



## BVerfG: Derzeitige erbschaftsteuerliche Privilegierung von Betriebsvermögen ist verfassungswidrig

### I. Die Entscheidung

Am 17.12.2014 hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) die lang erwartete Entscheidung über die Verfassungskonformität der steuerlichen Privilegierung bei der Übertragung von Betriebsvermögen im Schenk- und Erbfall getroffen (Az. 1 BvL 21/12).

Die Steuerprivilegierungen für Firmenerben werden zum Teil als verfassungswidrig gewertet. Der Gesetzgeber ist nun in der Pflicht, bis 31.06.2016 eine neue Regelung zu treffen.

Gemäß der Entscheidung des BVerfG ist die sogenannte „Verschonungsregelung“, wonach Betriebsvermögen steuerprivilegiert übertragen werden kann, verfassungswidrig. Die Verschonungsregel gilt bislang, vereinfacht dargestellt, unter folgenden Voraussetzungen: In Abhängigkeit von dem Anteil des Verwaltungsvermögens wird ein Verschonungsabschlag von 85 % oder 100 % gewährt, sofern die durchschnittlichen Lohnsummen über eine Frist von fünf bzw. sieben Jahren beibehalten werden und der Betrieb über die entsprechende Zeitdauer weder veräußert noch wesentliche Betriebsgrundlagen ins Privatvermögen überführt werden (sog. Behaltensregel). Bei Unternehmen mit maximal 20 Beschäftigten tritt die Steuerprivilegierung bislang unabhängig von der Erfüllung der Lohnsummenklausel ein.

Das BVerfG betonte in seiner Entscheidung, dass der Schutz des Bestands der Arbeitsplätze von kleinen und mittleren Unternehmen durch Steuer-

begünstigungen ein förderungswürdiges, verfassungskonformes Ziel sei. Es erachtet aber die derzeitigen Regelungen als zu weitgehend und außerdem lückenhaft, sodass eine Ungleichbehandlung der Erwerber betrieblichen und nichtbetrieblichen Vermögens, beispielsweise Immobilienvermögens, gegeben sei.

Die Verschonungsregelung bezwecke vor allem den Schutz von (Familien-) Unternehmen, die typischerweise durch einen besonderen persönlichen Bezug des Erblassers oder Erben zum Unternehmen geprägt seien. Diese wirtschaftlich bedeutsamen Unternehmen sollen nicht durch Steuerforderungen in existenzbedrohende Liquiditätsprobleme geraten. Allein aufgrund der Höhe der steuerbefreiten Beträge sei es aber nicht mehr angemessen, wenn auch größere Unternehmen ohne besondere Feststellung ihrer Verschonungsbedürftigkeit in den Genuss der Steuerbefreiung gelangen könnten.

Zudem sei es verfassungsrechtlich nicht haltbar, die Lohnsummenregelung pauschal bei allen Betrieben mit weniger als 21 Beschäftigten außer Kraft zu setzen. Denn so könnten weit über 90 % aller Betriebe in Deutschland steuerprivilegiert übertragen werden, ohne dass sichergestellt ist, dass nach der Übertragung die Arbeitsplätze in dem Unternehmen tatsächlich erhalten werden.

Auch die Regelung, dass Unternehmen mit einem Anteil von bis zu 50% Verwaltungsvermögen insgesamt steuerlich privilegiert werden, ginge zu weit. Denn zum einen handele es sich bei Verwaltungsvermögen um nicht förderungswürdiges Vermögen. Zum anderen lade die derzeitige Gesetzeslage dazu ein, Unternehmensstrukturen bewusst so zu gestalten, dass eine an sich gegee-

bene volle Steuerpflichtigkeit bei einer Betriebsübertragung umgangen wird.

Die jüngsten Reformvorschläge aus dem Bundesfinanzministerium stoßen nicht nur auf Zuspruch. Der Vorschlag, ab einer bestimmten Obergrenze eine Nachweispflicht einzuführen, wonach Firmenerben künftig belegen sollen, dass sie die Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht stemmen können, sei zu einschneidend und werde dem Ziel, der Erhaltung von Arbeitsplätzen gerade in kleinen und mittleren Familienbetrieben nicht gerecht. Schwierigkeiten bereitet schon die Festlegung dieser Grenze zwischen Mittelstand und Großunternehmen. Beträge zwischen 20 Millionen und 300 Millionen pro Erwerber werden aktuell diskutiert. Einigkeit besteht bislang nur darin, dass Familienunternehmen auch weiterhin begünstigt werden sollen.

Eine grundlegende Reform ist wohl nicht zu erwarten. Stattdessen zielen die Fachgremien auf eine Nachbesserung des bestehenden Gesetzes. Zeit hierfür bleibt bis 30.06.2015.



Allerdings hat das BVerfG die Fortgeltung der bisherigen für gleichheitswidrig befundenen Normen bis zum Inkrafttreten der Neuregelung angeordnet. Damit werden nicht nur haushaltswirtschaftliche Unsicherheiten und verwaltungstechnische Probleme vermieden, die mit der nachträglichen Aufbereitung zwischenzeitig eingetretener Steuerfälle verbunden wären. Vielmehr werde auch den Interessen der betroffenen Unternehmensinhabern und deren Nachfolgern an einer gesicherten Nachfolgeplanung, die auch steuerrechtlich auf einer verlässlichen Rechtsgrundlage basiert, Rechnung getragen. Die bisherigen Verschonungsregelungen sollen jedoch in Fällen einer exzessiven Ausnutzung der als verfassungswidrig befundenen Regelungen nicht gelten.

## FAZIT

---

Die bislang geltenden Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen können bis zum Inkrafttreten der Reform, also bis längstens 30.06.2016, genutzt werden. Damit besteht zumindest die Möglichkeit, dass die Übertragung steuerprivilegiert erfolgen kann. Denn nur im Ausnahmefall, bei exzessivem Ausnutzen der durch das Bundesverfassungsgericht als verfassungswidrig identifizierten Regelungen, sollen auch rückwirkend die Neuregelungen gelten.

---

## Gute verwandtschaftliche Beziehungen begründen keine automatische Ersatzerbenstellung

Das Oberlandesgericht München (OLG) hatte sich in seiner Entscheidung vom 11.12.2014 (Az. 31 Wx 379/14) damit zu befassen, ob bei fehlenden Anhaltspunkten im Testament angenommen werden kann, dass enge Verwandte des vorgesehenen Erben als Ersatzerben eingesetzt sein sollen.

In dem entschiedenen Fall hatte der Erblasser keine eigenen Verwandten. Er war aber vollständig in die Familie seiner Ehefrau integriert. Sämtliche Familienfeste und teilweise auch Urlaube wurden gemeinsam verbracht. Insbesondere den Familien der Schwestern seiner Ehefrau war der Erblasser sehr verbunden. Er bezeichnete diese öffentlich als seine wahre Familie.

In seinem Testament hatte der Erblasser verfügt, dass er seine Ehefrau als Alleinerbin einsetze. Nach dem Tod seiner Ehefrau hat der Erblasser das Testament nicht mehr geändert.

Als der Erblasser verstorben war, lehnte es das Nachlassgericht und ihm folgend das OLG trotz der guten Beziehungen des Erblassers zu den Schwestern seiner Ehefrau ab, diesen einen Erbschein auszustellen. Denn die Schwestern seien von dem Erblasser in seinem Testament nicht als Ersatzerbinnen für den Fall des Vorversterbens seiner Frau eingesetzt worden. Auch aus Umständen außerhalb des Testaments ergebe sich nicht, dass der Erblasser die Schwestern als Ersatzerbinnen eingesetzt hätte, wenn er bedacht hätte, dass seine Ehefrau vor ihm sterben könnte. Allein aufgrund der guten Beziehungen könne

nicht auf einen entsprechenden Willen des Erblassers rückgeschlossen werden. Vielmehr müssten konkrete Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der Erblasser eine Ersatzerbenstellung der Schwestern seiner Ehefrau gewollt hätte. Dies sei vorliegend nicht der Fall.

## FAZIT

---

Bei der Testamentsgestaltung sollte stets bedacht werden, wer als Erbe berufen sein soll, wenn der ursprünglich vorgesehene Erbe wegfällt. Diese Person sollte im Testament ausdrücklich als Ersatzerbe benannt werden. Denn allein der Verwandtschaftsgrad oder die Nähe zum Erblasser genügen nicht, um im Zweifelsfall davon auszugehen, dass die betreffende Person als Ersatzerbe eingesetzt sein soll. Wäre kein Ersatzerbe benannt und hinterließe der Erblasser keine Verwandten, fällt der Nachlass an das Bundesland bzw. den Bund.

---



## Newsletter-Abo

Wenn Sie regelmäßig aktuelle Informationen zum Erbrecht und anderen Rechtsgebieten erhalten möchten, können Sie auf [www.paluka.de](http://www.paluka.de) kostenfrei unsere Newsletter abonnieren.

---

## Wegfall der Bindungswirkung eines gemeinschaftlichen Ehegattentestaments

Das Kammergericht Berlin hat sich in seiner Entscheidung vom 19.12.2014 (Az. 6 W 155/14) mit der Frage befasst, ob die Bindungswirkung aus einem gemeinschaftlichen Testament von Ehegatten auch dann weiter fortwirkt, wenn einer der benannten Schlusserben nach dem Tod des Erst-

versterbenden aber noch vor dem Tod des Zweitversterbenden wegfällt.

Die Ehegatten hatten im Jahr 2002 ein gemeinschaftliches Testament errichtet, mit dem sie sich gegenseitig zu Alleinerben berufen hatten und ihre gemeinsamen Kinder, ein Sohn und eine Tochter, als Schlusserben benannt hatten. Im Jahr 2008 verstarb die Ehefrau. Wenige Monate später verstarb der gemeinsame Sohn der Ehegatten. Im Jahr 2013 hat der Ehemann ein eigenhändiges Testament errichtet und darin sowohl seine Tochter als auch deren Sohn sowie den Sohn seines bereits verstorbenen Sohnes enterbt und stattdessen das Tierheim als Alleinerben eingesetzt. Nachdem auch der Ehemann verstorben war, hat die Tochter einen Erbschein beantragt, der sie als Alleinerbin ausweist, hilfsweise hatte sie einen Erbschein beantragt, der sie und ihren Neffen, den Sohn ihres bereits verstorbenen Bruders, als Miterben zu je ½ ausweist.

Das zuständige Nachlassgericht hat die Erteilung eines entsprechenden Erbscheins abgelehnt. Auch die Beschwerde vor dem Kammergericht blieb ohne Erfolg.

Das Kammergericht entschied, dass ein Erbschein zu Gunsten der Tochter weder als Alleinerben noch als Miterbin neben dem Enkel des verstorbenen in Betracht komme. Zwar war der verstorbene Ehemann an das gemeinschaftliche Testament mit seiner Ehefrau aufgrund der daraus resultierenden Bindungswirkung gebunden. Eine Besonderheit ergäbe sich jedoch dadurch, dass einer der beiden Schlusserben noch vor dem zweiten Ehegatten verstorben ist. In einem solchen Falle kann man nicht davon ausgehen, dass automatisch der verbleibende Schlusserbe den gesamten Nachlass als Alleinerbe erhalten soll. Vielmehr muss durch Auslegung der letztwilligen Verfügung ermittelt werden, was der wirkliche oder mutmaßliche Wille des Erblassers war. Insofern war vorliegend zu fragen, welche Regelung die Ehegatten bei Errichtung des gemeinschaftlichen Testaments für den Fall des Wegfalls ihres Sohnes vor dem Tod des zweiten Ehegatten getroffen hätten. Denkbar wäre zum Beispiel die Variante, dass die verbleibende Tochter Alleinerbin werden solle. Denkbar wäre aber auch, dass neben der Tochter der lebende Enkel, Sohn des verstorbenen Sohnes, als Miterbe berufen sein solle. Das gemeinschaftliche Testament der Ehegatten enthielt aber für keine der beiden Alternativen einen hinreichenden Anhaltspunkt. Deswegen

komme hier, so das Kammergericht, die Auslegungsregel des § 2069 BGB zur Anwendung. Gemäß dieser gesetzlichen Auslegungsregel gilt, dass an die Stelle eines Abkömmlings, der nach der Errichtung des Testaments wegfällt, im Zweifel dessen Abkömmlinge treten sollen. Der lebende Enkel würde also die Position seines Vaters einnehmen. Zu beachten sei jedoch ferner, so das Kammergericht, dass eine Bindungswirkung an das gemeinschaftliche Testament nur dann gegeben ist, wenn sich entsprechender Wille aus dem Testament selbst ergibt. Es reiche dagegen nicht aus, wenn sich nur aufgrund der Auslegungsregel des § 2069 BGB ergibt, dass der Enkel an die Stelle des Sohnes treten solle.

In diesem Falle war also der Ehemann nicht an die Schlusserbeneinsetzung seines Enkels gebunden. Denn das Testament hatte nur vorgesehen, dass Schlusserben die beiden Kinder sein sollen, die Enkel waren dagegen nicht erwähnt. Damit war der Ehemann nur an die Erbinsetzung seiner Tochter als Schlusserbin gebunden. Seinen Enkel konnte er dagegen wirksam einsetzen. Wer nun allerdings neben der Tochter als Erbe berufen ist, ob dies der Enkel sein solle, andere Verwandte oder das in dem zweiten Testament benannte Tierheim, konnte nicht abschließend durch das Kammergericht geklärt werden. Diese Frage müsste in einem weiteren Erbscheinsverfahren geklärt werden.

## FAZIT

---

Sofern sich Ehegatten bei der Errichtung eines gemeinschaftlichen Testaments auch im Hinblick auf die Schlusserbeneinsetzung binden wollen, muss die Regelung im Testament präzise sein. Geregelt werden sollte insbesondere, wer an die Stelle eines Schlusserben tritt, der noch vor dem Tod des zweiten Ehegatten verstirbt. Enthält das Testament keine entsprechenden Regelungen, kann es sein, dass die Bindungswirkung entfällt. Dies hätte zur Folge, dass der überlebende Ehegatte fremde Dritte als Erben einsetzen kann. Das Ziel des zuerst versterbenden Ehegatten, dass auch seine Kinder etwas aus seinem Vermögen erhalten, wäre dann verfehlt.

---

## Bindungswirkung eines gemeinschaftlichen Ehegattentestaments bei Zuwendungsverzicht

Mit einem ähnlichen Fall hatte sich das OLG Hamm in seiner Entscheidung vom 28.01.2015 (I-15 W 503/14, 15 W 503/14) zu befassen. Hier ging es darum, ob eine Bindungswirkung zu Gunsten eines Schlusserben auch den Teil des Nachlasses erfasst, der einem zweiten Schlusserben zustehen soll, der jedoch im Wege eines Zuwendungsverzichts auf seinen Erbteil verzichtet hatte.

In dem entschiedenen Fall hatten die Ehegatten ein gemeinschaftliches Testament errichtet, womit sie sich wechselseitig als Alleinerben eingesetzt hatten. Der überlebende Ehegatte sollte aber nur Vorerbe sein. Von ihren drei Kindern A, B und C hatten Sie nur die Kinder A und B als Schlusserben benannt. C dagegen sollte nur seinen Pflichtteil erhalten. Zudem hatten sie in dem Testament eine Pflichtteilsstrafklausel geregelt, wonach dasjenige der Kinder, das nach dem Tod des ersten Elternteils seinen Pflichtteil verlangt auch im Nachlassfall des zweiten Elternteils nur den Pflichtteil erhalten solle.



Nachdem der Ehemann verstorben war, schloss die Ehefrau mit ihren Kindern A und B einen notariellen Vertrag. Mit diesem Vertrag übertrug B sein Nacherbenrecht auf A und verzichtete zugleich auf seine Erb- und Pflichtteilsansprüche aus dem späteren Nachlass der Mutter. Diese errichtete später ein handschriftliches Testament, in dem sie die Kinder von B als Erben einsetzte. Nachdem die Ehefrau verstorben war, beantragte A einen Erbschein, der ihn als Alleinerben nach der Ehefrau ausweisen solle. Die beiden Kinder des B legten hiergegen Beschwerde ein. Sie sind der Auffassung, dass sie die Erben der Ehefrau seien.



Das OLG entschied, dass A der Alleinerbe der Ehefrau ist. Die Erbeinsetzung der beiden Kinder des B durch das spätere handschriftliche Testament sei unwirksam. Die Ehefrau war aufgrund der Bindungswirkung aus dem gemeinschaftlichen Ehegattentestament an die Erbeinsetzung der beiden Kinder gebunden. B hatte sein Nacherbenrecht ausdrücklich auf A übertragen und im Übrigen auf seine Erb- und Pflichtteilsansprüche verzichtet. Die Kinder des B waren nicht testamentarisch als Ersatzerben berufen. Der Zuwendungsverzicht des B erstreckte sich auf dessen Abkömmlinge. Die Wirkung eines solchen Verzichts erfasst aufgrund der seit 01.01.2010 geltenden Neufassung des § 2352 BGB auch die Abkömmlinge des Verzichtenden, es sei denn es würde ausdrücklich Gegenteiliges erklärt. Gerade dies ist hier nicht erfolgt. Der Verzicht erstreckte sich damit auf die Kinder des B.

Durch den Wegfall des B und dessen Kinder trat Anwachsung bei A an. Das gemeinschaftliche Testament enthält auch keinen Hinweis darauf, dass eine solche Anwachsung nicht gewollt sei. Die Ehegatten hatten die Erbfolge erkennbar abschließend geregelt, so das OLG. Damit erstreckte sich die Bindungswirkung des gemeinschaftlichen Testaments auf den Erbanteil des A insgesamt,

also einschließlich des ihm durch den Zuwendungsverzicht angewachsenen Erbteils. Denn auch in vergleichbaren Fällen, bei denen die Pflichtteilsstrafklausel zur Anwendung kommt, gilt entsprechendes. Auch dort würde der Schlusserbe wegfallen, der nach dem Tod des ersten Erbteils seinen Pflichtteil geltend macht. Der Erbteil, der ihm ohne Geltendmachung des Pflichtteils zugestanden hätte, wächst beim anderen Schlusserben an. Die Bindung an diese Schlusserbeneinsetzung bleibt bestehen und erfasst nicht nur den originären Erbteil, sondern auch den „weiteren“, der durch Anwachsung dem verbleibenden Schlusserben zukommt.

## FAZIT

---

Diese Entscheidung zeigt einmal mehr, dass selbst das vermeintlich einfache Berliner Testament, bei dem sich Ehegatten wechselseitig als Erben und ihre Kinder als Schlusserben einsetzen, nicht ohne Tücken ist. Dies gilt nicht nur im Hinblick auf etwaige steuerliche Nachteile, sondern auch im Hinblick auf die anfänglich geschaffene Bindungswirkung. Sofern sich Ehegatten Änderungen der Schlusserbfolge vorbehalten wollen, sollte dies explizit geregelt werden.

---

---

## AUTORIN



### ULRIKE SPECHT

Rechtsanwältin  
Fachanwältin für Erbrecht

Ulrike Specht ist Partnerin in der Kanzlei Paluka Sobola Loibl & Partner in Regensburg und leitet die Referate Versicherungs- und Versicherungsvertriebsrecht, Handels- und Gesellschaftsrecht sowie Erbrecht

Ihr Tätigkeitsschwerpunkt im Erbrecht erfasst die Beratung zur Nachfolgegestaltung (Testamentgestaltung und vorweggenommene Erbfolge) inklusive erbschaft- und schenkungsteuerlicher Fragen. Darüber hinaus berät Rechtsanwältin Specht zu Patientenverfügung und Vorsorgevollmacht.

Im Versicherungs- und Vertriebsrecht stehen Zulassungs- und Genehmigungsfragen, die Beratung und Vertretung beim Ausstieg aus der Ausschließlichkeit sowie die gesellschaftsrechtliche und vertriebsrechtliche Vertragsgestaltung im Mittelpunkt.

---



Unsere Leistungen im Bereich

## Erbrecht und Unternehmensnachfolge

Paluka  
Sobola



Loibl &  
Partner  
Rechtsanwälte

So vielfältig die Ziele der Erblasser sind, so vielfältig sind auch die Möglichkeiten, die das Erbrecht bietet. Lebzeitige Verfügung oder Vermögensübertragung von Todes wegen sind nur die bekanntesten erbrechtlichen Regelungstypen. Es bedarf daher einer gezielten Abstimmung der Regelungen und Anordnungen, um den Willen des Erblassers mit den Bedürfnissen der nachfolgenden Generation in Einklang zu bringen. Die Rechte Dritter, z. B. Pflichtteilsansprüche oder Ausgleichsansprüche unter Abkömmlingen sowie erbschaft- und schenkungsteuerliche Bedingungen müssen beachtet werden, damit ein schlüssiges Gesamtkonzept erstellt werden kann. Dies gilt für Privatleute und besonders für Unternehmer.

### Unsere Leistungen für Sie:

**Testamentsgestaltung:** Einzeltestamente, Ehegattentestamente, Erbverträge, besondere Regelungen für Familien mit behinderten Kindern.

**Unternehmensnachfolge:** Beratung zur Einbindung des Nachfolgers, Unternehmensverkauf, Anteilsübertragung in Personen- und Kapitalgesellschaften, Umwandlung des Unternehmens, Gestaltung von Gesellschaftsverträgen.

**Landwirtschaftliche Hofnachfolge:** Beratung zur Hofübergabe zu Lebzeiten oder durch Testament unter Berücksichtigung von Pflichtteils- und Abfindungsansprüchen weichender Erben sowie Versorgungsregelungen zum Altenteil und Leibgeding.

**Übergabeverträge:** Prüfung und Gestaltung unter Berücksichtigung von Ausgleichspflichten, Pflichtteilsansprüchen und Regelungen zu Unterhaltspflichten der Kinder gegenüber deren Eltern.

**Erbschaft- und Schenkungsteuer:** Beratung zu erbschaft- und schenkungsteuerlichen Auswirkungen bei Testamenten, Schenkungen und sonstigen Übergaberegulungen.

**Pflichtteilsrecht:** Ermittlung der Pflichtteilsberechtigung, Geltendmachung von Auskunfts-, Wertermittlungs- und Zahlungsansprüchen.

**Gerichtliche und außergerichtliche Vertretung:** Nachlassverfahren, Erbscheinsverfahren sowie Pflichtteils- und sonstige Erbstreitigkeiten, Teilungsversteigerungsverfahren.

**Erbenhaftung:** Beratung zu Haftung und Haftungsbegrenzung der Erben.

**Erbengemeinschaft:** Auseinandersetzung, Rechte und Pflichten der Miterben, Verwaltung der Erbengemeinschaft, Gestaltung von Auseinandersetzungsplänen und -verträgen.

**Testamentsvollstreckung:** Wahrnehmung der Testamentsvollstreckung als Dauer- und Abwicklungsvollstreckung, Gestaltung von Testamentsvollstreckerregelungen.

**Unterhalt von Kindern für deren pflegebedürftige Eltern:** Beratung zu gesetzlichen und vertraglichen Unterhaltspflichten, Berechnung von Unterhaltsansprüchen, auch bei mehreren Geschwistern.

**Patientenverfügung, Vorsorgevollmacht und Betreuungsverfügung:** Beratung und Gestaltung für Privatleute und Unternehmer.

### IHRE ANSPRECHPARTNERIN



**Ulrike Specht**  
Rechtsanwältin  
Fachanwältin für Erbrecht  
Leitende Partnerin

Paluka  
Sobola



Loibl &  
Partner  
Rechtsanwälte

**Paluka Sobola Loibl & Partner**  
**Rechtsanwälte**  
Prinz-Ludwig-Straße 11  
93055 Regensburg

Tel: 0941 58 57 1-0  
Fax: 0941 58 57 1-14

info@paluka.de  
www.paluka.de

Partnerschaftsgesellschaft | Amtsgericht Regensburg PR39