solange der Pflichtteil nicht geltend gemacht wird, wird ein erbschaftsteuerlicher Vorgang nicht begründet. Dem bloßen Entstehen des Anspruchs auf einen Pflichtteil mit dem Erbfall (§ 2317 Abs. 1 BGB) kommt erbschaftsteuerrechtlich daher keine Bedeutung zu, und zwar sowohl gegenüber dem Berechtigten als auch gegenüber dem Verpflichteten (BFH v. 19.2.2013, II R 47/11, juris, Rn. 11).

Dieses zeitliche Hinausschieben der erbschaftsteuerlichen Folgen eines Pflichtteilsanspruchs liegt im Interesse des Berechtigten und soll ausschließen, dass bei ihm auch dann Erbschaftsteuer anfällt, wenn er seinen Anspruch zunächst oder dauerhaft nicht erhebt (so BFH v. 19.2.2013, Rn. 11 m.w.H. a. die Rspr.).

Die „Geltendmachung“ des Pflichtteilsanspruchs besteht in dem ernstlichen Verlangen auf Erfüllung des Anspruchs gegenüber den Erben. Der Berechtigte muss seinen Entschluss, die Erfüllung des Anspruchs zu verlangen, in geeigneter Weise bekunden, die Höhe aber nicht beziffern (BFH 19.7.2006 II R 1/05, juris; Carle, KÖSDI 2016, 19773 ff., Rn. 12-17 m. w. N.). Im Grundsatz kann ein Pflichtteilsanspruch schriftlich, mündlich oder konkludent geltend gemacht werden (BFH 4.3.2008, II B 28/07, juris). Jedoch ist eine Dokumentation zu Nachweiszwecken empfehlenswert.

b) Behandlung der Pflichtteilsverbindlichkeit beim Verpflichteten

Nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG sind Verbindlichkeiten aus geltend gemachten Pflichtteilen als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig. Hinsichtlich des Abzugs des Pflichtteils als Nachlassverbindlichkeit wirkt dessen Geltendmachung auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer gegenüber dem Erben, also auf den Zeitpunkt des Todes des Erblasser zurück (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), stellt also ein rückwirkendes Ereignis i. S. v. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO dar (so BFH v. 19.2.2013, Rn. 12).

Der Erbe kann somit die Verbindlichkeit aus Pflichtteilen erst dann in Ansatz bringen, wenn der Pflichtteil geltend gemacht wurde. Das bloße Bestehen von Pflichtteilsverbindlichkeiten ist insoweit ohne steuerrechtliche Bedeutung (BFH v. 31.2.2010, II R 22/09, juris).

2. „Verzicht“ auf einen Pflichtteilsanspruch

a) Verzicht auf die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs

Verzichtet der Pflichtteilsberechtigte auf die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs, so ergeben sich daraus keine erbschaftsteuerlichen Folgen. In § 13 Nr. 10 ErbStG ist insoweit ausdrücklich geregelt, dass der Verzicht auf die Geltendmachung des Pflichtteils steuerfrei bleibt.

Dies gilt allerdings nur dann, wenn der Verzicht unentgeltlich erfolgt. Wird für den Verzicht eine Abfindung gewährt, so gilt dies nach § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG als Zuwendung vom Erblasser. In § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG ist geregelt, dass als vom Erblasser als zugewendet gilt, „was als Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch“ gewährt wird oder dafür gewährt wird, „dass eine Rechtstellung, insbesondere eine Erbenstellung, oder ein Recht oder ein Anspruch, der zu einem Erwerb nach Abs. 1 führen würde, nicht mehr oder nur teilweise geltend gemacht wird (so die seit 25.6.2017 neugefasste Formulierung). Der Besteuerung unterliegt dabei der Gegenstand, der als Abfindung gewährt wird (Gottschalk in Troll/Gebel, ErbStG, Loseblatt, § 3 Rn. 332).

b) Verzicht auf einen geltend gemachten Pflichtteilsanspruch

Wurde der Pflichtteilsanspruch geltend gemacht, und dann auf den geltend gemachten Pflichtteil verzichtet, so hat dies folgende steuerliche Auswirkungen:

aa) Unentgeltlicher Verzicht

Wird auf einen geltend gemachten Pflichtteilsanspruch **unentgeltlich** verzichtet, so kann darin eine Schenkung des Pflichtteilsberechtigten gegenüber dem Pflichtteilsverpflichteten liegen (Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 6. Aufl. 2017, § 3 Rn. 417; Gottschalk in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Loseblatt, § 3 Rn. 237 unter Nr. 3). Denn hat der Berechtigte den Pflichtteilsanspruch geltend gemacht und ist dadurch die Erbschaftsteuer entstanden, ist der Erwerb aus steuerrechtlicher Sicht vollendet. Nach der Entstehung des Steueranspruchs zwischen dem Erben und dem Pflichtteilsberechtigten getroffene Erfüllungsabreden können den einmal entstandenen Steueranspruch daher weder aufheben noch verändern (so BFH 19.7.2006, II R 1/05, juris Rn. 10). Der Abzug als Nachlassverbindlichkeit bleibt durch den Verzicht (nach Geltendmachung) unberührt. Denn die Abzugsfähigkeit einer Pflichtteilsverbindlichkeit nach § 10 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 5 Nr. 2 ErbStG setzt lediglich die Geltendmachung des Pflichtteils und nicht die Erfüllung dieser Geldschuld voraus (so BFH 19.7.2006, II R 1/05, juris Rn. 11). Die Korrespondenz zwischen der Besteuerung des Erwerbs des Pflichtteilsberechtigten und der Abziehbarkeit einer entsprechenden Nachlassverbindlichkeit beim Erben ist somit gewahrt (so BFH 19.7.2006, II R 1/05, juris Rn. 11).

bb) Gewährung einer Abfindung für den Verzicht auf den geltend gemachten Pflichtteilsanspruch

Wurde ein Pflichtteilsanspruch geltend gemacht, auf diesen Anspruch verzichtet und für den Verzicht eine Abfindung gewährt, so fällt diese Abfindung nicht unter die Vorschrift des § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG. Denn von § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG werden nur Abfindungen für den Verzicht auf einen entstandenen, aber noch nicht geltend gemachten Pflichtteil erfasst. Ein geltend gemachter Pflichtteilsanspruch unterliegt aber bereits nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Besteuerung und die Steuer entsteht im Zeitpunkt der Geltendmachung (§ 9 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG). Ein nachträglicher Verzicht hat keine Auswirkung auf die bereits entstandene Steuerschuld.

Wird für den Verzicht auf diese Forderung eine Abfindung bezahlt, so wird dann kein erneuter schenkungsteuerlicher bzw. erbschaftsteuerlicher Vorgang realisiert, **wenn sich Leistung (Wert der Forderung, auf die verzichtet wird) und Gegenleistung (Höhe der Abfindung) gleichwertig gegenüberstehen.**

Ein Schenkungsteuertatbestand wird aber dann realisiert, wenn sich Leistung und Gegenleistung nicht gleichwertig gegenüberstehen, d. h. wenn die Abfindung, die für den Verzicht auf den geltend gemachten Pflichtteil geleistet wird, nicht der Höhe der Pflichtteilsforderung entspricht. Ist die Abfindung geringer als der Wert der Pflichtteilsforderung, so ist der Pflichtteilsverpflichtete bereichert und muss diese Bereicherung versteuern. Ist die Abfindung höher als die Pflichtteilsforderung, so ist der Pflichtteilsberechtigte bereichert und muss die Bereicherung

versteuern. (vgl. hierzu auch Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 3 Rn. 333, 237).

3. Pflichtteilsanspruch und Verjährung

a) Beurteilung eines „verjährten“ Pflichtteilsanspruch

Der Pflichtteilsanspruch verjährt nach den allgemeinen Regelungen in drei Jahren ab dem Schluss des Jahres, in dem der Anspruch entstanden ist und der Berechtigte Kenntnis von seinem Anspruch erlangt hat. Solange die Verjährungseinrede nicht erhoben wird, hat dies im Grundsatz auf den Bestand der Forderung keine Auswirkungen. Denn durch die Verjährung ist der Anspruch nicht untergegangen. Vielmehr bleibt eine verjährige Forderung voll wirksam und einklagbar. Die Forderung ist lediglich behaftet mit der Einrede der Verjährung, was zur Folge hat, dass der Anspruch nicht durchgesetzt werden kann, wenn der Schuldner die Einrede erhebt (so auch FG Schleswig Holstein v. 4.5.2016, 3 K 148/15, juris).

Wird eine verjährige Forderung erfüllt, so kann das Geleistete nicht mehr zurückfordert werden (§ 214 BGB). Leistungen, die der Erfüllung solcher „unvollkommener Verbindlichkeiten“ dienen, stellen nach unserer Auffassung auch keine Schenkung dar, da es sich nicht um eine Leistung auf eine Nichtschuld handelt (so auch Gebel, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 7 Rn. 163, BFH v. 2.10.1957, II 127/57, juris). Auf die Frage, ob die Verpflichtung, die erfüllt wird, erzwingbar ist oder nicht, kommt es nach Auffassung des BFH nicht an, da auch die Erfüllung einer nicht erzwingbaren Schuld grundsätzlich keine Schenkung sei (so BFH v. 2.10.1957, II 127/57, juris, Rn. 20).

Macht der Pflichtteilskläger daher einen verjährten Pflichtteilsanspruch geltend und wird dieser trotz Verjährung durch den Pflichtteilsschuldner erfüllt, liegt eine wirksame Geltendmachung vor, mit der Folge, dass der Pflichtteilskläger den Anspruch versteuern muss und der Pflichtteilsschuldner (Erbe) den Anspruch als Nachlassverbindlichkeit abziehen kann (so auch Rohde/Hoffmann, StuB 2017, 821 ff. unter VII).

Wird allerdings die Verjährungseinrede erhoben, so ist u. E. die Pflichtteilsforderung als wertlos anzusehen (Erbschaftsteuerrichtlinien RB 12.1. Abs. 3; Rössler/Troll, Loseblatt, Bearb. stand: April 2017, BewG, § 12 Rn. 14; Billig, UvR 2017, 345 ff., 347; Wälzholz, NZG 2017, 552 ff., 554). Dies hat dann auch Auswirkungen auf die Abzugsfähigkeit als Nachlassverbindlichkeit. Da keine wirtschaftliche Belastung mehr besteht, ist der Abzug als Nachlassverbindlichkeit im Rahmen des § 10 ErbStG nicht mehr möglich.

Die Frage, wie verjährige bzw. nicht verjährige Pflichtteilsansprüche zu behandeln sind, hat insbesondere Auswirkungen auf die Fälle, in denen der Pflichtteilsverpflichtete verstorben ist und der Pflichtteilsberechtigte Alleinerbe des Pflichtteilsverpflichteten wird (Konfusion).

b) Versterben des Pflichtteilsverpflichteten, dessen Alleinerbe der Pflichtteilsberechtigte wird; steuerliche Behandlung der Konfusion; Auswirkungen der Verjährung

Nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG können Verbindlichkeiten **aus geltend gemachten Pflichtteilen** als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden. Voraussetzung ist somit, dass der Pflichtteilsanspruch geltend gemacht ist, da dem bloßen Entstehen des Anspruchs auf einen Pflichtteil mit dem Erbfall erbschaftsteuerrechtlich noch keine Bedeutung zukommt. Die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs besteht in dem

ernstlichen Verlangen auf Erfüllung des Anspruchs gegenüber dem Erben. Der Berechtigte muss seinen Entschluss, die Erfüllung des Anspruchs zu verlangen, in geeigneter Weise bekunden (so BFH v. 19.2.2013, Rn. 12). Verstirbt der **Pflichtteilsverpflichtete**, so wird erbschaftsteuerrechtlich der Pflichtteil eine abziehbare Nachlassverbindlichkeit des Erblassers nach § 10 Abs. 5 ErbStG, wenn der Pflichtteilsberechtigte den Pflichtteilsanspruch entweder zu Lebzeiten des Verpflichteten geltend gemacht hatte oder ihn nunmehr geltend macht (BFH v. 19.2.2013, Rn. 13). Denn das Erbschaftsteuerrecht folgt hinsichtlich der Konfusion nicht der zivilrechtlichen Beurteilung. Vielmehr gelten die infolge des Erbanfalls durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit oder von Recht und Belastung erloschenen Rechtsverhältnisse gemäß § 10 Abs. 3 ErbStG als nicht erloschen. Diese Fiktion umfasst auch das Recht des Pflichtteilsberechtigten, der Alleinerbe des Pflichtteilsverpflichteten ist, die Geltendmachung des Pflichtteils fiktiv nachzuholen. Gibt daher der **Pflichtteilsberechtigte** dem zuständigen **Finanzamt gegenüber vor der Verjährung** des Pflichtteilsanspruchs eine entsprechende **Erklärung** ab, hat es diese zu berücksichtigen und sowohl hinsichtlich der **Besteuerung des Erwerbs des Pflichtteils gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG** als auch hinsichtlich des **Abzugs der Pflichtteilsschuld als Nachlassverbindlichkeit** die sich hieraus unter Berücksichtigung der jeweils maßgebenden Freibeträge ergebenden steuerrechtlichen Folgerungen zu ziehen (so BFH v. 19.2.2013, Rn. 18).

Für die steuerliche Berücksichtigung des Pflichtteilsanspruchs ist es ausreichend, wenn der Pflichtteilsberechtigte dem zuständigen Finanzamt gegenüber **vor der Verjährung des Pflichtteilsanspruchs** eine entsprechende Erklärung abgibt; die Frage, ob der Pflichtteilsanspruch bereits vor dem Tod des Verpflichtenden geltend gemacht wurde oder nicht, ist für die steuerliche Beurteilung demnach nicht entscheidend.

Dies gilt nach dem vorgenannten Urteil des BFH aber nur dann, wenn die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs gegenüber den Finanzbehörden zu einem Zeitpunkt erfolgt, **zu dem der Pflichtteilsanspruch noch nicht verjährt ist**. Der BFH hat insoweit ausdrücklich offen gelassen, ob die von ihm dargelegte Rechtsauffassung auch dann Geltung hat, wenn der Pflichtteilsanspruch beim Tod des Verpflichteten oder bei der fiktiven Nachholung der Geltendmachung des Pflichtteils durch Erklärung gegenüber dem Finanzamt bereits verjährt war.

Zu dieser Frage liegen zwischenzeitlich zwei gegensätzliche Urteile der Finanzgerichte vor.

Das hessische Finanzgericht (Urteil vom 3.11.2015, 1 K 1059/14, juris) hat die Geltendmachung **eines verjährten Pflichtteilsanspruchs** durch den Pflichtteilsberechtigten gegenüber sich selbst **nicht als Nachlassverbindlichkeit der Erblasserin nach § 10 Abs. 5 ErbStG zum Abzug zugelassen** (Revision beim BFH anhängig unter AZ II R 1/16).

Das Schleswig Holsteinische FG (Urteil vom 4.5.2016 3 K 148/15, juris) vertritt - entgegen der Auffassung des hessischen Finanzgerichts die Auffassung, dass der Alleinerbe seinen gegen den Erblasser bestehenden Pflichtteilsanspruch, auch wenn dieser bereits verjährt ist, noch wirksam geltend machen und als Nachlassverbindlichkeit i. S. des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG von Todes wegen steuermindernd abziehen kann (Revision beim BFH anhängig unter AZ II R 17/16).

In der Literatur gibt es sowohl Stimmen für als auch gegen die Auffassung, dass ein Alleinerbe einen bereits verjährten Pflichtteilsanspruch wirksam gegen sich selbst geltend machen kann und als Nachlassverbindlichkeit von dem Erwerb von Todes wegen steuermindernd abziehen kann. **Es bleibt daher abzuwarten, wie vom BFH diese Frage entschieden wird.**

4. Erbschaftsteuerliche Behandlung eines „derivativen“ Pflichtteils; Auswirkungen des BFH-Urteils vom 7.12.2016, II R 21/14

Nach Ansicht des BFH (BFH vom 7.12.2016 II R 21/14, juris, Rn. 14) gehört ein **vom Erblasser nicht geltend gemachter Pflichtteilsanspruch** zum Nachlass und **unterliegt** daher **beim Erben der Besteuerung aufgrund Erbanfalls**. Auf die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs durch den Erben komme es nicht an. Für die Bestimmung, welche Vermögensgegenstände am Stichtag dem Vermögen des Erblassers zuzuordnen sind und als Nachlassvermögen auf den oder die Erben im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übergehen, sei allein das Zivilrecht maßgebend. Der Pflichtteilsanspruch sei ein Geldanspruch, der nach § 2317 Abs. 1 BGB bereits **mit dem Erbfall als Vollrecht entstehe** und von da an zivilrechtlich zum Vermögen des Pflichtteilsberechtigten gehöre, und zwar unabhängig davon, ob er gegen die Erben geltend gemacht werde (BFH vom 7.12.2016, Rn. 14). Der bereits mit dem Erbfall zivilrechtlich entstandene Pflichtteilsanspruch sei nach § 2317 Abs. 2 BGB vererblich und übertragbar und gehöre somit beim Ableben des Pflichtteilsberechtigten zu dessen Nachlass. Da sich die **Besteuerung eines ererbten (derivativen) Pflichtteilsanspruchs nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 ErbStG** (Erbanfall) beurteile, sei – anders als beim originären Pflichtteilsanspruch – eine Geltendmachung nicht erforderlich (BFH vom 7.12.2016, Rn. 15). Der **originäre Pflichtteilsanspruch** werde hingegen **gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1 Var. 3 ErbStG** erst dann besteuert, **wenn er geltend gemacht** wird. Die erbschaftsteuerliche Besonderheit des § 3 Abs. 1 Nr. 1 Var. 3 ErbStG diene dem Interesse des Berechtigten und solle ausschließen, dass beim Berechtigten Erbschaftsteuer anfalle, wenn er seinen Anspruch zunächst oder dauerhaft nicht erhebe. Damit werde die Entschließungsfreiheit des Pflichtteilsberechtigten respektiert und zugleich der Tatsache Rechnung getragen, dass der Pflichtteil – anders als die Erbschaft oder ein Vermächtnis – nicht ausgeschlagen, der Rechtsanfall also nicht rückwirkend beseitigt werden könne (so BFH vom 7.12.2016, Rn. 17).

Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist die „Geltendmachung“ des Pflichtteilsanspruchs nur in der **dritten Variante** des § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erforderlich. Nach der Auffassung des BFH lässt sich aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift **nicht entnehmen, dass die Besteuerung über den Wortlaut hinaus eine „Geltendmachung“ voraussetzt**. Für den Erwerb eines Pflichtteilsanspruchs durch Erbanfall (derivativer Erwerb) entsteht deshalb die Steuer nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 ErbStG bereits mit dem Tode des Pflichtteilsberechtigten, ohne dass es auf die Geltendmachung des Anspruchs durch dessen Erben ankommt. Macht der Erbe des Pflichtteilsberechtigten den Pflichtteilsanspruch später geltend, so entsteht infolge der Geltendmachung keine weitere Erbschaftsteuer mehr. Die Geltendmachung führt lediglich dazu, dass der Verpflichtete den Pflichtteil gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG als Nachlassverbindlichkeit abziehen kann (so BFH vom 7.12.2016, Rn. 22).

Dem BFH ist insoweit zuzustimmen, als der Pflichtteilsanspruch im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gem. § 1922 BGB übergeht und der Erbe den Pflichtteilsanspruch so erwirbt, wie er im Zeitpunkt des Erbfalls besteht.

Hinsichtlich der Besteuerung des Pflichtteilsanspruchs hätte man indes nach Sinn und Zeck der Vorschrift auch vertreten können, dass die Erbschaftsteuer so lange nicht anfällt, wie der Rechtsnachfolger des Pflichtteilsberechtigten den Pflichtteilsanspruch nicht geltend macht. Wird der Anspruch geltend gemacht, so hätte man diesen so behandeln können, als wäre er im Zeitpunkt des Erbfalls „geltend gemacht“ worden, d. h. für den Anspruch als solchen und für die Bewertung würde dann auf den Erbfall abgestellt werden. Durch diese „Rückwirkung“ hätte man das gewünschte Ziel erreicht und hätte auch die **Entschließungsfreiheit des Erben des Pflichtteilsberechtigten** respektiert, den Pflichtteilsanspruch durchzusetzen oder nicht.

Die Auffassung des BFH hat zur Folge, dass für den Erwerb eines nicht geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs durch Erbanfall (derivativer Erwerb) die Erbschaftsteuer für diesen Pflichtteilsanspruch sofort (mit dem Erbfall) entsteht, da in der Höhe des ererbten Pflichtteilsanspruchs des Erblassers eine Bereicherung vorliegt. Der **Pflichtteilsanspruch** muss daher **selbst dann versteuert** werden, wenn er **nicht geltend gemacht wird**. Dies kann dazu führen, dass der Erbe (eines Pflichtteilsanspruchs) zur Geltendmachung des Anspruchs gezwungen wird, wenn er z. B. die Erbschaftsteuer ansonsten nicht zahlen könnte (so i.E. auch Billig, UVR 2014, 314; Gemmer, Erbrecht Effektiv 2017, 204 ff).

a) Auswirkungen beim Erwerber eines „derivativen“ Pflichtteilsanspruchs

aa) Erbschaftsteuerliche Behandlung einer „vererbten“, nicht geltend gemachten Pflichtteilsanspruch beim Erben

Der Erbe muss den Anspruch im Erbfall versteuern, unabhängig davon, ob er ihn geltend macht oder nicht, da die Steuer nach § 3 Abs. 1 Nr. 1, 1. Var. ErbStG mit dem Tod des Erblassers entsteht (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).

Der Pflichtteilsanspruch wird im Grundsatz mit dem Nennwert im Zeitpunkt des Erbfalls bewertet. Dadurch, dass der Pflichtteilsanspruch dem Nachlass zugeordnet wird, erhöht sich somit die gesamte Erbschaft, insbesondere kann sich dadurch auch der Steuersatz erhöhen.

Wird der Pflichtteilsanspruch vom Erben des Pflichtteilsberechtigten später geltend gemacht, so wird der Tatbestand des § 3 Abs. 1 Nr. 1, 3. Var. ErbStG erfüllt und es würde tatbeständlich ein erneuter erbschaftsteuerlicher Erwerb erfolgen. Es würde demnach zu einer Doppelbesteuerung kommen, da der Pflichtteilsanspruch ja bereits im Zeitpunkt des Erbfalls der Besteuerung unterworfen worden ist.

Der BFH hat die Problematik dieser Doppelbesteuerung gesehen, diese aber verneint. Macht der Erbe des Pflichtteilsberechtigten den Pflichtteilsanspruch später geltend, so entsteht dafür nach Auffassung des BFH keine Erbschaftsteuer; eine nähere Begründung hierfür bleibt der BFH schuldig. Aus der Urteilsbegründung des BFH ist u. E. aber herzuleiten, dass der BFH die Besteuerung des derivativen Pflichtteilsanspruchs im Erbfall nach § 3 Abs. 1 Nr. 1, 1. Var. ErbStG als vorrangig ansieht, und die Versteuerung nach § 3 Abs. 1 Nr. 1, 3. Var. ErbStG dahinter zurücktritt (so BFH v. 7.12.2016, juris, Rn. 22). Wird somit ein Erwerb bereits nach § 3 Abs. 1 Nr. 1, 1. Var. ErbStG der Besteuerung unterworfen, so erfolgt keine weitere Besteuerung des Erwerbs mehr nach § 3 Abs. 1 Nr. 1, 3. Var. ErbStG, da diese Vorschrift subsidiär ist und nur dann eingreift, wenn nicht bereits ein Steuertatbestand nach § 3 Abs. 1 Nr. 1, 1. Var. ErbStG erfüllt ist. Diese

Begründung für die Ablehnung der Doppelbesteuerung wäre u. E. auch nachvollziehbar.

Die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs hat dann allerdings noch Folgen für den Abzug der Nachlassverbindlichkeit. Der BFH weist ausdrücklich darauf hin, dass die Geltendmachung dazu führt, dass der Pflichtteil als Nachlassverbindlichkeit (§ 10 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG) in Abzug gebracht werden kann (BFH v. 7.12.2016, juris, Rn. 22; vergleiche hierzu auch Ausführungen nachfolgend unter b) aa).

bb) Einfluss der Verjährung auf die steuerliche Bewertung eines „derivativen“ Pflichtteilsanspruchs beim Erwerber

Ist ein ererbter Pflichtteilsanspruch, der zum **Zeitpunkt des Erbfalls bereits verjährt** ist, als Nachlassbestandteil zu berücksichtigen, so kann dies Einfluss auf die Bewertung der „Pflichtteilsforderung“ haben. In den Richtlinien zu § 12 BewG (ErbStR RB 12.1 Abs. 3) ist insoweit geregelt, dass Kapitalforderungen mit einem niedrigeren Schätzwert anzusetzen sind, wenn zweifelhaft ist, ob und inwieweit eine Kapitalforderung durchsetzbar ist. Das gilt insbesondere beim Ansatz verjährter Kapitalforderungen.

Nach *Eisele* (Rössler/Troll, § 12 Rn. 14) bleiben Kapitalforderungen, die uneinbringlich sind, als wertlos außer Ansatz; auch eine verjährige Forderung sei als uneinbringlich anzusehen (Rössler/Troll, § 12 Rn. 14). Der BFH (BFH v. 2.3.1971, II 64/65, juris) hat eine Zinsforderung, die die Einrede der Verjährung mit Erfolg entgegengehalten wird, als uneinbringlich und damit als wertlos außer Ansatz gelassen (BFH v. 2.3.1971, juris, Rn. 8). Er hat im Weiteren ausgeführt, dass eine Forderung mit einem unter dem Nennwert liegenden niedrigeren Schätzwert anzusetzen sei, wenn z.B. zweifelhaft ist, ob eine Forderung verjährt ist oder wenn fraglich ist, ob die Verjährungsrede nicht als Verstoß gegen Treu und Glauben und somit als unzulässige Rechtsausübung angesehen wird.

Es wird daher in der Literatur vertreten, dass ein **ererbter Pflichtteilsanspruch**, der im Zeitpunkt des Erbfalls verjährt ist, mit „**Null**“ zu bewerten ist (so Billig, UVR 2017, 345 ff., 347; Wälzholz, Anm. zum Urt. des BFH vom 7.12.2016, ZEV 2017, 285; Schmidt/Holler, Erbrecht 2017, 413).

Wachter (Anm. zum Urt. des BFH v. 7.12.2016, ZEV 2017, 283 ff., 286) geht sogar noch weiter und stellt generell zur Diskussion, ob ein nicht geltend gemachter Pflichtteilsanspruch, der im Erbfall übergeht, unabhängig davon, ob er verjährt ist oder unverjährt besteht, mit dem Wert Null anzusetzen ist (und nicht mit dem Nennwert), da der nicht geltend gemachte Pflichtteilsanspruch noch keinen Wert hat. Einen Wert hat der Anspruch nach seiner Auffassung erst dann, wenn er geltend gemacht wird. Auf diese Weise würde dann auch ein Gleichklang der Besteuerung zum originären Pflichtteilsanspruch erlangt, d. h. der Pflichtteilsanspruch wäre dann erst mit dem Wert zu versteuern, den er im Zeitpunkt der Geltendmachung hat.

b) Auswirkungen beim Pflichtteilsverpflichteten

aa) Erbschaftsteuerliche Behandlung eines „vererbten“, noch nicht geltend gemachten Pflichtteilsanspruch als Nachlassverbindlichkeit beim Pflichtteilsverpflichteten

Nach § 10 Abs. 1 S. 2 i. V. m. Abs. 5 Nr. 2 ErbStG sind vom Wert des gesamten Vermögensanfalls **Verbindlichkeiten aus geltend gemachten Pflichtteilen abzuziehen**. Diese Regelung bezieht sich unmittelbar jedoch nur auf den originär erworbenen Pflichtteilsanspruch, für die Steuer nach § 3 Abs. 1 Nr. 1, Var. 3 i. V. m. § 9 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG auch erst mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung entsteht (sog. Korrespondenzprinzip). Es stellt sich daher die Frage, ob für die Abziehbarkeit eines geerbten Pflichtteilsanspruchs dessen Geltendmachung zu fordern ist oder ob hierauf – entsprechend der Regelung für Vermächtnisse – verzichtet werden kann (so Fragestellung von Loose/Riehl, Erbrecht 2017, S. 409 ff.). Der BFH hat zwar in seinem Urteil vom 7.12.2016, juris, Rn. 22, darauf hingewiesen, dass erst die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs dazu führt, dass der Verpflichtete den geerbten Pflichtteilsanspruch gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG als Nachlassverbindlichkeit abziehen kann. Es ist aber wohl noch nicht als höchstrichterlich geklärt anzusehen, ob die Abziehbarkeit eines geerbten Pflichtteilsanspruchs als Nachlassverbindlichkeit nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG dessen Geltendmachung voraussetzt (so Loose/Riehl, Erbrecht 2017, 409 ff., Schlussbetrachtung).

Geht man vom Sinn und Zweck der Regelung des § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG aus, so soll verhindert werden, dass ein Teil des Nachlasses der Besteuerung dadurch entzogen wird, dass eine Verbindlichkeit den Nachlass mindert, ohne dass das gegenüberstehende Recht als Erwerb besteuert werden kann (vgl. Kapp/Ebeling, ErbStG, Loseblatt § 10 Rn. 95, 96). Besteuert man nun den derivativen Pflichtteilsanspruch im Zeitpunkt des Erbfalls, so müsste korrespondierend auch die Pflichtteilsverbindlichkeit bereits zu dem Zeitpunkt als Verbindlichkeit in Ansatz gebracht werden und nicht erst bei Geltendmachung.

Nach der Auffassung des BFH ist aber für die Versteuerung des derivativen Pflichtteilsanspruchs der Erbfall maßgebend, während für den Abzug als Pflichtteilsverbindlichkeit die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs maßgebend ist (so BFH v. 7.12.2016, juris, Rn. 23). Damit liegt keine Korrespondenz zwischen der Besteuerung des Pflichtteilsanspruchs und der entsprechenden Abziehbarkeit als Nachlassverbindlichkeit vor, die vom BFH aber z.B. in seinem Urteil vom 19.7.2006 (II R 1/05, juris Rn. 11) gefordert wird.

bb) Einfluss der Verjährung auf den Abzug als Verbindlichkeit

Ist der Erbe des verjährten Pflichtteilsanspruchs auch der Pflichtteilsverpflichtete, so stellt sich hier die Frage, ob er den verjährten Anspruch fiktiv gegen sich geltend machen kann. Hierfür gelten die Ausführungen unter Ziff. 3 b) entsprechend und es bleibt abzuwarten, wie der BFH die noch offenen Fragestellung im Hinblick auf bereits verjährige Pflichtteilsansprüche entscheiden wird.

5. Gestaltungsalternativen

Will man die Versteuerung des „ererbten, nicht geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs“ vermeiden, so wäre es im Grundsatz möglich, einen Verzicht auf den Pflichtteil zu vereinbaren.

a) Verzicht auf einen potentiellen Pflichtteilsanspruch

aa) Verzichtsvertrag mit dem potentiellen Erblasser

Verzichtete ein künftiger gesetzlicher Erbe vor dem Erbfall auf einen künftigen Pflichtteil, ohne hierfür eine Entgelt zu erhalten, ist der Verzicht nicht steuerbar (Gottschalk in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Loseblatt § 3 Rn. 237 Nr. 1a).

Verpflichtet sich ein künftiger gesetzlicher Erbe gegenüber dem potentiellen Erblasser, gegen Zahlung einer Abfindung auf den Pflichtteil- bzw. Pflichtteilergänzungsanspruch zu verzichten, so liegt darin eine Schenkung des potentiellen Erblasser an den verzichtenden künftigen gesetzlichen Erben nach § 7 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG (Gottschalk in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Loseblatt § 3 Rn. 237 Nr. 1b). 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 (Gottschalk in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Loseblatt § 7 Rn. 315 ff.).

Dies gilt nach unserer Auffassung selbst dann, wenn die Abfindung nicht von dem potentiellen Erblasser, sondern von einem Dritten bezahlt wird. Denn der Zuwendende kann 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). Für die erbschaftsteuerliche Beurteilung ist daher u. E. 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 (BFH 10.5.2017 II R 25/15) ist daher nur dann einschlägig, wenn Verträge (wie z. B. nach § 311b Abs. 5 BGB) zwischen den künftigen Erben geschlossen werden.

bb) Verzichtsvertrag zwischen den künftigen Erben (BFH 10.5.2017 II R 25/15)

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(ergänzung)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(ergänzung)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.

b) Verzicht auf einen entstandenen Pflichtteilsanspruch (vor dem Versterben des Pflichtteilsberechtigten); Zahlung einer Abfindung; Vorsicht bei Stundungsvereinbarungen

Verzichtet der Pflichtteilsberechtigte **unentgeltlich** auf die Geltendmachung seines Pflichtteils, so ergeben sich daraus, wie bereits ausgeführt, keine erbschaftsteuerlichen Folgen, da in § 13 Nr. 10 ErbStG insoweit ausdrücklich geregelt ist, dass der Verzicht auf die Geltendmachung des Pflichtteils steuerfrei bleibt.

Nachteilige Konsequenz hieraus ist allerdings, dass die spätere Geltendmachung eines Pflichtteilsanspruchs zur Ausnutzung von steuerlichen Freibeträgen nicht mehr möglich ist (vgl. hierzu auch Billig, UVR 2017, 345 ff., 347). Um dies zu ermöglichen, wäre daher zu überlegen, einen Pflichtteilsverzicht gegen Abfindung zu vereinbaren, um dadurch steuerliche Freibeträge bestmöglich auszuschöpfen.

Hierbei ist dann aber Folgendes zu beachten:

Verzichten z.B. Kinder gegenüber dem überlebenden Elternteil (Alleinerbe) **auf die Geltendmachung ihres Pflichtteils** gegen **Zahlung eines Geldbetrags, der mit dem Ableben des überlebenden Elternteils fällig wird**, so stellt die sich aus dieser Vereinbarung ergebende Abfindungsverpflichtung nach Auffassung des BFH (BFH vom 27.6.2007 II R 30/05, juris) keine Nachlassverbindlichkeit i. S. d. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG dar, da sie für den überlebenden Elternteil keine wirtschaftliche Belastung darstellt. Korrespondierend mit der fehlenden Belastung für den überlebenden Elternteil führt die Begründung der Abfindungsansprüche auf Seiten der Kinder wirtschaftlich zu keiner Bereicherung, da sie erst zu einem Zeitpunkt befriedigt werden sollen, zu dem das gesamte Vermögen des überlebenden Elternteils (soweit noch vorhanden) diesen bereits aus einem anderen Rechtsgrund zugefallen sein würde (so BFH, a. a. O, Rn. 13). Ist eine (unverzinsliche) Stundung bis zum Tod des überlebenden Elternteils vereinbart mit der Folge, dass der Pflichtteil für den Erben keine wirtschaftliche Belastung darstellt, so kann darin nach einer weiteren Entscheidung des BFH (BFH vom 31.3.2010, II R 22/09, juris) auch **keine Geltendmachung** des Pflichtteilsanspruchs gesehen werden. Denn dies erfordert ein ernstliches Verlangen auf Erfüllung gegenüber dem Erben. In einer solchen Stundungsvereinbarung (Fälligkeit des Geldbetrags erst beim Ableben des überlebenden Elternteils) kann ein solches ernstliches Verlangen aber nicht gesehen werden (BFH vom 31.3.2010, II R 22/09, juris, Rn. 13 – 16).

Die Entscheidungen des BFH betrafen bisher nur unverzinsliche Stundungsvereinbarungen. Das Finanzgericht Baden Württemberg (Urteil vom 29.7.2017 K 1250/13, juris) hatte sich mit einer verzinslichen Stundungsvereinbarung zu befassen und nahm hier eine „wirtschaftliche Belastung“ an. Der Entscheidung lag der Fall zugrunde, dass die Mutter ihren Söhnen zur Vermeidung der Geltendmachung von erbrechtlichen Ansprüchen nach dem Tod des (vorverstorbenen) Vaters jeweils einen bestimmten Geldbetrag zur Abgeltung aller erbrechtlichen Ansprüche leisten sollte. Dabei wurde festgelegt, dass die Beträge von den Söhnen bis zum Ableben der Mutter gestundet würden. Sie waren unabhängig von der Fälligkeit ab 1. Januar 2004 mit 4% jährlich zu verzinsen, wobei die Zinsen jeweils jährlich nachträglich zu entrichten waren. Das FG hat entschieden, dass aufgrund der Vereinbarung der Kinder mit der Mutter (überlebender Ehegatte), gegen Zahlung einer erst mit Ihrem Tod fälligen Abfindung auf die Geltendmachung der Pflichtteile nach dem erstverstorbenen Vater zu verzichten, die Nachlassverbindlichkeit bereits im Zeitpunkt des Erbfalls in der Person des überlebenden Ehegatten (d. h. der Mutter) entstanden ist und den Nachlass des Vaters betrifft (Finanzgericht Baden Württemberg, a. a. O, Rn. 14). Das Finanzgericht ließ den Abzug der Nachlassverbindlichkeit auch nicht daran scheitern, dass auf Seiten der Mutter bis zu ihrem Tod keine wirtschaftliche Belastung vorliegen würde. Denn zum Einen sei die Mutter bereits durch die Vereinbarung der Zinszahlung wirtschaftlich belastet; zum Anderen hätte der BFH in seiner Entscheidung vom 2.3.2011 (II R 5/09, juris) sowie auch in seinem Urteil vom 19.2.2013 (II R 47/11, juris) erkennen lassen, dass das Kriterium der wirtschaftlichen Belastung für den Abzug von Nachlassverbindlichkeiten nur von eingeschränkter Bedeutung sei. Das Finanzgericht hielt den vorliegenden Fall ferner mit der Gestaltung vergleichbar, dass eine ohne Stundung vereinbarte Abfindung zwar ausbezahlt wird, der ausbezahlt Betrag jedoch im Wege einer verzinslich vereinbarten (und tatsächlich vollzogenen) Darlehensgewährung unmittelbar wieder an den Abfindungsverpflichteten zurückgewährt wird.

Ob diese Auffassung des Finanzgerichts Baden Württemberg mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (Urt. v. 27.6.2007 – a. a. O.) zu vereinbaren ist, bleibt allerdings abzuwarten (kritisch insoweit Billig, UVR 2016, 87 ff., 89). Solange die Rechtslage nicht eindeutig geklärt ist, ist es empfehlenswert, alternative Gestaltungsmöglichkeiten zu wählen (so auch Billig, UVR 2016, 90; Moench/Weinmann, ErbStG, Loseblatt, § 3 Rn. 121a; Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG 6. Aufl. 2017, § 3 Rn. 420).

Eine mögliche Alternative ist darin zu sehen, dass der Pflichtteilsanspruch geltend gemacht wird, der Betrag ausbezahlt und dann im Wege einer verzinslich vereinbarten und tatsächlich vollzogenen Darlehensgewährung wieder an den Abfindungsverpflichteten zurückgewährt (so auch Billig, UVR 2016, 90). Die Fälligkeit des Darlehens sollte dabei nicht an den Tod des Verpflichteten geknüpft werden sondern es sollten allgemeine Kündigungsregelungen aufgenommen werden, um dadurch die wirtschaftliche Belastung zu begründen.

Um beim Berliner Testament Nachteile zu vermeiden, die mit Geltendmachung von Pflichtteilen verbunden sind, (sog. „Pflichtteilsstrafklausel“), sollte flankierend noch geregelt werden, dass die Pflichtteilsstrafklausel nur dann eingreift, wenn der Schlusserbe seinen Pflichtteil gegen den Willen des Überlebenden (Pflichtteilsschuldner) geltend macht.

c) Ausschluss der Vererblichkeit des Pflichtteilsanspruchs durch eine Vereinbarung in Form eines bedingten Pflichtteilsverzichts zwischen Erblasser und Pflichtteilsberechtigten

Ihle (notar 2017, 360 ff., 362) schlägt als weitere Alternative vor, dass die Vererblichkeit des Pflichtteilsanspruchs durch eine Vereinbarung in Form eines bedingten Pflichtteilsverzichts zwischen Erblasser und Pflichtteilsberechtigtem ausgeschlossen werden kann. In einen solchen Vertrag, der nach § 2348 BGB notariell zu beurkunden wäre, könnte der Pflichtteilsberechtigte auf seinen Anspruch für den Fall verzichten, dass er vor dessen Realisierung versterben sollte.