

2.3 Gewillkürte Erbfolge

In Art. 14 Abs. 1 GG ist der **Grundsatz der Testierfreiheit** festgelegt. In vielen Fällen wird die gesetzliche Erbfolge den tatsächlichen Gegebenheiten und Vorstellungen des Erblassers nicht gerecht. Die Testierfreiheit ist die erbrechtliche Ausprägung der Privatautonomie, sie wird jedoch durch den erbrechtlichen Typenzwang eingeschränkt. Der Erblasser ist also frei, über seinen Nachlass zu verfügen, jedoch nur in den vom Gesetz vorgeschriebenen Formen. Da nach dem Ableben des Erblassers die Ermittlung des Willens ungleich schwerer ist, als bei einer noch lebenden Person, versucht der Gesetzgeber hiermit die Auslegung zu erleichtern.

Unterschieden wird zwischen **Testament** (§ 1937 BGB, §§ 2064 ff. BGB, §§ 2265 ff. BGB) und **Erbvertrag** (§ 1941 BGB, § 2274 ff. BGB). Sammelbegriff für beide ist „**Verfügung von Todes wegen**“. Beide Institute unterscheiden sich dadurch, dass das Testament ein einseitiges und der Erbvertrag ein zweiseitiges Rechtsgeschäft ist. Das Gesetz bezeichnet sowohl das Rechtsgeschäft als Ganzes als auch die darin enthaltenen Anordnungen als Verfügungen.

Die meisten von den Anordnungen, die der Erblasser in einer Verfügung von Todes wegen treffen kann, sind vermögensrechtlicher Art. Wie mit allen Rechtsgeschäften sind mit den Verfügungen von Todes wegen jedoch nur die Rechtsgeschäfte und nicht die Urkunden, in denen diese enthalten sind, gemeint.

Die Wirksamkeit einer Verfügung von Todes wegen ist aufgrund des besonderen Charakters an verschiedenartige Voraussetzungen geknüpft. So liegt eine wirksame Verfügung von Todes wegen nur vor, wenn der Testierwille feststellbar ist, beziehungsweise durch Auslegung der wahre Wille des Erblassers ermittelt werden kann. Die Verfügung von Todes wegen ist ein höchstpersönliches Rechtsgeschäft und muss daher vom Erblasser persönlich errichtet werden (§ 2064 BGB, § 2274 BGB), was eine Stellvertretung ausschließt. Gem. § 2065 Abs. 1 BGB darf eine solche Verfügung auch nicht so getroffen werden, dass ein Dritter über die Geltung bestimmt. Jedoch sind dadurch nicht alle Verfügungen ungültig, die vom Willen eines Dritten abhängen, wenn sie zum Beispiel eine Verfügung vom Tun oder Unterlassen desjenigen abhängig gemacht wird. Derartige Bedingungen im Sinne des § 158 BGB (aufschiebende oder auflösende Bedingungen) sind möglich. § 2065 Abs. 1 BGB greift nur ein, wenn der Wille des Dritten den eines unentschlossenen Erblassers ersetzen soll. Außerdem muss der Erblasser die Person, die eine Zuwendung erhalten soll, selbst bestimmen (§ 2065 Abs. 2 BGB). Der Dritte darf Erben oder Erbquote nur bezeichnen, wenn der Erblasser objektive Kriterien für diese Auswahl festgelegt hatte, die dem Testament zu entnehmen sind.

Die Verfügungen von Todes wegen werden nach der Bindungswirkung für den Erblasser unterschieden:

- **Testament:** Einseitige Verfügung von Todes wegen (§ 1937 BGB). Keine Bindungswirkung, da der Widerruf zulässig ist.
 - **Ordentliches Testament:** Privates oder öffentliches Testament vor einem Notar oder einem Berufskonsul.
 - **Außerordentliches Testament:** Militärtestament, Verfolgten Testament, Seetestament, Nottestament vor dem Bürgermeister, Dreizeugentestament.
- **Gemeinschaftliches Testament:** Verfügung von Todes wegen von Ehepartnern (§§ 2265 ff. BGB). Der Widerruf von wechselbezüglichen Verfügungen zu Lebzeiten ist zulässig, aber an eine besondere Form gebunden (§ 2271 Abs. 1 BGB). Mit dem Tode des anderen Ehegatten erlischt dieses Widerrufsrecht (§ 2271 Abs. 2 BGB).
- **Erbvertrag:** Vertragliche Verfügung von Todes wegen über die Erbeinsetzung und Anordnung von Aufträgen und Vermächtnissen (§ 1941 BGB). Der Widerruf ist unzulässig sobald der Erblasser sich vertraglich gebunden hat (§ 2289 Abs. 1 Satz 2 BGB).

Wirksamkeitsvoraussetzung ist die **Testierfähigkeit** des Verfassers, beziehungsweise des späten Erblassers; also die Fähigkeit ein Testament zu errichten (§ 2229 BGB). Im Gegensatz zur Geschäftsfähigkeit kann die Testierfähigkeit nicht eingeschränkt bestehen. Voll geschäftsfähige sowie volljährige beschränkt geschäftsfähige Personen sind testierfähig. Geschäftsunfähige und Minderjährige, die das 16. Lebensjahr

noch nicht vollendet haben, sind wiederum nicht testierfähig. Der testierfähige Minderjährige kann nur in der Form des öffentlichen Testaments (§ 2232 Abs. 1 BGB) durch mündliche Erklärung oder Übergabe einer offenen Schrift errichten. Ein ungültiges eigenhändiges Testament eines Minderjährigen (§ 2247 Abs. 4 BGB) kann nicht von ihm als Volljährigem formlos bestätigt werden (§ 141 BGB). Volljährige sind bei einer krankhaften Störung der Geistestätigkeit, also wenn sie bei der Errichtung ihres Testaments nicht in der Lage sind, die Bedeutung einer von ihnen abgegebenen Willenserklärung einzusehen und nach dieser Einsicht zu handeln (§ 2229 Abs. 4 BGB), testierunfähig. Beachtlich ist diese Störung nur bei der Testamentserrichtung, falls der Testierende danach oder davor (z.B. wenn er im Moment der Errichtung des Testaments einen lichten Moment hat) krankhaft in seiner Geistestätigkeit gestört ist, ist dies nicht beachtlich. Die Beweislast für die Testierunfähigkeit des Erblassers liegt bei demjenigen, der sich darauf beruft.

Da es sich bei dem Erbvertrag um ein zweiseitiges Rechtsgeschäft handelt, erfordert dieses nicht einen Testierwillen, sondern die unbeschränkte Geschäftsfähigkeit des späteren Erblassers (§ 2275 Abs. 1 BGB).

2.3.1 Testament

Ein ordentliches öffentliches Testament (§ 2231 Nr. 1 BGB) kann nur vor einem Notar errichtet werden. In Ausnahmen (§§ 10 ff. Konsulargesetz) ist eine Errichtung auch vor einem Berufskonsul möglich. Auf Verlangen des Erblassers soll der Notar einen zweiten Notar oder bis zu zwei sonstige Zeugen hinzuziehen (§ 29 BeurkG), bei Verletzung hat dies jedoch keinen Einfluss auf die Gültigkeit des Testaments.

Hinweis!

„Der Notar soll den Willen der Beteiligten erforschen, den Sachverhalt klären, die Beteiligten über die rechtliche Tragweite des Geschäfts belehren und ihre Erklärungen klar und unzweideutig in der Niederschrift wiedergeben. Dabei soll er darauf achten, dass Irrtümer und Zweifel vermieden sowie unerfahrene und ungewandte Beteiligte nicht benachteiligt werden“, § 17 Abs. 1 BeurkG.

Bei der Auslegung von Testamenten ergeben sich wegen der Erheblichkeit einerseits und wegen der fehlenden Empfangsbedürftigkeit andererseits einige Besonderheiten.

Da es sich um eine einseitige Willenserklärung handelt, gelten grundsätzlich die allgemeinen Regeln nach §§ 116 ff. BGB, mit Ausnahme der Anfechtungsregelungen, die im Erbrecht speziell geregelt sind.

Der Erblasser muss mit Testierwillen gehandelt haben, also dem Bewusstsein, eine erbrechtlich verbindliche Erklärung abzugeben. Typischerweise ist der Testierwille aber unproblematisch. Lediglich in Ausnahmefällen, etwa wenn der Erblasser in einem Brief mitteilt, wie er seinen Nachlass regeln will, muss durch Auslegung ermittelt werden, ob es sich dabei um eine bloße Kundgabe einer Absicht oder die tatsächliche Verfügung handelt.

Die Auslegung eines einfachen Testaments erfolgt **nur aus Sicht des Erblassers**, nie aus Sicht des Bedachten, dessen Vertrauen ist nicht schutzwürdig. Da es sich um ein einseitiges Rechtsgeschäft handelt, gibt es folglich auch keinen Empfängerhorizont, der maßgeblich sein könnte. Es kommt daher nur § 133 BGB, nicht § 157 BGB zur Anwendung, um den wahren Willen des Erblassers zu ermitteln.

Die Auslegungsfreiheit, die grundsätzlich in Deutschland herrscht, ist im Falle von Testamenten eingeschränkt. So können bei der Auslegung von Testamenten auch äußere Begebenheiten berücksichtigt werden, diese müssen aber im Testament selbst einen Anhaltspunkt finden („**Andeutungstheorie**“).

Falls die Auslegung nach § 133 BGB zu keinem eindeutigen Ergebnis führt, sieht das Gesetz gewisse Auslegungsregeln für diese Zweifelsfälle vor. Der Gesetzgeber unterstellt dem Erblasser dann einen Willen, den er für typisch erachtet.

Nach § 2084 BGB soll im Zweifelsfall die Auslegungsvariante gewählt werden, bei der die Verfügung Erfolg haben kann („wohlwollende Auslegung“). Falls die Auslegung also auch ein nichtiges Rechtsgeschäft zulässt, soll dieses im Zweifel nicht gewollt sein, wenn das Ziel des Erblassers auch auf anderem Weg erreicht

werden kann. Bei eindeutig unwirksamen Verfügungen kommt letztlich nur eine Umdeutung nach § 140 BGB in Betracht.

Nach § 2085 BGB besteht bei der Unwirksamkeit einer von mehreren Verfügungen die Vermutung der Rechtswirksamkeit der übrigen Verfügungen. Hiermit wird der Grundsatz aus § 139 BGB umgekehrt, nach dem in der Regel Teilnichtigkeit die Unwirksamkeit des gesamten Rechtsgeschäfts zur Folge hat. Eine analoge Anwendung von § 2085 BGB auf die teilweise Unmöglichkeit einer einzelnen Verfügung ist nach herrschender Ansicht in der Literatur wohl möglich, sodass der wirksame Rest noch Bestand hätte.

Weitere Auslegungsregeln finden sich in §§ 2066–2077, 2087, 2097 BGB und normieren allgemeine Erfahrungssätze, etwa die Unwirksamkeit der Verfügung zugunsten eines Ehegatten bei Scheidung (§ 2077 BGB). Die Auslegung nach § 133 BGB geht bei eindeutiger Ermittelbarkeit des Willens des Erblassers aber immer den Auslegungsregeln vor! Die Auslegungsregelungen dienen nicht der Einschränkung der Privatautonomie des Erblassers, sondern sollen dieser vielmehr dienen, indem der letztwilligen Verfügung die Wirksamkeit verschafft wird, die vom Erblasser gewollt war.

Das öffentliche Testament wird zur Niederschrift eines Notars errichtet (§ 2231 Nr. 1 BGB, § 8 BeurkG), die die Bezeichnung des Notars und des Erblassers, sowie die Erklärung des letzten Willens enthalten, gem. § 9 Abs. 1 BeurkG. Durch diese Formvorschriften sollen Fälschungen und Verfälschungen ausgeschlossen werden. Wird diese Niederschrift nicht aufgenommen, ist das Testament nichtig. Zudem muss diese Niederschrift in Gegenwart des Notars dem Erblasser vorgelesen, von diesem genehmigt und eigenhändig sowohl vom Erblasser als auch vom Notar unterschrieben werden. Geschieht dies nicht, ist das Testament ebenfalls nichtig.

Der Notar soll zudem Bedenken dem Erblasser bekannt geben. Besteht der Erblasser trotz Belehrungen auf seinen Willen, soll der Notar die abgegebenen Erklärungen des Erblassers auf der Niederschrift vermerken, § 17 Abs. 2 BeurkG.

Der Notar soll zudem die Niederschrift in einen Umschlag nehmen, diesen mit dem Präsesiegel verschließen, auf dem Umschlag das Testament bezeichnen und unterschreiben, § 34 Abs. 1 BeurkG. Desweiteren soll er veranlassen, dass das Testament in besondere amtliche Verwahrung gebracht wird.

Die besondere Stellung des Notars, der die Einhaltung der Formvorschriften überwachen und gleichsam seine Beratungsfunktion (§ 17, § 30 BeurkG) ausfüllen kann, erklärt diese im Vergleich zum einfachen eigenhändigen Testament strengen formalen Anforderungen. Formfehler sind dadurch weitgehend ausgeschlossen.

Zur Errichtung kann der Erblasser zwischen drei Formen wählen (§ 2232 BGB):

- **Erklärung gegenüber einem Notar:** Die Urkundsperson muss die Erklärung des Erblassers vernehmen. Dies muss nicht zusammenhängend geschehen.
- **Übergabe einer offenen Schrift:** Diese muss weder unterschrieben, noch eigenhändig verfasst worden sein (§ 2232 BGB). Auch muss sie nicht per Hand übergeben werden. Es reicht, wenn erkennbar wird, dass der Wille des Erblassers den Notar erreicht. Der Erblasser muss wirksam erklären, dass die Schrift seinen letzten Willen enthält. Der Notar soll vom Inhalt Kenntnis nehmen. Die Niederschrift muss enthalten, dass die Schrift übergeben worden ist (§ 30 BeurkG).
- **Übergabe einer verschlossenen Schrift:** Bei dieser Schrift darf der Notar nicht den Inhalt des Schreibens erfahren. Die Übergabe erfolgt wie bei einer offenen Schrift. Der Notar soll den Erblasser bei Übergabe auch belehren, er darf sich über den Inhalt keine Kenntnis gegen den Willen des Erblassers verschaffen. Die Niederschrift muss enthalten, dass die Schrift übergeben worden ist (§ 30 BeurkG).
- **Kombination:** Alle drei Arten können beliebig kombiniert werden, zum Beispiel wenn der Erblasser die Beratung des Notars in Anspruch nehmen will, aber einen Teil des Inhalts vor dem Notar geheim halten möchte.

Der Erblasser kann auch ein **eigenhändig verfasstes Testament** errichten. Das Gesetz verlangt hier nur eine eigenhändig geschriebene und unterschriebene Erklärung (§ 2247 Abs. 1 BGB). Diese ist ansonsten formfrei, solange der Erblasser damit seine letztwillige Verfügung treffen wollte. Die Eigenhändigkeit hat vor allem die Funktion, die Echtheit der Niederschrift zu sichern. Eine fremde Unterstützung bei der Errichtung eines Testaments kann in Ausnahmefällen zulässig sein, wenn beispielsweise der Erblasser zu gebrechlich ist, seine Hand zu bewegen, darf er sich einer Hilfsperson zur Stütze der Hand bedienen. Maßgeblich ist dabei aber, dass der Erblasser die Willensherrschaft behalten muss, es sich also um seine Schriftzüge und nicht die des Dritten handelt. Für diese praktisch schwer zu beweisende Tatsache trägt derjenige, der Rechte aus dem Testament herleiten will, die Beweislast.

Am Ende der Niederschrift muss eine Unterschrift stehen. Die Unterschrift hat Identitäts- und Abschlussfunktion. Daher muss die Unterschrift auch unbedingt am Ende stehen, weitere Verfügungen unter der Unterschrift sind unwirksam. Die Unterschrift soll Vor- und Nachnamen enthalten (§ 2247 Abs. 3 BGB). Das Testament soll Orts- und Zeitangabe beinhalten (§ 2247 Abs. 2 BGB). Das Testament kann in amtliche Verwahrung gegeben werden.

Verstöße gegen diese bloßen Soll-Vorschriften haben aber keine Rechtsfolgen, sie dienen nur der Beweiserleichterung.

In bestimmten Ausnahmefällen ist auch ein **außerordentliches Testament** möglich. So sind Bürgermeister-, Dreizeugen- oder Seetestamente bei besonderen Gefahrensituationen zulässig. Dabei muss eine Niederschrift über die Testamentserrichtung abgefasst werden. Formfehler sind aber grundsätzlich unschädlich. Da diese Testamente nur für bestimmte Notsituationen existieren, gelten sie auch nur für eine beschränkte Zeit. Nachdem die Ausnahmesituation bewältigt ist, kann der Verfasser wieder auf gewöhnlichem Wege sein Testament verfassen.

Eine besondere Form stellen **gemeinschaftliche Testamente von Ehegatten und Lebenspartnern** (§ 2265 BGB, § 10 Abs. 4 LPartG) dar. Hier wird der letzte Wille von beiden Partnern gemeinschaftlich erklärt. Demgemäß werden die Formvorschriften für gemeinschaftliche eigenhändige Testamente entsprechend angepasst. So genügt es nach § 2267 BGB, wenn eine Person das Testament verfasst und beide unterschreiben.

Als besondere Variante existiert darüber hinaus das sogenannte Berliner Testament, bei dem beide Partner sich gegenseitig als Erben einsetzen und bestimmen, dass der beiderseitige Nachlass dann an einen Dritten fallen soll. Diese Gestaltung ist regelmäßig so, dass keine Vor- und Nacherbfolge (siehe unten) gewollt ist, sondern der Dritte als Erbe beide Nachlässe als Einheit erhalten soll. Es wird also zunächst der eine Ehegatte Erbe, es ist bei ihm nur eine Vermögensmasse vorhanden, der Dritte wird dann im Todesfall des überlebenden Ehegatten nur dessen Erbe.

Gemeinschaftliche Testamente können wechselbezügliche Verfügungen (vgl. § 2270 BGB) enthalten. Wechselbezüglich sind Verfügungen dann, wenn anzunehmen ist, dass sie nicht ohne die Verfügung des jeweils anderen getroffen worden wären. Eine solche kann der Erblasser gem. § 2271 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 2296 BGB nur durch eine notariell beurkundete Erklärung gegenüber seinem Partner widerrufen. Nach dem Tod des Partners ist der Erblasser an seine wechselbezüglichen Verfügungen gebunden. Wegen der gegenseitigen Abhängigkeit der Verfügungen ist ein Widerruf (siehe unten) mit dem Tode des anderen nicht mehr möglich (vgl. § 2271 Abs. 2 BGB).

Grundsätzlich jedoch ist der **Widerruf eines Testaments** relativ unproblematisch möglich. Grundsätzliche Voraussetzung in der Person des Widerrufenden ist die Testierfähigkeit. Es muss grundsätzlich kein Grund vorhanden sein (§ 2253 BGB), es unterliegt der freien Autonomie des Errichtenden seine Verfügungen zu widerrufen. Der Widerruf kann durch ein Testament geschehen (§ 2254 BGB). Dies kann zum einen ein reines Widerrufstestament sein, oder ein späteres, das im Widerspruch zum früheren steht (§ 2258 BGB). Des Weiteren kann der Erblasser die Testamentsurkunde vernichten oder verändern (wenn er mit Aufhebungsabsicht handelt, § 2256 BGB). Wenn der Erblasser das öffentliche Testament aus amtlicher Verwah-

zung zurücknimmt, gilt es als widerrufen (§ 2256 BGB). Der Widerruf des Widerrufs ist nur beim Widerruf durch ein Testament möglich (§ 2257 BGB).

Bei wechselbezüglichen Verfügungen bestehen bezüglich des **Widerrufs** Besonderheiten. Zu Lebzeiten beider ist diese auch frei widerrufbar, bedürfen aber der Form der § 2271 Abs. 1, § 2296 Abs. 2 BGB.

Nach dem Tod des Erstversterbenden besteht grundsätzlich Bindung an das Testament nach § 2271 Abs. 2 Satz 1 HS. 1 BGB.

Von der Bindungswirkung kann sich der Überlebende befreien, indem er das Zugewendete ausschlägt, nach § 2271 Abs. 2 Satz 1 HS 2 BGB. Gem. § 2271 Abs. 3 i.V.m. § 2289 Abs. 2, § 2338 BGB kann ein Ehegatte zudem das Erbrecht des überschuldeten Abkömmlings beschränken, um so einen Zugriff der Gläubiger auf das Vermögen zu verhindern. Nach § 2271 Abs. 1 Satz 2 BGB kommt eine Aufhebung auch bei schweren Verfehlungen des Bedachten in Betracht.

Außerdem besteht nach dem Tod des Ehegatten für den Überlebenden hinsichtlich seiner eigenen wechselbezüglichen Verfügungen ein Anfechtungsrecht nach § 2281 BGB i.V.m. § 2078, § 2079 BGB in analoger Anwendung, da ansonsten die Bindungswirkung weiterreichen würde, als bei einem Erbvertrag. Rechtsfolge der Selbstanfechtung ist die gesetzliche Erbfolge nach dem Vorverstorbenen. Schließlich können die Ehegatten die Bindungswirkung beschränken oder entgegen der gesetzlichen Regelung dem Überlebenden ein freies Widerrufsrecht einräumen.

Neben dem Widerruf besteht auch die Möglichkeit der **Anfechtung**. Die Vorschriften nach §§ 2078 bis 2083 BGB stellen aufgrund der besonderen Interessenlage *leges speciales* zu §§ 119 ff. BGB dar. Bei testamentarischen Zuwendungen besteht wegen der Unentgeltlichkeit und – da auf diese kein Anspruch besteht – kein schutzwürdiges Interesse eines Empfängers. Bei Testamenten handelt es sich noch nicht einmal um empfangsbedürftige Willenserklärungen. Die Anfechtung eines Testaments ist demnach grundsätzlich an geringere Anforderungen geknüpft als die reguläre Anfechtung. Die grundlegende Funktion, nämlich die Wirksamkeit einer Willenserklärung, die so nicht vom Erklärenden gewollt war, aufzuheben, bleibt jedoch die gleiche.

Da der Erklärende, der Erblasser, bereits verstorben ist, kann dieser im Falle einer Verfügung von Todes wegen nicht anfechtungsberechtigt sein.

Es wird deshalb auf die Personen abgestellt, die ein berechtigtes Interesse an der Rechtsfolge der Anfechtung haben. Anfechtungsberechtigt ist demnach jeder, dem die Aufhebung unmittelbar zustattenkommen würde (§ 2080 Abs. 1 BGB). Die Anfechtungserklärung muss innerhalb eines Jahrs ab Kenntnis des Anfechtungsgrunds gegenüber dem Nachlassgericht abgegeben werden (§ 2081 Abs. 1, § 2082 BGB). Anfechtungsgegner bleibt jedoch der zunächst Bedachte.

Als Anfechtungsgründe kommen zunächst Inhalts- und Erklärungsirrtümer nach § 2078 Abs. 1 BGB in Betracht. Diese bestehen dann, wenn der Erblasser bei Kenntnis der Sachlage die Erklärung nicht abgegeben hätte, in Abweichung zu § 119 BGB kommt es dabei nicht auf die allgemeine Verkehrsanschauung, sondern allein auf die subjektive Denk- und Anschauungsweise des Erblassers an.

Darüber hinaus sind im Erbrecht nach § 2078 Abs. 2 BGB auch **Motivirrtümer** beachtlich. Dafür ist erforderlich, dass der Erblasser irrige Erwartungen und Vorstellungen bei der Testamentserrichtung tatsächlich gehegt hat und diese Erwartungen ein bestimmendes Motiv für die Testamentserrichtung darstellten. Alle denkbaren Irrtümer müssen aber kausal für die Verfügung geworden sein, das heißt, dass der Erblasser die Verfügung nicht derartig getroffen hätte, hätte er seinen Irrtum erkannt. Soweit der Erblasser aber noch zu Lebzeiten seinen Motivirrtum erkennt und nicht widerruft, wurde der Irrtum nicht kausal für die Verfügung, da eine Anfechtung dann dem Erblasserwillen widerspräche. Anderenfalls müsste der Erblasser sein im Irrtum errichtetes Testament aufheben, um es sodann mit gleichem Inhalt erneut zu errichten.

Nach § 2079 BGB berechtigt die Übergehung eines Pflichtteilsberechtigten ebenfalls zur Anfechtung, sofern dieser dem Erblasser bei der Errichtung der Verfügung nicht bekannt war oder erst nach der Errichtung der

Verfügung geboren oder pflichtteilsberechtigt wurde. Hier geht der Gesetzgeber, entsprechend dem Regelungsgedanken des Pflichtteilsrechts, davon aus, dass diejenigen, die pflichtteilsberechtigt sind, in einem derartigen Näheverhältnis zum Erblasser standen, dass dieser sie hätte berücksichtigen wollen.

Rechtsfolge der Anfechtung ist, ebenfalls in Abweichung zu den allgemeinen Anfechtungsregeln, grundsätzlich nicht die Nichtigkeit des gesamten Testaments, § 2078 BGB spricht von „soweit“. Nichtig werden nur die Verfügungen, für die der Irrtum kausal war. Bei mehreren Verfügungen besteht nach § 2085 BGB die Vermutung der Rechtswirksamkeit.

Zusammenfassung: Wirksamkeitsvoraussetzungen eines wirksam errichteten Testaments

1. Testierwille (§ 133 BGB)
2. Testierfähigkeit (§ 2229 BGB)
3. Persönliche Errichtung (§§ 2064, 2065 BGB)
4. Keine Formunwirksamkeit (§ 125 Satz 1 BGB)
 - a. Eigenhändiges Testament (§ 2247 BGB)
 - i. Eigenhändig geschrieben (§ 2247 Abs. 1 BGB)
 - ii. Eigenhändig unterschrieben (§ 2247 Abs. 1 BGB)
 - b. Gemeinschaftliches Testament (§ 2267 BGB)
 - i. Eigenhändige Niederschrift durch einen Ehegatten (§ 2267 Satz 1 BGB)
 - ii. Eigenhändige Unterschrift beider Ehegatten (§ 2267 Satz 2 BGB)
 - c. Öffentliches Testament -> Zur Niederschrift eines Notars (§ 2232 BGB)
 - d. Außerordentliche Testamente
 - i. Nottestament vor dem Bürgermeister (§ 2249 BGB)
 - ii. Nottestament vor drei Zeugen (§ 2250 BGB)
 - iii. Nottestament auf See (§ 2251 BGB)
5. Testament nicht weggefallen
 - a. Kein Widerruf durch den Erblasser (§§ 2253 bis 2258 BGB)
 - b. Keine Anfechtung durch Dritte (§§ 142 Abs. 1, 2078 ff. BGB)
6. Keine sonstigen Nichtigkeitsgründe

2.3.2 Erbvertrag

Unter einem **Erbvertrag** versteht man eine vertragliche Bindung des Erblassers zugunsten seines Vertragspartners oder eines Dritten, §§ 2274 ff. BGB. Damit handelt es sich zugleich um eine letztwillige Verfügung. Im Gegensatz zu einem Testament **bindet** ein solcher Vertrag den Erblasser bereits **zu Lebzeiten** bezüglich der erbrechtlichen Verfügungen, denn einseitig kann dieser Vertrag in der Regel nicht mehr geändert werden, es sei denn, es wurde ein Rücktrittsvorbehalt vereinbart. Allerdings kann der Erblasser zu Lebzeiten über sein Vermögen nach wie vor verfügen; er kann es verkaufen, belasten usw. Daneben kann der Erbvertrag nur in bestimmten Fällen angefochten werden.

Geschlossen werden kann ein Erbvertrag nur von einem Notar bei gleichzeitiger Anwesenheit beider Vertragspartner. Stellvertretung ist auf Seiten des Erblassers ausgeschlossen. Der Vertrag soll amtlich verwahrt werden. Geschieht dies nicht, ist der Vertrag jedoch weiterhin gültig. Der Erblasser ist hinsichtlich der vermögensmäßigen Verfügung gebunden und soweit in seiner Testierfreiheit beschränkt. Durch Einverständnis kann diese Bindungswirkung beseitigt werden. Liegt ein Anfechtungs- oder Rücktrittsgrund vor, kann wirksam angefochten oder zurückgetreten werden. Ein Erbvertrag hindert den Erblasser nie daran, durch Rechtsgeschäft unter Lebenden über sein Vermögen zu verfügen.

Ein Erbvertrag kann ansonsten den gleichen Inhalt wie ein Testament haben, das heißt Erbeinsetzung, Vermächtnisse oder Auflagen. Dennoch sollte man nicht vergessen, dass sich der Erblasser nur von Todes wegen bindet. Zu Lebzeiten hat er weiterhin volle Verfügungsmacht über sein Vermögen.

2.3.3 Nichtigkeit und Unwirksamkeit

Testament und Erbvertrag können wie jedes andere Rechtsgeschäft nichtig oder unwirksam sein. Wie jedes nichtige Rechtsgeschäft gilt eine **nichtige Verfügung** von Todes wegen als rechtlich nicht vorhanden. Dabei kann jeder die Nichtigkeit geltend machen, es ist keine gestaltende Erklärung einer besonders berechtigten Person notwendig. Die Nichtigkeit tritt von Gesetzes wegen ein. **Unwirksamkeit** bedeutet, dass ein Rechtsgeschäft keine Wirkung hervorbringt, jedoch weiterhin bestehen bleibt. Nichtigkeit und Unwirksamkeit führen im Ergebnis regelmäßig zu denselben Konsequenzen.

Ob eine Verfügung von Todes wegen nichtig oder unwirksam ist, bestimmt sich nach den allgemeinen Regeln des BGB. Wegen der unterschiedlichen Natur von Testament und Erbvertrag als ein- bzw. zweiseitige Rechtsgeschäfte ergeben sich jedoch Besonderheiten.

Falls ein **geheimer Vorbehalt** (§ 116 Satz 1 BGB) vorliegt, ist dies beim Testament nicht beachtlich, da es sich um ein einseitiges Rechtsgeschäft handelt und kein schutzbedürftiger Erklärungsempfänger vorhanden ist. Beim Erbvertrag und beim gemeinschaftlichen Testament ist die Erklärung bei einem geheimen Vorbehalt jedoch nichtig (§ 116 Satz 2 BGB). Ebenso ist bei einer nicht ernstlich gemeinten Willenserklärung (§ 118 BGB) und bei einer Scheinerklärung die Verfügung nichtig. Besteht ein Formmangel (§ 125 Satz 1 BGB), ist die Verfügung grundsätzlich nichtig, in der Praxis kann in Einzelfällen eine Korrektur über § 242 BGB nach dem Grundsatz von Treu und Glauben erfolgen. Wird mit der Erklärung gegen ein gesetzliches Verbot verstoßen, ist die Verfügung nichtig, es sei denn, es ergibt sich etwas anderes aus dem Gesetz (§ 134 BGB). Bei einem Verstoß gegen die guten Sitten ist die Verfügung ebenfalls nichtig (§ 138 Abs. 1 BGB). Liegt eine teilweise Unwirksamkeit eines Testaments vor, sind die übrigen Verfügungen im Zweifelsfall dennoch wirksam (§ 2085 BGB). Bei gegenseitigen Erbverträgen führt die Nichtigkeit einer der Verfügungen zur Unwirksamkeit des gesamten Vertrags, § 2298 Abs. 1 BGB.

2.4 Ausschluss von der Erbfolge

2.4.1 Enterbung

Der Erblasser kann seine Ehepartner oder Verwandten ohne Vorliegen besonderer Voraussetzungen durch Testament oder einseitige Verfügung im Erbvertrag von der gesetzlichen Erbfolge ausschließen. Geschieht dies, fällt die Erbschaft an den, der dieses bekommen würde, falls die enterbte Person zum Zeitpunkt des Erbfalls nicht gelebt hätte. Pflichtteilsrechtliche Ansprüche bleiben unberührt.

2.4.2 Erbunwürdigkeit

Eine besondere Art der Anfechtung, die gem. § 2344 BGB dazu führt, dass der Erbe rückwirkend so behandelt wird, als hätte er zur Zeit des Erbfalls nicht gelebt, ist die Feststellung der Erbunwürdigkeit (geregelt in §§ 2339 ff. BGB). Die Erbunwürdigkeit muss durch einen Berechtigten im Wege der Anfechtungsklage geltend gemacht werden und wird von dem Gericht festgestellt. Anfechtungsberechtigt ist, wie bei der Anfechtung einer Verfügung von Todes wegen, jeder, dem der Wegfall des Erbunwürdigen zugutekäme.

Gesetzliche Gründe (§ 2339 Abs. 1 BGB) für die Erbunwürdigkeit sind:

- Die vorsätzliche und widerrechtliche Tötung oder der Versuch;
- das Versetzen des Erblassers in einen Zustand infolgedessen der Erblasser bis zu seinem Tod nicht imstande war, eine Verfügung von Todes wegen zu errichten oder aufzuheben;
- das Hindern des Erblassers am Errichten oder Aufheben einer Verfügung von Todes wegen;
- die arglistige Täuschung oder die widerrechtliche Drohung, die den Erblasser dazu bestimmt hat, eine Verfügung von Todes wegen zu errichten oder aufzuheben;
- das schuldig machen eines Urkundendelikts (§ 267, § 271 bis § 274 StGB) in Ansehung einer Verfügung des Erblassers von Todes wegen.

Erbunwürdigkeit tritt nicht ein, wenn die Erbunwürdigkeit durch Anfechtung nicht oder nicht rechtzeitig (§ 2340 Abs. 3, § 2082 BGB) geltend gemacht wurde. Erbunwürdigkeit tritt bei arglistiger Täuschung,

3.21.1 Steuerschuldner

Die **Steuerschuldnerschaft** bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer wird in § 20 ErbStG geregelt. Grundsätzlich ist der Erwerber der Steuerschuldner, bei einer Schenkung unter Lebenden ist auch der Schenker Steuerschuldner.

Hinweis!

Eine **Ausnahme von der Steuerschuld des Schenkers** hat die Finanzverwaltung in RE 13a.1 Abs. 3 ErbStR 2019 geregelt: Kommt es bei der Begünstigung des Betriebsvermögens wegen eines Verstoßes gegen die Behaltevoraussetzungen zu einer Nachversteuerung, soll es nicht zu einer Inanspruchnahme des Schenkers kommen. Eine Ausnahme liegt nur dann vor, wenn der Schenker auch in diesem Fall die Übernahme der Schenkungsteuer nach § 10 Abs. 2 ErbStG übernommen hat.

Steuerschuldner nach § 20 ErbStG	
Vorschrift	Begünstigung
§ 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG	Steuerschuldner ist: – bei Erwerben von Todes wegen der Erwerber, – bei Schenkungen der Erwerber und der Schenker, – bei einer Zweckzuwendung der mit der Ausführung der Zuwendung Beschwerte, – bei der Besteuerung einer Familienstiftung oder eines Familienvereins nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG die Stiftung oder der Verein.
§ 20 Abs. 1 Satz 2 ErbStG	Steuerschuldner ist bei der Zuwendung an eine Vermögensmasse ausländischen Rechts, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStG oder § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 ErbStG) die Vermögensmasse, bei einer schenkweisen Zuwendung auch der Schenker
§ 20 Abs. 2 ErbStG	Bei der fortgesetzten Gütergemeinschaft nach § 4 ErbStG sind die Abkömmlinge im Verhältnis der auf sie entfallenden Anteile Steuerschuldner, der überlebende Ehe- oder Lebenspartner ist für den gesamten Steuerbetrag Steuerschuldner.
§ 20 Abs. 3 ErbStG	Der Nachlass haftet für die Steuer der am Erbfall Beteiligten bis zur Auseinandersetzung.
§ 20 Abs. 4 ErbStG	Der Vorerbe hat die durch die Vorerbschaft veranlasste Steuer aus dem Miteilen der Vorerbschaft zu entrichten.
§ 20 Abs. 5 ErbStG	Hat der Steuerschuldner den Erwerb oder einen Teil des Erwerbs vor Entrichtung der Erbschaftsteuer einem anderen unentgeltlich zugewendet, haftet der andere in Höhe des Werts der Zuwendung persönlich für die Steuer.

Hinweis!

Hat der Schenker im Verhältnis zum Beschenkten die Entrichtung der Schenkungsteuer vertraglich übernommen, ist es nicht ermessensfehlerhaft, wenn die Finanzbehörde nach einer zu niedrigen Festsetzung der Steuer gegen den Beschenkten für die Differenz zu der rechtmäßig festzusetzenden Steuer den Schenker in Anspruch nimmt, BFH Urteil vom 08.03.2017, II R 31/15, BStBl II 2018, 205.

 Hinweis!

Nach § 20 Abs. 6 und Abs. 7 ErbStG ergibt sich noch eine Haftungsvorschrift für Versicherungsunternehmen, die vor Zahlung der Erbschaftsteuer Versicherungsbeträge in das Ausland zahlen. Gleiches gilt für Personen, in deren Gewahrsam sich Vermögen des Erblassers befindet, wenn das Vermögen vorsätzlich oder fahrlässig vor Entrichtung der Erbschaftsteuer in das Ausland gelangt.

3.21.2 Anrechnung ausländischer Steuerbeträge

Bei unbeschränkter persönlichen Steuerpflicht unterliegt das gesamte Vermögen – unabhängig davon, wo sich die einzelnen Vermögenspositionen befinden – der deutschen Erbschaftsteuer („**Weltvermögensprinzip**“). Eine Ausnahme kann sich hier nur ergeben, falls ein Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer zur Anwendung kommt und danach das Besteuerungsrecht dem anderen Staat zusteht (vgl. dazu H E 2.1 ErbStH 2019). Soweit es im Ausland auch zur Erhebung einer Erbschaftsteuer kommt, liegt damit ein klassischer Fall der Doppelbesteuerung vor.

 Hinweis!

Die Erbschaftsteuer, die ein ausländischer Staat auf den Erwerb von Kapitalvermögen erhebt, das ein inländischer Erblasser in dem Staat angelegt hatte, ist bei Fehlen eines DBA weder auf die deutsche Erbschaftsteuer anzurechnen noch als Nachlassverbindlichkeit zu berücksichtigen. Führt die Doppelbesteuerung zu einer übermäßigen Steuerbelastung, kann eine Billigkeitsmaßnahme geboten sein, BFH Urteil vom 19.06.2013, II R 10/12, BStBl II 2013, 746.

Zur Vermeidung dieser **Doppelbesteuerung** kann auf Antrag des Erwerbers die in einem ausländischen Staat für Auslandsvermögen erhobene Steuer, soweit sie der deutschen Erbschaftsteuer entspricht, angerechnet werden, § 21 Abs. 1 Satz 1 ErbStG.

Anrechenbar nach § 21 Abs. 1 Satz 1 ErbStG ist eine ausländische Steuer danach nur, wenn durch sie der Wert des Nachlassvermögens im Sinn einer auf die Nachlassmasse als solcher liegenden Nachlasssteuer, oder der Erbanfall, also die Bereicherung beim einzelnen Erben, erfasst wird (vgl. BFH Urteil vom 26.04.1995, II R 13/92, BStBl II 1995, 540).

 Tipp!

Die **auf die deutsche Erbschaftsteuer anzurechnende ausländische Erbschaftsteuer** ist nach dem amtlichen veröffentlichten Briefkurs für den Tag umzurechnen, an dem die deutsche Erbschaftsteuer für den Erwerb entstanden ist (BFH Urteil vom 19.03.1991, II R 134/88, BStBl II 1991, 521).

Als **Auslandsvermögen** i.S.d. Regelung gelten nach § 21 Abs. 2 ErbStG:

- Alle Vermögensgegenstände i.S.d. § 121 BewG, die auf einen ausländischen Staat entfallen sowie die Nutzungsrechte an diesen Vermögensgegenständen, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes Inländer war (sog. **enger Auslandsvermögensbegriff**).
- Alle Vermögensgegenstände mit Ausnahme des in § 121 BewG aufgeführten Inlandsvermögens sowie alle Nutzungsrechte daran, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes nicht Inländer war (sog. **weiter Auslandsvermögensbegriff**).

 Hinweis!

In dem ersten Fall kann es trotz der Anrechnung der ausländischen Erbschaftsteuer auf die inländische Erbschaftsteuer dennoch zu einer Doppelbesteuerung kommen, wenn der ausländische Staat weitere Vermögensgegenstände als die in § 121 BewG genannten der ausländischen Besteuerung unterwirft (z.B. die Besteuerung laufender Guthaben bei einem ausländischen Kreditinstitut – vgl. EuGH Urteil vom 12.02.2009, C-67/08 – Margarete Block, BFH/NV 2009, 677, BFH Urteil vom 16.01.2008, II R 45/05, BStBl II 2008, 623).

Die Höhe der anzurechnenden Steuer ist abhängig von dem Umfang des ausländischen und des inländischen Vermögens. Besteht das Vermögen ausschließlich aus Auslandsvermögen (z.B. ausländischem Grundbesitz), ergibt sich eine vollständige Anrechnung der ausländischen Steuer auf die in Deutschland entstehende Erbschaftsteuer. Soweit die ausländische Steuer höher ist, als die in Deutschland entstehende Steuer, kann es nicht zu einer Erstattung in Deutschland kommen.

Beispiel: Anrechnung bei nur ausländischem Vermögen

Der in Deutschland ansässige Sohn S (Inländer i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG) erbt von seinem im Ausland ansässigen Vater ausschließlich im Ausland belegenes Vermögen im gemeinen Wert von 1 Mio. €. Im Ausland (kein Doppelbesteuerungsabkommen) ist eine der deutschen Erbschaftsteuer entsprechende Steuer i.H.v. 50.000 € (alternativ 100.000 €) erhoben worden.

Lösung:

In Deutschland ergibt sich die folgende Steuer:	
gemeiner Wert des erworbenen Vermögens	1.000.000 €
persönlicher Freibetrag, § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	<u>./. 400.000 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb	600.000 €
Steuersatz nach Steuerklasse I, § 19 ErbStG	15 %
deutsche Erbschaftsteuer	90.000 €
anzurechnende ausländische Steuer	<u>./. 50.000 €</u>
festzusetzende Steuer	40.000 €

In der Alternative würde die im Ausland entstandene Erbschaftsteuer von 100.000 € auf die inländische Steuer angerechnet werden, sodass in Deutschland keine Erbschaftsteuer mehr entstehen würde, eine Erstattung in Deutschland kann sich aber nicht ergeben.

 Tipp!

Der Erwerber muss den Nachweis über die Höhe der von ihm entrichteten ausländischen Erbschaftsteuer und den Umfang des Auslandsvermögens durch entsprechende Urkunden nachweisen. Soweit diese Urkunden in einer fremden Sprache abgefasst sind, kann eine beglaubigte Übersetzung verlangt werden, § 21 Abs. 3 ErbStG.

Ist in dem Erwerb **sowohl ausländisches als auch inländisches Vermögen** enthalten, kann die ausländische Erbschaftsteuer, die für das Auslandsvermögen erhoben wird, auf die deutsche Erbschaftsteuer angerechnet werden. Die Anrechnung kann aber nicht über die anteilige deutsche Erbschaftsteuer hinausgehen. Dabei ist der auf das ausländische Vermögen entfallende deutsche Teilbetrag in der Weise zu ermitteln, dass die sich für das steuerpflichtige Gesamtvermögen ergebende Erbschaftsteuer im Verhältnis des steuerpflichtigen Auslandsvermögens zum steuerpflichtigen Gesamtvermögen aufgeteilt wird.

Anrechnung der ausländischen Erbschaftsteuer

$$\frac{\text{steuerpflichtiges Auslandsvermögen}}{\text{steuerpflichtiges Gesamtvermögen}} \times \text{deutsche Erbschaftsteuer} = \text{Anrechnungsbetrag}$$

Beispiel: Anrechnung bei in- und ausländischem Vermögen

Die in Deutschland ansässig Tochter T (Inländerin i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG) erbt von ihrer im Ausland ansässigen Mutter M im Ausland belegen Vermögen im gemeinen Wert von 1 Mio. €. Das Inlandsvermögen der M beläuft sich auf zutreffend ermittelte 500.000 €. Im Ausland (kein Doppelbesteuerungsabkommen) ist eine der deutschen Erbschaftsteuer entsprechende Steuer i.H.v. 80.000 € (alternativ 160.000 €) erhoben worden.

Lösung:

In Deutschland ergibt sich die folgende Steuer:

gemeiner Wert des ausländischen Vermögens	1.000.000 €
gemeiner Wert des inländischen Vermögens	500.000 €
Gesamterwerb	1.500.000 €
persönlicher Freibetrag, § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	./. 400.000 €
steuerpflichtiger Erwerb	1.100.000 €
Steuersatz nach Steuerklasse I, § 19 ErbStG	19 %
deutsche Erbschaftsteuer	209.000 €
die ausländische Steuer von 80.000 € ist nur bis zum Höchstbetrag von (1.000.000 : 1.500.000 € × 209.000 € =) anrechenbar, 139.333 €	
maximal aber in Höhe der ausländischen Steuer	./. 80.000 €
festzusetzende Steuer	129.000 €

In der Alternative würde die im Ausland entstandene Erbschaftsteuer von 160.000 € nur in Höhe des berechneten Höchstbetrags von 139.333 € auf die inländische Steuer angerechnet werden, sodass in Deutschland eine Erbschaftsteuer i.H.v. (209.000 € ./. 139.333 € =) 69.667 € festgesetzt werden würde.

Ist das Auslandsvermögen in verschiedenen ausländischen Staaten belegen und hat sich dadurch eine unterschiedliche Belastung des ausländischen Vermögens mit ausländischer Erbschaftsteuer ergeben, ist die Berechnung für jeden Teil separat vorzunehmen. Damit soll verhindert werden, dass ein nicht ausgeschöpfter Anrechnungsbetrag aus einem Land mittelbar auf ein anderes Land übertragen werden kann.

** Hinweis!**

Die ausländische Steuer ist nur dann in Deutschland anrechenbar, wenn die deutsche Erbschaftsteuer für das Auslandsvermögen innerhalb von fünf Jahren seit dem Zeitpunkt der Entstehung der ausländischen Steuer entstanden ist, § 21 Abs. 1 Satz 4 ErbStG.

Die nach Eintritt der Bestandskraft des deutschen Steuerbescheids erfolgte Zahlung einer nach § 21 Abs. 1 ErbStG anrechenbaren ausländischen Steuer stellt ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar (BFH Urteil vom 22.09.2010, II R 54/09, BStBl II 2011, 247).

3.22 Steuerstundungen

Steuerstundungen hat es im Erbschaftsteuergesetz schon vor der Erbschaftsteuerreform 2008/2009 im § 28 ErbStG gegeben. Bis Ende 2008 war die **Steuerstundung** nach § 28 Abs. 1 ErbStG aber an den Erwerb

von Betriebsvermögen oder land- und forstwirtschaftlichen Vermögens gebunden – nicht erforderlich war, dass es sich insoweit um begünstigtes Vermögen handeln musste. Die Erbschaftsteuer konnte in diesen Fällen bis zu zehn Jahre gestundet werden. Erfolgte die Besteuerung wegen eines Erwerbs von Todes wegen, wurde die Stundung zinslos vorgenommen.

Die Stundung muss aber für die Erhaltung des Betriebs notwendig sein. Dies bedeutet, dass die Erbschaftsteuer auch nicht aus anderen Vermögensteilen bezahlt werden kann (BFH Beschluss vom 11.05.1988, II B 28/88, BStBl II 1988, 730). Alleine die Darlegung, dass die Erbschaftsteuer nicht aus dem erworbenen Betriebsvermögen entrichtet werden kann, kann nicht für eine Stundung ausreichend sein.

Durch die Erbschaftsteuerreform **zum 01.07.2016** hat sich eine Änderung in § 28 Abs. 1 ErbStG ergeben. Unabhängig der Art der gewährten Begünstigung kann dem Erwerber die auf das begünstigte Vermögen nach § 13b Abs. 2 ErbStG entfallende Erbschaft- und Schenkungsteuer auf die Dauer von sieben Jahren gestundet werden. Dabei ist der **erste Jahresbetrag** ein Jahr nach der Festssetzung der Steuer fällig und bis dahin **zinslos** zu stunden. Für die weiteren zu entrichtenden Jahresbeträge sind die §§ 234 und § 238 AO zu beachten.

Durch das ErbStRG ist seit dem 01.01.2009 auch eine **Stundungsmöglichkeit für Immobilienvermögen** eingeführt worden, § 28 Abs. 3 ErbStG. Bei bestimmten Grundstücken kann unter weiteren Voraussetzungen eine Stundung der Steuer von bis zu zehn Jahren in Betracht kommen, wenn die Steuer nur durch Veräußerung dieses Vermögens aufgebracht werden kann. Allerdings sind nicht alle Grundstücke begünstigt, die Steuerstundung kommt nur in den folgenden Fällen in Betracht:

- Es handelt sich um ein Grundstück, das nach § 13d ErbStG (bis 30.06.2016: § 13c ErbStG) begünstigt ist (**zu Wohnzwecken vermietetes Gebäude**, nicht zu einem Betriebsvermögen oder land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörend, **im Inland, der Europäischen Union oder in dem Europäischen Wirtschaftsraum** belegen).
- Es handelt sich um ein **Ein- oder Zweifamilienhaus oder um Wohneigentum**, das der Erwerber **zu eigenen Wohnzwecken** nutzt, die Stundung ist hier aber auf die Dauer der Selbstnutzung begrenzt, es sei denn, es wird im Anschluss daran zu Wohnzwecken vermietet. Die Regelung kann nur dann einschlägig sein, wenn keine Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b oder Nr. 4c ErbStG in Betracht kommt. Damit kann sich entweder die Steuerstundung auf Erwerber beziehen, die nicht Ehepartner, Lebenspartner oder Kinder sind oder bei Erwerben durch Kinder, wenn die dann selbstgenutzte Einheit mehr als 200 m² umfasst.

Hinweis!

Auch bei der Steuerstundung nach § 28 Abs. 3 ErbStG gilt: Erfolgt der Erwerb im Rahmen einer Schenkung unter Lebenden, erfolgt die Stundung unter einer Verzinsung, bei einem Erwerb von Todes wegen erfolgt die Stundung zinsfrei.

3.23 Anzeigeverpflichtungen

Der Erwerber muss bei einem Erwerb, der unter das Erbschaftsteuergesetz fällt, verschiedene Anmeldepflichten beachten. Die **grundsätzliche Anzeigepflicht** ist in § 30 Abs. 1 ErbStG geregelt. Danach muss der Erwerber innerhalb von drei Monaten nach erlangter Kenntnis über den Erwerb dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt den Vorgang anmelden. Bei einer Schenkung unter Lebenden ist auch der Zuwendende zur Anzeige verpflichtet, § 30 Abs. 2 ErbStG.

Unter bestimmten Voraussetzungen entfällt jedoch die Anzeigeverpflichtung – dies liegt insbesondere dann vor, wenn es sich um eine von einer staatlichen Stelle eröffnete Verfügung von Todes wegen handelt. Allerdings wurde 2009 eine Einschränkung dieser in § 30 Abs. 3 ErbStG geregelten Ausnahme dahin gehend vorgenommen, dass die Anzeigeverpflichtung durch den Erwerber doch besteht, wenn zum Erwerb Grundbesitz, Betriebsvermögen oder Anteile an Kapitalgesellschaften gehören. Ziel der Einschränkung ist

die Erfassung der steuerpflichtigen Fälle sicherzustellen, da die Finanzämter von den Erwerbern Angaben insbesondere zur Zusammensetzung des Nachlasses und seines Werts erhalten wollen, vgl. auch § 30 Abs. 4 ErbStG.

 Hinweis!

Keine Anzeigepflicht besteht bei einer notariell beurkundeten Schenkung, hier muss der Notar die notwendige Anzeige erstatten.

Aus § 33 ErbStG (**Anzeigepflicht der Vermögensverwahrer**, Vermögensverwalter und Versicherungsunternehmen) sowie aus § 34 ErbStG (Anzeigepflicht der Gerichte, Behörden, Beamten und Notare) ergeben sich weitere Verpflichtungen für bestimmte Personengruppen und Organisationen, Erbschaftsteuerrelevante Sachverhalte den zuständigen Finanzbehörden zu melden.

 Hinweis!

Ein inländisches Kreditinstitut ist nach der Rechtsprechung (BFH Urteil 16.11.2016, II R 29/13, BFH/NV 2017, 380 sowie EuGH Urteil vom 14.04.2016, C-522/14 – Sparkasse Allgäu, BFH/NV 2016, 991) verpflichtet, in die Anzeigen nach § 33 Abs. 1 ErbStG auch Vermögensgegenstände einzubeziehen, die von einer unselbständigen Zweigniederlassung im Ausland verwahrt oder verwaltet werden, selbst wenn dort ein strafbewehrtes Bankgeheimnis zu beachten ist.

Darüber hinaus ergeben sich nach § 13a Abs. 7 ErbStG (bis 30.06.2016: § 13a Abs. 6 ErbStG) und § 19a Abs. 5 ErbStG noch **individuelle Meldepflichten**, wenn gegen die Behaltevoraussetzungen bei nach § 13a und § 13b ErbStG begünstigtem Vermögen verstoßen wird. Die Fristen sind dabei in Abhängigkeit der Art des Verstoßes unterschiedlich geregelt:

- Bei einem **Verstoß gegen die Lohnsummenfrist** beträgt die Meldefrist sechs Monate nach Ablauf des maßgeblichen Zeitraums (im Regelfall fünf Jahre, beim Optionsmodell sieben Jahre).
- Bei **Verkauf, Aufgabe, anderer steuerschädlicher Verfügung** oder bei einer **Überentnahme** beträgt die Meldefrist einen Monat, die Frist beginnt nach Verwirklichung der steuerschädlichen Verfügung.

Die Anzeige ist schriftlich vorzunehmen, sie kann auch dann nicht entfallen, wenn es trotz des Verstoßes gegen die Begünstigungsvoraussetzungen nicht zu einer Steuerentstehung (Nachversteuerung) kommt.

 Tipp!

Der Steuerpflichtige hat den Erwerb nur anzumelden, eine Berechnung der Steuer hat dabei nicht zu erfolgen. Soweit eine Steuer nicht entsteht (z.B. weil die persönlichen Freibeträge nicht überschritten sind), entfällt die Meldeverpflichtung nicht.

Gesondert geregelt ist in § 13a Abs. 6 und § 19a Abs. 5 ErbStG auch die **Festsetzungsfrist** in diesen Fällen: Die Festsetzungsfrist endet nicht vor dem Ablauf des vierten Jahres, nachdem die Finanzverwaltung von dem Verstoß gegen die Behaltevoraussetzungen erfahren hat.

 Hinweis!

Besondere Anzeigeverpflichtungen ergeben sich auch aus der Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung.

5.5.5 Besonderheiten bei Betriebsgrundstücken

Mittelbare Änderungen bei der Bewertung des Betriebsvermögens haben sich zum 01.01.2009 aus der Streichung des § 99 Abs. 2 BewG bei den **Betriebsgrundstücken** ergeben. Früher war Grundbesitz nur dann als Betriebsvermögen zu erfassen, wenn es zu mehr als der Hälfte seines Werts dem Gewerbebetrieb diente und auch keine betriebsfremde Person an dem Grundbesitz beteiligt ist. Entgegen ertragsteuerrechtlicher Aufteilungen war – außer bei Personen- und Kapitalgesellschaften – der Grundbesitz entweder insgesamt oder gar nicht dem Betriebsvermögen zuzurechnen. Durch die Streichung des § 99 Abs. 2 BewG sind die Grundstücke seit dem 01.01.2009 insoweit dem Gewerbebetrieb zuzurechnen, wie sie ertragsteuerrechtlich Betriebsvermögen darstellen.

Beispiel: Einbeziehung von Betriebsgrundstücken

Vater V möchte seinem Sohn S im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge ein Einzelunternehmen übertragen. Ertragsteuerrechtlich gehört zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmens auch ein betriebsnotwendiges Grundstück, an dem zu 10 % auch die Ehefrau des V beteiligt ist.

Lösung:

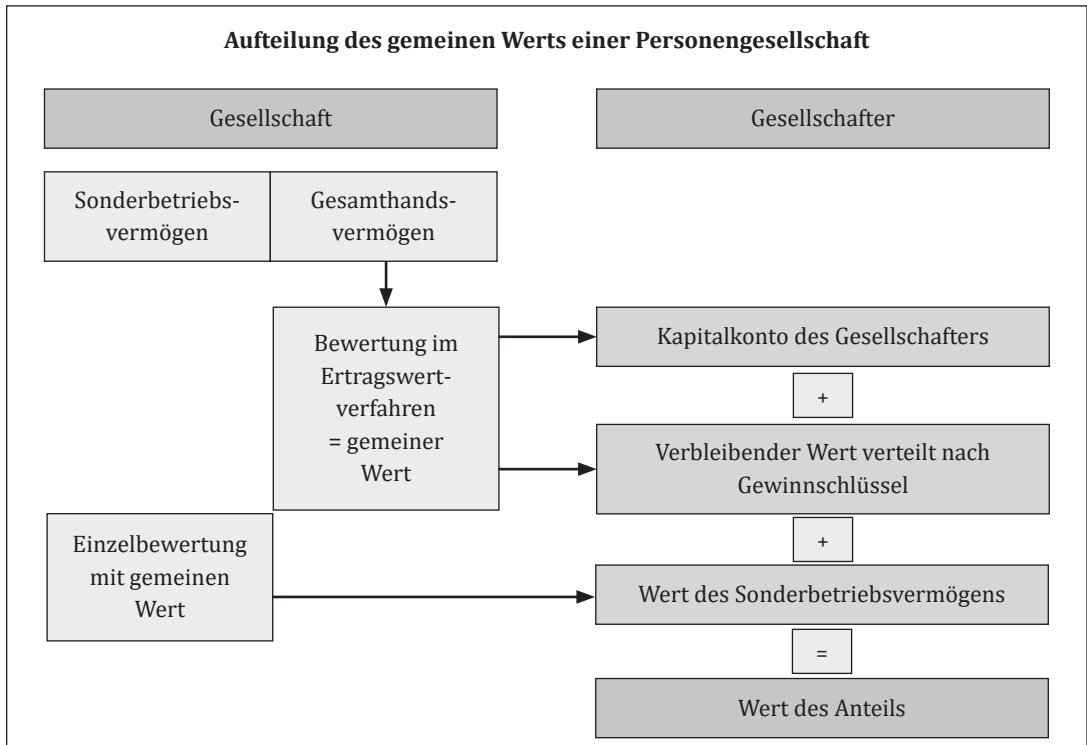
Bei der Bewertung nach den bis zum 31.12.2008 maßgebenden Vorschriften lag bewertungsrechtlich kein Betriebsgrundstück vor, da neben dem Betriebsinhaber auch noch eine weitere Person beteiligt war. Eine Einbeziehung in den nach § 13a BewG a.F. begünstigten Wert des Betriebsvermögens konnte somit nicht erfolgen.

Bei einer Bewertung seit dem 01.01.2009 handelt es sich um ein Betriebsgrundstück, das in die Bewertung mit einbezogen wird und – soweit der Wert im vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelt wird – durch die allgemeine Wertermittlung mit abgegolten ist. Es gehört damit insoweit (mit 90 %) auch zum begünstigten Vermögen.

5.6 Aufteilung des Werts an Personengesellschaften und an Kapitalgesellschaften

Das einer Personengesellschaft gehörende **Betriebsvermögen ist Gesamthandsvermögen**. Der **Wert einer wirtschaftlichen Einheit**, an der mehrere Personen beteiligt sind, wird **einheitlich festgestellt**; § 179 Abs. 2 Satz 2 AO. Gleichzeitig muss dieser Wert auf die einzelnen Beteiligten aufgeteilt werden; § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, § 3 BewG. Seit dem 01.01.2007 sind für die Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer in § 151 BewG eigenständige Regelungen über die gesonderte Feststellung und in § 152 BewG Regelungen über die örtliche Zuständigkeit enthalten. In den §§ 153 ff. BewG sind weitere verfahrensrechtliche Regelungen aufgenommen worden, vgl. dazu Kap. 2.2.5.

Grundsätzlich ist der **Wert des Anteils an einer Personengesellschaft** nach den oben dargestellten Grundsätzen zu bewerten. Aufgenommen ist in § 97 Abs. 1a BewG ein modifiziertes Verfahren zur Aufteilung des gemeinen Werts des Anteils an einer Personengesellschaft. Der festgestellte gemeine Wert wird in der Form aufgeteilt, dass dem Gesellschafter das jeweilige Kapitalkonto aus der **Gesamthandsbilanz** vorab zuzurechnen ist. Die Differenz zwischen der Summe der Kapitalkonten und dem festgestellten gemeinen Wert der Personengesellschaft ist nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter aufzuteilen, Vorabgewinnanteile bleiben dabei unberücksichtigt. Die Wirtschaftsgüter und Schulden des Sonderbetriebsvermögens sind dem jeweiligen Gesellschafter direkt zuzurechnen, diese Vermögenspositionen sind jeweils mit dem gemeinen Wert zu bewerten.



Zum 01.01.2009 wurde in § 97 Abs. 1b BewG eine **Aufteilungsvorschrift** für die **Verteilung des gemeinen Werts bei Kapitalgesellschaften** mit aufgenommen. Der gemeine Wert eines solchen Anteils bestimmt sich danach nach dem **Verhältnis** des Anteils am **Nennkapital** der Gesellschaft **zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens** der Kapitalgesellschaft zum Bewertungsstichtag. Dies gilt auch dann, wenn das Nennkapital noch nicht vollständig eingezahlt ist. Ein Sonderfall besteht nur dann, wenn sich die Beteiligung am Vermögen und am Gewinn der Gesellschaft aufgrund einer ausdrücklichen Vereinbarung der Gesellschafter nach der jeweiligen Höhe des eingezahlten Nennkapitals richtet. In diesem Fall bezieht sich der gemeine Wert nur auf das tatsächlich eingezahlte Nennkapital.

6. Bewertung des Betriebsvermögens bis 31.12.2008

Hinweis!

Die Bewertung des Betriebsvermögens nach den bis zum 31.12.2008 geltenden Vorschriften ist seit dem 01.01.2009 ersatzlos aufgehoben worden. Bei komplexen Fallgestaltungen (z.B. Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe innerhalb von zehn Jahren nach § 14 ErbStG) müssen auch noch die „alten“ Bewertungsvorschriften angewendet werden.

Im Folgenden sind die Grundzüge dieser bis zum 31.12.2008 geltenden Bewertungsvorschriften dargestellt.

Bis zum Bewertungsstichtag 01.01.1997 wurde – zumindest in den alten Bundesländern – der Einheitswert des Betriebsvermögens festgestellt. Mit dem Wegfall der Gewerbesteuer zum 01.01.1998 war auch die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens aus dem Bewertungsgesetz gestrichen worden (vgl. früher § 19 Abs. 1 Nr. 2 BewG). Da das Erbschaftsteuergesetz aber in wesentlichen Bereichen (§ 12 Abs. 5 ErbStG) an die Bewertungsvorschriften für Betriebsvermögen anknüpfte, waren die den materiellen Bereichen zuzurechnenden Bewertungsvorschriften des Bewertungsgesetzes auch über den 31.12.1997 hinaus