

Das Berliner Testament und seine steuerlichen Tücken

*Die erbschaftsteuerliche Behandlung des Vor- und Nacherben und des
Vermächtnisnehmers*

Berliner Testament - Definitionen

- ▶ **Einheitslösung**
- ▶ jeder Ehegatte setzt den anderen zum Erben und den **Dritten** auf den Tod des länger lebenden Ehegatten als **Schlusserben**
- ▶ überlebende Ehegatte ist Vollerbe
- ▶ das Vermögen des zuerst verstorbenen Ehegatten und des überlebenden Ehegatten werden zu einer Einheit (daher Einheitslösung)
- ▶ gesetzliche Vermutung § 2269 BGB

Berliner Testament - Definitionen

- ▶ **Trennungslösung**
- ▶ jeder Ehegatte setzt den anderen zum **Vorerben** und den **Dritten** zum **Nacherben**
- ▶ Vermögen des zuerst verstorbenen Ehegatten und des überlebenden Ehegatten bleiben getrennt (daher Trennungslösung)

Vor- und Nacherbschaft

- ▶ Nachlass des Erblassers stellt beim Vorerben ein getrenntes Sondervermögen dar
- ▶ Der Vorerbe unterliegt strengen gesetzlichen Verfügungsbeschränkungen gem. §§ 2113 ff. BGB
- ▶ Befreiung sind gem. § 2136 BGB möglich
- ▶ der Eintritt der Nacherbschaft erfolgt zu dem vom Erblasser testamentarisch bestimmten Zeitpunkt oder Ereignis
- ▶ der Nacherbe erwirbt ein Anwartschaftsrecht gem. § 2108 Abs. 2 S. 1 BGB (es ist vererblich und verkäuflich)

Vor- und Nacherbschaft

§ 6 Vor- und Nacherbschaft Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG)

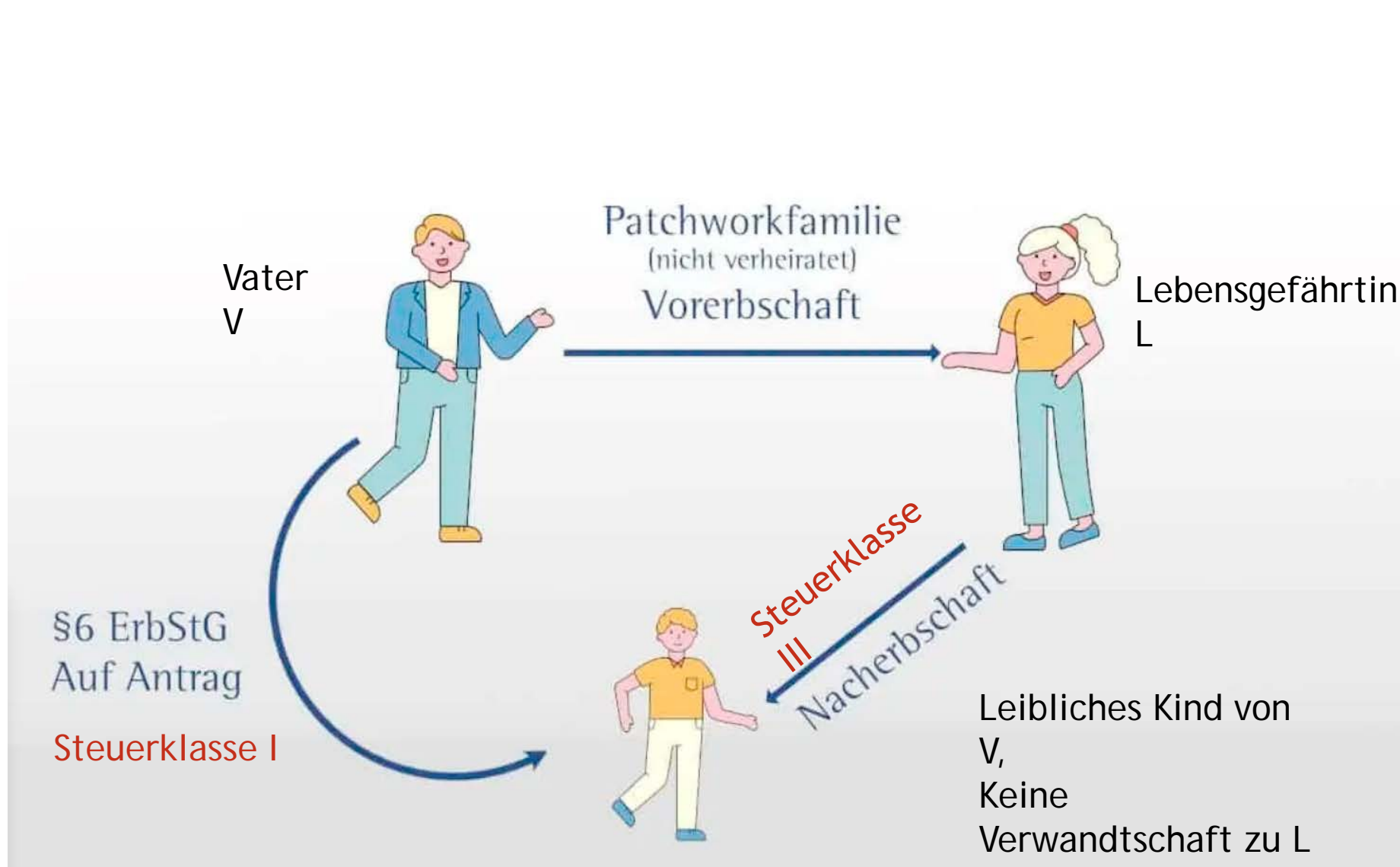
- (1) *Der Vorerbe gilt als Erbe.*
- (2) *Bei Eintritt der Nacherbfolge haben diejenigen, auf die das Vermögen übergeht, den Erwerb als vom Vorerben stammend zu versteuern. Auf Antrag ist der Versteuerung das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser zugrunde zu legen. Geht in diesem Fall auch eigenes Vermögen des Vorerben auf den Nacherben über, sind beide Vermögensanfänge hinsichtlich der Steuerklasse getrennt zu behandeln. Für das eigene Vermögen des Vorerben kann ein Freibetrag jedoch nur gewährt werden, soweit der Freibetrag für das der Nacherbfolge unterliegende Vermögen nicht verbraucht ist. Die Steuer ist für jeden Erwerb jeweils nach dem Steuersatz zu erheben, der für den gesamten Erwerb gelten würde.*
- (3) *Tritt die Nacherbfolge nicht durch den Tod des Vorerben ein, gilt die Vorerbfolge als auflösend bedingter, die Nacherbfolge als aufschiebend bedingter Anfall. In diesem Fall ist dem Nacherben die vom Vorerben entrichtete Steuer abzüglich desjenigen Steuerbetrags anzurechnen, welcher der tatsächlichen Bereicherung des Vorerben entspricht.*
- (4) *Nachvermächtnisse und beim Tod des Beschwerten fällige Vermächtnisse oder Auflagen stehen den Nacherbschaften gleich.*

Trennungslösung – steuerliche Behandlung im Vorerbfall

- ▶ Im Gegensatz zum Zivilrecht werden erbschaftsteuerlich zwei gesonderte aufeinanderfolgende Erwerbe von Todes wegen angenommen
- ▶ mit dem Tod des Erblassers (Eintritt des Vorerbfalls) entsteht die Steuer gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG
- ▶ die Verfügungsbeschränkungen finden erbschaftsteuerrechtlich keine Berücksichtigung
- ▶ Vorerbe kann die Erbschaftsteuer aus den Mitteln der Vorerbschaft zahlen gem. § 20 Abs. 4 ErbStG
- ▶ Nacherbe unterliegt vor Eintritt des Nacherbfalls noch keiner Steuerpflicht
- ▶ Veräußert der Nacherbe sein Anwartschaftsrecht oder verzichtet er zugunsten des Vorerben gegen Entgelt auf sein Nacherbenrecht, ist das Entgelt gem. § 3 Abs. 2 Nr. 6 ErbStG als vom Erblasser stammend zu versteuern

Trennungslösung – steuerliche Behandlung im Nacherbfall

- ▶ Geht mit der Nacherbschaft zugleich eigenes Vermögen des Vorerben auf den Nacherben über, wird der Erwerb erbschaftsteuerlich in zwei Teile getrennt
- ▶ Besteuert wird das jeweilige Vermögen jeweils im Verhältnis zwischen Nacherbe und Erblasser bzw. Nacherbe und Vorerbe
- ▶ abweichend davon kann der Nacherbe gem. § 6 Abs. 2 S. 2 ErbStG beantragen, dass die Besteuerung nach seinem Verwandtschaftsverhältnis zum Erblasser durchgeführt wird. Besteuert wird dann nach dem maßgebende Freibetrag und Steuersatz im Verhältnis Erblasser zu Nacherbe (auch unter Einbezug etwaiger Vorerwerbe)
- ▶ **Achtung:** der Freibetrag kann nur einmal ausgenutzt werden
- ▶ Ermäßigung der Steuer zwischen 50 % - 10 % möglich gem. § 27 ErbStG möglich (mehrfacher Erwerb desselben Vermögens innerhalb von 10 Jahren innerhalb Steuerklasse I)



Quelle: <https://rechtinfo.de/erbrecht/nacherbschaft-erbschaft-schenkungsteuer/>

Einheitslösung - steuerliche Behandlung

- ▶ Gem. § 15 Abs. 3 ErbStG können auch Schlusserben auf Antrag die Besteuerung im Verhältnis des Schlusserben oder Vermächtnisnehmers zum zuerst verstorbenen Ehegatten oder Lebenspartner wählen, soweit sein Vermögen beim Tod des überlebenden Ehegatten oder des überlebenden Lebenspartners noch vorhanden ist. (vgl. ErbStR R E 15.3 zu § 15 ErbStG)
- ▶ Auch hier: Ermäßigung der Steuer möglich gem. § 27 ErbStG möglich
- ▶ Der Pflichtteil (sofern er geltend gemacht wurde) ist im ersten Erbfall als Nachlassverbindlichkeit vom Erwerb abzuziehen § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG
- ▶ **Hinweis:** Pflichtteil ist auch im Falle der Konfusion abzugsfähig, Ausnahme der Pflichtteilsanspruch ist verjährt (vgl. BFH-Urteil vom 05.02.20 - II R 1/16 und II R 17/16)

Berliner Testament - weitere Gestaltungsmöglichkeiten

- ▶ Vermächtnis
- ▶ Nießbrauch
- ▶ Betagte Vermächtnisse
- ▶ Jastrow'sche Klausel

Gestaltungsmöglichkeit Vermächtnis

- ▶ Vermächtnisanspruch wird mit dem Todesfall zugewendet
- ▶ die Erbschaftsteuer entsteht beim Vermächtnisnehmer deswegen mit dem Todestag gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und nicht erst mit Erfüllung des Vermächtnisses
- ▶ Im Rahmen des Vermächtnisses kann der Erblasser anordnen, dass der Beschwerte oder ein Dritter folgendes bestimmt: Erwerber, Gegenstände, Anteile am Erwerb und Zeitpunkt der Erfüllung (§§ 2151, 2153, 2154, 2155, 2181 BGB)

Gestaltungsmöglichkeit Nießbrauch

- ▶ Anstatt der Erbeinsetzung des Ehegatten, kann auch vermächtnisweise der Nießbrauch an Sachen eingeräumt werden, insbesondere Immobilien, Hausrat, etc.
- ▶ Vorteil: Nießbrauch mindert den steuerlichen Erwerb
 - der Ehegatte behält die Verfügungsgewalt an den gewollten Gegenständen
 - Vermögen der Ehegatten wird getrennt vererbt (zwei Freibeträge)

Gestaltungsmöglichkeit „Supervermächtnis“

Der Erstversterbende beschwert seinen Erben mit folgendem Zweckvermächtnis gem. **§§ 2151 ff., 2156 BGB** zugunsten der gemeinsamen Kinder _____ und deren Abkömmlingen _____.

Zweck des Vermächtnisses (**§ 2156 BGB**) ist es,

- allen oder einzelnen Vermächtnisnehmern eine Abfindung dafür zu gewähren, dass sie beim ersten Erbfall lediglich Ersatzerben sind,
- eine möglichst gerechte und wirtschaftlich sinnvolle Vermögensverteilung zu erreichen und
- dem Längerlebenden und den Bedachten das Ausnutzen der erbschaftsteuerlichen Freibeträge zu ermöglichen.

Dem Beschweren steht das Bestimmungsrecht zu. Er ist berechtigt, die von ihm geschuldete Leistung nach billigem Ermessen zu bestimmen (§ 2156) sowie festzulegen,

- wer aus dem vorstehend festgelegten Kreis der Vermächtnisnehmer etwas erhält (**§ 2151 BGB**),
- ob er etwas erhält und was und wann der jeweils Bedachte etwas erhält (**§§ 2151, 2156 BGB**).

Gestaltungsmöglichkeit „Supervermächtnis“

- ▶ Ziel: unbeschränkte und freie Verfügungsbefugnis dem überlebenden Ehegatten zu gewähren
- ▶ Der Erblasser kann bei Anordnung eines Vermächtnisses, dessen Zweck er bestimmt hat, die Bestimmung der Leistung dem billigen Ermessen des Beschwerten oder einem Dritten überlassen
- ▶ Im Hinblick auf Art, Wert und Ausführungszeitpunkt des Vermächtnisses kann eine Dritte Person, i.d.R. der überlebende Ehegatte, entscheiden

„Supervermächtnis“ - steuerliche Behandlung

- ▶ Grundsätzlich sind zivilrechtlich zulässige Vermächtnisse auch erbschaftsteuerlich anzuerkennen
- ▶ Ob allein die Ausnutzung der erbschaftsteuerlichen Freibeträge als hinreichende Zweckbestimmung anzusehen ist, ist strittig. Höchstrichterliche Rechtsprechung gibt es bisher nicht.
- ▶ Wird ein Endtermin für die Vermächtniserfüllung angeordnet, ist der bereits mit dem Erbfall entstandene Vermächtnisanspruch sofort abzugsfähig

Gestaltungsmöglichkeit – betagtes Vermächtnis

§ 6 Vor- und Nacherbschaft Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG)

- (1) *Der Vorerbe gilt als Erbe.*
- (2) *Bei Eintritt der Nacherbfolge haben diejenigen, auf die das Vermögen übergeht, den Erwerb als vom Vorerben stammend zu versteuern. Auf Antrag ist der Versteuerung das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser zugrunde zu legen. Geht in diesem Fall auch eigenes Vermögen des Vorerben auf den Nacherben über, sind beide Vermögensanfänge hinsichtlich der Steuerklasse getrennt zu behandeln. Für das eigene Vermögen des Vorerben kann ein Freibetrag jedoch nur gewährt werden, soweit der Freibetrag für das der Nacherbfolge unterliegende Vermögen nicht verbraucht ist. Die Steuer ist für jeden Erwerb jeweils nach dem Steuersatz zu erheben, der für den gesamten Erwerb gelten würde.*
- (3) *Tritt die Nacherbfolge nicht durch den Tod des Vorerben ein, gilt die Vorerbfolge als auflösend bedingter, die Nacherbfolge als aufschiebend bedingter Anfall. In diesem Fall ist dem Nacherben die vom Vorerben entrichtete Steuer abzüglich desjenigen Steuerbetrags anzurechnen, welcher der tatsächlichen Bereicherung des Vorerben entspricht.*
- (4) *Nachvermächtnisse und beim Tod des Beschwerten fällige Vermächtnisse oder Auflagen stehen den Nacherbschaften gleich.*

Gestaltungsmöglichkeit – betagtes Vermächtnis

- ▶ beim Tod des Beschwerten fällige Vermächtnisse stehen den Nacherbschaften gleich
- ▶ Folge: abweichend vom Zivilrecht, ist der Erwerb vom Vorvermächtnisnehmer oder Beschwerten und nicht als Erwerb vom Erblasser zu behandeln gem. § 6 Abs. 4 ErbStG

Jastrowsche Klausel – Definition

- ▶ **Jastrowsche Klausel**
- ▶ Ergänzung zur Pflichtteilstrafklausel im gemeinschaftlichen Testament
- ▶ diejenigen Abkömmlinge, die nach dem Tod des erstversterbenden Elternteils keinen Pflichtteil geltend machen, erhalten zusätzlich zu ihrem Erbteil nach dem Tod des überlebenden Elternteils Vermächtnisse von dem erstversterbenden Elternteil (z. B. in Höhe ihrer gesetzlichen Erbteile)
- ▶ Im Ergebnis also mehr als lediglich den Pflichtteil

Jastrowsche Klausel - Steuerliche Behandlung gem. BFH Urteil v. 11.10.2023 - II R 34/20 BStBl 2024 II S. 375

Leitsatz:

- 1. Setzen Ehegatten in einem sogenannten Berliner Testament sich gegenseitig als Alleinerben ein und gewähren denjenigen Kindern ein betagtes Vermächtnis, die beim Tod des Erstversterbenden ihren Pflichtteil nicht fordern (sogenannte Jastrowsche Klausel), kann der überlebende Ehegatte als Erbe des erstversterbenden Ehegatten die Vermächtnisverbindlichkeit nicht als Nachlassverbindlichkeit in Abzug bringen, da das Vermächtnis noch nicht fällig ist.*
- 2. Das Kind hat den Erwerb des betagten Vermächtnisses bei dem Tod des überlebenden Ehegatten als von diesem stammend zu versteuern. Ist es zugleich Erbe des zuletzt verstorbenen Ehegatten, kann es das Vermächtnis als Nachlassverbindlichkeit in Abzug bringen.*

Jastrowsche Klausel - Steuerliche Behandlung gem. BFH Urteil v. 11.10.2023 - II R 34/20 BStBI 2024 II S. 375

Kernaussagen:

Der Vermächtnisanspruch *entstand* bereits mit *dem Tod des Vaters* (entgegen der Vermutung des § 2269 Abs. 2 BGB), wurde als betagtes Vermächtnis aber erst mit *dem Tod der Mutter fällig* (vgl. BFH-Urteil vom 31.08.2021 - II R 2/20, BFHE 273, 572, BStBI II 2022, 387, Rz 17).

Danach hat die Klägerin das Vermächtnis, das aufgrund der Jastrowschen Klausel mit dem Tod des zuerst verstorbenen Vaters angefallen ist, welches aber erst bei der zuletzt verstorbenen Mutter fällig geworden ist, *aufgrund der Fiktion des § 6 Abs. 4, Abs. 2 Satz 1 ErbStG gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 ErbStG als von der Mutter stammend zu versteuern*

Jastrowsche Klausel - Steuerliche Behandlung gem. BFH Urteil v. 11.10.2023 - II R 34/20 BStBI 2024 II S. 375

Kernaussagen:

Zwar konnte *die Mutter als Erbin des Vaters* die aufgrund der Jastrowschen Klausel bereits mit dem Tod des Vaters angefallenen betagten Vermächtnisse *nicht als Nachlassverbindlichkeit gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG in Abzug bringen*, da sie zu diesem Zeitpunkt noch nicht fällig waren. Die Vermächtnisse stellten *erst im Zeitpunkt des Todes des überlebenden Ehegatten* –vorliegend der Mutter– *die für den Abzug notwendige wirtschaftliche Belastung* dar, da sie erst zu diesem Zeitpunkt fällig wurden (vgl. BFH-Urteil vom 14.10.2020 - II R 30/19, BFHE 272, 93, BStBI II 2022, 216, Rz 11). Dies hat zur Folge, dass der Nachlass des Vaters ungeschmälert durch die betagten Vermächtnisse auf die Mutter überging.

Jastrowsche Klausel - Steuerliche Behandlung gem. BFH Urteil v. 11.10.2023 - II R 34/20 BStBl 2024 II S. 375

Kernaussagen:

*Der Nachlass der Mutter ging danach auf die Klägerin als Erbin und die Miterbinnen ungeschmälert durch die betagten Vermächtnisse über. Jedoch konnte die **Klägerin als (Mit-)Erbin** die zu diesem Zeitpunkt fällig gewordenen Vermächtnisansprüche **nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG anteilig als Nachlassverbindlichkeit vom Nachlass der Mutter abziehen**.*

Eine Doppelbesteuerung im engeren Sinn liegt nicht vor, da es sich bei dem Erwerb des überlebenden Ehegatten, der Mutter, von dem zuerst verstorbenen Ehegatten, dem Vater, einerseits und dem späteren Erwerb des Kindes, der Klägerin, als Vermächtnisnehmer von dem zuletzt verstorbenen Ehegatten, der Mutter, andererseits nicht um denselben Lebenssachverhalt handelt. Es liegen zwei zeitlich nacheinander erfolgende Erwerbsvorgänge von unterschiedlichen Erblassern mit unterschiedlichen Begünstigten vor.

Jastrowsche Klausel - Steuerliche Behandlung gem. BFH Urteil v. 11.10.2023 - II R 34/20 BStBI 2024 II S. 375

Kernaussagen:

Zudem konnte die Klägerin nach dem Tod der zuletzt verstorbenen Mutter als Miterbin die Vermächtnisschuld als Nachlassverbindlichkeit nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG vom Nachlass abziehen. Hierdurch neutralisiert sich, dass sie selbst das Vermächtnis nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 ErbStG versteuern muss.

Jastrowsche Klausel - Fazit

- ▶ Im Ergebnis wird das betagte Vermächtnis nur einmal besteuert, denn der Erbe kann es als Nachlassverbindlichkeit des letztversterbenden Elternteils in Abzug bringen.
- ▶ Das Urteil ist nicht überraschend und stellt die korrekte Anwendung des Gesetzes dar.
- ▶ Die Erbschaftsteuer ist zivilrechtlich geprägt, aber folgt nicht immer dem Zivilrecht. In vielen Konstellationen wird nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und nicht nach der zivilrechtlichen Betrachtungsweise besteuert.