

# Pflichtteil und latente Einkommensteuer

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

Die Frage, ob und wie sich eine latente Einkommensteuer auf stille Reserven im Nachlass auf den Pflichtteil auswirkt, ist noch nicht abschließend beantwortet.<sup>1</sup> Zunehmend wird dafür plädiert, die Rechtsprechung des BGH zum Zugewinnausgleich in das Pflichtteilsrecht zu übernehmen. Das überzeugt nicht. Denn die latente Einkommensteuerschuld ist eine latente Nachlasserschuld, die bei der Bewertung des Nachlasses nicht berücksichtigt werden kann. Sie wirkt sich erst und nur dann aus, nachdem sie entstanden ist, und mindert dann den Pflichtteil.

## 1. Die obergerichtliche Praxis

Die Rechtsprechung zu der Eingangsfrage lässt sich so zusammenfassen:

Die latente Einkommensteuerschuld<sup>2</sup> des Erben ist keine Nachlassverbindlichkeit.<sup>3</sup> Dennoch ist sie bei der Bewertung des Nachlasses zu berücksichtigen, wenn der Wert des Nachlasses nur durch Verkauf realisiert werden kann.<sup>4</sup> Gehört ein Unternehmen zum Nachlass, das nach dem Erbfall aufgegeben oder veräußert wird, muss die anfallende Einkommensteuer bei der Unternehmensbewertung berücksichtigt werden.<sup>5</sup>

Beim Zugewinnausgleich<sup>6</sup> wirkt sich die latente Einkommensteuer wertmindernd aus, und zwar immer, also unabhängig davon, ob eine Veräußerung beabsichtigt ist. Sie gehört zu den unvermeidbaren Veräußerungskosten, sowohl bei Unternehmen als auch bei anderen Vermögensgegenständen, wenn deren Veräußerung, bezogen auf die Verhältnisse am Stichtag, eine Steuerpflicht auslösen würde. Die Steuer ist nach den steuerlich relevanten Verhältnissen am Stichtag zu berechnen, weil auf diesen Zeitpunkt eine Veräußerung fingiert wird. Auf die Steuer, die bei einer künftigen Veräußerung tatsächlich anfällt, kommt es nicht an.

## 2. Problemaufriss

Jeder Veräußerungsgewinn wird nach der Formel berechnet: Veräußerungspreis – Erwerbskosten – Veräußerungskosten = Veräußerungsgewinn.

Veräußerungspreis ist der für den Vermögensgegenstand erzielte Preis. Bis zur Veräußerung kann er nur geschätzt werden; das nennt man üblicherweise Bewertung. Erwerbskosten sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für den Gegenstand (vgl. § 253 HGB und § 6 EStG). Veräußerungskosten sind die Zahlungen des Veräußerers, die wirtschaftlich mit der Veräußerung zusammenhängen. Ist der Veräußerungsgewinn einkommensteuerpflichtig, erhöht er das zu versteuernde Einkommen, so er nicht selbständig besteuert wird, wie derzeit Kapitaleinkünfte mit der Abgeltungssteuer.

Der Nachlass ist ein Sondervermögen des Erben. Zwar ist auch er eine Rechts- und Sachgesamtheit, aber er ist, anders als ein Unternehmen oder ein Betrieb, keine wirtschaftliche Einheit. Deshalb wird sein Wert nicht im Ganzen ermittelt. Vielmehr werden die Nachlassgegenstände und die Nachlassverbindlichkeiten einzeln bewertet.<sup>7</sup> Im Ergebnis ist der Wert des Nachlasses gleich dem Saldo der Summe der Werte der Nachlass-

gegenstände abzüglich der Summe der Werte der pflichtteilsrelevanten Nachlassverbindlichkeiten.<sup>8</sup> Abzugsfähig sind die Erblasserschulden (§ 1967 Abs. 2, 1. Fall BGB). Auch die Erbfallschulden (§ 1967 Abs. 2, 2. Fall BGB) können abgezogen werden, die Vorrang vor dem Pflichtteil haben. Dazu gehören die Verpflichtungen aus Vermächtnissen und Auflagen nicht. Das ergibt sich aus § 327 Abs. 1 Nr. 2 InsO. Davon betroffen sind nicht nur die vom Erblasser angeordneten Vermächtnisse, sondern auch die gesetzlichen Vermächtnisse.<sup>9</sup>

Jede Bewertung erfolgt auf einen bestimmten Zeitpunkt. Nach § 2311 Abs. 1 S. 1 BGB ist das der Erbfall. Ein Ereignis, das nach dem Bewertungsstichtag<sup>10</sup> eintritt, kann nur berücksichtigt werden, wenn es eine bessere Beurteilung der am Stichtag gegebenen Verhältnisse erlaubt, wenn es also wertaufhellend ist.<sup>11</sup> Alle anderen Ereignisse sind irrelevant.

## 3. Bewertung der Nachlassgegenstände

Eine ausdrückliche Regel für die Bewertung von Nachlassgegenständen findet sich nur in § 2312 Abs. 1 S. 1 BGB für die Übernahme eines Landguts; hier ist der Ertragswert maßgebend. Sonst kommt es nach § 2311 Abs. 2 BGB auf den Wert an, den ein Gegenstand allgemein in der Hand jedes Erben

- 1) Eine Auswahl zum Meinungsstand: Lange in MüKo/BGB, 6. Aufl., § 2311 BGB Rn 41; J. Mayer in Bamberger/Roth, 3. Aufl., § 2311 BGB Rn 8 a, 33; Riedel in Damrau/Tanck, Praxiskommentar Erbrecht, 3. Aufl., § 2311 BGB Rn 89; ders. in Mayer u. a., Handbuch Pflichtteilsrecht, 3. Aufl., § 5 Rn 108 ff; Soergel/Dieckmann, 13. Aufl., § 2311 BGB Rn 22; Palandt/Weidlich, 74. Aufl., § 2311 BGB Rn 4; Fleischer/Schneider, DStR 2013, 1736, 1737; Gast, NJW 1959, 2100; Gratz, DB 1987, 2421, 2425 f; Kröger, BB 1971, 647; Lorz, ZErb 2003, 302; Winkler, ZEV 2005, 89, 91; Schmid, ZErb 2015, 133; Sudhoff, NJW 1963, 421; Wölby, DStR 2012, 717, 717, 770; ders., Unternehmensbewertung für die Erbschaftsteuer, Rn 691 ff.
- 2) Sie ist keine latente Steuer im Sinne von § 246 HGB, wo es um Bewertungsunterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz geht.
- 3) BGH v. 26.4.1972 IV ZR 114/70, NJW 1972, 1269.
- 4) BGH v. 22.10.1986 Iva ZR 143/85, BGHZ 98, 382; v. 13.3.1991 IV ZR 52/90, NJW-RR 1991, 900; v. 14.10.1992 IV ZR 211/91, NJW-RR 1993, 131; v. 25.11.2010 IV ZR 124/09, ZEV 2011, 29 Rn 5; OLG Hamm v. 10.4.2014 10 U 35/13.
- 5) BGH v. 26.4.1972 IV ZR 114/70, NJW 1972, 1269.
- 6) Dazu BGH v. 24.10.1990 XII ZR 101/89, FamRZ 1991, 43, 48; v. 25.11.1998 XII ZR 84/97, NJW 1999, 784; v. 8.9.2004 XII ZR 194/01, FamRZ 2005, 99, 101; v. 9.2.2011 XII ZR 40/09, BGHZ 188, 282 Rn 29 ff; v. 2.2.2011 XII ZR 185/08, Rn 47, 49, BGHZ 188, 249; OLG Düsseldorf v. 20.9.2007 II-7 UF 98/07.
- 7) BGH v. 30.9.1954 IV ZR 43/54, BGHZ 14, 368, 376.
- 8) Vgl. Riedel in Damrau/Tanck, Praxiskommentar Erbrecht, 3. Aufl., § 2311 BGB Rn 2.
- 9) Braun/Bauch, InsO, 6. Aufl., § 327 InsO Rn 8.
- 10) Der Begriff des Stichtags wird beibehalten, obwohl er ungenau ist. Denn es wird nicht auf das Ende des Tages bewertet, an dem der Erbfall eingetreten ist, sondern punktgenau auf den Erbfall.
- 11) Lange in MüKo/BGB, 6. Aufl., § 2311 BGB Rn 28; Riedel in Damrau/Tanck, Praxiskommentar Erbrecht, 3. Aufl., § 2311 BGB Rn 80.

hat.<sup>12</sup> Das ist grundsätzlich der Verkehrswert, der sich mit dem gemeinen Wert im Sinne des Steuerrechts deckt.<sup>13</sup>

Der Verkehrswert, auch Marktwert genannt, wird in § 194 BauGG und in § 16 Abs. 1 S. 4 PfandBG für Grundstücke und der gemeine Wert in § 9 Abs. 2 BewG für alle Vermögensgegenstände, dort Wirtschaftsgüter genannt, definiert: Verkehrswert gleich gemeiner Wert ist der Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Gegenstandes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Oder mit den Worten des PfandBG: Der Marktwert ist der geschätzte Betrag, für welchen ein Beleihungsobjekt am Bewertungsstichtag zwischen einem verkaufsbereiten Verkäufer und einem kaufbereiten Erwerber, nach angemessenem Vermarktungszeitraum, in einer Transaktion im gewöhnlichen Geschäftsverkehr verkauft werden könnte, wobei jede Partei mit Sachkenntnis, Umsicht und ohne Zwang handelt.

Bei der Ermittlung des Verkehrswerts kann auf zeitnahe Vergleichspreise zurückgegriffen werden.<sup>14</sup> Andernfalls muss nach den Regeln bewertet werden, die für die einzelnen Bewertungsgegenstände entsprechend ihrer wirtschaftlichen Funktion gelten, zumeist nach einem Ertragswert- oder einem Sachwertverfahren.

Die Einkommensteuer auf einen Veräußerungsgewinn ist für die Schätzung nicht von Bedeutung. Denn sie beeinflusst den fiktiven Veräußerungspreis nicht, sondern wird umgekehrt von ihm beeinflusst. Ein einfaches Beispiel zeigt das:

Der Erblasser kaufte im Dezember 2008 1.000 Aktien einer börsennotierten AG bei einem Kurs von 50 € pro Stück. Im Januar 2009 kaufte er weitere 1.000 Aktien zum gleichen Kurs nach. Bei seinem Tod im Jahre 2010 standen die Aktien bei 150 € pro Stück.

Der Verkehrswert ist gleich dem Kurswert im Erbfall, denn zu diesem Preis hätte der Erbe die Aktien verkaufen können. Dann hätte er für die Aktien aus 2008 und aus 2009 jeweils Kaufpreise von 150.000 € bekommen, sodass er jeweils einen Veräußerungsgewinn von 100.000 € erzielt hätte. Den Veräußerungsgewinn für die in 2008 erworbenen Aktien hätte er nicht versteuern müssen, wohl aber den Kursgewinn von 100.000 € für die in 2009 nachgekauften Aktien; darauf wäre Einkommensteuer in Gestalt der Abgeltungssteuer von 25 %<sup>15</sup> angefallen, also 25.000 €. Somit bestand im Erbfall für die Aktien aus 2008 keine und für die Aktien aus 2009 eine latente Einkommensteuerschuld von 25.000 €. Daraus zu folgern, dass die Aktien aus 2008 150.000 € wert waren und die Aktien aus 2009 nur 125.000 €, wäre offensichtlich falsch.

Bei der Unternehmensbewertung sind persönliche Steuern des oder der Inhaber nur insoweit von Bedeutung, als sie die aus dem Unternehmen fließenden Zahlungsströme belasten, also die ausschüttbaren oder entnahmefähigen Gewinne.<sup>16</sup> Die Einkommensteuer auf einen Veräußerungsgewinn hingegen hat keinen Einfluss auf den Unternehmenswert. Verkäufer und Käufer verfahren beim Verkauf eines Unternehmens oder einer Unternehmensbeteiligung so, dass sie sich auf einen Preis einigen, bei dem der Verkauf zustande kommt. Ceteris paribus ist das der Verkehrswert, und bei ihm bleibt es. Er wird nicht im

nächsten Schritt um die Einkommensteuer des Verkäufers auf den Veräußerungsgewinn gemindert, um zum „wahren“ Verkehrswert zu gelangen.<sup>17</sup>

#### 4. Besteuerung stiller Reserven

Stille Reserve nennt man den Mehrwert zwischen dem Zeitwert (Markt- oder Verkehrswert) eines Vermögensgegenstands und dessen Erwerbskosten. Der Begriff stammt aus dem Rechnungswesen, wird aber unabhängig davon verwendet.

Der Erbfall führt zu keiner Realisierung stiller Reserven, weder beim Erblasser noch beim Erben. Vielmehr führt der Erbe die einkommensteuerliche Rechtstellung des Erblassers fort.<sup>18</sup> Die stillen Reserven in den Nachlassgegenständen gehen unbesteuert auf ihn über. Er übernimmt auch die Erwerbskosten des Erblassers (§ 6 Abs. 3 EStG, § 11d EStDV).

Der Nachlass selbst ist kein Steuersubjekt.<sup>19</sup> Er ist zwar ein Sondervermögen, aber kein Zweckvermögen im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG, weil er rechtlich und wirtschaftlich ein unselbständiger Bestandteil des Vermögens des Erben ist.

Im Steuerrecht gilt keine Regel, die § 101 BGB entspricht. Die bis zum Erbfall entstandenen stillen Reserven muss also nicht der Erblasser nachträglich versteuern, wenn sie realisiert werden. Daher besteht keine latente Erblasserschuld im Sinne von § 1967 Abs. 2, 1. Fall BGB. Darin ist dem BGH<sup>20</sup> zuzustimmen.

Die Einkommensteuer knüpft nicht an die Existenz stiller Reserven an. Wann sie begründet<sup>21</sup> wurden, ist also nicht relevant, allein relevant ist, wann sie realisiert werden.<sup>22</sup>

12) BGH v. 25.3.1954 IV ZR 146/53, BGHZ 13, 45, 47.

13) BGH v. 30.9.1954 IV ZR 43/54, BGHZ 14, 368, 376; v. 8.4.2015 IV ZR 150/14, ZEV 2015, 349; OLG Düsseldorf v. 27.5.1994 7 U 136/93, ZEV 1994, 361; OLG München v. 4.4.2012 3 U 4952/10. Zum Ganzen J. Mayer, ZEV 1994, 331.

14) Dazu BGH v. 25.11.2010 IV ZR 124/09, ZEV 2011, 29 Rn 5, 10; v. 8.4.2015 IV ZR 150/14 Rn 4, ZEV 2015, 349. Ferner Karczewski, ZEV 2011, 223; Riedel in Mayer u. a., Handbuch Pflichtteilsrecht, 3. Aufl., § 5 Rn 102 mwN.

15) Der Einfachheit halber werden die Annexsteuern (Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) vernachlässigt.

16) Vgl. IDW S 1 (2008), Rn 44 f; nur wenn ausnahmsweise der Liquidationswert als Wertuntergrenze maßgebend ist, wirken sich künftig entstehende Ertragsteuern wertmindernd aus (Rn 140 f).

17) Beträgt z. B. der Preis 110, ergibt sich bei Erwerbskosten von 10 ein Veräußerungsgewinn von 100. Zahlt der Verkäufer darauf 30 % Einkommensteuer, bleiben ihm 70. Wird die Einkommensteuer von 30 in voller Höhe preismindernd berücksichtigt, senken sich der Preis auf 80 und der Veräußerungsgewinn auf 70. Zahlt der Verkäufer darauf nur noch 10 % Einkommensteuer, bleiben ihm am Ende statt 70 nur 63. Der Verkäufer verliert nur dann nicht, wenn die Einkommensteuer teilweise preismindernd berücksichtigt wird und dadurch der Steuersatz soweit sinkt, dass der Preisverlust durch die Steuerersparnis kompensiert wird. Wird die Einkommensteuer nur mit 20 abgezogen und sinkt der Steuersatz auf 12,5 %, bleiben dem Verkäufer weiterhin 70.

18) So beim Tod eines Einzelunternehmers und bei einer Personengesellschaft bei Übergang des Gesellschaftsanteils: Schmidt/Wacker, EStG, 34. Aufl., § 16 EStG Rn 590 und Rn 665 mwN.

19) BFH v. 5.6.1991 XI R 26/89, BStBl II 1991, 820, 821.

20) V. 26.4.1972 IV ZR 114/70, NJW 1972, 1269.

21) Auch in § 38 InsO kommt es auf die Verwirklichung des Steuertatbestands an, die sich nach ständiger Rechtsprechung des BFH ausschließlich nach steuerlichen Grundsätzen richtet: BFH v. 9.12.2014 X R 12/12, BFH/NV 2015, 988 mwN.

22) Es wird im Zeitpunkt der Realisation ein über den vorangegangenen Zeitraum akkumulierter Zuwachs an Leistungsfähigkeit nachholend der Besteuerung unterworfen: BVerfG v. 7.7.2010 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BStBl II 2011, 86; BFH v. 11.12.2012 IX R 7/12, BStBl II 2013, 372, Rn 15.

Realisiert werden stille Reserven, wenn der Vermögensgegenstand veräußert wird. Manchmal genügt ein anderer Vorgang, der einer Veräußerung gleichstellt ist, so die Entnahme eines Gegenstandes aus einem Betriebsvermögen zur Erfüllung eines Sachvermögens<sup>23</sup> oder der Wegzug eines Menschen ins Ausland, der zu mindestens zu 1 % am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft beteiligt ist (§ 6 AStG).

Die fingierte Veräußerung dient ausschließlich der Schätzung des für den Nachlassgegenstand erzielbaren Preises. So ist die Aussage zu verstehen, der Pflichtteilsberechtigte sei so zu stellen, als sei der Nachlass beim Tod des Erblassers in Geld umgesetzt worden.<sup>24</sup> Die Fiktion dient somit nicht der Schätzung des erzielbaren Veräußerungsgewinns. Das kann sie auch nicht leisten, denn sie hat weder die Erwerbskosten noch die Veräußerungskosten zum Gegenstand und bringt dazu keinerlei Erkenntnisse. Der Preis wiederum ist nur ein Rechenposten in der Formel, nach der der Veräußerungsgewinn berechnet wird. Deshalb kann er nur in dem theoretischen Fall, in dem die Erwerbskosten und die Veräußerungskosten null betragen, mit dem Veräußerungsgewinn übereinstimmen.

Wie schon erwähnt, hat die bei einer echten Veräußerung entstehende Einkommensteuer keinen Einfluss auf den erzielten Veräußerungspreis. Deshalb kann eine fiktive Einkommensteuer bei einer fiktiven Veräußerung auch keinen Einfluss auf den geschätzten Veräußerungspreis haben. Denn der Gedankengang und die Berechnung müssen bei einer echten und einer fiktiven Veräußerung identisch sein. Alles andere wäre widersinnig.

## 5. Stichtagsprinzip

Es gibt keinen Besteuerungstatbestand, der besagt, dass Einkommensteuer anfällt, wenn die Veräußerung eines Gegenstandes zum Zweck der Bewertung fingiert wird. Daher kann dadurch keine Einkommensteuer entstehen (§ 38 AO).

Da die Einkommensteuer erst entsteht, wenn der Erbe nach dem Erbfall stille Reserven realisiert hat, kann die Realisierung nicht auf den davor liegenden Stichtag zurückbezogen werden. Dieser Vorgang ist nicht wertaufhellend, sondern wertbegründend. Das Nachlassverzeichnis auf den Stichtag ist eine Vermögensaufstellung, in der Verbindlichkeiten nicht nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten angesetzt werden. Aus diesem Grund können darin nur die am Stichtag bestehenden Verbindlichkeiten ausgewiesen werden.<sup>25</sup> Eine Steuer, die erst nach dem Stichtag anfällt, kann daher nicht aufgenommen werden.<sup>26</sup>

Der Vollständigkeit halber soll auf weitere Schwächen der These, die künftige Einkommensteuer sei aufgrund der Veräußerungsfiktion nach den Verhältnissen am Stichtag zu berechnen und abzuziehen, hingewiesen werden.

Bei formaler Betrachtung muss man sagen, dass die stillen Reserven, die im Erbfall bestehen, niemals besteuert werden. Denn, wie wir gesehen haben, werden nur die im Zeitpunkt der Realisierung vorhandenen stillen Reserven besteuert. Somit kann man nur in dem Sinne von einer latenten Einkommensteuer auf die im Erbfall vorhandenen stillen Reserven spre-

chen, als sie im Zeitpunkt der Realisierung noch vorhanden sind und einen Teil der bei der Veräußerung realisierten stillen Reserven bilden.

Veräußert also in dem Beispielsfall der Erbe einige Zeit nach dem Erbfall die Aktien zu einem Kurs von 200 € pro Stück, kann man durchaus sagen, dass er nunmehr die im Erbfall vorhandenen stillen Reserven von 150 € pro Stück realisiert. Aber wenn der Kurs bis dahin auf 100 € pro Stück oder gar unter die Erwerbskosten des Erblassers von 50 € pro Stück gefallen ist, sind die im Erbfall vorhandenen stillen Reserven teilweise oder ganz weggefallen und die latente Einkommensteuer hat sich reduziert oder in nichts aufgelöst. Und verkauft der Erbe erst, nachdem der Kurs sich von 40 € auf 180 € erholt hat, realisiert er stille Reserven, die in seiner Hand entstanden sind. Denn die Veränderungen des Werts der Nachlassgegenstände nach dem Erbfall betreffen allein ihn.<sup>27</sup> Deshalb kann nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass eine Einkommensteuer, die durch die Veräußerung eines Nachlassgegenstands anfällt, auf stillen Reserven beruht, die im Erbfall vorhanden waren. Ob ein wertmäßiger Zusammenhang besteht, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab, vornehmlich von dem zeitlichen Abstand zwischen Erbfall und Realisierung und den Wertschwankungen der Nachlassgegenstände. Diese Volatilität ist bei börsennotierten Wertpapieren sicherlich größer als bei einem bebauten Grundstück in guter Innenstadtlage. Aber sie besteht immer, nur in unterschiedlichem Ausmaß.

Außerdem kann die latente Einkommensteuer auf stille Reserven nicht mit ihrem Nominalwert berücksichtigt werden. Da die Steuer erst künftig entsteht und fällig wird und den Erben erst dann belastet, kann sich nur ihr Barwert auswirken. Er ist durch Abzinsung des Nominalbetrags auf den Erbfall zu ermitteln.<sup>28</sup> Zinst man eine Verbindlichkeit mit dem Zinssatz des Bewertungsgesetzes von 5,5 % ab,<sup>29</sup> mindert sich ihr Wert nach rund fünf Jahren um ein Viertel und nach rund 13 Jahren um die Hälfte. Aber da niemand mit der erforderlichen Gewissheit sagen kann, wie hoch die stillen Reserven im Zeitpunkt der Realisierung sind und wie hoch sie besteuert werden, lässt sich die künftige Steuer nicht berechnen. Außerdem lässt sich ihre Fälligkeit<sup>30</sup> nicht feststellen, sodass der Abzinsungszeitraum

23) BFH v. 5.7.1990 GrS 2/89, BStBl II 1990, 837, 843; v. 21.10.1993 IV R 42/93, BStBl II 1994, 385.

24) V. 13.3.1991 IV ZR 52/90, NJW-RR 1991, 900; v. 14.10.1992 IV ZR 211/91, NJW-RR 1993, 131; v. 25.11.2010 IV ZR 124/09, ZEV 2011, 29 Rn 5; v. 14.10.; v. 8.4.2015 IV ZR 150/14, ZEV 2015, 315; OLG Düsseldorf v. 27.5.1994 7 U 136/93, ZEV 1994, 361.

25) Zur Unterscheidung von dynamischem und statischem Stichtagsprinzip, das hier maßgeblich ist, vgl. Wollny, Unternehmensbewertung für die Erbschaftsteuer, Rn 691.

26) Das dynamische Stichtagsprinzip, das für die Handelsbilanz gilt, führt zu keinem anderen Ergebnis. Eine künftig entstehende Steuer auf stille Reserven ist am Stichtag keine ungewisse Verbindlichkeit, sodass dafür in der Handelsbilanz keine Rückstellung nach § 249 Abs. 1 HGB gebildet werden kann. Dazu sehr instruktiv BFH v. 16.12.2014 VIII R 45/12, BStBl II 2015, 759.

27) BGH v. 14.7.1952 IV ZR 74/52, BGHZ 7, 135, 138

28) So bereits Sudhoff, NJW 1963, 421, 423.

29) Zum Rückgriff auf steuerliche Bewertungsvorschriften im bürgerlichen Recht vgl. BGH v. 17.12.1952 V BLw 91/52, BGHZ 8, 213, 221; v. 30.9.1954 IV ZR 43/54, BGHZ 14, 368, 376.

30) In dem erwähnten Wegzugfall, der nach § 6 AStG zur Besteuerung eines fiktiven Veräußerungsgewinns führt, wird die entstandene Einkommensteuer zinslos bis zur tatsächlichen Veräußerung gestundet, wenn der Umzug innerhalb der EU oder des EWR erfolgt. Wird die Beteiligung danach nie veräußert, auch nach einem Erbfall nicht, ist die Fälligkeit ad calendae graecas verschoben. Und der Barwert einer Schuld, die nie erfüllt werden muss, ist null.



unbekannt bleibt. Daher lässt sich der Barwert nicht schätzen, sondern nur raten. Allein wenn der Nachlassgegenstand zeitnah nach dem Erbfall veräußert wurde, kennt man die Einkommensteuer und kann sie abzinsen.

Zudem muss berücksichtigt werden, dass stille Reserven bisweilen nie realisiert werden, beispielsweise dann, wenn sich ein steuerverstrickter Nachlassgegenstand schon seit Generationen in Familienbesitz befindet, oder der Erbe einen Nachlassgegenstand nicht ohne weiteres veräußern kann, selbst wenn er wollte, wie den Anteil an einer Familiengesellschaft. Außerdem unterliegt die Realisierung stiller Reserven in bestimmten Fällen nur der Einkommensteuer, wenn sie innerhalb einer bestimmten Frist erfolgt, so bei Grundstücken im steuerlichen Privatvermögen (§§ 22 Nr. 22, 23 EStG); dann kann man davon ausgehen, dass der Erbe ein Nachlassgrundstück erst veräußert, wenn eine noch laufende Veräußerungsfrist abgelaufen ist. Und nicht zuletzt muss bedacht werden, dass es durchaus hin und wieder Maßnahmen gibt, mit deren Hilfe ein gut beratener Erbe einen Veräußerungsgewinn, der normalerweise versteuert werden müsste, auf legale Weise mindern oder vermeiden kann.

## 6. Teilungsmasse

Erbe und Pflichtteilsberechtigter haben beide Erbrechte, die sich aus Art. 14 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 6 Abs. 1 GG ergeben.<sup>31</sup> Da sie sich den Wert des Nachlasses teilen, bilden sie verfassungsrechtlich sozusagen eine Erbengemeinschaft. Ihre Erbrechte sind gleichwertig, keines ist besser als das andere. Daher begegnet eine Rechtsmeinung, wonach der Pflichtteilsberechtigter anteilig mit einer auf den Stichtag berechneten Einkommensteuer belastet werden muss, von der niemand mit hinreichender Gewissheit sagen kann, ob und in welcher Höhe sie jemals anfällt, verfassungsrechtlichen Bedenken.

Einfachrechtlich ist der Erbe dinglich an den Nachlassgegenständen beteiligt (§ 1922 Abs. 1 BGB), der Pflichtteilsberechtigte hingegen nur schuldrechtlich an ihrem Wert (§ 2303 Abs. 1 S. 3 BGB). Er soll dafür entschädigt werden, dass er kein Eigentum am Nachlass erworben hat und wirtschaftlich so dastehen, als sei er zur Hälfte seines gesetzlichen Erbteils Erbe geworden.<sup>32</sup>

An dieser Rechtslage orientiert sich die Besteuerung. Wäre der Pflichtteilsberechtigte entsprechend seiner Quote Eigentümer geworden, wäre er an den stillen Reserven der steuerverstrickten Nachlassgegenstände beteiligt und müsste sie anteilig versteuern, wenn sie realisiert werden. Da er das nicht ist, trifft die Steuer allein den Erben.

Müsste der Erbe die Einkommensteuer allein tragen, wäre sein Erbrecht in gleichheitswidriger Weise beeinträchtigt. Deshalb muss der Pflichtteilsberechtigte daran beteiligt werden. Nur dann sind die verfassungsrechtliche Wertgleichheit der Erbrechte und die einfachrechtliche wirtschaftliche Nachlassenteilung zwischen dem Erben und dem Pflichtteilsberechtigten gewährleistet. Das führt zu dem Ergebnis, dass die entstandene Einkommensteuer in voller Höhe die Teilungsmasse mindert, also den Wert, der dem Erben und dem Pflichtteilsberechtigten für die Befriedigung ihrer Erbrechte zur Verfügung steht. Dann

geht sie in voller Höhe in die Rechnung ein,<sup>33</sup> sodass sie weder geschätzt noch abgezinst werden muss. Dass sie, wenn sie progressiv ist, höher ausfällt, ist ein steuersystembedingter Nachteil, der im Pflichtteilsrecht hingenommen werden muss.<sup>34</sup>

In einem Insolvenzverfahren gehören die Verwertungskosten zu den Masseverbindlichkeiten im Sinne der §§ 324 Abs. 1, 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO. Sie verringern das Vermögen, das zur Verteilung unter den Gläubigern zur Verfügung steht. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH<sup>35</sup> gehört die Einkommensteuer auf stille Reserven zu diesen Verwertungskosten. Daher mindert sie in einer Nachlassinsolvenz den Pflichtteil, der nach § 327 Abs. 1 Nr. 1 InsO nach den Masseverbindlichkeiten zum Zuge kommt.

Als Masseverbindlichkeit ist die Einkommensteuerschuld zugleich eine Nachlasserschuld im Sinne von § 1967 Abs. 2, 3. Fall BGB, da sie durch die Verwertung von Nachlassgegenständen entsteht und deswegen Bezug zum Nachlass hat.<sup>36</sup>

Bei der Auslegung und Anwendung des einfachen Rechts müssen die Grundrechte des Erben aus Art. 6 und Art. 14 GG interpretationsleitend berücksichtigt werden, damit ihre wertsetzende Bedeutung auch auf der Rechtsanwendungsebene gewahrt bleibt.<sup>37</sup> Das kann allerdings nicht erfolgen, indem die Pflichtteilsberechnung, bei der sich die Einkommensteuer nicht ausgewirkt hat, nach § 2313 Abs. 2 BGB berichtigt wird. Denn die Vorschrift bleibt unanwendbar.<sup>38</sup> Dass die Einkommensteuerschuld ungewiss ist, ist sicherlich richtig. Aber das allein kann die Anwendung der Vorschrift nicht rechtfertigen. Denn sie wäre auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie am Stichtag gewiss wäre, weil das Stichtagsprinzip es verbietet, Nachlasserschulden bei der Bewertung des Nachlasses zu berücksichtigen.<sup>39</sup>

Die Lösung besteht vielmehr darin, § 1978 Abs. 2 BGB, und darüber das Auftragsrecht, analog anzuwenden. Wäre die Einkommensteuer bis zur Berechnung des Pflichtteils angefallen, hätte der Erbe vom Nachlass Befreiung von dieser Nachlasserschuld verlangen können, und wenn der die Einkommensteuer zulasten seines Eigenvermögens bezahlt hätte, hätte

31) So für das Pflichtteilsrecht von Kindern BVerfG v. 19.4.2005 1 BvR 1644/00, 188/03, BVerfG 112, 332 R. 65. Nach hM ist das Pflichtteilsrecht der engeren Familie geschützt (Bryde in v. Münch/Kunig, 6. Aufl., Art 14 GG Rn 45; Papier in Maunz/Dürig, Art. 14 GG Rn 302; Sachs/Wendt, 7. Aufl., Art. 14 GG Rn 198; aA O. Depenheuer in v. Mangoldt/Klein/Starck, 6. Aufl., Art. 14 GG Rn 520; Dreier/Wieland, 3. Aufl., Art. 14 GG Rn 67. Unentschieden Jarass/Pieroth, GG, 13. Aufl., Art. 14 GG Rn 108.

32) BGH v. 14.7.1952 IV ZR 74/52, BGHZ 7, 135, 138; v. 30.9.1954 IV ZR 43/54, BGHZ 14, 368, 376. Dem folgend BVerfG v. 26.4.1988 2 BvL 13, 14/86, BVerfGE 78, 132, 149.

33) Staudinger/S. Herzog (2015), § 2311 BGB Rn 103.

34) Dazu Riedel in Mayer u. a., Handbuch Pflichtteilsrecht, 3. Aufl., § 5 Rn 110; ders., Die Bewertung von Gesellschaftsanteilen im Pflichtteilsrecht, Rn 629 ff.

35) BFH v. 16.5.2013 IV R BStBl 2013, 759; v. 9.12.2014 XR 12/12, BFH/NV 2015, 988 Rn 25 ff mwN.

36) RG v. 9.11.1905 Rep. VI. 49/05, RGZ 63, 38; v. 26.3.1917 Rep. IV. 308/16, RGZ 90, 91, 93; BGH v. 10.2.1960 V ZR 39/58, BGHZ 32, 60.

37) BVerfG v. 19.4.2005 1 BvR 1644/00, 188/03, BVerfG 112, 332, 358; Gaier, ZEV 2005, 2, 7.

38) Die Autoren, die sich auf eine einfachrechtliche Auslegung beschränken, sind unterschiedlicher Meinung. Für die Behandlung der latenten Einkommensteuer als ungewisse Verbindlichkeit ist Kröger, BB 1971, 647, 649; dagegen sind Gast, NJW 1959, 2100; Lange in MüKo/BGB, 6. Aufl., § 2313 BGB Rn 12; J. Mayer in Bamberger/Roth, 3. Aufl., § 2313 BGB Rn 4.

39) Staudinger/S. Herzog (2015), § 2311 BGB Rn 58 mwN.

ihm ein Ersatzanspruch gegen den Nachlass zugestanden (§ 670 BGB).<sup>40</sup> Hier wie dort hätte er mit Wirkung gegenüber dem Pflichtteilsberechtigten aus dem Nachlass, in den das Entgelt für den veräußerten Nachlassgegenstand gefallen ist (vgl. §§ 2041, 2019, 2111 BGB),<sup>41</sup> die zur Zahlung der gegen ihn festgesetzten Einkommensteuer erforderlichen Mittel entnehmen können. Wegen der Zeitdifferenz war das nicht möglich. Daher hat der Pflichtteilsberechtigte rechtsgrundlos mehr bekommen, als ihm zustand. Dieses Mehr muss er nach § 812 Abs. 1 S. 2 BGB herausgeben. Eine Zeitgrenze für eine Korrektur kann nicht praeter legem festgelegt werden, weil das

willkürlich wäre.<sup>42</sup> Nur wenn bereits bei Geltendmachung des Pflichtteils mit der erforderlichen Gewissheit feststeht, dass ein steuerverstrickter Nachlassgegenstand demnächst veräußert wird, kann die Einkommensteuer sofort in die Berechnung einbezogen werden.<sup>43</sup>

40) RG v. 26.3.1917 Rep. IV. 308/16, RGZ 90, 91, 93; Soergell/A. Stein, 13. Aufl., § 1967 BGB Rn 14; Palandt/Weidlich, 74. Aufl., § 1967 BGB Rn 8.

41) Der Wert des Nachlasses als Sondervermögen soll über alle Wechsel seiner konkreten Bestandteile erhalten bleiben: BGH v. 21.11.1989 IV a ZR 220/88, BGHZ 109, 214, 217.

42) OLG München v. 4.4.2012 3 U 4952/10.

43) Soergell/Dieckmann, 13. Aufl., § 2311 BGB Rn 22.

### Auf einen Blick

Eine latente Einkommensteuerschuld auf stille Reserven wirkt sich nicht auf die Bewertung steuerverstrickter Nachlassgegenstände aus. Sie ist auch keine ungewisse Nachlassverbindlichkeit, die den Wert des Nachlasses im Zeitpunkt des Erbfalls mindern kann. Vielmehr ist sie eine Nachlasserschuld nach § 1967 Abs. 2, 3. Fall BGB, die erst pflichtteilsrelevant ist, nachdem sie entstanden ist. Dann wirkt sie sich in voller Höhe auf die Teilungsmasse aus, die dem Erben und dem Pflichtteilsberechtigten nach ihren Quoten wertmäßig zusteht. Hat der Pflichtteilsberechtigte den Pflichtteil zuvor schon ungekürzt erhalten, muss er herausgeben, was er zu viel bekommen hat.

Gegenüber der vom BGH beim Zugewinnausgleich praktizierten Veräußerungsfiktion mit sofortiger Gewinn- und

Steuerwirkung hat diese Lösung den Nachteil, dass es der Erbe in der Hand hat, wann er stille Reserven mit Wirkung gegenüber dem Pflichtteilsberechtigten realisiert, weil es dafür keine zeitliche Grenze gibt. Aber damit er vom Pflichtteilsberechtigten das Geld zurückbekommt, das er zu viel gezahlt hat, weil sich die latente Einkommensteuer nicht auswirkt, bevor sie entstanden ist, muss er nachweisen, in welchem Ausmaß seine nach dem Erbfall entstandene Einkommensteuer auf realisierten stillen Reserven eines steuerverstrickten Nachlassgegenstandes beruht, die im Erbfall schon und bei der Veräußerung noch vorhanden waren, was mit fortschreitender Zeit nicht einfacher wird.

## Zur Frage der Verjährung von Grundstücksvermächtnissen

Von Prof. Dr. Jürgen Damrau, Richter am LG a.D., Konstanz

Vermächtnisansprüche werden oft schleppend und zögerlich erfüllt – der Erbe mag nicht! Der Gesetzgeber hat das sogar schon gesehen und hat dem Erblasser die Möglichkeit gegeben Testamentsvollstreckung nur zum Zwecke der (pünktlichen) Erfüllung des Vermächtnisses anzuordnen (§ 2223 BGB). Ab wann verjähren Grundstücksvermächtnisse, nach drei oder nach 10 Jahren? Die Frage nach der Verjährung ist insbesondere da nicht einfach zu beantworten, wo die Vermächtnisse anfielen, als noch die 30-jährige Verjährung galt.

### I. Ausgangsfall

Trat der Erbfall z. B. am 30.6.2000 ein und enthält die Verfügung von Todes wegen ein Grundstücksvermächtnis, so wäre nach dem damaligen Recht der Verjährung der Anspruch aus § 2174 BGB gemäß § 195 BGB mit dem 30.6.2030 verjährt. Und solche Fragen der Verjährung von Grundstücksvermächtnissen tauchen auch heute noch – 15 Jahre vor dem „Endtermin“ durchaus noch auf.

Nun gab es zwischenzeitlich zwei Übergangsrechte – zum 1.1.2002 und zum 1.1.2010. Wann also ist der Anspruch nun tatsächlich verjährt? Wie wäre es, wenn sich der Erbfall in der Zeit zwischen den beiden Reformen, z. B. am 30.6.2005, ereignet hätte und das angeordnete Grundstücksvermächtnis zu diesem Zeitpunkt fällig gewesen wäre (1. Zusatzbeispiel)? Da gibt es doch noch einige zweifelhafte Fragen. Und wann verjährt ein solches Grundstücksvermächtnis nach dem Recht, das seit dem 1.1.2010 gilt? Beispiel: der Erbfall ereignet sich am 30.6.2013,

der Vermächtnisnehmer erfährt alle näheren Umstände dazu am 1.9.2013 (2. Zusatzbeispiel).

Ausgangsbeispiel: Der Erblasser starb am 30.6.2000. Alleinerbe aufgrund Verfügung von Todes wegen ist der Sohn des Erblassers. Zum umfangreichen Nachlass gehört ein bebautes Grundstück. Der Alleinerbe ist mit dem Vermächtnis zugunsten seiner Schwester beschwert; er hat das Grundstück an diese zu übertragen. Die Vermächtnisnehmerin hat ab dem 1.9.2000 Kenntnis vom diesem Vermächtnis.

Der Vermächtnisanspruch entstand mit dem Erbfall am 30.6.2000. Der Anspruch war sofort fällig (§ 2181 BGB). Als ein Anspruch unterliegt der Vermächtnisanspruch der Verjährung (§ 194 BGB). Im Zeitpunkt des Erbfalls verjährt ein Vermächtnisanspruch gemäß § 195 BGB in 30 Jahren. Die Verjährung begann mit der Entstehung des Anspruchs (§ 198 BGB idF vor dem 1.1.2002). Danach würde der Anspruch aus dem Vermächtnis (§ 2170 BGB) mit dem 30.6.2030 verjähren.