

# Sockelvermächtnis mit aufgesetztem Supervermächtnis als Gestaltungsalternative zum klassischen Supervermächtnis (Teil 2)

Von Rechtsanwältin und Notarin, FA für Erbrecht, FA für Handels- u. Gesellschaftsrecht Dr. Ansgar Beckervordersandfort  
und Merle Bock, LL.M., beide Münster

In dem 1. Teil dieses Aufsatzes wurde die zivilrechtliche Zulässigkeit des sog. Supervermächtnisses eingehend untersucht. Zivilrechtlich wird das sog. Supervermächtnis weit überwiegend als zulässig erachtet, mangels höchstrichterlicher Rechtsprechung verbleibt aber eine gewisse Rechtsunsicherheit.<sup>1</sup> In diesem 2. Teil des Aufsatzes soll nun insbesondere die steuerliche Wirksamkeit untersucht werden. Dieser Beitrag schließt dann mit einem konkreten Formulierungsvorschlag für eine Kombination aus einem klassischen Freibetragsvermächtnis als mindestens zu zahlendem Sockelvermächtnis und einem flexiblen Supervermächtnis ab.

## C. Steuerrechtliche Beurteilung des Supervermächtnisses

Das Erbschaftsteuerrecht folgt grundsätzlich dem Zivilrecht, sodass die angestrebten erbschaftsteuerlichen Folgen ein zivilrechtlich wirksames Vermächtnis voraussetzen.<sup>2</sup> Zudem müssen weitere steuerlichen Anforderungen erfüllt werden.

### I. Entstehung der Erbschaftsteuer nach § 9 Abs. 1 Nr. 1a) ErbStG

Grundsätzlich fällt das Vermächtnis gemäß § 2176 BGB mit dem Tod des Erblassers an. Dementsprechend bestimmt auch § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, dass die Erbschaftsteuer grundsätzlich in diesem Zeitpunkt entsteht.<sup>3</sup> Eine Abweichung des Anfalls des Vermächtnisses kann sich aus §§ 2176 bis 2178 BGB ergeben und gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1a) ErbStG entsteht auch die Erbschaftsteuer abweichend vom Grundsatz ausnahmsweise erst mit dem Eintritt der Bedingung oder des Ereignisses, für den Erwerb des unter einer aufschiebenden Bedingung, unter einer Betagung oder Befristung Bedachten sowie für zu einem Erwerb gehörende aufschiebend bedingte, betagte oder befristete Ansprüche.

Vom Anfall des Vermächtnisses ist zivilrechtlich gemäß § 2178 BGB dessen Fälligkeit zu unterscheiden und auch das Erbschaftsteuerrecht greift diese Differenzierung auf, was etwa in §§ 9 Abs. 1 Nr. 1a) und 6 Abs. 4 ErbStG zum Ausdruck kommt.<sup>4</sup>

Der BFH differenziert im Hinblick auf die Anwendbarkeit der Vorschrift des § 9 Abs. 1 Nr. 1a) ErbStG in ständiger Rechtsprechung danach, ob die Fälligkeit des Vermächtnisses bestimmt oder unbestimmt ist.<sup>5</sup>

Ist die Fälligkeit des Vermächtnisses im Zeitpunkt des Erbfalls unbestimmt, so tritt der erwünschte steuerliche Entlastungseffekt beim Erben in Form der Abzugsmöglichkeit des Vermächtnisses als Nachlassverbindlichkeit nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG erst mit Fälligkeit des Vermächtnisses ein, sodass der Erbe zunächst voll erbschaftsteuerpflichtig ist und erst später eine Korrektur der erfolgten Erbschaftsteuerfestsetzung vorgenommen wird.<sup>6</sup>

Anderes gilt nach der Rechtsprechung des BFH, wenn der Zeitpunkt der Fälligkeit des Vermächtnisses beim Eintritt des ersten Erbfalls bestimmt ist.<sup>7</sup> In diesen Fällen soll § 9 Abs. Nr. 1a) ErbStG nicht anwendbar sein, sondern es bei der Grundregel des § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG verbleiben, sodass die Erbschaftsteuer sofort mit dem ersten Erbfall entsteht und das Vermächtnis abzugsfähig nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG wäre.<sup>8</sup> Allerdings ist bei der Bewertung des Vermächtnisanspruchs die hinausgeschobene Fälligkeit gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 12 Abs. 3 BewG durch Abzinsung der Vermächtnisforderung zu berücksichtigen.<sup>9</sup> Handelt es sich um ein zinslos hinausgeschobenes Vermächtnis, sind zudem dessen einkommensteuerliche Folgen zu beachten, die den erbschaftsteuerlichen erwünschten Effekt überschatten können.<sup>10</sup> Denn der BFH nimmt an, dass bei nach mehr als einem Jahr fällig werdenden, unverzinslichen Forderungen eine Kreditgewährung vorliegt.<sup>11</sup> Dementsprechend ist der entgeltlich zufließende Betrag in einen ertragsteuerlich unbeachtlichen Kapitalwert und in ein Entgelt für die Kapitalnutzung aufzuteilen – letzteres zählt zu den Einkünften aus Kapitalvermögen und ist gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EstG im Jahr des Zuflusses zu versteuern.<sup>12</sup> Dieser Pro-

1) Einen ersten Schritt zu mehr Rechtssicherheit bietet der Beschluss des OLG Hamm vom 16.08.2018 – 15 W 256/18, juris Rn. 4, notar 2019, 166 mit Anm. Streppel/Breitenbach, der, soweit aus der Begründung ersichtlich, jedenfalls eine Konstellation nach § 2154 BGB und deren Zulässigkeit nicht in Frage stellte; begrüßend auch Wachter, ErbR 2019, 621, 624.  
2) Ebeling, ZEV 2000, 87, 88 f.; Kanzleiter, in: FS Brambring, 2011, 225, 230.  
3) Halaczinsky, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG, 3. Aufl. 2017, § 9 Rn 5, 12.  
4) Ebeling, ZEV 2000, 87, 90.  
5) BFH, Urt. v. 27.8.2003 – II R 58/01, juris Rn 10 f., BFHE 203, 279; BFH, Urt. v. 7.10.2009 – II R 27/07, juris Rn 10 f., ErbR 2010, 196; demgegenüber kritisch unter Verweis auf den nicht-differenzierenden Wortlaut des § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG Everts, ZErb 2004, 373, 377.

6) BFH, Urt. v. 27.8.2003 – II R 58/01, juris Rn 10 ff., BFHE 203, 279; Fumi, in: von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 9 ErbStG Rn 46; Halaczinsky, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG, 3. Aufl. 2017, § 9 Rn 20; Everts, ZErb 2004, 373, 375; Mayer, DStR 2004, 1409, 1412; nochmals Everts, NJW 2008, 557, 558.  
7) BFH, Urt. v. 7.10.2009 – II R 27/07, juris Rn 10 f., ErbR 2010, 196; BFH, Urt. v. 14.5.2014 – II B 82/13, juris Rn 3 f.; dazu Fumi, in: von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 9 ErbStG Rn 44 ff.  
8) BFH, Urt. v. 7.10.2009 – II R 27/07, juris Rn 10 f., ErbR 2010, 196; Everts, ZErb 2004, 373, 375; Mayer, DStR 2004, 1409, 1412.  
9) Fumi, in: von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 9 ErbStG Rn 45; Mayer, DStR 2004, 1409, 1412; DNotI-Report 2010, 3, 4; Keim, ZEV 2016, 6, 12.  
10) DNotI-Report 2010, 3, 4.  
11) DNotI-Report 2010, 3, 4.  
12) DNotI-Report 2010, 3, 4; a.A. Keim, ZEV 2016, 6, 13, wohl jedenfalls für den Fall, dass der Erblasser selbst (und nicht ein Bestimmungsberechtigter) die aufgeschobene Fälligkeit im Testament anordnet unter Vergleich zur Rechtsprechung des BFH bei Pflichtteilsverzichten der Kinder, die dieser als unentgeltlich ansieht.

blematik lässt sich allerdings zum einen dadurch begegnen, als dass der Beschwernte die Ersetzungsbefugnis erhält, statt einer zunächst geschuldeten Sachleistung auch eine Geldleistung erbringen zu können.<sup>13</sup> Zum anderen besteht die Möglichkeit zu bestimmen, dass die Fälligkeit nicht später als ein Jahr nach dem Tod des Erstversterbenden eintritt, sodass § 12 Abs. 3 BewG und die Rechtsprechung zur Kreditgewährung schon nicht einschlägig wäre. Welche Lösung vorzugswürdig ist, bestimmt sich nach den Interessen der Ehegatten im Einzelfall, v.a. ihrem Interesse an der Reichweite der Dispositionsfreiheit des überlebenden Ehegatten.

## II. Keine steuerliche Entlastung im Fall von § 6 Abs. 4 ErbStG

Gemäß § 6 Abs. 4 ErbStG stehen Nachvermächtnisse und beim Tod des Beschwernten fällige Vermächtnisse oder Auflagen Nacherbschaften gleich, für die die Regelungen des § 6 Abs. 1 bis 3 ErbStG gelten. Hervorzuheben ist insbesondere, dass § 6 Abs. 1 ErbStG das Prinzip, wonach das Erbschaftsteuerrecht dem Zivilrecht folgt, durchbricht, indem in Abweichung zur zivilrechtlichen Beurteilung der Vorerbe als Erbe gilt und als Konsequenz dazu nach § 6 Abs. 2 S. 1 ErbStG die Nacherben den Erwerb als vom Vorerben stammend zu versteuern haben.<sup>14</sup> Dies führt grundsätzlich zu einer doppelten Besteuerung sowohl im Vor- als auch im Nacherbfall. Der Steuerfreibetrag der Kinder auf den Tod des zuerst Sterbenden geht damit verloren.<sup>15</sup> § 6 Abs. 3 S. 2 ErbStG schwächt diese Anordnung allerdings für den Fall ab, in welchem die Nacherbfolge nicht mit dem Tod des Vorerben eintritt, indem „dem Nacherben die vom Vorerben entrichtete Steuer abzüglich desjenigen Steuerbetrags anzurechnen [ist], welcher der tatsächlichen Bereicherung des Vorerben entspricht“.

Bei der Gestaltung ist daher zum einen dringend darauf zu achten, „versteckte“ Nachvermächtnisse, die unter § 6 Abs. 4 ErbStG fallen, zu vermeiden.

Zum anderen sollte die Fälligkeit des Vermächtnisses nicht bis zum Ableben des längerlebenden Ehegatten hinausgezögert werden, um der steuerlich ungünstigen Folge des § 6 Abs. 4 i.V.m. Abs. 2 ErbStG zu entgehen.<sup>16</sup> Dies erfordert eine vom Grundsatz des § 2181 BGB abweichende Regelung.<sup>17</sup>

Um der Anforderung des § 6 Abs. 4 ErbStG zu genügen, kann es aber nicht allein ausreichen, § 2181 BGB abzubedingen. Vielmehr ist der Fälligkeitszeitpunkt unabhängig vom Todeszeitpunkt des Letztversterbenden positiv anzuordnen, ohne dass diese Anordnung als Umgehung im Sinne von § 42 AO zu werten ist.<sup>18</sup> Eine konkrete Bestimmung des Fälligkeitszeitpunkts zu Lebzeiten des Letztversterbenden verbunden mit der Stundung des Vermächtnisses bis zu dessen Tod dürfte eine

solche Umgehung darstellen.<sup>19</sup> Eine Umgehung dürfte es weiterhin darstellen, wenn die Auffangfrist für die Fälligkeit des Vermächtnisses angesichts des Lebensalters der Beschwernten und Bedachten zum Zeitpunkt der Errichtung der Verfügung bewusst unrealistisch lang bestimmt ist, sodass aus ex ante Sicht anhand der üblichen Lebenserwartung des Erben voraussehbar ist, dass dessen Tod vor dem Ablauf der Frist eintritt.<sup>20</sup>

Tritt trotz dieser ex ante Beurteilung vor Ablauf der Auffangfrist zufällig der Tod des Beschwernten ein, soll darin laut *Everts* keine Umgehung des § 6 Abs. 4 ErbStG liegen.<sup>21</sup> Er begründet dies damit, dass in diesem Fall überhaupt nicht auf den Tod des mit dem Vermächtnis Beschwernten abgestellt werde, sondern dieser ein zufällig dazwischentretendes Ereignis innerhalb einer rein zeitlich definierten Frist sei.<sup>22</sup> Allerdings sei als Folge zu beachten, dass der Tod des Beschwernten dann auch nicht die Fälligkeit auslöst, sondern dass die Frist weiterläuft und als Nachlassverbindlichkeit die Schlusserben belastet.<sup>23</sup>

Der Ansicht von *Everts* ist zwar im Grundsatz zuzustimmen. Ihr ist jedoch insoweit entgegenzutreten, als dass sie im Hinblick auf den Beurteilungsmaßstab aus der ex ante Perspektive unvollständig ist. Es ist kein vernünftiger Grund ersichtlich, warum ex ante lediglich auf die Lebenserwartung des Beschwernten abzustellen sein sollte. Vielmehr liegt es auf der Hand, eine umfassende Betrachtung vorzunehmen und vor allem auch die Lebenserwartung des Erblassers miteinzubeziehen und zu schauen, wie weit die Lebenserwartung des Beschwernten diejenige des Erblassers übersteigt. Eine zulässige Höchstfrist in Jahren ab dem Todeszeitpunkt des Erstversterbenden könnte dann etwa lediglich in der (positiven) Differenz der Lebenserwartungen liegen.<sup>24</sup>

*Keim* ist der Ansicht, dass § 6 Abs. 4 ErbStG nicht anwendbar sei, wenn der Erfüllungszeitpunkt statt dem freien Belieben des Bestimmungsberechtigten lediglich dessen billigem Ermessen i.S.v. § 315 BGB überlassen bleibe.<sup>25</sup>

## III. Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch i.S.v. § 42 AO

Nach der Rechtsprechung des BFH gilt § 42 AO mit Blick auf dessen allgemein gehaltenen Wortlaut für alle Steuerarten und ist somit im Erbschaftsteuerrecht anwendbar.<sup>26</sup> Lediglich aus der unterschiedlichen Struktur der gesetzlichen Regelungen für die einzelnen Steuern kann sich jeweils ein unterschiedlich großer Anwendungsbereich für die Vorschrift erge-

13) *Everts*, ZErB 2004, 373, 375 f.; *Mayer*, DSrR 2004, 1409, 1412.

14) *Everts*, ZErB 2004, 373, 374.

15) *Schmidt*, BWNotZ 1998, 97, 98.

16) *Fischer*, in: *Fischer/Pahlke/Wachter*, ErbStG, 6. Aufl. 2017, § 9 ErbStG Rn 36; *Fumi*, in: von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 9 ErbStG Rn 52.

17) *Keim*, ZEV 2016, 6, 11; *Wachter*, ErbR 2019, 621, 622 f.

18) *Everts*, ZErB 2004, 373, 374; nochmals *Everts*, NJW 2008, 557, 558; DN-Notl-Report 2010, 3, 5; *Kanzleiter*, in: FS Brambring, 2011, 225, 231; *Hälscher*, in: *beckOGK*, GesamtHrsg: Gsell/Krüger/Lorenz/Reyermann, Hrsg: Müller-Engels, Stand: 1.7.2019, § 2151 BGB Rn 48; *Wachter*, ErbR 2019, 621, 622.

19) *Kanzleiter*, in: FS Brambring, 2011, 225, 231.

20) *Everts*, ZErB 2004, 373, 375; *Keim*, ZEV 2016, 6, 12; *Wachter*, ErbR 2019, 621, 623.

21) So *Everts*, ZErB 2004, 373, 375; *Everts*, NJW 2008, 557, 558.

22) *Everts*, ZErB 2004, 373, 375.

23) *Everts*, ZErB 2004, 373, 375, weist noch daraufhin, dass diese Schuld selbst bei Personenidentität der Schlusserben und der Vermächtnisnehmer in erbschaftsteuerlicher Hinsicht wegen § 10 Abs. 3 ErbStG nicht erlischt.

24) Dies kommt beispielsweise in Betracht, weil Frauen und Männer eine unterschiedliche allgemeine Lebenserwartung haben, zwischen Ehegatten ein erheblicher Altersunterschied liegen kann oder konkrete Anhaltspunkte für eine konkrete kürzere Lebenserwartung eines Ehegatten etwa wegen einer Krankheit vorliegen; noch weitergehend: *Sammet*, in: Beck'sche OnlineFormulare Vertrag, 48. Edition 2019, Stand: 1.6.2019, 5.1.4.1.1 und 5.1.4.1.2. Rn 10.

25) *Keim*, ZEV 2016, 6, 12.

26) BFH, Beschl. v. 24.5.2000 – II B 74/99, juris Rn 9 unter Berücksichtigung seiner bisherigen Rechtsprechung.

ben, nicht aber ein allgemeiner Ausschluss ihrer Anwendbarkeit auf eine bestimmte Steuer.<sup>27</sup>

Ob ein Missbrauch vorliegt, bestimmt sich nach § 42 Abs. 2 AO, der einen solchen annimmt, „wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind“.

Grundsätzlich dürfte die Gestaltung eines Supervermächtnisses zur Ausnutzung der Erbschaftsteuerfreibeträge keinen Missbrauch i.S.v. § 42 AO darstellen.<sup>28</sup> Aufgrund des Grundsatzes, dass das Erbschaftsteuerrecht der zivilrechtlichen Beurteilung folgt, erfüllen die vom BGB zugelassenen Gestaltungen von Vermächtnissen den Missbrauchstatbestand des § 42 AO wohl nicht.<sup>29</sup> Zudem kann die bloße Ausnutzung der gesetzlich gerade vorgesehenen erbschaftsteuerlichen Freibeträge kaum missbräuchlich sein.<sup>30</sup> Lediglich, wenn restriktive Vorschriften des ErbStG, wie etwa § 6 Abs. 4 ErbStG, bewusst umgangen werden, kann § 42 AO ausnahmsweise einschlägig sein.<sup>31</sup>

#### D. Abschließende Beurteilung der Chancen und Risiken

Die vorstehenden Ausführungen haben gezeigt, dass die Gestaltung des Supervermächtnisses schon in zivilrechtlicher Hinsicht mit einer gewissen Rechtsunsicherheit belastet ist, da es keine höchstrichterliche Rechtsprechung gibt, die sich unmittelbar mit dieser Gestaltung auseinandersetzt und es daher bei den kontroversen Auffassungen in der Literatur verbleibt.<sup>32</sup> Wird die Gestaltung aber zu Absicherungszwecken so gewählt, dass sie selbst einer restriktiven gerichtlichen Überprüfung standhalten könnte, so schränkt dies die anvisierten Gestaltungszwecke ein.

Die aufgezeigten Anforderungen, die das Erbschaftsteuerrecht an die Gestaltung stellt, schränken deren Flexibilität weiter ein. Zudem gibt Everts zu Recht zu bedenken, dass die Gestaltung letztlich von der Aufrechterhaltung der differenzierenden BFH-Rechtsprechung im Rahmen von § 9 Abs. 1 Nr. 1a) ErbStG abhängt, die jedoch nicht gesichert ist, sodass jedenfalls eine sorgfältige Beobachtung der Rechtsprechungsentwicklung angezeigt ist.<sup>33</sup>

Die Gestaltung des klassischen Supervermächtnisses lässt zudem außer Acht, dass bei vermögenden Familien vielfach der Wunsch besteht, dass das Vermögen des erstversterbenden

Ehegatten zumindest teilweise sicher an die Abkömmlinge des Erstversterbenden fällt, indem die Kinder z.B. bereits beim Tod des Erstversterbenden per Vermächtnis bestimmte Vermögenswerte erhalten. Im Gegenzug sind die Ehegatten dann meist bereit, dem länger lebenden Ehegatten im Rahmen der Regelungen zur Wechselbezüglichkeit größere Freiheiten einzuräumen. Sollen die Abkömmlinge beim Tod des Erstversterbenden zunächst noch gar keine Vermögenswerte erhalten, tendieren vermögende Ehegatten demgegenüber oft zu einer stark ausgeprägten Wechselbezüglichkeit oder sogar zur Anordnung von Vor- und Nacherbschaft. Zudem kann die Ausübung des Bestimmungsrechts den Familienfrieden nachhaltig stören, wenn sich ein Vermächtnisnehmer (willkürlich) nachteilig behandelt und zurückgesetzt fühlt, was schließlich in einem Rechtsstreit zur gerichtlichen Überprüfung der Bestimmungsentscheidung gipfeln kann. Vor diesem Hintergrund ist die von der Gestaltungspraxis angestrebte völlige Entscheidungsfreiheit des länger lebenden Ehegatten über das Ob und die Höhe der Vermächtniseinsetzung beim sog. Supervermächtnis eher kontraproduktiv.

Insgesamt lässt sich die Gestaltung des sog. Supervermächtnisses in der klassischen Form daher zwar weniger mit Blick auf dessen Zulässigkeit, als eher mit Blick auf dessen Zweckmäßigkeit als „grenzwertig“<sup>34</sup> oder nur bedingt geeignet bezeichnen. Ob zu einem klassischen Supervermächtnis geraten werden kann, lässt sich daher nur nach sorgfältiger Abwägung der Interessen im Einzelfall unter Berücksichtigung der Gestaltungsalternativen entscheiden.

Dem soeben geschilderten Interessen der Ehegatten lässt sich in der Gestaltungspraxis denkbar einfach Rechnung tragen: durch eine Kombination aus einem unmittelbar fälligen und in der Höhe nicht im Belieben des längerlebenden Ehegatten stehenden Vermächtnis und einem zusätzlichen mehr oder weniger im Belieben des längerlebenden Ehegatten stehenden Supervermächtnis.

Um auch bei dieser Gestaltung eine gewisse Flexibilität zu erhalten und eine häufige Anpassung der letztwilligen Verfügung wegen Änderungen in den Vermögensverhältnissen der Ehegatten zu vermeiden, bietet es sich an, als Sockelvermächtnisse für jeden Abkömmling ein Vermächtnis bis zur Höhe seines Erbschaftsteuerfreibetrages auszusetzen, dieses aber insoweit in der Höhe zu beschränken, als dass die Summe der Vermächtnisse einen bestimmten Anteil am Wert des Nachlasses nicht überschreiten darf. Je nachdem wie groß das Vermögen der Ehegatten ist und wie dieses sich weiterentwickeln wird, lässt sich ein passender Anteil bestimmen, um einerseits möglichst viel Vermögen erbschaftsteuerfrei zu übertragen und andererseits den überlebenden Ehegatten hinreichend zu versorgen. Zusätzlich wird ein Supervermächtnis angeordnet, um sowohl durch das Sockelvermächtnis nicht ausgeschöpfte Erbschaftsteuerfreibeträge auszunutzen als auch – für den Fall des Überschreitens der Erbschaftsteuerfreibeträge – die Erbschaftsteuerprogression nach § 19 ErbStG abzumildern. Um die hinreichende Bestimmtheit des Zweckes gerade für letzteren Fall zu gewährleisten, sollte auch dieses Vermächtnis mit einem Höchstanteil am Nachlass begrenzt werden.

27) BFH, Beschl. v. 24.5.2000 – II B 74/99, juris Rn 9.

28) Ausführlich DNotI-Report 2010, 3, 5; Keim, ZEV 2016, 6, 12; auch schon Schmidt, BWNNotZ 1998, 97, 98, 101; Wachter, ErbR 2019, 621, 623.

29) Keim, ZEV 2016, 6, 12; Piltz, ZEV 2005, 469, 472; Schmidt, BWNNotZ 1998, 97, 98.

30) Walpert, in: Frieser/Sarres/Stückemann/Tschichoflos, Handbuch des Fachanwalts Erbrecht, 7. Aufl. 2019, Kapitel 19 Rn 645.

31) Zu § 42 AO in Bezug auf § 6 Abs. 4 ErbStG siehe oben, C.II.

32) Kanzleiter, in: FS Brambring, 2011, 225, 230, verweist gerade darauf, dass in zivilrechtlicher Hinsicht die Unwirksamkeit des Supervermächtnisses keine „tragischen Folgen“ hätte, da der überlebende gerade frei wäre, über die Zuwendungen an die Kinder aus seinem eigenen und dem ererbten Vermögen frei zu entscheiden.

33) Everts, ZErb 2004, 373, 377.

34) Everts, NJW 2008, 557, 558.



Gerade bei großen Vermögen, zu deren möglichst erb-schaftsteuerfreier bzw. erb-schaftsteuergünstiger Übertragung ohnehin in regelmäßigen Abständen schon zu Lebzeiten Vermögenswerte im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge übertragen werden, bietet diese Kombination die optimale Lösung, um den zeitlichen Zwischenraum zwischen der letzten Übertragung zu Lebzeiten und dem ungewissen Zeitpunkt des Erbfalls rechtssicher und interessengerecht zu überbrücken.<sup>35</sup>

#### E. Formulierungsvorschlag zur Kombination aus Sockelvermächtnis mit aufgesetztem Supervermächtnis

Entscheidet man sich für eine solche Kombination aus verbindlicher Sockelvermächtnisanordnung mit einem zusätzlichen Supervermächtnis, ließe sich dieses wie folgt formulieren.<sup>36</sup>

##### Vermächtnisse zur Beteiligung der Kinder nach dem Tod des Erstversterbenden

(1) Die folgenden Vermächtnisse bezwecken, allen oder einzelnen Vermächtnisnehmern eine Abfindung dafür zu gewähren, dass sie beim Tod des Erstversterbenden lediglich Ersatzerben bzw. Schlusserben sind. Sie dienen zudem dem Ausschöpfen der erb-schaftsteuerlichen Freibeträge nach dem erstversterbenden Ehegatten und der Abmilderung der Steuerprogression nach dem längstlebenden Ehegatten.

(2) Jeder Ehegatte wendet daher für den Fall, dass er der Erstversterbende ist, den gemeinsamen Kindern ... und ... jeweils per Vermächtnis Guthaben auf Giro-, Fest- und Tagesgeldkonten, Depots, Immobilien oder Gesellschaftsbeteiligungen in Höhe des in dem Todeszeitpunkt des Erstversterbenden noch nicht durch lebzeitige Verfügungen ausgenutzten Erb-schaftsteuerfreibetrages zu. Es wird klargestellt, dass sich diese Vermächtnisse gegenständlich auf die Wertpapiere in den Depots, die Immobilien oder Gesellschaftsbeteiligungen beziehen. Der Erbe kann nach billigem Ermessen wählen, welche Vermögenswerte als Vermächtnis übertragen werden. Maximal beträgt der Wert der Vermächtnisse zugunsten der Kinder insgesamt ... % des Reinnachlasses. Die Festlegung der Höhe dieser Vermächtnisse liegt ausdrücklich nicht im Ermessen des Erben.

(3) Zusätzlich beschwert jeder Ehegatte für den Fall, dass er der Erstversterbende ist, seinen Erben, also den jeweils anderen Ehegatten, mit einem Bestimmungs-, Anteils- und Zweckvermächtnis zugunsten der gemeinsamen Kinder ... und ... sowie deren Abkömmlingen. Dem Beschwerwen steht für diese weiteren Vermächtnisse das Bestimmungsrecht zu. Er ist berechtigt, festzulegen, wer aus dem Kreis der Vermächtnisnehmer etwas erhält. Weiterhin ist er berechtigt, die von ihm geschuldete Leistung nach billigem Ermessen zu bestimmen, wobei er festlegen darf, ob, was und wann der aus dem Kreis der Vermächtnisnehmer Ausgewählte etwas

erhält. Zudem ist er befugt, sich einen Nießbrauch an den Vermächtnisgegenständen vorzubehalten. Bei der Ausübung des Bestimmungsrechts gilt als Leitlinie für das billige Ermessen, dass dem Grundsatz nach jeder zum Kreis der Vermächtnisnehmer Gehörende eine Zuwendung zur Ausnutzung seines nach Abs. 2 unausgeschöpften Erb-schaftsteuerfreibetrages sowie zusätzlich zur Abmilderung der Erb-schaftsteuerprogression erhält, wobei der Wert der Zuwendungen an alle Vermächtnisnehmer inklusive der Vermächtnisse nach Absatz 2 insgesamt ... % des Wertes des Reinnachlasses nicht überschreiten soll. Eine von diesem Grundsatz abweichende Bestimmung ist zu begründen. Ein Grund für die Abweichung ist z.B., dass ansonsten der länger lebende Ehegatte seinen eigenen standesgemäßen Unterhalt nicht mehr dauerhaft gewährleisten kann. Es wird klargestellt, dass die Regelung dieses Bestimmungs-, Anteils- und Zweckvermächtnisses auch dazu führen kann, dass die Vermächtnisnehmer keine oder nur sehr geringe weitere Vermächtnisse erhalten.

(4) Die Vermächtnisse fallen mit dem Tod des Erstversterbenden an. Der Beschwerwe hat die Bestimmung innerhalb eines Jahres nach dem Tod des Erstversterbenden zu treffen und die Vermächtnisse spätestens mit Ablauf eines Jahres nach dem Erbfall zu erfüllen, wobei er innerhalb dieses Zeitraums das Vermächtnis durch mehrere, zeitlich auseinanderfallende Einzelleistungen erfüllen kann. Der Erbe kann einen Vermächtnisgegenstand auch mehreren Vermächtnisnehmern zu gemeinschaftlichem Eigentum übertragen, wenn der Vermächtnisgegenstand nicht teilbar ist. Auch kann der Erbe einem Vermächtnisnehmer verschiedene Vermächtnisgegenstände übertragen. Sämtliche mit der Erfüllung des Vermächtnisses anfallenden Kosten und Steuern trägt der Vermächtnisnehmer.

(5) Sollte ein Vermächtnisnehmer vorversterben oder aus einem anderen Grund als Vermächtnisnehmer ausscheiden, sind dessen Abkömmlinge entsprechend den Regeln über die gesetzliche Erbfolge Ersatzvermächtnisnehmer, wobei sich der Vermächtnisbetrag nicht erhöht, sondern die Erb-schaftsteuerfreibeträge, die im Verhältnis des ausscheidenden Vermächtnisnehmers zum Erstversterbenden gelten, maßgeblich für die Bestimmung der Höhe der Vermächtnisse sind. Sind keine Abkömmlinge vorhanden, entfällt das Vermächtnis ersatzlos.

(6) Sollte die Vermächtnisregelung dazu führen, dass einzelne Kinder oder deren Abkömmlinge höhere Vermächtnisse erhalten, erhalten die anderen Kinder bzw. deren Abkömmlinge, die nach dem Tod des Erstversterbenden ein geringeres Vermächtnis erhalten haben, nach dem Tod des Längstlebenden den Differenzbetrag als Vorausvermächtnis. Sollte nicht ausdrücklich etwas anderes angeordnet sein, so soll dadurch jeder Familienstamm von den Eltern insgesamt gleich hohe Zuwendungen erhalten.

35) Zur Absicherung der Gestaltung sind – wie allgemein bei Ehegattentestamenten üblich – Pflichtteilsverzicht sowohl der Ehegatten als auch der Abkömmlinge in Betracht zu ziehen.

36) Formulierungsvorschläge zu klassischen Supervermächtnissen: *Bartsch*, in: *Uricher, Erbrecht*, 3. Aufl. 2017, § 2 Rn 104; *Bredemeyer*, *Zerb* 2017, 343, 348; *Hölscher*, in: *beckOGK*, Stand: 1.7.2019, § 2151 BGB, Rn 46.1; *Sammet*, in: *Beck'sche OnlineFormulare Vertrag*, 48. Edition 2019, Stand: 1.6.2019, 5.1.4.1.1 und 5.1.4.1.2; *Schlitt*, in: *Scherer, Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht*, 5. Aufl. 2018, § 13 Rn 206.

**Auf einen Blick**

Das sog. Supervermächtnis stellt eine gleichermaßen reiz- wie anspruchsvolle Gestaltung dar, die einerseits dem Interesse der Ehegatten an einer weitgehenden Freiheit in Versorgungs- und Vermögensangelegenheiten des längerlebenden Ehegatten Rechnung trägt und andererseits die erbschaftsteuerliche Belastung des Nachlasses durch die Ausnutzung der Steuerfreibeträge vor allem der Abkömmlinge sowie durch die Berücksichtigung der Steuerprogression minimieren hilft. Eine rechtssichere Gestaltung erfordert angesichts der Komplexität der zivil- und steuerrechtlichen Regelungen und ihrer Grenzen jedoch eine große Sorgfalt, um die gewünschten positiven Effekte nicht in ihr Gegenteil zu verkehren.

Neben diesen juristischen Anforderungen ist bei der Gestaltung eines Supervermächtnissen unbedingt die menschliche und oftmals sehr emotionale Komponente zwischen den Ehegatten und innerhalb der Familie in den Blick zu nehmen. Denn eine weitgehende Freiheit des überlebenden Ehegatten als Erben und Bestimmungsberechtigten setzt großes Vertrauen aller Beteiligten untereinander voraus und ist anfällig für Streitigkeiten und Anfeindungen ob einer (un-)gerechten Ausübung des eingeräumten Bestimmungsrechts. Das hier vorgeschlagene Sockelvermächtnis mit lediglich aufgesetztem Supervermächtnis stellt eine Alternative zum klassischen reinen Supervermächtnis dar, dass die aufgezeigten Interessen bestmöglich miteinander vereint.

## Der Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG – Gegenstand einer Prüfung durch das BVerfG?

Von Rechtsanwalt, FA für Steuerrecht, FA für Erbrecht Prof. Dr. Ralph Landsittel\*

Mittlerweile stehen die ersten Fälle zur gerichtlichen Entscheidung an, in denen es unter anderem um die Frage geht, ob die Begünstigungsfähigkeit von Anteilsübertragungen, die nicht als missbräuchlich zu qualifizieren sind, am Einstiegstest des § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG scheitert. Der Beitrag zeigt auf, dass solche Ergebnisse dem Willen des Gesetzgebers nicht entsprechen und auch zu vermeiden sind, ohne das BVerfG zum vierten Mal mit der Prüfung des ErbStG zu befassen.

### I. Einleitung

#### 1. Erste Warnungen

Parallel zu der Veröffentlichung des Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG vom 4.11.2016<sup>1</sup> wurden in der Literatur erste Stimmen laut, wonach der Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG zu weit gefasst sei. Der Wortlaut berge die Gefahr, dass auch Fälle, die nicht als missbräuchlich zu qualifizieren sind, insbesondere keine Cash-Gesellschaften betreffen, von den Begünstigungen für unternehmerisches Vermögen nach §§ 13a, 13 b, 13 c und 28 a ErbStG vollständig ausgenommen würden.<sup>2</sup>

#### 2. Entscheidung des FG Münster vom 3.6.2019

Im September 2019 wurde eine Entscheidung des FG Münster in einem Verfahren auf Aussetzung der Vollziehung ver-

öffentlicht, in der ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG geäußert wurden, da die Regelung zu einem wirtschaftlich nicht nachvollziehbaren Ergebnis führt.<sup>3</sup> Das FG Münster will im Hauptsacheverfahren entscheiden, „ob eine Auslegung von § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG (teleologische Reduktion, Auslegung gegen den Wortlaut) erfolgen muss.“<sup>4</sup>

### II. Alternativen

Die Erbschaftsteuerrichtlinien 2019, denen der Bundesrat am 11.10.2019 zugestimmt hat,<sup>5</sup> lassen die Tendenz der Finanzverwaltung erkennen, über den Wortlaut des eingeschobenen Halbsatzes in § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG hinaus, der mit „soweit“ beginnt, mit „entzogen ist“ endet und den Abzug bei CTA-Strukturen zum Gegenstand hat, Verwaltungsvermögen, das Altersversorgungsverpflichtungen insolvenzgesichert abdeckt, zum Abzug zuzulassen.<sup>6</sup> Der grundlegende „Webfehler“ der Bruttobetrachtung des Verwaltungsvermögens<sup>7</sup> besteht aber in der Praxis fort.

\* Der Autor ist Rechtsanwalt, FA StR, FA ErbR, Honorarprofessor an der Universität Mannheim, Vorstandsmitglied des Zentrums für Unternehmensnachfolge an der Universität Mannheim (zentUma) und Partner der Sozietät Rowedder Zimmermann Hass, Mannheim.

1) BGBl I 2016, 2464.

2) Hannes, ZEV 2016, 554, 556; Korezki, DStR 2016, 2434, 2442; Reich, BB 2016, 2647, 2650; Landsittel, ZErb 2016, 383, 385, soweit die dortige Fn 27 dahingehend verstanden werden könnte, der Wortlaut stünde einer teleologischen Reduktion entgegen, ist dies nicht der Fall, vgl. unten II.2.c).

3) FG Münster ZEV 2019, 551 m. Anm. Reich; hierzu Wachter, DB 2016, 2266.

4) FG Münster ZEV 2019, 551, 553.

5) BR-Drucks 387/19.

6) RE 13 b.11 Abs. 2 S. 6 ErbStR 2019; Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, § 13b Rn 245 a.

7) Hierzu Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 13b Rn 245 b; Stalleken, in: von Oertzen/Loose, ErbStG, § 13b Rn 87.