

Ivens

Hamburger Handbuch zur Vermögensnachfolge

Eine systematische Darstellung des Vermögensübergangs
in steuer- und zivilrechtlichem Gesamtzusammenhang

Michael Ivens · Hamburger Handbuch
zur Vermögensnachfolge

Hamburger Handbuch zur Vermögensnachfolge

Eine systematische Darstellung des
Vermögensübergangs in steuer- und
zivilrechtlichem Gesamtzusammenhang

von

Dr. jur. Michael Ivens LL.M. (LSE, London)

Rechtsanwalt

Fachanwalt für Steuerrecht

vereidigter Buchprüfer

ISBN 978-3-482-**60921**-3 (online)

ISBN 978-3-482-**64241**-8 (print)

eISBN 978-3-482-00032-4

1. Auflage 2012

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2012

www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: Griebsch & Rochol Druck GmbH & Co. KG, Hamm

Druck: medienHaus Plump GmbH, Rheinbreitbach

VORWORT

Das Werk ist in einem Zeitraum von 20 Jahren entstanden. Wesentliches Leitmotiv war dabei der Versuch, die einzelnen Bereiche der Erbfolge und vorweggenommenen Erbfolge (kurz: Vermögensnachfolge) mit ihren steuerlichen Bezügen übersichtlich strukturiert darzustellen. Dabei wurde die Idee verfolgt, die unterschiedlichen Erscheinungsformen der Vermögensnachfolge in ein Gesamtsystem einzuordnen, um das „Navigieren im Rechtsgebiet“ bei künftigen Problemlösungen zu erleichtern. Entstanden sind daraus zunächst drei Teilbände, die 2005 erstmals veröffentlicht und die nunmehr zu einem einheitlichen Werk zusammengefasst wurden. Die Bezeichnung als „Komplettdarstellung“ ist als Programmsatz zu verstehen, der bislang nicht in allen Bereichen verwirklicht wurde. Soweit nach Einschätzung des Verfassers keine Änderung der Rechtslage eingetreten ist, wurde im Zuge der laufenden Überarbeitung jeweils davon abgesehen, in den Fußnoten eine Aktualisierung der Quellenangaben vorzunehmen. Auch wurde der Fußnotenapparat für das vorliegende Werk komprimiert. Der Verfasser dankt seiner langjährigen Mitarbeiterin, der Rechtsanwaltsfachangestellten Frau Heike Schneider, für ihre sorgfältige, genaue und umsichtige Arbeit, ohne die das Werk nicht entstanden wäre. Auf Grund des steten Wandels von Gesetzgebung und Rechtsprechung kann keinerlei Haftung für die Richtigkeit der in dieser Abhandlung getroffenen Aussagen übernommen werden. Für etwaige Anregungen und Hinweise ist der Verfasser dankbar (dr.ivals@t-online.de).

Hamburg, im August 2012

Michael Ivens

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	LIX

Teil 1: Grundlagen der Erbfolge	1
---------------------------------	---

A. Gesetzliche Erbfolge	1
I. Verwandtenerbrecht	2
1) Erbrecht der Verwandten erster Ordnung	5
2) Erbrecht der Verwandten zweiter Ordnung	6
3) Erbrecht der Verwandten dritter Ordnung	7
4) Erbrecht der Verwandten fernerer Ordnungen	9
5) Abstammungsstreit	9
II. Erbrecht des Ehegatten	9
1) Bedeutung des Güterstandes	9
a) Zugewinnngemeinschaft	10
b) Gütertrennung	12
c) Gütergemeinschaft	12
2) Auflösung der Ehe	12
3) Ehegattenvoraus	13
4) Erbrecht des verwandten Ehegatten	14
III. Erbrecht des eingetragenen Lebenspartners	14
1) Ausgangsregelung	14
2) Bedeutung des Güterstandes	15
3) Voraus	15
4) Aufhebung der Lebenspartnerschaft	15
IV. Erbrecht sonstiger Lebenspartner	16
V. Erbrecht von Adoptivkindern	16
VI. Erbrecht nichtehelicher Kinder	17
1) Geburt nach dem 30. 6. 1949	17
2) Geburt bis zum 30. 6. 1949	18
VII. Erbrecht in den neuen Bundesländern	19
VIII. Erbrecht des Fiskus	20
IX. Ausblick	20
B. Erbschaftsteuer	20
I. Steuerentstehung	21
II. Höhe der Erbschaftsteuer	22
III. Steuerklasse	23
IV. Wert des steuerpflichtigen Erwerbs	25
1) Dem ErbStG unterworfenen Vermögensanfall	25
2) Bewertung des relevanten Vermögensanfalls	26
a) Bewegliche Sachen	27

b)	Wertpapiere, Kapitalforderungen und Versicherungen	27
c)	Betriebliches Vermögen	28
d)	Grundbesitz	29
aa)	Unbebaute Grundstücke	30
bb)	Arten bebauter Grundstücke und diesbezügliche Bewertungsverfahren	31
cc)	Vergleichswertverfahren	33
dd)	Ertragswertverfahren	34
ee)	Sachwertverfahren	38
ff)	Erbbaurecht	41
gg)	Nachweis des niedrigeren gemeinen Wertes	44
V.	Abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten	45
1)	Grundsätze	45
2)	Ausnahmen	47
VI.	Steuerfreiheit der Bereicherung	50
1)	Sachliche Steuerbefreiungen gemäß § 13 ErbStG	50
a)	Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	50
b)	Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	51
c)	Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG	53
d)	Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 b und c ErbStG	53
aa)	Begriff des Familienheims	54
bb)	Zwingende Hinderungsgründe	54
cc)	Begünstigung der Kinder	55
dd)	Begünstigungstransfer	55
ee)	Wertverschiebungen	56
ff)	Verstoß gegen die Behaltensfrist	56
gg)	Folgen des Verstoßes	57
e)	Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG	57
f)	Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG	57
g)	Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG	58
2)	Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften gem. § 13 a ErbStG	58
3)	Steuerbefreiung für vermietete Wohnimmobilien gem. § 13 c ErbStG	61
4)	Persönliche Freibeträge gem. § 16 ErbStG	63
5)	Besonderer Versorgungsfreibetrag gem. § 17 ErbStG	64
6)	Freibetrag bei Zugewinnngemeinschaft gem. § 5 ErbStG	66
VII.	Zusammenrechnung mit früheren Erwerben	68
VIII.	Mehrfacherwerb desselben Vermögens	69
IX.	Stundung	70
X.	Zusammentreffen von Erbschaftsteuer und Einkommensteuer	71
XI.	Gesonderte Feststellung	72

Teil 2: Testament und Erbvertrag	73
A. Testamentserrichtung	74
I. Testierfreiheit	74
1) Inhalt und Rechtsgrundlage	74
2) Grenzen der Testierfreiheit	74
a) Erbrechtlicher Typenzwang	75
b) Pflichtteilsrecht	75
c) Sonstige Grenzen	75
II. Testierwille	75
III. Testamentsformen	76
1) Notarielles Testament	76
2) Eigenhändiges Testament	78
a) Eigenhändigkeit	78
b) Unterschrift	80
aa) Inhalt der Unterschrift	80
bb) Ort der Unterschrift	80
c) Zeit und Ortsangaben	82
3) Nottestament	82
4) Gemeinschaftliches Testament	83
IV. Testierfähigkeit	86
1) Altersanforderungen	86
2) Testierunfähigkeit wegen Geistes- und Bewusstseinsstörung	87
3) Testierfähigkeit Betreuer	89
V. Höchstpersönlichkeit	89
1) Grundsätze	89
2) Vorschrift des § 2064 BGB	89
3) Vorschrift des § 2065 Abs. 1 BGB	90
4) Vorschrift des § 2065 Abs. 2 BGB	91
VI. Gesetzliches Verbot	92
1) Grundsätze	92
2) Zuwendungen an Heimträger und deren Mitarbeiter	92
3) Zuwendungen an Hoheitsträger und Vertrauenspersonen	93
VII. Sittenwidrigkeit	94
1) Grundsätze	94
2) Sittenwidrigkeit des objektiven Testamentsinhaltes	94
3) Sittenwidrige Motive des Erblassers	94
a) Geliebtentestament	94
b) Behindertentestament	95
4) Maßgeblicher Beurteilungszeitpunkt	96
VIII. Einkommensteuer	96
B. Arten testamentarischer Verfügungen	97
I. Erbeinsetzung	97
1) Zivilrecht	97
2) Steuerrecht	100

II.	Vermächtnis	101
1)	Zivilrecht	101
a)	Allgemeines	101
b)	Zuwendungsgegenstand	102
aa)	Geld- und Rentenvermächtnis	102
bb)	Stückvermächtnis	103
cc)	Verschaffungsvermächtnis	103
dd)	Forderungsvermächtnis	103
ee)	Gattungsvermächtnis	103
ff)	Wahlvermächtnis	104
gg)	Nießbrauchsvermächtnis	104
hh)	Wohnungsrechtsvermächtnis	105
ii)	Zweckvermächtnis	105
jj)	Universalvermächtnis	106
kk)	Quotenvermächtnis	106
c)	Vermächtnisnehmer	106
aa)	Person des Vermächtnisnehmers	106
bb)	Bestimmung durch den Beschwerten oder Dritte	106
cc)	Stellung des Vermächtnisnehmers	107
dd)	Bedingung, Befristung und Vererblichkeit	109
2)	Steuerrecht	109
a)	Grundsätze	109
b)	Besonderheiten der Bewertung	110
c)	Erwerbs- und Bewertungszeitpunkt	111
d)	Sonstiges	111
III.	Auflage	112
1)	Zivilrecht	112
2)	Steuerrecht	113
IV.	Teilungsanordnung und Vorausvermächtnis	114
1)	Zivilrecht	114
a)	Allgemeines	114
b)	Sonderfall des Teilungsverbot	117
aa)	Inhalt und Rechtsnatur	117
bb)	Grenzen	118
c)	Schlussbemerkung	119
2)	Steuerrecht	119
V.	Ersatzerbschaft	120
1)	Zivilrecht	120
2)	Steuerrecht	121
VI.	Vor- und Nacherbschaft	121
1)	Zivilrecht	121
a)	Stellung des Vorerben	122
b)	Stellung des Nacherben	124
c)	Anordnung der Vor- und Nacherbschaft	125

2)	Steuerrecht	127
a)	Nacherbfolge durch den Tod des Vorerben	127
b)	Nacherbfolge auf Grund eines anderen Ereignisses	128
c)	Sonstiges	129
VII.	Enterbung und Pflichtteilsentziehung	129
1)	Zivilrecht	129
2)	Steuerrecht	132
VIII.	Testamentsvollstreckung	132
1)	Zivilrecht	132
a)	Vollstreckungsarten	132
b)	Vollstreckungsdauer	134
c)	Wirkungen und Durchführung der Vollstreckung	135
d)	Person des Testamentsvollstreckers	136
e)	Dauer des Vollstreckeramtes	137
f)	Vergütungsanspruch	138
2)	Steuerrecht	138
IX.	Befristungen und Bedingungen	138
1)	Zivilrecht	138
a)	Grundsätze	138
b)	Einzelne Klauseln	140
2)	Steuerrecht	143
X.	Sonstiges	144
1)	Pflichtteilsrecht	144
2)	Familienrechtliche Anordnungen	144
a)	Beschränkung der Vermögenssorge	145
b)	Vormundbenennung durch die Eltern	146
3)	Anordnung eines Schiedsgerichts	146
a)	Zweckmäßigkeit	146
b)	Rechtsnatur	147
c)	Entscheidungskompetenz	147
d)	Besetzung des Schiedsgerichts	149
e)	Durchführung des Schiedsverfahrens	149
f)	Verfahrensbeendigung	150
g)	Kosten	150
h)	Beispiel einer Schiedsklausel	150
i)	Schiedsgutachterklausel	151
C.	Testamentsgestaltung in typischen Lebenssituationen	151
I.	Alleinstehende mit Kindern	151
1)	Vorversterben des anderen Elternteils	151
2)	Trennung vom anderen Elternteil	153
II.	Alleinstehende ohne Kinder	153
III.	Ehepaar mit Kindern	155
1)	Gemeinsame Kinder	155
a)	Ehegatte als Haupterbe und Kinder als Schlusserben	155
b)	Ehegatte als Vorerbe und Kinder als Nacherben	157

c)	Möglichkeiten der steuerlichen Optimierung	158
aa)	Kindvermächtnislösung	158
bb)	Miterbenlösung	161
cc)	Ehegattenvermächtnislösung	162
d)	Abwägungsgesichtspunkte	167
aa)	Einfache wechselseitige Erbeinsetzung	168
bb)	Berliner Testament	168
cc)	Kindvermächtnislösung	169
dd)	Ehegattenvermächtnislösung	170
ee)	Miterbenlösung	170
ff)	Vor- und Nacherbschaft	170
e)	Wiederverheiratungsproblem	170
aa)	Berliner Testament	171
bb)	Vor- und Nacherbschaft	172
cc)	Ehegattenvermächtnis	172
2)	Einseitige Kinder	172
a)	Eheleute bei Wiederverheiratung im vorgerückten Alter	172
aa)	mit beiderseits einseitigen Abkömmlingen	172
bb)	mit einseitigen Abkömmlingen nur eines Ehegatten	173
b)	Eheleute bei Wiederverheiratung in jüngerem oder mittlerem Alter	174
aa)	mit einseitigen und gemeinsamen Kindern	174
bb)	mit nur einseitigen Kindern	175
IV.	Kinderloses Ehepaar	175
1)	Tod des erstversterbenden Ehegatten	175
2)	Tod des längerlebenden Ehegatten	176
V.	Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft	177
VI.	Sonstige nichteheliche Lebensgemeinschaft	178
VII.	Versorgung verschwendungssüchtiger und/oder überschuldeter Kinder	179
VIII.	Versorgung geistig behinderter Kinder	182
D.	Verwahrung und Registrierung von Testamenten	184
E.	Widerruf des Testamentes	185
I.	Allgemeine Grundsätze	186
1)	Widerruf durch Testament	186
2)	Widerruf durch Rücknahme aus der amtlichen Verwahrung	187
3)	Widerruf durch Vernichtung oder Veränderung der Testamentsurkunde	187
II.	Besonderheiten beim gemeinschaftlichen Testament	189
F.	Lebzeitige Verfügungen nach Testamenterrichtung	190
I.	Schutzvorschrift des § 2287 BGB	191
II.	Schutzvorschrift des § 2288 BGB	193

G. Erbvertrag	193
I. Wesen des Erbvertrages	193
II. Abgrenzung zum gemeinschaftlichen Testament	194
III. Typische Anwendungsfälle	194
IV. Inhalt des Erbvertrages	195
V. Arten von Erbverträgen	195
1) Einseitige Erbverträge	196
2) Zweiseitige Erbverträge	196
3) Mehrseitige Erbverträge	196
4) Entgeltliche Erbverträge	196
VI. Abschluss des Erbvertrages	197
1) Persönliche Voraussetzungen	197
2) Form	197
3) Amtliche Verwahrung	198
VII. Wegfall der Bindungswirkungen	198
1) Rücktritt vom Erbvertrag	198
a) Rücktritt wegen Verfehlungen des Bedachten	198
b) Rücktritt wegen Aufhebung der Gegenverpflichtung	199
c) Vereinbarung eines vertraglichen Rücktrittsrechts	199
aa) Rücktrittsrecht des Erblassers	199
bb) Rücktritt des Vertragspartners	200
d) Ausübung des Rücktrittsrechts	200
aa) Rücktritt des Erblassers	200
bb) Rücktritt des Vertragspartners	201
2) Änderungsvorbehalt	201
3) Auflösende Bedingung	202
4) Aufhebung des Erbvertrages	202
a) Aufhebung durch Vertrag	202
b) Aufhebung durch Testament	203
c) Aufhebung durch gemeinschaftliches Testament	203
5) Selbstanfechtung des Erbvertrages	203
a) Anfechtungsgrund	203
b) Anfechtungsverfahren	204
6) Zustimmung des vertraglich Bedachten	205
7) Pflichtteilsbeschränkung in guter Absicht	205
H. Verzicht auf erbrechtliche Ansprüche	205
I. Erbverzicht	205
II. Pflichtteilsverzicht	206
III. Korrektur von Erb- und Pflichtteilsverzicht	208
IV. Zuwendungsverzicht	209
V. Erbschaftsvertrag	209
I. Sonstige Vorsorge für den Todesfall	210
I. Gestaltung der persönlichen Lebensverhältnisse	210
1) Heirat	210
2) Güterstand	211

3)	Adoption	212
a)	Verfahren	213
b)	Materielle Voraussetzungen	213
aa)	Positive Voraussetzung	213
bb)	Negative Voraussetzung	215
c)	Wirkungen der Adoption	216
d)	Nebenzwecke	218
II.	Gestaltung der Vermögensstruktur	219
1)	Erwerb oder Sanierung eines Familienheims	219
2)	Übertragung eines Familienheims	219
3)	Umwandlung in Betriebsvermögen	220
4)	Umstrukturierung von Verbindlichkeiten	220
5)	Wechselseitiger Abschluss von Lebensversicherungen	221
6)	Einrichtung von Gemeinschaftskonten und -depots bei Ehegatten	222
7)	Kulturgüter	224
8)	Vermögensverlagerung ins Ausland	224
III.	Weitere Maßnahmen	224
1)	Vollmachten	225
2)	Vermögensaufstellung	225
3)	Vorsorgeurkunde	226
4)	Vorweggenommene Erbfolge	228
Teil 3: Der Erbfall		230
A.	Allgemeines	230
B.	Testamentseröffnung	233
I.	Ablieferungspflicht	234
II.	Zuständiges Gericht	234
III.	Eröffnungstermin	235
C.	Vorliegen und Auslegung eines Testamentes	237
I.	Vorliegen eines Testamentes	237
II.	Allgemeine Auslegungsgrundsätze	239
1)	Erläuternde Auslegung	239
2)	Ergänzende Auslegung	240
3)	Gemeinschaftliches Testament und Erbvertrag	241
4)	Prinzip der wohlwollenden Auslegung	241
5)	Umdeutung	241
6)	Teilwirksamkeit	242
7)	Auslegungsvertrag	242
III.	Gesetzliche Auslegungs- und Ergänzungsregeln	243
1)	Abgrenzung von Erbeinsetzung und Vermächtnis	243
2)	Bestimmung der Person des Bedachten	244
a)	Gesetzliche Erben, § 2066 BGB	244

b)	Verwandte, § 2067 BGB	244
c)	Kinder des Erblassers, § 2068 BGB	245
d)	Abkömmlinge eines Dritten, § 2070 BGB	245
e)	Personengruppe, § 2071 BGB	245
f)	Die Armen, § 2072 BGB	245
g)	Mehrdeutige Bezeichnung, § 2073 BGB	245
3)	Höhe der Erbquote	246
a)	Unbestimmter Erbteil, § 2091 BGB	246
b)	Einsetzung auf Bruchteil, §§ 2088 bis 2090 BGB	246
c)	Teilweise Einsetzung auf Bruchteile, § 2092 BGB	246
d)	Anwachsung, § 2094 BGB	246
4)	Ersatzerbe	247
a)	Abkömmlinge des Erblassers, § 2069 BGB	247
b)	Nacherbe, § 2102 Abs. 1 BGB	247
c)	Grund des Wegfalls des Erben, § 2097 BGB	248
d)	Gegenseitige Einsetzung als Ersatzerben, § 2098 BGB	248
5)	Nacherbe	248
a)	Noch nicht Erzeugter, § 2101 BGB	248
b)	Ersatzerbe, § 2102 Abs. 2 BGB	248
c)	Anordnung der Herausgabe der Erbschaft, § 2103 BGB	248
d)	Gesetzliche Erben als Nacherben, § 2104 BGB	249
e)	Gesetzliche Erben als Vorerben, § 2105 BGB	249
f)	Kinderloser Vorerbe, § 2107 BGB	249
g)	Eintritt der Nacherbfolge, § 2106 BGB	249
h)	Vererblichkeit des Nacherbenrechts, § 2108 Abs. 2 S. 1 BGB	250
i)	Umfang des Nacherbenrechts, § 2110 BGB	251
j)	Nacherbeneinsetzung auf den Überrest, § 2137 BGB	251
6)	Bedingte Zuwendungen	251
a)	Aufschiebende Bedingung, § 2074 BGB	252
b)	Auflösende Bedingung, § 2075 BGB	252
c)	Bedingung zum Vorteil eines Dritten, § 2076 BGB	253
7)	Vermächtnis	253
a)	Beschwerter	253
b)	Vermächtnisnehmer	253
c)	Vermächtnisgegenstand	254
aa)	Zubehör und Ersatzansprüche, § 2164 BGB	254
bb)	Beseitigung von Belastungen, § 2165 Abs. 1 BGB	254
cc)	Belastung mit Grundpfandrechten, §§ 2165 Abs. 2, 2166 BGB	254
dd)	Vermächtnis fremder Gegenstände, § 2169 BGB	255
ee)	Verbindung, Vermischung, Vermengung der vermachten Sache, § 2172 BGB	255
ff)	Forderungsvermächtnis, § 2173 BGB	255
d)	Fälligkeit bei beliebiger Leistungszeit, § 2181 BGB	255
e)	Haftung bei Rechtsmängeln, § 2182 BGB	255

f)	Kürzung der Beschwerden, § 2188 BGB	256
8)	Auflage	256
9)	Gemeinschaftliches Testament und Erbvertrag	256
a)	Berliner Testament, §§ 2269, 2280 BGB	256
b)	Wechselseitige Abhängigkeit der Verfügungen	257
IV.	Rechtsprechung zu besonderen Auslegungsfragen	257
1)	Abgrenzung von Erbeinsetzung und Vermächtnis	258
2)	Bestimmung der Person des Bedachten	258
3)	Höhe der Erbquote	259
4)	Ersatzerben	259
5)	Bedingte Zuwendungen	261
6)	Vermächtnis	261
D.	Wirksamkeit des Testamentes	262
I.	Wirksame Testamentserrichtung	262
II.	Auflösung der Ehe oder Lebenspartnerschaft	263
III.	Testamentsanfechtung wegen Erklärungsmangels	265
1)	Allgemeines	265
2)	Anfechtungsgründe	266
a)	Inhalts- und Erklärungsirrtum	266
b)	Motivirrtum	267
aa)	Positive Fehlvorstellungen	267
bb)	Nichtwissen	267
cc)	Kausalität	268
c)	Widerrechtliche Drohung	269
d)	Übergehung eines Pflichtteilsberechtigten	269
3)	Anfechtungsberechtigter	270
4)	Anfechtungserklärung	271
5)	Anfechtungsfrist	271
6)	Bestätigung der anfechtbaren Verfügung	272
7)	Wirkung der Anfechtung	272
8)	Besonderheiten beim Erbvertrag	273
9)	Besonderheiten beim gemeinschaftlichen Testament	273
10)	Steuerliche Behandlung	274
IV.	Testamentsanfechtung wegen Erb- und Vermächtnisunwürdigkeit	274
1)	Erbunwürdigkeitsgründe	274
a)	Gesetzliche Tatbestände	274
aa)	§ 2339 Abs. 1 Nr. 1 BGB	274
bb)	§ 2339 Abs. 1 Nr. 2 BGB	275
cc)	§ 2339 Abs. 1 Nr. 3 BGB	275
dd)	§ 2339 Abs. 1 Nr. 4 BGB	276
b)	Ausschlussstatbestände	276
aa)	Mangelnde Kausalität	276
bb)	Verzeihung	277
2)	Geltendmachung der Erbunwürdigkeit	277
a)	Anfechtungsklage	277

b)	Anfechtungsberechtigung	277
c)	Anfechtungszeit	277
d)	Wirkung der Anfechtung	278
3)	Vermächtnisunwürdigkeit	278
E.	Ausschlagung der Erbschaft	278
I.	Zivilrecht	278
1)	Bedeutung der Ausschlagung	278
2)	Ausschlagungsverfahren	279
a)	Ausschlagungserklärung	279
b)	Erklärungsempfänger	280
c)	Ausschlagungsfrist	280
3)	Umfang der Ausschlagung	281
a)	Prinzip der verbotenen Teilausschlagung	281
b)	Mehrere Berufungsgründe	281
c)	Mehrere Erbteile	282
4)	Ausschlagungsberechtigung	282
a)	Unübertragbarkeit und Vererblichkeit	282
b)	Berechtigungsverlust durch Annahme	283
5)	Anfechtung der Annahme	284
a)	Anfechtungsgrund	284
aa)	Konkludente oder ausdrückliche Annahmeerklärung	284
bb)	Fiktive Annahmeerklärung gem. § 1943 BGB	285
cc)	Kausalität	285
b)	Anfechtungsfrist	285
c)	Anfechtungserklärung	286
d)	Wirkung der Anfechtung	286
e)	Anfechtung der Anfechtung	286
6)	Anfechtung der Ausschlagung	286
7)	Verhältnis des Ausschlagenden zum nächstberufenen Erben	288
8)	Ausschlagung von Vermächtnissen	289
9)	Alternativen zur Ausschlagung	289
II.	Steuerrecht	289
F.	Erbschein	292
I.	Notwendigkeit eines Erbscheins	292
II.	Arten von Erbscheinen	293
III.	Inhalt des Erbscheins	294
IV.	Rechtswirkungen des Erbscheins	294
1)	Richtigkeitsvermutung des § 2365 BGB	294
2)	Wirkungen der Richtigkeitsvermutung	295
3)	Öffentlicher Glaube des Erbscheins	295
a)	Vom öffentlichen Glauben erfasste Rechtsgeschäfte	296
b)	Redlichkeit eines Dritten	297
c)	Grenzen der Schutzwirkung der §§ 2266, 2267 BGB	297
V.	Antragsverfahren	297
VI.	Kosten des Erbscheins	300

G.	Besonderheiten bei unauffindbarem Testament	301
H.	Besonderheiten bei gesetzlicher Erbfolge	303
I.	Nachlasssicherung	304
I.	Maßnahmen des Erbschaftsbesitzers	304
II.	Maßnahmen des vorläufigen Erben	305
III.	Maßnahmen des Erben bei Haftungsbeschränkung auf den Nachlass	306
IV.	Maßnahmen des Nachlassgerichts	306
J.	Durchführung der Nachlassregelung	307
I.	Nachlassgegenstände	308
1)	Herausgabeansprüche	308
2)	Auskunftsansprüche	310
a)	Auskunftspflicht des Erbschaftsbesitzers	310
b)	Auskunftspflicht des Hausgenossen	310
c)	Auskunftspflicht des vorläufigen Erben	311
d)	Auskunftspflicht Dritter	311
3)	Widerruf von Vollmachten und Aufträgen	311
4)	Konten und Depots	312
5)	Grundbuch und Handelsregister	313
6)	Versicherungen	314
a)	Lebensversicherung	314
b)	Sonstige Versicherungen	316
7)	Miete und Pacht	317
a)	Wohnraummiete	317
b)	Andere Miet- und Pachtverhältnisse	318
8)	Sonstige Dauerrechtsverhältnisse	318
9)	Prozesse	319
10)	Verjährung	319
a)	Nachlassansprüche	319
b)	Erbrechtliche Ansprüche	320
II.	Nachlassverbindlichkeiten	321
1)	Arten	321
a)	Erblasserschulden	321
b)	Erbfallschulden	322
c)	Kosten der Nachlassverwaltung	322
d)	Sozialhilferegress	322
2)	Dreimonatseinrede	324
3)	Nachlassinsolvenz	325
4)	Nachlassverwaltung	325
5)	Dürftiger Nachlass	326
6)	Überschwerter Nachlass	326
7)	Aufgebotsverfahren	326
8)	Nachlassinventar	328
9)	Prozesse, Zwangsvollstreckung	329
10)	Verjährung	330

K. Erbenhaftung	330
I. Zugriff von Nachlassgläubigern auf das Eigenvermögen des Erben	330
1) Haftung des Alleinerben	330
a) Vorläufige Möglichkeiten der Haftungsbeschränkung	330
aa) Keine Eigenhaftung vor Erbschaftsannahme	331
bb) Dreimonatseinrede	331
cc) Aufgebotseinrede	331
b) Auf Dauer angelegte Möglichkeiten der Haftungsbeschränkung	331
aa) Nachlassverwaltung und Nachlassinsolvenz	332
bb) Aufgebotsverfahren	332
cc) Verschwiegene Nachlassforderungen	333
dd) Dürftiger Nachlass	333
ee) Restnachlass nach Insolvenzverfahren	334
ff) Restnachlass nach Nachlassverwaltung	334
gg) Überschwerter Nachlass	334
c) Unbeschränkbarkeit der Haftung	334
d) Haftungsbeschränkung für Minderjährige	336
2) Haftung der Miterben	336
a) Haftung bis zur Nachlassteilung	337
b) Haftung nach der Nachlassteilung	337
aa) Haftungsbeschränkung auf das ausgehändigte Nachlassvermögen	338
bb) Teilhaftung	339
cc) Unterschiede	339
II. Zugriff von Eigengläubigern des Erben auf den Nachlass	340
1) Allgemeines	340
2) Insolvenz des Erben	341
3) Sozialhilfebedürftigkeit des Erben	341
L. Erbengemeinschaft	344
I. Gesamthänderisch gebundenes Sondervermögen	344
II. Surrogationsprinzip	344
III. Mangelnde Rechtsfähigkeit	345
IV. Verfügung über den Miterbenanteil	345
V. Vorkaufsrecht der Miterben	346
1) Begriff des Verkaufs	347
2) Miterbe als Verkäufer	347
3) Dritter als Käufer	347
4) Ausübung des Vorkaufsrechtes	347
5) Schutz vor Missachtung des Vorkaufsrechts	348
VI. Verwaltung des Nachlasses	349
1) Mehrheitsbeschluss zur ordnungsgemäßen Verwaltung	349
a) Begriff der Nachlassverwaltung	349
b) Begriff der Ordnungsgemäßheit	349
c) Keine wesentliche Veränderung des Nachlasses	350

d)	Stimmenmehrheit	350
e)	Beschlussverfahren	350
f)	Rechtsfolgen eines wirksamen Mehrheitsbeschlusses	351
g)	Mangelhafte Beschlüsse	352
2)	Erzwingung ordnungsgemäßer Verwaltung durch die Minderheit	352
3)	Alleiniges Vornahmerecht jedes Miterben	353
a)	Notverwaltungsrecht	353
b)	Geltendmachung von Nachlassansprüchen	354
c)	Widerruf von Vollmachten	354
4)	Mitgebrauch von Nachlassgegenständen	354
5)	Fruchtziehung	355
6)	Aufwendungsersatz	356
7)	Lastenverteilung	356
8)	Auskunftspflichten	356
VII.	Auseinandersetzung	357
1)	Auseinandersetzungsanspruch	357
a)	Grundsatz	357
b)	Ausnahmen vom Anspruch auf sofortige Auseinandersetzung	358
aa)	Anordnung des Erblassers	358
bb)	Vereinbarung zwischen den Erben	358
cc)	Unbestimmte Erbteile	359
dd)	Gläubigerermittlung	359
ee)	Unzulässigkeit nach § 242 BGB	359
c)	Teilauseinandersetzung	359
2)	Materielle Auseinandersetzungsregeln	360
a)	Anordnungen des Erblassers	360
b)	Gesetzliche Auseinandersetzungsregeln	360
aa)	Begleichung der Nachlassverbindlichkeiten	360
bb)	Verteilung des Überschusses	361
c)	Ausgleichung von Vorempfängen	362
aa)	Ausgleichungsverpflichteter	362
bb)	Ausgleichungsberechtigter	363
cc)	Auszugleichende Zuwendungen	363
dd)	Durchführung der Ausgleichung	364
ee)	Besonderheiten beim Berliner Testament	366
d)	Ausgleichung besonderer Leistungen	367
3)	Auseinandersetzungsverfahren	367
a)	Außergerichtliche Auseinandersetzungsvereinbarung	368
aa)	Schuldrechtlicher Auseinandersetzungsvertrag	368
bb)	Dinglicher Vollzug	368
b)	Gerichtliche Erbauseinandersetzung	370
aa)	Teilungsversteigerung von Grundstücken	370
bb)	Klage vor den ordentlichen Gerichten	371

cc)	Vermittlung durch das Nachlassgericht	373
dd)	Entscheidung durch Schiedsgericht	374
c)	Erbauseinandersetzung durch Testamentsvollstrecker	375
aa)	Zeitpunkt der Auseinandersetzung	375
bb)	Materielle Auseinandersetzungsregeln	376
cc)	Auseinandersetzungsverfahren	377
M.	Pflichtteilsansprüche	379
I.	Grundlagen	379
1)	Anspruchsvoraussetzungen	380
a)	Kreis der pflichtteilsberechtigten Personen	380
b)	Ausschluss von der Erbfolge durch Verfügung von Todes wegen	380
aa)	Grundsätze	380
bb)	Ausschluss durch Parentel- und Repräsentationssystem	381
cc)	Ausschluss durch Ausschlagung	381
c)	Kein Ausschluss des Pflichtteilsrechts	383
aa)	Grundsätze	383
bb)	Folgen für den Nächstberufenen	384
d)	Abgrenzung zum Pflichtteilsrecht	384
2)	Höhe des Pflichtteilsanspruchs	384
a)	Pflichtteilsquote	385
aa)	Allgemeine Grundsätze	385
bb)	Quote Dritter neben dem Ehegatten	385
cc)	Quote des längerlebenden Ehegatten	386
b)	Wert des Nachlasses	387
aa)	Grundsätze	387
bb)	Bedingte, ungewisse und unsichere Positionen	389
c)	Anrechnungs- und Ausgleichspflichten	389
aa)	Anrechnungspflichten	389
bb)	Ausgleichspflichten	392
cc)	Zusammentreffen von Ausgleichung und Anrechnung	395
II.	Schutz des Pflichtteils	397
1)	Schutz vor Erbteilsbelastung (§ 2306 BGB)	397
2)	Pflichtteilsrestanspruch (§§ 2305, 2307 BGB)	399
a)	Anspruch nach § 2305 BGB	399
aa)	Allgemeine Grundsätze	399
bb)	Anspruch des längerlebenden Ehegatten	400
b)	Anspruch nach § 2307 BGB	401
3)	Pflichtteilsergänzungsanspruch (§§ 2325 ff. BGB)	401
a)	Allgemeines	401
b)	Schenkungs begriff	402
c)	Anstands- und Pflichtschenkungen	404
d)	Zehnjahresfrist (§ 2325 Abs. 3 BGB)	405

e)	Wertansatz	408
aa)	Grundsatz	408
bb)	Berücksichtigung von Gegenleistungen und Auflagen	409
f)	Berechnung der Pflichtteilsergänzung	410
g)	Berücksichtigung von Schenkungen an den Pflichtteilsberechtigten	411
aa)	Ausgangsfall des § 2327 BGB	411
bb)	Zusammentreffen von § 2327 BGB mit § 2315 BGB	412
cc)	Zusammentreffen von § 2327 BGB mit § 2316 BGB	412
4)	Abwehrstrategien	412
III.	Anspruchsdurchsetzung	413
1)	Anspruchsschuldner	413
2)	Fälligkeit und Verzug	414
3)	Auskunft	416
a)	Allgemeines	416
b)	Verfahren der Auskunftserteilung	416
c)	Wertermittlung	418
d)	Auskunftsschuldner	420
e)	Auskunftsberechtigter	420
4)	Grundbucheinsicht	421
5)	Klagweg	421
6)	Verjährung	422
7)	Pflichtteilslast	423
a)	Verhältnis mehrerer Erben untereinander	424
b)	Verhältnis zwischen Erben und Vermächtnisnehmer	424
c)	Abweichende Anordnungen des Erblassers	425
8)	Zugriff Dritter	425
N.	Erbschafts Kauf	426
I.	Kaufgegenstand	426
II.	Form- und Genehmigungserfordernisse	426
III.	Wirkungen im Außenverhältnis	427
IV.	Rechts- und Sachmängelhaftung	428
V.	Herausgabe- und Ersatzpflichten	428
VI.	Anwendung auf ähnliche Verträge	429
O.	Steuerfragen der Nachlassabwicklung	430
I.	Allgemeines	430
1)	Erbschaftsteuer	430
a)	Anzeigepflicht des Erwerbers	430
b)	Erbschaftsteuererklärung	431
c)	Anzeigepflicht Dritter	432
d)	Erbschaftsteuerbescheid	432
e)	Steuererstattungsansprüche und Steuerschulden	433
2)	Einkommensteuer	434
a)	Nachlasseinkünfte bis zum Todeszeitpunkt	435

b)	Nachlasseinkünfte nach dem Todeszeitpunkt	436
c)	Beerdigungskosten als außergewöhnliche Belastung	438
II.	Erbengemeinschaft	438
1)	Erbschaftsteuer	438
a)	Grundsätze	438
b)	Sonderregelungen	440
2)	Einkommensteuer	440
a)	Laufende Besteuerung der Erbengemeinschaft	440
b)	Besteuerung der Erbauseinandersetzung	442
aa)	Teilung mit Abfindung	442
bb)	Teilung ohne Abfindung	446
cc)	Ausscheiden von Miterben	447
dd)	Versilberung des Nachlasses	448
III.	Vermächtnis	448
1)	Erbschaftsteuer	448
2)	Einkommensteuer	448
IV.	Pflichtteil	449
1)	Erbschaftsteuer	449
2)	Einkommensteuer	450
Teil 4: Schenkungen		451
A.	Einführung	451
I.	Begriff der Schenkung	451
II.	Vorzüge lebzeitiger Schenkungen	451
1)	Verringerung der Pflichtteilsansprüche	451
2)	Streitvermeidung	452
3)	Wertzuwachs beim Zuwendungsempfänger	452
4)	Mehrfache Ausnutzung der persönlichen Freibeträge	452
5)	Einkommensteuerverringerung durch Familiensplitting	452
6)	Steuerfreiheit bestimmter nur lebzeitiger Zuwendungen	452
III.	Erfordernis eines Gesamtkonzeptes	452
B.	Zivilrechtliche Betrachtung	453
I.	Schenkungsformen	453
1)	Reine Schenkung	454
2)	Schenkungen unter Auflage	454
3)	Gemischte Schenkung	455
4)	Ausstattung	456
5)	Ehebedingte (unbenannte) Zuwendung	456
6)	Zugewinnausgleich	457
II.	Gegenleistungen und vorbehalten Rechte	457
1)	Nießbrauchsvorbehalt	457
2)	Wohnrechtsvorbehalt	460
a)	Wohnungsrecht gem. § 1093 BGB	460
b)	Wohnungsreallast	462

c)	Mitbenutzungsdienstbarkeit	462
d)	Dauerwohnrecht	462
3)	Leibrente und dauernde Last	462
4)	Kombination von Nutzungs-/Duldungs- und Versorgungsrechten	464
5)	Pflegeverpflichtungen	466
6)	Sonstige Verpflichtungen	467
7)	Altenteil/Leibgeding	467
III.	Verfahrensfragen	467
1)	Formerfordernisse	468
a)	Beurkundungserfordernis nach § 518 Abs.1 BGB	468
b)	Beurkundungserfordernis nach § 311 b Abs.1 BGB	469
c)	Beurkundungserfordernis nach § 2301 Abs.1 BGB	469
2)	Zuwendungen an Minderjährige	471
a)	Vertretungsmacht	471
b)	Genehmigung durch Familiengericht	472
c)	Verwaltung des Zuwendungsgegenstandes	472
3)	Zustimmungserfordernisse	473
IV.	Rückforderungsrechte des Schenkers	473
1)	Gesetzliche Rückforderungsrechte	473
a)	Reine Schenkung	473
aa)	Rückforderung wegen Notbedarfs	473
bb)	Widerruf wegen groben Undanks	475
cc)	Wegfall der Geschäftsgrundlage	476
dd)	Zweckverfehlung	477
b)	Schenkungen unter Auflage	477
aa)	Rückforderung wegen Nichtvollziehung der Auflage	477
bb)	Sonstige Rückforderungsgrundlagen	478
c)	Gemischte Schenkung	478
aa)	Rückforderung wegen Notbedarfs	478
bb)	Widerruf wegen groben Undanks	478
d)	Ausstattung	479
e)	Ehebedingte (unbenannte) Zuwendung	479
2)	Vertragliches Rückforderungsrecht	479
a)	Dogmatische Ausgestaltung	479
aa)	Erweiterter Widerrufsvorbehalt gem. § 530 BGB	479
bb)	Vertragliches Rückforderungsrecht gem. §§ 346 ff. BGB	480
cc)	Eigenständiges Rückforderungsrecht	480
b)	Rückforderungsgründe	481
aa)	Tod des Beschenkten	481
bb)	Veräußerung und Belastung des Zuwendungsgegenstandes	481
cc)	Vermögensverfall des Beschenkten	481
dd)	Fehlverhalten des Beschenkten	482

ee)	Güterrecht und Ehescheidung	483
ff)	Notbedarf des Schenkers	483
c)	Regelung der Rückabwicklung	483
aa)	Form	484
bb)	Ausübungsfrist	484
cc)	Pfändbarkeit	484
dd)	Übertragbarkeit, Vererblichkeit und Höchstpersönlichkeit	485
ee)	Gesamtgläubigerschaft	485
ff)	Nutzungen, Aufwendungen und Gegenleistungen	485
gg)	Absicherung des Rückforderungsrechtes	486
3)	Weiterleitungsklausel	486
V.	Gläubigerzugriff auf den Schenkungsgegenstand	487
1)	Zugriff von Gläubigern des Schenkers	487
a)	Reine Schenkung	488
aa)	Rückforderungsanspruch gem. § 528 BGB	488
bb)	Unterhaltsansprüche	489
cc)	Gläubiger- und Insolvenzanfechtung	491
b)	Schenkungen unter Nutzungs-/Duldungsaufgabe.	492
aa)	Zugriff auf den Schenkungsgegenstand	492
bb)	Zugriff auf Nutzungs-/Duldungsrechte	493
c)	Schenkungen unter Leistungsaufgabe	495
aa)	Zugriff auf den Schenkungsgegenstand	495
bb)	Zugriff auf Versorgungsleistungen	496
d)	Gemischte Schenkungen	497
e)	Ausstattung	497
f)	Ehebedingte (unbenannte) Zuwendung	498
g)	Zugewinnausgleich	498
2)	Zugriff von Gläubigern des Beschenkten	501
a)	Allgemein	502
aa)	Reine Schenkung	502
bb)	Schenkungen unter Nutzungs-/Duldungsaufgabe	503
cc)	Schenkungen unter Leistungsaufgabe	503
b)	Sozialhilfeträger	504
aa)	Direkter Zugriff	504
bb)	Indirekter Zugriff	504
VI.	Erbrecht und Pflichtteil des Beschenkten	505
1)	Erbverzicht	506
2)	Pflichtteilsverzicht	506
3)	Pflichtteilsanrechnung	507
4)	Ausgleichungspflichten	508
a)	Ausgleichungsverpflichteter	508
b)	Ausgleichungsberechtigter	508
c)	Auszugleichende Zuwendungen	508
aa)	Ausstattung	508

bb)	Aufwendungen zur Berufsvorbildung	509
cc)	Zuschüsse zum Lebensunterhalt	509
dd)	Abweichende Anordnungen	509
ee)	Andere Zuwendungen	509
VII.	Pflichtteilsergänzungsansprüche Dritter	510
1)	Allgemeines	510
2)	Anstands- und Pflichtschenkungen	511
3)	Zehnjahresfrist (§ 2325 Abs. 3 BGB)	511
4)	Pflichtteilsverzicht	513
VIII.	Güterrechtliche Absicherung	513
C.	Schenkungsteuerliche Betrachtung	513
I.	Grundlagen des Schenkungsteuerrechts	513
1)	Steuerpflichtiger Erwerb	513
2)	Steuarentstehung	515
3)	Fälligkeit der Schenkungsteuer	516
4)	Höhe der Schenkungsteuer	516
5)	Steuerklasse	517
6)	Wert des steuerpflichtigen Erwerbs	517
7)	Zusammenrechnung mit früheren Erwerben	517
8)	Mehrfacherwerb desselben Vermögens	517
9)	Stundung	518
10)	Zusammentreffen von Schenkung- und Einkommensteuer	518
11)	Gesonderte Feststellung	518
II.	Steuerfreiheit der Bereicherung	518
1)	Ehegattenfreibetrag bei Zugewinnngemeinschaft gem. § 5 ErbStG	519
2)	Sachliche Steuerbefreiung gem. § 13 ErbStG	519
a)	Überblick	519
b)	Zuwendung eines Familienheims	520
aa)	Begriff des Familienheims	520
bb)	Zuwendungsformen	521
cc)	Keine weiteren Voraussetzungen	522
3)	Steuerbefreiung für vermietete Wohnimmobilien gem. § 13 c ErbStG	522
III.	Behandlung der einzelnen Schenkungsformen	523
1)	Reine Schenkung	523
2)	Schenkungen unter Auflage	524
a)	Schenkung unter Nutzungs- oder Duldungsaufgabe	524
aa)	Bestellung des Nießbrauchs	524
bb)	Verzicht auf den Nießbrauch	528
b)	Schenkung unter Leistungsaufgabe	529
3)	Gemischte Schenkung	531
4)	Mischfälle	531
5)	Bestehenbleibende Grundpfandrechte	532
6)	Übernommene Pflegeleistungen	532

7)	Inanspruchnahme einer Steuerbefreiung	533
8)	Ausstattung	533
9)	Ehebedingte (unbenannte) Zuwendung	534
10)	Zugewinnausgleich	534
IV.	Rückforderungsrechte	535
1)	Vereinbarung einer Rückforderungs-/Weiterleitungsklausel	535
a)	Rückforderungsklausel	535
b)	Weiterleitungsklausel	535
2)	Eintritt des Rückforderungs-/Weiterleitungsfalls	535
a)	Rückforderungsfall	535
aa)	Erstattung früher gezahlter Steuer	535
bb)	Vorliegen steuerpflichtiger Rückschenkung	536
b)	Weiterleitungsfall	536
V.	Erb- und Pflichtteilsverzicht	536
VI.	Spezielle Gestaltungsfragen	537
1)	Kettenschenkung	537
2)	Mittelbare Grundstücksschenkung	539
3)	Übernahme der Schenkungsteuer	540
VII.	Nebenkosten	541
D.	Einkommensteuerliche Betrachtung	541
I.	Übertragungsvorgang	542
1)	Reine Schenkung	542
2)	Schenkung unter Auflage	543
a)	Nutzungs- und Duldungsauflage	543
aa)	Nießbrauchsbestellung	543
bb)	Nießbrauchsverzicht	543
b)	Leistungsauflage	545
aa)	Grundlagen	545
bb)	Anwendungsvoraussetzung: Vertragsschluss bis 31.12.2007	546
3)	Gemischte Schenkung	547
a)	Begriff der teilentgeltlichen Übertragung	547
aa)	Ausgangspunkt	547
bb)	Abgrenzung zur vollentgeltlichen Übertragung	547
cc)	Abgrenzung zur Übertragung gegen Unterhaltsleistungen	547
b)	Anschaffungskosten und Veräußerungsgewinn	548
aa)	Grundsätze	548
bb)	Aufgeschobene Zahlungspflichten	548
cc)	Wiederkehrende Leistungen auf Lebenszeit	549
4)	Ausstattung	550
5)	Ehebedingte (unbenannte) Zuwendungen	550
II.	Laufende Besteuerung	550
1)	Reine Schenkung	550
2)	Schenkung unter Nutzungs- und Duldungsauflage	550

a)	Nießbrauch an Kapitalvermögen	550
aa)	Vorbehaltsnießbrauch	550
bb)	Zuwendungsnießbrauch	551
b)	Nießbrauch an Grundvermögen	551
aa)	Vorbehaltsnießbrauch	551
bb)	Zuwendungsnießbrauch	552
cc)	Ehegattennießbrauch	553
c)	Wohnungsrechtsvorbehalt	554
3)	Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen	554
a)	Generelle Regelung	554
b)	Vertragsschluss bis 31. 12. 2007	555
aa)	Besteuerung bis zum 31. 12. 2007	555
bb)	Besteuerung ab dem 1. 1. 2008	556
cc)	Exkurs: Stuttgarter Modell	556
4)	Teilentgeltliche Vermögensübertragung	557
a)	Grundsätze	557
b)	Aufgeschobene Zahlungspflichten	557
c)	Wiederkehrende Leistungen auf Lebenszeit	557
5)	Ausstattung	558
6)	Ehebedingte (unbenannte) Zuwendung	558
III.	Rückforderungsrechte/Weiterleitungsklausel	558
1)	Vereinbarung einer Rückforderungs-/Weiterleitungsklausel	558
a)	Rückforderungsklausel	558
aa)	Freies Rückforderungsrecht	558
bb)	Enumerative Rückforderungstatbestände	558
b)	Weiterleitungsklausel	559
2)	Eintritt des Rückforderungs-/Weiterleitungsfalls	559
a)	Rückforderungsfall	559
b)	Weiterleitungsfall	559
E.	Grunderwerbsteuerliche Betrachtung	560
F.	Umsatzsteuerliche Betrachtung	561

Teil 5: Familienvermögensgesellschaften 562

A.	Einführung	562
B.	Rechtsform der Gesellschaft	564
I.	Generelle Aspekte	564
1)	GmbH & Co. KG	564
2)	KG	566
3)	GbR	567
4)	GmbH	568
II.	Besondere Aspekte des Einkommensteuerrechts	570
1)	Gewerblich geprägte Personengesellschaft	570
a)	Voraussetzungen der gewerblichen Prägung	570

b)	Anerkennungsvoraussetzungen für Familienpersonengesellschaften	570
c)	Laufende Besteuerung	571
d)	Veräußerungen	572
2)	Gewerblich infizierte Personengesellschaft	572
3)	Nicht gewerbliche Personengesellschaft	573
a)	Begriff	573
b)	Anerkennungsvoraussetzungen für Familienpersonengesellschaften	573
c)	Laufende Besteuerung	573
d)	Veräußerungen	574
4)	GmbH	575
a)	Anerkennungsvoraussetzungen für Familien-GmbH's	575
b)	Laufende Besteuerung	575
c)	Veräußerungen	576
III.	Besondere Aspekte des Gewerbesteuerrechts	576
1)	Gewerblich geprägte/infizierte Personengesellschaft	576
a)	Grundsätze	576
b)	Einkünfte aus Grundbesitz	577
c)	Veräußerung	578
2)	Nicht gewerbliche Personengesellschaft	578
3)	GmbH	578
a)	Grundsätze	578
b)	Einkünfte aus Grundbesitz	578
c)	Einkünfte aus Kapitalgesellschaftsanteilen	579
d)	Einkünfte aus Mitunternehmeranteilen	579
e)	Veräußerungen	579
IV.	Umsatzsteuerliche Aspekte	579
V.	Ergebnis	580
C.	Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrages	580
I.	Personengesellschaften	581
1)	Gewinnverteilung und Entnahmen	581
a)	Regelungen zugunsten des Seniors	582
aa)	Überquotale Gewinnbeteiligung	582
bb)	Nießbrauchsvorbehalt am übertragenen Gesellschaftsanteil	582
cc)	Nießbrauchsvorbehalt am übertragenen Vermögen	584
b)	Regelungen für alle Gesellschafter	585
2)	Geschäftsführung	586
a)	Zu Lebzeiten des Seniors	586
aa)	Zivil- und Handelsrecht	586
bb)	Einkommensteuerrecht	588
b)	Nach dem Tod des Seniors	588
3)	Lebzeitiges Ausscheiden des Nachfolgers	589
a)	Anteilsveräußerung	589

b)	Kündigung	589
c)	Abfindungsbeschränkung	591
aa)	Zivil- und Handelsrecht	591
bb)	Einkommensteuerrecht	592
cc)	Erbschaftsteuerrecht	592
4)	Tod von Gesellschaftern	595
a)	Grundsätze	595
b)	Tod des Seniors	597
aa)	Einfache Nachfolgeregelung	597
bb)	Fortsetzungsregelung	597
c)	Tod der Nachfolger	600
5)	Ehevertragsklausel	600
a)	Modifizierte Zugewinnngemeinschaft	601
b)	Gütertrennung	602
6)	Testamentsvollstreckung	602
7)	Zwerganteilsklausel	603
8)	Schiedsklauseln	603
II.	GmbH	604
1)	Gewinnverteilung und Entnahmen	604
a)	Regelungen zugunsten des Seniors	604
aa)	Zivil- und Handelsrecht	604
bb)	Einkommensteuerrecht	605
b)	Regelungen für alle Gesellschafter	606
2)	Geschäftsführung	606
a)	Zu Lebzeiten des Seniors	606
b)	Nach dem Tod des Seniors	606
3)	Lebzeitiges Ausscheiden des Nachfolgers	606
a)	Anteilsveräußerung	606
b)	Kündigung	607
c)	Abfindungsbeschränkung	607
aa)	Zivil- und Handelsrecht	607
bb)	Erbschaftsteuerrecht	608
4)	Tod von Gesellschaftern	609
a)	Grundsätze	609
b)	Tod des Seniors	610
aa)	Gesetzliche Regelung	610
bb)	Einziehungsklausel	611
cc)	Abtretungsklausel	613
c)	Tod der Nachfolger	618
5)	Ehevertragsklausel	618
6)	Testamentsvollstreckung	619
7)	Sonstige Regelungen	619
D.	Überführung des Vermögens auf die Gesellschaft und Beteiligung des Nachfolgers	620
I.	Zivil- und Handelsrecht	620
1)	Personengesellschaft	620

a)	Überführung des Vermögens auf die Gesellschaft	620
aa)	Offene Sachgründung	620
bb)	Bargründung mit verdeckter Einlage	620
cc)	Verschleierte Sachgründung	621
b)	Beteiligung des Nachfolgers an der Gesellschaft	621
aa)	Rechtstechnik	621
bb)	Haftung	623
cc)	Schenkungsgegenstand	624
dd)	Schenkungsformen	624
ee)	Formerfordernisse	625
ff)	Beteiligung Minderjähriger	625
gg)	Pflichtteilsergänzungsansprüche	626
2)	GmbH	626
a)	Überführung des Vermögens auf die Gesellschaft	626
aa)	Offene Sachgründung	626
bb)	Bargründung mit verdeckter Einlage	627
cc)	Verschleierte Sachgründung	627
b)	Beteiligung des Nachfolgers an der Gesellschaft	627
aa)	Rechtstechnik	627
bb)	Haftung	630
cc)	Schenkungsgegenstand	631
dd)	Schenkungsformen	632
ee)	Formerfordernisse	632
ff)	Beteiligung Minderjähriger	633
gg)	Zustimmungserfordernisse	634
hh)	Pflichtteilsergänzungsansprüche	634
II.	Einkommensteuerrecht	634
1)	Gewerblich geprägte/infizierte GmbH & Co. KG	634
a)	Überführung des Vermögens auf die Gesellschaft	634
aa)	Qualifikation als Betriebsvermögen	634
bb)	Behandlung stiller Reserven	635
cc)	Wertansatz	637
b)	Beteiligung des Nachfolgers an der Gesellschaft	638
2)	Nicht gewerbliche Personengesellschaft	639
a)	Überführung des Vermögens auf die Gesellschaft	639
aa)	Behandlung stiller Reserven	639
bb)	Wertansatz	640
b)	Beteiligung des Nachfolgers an der Gesellschaft	640
3)	GmbH	641
a)	Überführung des Vermögens auf die Gesellschaft	641
aa)	Behandlung stiller Reserven	641
bb)	Wertansatz	641
b)	Beteiligung des Nachfolgers an der Gesellschaft	641
aa)	Reine Schenkung	641
bb)	Andere Schenkungsformen	642

III.	Schenkungssteuerrecht	643
1)	Gewerblich geprägte/infizierte Personengesellschaft	643
a)	Zuwendungsempfänger	643
b)	Zuwendungsgegenstand	643
aa)	Direkte Beteiligung	643
bb)	Indirekte Beteiligung	644
c)	Bemessungsgrundlage	644
aa)	Ermittlung des Betriebsvermögens	644
bb)	Aufteilung des Betriebsvermögens	645
d)	Vergünstigungen für Betriebsvermögen	645
e)	Beteiligung mit Buchwertklausel	647
f)	Nachträgliche Erhöhung des Gewinnanteils	647
aa)	Erhöhung durch Erbfolge	647
bb)	Erhöhung durch lebzeitige Verfügung	647
2)	Nicht gewerbliche Personengesellschaft	648
3)	GmbH	648
a)	Zuwendungsempfänger	648
b)	Zuwendungsgegenstand	649
aa)	Teilanteilsübertragung	649
bb)	Aufnahme des Nachfolgers in bestehende GmbH	649
cc)	GmbH-Gründung mit dem Nachfolger	650
dd)	Abschließende Betrachtung	650
c)	Bemessungsgrundlage	651
d)	Vergünstigungen für Betriebsvermögen	651
e)	Nachträgliche Erhöhung des Gewinnanteils	652
aa)	Erhöhung durch Erbfolge	652
bb)	Erhöhung durch lebzeitige Verfügung	653
IV.	Grunderwerbsteuerrecht	653
1)	Personengesellschaft	653
2)	GmbH	656
E.	Vertretungszwang und Beirat	656
I.	Vertretungszwang	656
1)	Einführung	656
2)	Zulässigkeit	657
3)	Bestellung des Vertreters	659
4)	Weisungsgebundenheit des Vertreters	660
5)	Abberufung des Vertreters	660
II.	Beirat	661
1)	Rechtsgrundlagen	661
2)	Aufgaben des Beirates	662
a)	Grundsätze	662
aa)	Personengesellschaft	662
bb)	GmbH	664
b)	Zweckmäßige Kompetenzzuweisung	665
aa)	Personalentscheidungen	665

bb)	Überwachung der Geschäftsführung	665
cc)	Jahresabschluss, Entnahmen und Gesellschafterkonten	666
dd)	Kapitalerhöhung und Aufnahme von Gesellschaftern	666
ee)	Zustimmung zur Anteilsübertragung	666
ff)	Ausschließung von Gesellschaftern	666
gg)	Streitentscheidung	667
3)	Personelle Zusammensetzung	667
a)	Mitgliederzahl	667
b)	Eignungsvoraussetzungen	667
c)	Besetzung des Amtes	668
d)	Amtsdauer	668
4)	Binnenordnung des Beirates	669
5)	Rechtsstellung des Beiratsmitgliedes	669
F.	Absicherung der Nachfolge	670

Teil 6: Stiftungen **670**

A.	Einführung	670
I.	Begriff der Stiftung	670
II.	Stiftungsformen	671
1)	Rechtsstruktur der Stiftung	671
a)	Privatrechtliche und öffentlich-rechtliche Stiftung	671
b)	Selbständige und unselbständige Stiftungen	672
2)	Art des Stiftungszwecks	673
a)	Gemeinnützige Stiftungen	673
b)	Privatnützige Stiftungen	673
c)	Kirchliche Stiftungen	674
d)	Kommunale Stiftungen	674
3)	Art des Stiftungsvermögens	674
a)	Kapitalstiftung	675
b)	Anstaltsstiftung	675
c)	Unternehmensverbundene Stiftung	675
4)	Struktur des Stifters	675
III.	Motive der Stifter	676
IV.	Kapitalausstattung	676
V.	Betrachtungsgegenstand	677
B.	Rechtliche Fragen	677
1.	Abschnitt: Stiftung unter Lebenden	678
I.	Entstehung	678
II.	Stiftungsgeschäft	678
1)	Inhalt	678
2)	Rechtsnatur	679
3)	Form	680

4) Widerruf	680
III. Stiftungszweck	681
IV. Stiftungsvermögen	683
1) Struktur des Stiftungsvermögens	683
a) Grundstockvermögen	683
b) Erträge	684
c) Zustiftungen	684
d) Spenden	684
2) Vermögensumfang	685
3) Erwerb des Stiftungsvermögens	685
4) Vermögensverwaltung	686
a) Prinzip der Substanzerhaltung	686
b) Ertragsverwendung	687
V. Stiftungsorganisation	689
1) Vorstand	689
a) Bundesrecht	689
b) Landesrecht	692
2) Andere Stiftungsorgane	693
3) Rechte des Stifters oder Dritter	694
VI. Destinatäre	694
VII. Sonstige Fragen	695
1) Name der Stiftung	695
2) Sitz der Stiftung	695
3) Geschäftsjahr	695
4) Rechnungslegung	696
5) Zweck- und Satzungsänderung sowie Auflösung und Vereinigung	697
a) Zweckänderung	697
b) Satzungsänderungen	697
c) Auflösung	698
d) Vereinigung	698
6) Vermögensanfall	701
VIII. Anerkennungsverfahren	702
1) Bundesrecht	702
2) Landesrecht	703
IX. Stiftungsaufsicht	703
1) Aufsichtsbehörde	704
2) Informations- und Prüfungsrechte	705
3) Beanstandungs- und Anordnungsrechte	706
4) Genehmigungs- und Anzeigevorbehalte	707
5) Abberufung und Bestellung von Organmitgliedern	707
6) Bestellung von Sachwaltern oder Beauftragten	708
7) Geltendmachung von Ansprüchen gegenüber Stiftungsorganen	709
8) Prüfung der Jahresrechnung	709

9) Zweck- und Satzungsänderungen	710
10) Sitzverlegung	711
11) Auflösung	712
12) Sonderregelungen für privatnützige Stiftungen/Familienstiftungen	712
2. Abschnitt: Stiftung von Todes wegen	713
C. Steuerliche Fragen	716
1. Abschnitt: Privatnützige Stiftungen	716
I. Besteuerung der Stiftungserrichtung	716
1) Erbschaft- und Schenkungsteuer	716
a) Generell	716
b) Familienstiftungen	717
2) Ertragsteuer	718
3) Grunderwerbsteuer	718
4) Umsatzsteuer	719
II. Laufende Besteuerung	719
1) Besteuerung der Stiftung	719
a) Erbschaft- und Schenkungsteuer	719
b) Körperschaftsteuer	720
c) Gewerbesteuer	721
d) Umsatzsteuer	721
2) Besteuerung der Destinatäre	721
III. Besteuerung der Stiftungsaufhebung	722
1) Erbschaft- und Schenkungsteuer	722
2) Ertragsteuern	722
2. Abschnitt: Gemeinnützige Stiftungen	723
I. Folgen der Gemeinnützigkeit iSd §§ 51 ff. AO	723
1) Besteuerung der Stiftungserrichtung	723
a) Erbschaft- und Schenkungsteuer	723
b) Einkommensteuer	724
aa) Buchwertprivileg	724
bb) Sonderausgabenabzug	724
2) Laufende Besteuerung	726
a) Besteuerung der Stiftung	726
aa) Erbschaft- und Schenkungsteuer	726
bb) Körperschaftsteuer	726
cc) Gewerbesteuer	727
dd) Umsatzsteuer	727
ee) Grunderwerbsteuer	727
b) Besteuerung der Stifter und Spender	727
c) Besteuerung der Destinatäre	728
II. Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit	728
1) Gemeinnützige Zwecke	728
2) Mildtätige Zwecke	729

3) Kirchliche Zwecke	729
4) Selbstlosigkeit im Besonderen	729
a) Keine vorrangige Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke	730
b) Anforderungen an die Mittelverwendung	730
c) Anforderungen an die Vermögensbindung	732
5) Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit	732
6) Anforderungen an Satzung, Stiftungsgeschäft und Geschäftsführung	733
7) Verfahren	733

Teil 7: Internationale Erbfälle	734
--	------------

A. Kollisionsrecht	735
I. Deutscher Erblasser mit Vermögen im Ausland	735
1) Erbstatut und Vorfragen	735
2) Nachlassseinheit und Nachlasssspaltung	738
a) Rechtliche Nachlasssspaltung	738
aa) Nachlasssspaltung auf Grund von Staatsverträgen	738
bb) Nachlasssspaltung auf Grund von Art. 3 Abs. 3 EGBGB	738
cc) Folgen der rechtlichen Nachlasssspaltung	739
b) Faktische Nachlasssspaltung	740
c) Funktionelle Nachlasssspaltung	741
II. Deutscher Erblasser mit Ansässigkeit im Ausland	741
1) Erbstatut und Vorfragen	741
2) Faktische Nachlasssspaltung	742
III. Ausländischer Erblasser mit Ansässigkeit in Deutschland	742
1) Erbstatut	742
a) Heimatrecht	742
aa) Staatsangehörigkeit	743
bb) Mehrstaater	743
cc) Mehrrechtsstaaten	743
b) Rückverweisung	744
c) Weiterverweisung	746
d) Rechtswahl	746
aa) Rechtswahl nach ausländischem Recht	746
bb) Rechtswahl nach deutschem Recht	747
e) Staatsverträge	748
f) Ordre-public-Vorbehalt	748
2) Andere Statuten	749
a) Formstatut	749
b) Güterrechtsstatut	751
aa) Bestimmung des Güterrechtsstatuts durch Rechtswahl	752
bb) Gesetzliche Bestimmung des Güterrechtsstatuts	752

cc)	Einheitliches Güterrechtsstatut und Güterrechtsspaltung	753
dd)	Qualifikation von Sachnormen als güter- oder erbrechtlich	754
ee)	Anpassung bei Normenhäufung und Normenmangel	755
c)	Sachenrechtsstatut	757
d)	Adoptionsstatut	757
IV.	Ausländischer Erblasser mit Vermögen in Deutschland	758
B.	Rechtsdurchsetzung	758
I.	Rechtsdurchsetzung in Deutschland	758
1)	Deutscher Erblasser mit Vermögen im Ausland	758
a)	Verfahren der streitigen Gerichtsbarkeit	758
aa)	Internationale Zuständigkeit deutscher Gerichte	758
bb)	Anerkennung ausländischer Entscheidungen	759
b)	Verfahren der freiwilligen Gerichtsbarkeit	761
aa)	Zuständigkeit der deutschen Nachlassgerichte	761
bb)	Erbschein und Testamentsvollstreckerzeugnis	762
cc)	Anerkennung ausländischer Entscheidungen	763
dd)	Notzuständigkeit	764
2)	Deutscher Erblasser mit Ansässigkeit im Ausland	764
3)	Ausländischer Erblasser mit Wohnsitz in Deutschland	765
a)	Internationale Zuständigkeit	765
b)	Erbschein	765
aa)	Eigenrechtserbschein	765
bb)	Fremdrechtserbschein	766
cc)	Gemischter Erbschein	766
c)	Testamentsvollstreckerzeugnis	767
d)	Anerkennung ausländischer Entscheidungen	767
e)	Notzuständigkeit	768
4)	Ausländischer Erblasser mit Vermögen in Deutschland	768
II.	Rechtsdurchsetzung im Ausland	769
1)	Internationale Zuständigkeit	769
2)	Anerkennung und Vollstreckung	770
3)	Erbnachweis	771
4)	Testamentsvollstreckung	773
C.	Zivilrechtliche Gestaltungsüberlegungen	774
I.	Vermeidung von Auslandsberührungen	774
1)	Gesellschaftsverträge	774
2)	Schenkungs- und Übergabeverträge	775
a)	Deutsche Rechtsinstitute	775
b)	Ausländische Rechtsinstitute	776
aa)	Trust	776
bb)	Joint tenancy	776
3)	Eheverträge	776

II.	Kontrolle eines Erbfalls mit Auslandsberührung	777
1)	Faktische Nachlassspaltung	777
a)	Vermeidung der Nachlassspaltung	777
b)	Bestimmung des zuständigen Gerichts	778
aa)	Vereinbarung eines Gerichtsstandes oder Schiedsgerichtes	778
bb)	Anordnung eines Schiedsgerichtes	778
cc)	Strafklausel	779
c)	Minimaltestament	779
2)	Rechtliche Nachlassspaltung	780
a)	Generelle Überlegungen	780
b)	Form der letztwilligen Verfügung	781
c)	Vorempfänge und Nachlassverbindlichkeiten	781
d)	Pflichtteil	782
e)	Bestimmung des zuständigen Gerichts	783
f)	Salvatorische Klausel	783
3)	Prinzipielle Nachlasseinheit	783
a)	Anzahl der Testamente	784
b)	Vollmacht	784
III.	Exkurs: Flucht aus dem deutschen Erbstatut	785
D.	Steuerrecht	786
I.	Deutscher Erblasser mit Vermögen im Ausland	786
1)	Grundsätze	786
2)	Problem der Doppelbesteuerung	787
3)	Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	789
4)	Steueranrechnung gem. § 21 ErbStG	791
5)	Gestaltungsüberlegungen	793
II.	Deutscher Erblasser mit Ansässigkeit im Ausland	794
1)	Deutsches Recht	794
a)	Unbeschränkte Steuerpflicht des Erblassers	794
b)	Erweitert unbeschränkte Steuerpflicht des Erblassers	794
c)	Unbeschränkte Steuerpflicht des Erwerbers	795
d)	Beschränkte Steuerpflicht	796
e)	Erweitert beschränkte Steuerpflicht	798
2)	Ausländisches Recht	800
III.	Ausländischer Erblasser mit Ansässigkeit in Deutschland	800
IV.	Ausländischer Erblasser mit Vermögen in Deutschland	801
V.	Zusammenfassende Betrachtung	801

Teil 8: Grundlagen der Unternehmensnachfolge **803**

A.	Einführung	803
B.	Problem des geeigneten Nachfolgers	806
I.	Qualifikation des Nachfolgers	806

II.	Nachfolgebereitschaft des Nachfolgers	808
III.	Generationenlücke überbrücken	810
C.	Problem streitbedingter Handlungsunfähigkeit	812
I.	Konflikt zwischen geschäftsführenden Nachfolgern	812
II.	Konflikt zwischen nichtgeschäftsführenden Nachfolgern	814
1)	Gebot der einheitlichen Stimmrechtsausübung	814
2)	Vertretungszwang	815
3)	Zwang zur Unterbeteiligung	815
4)	Schaffung eines besonderen Entscheidungsorgans	815
a)	Art des Entscheidungsorgans	816
b)	Aufgaben	816
c)	Personelle Zusammensetzung	816
III.	Konflikt zwischen geschäftsführenden und nichtgeschäftsführenden Nachfolgern	817
1)	Betriebsaufspaltung	817
2)	Familienholding	818
D.	Problem der Unternehmensorganisation und Rechtsform	818
I.	Problem unangemessener Unternehmensorganisation	818
II.	Problem unangemessener Rechtsform	819
1)	Einzelunternehmen	819
2)	Offene Handelsgesellschaft/Kommanditgesellschaft	820
3)	GmbH/Aktiengesellschaft	820
4)	Börsennotierte Aktiengesellschaft	820
E.	Problem widersprechender erb- und gesellschaftsrechtlicher Regelungen	821
F.	Problem liquiditätsbelastender Ausgleichs- und Abfindungsansprüche	823
I.	Abfindung weichender Erben	823
II.	Zugewinnausgleichsansprüche	824
III.	Pflichtteilsansprüche	825
G.	Problem versteckter Einkommensteuer	827
I.	Steuerentstehung unmittelbar durch Eintritt des Erbfalls	827
II.	Steuerentstehung durch Vermächtnis- oder Pflichtteilserfüllung	827
III.	Steuerentstehung im Zuge der Erbauseinandersetzung	828
H.	Liquiditätsbelastung durch Erbschaftsteuer	828
I.	Lebzeitige Vorwegnahme der Erbfolge	830
I.	Vorzüge der vorweggenommenen Erbfolge	830
II.	Mangelnde Übergabebereitschaft des Seniors	831
III.	Organisation der vorweggenommenen Erbfolge	833
J.	Zivilrechtliche Grundlagen der vorweggenommenen Erbfolge	836
I.	Schenkungsgegenstand	836
1)	Stille Gesellschaft und Unterbeteiligung	837
2)	Einräumung einer Gesellschaftsbeteiligung	837
3)	Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrages	837
II.	Schenkungsformen	837

III.	Form- und Zustimmungserfordernisse	839
1)	Zivilrechtliche Formvorschriften	839
2)	Gesellschaftsrechtliche Zustimmungserfordernisse	839
3)	Zustimmungserfordernis bei Minderjährigen	839
4)	Zustimmungserfordernis des Ehegatten	840
IV.	Absicherung des Seniors	840
V.	Erbrechtliche und güterrechtliche Absicherung des Nachfolgers	841
K.	Einkommensteuerliche Grundlagen der vorweggenommenen Erbfolge	842
I.	Einzelne Schenkungsformen	843
1)	Reine Schenkung	843
2)	Gemischte Schenkung	843
3)	Schenkungen unter Nießbrauchsvorbehalt	843
4)	Schenkungen gegen Versorgungsleistungen	843
II.	Sonderbetriebsvermögen	845
III.	Betriebsaufspaltung	845
L.	Schenkungsteuerliche Grundlagen der vorweggenommenen Erbfolge	846
I.	Vergünstigungen für Betriebsvermögen	846
II.	Ermittlung der Bereicherung	846
M.	Alternativen zur familieninternen Nachfolge	847
I.	Einsetzung eines Fremdmanagement einschließlich Börseneinführung	848
1)	Qualifikationsanforderungen an einen Fremdgeschäftsführer	848
2)	Suche und Auswahl des Fremdgeschäftsführers	849
3)	Rahmenbedingungen des Fremdgeschäftsführers	849
a)	Aufgaben- und Kompetenzabgrenzung	850
b)	Installation eines unabhängigen Beirates	850
c)	Umwandlung in Aktiengesellschaft	851
d)	Börsengang der AG	851
e)	Materielle Anreize für den Geschäftsführer	852
II.	Einbringung des Unternehmens in eine Stiftung	852
1)	Bedeutung	853
a)	Unternehmensträgerstiftung	853
b)	Beteiligungsträgerstiftung	853
c)	Komplementärstiftung	854
2)	Zulässigkeit	854
3)	Beteiligungsträgerstiftung	855
a)	Privatnützige Stiftung	855
aa)	Zielsetzungen	855
bb)	Problematik	856
b)	Gemeinnützige Stiftung	857
aa)	Zielsetzungen	857
bb)	Versorgung der Familie	857
cc)	Problem des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes	857
dd)	Problem der zeitnahen Mittelverwendung	859
c)	Doppelstiftung	859

4)	Komplementärstiftung	860
a)	Zielsetzungen	860
b)	Ausgestaltung des Modells	860
c)	Vorteilhafte Nebenfolgen	861
III.	Verkauf des Unternehmens	862
1)	Potentielle Kaufinteressenten	862
a)	Marktorientierte Käufer	862
b)	Finanzinvestoren	863
c)	Unternehmensmanager	863
2)	Ablauf des Unternehmens- und Beteiligungsverkaufs	864
3)	Zivil- und wirtschaftsrechtliche Aspekte	868
a)	Vertragsstruktur: Asset Deal/Share Deal	868
b)	Kaufgegenstand	868
aa)	Asset Deal	868
bb)	Share Deal	869
c)	Haftung für Altverbindlichkeiten	869
aa)	Asset Deal	870
bb)	Share Deal	870
d)	Mängelhaftung	870
e)	Kaufpreisregelung	871
f)	Wettbewerbsverbote	871
g)	Formerfordernisse	871
h)	Zustimmungs-, Genehmigungs- und Anmeldeerfordernisse	872
i)	Fusionskontrolle	872
j)	Streitentscheidung	872
4)	Steuerrechtliche Aspekte	872
a)	Verkauf eines Unternehmens oder Mitunternehmeranteils	873
b)	Verkauf eines Kapitalgesellschaftsanteils	873
IV.	Aufgabe des Unternehmens	874
1)	Zivil- und Handelsrecht	874
2)	Einkommensteuerrecht	875
a)	Voraussetzungen einer Betriebsaufgabe	875
b)	Ermittlung des Aufgabegewinns	877
3)	Sonstige Steuern	878
V.	Verpachtung des Unternehmens	879
1)	Zivil- und Handelsrecht	879
2)	Einkommensteuerrecht	881
3)	Sonstige Steuern	882

Teil 9: Vererbung von Unternehmen und Beteiligungen **883**

1. Abschnitt: Einzelunternehmen	883
A. Zuwendung des Unternehmens durch Erbeinsetzung oder Vermächtnis	883

I.	Alleinerbe	883
1)	Zivil- und Handelsrecht	883
a)	Gesetzliche Erbfolge	884
aa)	Handelsrechtliche Erbenhaftung (§ 27 HGB)	884
bb)	Einbringung des Unternehmens in eine Gesellschaft mit Haftungsbeschränkung	885
cc)	Veräußerung, Verpachtung und Aufgabe des Unternehmens	886
dd)	Minderjährigenhaftungsbeschränkung (§ 1629 a BGB)	886
b)	Gewillkürte Erbfolge	887
aa)	Hinreichend deutliche Einsetzung als Erbe	887
bb)	Bestimmung des Nachfolgers durch Dritte	887
cc)	Berliner Testament	888
dd)	Auflage	890
ee)	Ersatzerbe	891
2)	Einkommensteuerrecht	891
a)	Betriebsfortführung	891
b)	Einbringung des Unternehmens in eine Gesellschaft mit Haftungsbeschränkung	893
c)	Betriebsveräußerung	894
d)	Betriebsaufgabe	895
e)	Betriebsverpachtung	895
f)	Ausschlagung der Erbschaft	896
3)	Erbschaftsteuerrecht	897
a)	Gesonderte Feststellung	897
b)	Bewertung	897
aa)	Maßstab des gemeinen Wertes	897
bb)	Übliche Bewertungsmethode	898
cc)	Mindestens Substanzwert	898
dd)	Vereinfachtes Ertragswertverfahren	901
c)	Steuerbefreiung nach § 13 a und § 13 b ErbStG	904
aa)	Abgrenzung des begünstigten Vermögens	905
bb)	Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag	913
cc)	Lohnsummenregelung	914
dd)	Behaltensregelung	922
ee)	Nachbesteuerungsverfahren	925
ff)	Reinvestition	927
gg)	Gewährung der Steuerbefreiung	928
hh)	Anzeigepflicht	928
ii)	Optionsrecht	929
d)	Tarifbegrenzung nach § 19 a ErbStG	930
e)	Stundung	931
4)	Sonstiges Steuerrecht	932
a)	Gewerbsteuer	932

b) Umsatzsteuer	932
c) Grunderwerbsteuer	933
II. Vor- und Nacherbe	934
1) Zivilrecht	934
2) Einkommensteuerrecht	935
3) Erbschaftsteuerrecht	935
III. Miterben	936
1) Zivil- und Handelsrecht	936
a) Gesetzliche Erbfolge	936
aa) Eignung der Erbengemeinschaft als Unternehmensträger	936
bb) Haftungssituation der Miterben	937
cc) Umwandlung in eine Handelsgesellschaft	938
dd) Veräußerung, Verpachtung und Aufgabe des Unternehmens	939
ee) Beurteilung	939
b) Gewillkürte Erbfolge	939
aa) Teilungsanordnung und Vermächtnis	939
bb) Frankfurter Testament	940
cc) Letztwillige Gesellschaftsgründungsklausel	941
2) Einkommensteuerrecht	941
a) Allgemeines	941
b) Erbauseinandersetzung	943
aa) Veräußerung des Nachlasses	944
bb) Veräußerung von Erbteilen	945
cc) Ausscheiden von Miterben	946
dd) Teilung des Nachlasses	948
3) Erbschaftsteuerrecht	957
a) Gesonderte Feststellung	957
b) Steuerbefreiung nach § 13 a und § 13 b ErbStG	957
aa) Fortsetzung der ungeteilten Erbengemeinschaft	957
bb) Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft	959
c) Tarfbegrenzung nach § 19 a ErbStG	964
4) Sonstiges Steuerrecht	965
a) Gewerbesteuer	965
b) Umsatzsteuer	965
c) Grunderwerbsteuer	966
IV. Vermächtnisnehmer	966
1) Zivil- und Handelsrecht	966
2) Einkommensteuerrecht	967
3) Erbschaftsteuerrecht	967
B. Versorgungsvermächtnis hinsichtlich des Unternehmens	968
I. Nießbrauchsvermächtnis	969
1) Unternehmensnießbrauch	969
a) Zivil- und Handelsrecht	969

b)	Einkommensteuerrecht	970
c)	Erbschaftsteuerrecht	971
aa)	Besteuerung des Erben	971
bb)	Besteuerung des Nießbrauchers	971
2)	Ertragsnießbrauch	973
a)	Zivil- und Handelsrecht	973
b)	Einkommensteuerrecht	973
c)	Erbschaftsteuerrecht	974
II.	Schuldrechtliches Ertragsvermächtnis	974
III.	Beteiligungsvermächtnis	974
1)	Zivil- und Handelsrecht	974
2)	Einkommensteuerrecht	975
3)	Erbschaftsteuerrecht	975
IV.	Rentenvermächtnis	976
1)	Zivil- und Handelsrecht	976
2)	Einkommensteuerrecht	976
a)	Altregelung bis 31.12.2007	976
b)	Neuregelung seit 1.1.2008	979
3)	Erbschaftsteuerrecht	980
C.	Sonderproblem: Generationenlücke überbrücken	980
I.	Regelung der Interims-Verwaltung	980
II.	Auswahl und Einsetzung des familieninternen Nachfolgers	981
D.	Zusammenfassende Beurteilung	982
2. Abschnitt:	Personengesellschaften	984
A.	Regelungen zum Schicksal des Gesellschaftsanteils	985
I.	Einfache Nachfolgeregelung	985
1)	Zivil- und Handelsrecht	985
2)	Einkommensteuerrecht	988
3)	Erbschaftsteuerrecht	989
a)	Gesonderte Feststellung	989
b)	Bewertung	989
aa)	Maßstab des gemeinen Wertes	989
bb)	Mindestens Substanzwert	990
cc)	Aufteilung des Wertes	991
c)	Steuerbefreiung nach § 13 a, 13 b und § 19 a ErbStG	992
aa)	Begünstigtes Vermögen	992
bb)	Verschonungsabschlag, Abzugsbetrag und Lohnsummenregelung	995
cc)	Weitergaberegeling	996
dd)	Behaltensregelung	996
ee)	Anzeigepflicht	997
ff)	Optionsrecht	997
d)	Tarifbegrenzung nach § 19 a	998
e)	Stundung	998

4)	Sonstiges Steuerrecht	998
a)	Gewerbsteuer	998
b)	Umsatzsteuer	998
c)	Grunderwerbsteuer	998
5)	Beurteilung	999
II.	Auflösungsregelung	999
1)	Zivil- und Handelsrecht	1000
2)	Einkommensteuerrecht	1000
3)	Erbschaftsteuerrecht	1001
4)	Sonstiges Steuerrecht	1001
a)	Gewerbsteuer	1001
b)	Umsatzsteuer	1002
c)	Grunderwerbsteuer	1002
5)	Beurteilung	1002
III.	Fortsetzungsregelung	1003
1)	Zivil- und Handelsrecht	1003
a)	Allgemeines	1003
b)	Zulässigkeit einer Abfindungsbeschränkung	1004
c)	Pflichtteilsrecht	1005
2)	Einkommensteuerrecht	1006
a)	Abfindung übersteigt Steuerbilanzwert	1006
b)	Abfindung entspricht Steuerbilanzwert	1006
c)	Abfindung unterschreitet Steuerbilanzwert	1007
d)	Wegfall eines negativen Kapitalkontos	1007
3)	Erbschaftsteuerrecht	1007
a)	Steuerpflichtiger Erwerb der Erben	1007
b)	Steuerpflichtiger Erwerb der verbleibenden Gesellschafter	1008
4)	Sonstiges Steuerrecht	1009
a)	Gewerbsteuer	1009
b)	Umsatzsteuer	1009
c)	Grunderwerbsteuer	1010
5)	Beurteilung	1010
IV.	Qualifizierte Nachfolgeregelung	1011
1)	Zivil- und Handelsrecht	1011
2)	Einkommensteuerrecht	1013
3)	Erbschaftsteuerrecht	1014
4)	Sonstiges Steuerrecht	1015
5)	Beurteilung	1015
V.	Eintrittsregelung	1015
1)	Zivil- und Handelsrecht	1015
2)	Einkommensteuerrecht	1018
a)	Nichtausübung des Eintrittsrechts	1018
b)	Ausübung des Eintrittsrechts	1018
aa)	Dogmatische Betrachtung	1018
bb)	Praxis der Finanzverwaltung	1019

3)	Erbschaftsteuerrecht	1019
a)	Nichtausübung des Eintrittsrechts	1019
b)	Ausübung des Eintrittsrechts	1019
4)	Sonstiges Steuerrecht	1020
5)	Beurteilung	1020
VI.	Rechtsgeschäftliche Nachfolgeregelung	1021
1)	Zivil- und Handelsrecht	1021
2)	Einkommensteuerrecht	1021
3)	Erbschaftsteuerrecht	1021
4)	Beurteilung	1022
VII.	Vermächtnisregelung	1022
1)	Zivil- und Handelsrecht	1022
2)	Einkommensteuer	1023
3)	Erbschaftsteuer	1023
a)	Anteilsvermächtnis	1023
b)	Eintrittsvermächtnis	1023
4)	Beurteilung	1024
VII.	Vor- und Nacherbschaft	1024
1)	Zivil- und Handelsrecht	1024
2)	Einkommensteuerrecht	1026
3)	Erbschaftsteuerrecht	1026
4)	Beurteilung	1026
B.	Versorgungsvermächtnis hinsichtlich des Gesellschaftsanteils	1026
I.	Nießbrauchsvermächtnis	1027
1)	Treuhandlösung	1027
2)	Echter Nießbrauch	1027
3)	Ertragsnießbrauch	1028
4)	Nießbrauch am Gewinnstammrecht	1028
II.	Unterbeteiligungsvermächtnis	1028
1)	Zivil- und Handelsrecht	1028
2)	Einkommensteuerrecht	1029
3)	Erbschaftsteuerrecht	1029
III.	Rentenvermächtnis	1030
C.	Zusammenfassende Beurteilung	1030
3. Abschnitt:	Kapitalgesellschaften	1032
A.	Regelungen zum Schicksal des Gesellschaftsanteils	1032
I.	Gesetzliche Regelung	1032
1)	Zivil- und Handelsrecht	1032
a)	Grundsätze	1032
b)	Börsennotierte AG	1035
2)	Einkommensteuerrecht	1037
a)	Erbfall	1037
b)	Erbauseinandersetzung	1037
aa)	Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge	1037

bb)	Steuerliche Folgen	1038
3)	Erbschaftsteuerrecht	1039
a)	Börsennotierte Aktien	1039
b)	GmbH-Anteile und nicht börsennotierte Aktien	1040
aa)	Gesonderte Feststellung	1040
bb)	Bewertung	1041
c)	Steuerbefreiung nach § 13 a und § 13 b ErbStG	1043
aa)	Begünstigtes Vermögen	1043
bb)	Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag	1050
cc)	Weitergaberegung	1050
dd)	Lohnsummenregelung	1051
ee)	Behaltensregelung	1052
ff)	Anzeigepflicht	1054
gg)	Optionsrecht	1054
d)	Tarifbegrenzung nach § 19 a ErbStG	1055
e)	Stundung	1055
4)	Sonstiges Steuerrecht	1055
a)	Gewerbesteuer	1055
b)	Umsatzsteuer	1055
c)	Grunderwerbsteuer	1055
5)	Beurteilung	1056
II.	Einziehungsregelung	1056
1)	Zivil- und Handelsrecht	1056
a)	GmbH	1056
b)	AG	1059
2)	Einkommensteuerrecht	1060
3)	Erbschaftsteuerrecht	1061
a)	Steuerpflichtiger Erwerb der weichenden Erben	1061
b)	Steuerpflichtiger Erwerb der verbleibenden Gesellschafter	1061
4)	Beurteilung	1063
III.	Abtretungsregelung	1063
1)	Zivil- und Handelsrecht	1064
2)	Einkommensteuerrecht	1065
3)	Erbschaftsteuerrecht	1065
a)	Steuerpflichtiger Erwerb der weichenden Erben	1066
b)	Steuerpflichtiger Erwerb des Abtretungsempfängers	1067
aa)	Anwendungsbereich des § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG	1067
bb)	Anwendungsbereich des § 10 Abs. 10 S. 2 iVm § 7 Abs. 7 S. 3 ErbStG	1067
cc)	Anwendungsbereich der §§ 3 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 4 ErbStG	1067
dd)	Zuwendung seitens des Erblassers	1068
ee)	Anwendbarkeit der §§ 13 a, 13 b, 19 a ErbStG	1069
4)	Beurteilung	1069
IV.	Rechtsgeschäftliche Nachfolgeregelung	1070

V.	Vermächtnisregelung	1070
1)	Zivil- und Handelsrecht	1070
2)	Einkommensteuerrecht	1071
3)	Erbschaftsteuerrecht	1071
4)	Beurteilung	1071
VI.	Vor- und Nacherbschaft	1072
VII.	Schutzgemeinschaftsvertrag	1073
1)	Rechtsform	1074
2)	Einheitliche Stimmrechtsausübung	1074
3)	Kontrolle der Anteilsübertragung	1075
B.	Versorgungsvermächtnis hinsichtlich des Gesellschaftsanteils	1075
I.	Nießbrauchsvermächtnis	1076
1)	Zivil- und Handelsrecht	1076
2)	Einkommensteuerrecht	1077
3)	Erbschaftsteuerrecht	1077
a)	Besteuerung des Erben	1077
b)	Besteuerung des Vermächtnisnehmers	1078
II.	Unterbeteiligungsvermächtnis	1079
1)	Zivil- und Handelsrecht	1079
2)	Einkommensteuerrecht	1079
3)	Erbschaftsteuer	1080
III.	Rentenvermächtnis	1080
C.	Zusammenfassende Beurteilung	1081
4. Abschnitt:	Sonderfragen	1083
A.	Sonderbetriebsvermögen bei Personengesellschaften	1083
I.	Einkommensteuerrecht	1083
1)	Einfache Nachfolgeklausel	1083
a)	Sonderbetriebsvermögen I	1083
b)	Sonderbetriebsvermögen II	1084
2)	Auflösungsregelung	1085
a)	Sonderbetriebsvermögen I	1085
b)	Sonderbetriebsvermögen II	1085
3)	Fortsetzungsregelung	1085
a)	Sonderbetriebsvermögen I	1085
b)	Sonderbetriebsvermögen II	1086
4)	Qualifizierte Nachfolgeregelung	1086
a)	Sonderbetriebsvermögen I	1086
b)	Sonderbetriebsvermögen II	1087
5)	Eintrittsregelung	1088
6)	Vermächtnisregelung	1088
a)	Vermächtnis hinsichtlich des Gesellschaftsanteils	1088
b)	Vermächtnis hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens	1089
II.	Erbschaftsteuerrecht	1089
1)	Bewertung	1089

2) Vergünstigungen nach §§ 13 a, 13 b, 19 a ErbStG	1090
a) Allgemeines	1090
b) Besonderheiten der einzelnen Nachfolgeregelungen	1091
aa) Einfache Nachfolgeregelung	1091
bb) Auflösungsregelung	1092
cc) Fortsetzungsregelung	1092
dd) Qualifizierte Nachfolgeregelung	1092
ee) Eintrittsregelung	1092
ff) Vermächtnisregelung	1093
III. Sonstiges Steuerrecht	1093
B. Betriebsaufspaltung	1093
I. Zivil- und Handelsrecht	1094
II. Einkommensteuerrecht	1095
1) Sachliche Verflechtung	1095
2) Personelle Verflechtung	1096
3) Abgrenzung zum Sonderbetriebsvermögen	1097
4) Beendigung der Betriebsaufspaltung	1097
5) Begründung einer Betriebsaufspaltung	1099
III. Erbschaftsteuerrecht	1099
C. Testamentsvollstreckung	1100
I. Einzelunternehmen	1101
1) Verwaltungsvollstreckung	1101
2) Abwicklungsvollstreckung	1102
II. OHG-/Komplementäranteil	1102
1) Nachfolgeregelung	1103
2) Auflösungsregelung	1104
3) Fortsetzungsregelung	1104
4) Eintrittsregelung	1104
III. Kommanditanteil	1104
IV. Kapitalgesellschaftsanteil	1105
D. Öffentlich-rechtliche Zulassungen und Genehmigungen	1106
E. Steuerfragen bei Freiberuflerpraxen	1108
F. Treuhänderisch gehaltene Beteiligung	1110

Teil 10: Vorweggenommene Erbfolge in Unternehmen und Beteiligungen **1112**

1. Abschnitt: Vornahme der vorweggenommenen Erbfolge	1113
A. Einzelunternehmen	1113
I. Übertragung des Einzelunternehmens auf den Nachfolger	1113
1) Reine Schenkung	1113
a) Zivil- und Handelsrecht	1113
aa) Rechtstechnik der Übertragung	1113
bb) Haftung für Altverbindlichkeiten	1114
cc) Einzelunternehmen als Schenkungsgegenstand	1117

dd)	Formerfordernisse	1118
ee)	Übertragung an Minderjährige	1119
ff)	Zustimmung des Ehegatten	1120
b)	Einkommensteuerrecht	1120
c)	Erbschaftsteuerrecht	1121
d)	Sonstiges Steuerrecht	1122
aa)	Gewerbsteuer	1122
bb)	Umsatzsteuer	1122
cc)	Grunderwerbsteuer	1122
2)	Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt	1123
a)	Zivil- und Handelsrecht	1123
aa)	Rechtsnatur	1123
bb)	Formerfordernisse	1123
cc)	Übertragung an Minderjährige	1124
dd)	Unternehmensnießbrauch im Einzelnen	1124
ee)	Ertragsnießbrauch im Einzelnen	1127
b)	Einkommensteuerrecht	1127
aa)	Art des Nießbrauchs	1127
bb)	Surrogation	1129
c)	Erbschaftsteuerrecht	1129
aa)	Besteuerung der Unternehmensübertragung	1129
bb)	Besteuerung der Nießbrauchsbestellung	1129
cc)	Besteuerung der Surrogation	1132
d)	Sonstiges Steuerrecht	1133
3)	Schenkung gegen Versorgungsleistungen	1133
a)	Zivil- und Handelsrecht	1134
aa)	Leibrente und dauernde Last	1134
bb)	Sonstige Fragen	1135
b)	Einkommensteuerrecht	1136
aa)	Vertragsschluss bis 31. 12. 2007	1136
bb)	Vertragsschluss nach 31. 12. 2007	1149
c)	Erbschaftsteuerrecht	1157
d)	Sonstiges Steuerrecht	1159
4)	Gemischte Schenkung	1160
a)	Zivil- und Handelsrecht	1160
b)	Einkommensteuerrecht	1161
aa)	Ausgangspunkt	1161
bb)	Anschaffungskosten und Veräußerungsgewinn	1162
c)	Erbschaftsteuerrecht	1164
d)	Sonstiges Steuerrecht	1164
II.	Beteiligung des Nachfolgers am Einzelunternehmen	1164
1)	Beteiligung des Nachfolgers als OHG/KG-Gesellschafter	1165
a)	Zivil- und Handelsrecht	1165
aa)	Rechtstechnik der Beteiligung	1165
bb)	Haftung für Altverbindlichkeiten	1166

cc)	Schenkungsgegenstand	1167
dd)	Formerfordernisse	1168
ee)	Beteiligung Minderjähriger	1168
ff)	Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrages	1169
b)	Einkommensteuerrecht	1172
aa)	Besteuerung des Beteiligungsvorganges	1172
bb)	Anerkennungsvoraussetzungen für Familienpersonengesellschaften	1173
c)	Erbschaftsteuerrecht	1177
aa)	Zuwendungsempfänger	1177
bb)	Zuwendungsgegenstand	1177
cc)	Bemessungsgrundlage	1178
dd)	Vergünstigungen für Betriebsvermögen	1178
2)	Beteiligung des Nachfolgers als GmbH-Gesellschafter oder Aktionär	1179
a)	Zivil- und Handelsrecht	1179
aa)	Beteiligung als GmbH-Gesellschafter	1179
bb)	Beteiligung als Aktionär	1186
b)	Einkommensteuerrecht	1188
aa)	Anerkennungsvoraussetzungen für Familienkapitalgesellschaften	1189
bb)	Offene Sachgründung	1189
cc)	Ausgliederung	1190
dd)	Verschleierte Sachgründung	1190
ee)	Bargründung mit verdeckter Einlage	1191
c)	Erbschaftsteuerrecht	1191
aa)	Zuwendungsempfänger	1191
bb)	Zuwendungsgegenstand	1192
cc)	Bemessungsgrundlage	1193
dd)	Vergünstigungen für Betriebsvermögen	1193
3)	Beteiligung des Nachfolgers als stiller Gesellschafter	1194
a)	Typische stille Gesellschaft	1194
aa)	Zivil- und Handelsrecht	1194
bb)	Einkommensteuerrecht	1201
cc)	Erbschaftsteuerrecht	1205
b)	Atypische stille Gesellschaft	1205
aa)	Erbschaftsteuerrecht	1205
bb)	Einkommensteuerrecht	1206
cc)	Zivil- und Handelsrecht	1207
III.	Zuwendungsnißbrauch zugunsten des Nachfolgers	1207
1)	Zivil- und Handelsrecht	1207
2)	Einkommensteuerrecht	1208
3)	Erbschaftsteuerrecht	1209

IV. Betriebsverpachtung an den Nachfolger	1210
B. Personengesellschaften	1210
I. Übertragung der ganzen Gesellschaftsbeteiligung	1211
1) Reine Schenkung	1211
a) Zivil- und Handelsrecht	1211
aa) Rechtstechnik der Übertragung	1211
bb) Umfang der übergehenden Rechte und Pflichten	1212
cc) Haftung für Altverbindlichkeiten	1212
dd) Gesellschaftsbeteiligung als Schenkungsgegenstand	1215
ee) Formerfordernisse	1216
ff) Übertragung an Minderjährige	1216
b) Einkommensteuerrecht	1217
c) Erbschaftsteuerrecht	1217
d) Sonstiges Steuerrecht	1218
aa) Gewerbesteuer	1218
bb) Umsatzsteuer	1218
cc) Grunderwerbsteuer	1218
2) Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt	1219
a) Zivil- und Handelsrecht	1219
aa) Zulässigkeit	1219
bb) Form- und Zustimmungserfordernisse	1221
cc) Übertragung an Minderjährige	1222
dd) Verwaltungsrechte des Nießbrauchers	1222
ee) Vermögensrechte des Nießbrauchers	1233
ff) Haftung	1234
gg) Ausscheiden des Nießbrauchsbestellers	1235
hh) Surrogation	1235
b) Einkommensteuerrecht	1236
aa) Echter Vollnießbrauch	1236
bb) Treuhandlösung	1238
cc) Ertragsnießbrauch	1239
c) Erbschaftsteuerrecht	1239
aa) Bestellung des Nießbrauchs	1239
bb) Surrogation	1241
3) Schenkung gegen Versorgungsleistungen	1241
4) Gemischte Schenkung	1242
II. Übertragung eines Teils der Gesellschaftsbeteiligung	1243
1) Zivil- und Handelsrecht	1243
2) Einkommensteuerrecht	1243
3) Erbschaftsteuerrecht	1244
III. Aufnahme des Nachfolgers in eine bestehende Personengesellschaft	1244
1) Zivil- und Handelsrecht	1244
a) Rechtstechnik der Aufnahme	1244
b) Haftung des Nachfolgers	1245

aa)	Eintritt als OHG-Gesellschafter/Komplementär	1245
bb)	Eintritt als Kommanditist	1245
c)	Formerfordernisse	1245
d)	Aufnahme Minderjähriger	1246
2)	Einkommensteuerrecht	1246
3)	Erbschaftsteuerrecht	1246
IV.	Unterbeteiligung des Nachfolgers	1247
1)	Typische Unterbeteiligung	1247
a)	Zivil- und Handelsrecht	1247
aa)	Wesen der Unterbeteiligung	1247
bb)	Beitrags- und Förderpflichten	1248
cc)	Mitverwaltungsrechte des Unterbeteiligten	1249
dd)	Gewinn- und Verlustbeteiligung des stillen Gesellschafters	1249
ee)	Begründung der Unterbeteiligung	1250
ff)	Beendigung der Unterbeteiligung	1251
b)	Einkommensteuerrecht	1252
aa)	Begründung der Unterbeteiligung	1252
bb)	Laufende Besteuerung	1252
cc)	Beendigung der Unterbeteiligung	1253
dd)	Anerkennungsvoraussetzungen	1253
c)	Erbschaftsteuerrecht	1254
2)	Atypische Unterbeteiligung	1255
a)	Erbschaftsteuerrecht	1255
b)	Einkommensteuerrecht	1256
aa)	Mitunternehmerstellung des Unterbeteiligten	1256
bb)	Einräumung der Unterbeteiligung	1257
cc)	Laufende Besteuerung	1257
dd)	Beendigung der Unterbeteiligung	1257
c)	Zivil- und Handelsrecht	1257
V.	Zuwendungsnißbrauch zugunsten des Nachfolgers	1258
1)	Zivil- und Handelsrecht	1258
2)	Einkommensteuerrecht	1258
3)	Erbschaftsteuerrecht	1258
C.	Kapitalgesellschaften	1258
I.	Übertragung des ganzen Gesellschaftsanteils	1259
1)	Reine Schenkung	1259
a)	Zivil- und Handelsrecht	1259
aa)	Rechtstechnik des Übertragungsvorganges	1259
bb)	Umfang der übergehenden Rechte und Pflichten	1260
cc)	Haftung für Altverbindlichkeiten	1261
dd)	Formerfordernisse	1262
ee)	Übertragung an Minderjährige	1263
ff)	Kontrollerwerb nach WpÜG	1263
b)	Einkommensteuerrecht	1263

c)	Erbschaftsteuerrecht	1264
d)	Sonstige Steuerrecht	1266
aa)	Gewerbsteuer	1266
bb)	Umsatzsteuer	1266
cc)	Grunderwerbsteuer	1266
2)	Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt	1266
a)	Zivil- und Handelsrecht	1266
aa)	Zulässigkeit	1267
bb)	Formerfordernisse	1267
cc)	Übertragung an Minderjährige	1268
dd)	Verwaltungsrechte des Nießbrauchers	1269
ee)	Vermögensrechte des Nießbrauchers	1272
ff)	Haftung des Nießbrauchers	1273
gg)	Ausscheiden des Nießbrauchsbestellers	1273
hh)	Surrogation	1274
ii)	Ausgestaltung des Nießbrauchs	1274
b)	Einkommensteuerrecht	1274
aa)	Besteuerung des Übertragungsvorganges	1274
bb)	Laufende Besteuerung	1275
cc)	Surrogation	1275
dd)	Ablösung des Nießbrauchs	1276
ee)	Anerkennungsvoraussetzungen unter nahen Angehörigen	1276
c)	Erbschaftsteuerrecht	1276
3)	Schenkung gegen Versorgungsleistungen	1276
a)	Grundsätze	1276
b)	Übernahme der Geschäftsführertätigkeit	1277
c)	Mehrere Erwerber	1278
d)	Ausweichstrategie	1278
e)	Gleitende Vermögensübergabe	1279
4)	Gemischte Schenkung	1279
II.	Übertragung eines Teils einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung	1280
1)	Zivil- und Handelsrecht	1280
2)	Einkommensteuerrecht	1280
3)	Erbschaftsteuerrecht	1281
III.	Aufnahme in eine bestehende Kapitalgesellschaft	1281
1)	Zivil- und Handelsrecht	1281
a)	Rechtstechnik der Aufnahme	1281
aa)	GmbH	1282
bb)	AG	1283
b)	Haftung des Nachfolgers	1284
c)	Schenkungsgegenstand	1284
d)	Formerfordernisse	1284
e)	Beteiligung Minderjähriger	1284

2) Einkommensteuerrecht	1285
3) Erbschaftsteuerrecht	1285
IV. Unterbeteiligung des Nachfolgers	1286
1) Zivil- und Handelsrecht	1286
2) Einkommensteuerrecht	1287
a) Allgemeines	1287
b) Begründung der Unterbeteiligung	1288
c) Laufende Besteuerung	1288
aa) Hauptgesellschaft	1288
bb) Haupt- und Unterbeteiligter	1288
d) Beendigung der Unterbeteiligung	1290
3) Erbschaftsteuerrecht	1290
V. Zuwendungsnißbrauch zugunsten des Nachfolgers	1290
D. Sonderbetriebsvermögen	1291
I. Zivil- und Handelsrecht	1291
II. Einkommensteuerrecht	1291
1) Übertragung der ganzen Gesellschaftsbeteiligung	1291
a) Reine Schenkung	1291
aa) Zurückbehalt des gesamten Sonderbetriebsvermögens	1291
bb) Unterquotale Mitübertragung von Sonderbetriebsvermögen	1293
b) Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt	1293
c) Schenkung gegen Versorgungsleistungen	1293
2) Übertragung eines Teils der Gesellschaftsbeteiligung	1294
a) Zurückbehalt des gesamten Sonderbetriebsvermögens	1294
aa) Reine Schenkung	1294
bb) Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt	1294
cc) Schenkung gegen Versorgungsleistungen	1295
b) Disquotale Mitübertragung von Sonderbetriebsvermögen	1295
aa) Unterquotale Mitübertragung	1295
bb) Überquotale Mitübertragung	1296
cc) Sperrfrist	1297
dd) Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	1297
3) Mit Verbindlichkeiten belastetes Sonderbetriebsvermögen	1297
4) Weitere Gestaltungsmöglichkeiten nach § 6 Abs. 5 EStG	1298
III. Umsatzsteuerrecht	1299
IV. Erbschaftsteuerrecht	1299
E. Betriebsaufspaltung	1300
I. Einkommensteuerrecht	1300
1) Reine Schenkung	1300
a) Vorhandensein einer Betriebsaufspaltung	1300
b) Neubegründung einer Betriebsaufspaltung	1302
2) Schenkung gegen Versorgungsleistungen	1302
II. Erbschaftsteuerrecht	1303

2. Abschnitt: Rückgängigmachung der vorweggenommenen Erbfolge	1303
A. Zivil- und Handelsrecht	1303
I. Trennung von Schenkungs- und Gesellschaftsrecht	1303
II. Gesetzliche Rückforderungsrechte	1304
III. Vertragliches Rückforderungsrecht	1306
1) Dogmatische Ausgestaltung	1306
2) Schranken des Gesellschaftsrechts	1306
3) Rückforderungsgründe	1308
a) Tod des Beschenkten	1308
b) Veräußerung und Belastung des Zuwendungsgegenstandes	1309
c) Vermögensverfall des Beschenkten	1309
d) Fehlverhalten des Beschenkten	1310
e) Güterrecht und Erbrecht	1310
f) Sonderkündigungsrecht Minderjähriger	1311
g) Notbedarf des Schenkers	1311
h) Nachsteuertatbestand	1311
4) Regelung der Rückabwicklung	1311
IV. Weiterleitungsklausel	1312
B. Einkommensteuerrecht	1313
I. Vereinbarung einer Rückforderungs-/Weiterleitungsklausel	1313
1) Rückforderungsklausel	1313
a) Freies Rückforderungsrecht	1313
b) Enumerative Rückforderungstatbestände	1313
2) Weiterleitungsklausel	1313
II. Eintritt des Rückforderungs-/Weiterleitungsfalls	1314
1) Rückforderungsfall	1314
2) Weiterleitungsfall	1314
C. Erbschaftsteuerrecht	1314
I. Vereinbarung einer Rückforderungs-/Weiterleitungsklausel	1314
1) Rückforderungsklausel	1314
2) Weiterleitungsklausel	1315
II. Eintritt des Rückforderungs-/Weiterleitungsfalls	1315
1) Rückforderungsfall	1315
a) Vorliegen steuerpflichtiger Rückschenkung	1315
b) Erstattung früher gezahlter Steuer	1315
2) Weiterleitungsfall	1316
3. Abschnitt: Erb- und güterrechtliche Ergänzung der vorweggenommenen Erbfolge	1316
A. Erbrecht und Pflichtteil des Beschenkten	1316
B. Pflichtteilsergänzungsansprüche Dritter	1317
C. Güterrechtliche Absicherung der Nachfolge	1318
I. Modifizierte Zugewinnngemeinschaft	1318
II. Gütertrennung	1319

D. Erbvertrag zugunsten des Nachfolgers	1319
4. Abschnitt: Gestaltung von Familiengesellschaften	1320
Stichwortverzeichnis	1323

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

ABl. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
AbzG	Abzahlungsgesetz
AcP	Archiv für die civilistische Praxis
ÄndG	Änderungsgesetz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AFG	Arbeitsförderungsgesetz
AG	Aktiengesellschaft, auch Zeitschrift
AGB	Gesetz zur Regelung des Rechts der Allgemeinen Geschäftsbedingungen
AiB	Arbeitsrecht im Betrieb
AktG	Aktiengesetz
AnfG	Anfechtungsgesetz
AngKSchG	Angestelltenkündigungsschutzgesetz
AO	Abgabenordnung
AP	Arbeitsrechtliche Praxis
ApoG	Gesetz über das Apothekenwesen
ArbG	Arbeitsgericht
ArbGG	Arbeitsgerichtsgesetz
AR-Blattei	Arbeitsrecht-Blattei
ArbNErG	Arbeitnehmererfindungsgesetz
AStG	Außensteuergesetz
AuA	Arbeit und Arbeitsrecht
AÜG	Arbeitnehmerüberlassungsgesetz
AuR	Arbeit und Recht
AVG	Angestelltenversicherungsgesetz
AWD	Außenwirtschaftsdienst des Betriebs-Beraters
BAG	Bundesarbeitsgericht
BAGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesarbeitsgerichts
BAnz.	Bundesanzeiger
BauGB	Baugesetzbuch
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BB	Betriebs-Berater
BBiG	Berufsbildungsgesetz
BdF	Bundesminister der Finanzen
BeschFG	Beschäftigungsförderungsgesetz
BetrAVG	Gesetz zur Regelung der betrieblichen Altersversorgung
BetrVG	Betriebsverfassungsgesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidung des Bundesfinanzhofs
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis

BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Bundesgerichtshof, Entscheidungen in Zivilsachen
Bil.-Komm.	Bilanzkommentar
BImnSchG	Bundesimmissionsschutzgesetz
BiRiLiG	Bilanzrichtlinien-Gesetz
BKartA	Bundeskartellamt
BörsZulV	Börsenzulassungs-Verordnung
BR-Drucks.	Bundesratsdrucksache
BSG	Bundessozialgericht
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
BUrlG	Bundesurlaubsgesetz
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVG	Bundesversorgungsgesetz
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DI	Deutsche Justiz
DJT	Deutscher Juristentag
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift
DStR	Deutsches Steuerrecht
DtZ	Deutsch-deutsche Rechts-Zeitschrift
DV, DVO	Durchführungsverordnung
d. Verf.	der Verfasser
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Einführungsgesetz, Europäische Gemeinschaften
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EGKS	Vertrag zur Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl
ErbBVRVO	Verordnung über das Erbbaurecht
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ERP	European Recovery Program
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EVertr.	Einigungsvertrag
EWGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft

EwIR	Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht
EzA	Entscheidungssammlung zum Arbeitsrecht
FamRZ	Zeitschrift für das gesamte Familienrecht
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FG	Finanzgericht; Fachgutachten
FiW	Schriftenreihe des Forschungsinstituts für Wirtschaftsverfassung und Wettbewerb e. V. Köln
FR	Finanz-Rundschau
FS	Festschrift
G + V	Gewinn- und Verlustrechnung
GAL	Gesetz über eine Altershilfe für Landwirte
GBL	Gesetzblatt (DDR)
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechtes
GEBERA	Ges. für betriebswirtschaftliche Beratung mbH Köln
GewO	Gewerbeordnung
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
GK	Gemeinschaftskommentar
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
GOB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrEwStG	Grunderwerbsteuergesetz
GroßKomm HGB	Großkommentar zum HGB
GrS	Großer Senat
Grundz.	Grundziffer
GRUR	Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht
GrZS	Großer Zivilsenat
GU	Gemeinschaftsunternehmen
GWB	Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen
HandwO	Handwerksordnung
HFA	Hauptfachausschuss (des Instituts der Wirtschaftsprüfer)
HGB	Handelsgesetzbuch
HWB	Handwörterbuch der Betriebswirtschaft
HWF	Handwörterbuch der Finanzwirtschaft
HwStR	Handwörterbuch des Steuerrechts
HypBG	Hypothekendarlehenbankgesetz
IBA	International Bar Association
IdW	Institut der Wirtschaftsprüfer
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft

IntGesR	Internationales Gesellschaftsrecht
IPR	Internationales Privatrecht
IPRax	Praxis des Internationalen Privat- und Verfahrensrechts
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe
JZ	Juristenzeitung
Kap.	Kapitel
KapErhG	Kapitalerhöhungsgesetz
KG	Kommanditgesellschaft; Kammergericht
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KO	Konkursordnung
KÖSDI	Kölner Steuerdialog
KostO	Kostenordnung
KR	Gemeinschaftskommentar zum KSchG und zu sonstigen
KSchG	Kündigungsschutzgesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KTS	Konkurs-, Treuhand- und Schiedsgerichtswesen
KVStDV	Kapitalverkehrsteuer-Durchführungsverordnung
KVStG	Kapitalverkehrsteuergesetz
KWG	Kreditwesengesetz
LAG	Landesarbeitsgericht
LBO	Leveraged Buy-Out
LFG	Lohnfortzahlungsgesetz
LG	Landgericht
LM	Lindenmaier/Möhring, Nachschlagewerk des Bundes- Gerichtshofes
LMBO	Leveraged Management Buy-Out
LZB	Landeszentralbank
M&A	Mergers and Acquisitions
MAR	M & A Review
MBO	Management Buy-Out
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
MitbestG	Mitbestimmungsgesetz
Münch.Komm.	Münchener Kommentar zum BGB
MuSchG	Mutterschutzgesetz
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
Nds. FinMin	Niedersächsisches Finanzministerium
NJW	Neue juristische Wochenschrift
NJW-RR	Neue juristische Wochenschrift – Rechtsprechungs-Report
nv	nicht veröffentlicht
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht

NZA	Neue Zeitschrift für Arbeits- und Sozialrecht
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OLGZ	Entscheidungen der Oberlandesgerichte in Zivilsachen
PatG	Patentgesetz
ProdhaftG	Produkthaftungsgesetz
PSV	Pensions-Sicherungs-Verein
RdA	Recht der Arbeit
RdErl.	Runderlaß
RegE	Regierungsentwurf
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGRK	Reichsgerichtsräte-Kommentar
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft
Rpfleger	Der Deutsche Rechtspfleger
Rs.	Rechtssache
Rspr.	Rechtsprechung
RVO	Reichsversicherungsordnung
Rz.	Randziffer
SAE	Sammlung arbeitsrechtlicher Entscheidungen
ScheckG	Scheckgesetz
Schwbg	Schwerbehindertengesetz
SGB	Sozialgesetzbuch
Slg.	Sammlung
Sp.	Spalte
SprAuG	Sprecherausschußgesetz
SpTrUG	Gesetz über die Spaltung der von der Treuhandanstalt verwalteten Unternehmen
StEK	Steuererlasse in Karteiform
StGB	Strafgesetzbuch
str.	strittig
Stw	Steuer-Warte
TB	Tätigkeitsbericht
TVG	Tarifvertragsgesetz
Tz.	Textziffer
UBG	Unternehmensbeteiligungsgesellschaft
UEC	Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers

UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
VDI	Verein Deutscher Ingenieure
VEB	Volkseigener Betrieb
VerbrKrG	Verbraucherkreditgesetz
VO	Verordnung
VRG	Vorruhestandsgesetz
VStR	Vermögensteuer-Richtlinien
VVG	Versicherungsvertragsgesetz
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
WährG	Währungsgesetz
WG	Wechselgesetz
WM	Wertpapier-Mitteilungen
WP	Wirtschaftsprüfer
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WPrax	Wirtschaftsrecht und Praxis
WRP	Wettbewerb in Recht und Praxis
WuW	Wirtschaft und Wettbewerb
WuW/E	Entscheidungssammlung zum Kartellrecht
ZfA	Zeitschrift für Arbeitsrecht
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
Zfbf	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfK	Zeitung für kommunale Wirtschaft
ZfO	Zeitschrift für Organisation
ZfSH/SGB	Zeitschrift für Sozialhilfe und Sozialgesetzbuch
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZPO	Zivilprozessordnung
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik
ZTR	Zeitschrift für Tarifrecht

Teil 1: Grundlagen der Erbfolge

Die Erbfolge erlangt in der Bundesrepublik Deutschland eine immer größere Bedeutung. In den kommenden Jahren rückt eine Generation auf den Tod zu, die in mehr als sechzig Jahren ein Vermögen aufbauen konnte, ohne hieran durch Krieg oder schwere Wirtschaftskrisen gehindert worden zu sein¹. Fast 10 Billionen € umfasst inzwischen der Vermögensbestand der privaten Haushalte und nach Schätzungen sollen im Zeitraum von 2011 bis 2020 ca. 2,6 Billionen € in 5,7 Mio. Erbfällen vererbt werden².

Grundlagen der Erbfolge sind dabei die Bestimmungen über die gesetzliche Erbfolge sowie die Vorschriften über die Erbschaftsteuer, die 2011 ein Aufkommen von 4,2 Milliarden € gehabt hat³.

A. Gesetzliche Erbfolge

Basis der gesetzlichen Erbfolge sind die §§ 1922 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB). Verstirbt jemand, so gehen seine Vermögenswerte und Schulden, sein sogenannter Nachlass, mit dem Tod automatisch auf den oder die Erben über, ohne dass es hierfür noch einer behördlichen Entscheidung bedarf, sog. Universalsukzession⁴ (§ 1922 Abs. 1 BGB). Der Verstorbene wird als Erblasser bezeichnet. Hat er kein Testament (oder Erbvertrag) hinterlassen, so tritt die sog. gesetzliche Erbfolge ein.

1 Die Zeit v. 19.7.2012, S. 19

2 Presseinformation v. 15.6.2011 des Deutschen Institut für Altersvorsorge; vgl. auch Welker, NWB-EV 2012, 6; Apel, NWB-EV 2012, 24

3 Die Zeit v. 19.7.2012, S. 20

4 Mayer, ZEV 2010, 445, 446

I. Verwandtenerbrecht

ABB. 1:		Erbfolge und Ordnungen			
Urgroßvater/-mutter	Urgroßvater/-mutter	Urgroßvater/-mutter	Urgroßvater/-mutter	Großonkel Großtante	
Großonkel Großtante	Großvater	Großvater	Großmutter	Onkel Tante	Cousin Cousine 2. Grades
↓	Onkel Tante	Bruder Schwester	Mutter	↓	↓
Cousin Cousine 2. Grades	Cousin Cousine	↓	Neffe Nichte	Cousin Cousine	↓
↓	Großcousin Großcousine	Neffe Nichte	↓	Großcousin Großcousine	etc.
etc.	↓	Großneffe Großnichte	↓	etc.	
	Enkel	↓	etc.		
	↓	Urenkel			
	Urenkel				
	1. Ordnung				
	2.				
	3.				
	4.				

Kern der gesetzlichen Erbfolge ist das Verwandtenerbrecht, das auf der Blutsverwandtschaft in gerader und in Seitenlinie beruht⁵. § 1589 BGB bestimmt hierzu: Personen, deren eine von der anderen abstammt, sind in gerader Linie verwandt. Personen, die nicht in gerader Linie verwandt sind, aber von derselben dritten Person abstammen, sind in der Seitenlinie verwandt. Der Grad der Verwandtschaft bestimmt sich nach der Zahl der sie vermittelnden Geburten. Der Ehegatte und dessen Verwandte sind mithin nicht Verwandte des Erblassers. Das Verwandtenerbrecht ist dadurch gekennzeichnet, dass die Verwandten des Erblassers in Gruppen eingeteilt werden, die man auch Ordnungen oder Parentelen nennt. Zur ersten Verwandtengruppe gehören die Abkömmlinge des Erblassers, also insbesondere seine Kinder, Enkel und Urenkel (§ 1924 Abs. 1 BGB): die sog. Verwandten bzw. Erben der ersten Ordnung.

Die zweite Verwandtengruppe setzt sich zusammen aus den Eltern des Erblassers und deren Abkömmlingen, also vor allem aus seinen Geschwistern, Neffen und Nichten: die sog. Verwandten bzw. Erben der zweiten Ordnung (§ 1925 Abs. 1 BGB). Ferner wird eine dritte Verwandtengruppe gebildet durch die Großeltern und deren Abkömmlinge: die Onkel, Tanten, Cousins und Cousinen - die sog. Verwandten bzw. Erben der dritten Ordnung (§ 1926 Abs. 1 BGB). Die Urgroßeltern des Erblassers und deren Abkömmlinge bilden ferner die Verwandten bzw. Erben der vierten Ordnung (§ 1928 Abs. 1 BGB), während die entfernteren Voreltern des Erblassers und deren Abkömmlinge die Verwandten bzw. Erben der fünften Ordnung und der fernerer Ordnungen darstellen (§ 1929 Abs. 1 BGB).

Zu jeder Verwandtengruppe gehören alle Abkömmlinge, die von derselben Person (Parens) abstammen, einschließlich dieser Person selbst⁶.

Man bezeichnet die Verwandtengruppen daher auch als Parentele oder Ordnungen und spricht von dem sog. Parentel- oder auch Ordnungssystem.

Für die gesetzliche Erbfolge gilt, dass in erster Linie die Verwandten der ersten Ordnung Erben sind. Sofern beim Erbfall auch nur ein Mitglied dieser Verwandtengruppe lebt, sind alle anderen Verwandten von der Erbfolge ausgeschlossen (§ 1930 BGB). Nur wenn alle Verwandten der ersten Ordnung zur Zeit des Erbfalls bereits verstorben sind, kommt die zweite Verwandtengruppe zum Zuge. Und auch hier gilt: Lebt zur Zeit des Erbfalls nur ein Verwandter der zweiten Ordnung, so sind die dritte und weitere Verwandtengruppen von der Erbfolge ausgeschlossen. Die einzelnen Verwandtengruppen sind mithin gestuft nach dem Subsidiaritätsprinzip zur Erbfolge berufen⁷: Mitglieder einer Verwandtengruppe schließen Mitglieder entfernterer Verwandtengruppen jeweils von der Erbfolge aus⁸.

Besonders geregelt ist auch, wer innerhalb der einzelnen Verwandtengruppe zur Erbfolge berufen ist. Keineswegs erben alle Mitglieder einer zur Erbfolge berufenen Verwandtengruppe. Vielmehr gilt, dass ein zur Zeit des Erbfalls lebendes Mitglied einer Verwandtengruppe alle seine Abkömmlinge von der Erbfolge ausschließt (§§ 1924 Abs. 2, 1925 Abs. 2, 1926 Abs. 2 BGB). Man spricht insofern vom Repräsentationssystem: Jedes Mitglied einer Verwandtengruppe ist Repräsentant seiner Abkömmlinge und schließt diese damit von der Erbfolge aus⁹.

5 Groll, in: Groll, Praxis-Handbuch Erbrechtsberatung, 2001, CI Rz 9

6 Brox, Erbrecht, 18. Aufl. 2000, Rz 44

7 Hennicke, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 4 Rz 27

8 Schlüter, Erbrecht, 14. Aufl. 2000, Rz 74

9 Frank, Erbrecht, 2000, Rz 12

Fällt dieser Repräsentant jedoch als Erbe weg, so treten die von ihm abstammenden Personen in sein Erbrecht ein. Das ist das sog. Eintrittsprinzip¹⁰. Dieses Eintrittsrecht kommt nicht nur beim Tod des entsprechenden Repräsentanten zum Zuge, sondern auch dann, wenn dieser die Erbschaft ausschlägt (§ 1953 Abs. 2 BGB) oder erbunwürdig ist (§ 2344 Abs. 2 BGB); ein Erbverzicht des Repräsentanten wirkt dagegen grundsätzlich auch zu Lasten seiner Abkömmlinge (§ 2349 BGB)¹¹.

Innerhalb der Verwandtengruppe erster Ordnung bildet ferner jedes Kind des Erblassers einen eigenen Stamm, dem ein gleicher Erbteil zugewiesen wird (sog. Stammesprinzip)¹². Das hat beim Eintritt von Enkeln und Urenkeln in die gesetzliche Erbfolge zur Konsequenz, dass die Erbschaft nach der Zahl der Stämme und nicht nach der Zahl der vorhandenen Verwandten bzw. Köpfe verteilt wird¹³. Innerhalb eines Stammes eröffnen die Abkömmlinge wiederum Unterstämme¹⁴.

In der Verwandtengruppe zweiter und dritter Ordnung, die durch die Eltern und Großeltern des Erblassers repräsentiert werden, erfolgt eine Aufteilung der Erbschaft nach der väterlichen und mütterlichen Linie, wobei der Vater und die Mutter sowie jede Großmutter und jeder Großvater jeweils einen eigenen Stamm repräsentiert, für den das dargestellte Repräsentationsprinzip sowie das Eintrittsrecht gilt¹⁵. Mit diesem Liniensystem soll erreicht werden, dass die väterliche und die mütterliche Linie bei der Nachlassteilung gleich viel erhalten, wenn die zweite oder dritte Verwandtengruppe mangels Verwandten der ersten Ordnung zum Zuge kommt. Bedeutung erlangt das Liniensystem insbesondere, wenn Abkömmlinge eines vorverstorbenen Elternteils aus anderen Verbindungen vorhanden sind¹⁶.

Ab der Verwandtengruppe vierter Ordnung wird das Liniensystem und das Eintrittsrecht nach Stämmen durch das sog. Gradualsystem ersetzt¹⁷, um eine starke Zersplitterung des Nachlasses zu vermeiden: Es erbt nur derjenige, der mit dem Erblasser am nächsten verwandt ist¹⁸, wobei gleich nahe Verwandte gleiche Anteile erhalten¹⁹. Eine Erbfolge nach der vierten Ordnung kommt in der Praxis jedoch eher selten vor²⁰.

Das Parentel- bzw. Ordnungssystem, das in der Praxis ganz überwiegend zur Anwendung kommt, bevorzugt im Vergleich zum Gradualsystem die jüngere vor der älteren Generation²¹. Denn nach dem Parentelsystem erbt beim Vorversterben der Kinder des Erblassers die Enkelgeneration, während die Erbschaft nach dem Gradualsystem an die Eltern des Erblassers fallen würde²²; denn die Verwandtschaft zu den Eltern wird durch eine einzige Geburt vermittelt, wohingegen die Verwandtschaft zum Enkel durch zwei Geburten vermittelt wird. Dadurch wird

10 Brox, *Erbrecht*, 18. Aufl. 2000, Rz 47

11 Schlüter, *Erbrecht*, 14. Aufl. 2000, Rz 74

12 Frank, *Erbrecht*, 2000, Rz 9 f.

13 Hennicke, in: Scherer, *Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht*, 2002, § 4 Rz 28

14 Schlüter, *Erbrecht*, 14. Aufl. 2000, Rz 73

15 Groll, in: Groll, *Praxis-Handbuch Erbrechtsberatung*, 2001, CI Rz 10, 16

16 Tschichoflos, in: Frieser u. a., *Handbuch Erbrecht*, 2002, Kap. 5 Rz 443

17 Brox, *Erbrecht*, 18. Aufl. 2000, Rz 45

18 Groll, in: Groll, *Praxis-Handbuch Erbrechtsberatung*, 2001, CI Rz 10

19 Tschichoflos, in: Frieser u. a., *Handbuch Erbrecht*, 2002, Kap. 5 Rz 469

20 Schlüter, *Erbrecht*, 14. Aufl. 2000, Rz 75

21 Tschichoflos, in: Frieser u. a., *Handbuch Erbrecht*, 2002, Kap. 5 Rz 436

22 Brox, *Erbrecht*, 18. Aufl. 2000, Rz 44

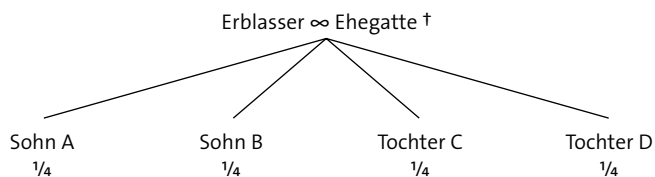
tendenziell erreicht, dass die Erbschaften weniger häufig ihren Inhaber wechseln und dass die jüngere Generation einen Beitrag zum Aufbau einer eigenen Existenzgrundlage erhält²³.

Zur Verdeutlichung der vorstehenden Grundsätze sollen die folgenden Schemata und Erläuterungen dienen:

1) Erbrecht der Verwandten erster Ordnung

In der ersten Verwandtengruppe erben primär die Kinder des Erblassers, und zwar zu gleichen Teilen (§ 1924 Abs. 4 BGB):

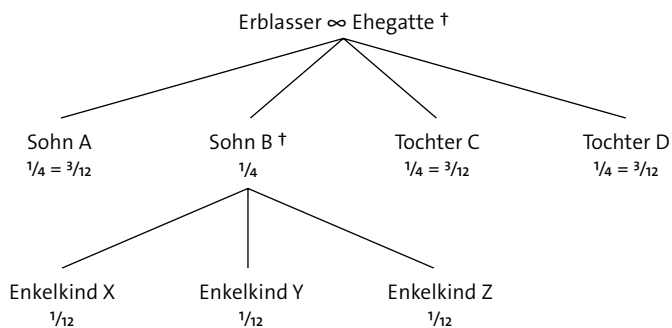
ABB. 2:



Etwaige Enkelkinder sind nach dem Repräsentationssystem von der Erbfolge ausgeschlossen.

Ist ein Kind bereits verstorben, so treten nach dem Eintrittsrecht seine Abkömmlinge an dessen Stelle (§ 1924 Abs. 3 BGB):

ABB. 3:



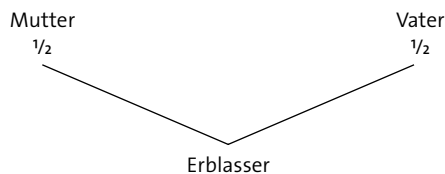
Die Aufteilung der Erbschaft erfolgt nach der Anzahl der Stämme (hier: vier) und nicht nach der Anzahl der zur Erbfolge berufenen Verwandten (hier: sechs).

23 Tschichoflos, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 5 Rz 436

2) Erbrecht der Verwandten zweiter Ordnung

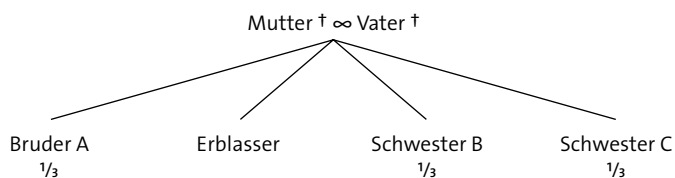
In der zweiten Verwandtengruppe gilt: Die Eltern des Erblassers erben nur dann, und zwar nach dem Liniensystem zu je ein Halb, wenn weder Kinder noch Enkel, Urenkel oder Ururenkel des Erblassers vorhanden sind (§ 1925 Abs. BGB):

ABB. 4:



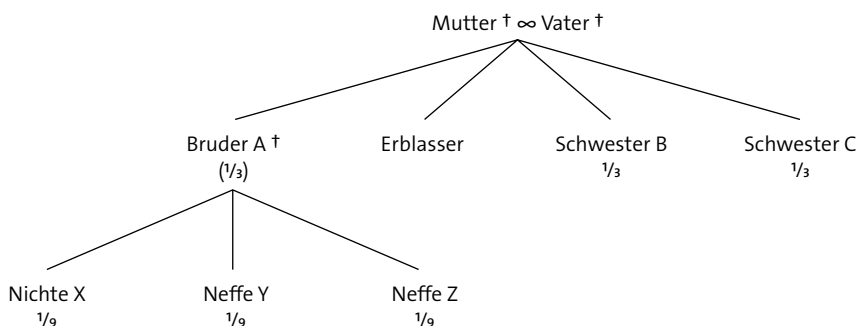
Sind auch beide Elternteile verstorben bzw. erbrechtlich weggefallen (z. B. durch Ausschlagung), so steht das Erbrecht den Geschwistern des Erblassers zu gleichen Teilen zu (§ 1925 Abs. 3 BGB):

ABB. 5:



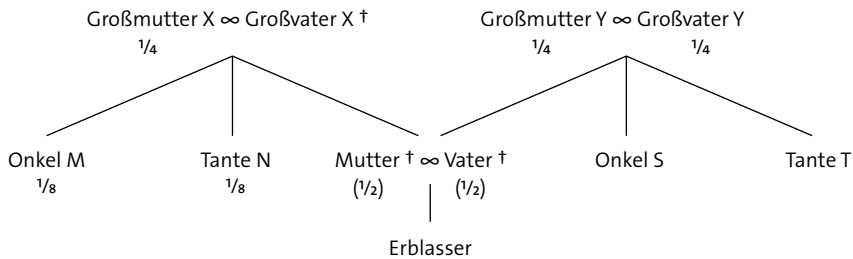
An die Stelle einer verstorbenen Schwester oder eines verstorbenen Bruders treten nach dem Stammes- und Eintrittsprinzip ebenfalls deren Abkömmlinge, also vornehmlich die jeweiligen Nichten und Neffen des Erblassers (§§ 1925 Abs. 3, 1924 BGB):

ABB. 6:



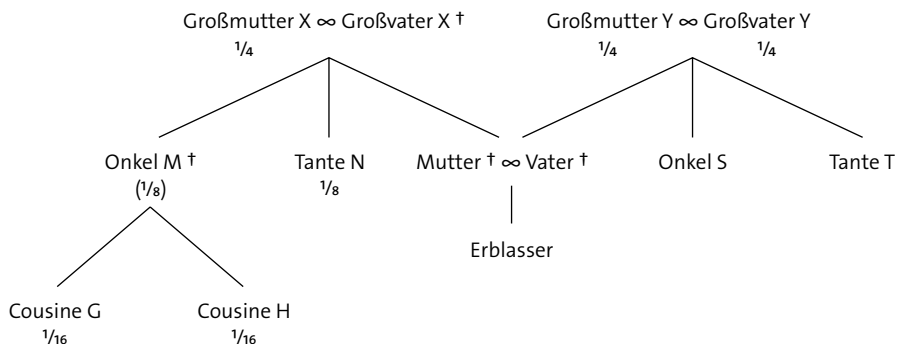
An die Stelle eines verstorbenen Großvaters bzw. einer verstorbenen Großmutter treten nach dem Eintrittsprinzip deren Abkömmlinge, also vordringlich die jeweiligen Onkel und Tanten des Erblassers (§ 1926 Abs. 3 BGB):

ABB. 9:



Sind die jeweiligen Onkel und Tanten bereits verstorben, so wird deren Erbteil von ihren Abkömmlingen erworben, also von den entsprechenden Cousins und Cousins des Erblassers oder, anders ausgedrückt, von den jeweiligen Vettern und Basen (§§ 1926 Abs. 3, Abs. 5, 1924 BGB):

ABB. 10:



Der Anteil eines vorverstorbenen Großelternteils wird also in seinem Stamm nach den Prinzipien der ersten Ordnung vererbt (§ 1926 Abs. 5 BGB)²⁵.

Ist ein Großelternteil vorverstorben, ohne dass er Abkömmlinge hinterlässt, so fällt sein Erbteil dem anderen Teil des betreffenden Großelternpaares bzw., wenn auch dieser vorverstorben ist, dessen Abkömmlingen zu (§ 1926 Abs. 3 BGB). Lebt zur Zeit des Erbfalls ein Großelternpaar nicht mehr und sind auch keine Abkömmlinge der Verstorbenen vorhanden, so erben die anderen Großeltern bzw. deren Abkömmlinge allein (§ 1926 Abs. 4 BGB)²⁶.

²⁵ Schlüter, Erbrecht, 14. Aufl. 2000, Rz 94

²⁶ Näher OLG Düsseldorf, ZEV 2011, 77

4) Erbrecht der Verwandten fernerer Ordnungen

Ist zur Zeit des Erbfalls kein Mitglied der ersten, zweiten oder dritten Verwandtengruppe vorhanden, erben die Urgroßeltern zu gleichen Teilen (§ 1928 BGB). Deren Abkömmlinge sind von der Erbfolge ausgeschlossen, solange nur ein Urgroßelternteil, gleich welcher Linie, den Erbfall erlebt (§ 1928 Abs. 2 BGB).

Leben zur Zeit des Erbfalls keine Urgroßeltern mehr, so erbt derjenige, welcher mit dem Erblasser dem Grade nach am nächsten verwandt ist; mehrere gleichnahe Verwandte erben zu gleichen Teilen (§§ 1928 Abs. 3, 1929 BGB). Der Grad der Verwandtschaft wird gem. § 1589 S. 3 BGB durch die Zahl der vermittelnden Geburten bestimmt.

5) Abstammungsstreit

Sofern strittig ist, ob eine geltend gemachte verwandtschaftliche Beziehung besteht, kann eine derartige Abstammungsfrage gegebenenfalls in einem Erbrechtsstreit geklärt werden²⁷. Soweit es zur Feststellung der Abstammung erforderlich ist, hat jede Person Untersuchungen, insbesondere die Entnahme von Blutproben zu dulden, es sei denn, dass die Untersuchung dem zu Untersuchenden nicht zugemutet werden kann (§ 372 a Abs. 1 ZPO). Hiervon ist auch eine DNA-Analyse (genetischer Fingerabdruck) im Rahmen eines Erbstreits umfasst²⁸.

II. Erbrecht des Ehegatten

Un erwähnt blieb bislang das gesetzliche Erbrecht des Ehegatten gem. § 1931 BGB. Sein Erbteil hängt davon ab, in welchem Güterstand die Eheleute gelebt haben und wer neben dem Ehegatten erbt²⁹.

1) Bedeutung des Güterstandes

ABB. 11:

Erbrecht des Ehegatten/Lebenspartners neben Erben 1. Ordnung

Zugewinnngemeinschaft:	$\frac{1}{4} + \frac{1}{4}$ Erhöhung = $\frac{1}{2}$
Gütergemeinschaft:	$\frac{1}{4}$
Gütertrennung:	$\frac{1}{2}$ bei einem Kind
	$\frac{1}{3}$ bei zwei Kindern
	$\frac{1}{4}$ bei drei Kindern

neben Erben 2. Ordnung

Zugewinnngemeinschaft:	$\frac{1}{2} + \frac{1}{4}$ Erhöhung = $\frac{1}{2}$
Gütergemeinschaft:	$\frac{1}{2}$
Gütertrennung:	$\frac{1}{2}$ bei einem Kind

27 BVerfG, NJW 1956, 986

28 Zöller, ZPO, 25. Aufl. 2005, § 372 a Rz 2; Musielak, ZPO, 6. Aufl. 2008, § 372 a Rz 2

29 Stenger, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 11 Rz 1

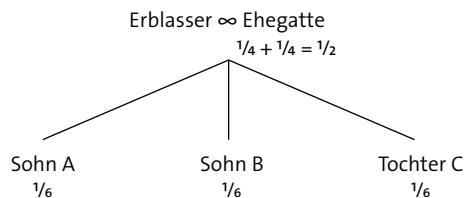
a) Zugewinnngemeinschaft

Es soll zunächst von dem häufigsten Güterstand ausgegangen werden: dem der Zugewinnngemeinschaft. Die Eheleute leben in Zugewinnngemeinschaft, wenn sie nichts anderes notariell vereinbart haben (§ 1363 Abs. 1 BGB).

Neben den Verwandten der ersten Ordnung, also vor allem den Kindern, Enkeln und Urenkeln des Erblassers erbt der Ehegatte zu ein Viertel, während er zu ein Halb erbt, wenn nur noch Verwandte der zweiten Ordnung, also insbesondere die Eltern, Geschwister, Nichten und Neffen des Erblassers am Leben sind (§ 1931 Abs. 1 S. 1 BGB)³⁰. Auch neben den Großeltern des Erblassers gebührt dem Ehegatten ein hälftiger Erbteil (§ 1931 Abs. 1 S. 1 BGB). Treffen dagegen mit Großeltern Abkömmlinge von Großeltern zusammen, so erhält der Ehegatte auch von der anderen Nachlasshälfte den Anteil, der nach § 1926 BGB den Abkömmlingen zufallen würde (§ 1931 Abs. 1 S. 2 BGB)³¹. Sind die Eltern und Großeltern des Erblassers vorverstorben und sind auch keine Geschwister des Erblassers oder deren Abkömmlinge vorhanden, so erbt der Ehegatte allein (§ 1931 Abs. 2 BGB)³².

Dies ist aber nur die Ausgangsregelung. Infolge der Zugewinnngemeinschaft wird der gesetzliche Erbteil alsdann um ein Viertel der Erbschaft erhöht (§§ 1931 Abs. 1, 1371 Abs. 1 BGB)³³. Damit soll zur Vermeidung streitträchtiger Zugewinnberechnungen ein pauschaler Ausgleich gewährt werden, völlig unabhängig davon, ob vom Erblasser überhaupt ein Zugewinn erzielt worden ist (sog. erbrechtlicher Lösung)³⁴. Praktisch bedeutet dies, dass ein Ehegatte im Endergebnis neben Kindern des Erblassers und deren Abkömmlingen ein Halb des Nachlasses erlangt³⁵:

ABB. 12:



30 Schlüter, Erbrecht, 14. Aufl. 2000, Rz 101

31 Vgl. auch Keller/v. Schrenck, NWB-EV 2010, 86; Frank, Erbrecht, 2000, Rz 29

32 Schlüter, Erbrecht, 14. Aufl. 2000, Rz 101

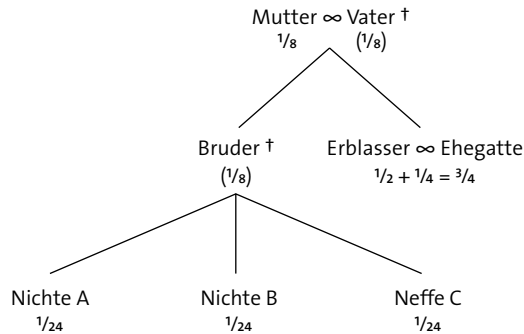
33 Tschichoflos, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 5 Rz 483

34 Stenger, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 11 Rz 7

35 Tschichoflos, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 5 Rz 485

Neben den Eltern des Erblassers bzw. deren Abkömmlingen oder den Großeltern stehen dem Ehegatten dagegen gem. §§ 1931 Abs. 1, 1371 Abs. 1 BGB drei Viertel des Nachlasses zu³⁶:

ABB. 13:



Sofern der Ehegatte gem. § 1931 Abs. 1 S. 2 BGB neben Großeltern bereits $\frac{3}{4}$ des Nachlasses erbt, ist zweifelhaft, ob ihm auf Grund des pauschalen Zugewinnausgleiches gem. § 1371 Abs. 1 BGB die gesamte Erbschaft zufällt³⁷.

Anzumerken ist, dass bei einer Zugewinnngemeinschaft am Ende der Ehe verglichen wird, in welchem Umfang das Vermögen jedes Ehegatten während der Ehe zugenommen hat (§§ 1372 ff. BGB). Wer den größeren Zuwachs hat, muss die Hälfte des Überschusses an den anderen Ehegatten herausgeben (§ 1378 BGB)³⁸. Meint nun der längerlebende Ehegatte, dass er nach dieser konkreten Berechnung mehr zu bekommen hätte als die pauschale Erhöhung seines Erbteils um ein Viertel der Erbschaft, so kann er einen solchen Anspruch geltend machen (sog. güterrechtliche Lösung)³⁹, er muss dann aber vorher die Erbschaft ausschlagen (§§ 1371 Abs. 2, 3 BGB). Mit der Ausschlagung verliert er seine Erbenstellung; er kann dann nur noch seinen Pflichtteil fordern, der die Hälfte des nicht erhöhten gesetzlichen Erbteils ausmacht: Das sind ein Achtel der Erbschaft neben Kindern des Erblassers und ein Viertel der Erbschaft neben dessen Eltern und Großeltern⁴⁰. Da der längerlebende Ehegatte bei der erbrechtlichen Lösung mit $\frac{1}{2}$ am Gesamtnachlass beteiligt ist, stellt sich die güterrechtliche Lösung idR allenfalls dann als vorteilhaft dar, wenn der längerlebende Ehegatte keinen erheblichen Zugewinn erzielt hat und der Zugewinn des Erblassers den wesentlichen Teil des Gesamtnachlasses ausmacht⁴¹, ganz abgesehen von der Streitträchtigkeit, die tendenziell mit der Geltendmachung einer konkreten Zugewinnausgleichsforderung verbunden ist⁴².

36 Frank, Erbrecht, 2000, Rz 33

37 dafür: Brox, Erbrecht, 18. Aufl. 2000, Rz 65; Schlüter, Erbrecht, 14. Aufl. 2000, Rz 105; Tschichoflos, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 5 Rz 486; dagegen: Frank, Erbrecht, 2000, Rz 34; Leipold, in: Münchner Kommentar, BGB, 3. Aufl. 1997, § 1931 Rz 24

38 Vgl. zur Berechnung Keller/v. Schrenck, NWB-EV 2010, 86, 88

39 Tschichoflos, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 5 Rz 489

40 Schlüter, Erbrecht, 14. Aufl. 2000, Rz 106

41 Vgl. das Berechnungsbeispiel bei Keller/v. Schrenck, NWB-EV 2010, 86, 93

42 Kasper, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 36 Rz 81

b) Gütertrennung

Bestand beim Erbfall Gütertrennung und sind als gesetzliche Erben neben dem längerlebenden Ehegatten ein oder zwei Kinder des Erblassers berufen, so erben der längerlebende Ehegatte und jedes Kind (bzw. deren Abkömmlinge) zu gleichen Teilen (§ 1931 Abs. 4 BGB). Danach erhält der Ehegatte neben einem Kind (bzw. dessen Abkömmlingen) die Hälfte und neben zwei Kindern (bzw. deren Abkömmlingen) ein Drittel der Erbschaft⁴³. Erbt der Ehegatte neben drei und mehr Kindern des Erblassers, bleibt es bei einem Viertelanteil an der Erbschaft⁴⁴. Mit dieser Sonderregelung für die Gütertrennung soll vermieden werden, dass der Erbteil des Ehegatten geringer als der eines Kindes ist⁴⁵.

c) Gütergemeinschaft

Haben die Ehepartner Gütergemeinschaft (§ 1415 BGB) vereinbart, so greifen die eingangs iZm Zugewinnngemeinschaft dargestellten Grundsätze der Erbfolge ein, ohne dass es jedoch zur pauschalen Erhöhung der Erbschaft um ein Viertel kommt; denn damit soll im Falle der Zugewinnngemeinschaft ein pauschaler Ausgleich des Zugewinns erfolgen. Dafür fällt aber neben dem Sondergut (§ 1417 BGB) und dem Vorbehaltsgut (§ 1418 BGB) des Erblassers auch dessen Anteil am Gesamtgut mit in den Nachlass (§ 1482 S. 1 BGB), so dass der Ehegatte hieran partizipiert⁴⁶.

Haben die Ehegatten eine fortgesetzte Gütergemeinschaft vereinbart, so wird die Gütergemeinschaft beim Tode des Erstversterbenden zwischen dem längerlebenden Ehegatten und den gemeinschaftlichen Kindern fortgesetzt, so dass der Anteil des Erblassers am Gesamtgut nicht zu seinem Nachlass gehört (§ 1483 Abs. 1 BGB)⁴⁷. Das Sondergut und Vorbehaltsgut des Erblassers wird dagegen nach den allgemeinen Grundsätzen vererbt⁴⁸.

2) Auflösung der Ehe

Zu ergänzen ist, dass das Ehegattenerbrecht selbstverständlich nur dann gegeben ist, wenn die Ehe zur Zeit des Erbfalls wirksam bestand. Hieran fehlt es – abgesehen vom Fall der Nichtehe (§ 1310 Abs. 1 BGB) –, wenn die Ehe zu diesem Zeitpunkt bereits rechtskräftig aufgehoben (§§ 1313 ff. BGB) oder geschieden war (§ 1564 BGB)⁴⁹. Darüber hinaus wird das Ehegattenerbrecht bereits versagt, wenn im Todeszeitpunkt die Scheidungsvoraussetzungen vorlagen und wenn der Erblasser zusätzlich die Scheidung beantragt oder ihr zugestimmt hatte (§ 1933 Abs. 1 S. 1 BGB)⁵⁰. Dabei muss der Scheidungsantrag nach der herrschenden Meinung nicht nur bei Gericht eingereicht, sondern auch zugestellt sein⁵¹. Entsprechendes gilt, wenn der Erblasser berechtigt war, die Aufhebung der Ehe (z. B. wegen Täuschung) zu beantragen und er den Antrag gestellt hatte (§ 1933 S. 2 BGB)⁵².

43 Frank, Erbrecht, 2000, Rz 37

44 Tschichoflos, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 5 Rz 490

45 Brox, Erbrecht, 18. Aufl. 2000, Rz 63

46 Hennicke, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 4 Rz 37

47 Schlüter, Erbrecht, 14. Aufl. 2000, Rz 111

48 Stenger, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 11 Rz 6

49 Brox, Erbrecht, 18. Aufl. 2000, Rz 55

50 Schlüter, Erbrecht, 14. Aufl. 2000, Rz 99

51 BGHZ 111, 329; Hennicke, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 4 Rz 35; Frank, Erbrecht, 2000, Rz 27; Schlüter, Erbrecht, 14. Aufl. 2000, Rz 99; aA Brox, Erbrecht, 18. Aufl. 2000, Rz 56; Groll, in: Groll, Praxis-Handbuch Erbrechtsberatung, 2001, CI Rz 39

52 Schlüter, Erbrecht, 14. Aufl. 2000, Rz 99

Im Einzelfall kann das Ehegattenerbrecht fortbestehen, obwohl die Scheidung beantragt ist und die Lebensgemeinschaft der Ehegatten nicht mehr besteht. Denn die Scheidung setzt nach § 1565 Abs. 1 S. 2 BGB auch voraus, dass nicht erwartet werden kann, dass die Ehegatten die Lebensgemeinschaft wieder herstellen werden. Vor diesem Hintergrund kann der längerlebende Ehegatte im Einzelfall den Fortbestand seines Erbrechts mit dem Argument geltend machen, dass sich die Parteien wieder „zusammengerauft“ und gemeinsam entschieden haben, die gerichtlichen Schritte zur Auflösung der Ehe nicht weiter zu verfolgen⁵³. Wird ein Scheidungsverfahren über die Dauer von 21 Jahren nicht betrieben, so ist dies als Rücknahme des Scheidungsantrags zu werten⁵⁴.

Außerdem kann auch der geschiedene Ehegatte des Erblassers indirekt an dessen Nachlass teilhaben; dann nämlich, wenn der Erblasser ihm zur Unterhaltsleistung verpflichtet war. § 1586 b Abs. 1 BGB bestimmt insoweit, dass mit dem Tod des Verpflichteten die Unterhaltspflicht auf den Erben als Nachlassverbindlichkeit übergeht. Der Erbe haftet jedoch nicht über den Betrag hinaus, der dem Pflichtteil entspricht, welcher dem Berechtigten zustünde, wenn die Ehe nicht geschieden worden wäre (§ 1586 b Abs. 1 S. 3 BGB). Für die Berechnung des Pflichtteils bleiben Besonderheiten auf Grund des Güterstandes, in dem die geschiedenen Ehegatten gelebt haben, außer Betracht (§ 1586 b Abs. 2 BGB). Hatte der geschiedene Ehegatte auf den Pflichtteil verzichtet, so führt dies nicht zum Wegfall der Unterhaltsansprüche⁵⁵.

Sofern jedoch der unterhaltsberechtigte Ehegatte selbst in eheähnlicher Gemeinschaft mit einem Dritten zusammenlebt, ist eine Verwirkung des Unterhaltsanspruchs wegen grober Unbilligkeit nach § 1579 Nr. 7 BGB anzunehmen⁵⁶.

3) Ehegattenvoraus

Sofern der längerlebende Ehegatte neben Verwandten der zweiten Ordnung oder neben Großeltern gesetzlicher Erbe ist, gebühren ihm außer dem Erbteil auch die zum ehelichen Haushalt gehörenden Gegenstände, soweit sie nicht Zubehör eines Grundstücks sind, und die Hochzeitsgeschenke als Voraus (§ 1932 Abs. 1 S. 1 BGB)⁵⁷. Zu den Haushaltsgegenständen gehören Sachen des Erblassers (auch gemietete), die dem gemeinsamen Haushalt gedient haben, wie z.B. Möbel, Teppiche, Wäsche, Geschirr, Haushaltsgeräte, das private Kfz, aber auch reine Luxusgegenstände, wie teure Teppiche, wertvolle Gemälde oder Antiquitäten⁵⁸.

Keine Haushaltsgegenstände sind demgegenüber:

- Gegenstände, die dem persönlichen Gebrauch des Erblassers dienen (Kleidung, Schmuck),
- Sachen, die ausschließlich zur Berufsausübung des Erblassers bestimmt waren,
- Gegenstände ohne Bezug zum gemeinsamen Haushalt, wie z.B. eine Briefmarken- oder Münzsammlung⁵⁹.

53 BGH, NJW-Spezial 2008, 679

54 Saarl. OLG, ZErb 2011, 21

55 Münch. ZEV 2008, 571, 578

56 OLG Koblenz, BeckRS 2001, 30206576

57 Frank, Erbrecht, 2000, Rz 40

58 Grziwotz, NWB 2012, 2008; Tschichoflos, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 5 Rz 497

59 Groll, in: Groll, Praxis-Handbuch Erbrechtsberatung, 2001, CI Rz 46

Ist der längerlebende Ehegatte neben Verwandten der ersten Ordnung gesetzlicher Erbe, so gebühren ihm diese Gegenstände, soweit er sie zur Führung eines angemessenen Haushalts benötigt (§ 1932 Abs. 1 S. 2 BGB)⁶⁰. Darin liegt eine erhebliche Einschränkung: An der Angemessenheit fehlt es regelmäßig, wenn der längerlebende Ehegatte selbst über eine genügende Anzahl der betroffenen Gegenstände verfügt oder wenn es ihm zumutbar ist, die Gegenstände aus eigenen Mitteln anzuschaffen⁶¹. Bei der Interessenabwägung ist zu berücksichtigen, dass sich durch den Tod des Erblassers der Bedarf und der Haushalt des längerlebenden Ehegatten reduziert hat⁶².

Der Ehegattenvoraus selbst vermittelt noch kein Eigentum des längerlebenden Ehegatten an den betreffenden Sachen. Gem. § 1932 Abs. 2 BGB steht dem Ehegatten lediglich ein schuldrechtlicher Anspruch auf Vornahme der Übereignung zu⁶³. Wesentliche Voraussetzung des Anspruchs ist es dabei, dass der längerlebende Ehegatte gesetzlicher Erbe geworden ist. Ist der längerlebende Ehegatte durch Testament des Erblassers als Erbe eingesetzt worden oder umgekehrt enterbt worden, so scheidet ein Anspruch auf den Voraus aus⁶⁴.

4) Erbrecht des verwandten Ehegatten

Gehört der längerlebende Ehegatte zu den erbberechtigten Verwandten, so erbt er zugleich als Verwandter. Der Erbteil, der ihm auf Grund der Verwandtschaft zufällt, gilt als besonderer Erbteil.

III. Erbrecht des eingetragenen Lebenspartners

Eine Neuerung hat das „Gesetz zur Beendigung der Diskriminierung gleichgeschlechtlicher Gemeinschaften: Lebenspartnerschaften“ v. 16. 2. 2001⁶⁵ für gleichgeschlechtliche Lebensgemeinschaften geschaffen. Durch § 10 LPartG wird die erbrechtliche Stellung des Partners einer eingetragenen Lebenspartnerschaft derjenigen eines Ehegatten angeglichen⁶⁶.

1) Ausgangsregelung

Gem. § 10 Abs. 1 S. 1 LPartG ist der überlebende Lebenspartner des Erblassers neben Verwandten der ersten Ordnung (Kinder, Enkel) zu einem Viertel, neben Verwandten der zweiten Ordnung (Eltern, Geschwister, Neffen, Nichten) oder neben Großeltern zur Hälfte der Erbschaft gesetzlicher Erbe. Treffen mit Großeltern Abkömmlinge von Großeltern zusammen, so erhält der Lebenspartner auch von der anderen Hälfte den Anteil, der nach § 1926 BGB den Abkömmlingen zufallen würde (§ 10 Abs. 1 S. 2 LPartG). Sind weder Verwandte der ersten noch der zweiten Ordnung und auch keine Großeltern vorhanden, so erhält der überlebende Lebenspartner gem. § 10 Abs. 2 S. 1 LPartG die ganze Erbschaft⁶⁷. Diese Regelung ist mit derjenigen des Ehegattenerbrechts deckungsgleich⁶⁸.

60 Frank, Erbrecht, 2000, Rz 41

61 Schlüter, Erbrecht, 14. Aufl. 2000, Rz 113

62 Tschichoflos, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 5 Rz 498

63 Frank, Erbrecht, 2000, Rz 42

64 BGHZ 73, 29; Frank, Erbrecht, 2000, Rz 41

65 BGBl. I 2001, 266; BGBl. I 2004, 3396; zur Verfassungsmäßigkeit: BVerfG, NJW 2002, 2543

66 Wellenhofer, NJW 2005, 705; J. Mayer, ZEV 2005, 175, 178; Mayer, ZEV 2001, 169 ff., 173

67 Krause, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 3 Rz 515

68 Leipold, ZEV 2001, 218, 219

Gehört der überlebende Lebenspartner zu den erbberechtigten Verwandten, so erbt er zugleich als Verwandter. Der Erbteil, der ihm auf Grund der Verwandtschaft zufällt, gilt als besonderer Erbteil (§ 10 Abs. 1 S. 6 u. 7 LPartG).

2) Bedeutung des Güterstandes

Der Güterstand erlangt für das Erbrecht des eingetragenen Lebenspartners die gleiche Bedeutung wie für das Ehegattenerbrecht. Ebenso wie Ehepartner leben die eingetragenen Lebenspartner im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft, wenn Sie nicht durch Lebenspartnerschaftsvertrag eine Gütergemeinschaft oder Gütertrennung vereinbart haben (§§ 6, 7 LPartG). Die §§ 1363 Abs. 2 BGB und die §§ 1364 bis 1390 BGB gelten entsprechend (§ 6 S. 2 LPartG), so dass insbesondere die pauschale Erbteilserhöhung um $\frac{1}{4}$ im Fall der Zugewinnngemeinschaft (§ 1371 Abs. 1 BGB) zur Anwendung kommt⁶⁹. Bestand beim Erbfall Gütertrennung und sind als gesetzliche Erben neben dem überlebenden Lebenspartner ein oder zwei Kinder des Erblassers berufen, so erben der überlebende Lebenspartner und jedes Kind zu gleichen Teilen; § 1924 Abs. 3 BGB gilt auch in diesem Fall (§ 10 Abs. 2 S. 2 LPartG).

3) Voraus

Der Anspruch des überlebenden Lebenspartners auf den sog. Voraus ist ebenfalls entsprechend dem Ehegattenerbrecht geregelt⁷⁰. Gem. § 10 Abs. 1 S. 3 LPartG stehen dem überlebenden Lebenspartner die zum lebenspartnerschaftlichen Haushalt gehörenden Gegenstände (soweit sie nicht Zubehör eines Grundstücks sind) und die Geschenke zur Begründung der Lebenspartnerschaft zusätzlich zum Erbteil als Voraus zu⁷¹. Allerdings gilt dies neben Abkömmlingen des Erblassers nur insoweit, als er die Gegenstände zur Führung eines angemessenen Haushalts benötigt⁷².

4) Aufhebung der Lebenspartnerschaft

Gem. § 10 Abs. 3 LPartG ist das Erbrecht des überlebenden Lebenspartners ausgeschlossen, wenn zur Zeit des Todes des Erblassers

1. die Voraussetzungen für die Aufhebung der Lebenspartnerschaft nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 oder 2 LPartG gegeben waren und der Erblasser die Aufhebung beantragt oder ihr zugestimmt hatte oder
2. der Erblasser einen Antrag nach § 15 Abs. 2 Nr. 3 LPartG gestellt hatte und dieser Antrag begründet war⁷³.

Darüber hinaus schließt selbstverständlich auch die rechtskräftige Aufhebung der Lebenspartnerschaft das Erbrecht des überlebenden Partners aus⁷⁴.

69 Wellenhofer, NJW 2005, 705, 706

70 Leipold, ZEV 2001, 220

71 Stenger, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 11 Rz 11

72 Krause, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 3 Rz 520

73 Langenfeld, Testamentsgestaltung, 3. Aufl. 2002, Rz 65

74 Stenger, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 11 Rz 24

IV. Erbrecht sonstiger Lebenspartner

An einem Erbrecht des längerlebenden Partners fehlt es dagegen bei allen anderen Ehen ohne Trauschein, den sogenannten nichtehelichen Lebensgemeinschaften⁷⁵. Verstirbt der Partner, so wird der gesamte Nachlass des Verstorbenen von dessen gesetzlichen Erben erworben, auch wenn darin erhebliche wirtschaftliche Werte des längerlebenden Partners enthalten sind⁷⁶. Der längerlebende Partner wird erbrechtlich wie ein Fremder behandelt, selbst wenn die Partner 20 oder 30 Jahre zusammengelebt haben. In einer solchen Situation ist ein Testament von besonderer Bedeutung.

V. Erbrecht von Adoptivkindern

Adoptivkinder werden bei der gesetzlichen Erbfolge genauso behandelt wie die leiblichen Kinder des Erblassers, wenn die Adoption nach Inkrafttreten des AdoptionsG am 1. 7. 1977 erfolgte und das Adoptivkind bei der Adoption noch minderjährig war (§ 1754 BGB)⁷⁷. Dagegen scheidet eine gesetzliche Erbfolge des Adoptivkindes nach seinen leiblichen Eltern und deren Vorfahren aus, weil das Verwandtschaftsverhältnis zu diesen mit der Adoption als erloschen gilt (§ 1755 BGB)⁷⁸. Von diesem Prinzip werden nach § 1756 BGB aber zwei Ausnahmen gemacht: Sofern die Annehmenden mit dem Kind im zweiten oder dritten Grad verwandt oder verschwägert sind, erlischt gem. § 1756 Abs. 1 BGB nur das Verwandtschaftsverhältnis des Kindes und seiner Abkömmlinge zu den leiblichen Eltern des Kindes⁷⁹. Dahinter steht die Zielsetzung, das angenommene Kind im Falle einer solchen Verwandtenadoption nicht völlig aus der Familie, zu der es Kraft Abstammung gehört, herauszureißen⁸⁰.

Obwohl das angenommene Kind mit seinen leiblichen Geschwistern verwandt bleibt (§ 1756 Abs. 1 BGB), gehören diese aber ebenso wie die leiblichen Eltern nicht mehr zu den Erben zweiter Ordnung des angenommenen Kindes (§ 1925 Abs. 4 BGB); die leiblichen Geschwister können das angenommene Kind nur als Erben dritter Ordnung beerben⁸¹.

Die zweite Ausnahme betrifft den Fall, dass ein Ehegatte ein Kind annimmt, das aus einer früheren Ehe seines Ehegatten stammt. Auch in diesen Fällen erlischt das Verwandtschaftsverhältnis nicht in Beziehung zu den Verwandten des anderen Elternteils, wenn dieser die elterliche Sorge hatte und verstorben ist (§ 1756 Abs. 2 BGB)⁸².

Wird das Adoptivkind erst als Volljähriger adoptiert, so ist es zwar gesetzlicher Erbe des Adoptierenden, nicht aber der Verwandten sowie des Ehegatten des Adoptierenden; denn die Wirkungen der Adoption erstrecken sich gem. § 1770 Abs. 1 BGB nicht auf die Verwandten und den Ehegatten des Adoptierenden⁸³. Umgekehrt bleibt das Verwandtschaftsverhältnis des adoptierten Erwachsenen zu seinen leiblichen Eltern und deren Vorfahren bestehen (§ 1770 Abs. 2 BGB),

75 Ritter, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 12 Rz 3

76 Palandt-Diederichsen, BGB, 62. Aufl. 2003, Einl v § 1297 Rz 29 ff., 32

77 Krause, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 3 Rz 419

78 Hennicke, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 4 Rz 21

79 Groll, in: Groll, Praxis-Handbuch Erbrechtsberatung, 2001, CI Rz 33

80 Brox, Erbrecht, 18. Aufl. 2000, Rz 40

81 Hennicke, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 4 Rz 21

82 Groll, in: Groll, Praxis-Handbuch Erbrechtsberatung, 2001, CI Rz 33

83 Krause, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 3 Rz 433

so dass sich an der gesetzlichen Erbfolge im Verhältnis zu diesen durch die Adoption nichts ändert⁸⁴. Unter den engen Voraussetzungen des § 1772 Abs. 1 BGB kann das Vormundschaftsgericht allerdings auf Antrag die erbrechtlichen Wirkungen der Minderjährigenadoption anordnen; wenn nämlich

- a) ein minderjähriger Bruder oder eine minderjährige Schwester des Anzunehmenden von dem Annehmenden als Kind angenommen worden ist oder gleichzeitig angenommen wird oder
- b) der Anzunehmende bereits als Minderjähriger in die Familie des Annehmenden aufgenommen worden ist oder
- c) der Annehmende das Kind seines Ehegatten annimmt oder
- d) der Anzunehmende in dem Zeitpunkt, zu dem der Antrag auf Annahme bei dem Vormundschaftsgericht eingereicht wird, noch nicht volljährig ist.

War die Adoption auf Grund einer gerichtlichen Entscheidung im Ausland erfolgt, ist zusätzlich zu prüfen, ob diese nach deutschem Recht anzuerkennen ist; bejahendenfalls ist weiter zu klären, ob die Verwandtschaft zwischen dem Erblasser und dem Kind nach dem sog. Adoptionsstatut so stark sein soll, wie dies in dem für die Erbfolge maßgebenden Recht verlangt wird⁸⁵.

VI. Erbrecht nichtehelicher Kinder

ABB. 14:

Erbrecht nichtehelicher Kinder nach Vater

Geburt des Kindes

nach 30. 6. 1949
nach 30. 6. 1949
vor 1. 7. 1949
vor 1. 7. 1949

Eintritt des Erbfalls

nach 31. 3. 1998
vor 1. 4. 1998
nach 28. 5. 2009
vor 29. 5. 2009

Status

Gleichstellung
prinzipiell Erbersatzanspruch
Gleichstellung
prinzipiell kein Erbrecht

1) Geburt nach dem 30. 6. 1949

Nichteheliche Kinder werden seit dem Erbrechtsgleichstellungsgesetz v. 16. 12. 1997 grundsätzlich wie eheliche Kinder des Erblassers behandelt, sofern der Erblasser nach dem 31. 3. 1998 verstorben, der Erbfall also ab dem 1. 4. 1998 eingetreten ist⁸⁶.

Die bis zum 1. 4. 1998 geltenden Bestimmungen über das Erbrecht des nichtehelichen Kindes (§§ 1934 a bis 1934 d BGB) sind jedoch weiter anzuwenden, wenn vor dem 1. 4. 1998 entweder der Erblasser gestorben ist oder über den Erbausgleich eine wirksame Vereinbarung getroffen oder der Erbausgleich durch rechtskräftiges Urteil zuerkannt ist (Art. 227 Abs. 1 EGBGB)⁸⁷.

Finden danach die §§ 1934 a ff. BGB Anwendung, weil der Erbfall vor dem 1. 4. 1998 eingetreten ist, so steht dem nichtehelichen Kinde beim Tode des Vaters nur ein sog. Erbersatzanspruch zu, wenn zu den Hinterbliebenen Ehefrau oder eheliche Kinder gehören (§ 1934 a Abs. 1 BGB)⁸⁸. Das

⁸⁴ Palandt-Edenhofer, BGB, 62. Aufl. 2003, § 1924 Rz 21

⁸⁵ Palandt-Edenhofer, BGB, 62. Aufl. 2003, § 1924 Rz 15

⁸⁶ Groll, in: Groll, Praxis-Handbuch Erbrechtsberatung, 2001, CI Rz 30

⁸⁷ Schlüter, Erbrecht, 14. Aufl. 2000, Rz 82 f.

⁸⁸ Ritter, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 12 Rz 40

bedeutet, dass das nichteheliche Kind kein Miterbe geworden ist, sondern anstelle seines gesetzlichen Erbteils einen Geldanspruch in entsprechender Höhe gegen die Erben erlangt (§ 1934 a Abs. 1 BGB)⁸⁹. Neben anderen Verwandten des Vaters sowie beim Tode der Mutter ist das nichteheliche Kind dagegen genauso wie ein eheliches Kind gesetzlicher Erbe geworden (§ 1934 a BGB).

Ist vor dem 1. 4. 1998 eine wirksame Vereinbarung über einen vorzeitigen Erbausgleich gem. § 1934 d BGB getroffen worden (Erfordernis notarieller Beurkundung!) oder ein solcher Erbausgleich durch rechtskräftiges Urteil zuerkannt worden, so ist das nichteheliche Kind beim späteren Tode des Vaters weder erb- noch pflichtteilsberechtigt (§ 1934 e BGB).

2) Geburt bis zum 30. 6. 1949

Die vorstehenden Regelungen betreffend die Erbansprüche nichtehelicher Kinder haben alleamt zur Grundlage, dass das betreffende Kind nach dem 30. 6. 1949 geboren wurde. Nichteheliche Kinder, die vor dem 1. 7. 1949 geboren wurden, haben dagegen bis zum 15. 4. 2011 weder nach § 1934 a BGB noch nach der heutigen Regelung erbrechtliche Ansprüche gegen ihren leiblichen Vater (Art. 12 § 10 Abs. 1 Nichtehelichengesetz) gehabt⁹⁰.

Die vorstehende Benachteiligung nichtehelicher Kinder, die vor dem 1. 7. 1949 geboren wurden, resultierte aus der bisherigen Fassung des am 1. 7. 1970 in Kraft getretenen Art. 12 § 10 Abs. 2 Nichtehelichengesetz, der wie folgt lautete:

„Für die erbrechtlichen Verhältnisse eines vor dem 1. Juli 1949 geborenen nichtehelichen Kindes und seiner Abkömmlinge zu dem Vater und dessen Verwandten bleiben die bisher geltenden Vorschriften auch dann maßgebend, wenn der Erblasser nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes (1. 7. 1970) stirbt.“

Nach den bis zum 1. 7. 1970 geltenden Vorschriften, hatte das nichteheliche Kind weder Erb- noch Pflichtteilsansprüche und die Rechtslage wurde nicht rückwirkend geändert⁹¹. Hiervon abweichend hatte ein vor dem 1. 7. 1949 geborenes nichteheliches Kind allerdings auch vor dem 15. 4. 2011 schon das gleiche Erbrecht wie bei ehelicher Abstammung, wenn der Vater am 2. 10. 1990 seinen gewöhnlichen Aufenthalt in der ehemaligen DDR hatte (Art. 235 EGBGB § 1)⁹².

Durch das am 15. 4. 2011 verkündete Zweite Gesetz zur erbrechtlichen Gleichstellung nichtehelicher Kinder⁹³ wurde der vorstehende § 10 Abs. 2 aufgehoben, und zwar gem. Art. 5 des Gesetzes rückwirkend zum 29. 5. 2009. Dahinter steht die Zielsetzung des Gesetzgebers, die ab 1. 4. 1998 bestehende erbrechtliche Gleichstellung ehelicher und nichtehelicher Kinder auch für die vor dem 1. 7. 1949 geborenen nichtehelichen Kinder zu erreichen, wobei dies rechtstechnisch geschehen soll, indem die in § 10 Abs. 2 Nichtehelichengesetz aF enthaltene Stichtagsregelung (1. 7. 1949) rückwirkend aufgehoben wird, allerdings wiederum nur einschränkt, nämlich hinsichtlich solcher Erbfälle, die nach dem 28. 5. 2009 eingetreten sind⁹⁴.

89 Ritter, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 12 Rz 33

90 Leipold, in: Münchener Kommentar, BGB, 3. Aufl. 1997, Einl v. §§ 1922 Rz 61; Böhm, NJW 1998, 1043

91 Schlüter, Erbrecht, 14. Aufl. 2000, Rz 85

92 Ritter, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 12 Rz 40

93 BGBl. I, 615

94 BT-Drs. 17/3305

Ein vor dem 1. 7. 1949 geborenes nichteheliches Kind und seine Abkömmlinge sind in bis zum 28. 5. 2009 eingetretenen Erbfällen weiterhin vom Erbrecht nach dem Vater und dessen Verwandten ausgeschlossen⁹⁵.

Für die vor dem 29. 5. 2009 eingetretenen Erbfälle wird dem nichtehelichen Kind lediglich ein Ersatzanspruch gegen den Fiskus zugewiesen, wenn dieser nach § 1936 BGB Erbe geworden ist (Art. 12 § 10 Abs. 2 Nichtehehengesetz).

Wichtig ist, dass § 2079 BGB (Testamentsanfechtung wegen Übergehung eines Pflichtteilsberechtigten) nicht anzuwenden ist, wenn ein Pflichtteilsrecht eines nichtehelichen Kindes oder seiner Abkömmlinge durch das zweite Gesetz zur erbrechtlichen Gleichstellung nichtehelicher Kinder entstanden ist (Art. 12 § 2 Abs. 3 Nichtehehengesetz).

Sofern eine erbrechtliche Streitigkeit ab dem 29. 5. 2009 und vor dem 15. 4. 2011 rechtskräftig entschieden wurde, kann der Rechtskrafteinwand in einem neuen Rechtsstreit über das Erbrecht des nichtehelichen Kindes nicht eingewandt werden, wenn die Entscheidung auf dem bisher geltenden Art. 12 § 10 Abs. 2 S. 1 Nichtehehengesetz aF beruht (Art. 12 § 24 Abs. 3 Nichtehehengesetz).

VII. Erbrecht in den neuen Bundesländern

Bis zur Wiedervereinigung am 3. 10. 1990 war das Erbrecht im Gebiet der früheren DDR in den §§ 362 bis 427 des Zivilgesetzbuches der DDR (ZGB) v. 19. 6. 1975 geregelt⁹⁶.

Seit dem Beitritt der früheren DDR zur Bundesrepublik Deutschland ist in den neuen Bundesländern grundsätzlich das Erbrecht des BGB anwendbar (Art. 230 EGBGB)⁹⁷. Allerdings gilt dies prinzipiell nur, wenn der Erbfall ab dem 3. 10. 1990 eingetreten ist (sog. Neufälle)⁹⁸. Ist der Erblasser vor dem 3. 10. 1990 verstorben, so findet das bisherige Recht auf den Erbfall Anwendung (sog. Altfall)⁹⁹.

Das ist nach dem maßgeblichen interlokalen Privatrecht das Erbrecht des ZGB, sofern der Erblasser im Todeszeitpunkt seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Gebiet der früheren DDR hatte¹⁰⁰. Überdies ist bei Altfällen das Erbrecht des ZGB auf Grundstücke auch dann anzuwenden, wenn zwar der Erblasser seinen gewöhnlichen Aufenthalt außerhalb der früheren DDR hatte, wenn sich aber das Grundstück in diesem Gebiet befindet¹⁰¹.

Ferner sind zwei weitere Grundsätze erwähnenswert:

Einem nichtehelichen Kind, das gem. § 365 Abs. 1 ZGB dem ehelichen Kind erbrechtlich gleichgestellt war, bleibt die Gleichstellung auch dann erhalten, wenn der Erbfall ab dem 3. 10. 1990 eingetreten ist (Art. 235 § 1 Abs. 2 EGBGB)¹⁰². Das ist – wie dargelegt – bedeutsam, wenn das

95 BGH, ZEV 2012, 32

96 Schlüter, Erbrecht, 14. Aufl. 2000, Rz 1289; näher dazu de Leve, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 67 Rz 14 ff.; Beil, in: Groll, Praxis-Handbuch Erbrechtsberatung, 2001, E Rz 16 ff.

97 Schlüter, Erbrecht, 14. Aufl. 2000, Rz 1289

98 Beil, in: Groll, Praxis-Handbuch Erbrechtsberatung, 2001, E Rz 59

99 Schlüter, Erbrecht, 14. Aufl. 2000, Rz 1289

100 BGHZ 124, 270

101 de Leve, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 67 Rz 6

102 Schlüter, Erbrecht, 14. Aufl. 2000, Rz 1289, 1298

nichteheliche Kind vor dem 1. 7. 1949 geboren ist, so dass es nach dem BGB weder erb- noch pflichtteilsberechtigt wäre.

Ist eine Verfügung von Todes wegen vor dem 3. 10. 1990 errichtet oder aufgehoben worden, so muss die Wirksamkeit der Errichtung oder Aufhebung auch dann nach dem bisherigen Recht beurteilt werden, wenn der Erbfall ab dem 3. 10. 1990 eintritt (Art. 235 § 2 EGBGB)¹⁰³. Das ist nach dem interlokalen Privatrecht das Erbrecht des ZGB, wenn der Erblasser zur Zeit der Errichtung oder Aufhebung der Verfügung seinen gewöhnlichen Aufenthalt in der ehemaligen DDR hatte oder wenn Grundvermögen betroffen ist, das sich im Gebiet der ehemaligen DDR befindet. Ebenso bleibt das bis zum 3. 10. 1990 geltende Recht für die Bindung des Erblassers an ein gemeinschaftliches Testament maßgeblich, sofern das Testament vor dem 3. 10. 1990 errichtet worden ist (Art. 235 § 2 S. 2 EGBGB)¹⁰⁴.

VIII. Erbrecht des Fiskus

Ist zur Zeit des Erbfall kein Verwandter, Ehegatte oder Lebenspartner des Erblassers vorhanden, erbt das Land, in dem der Erblasser zur Zeit des Erbfalls seinen letzten Wohnsitz oder, wenn ein solcher nicht feststellbar ist, seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte (§ 1936 S. 1 BGB). Im Übrigen erbt der Bund (§ 1936 S. 2 BGB)¹⁰⁵.

IX. Ausblick

Entspricht die gesetzliche Erbfolge nicht dem Willen des Erblassers, so bietet das Gesetz zahlreiche Möglichkeiten, durch sog. gewillkürte Erbfolge ein abweichendes Ergebnis zu erlangen. Zu nennen sind insoweit die Erbeinsetzung durch Testament (§ 1937 BGB), die Enterbung (§ 1938 BGB), das Vermächtnis (§ 1939 BGB), die Auflage (§ 1940 BGB) und der Erbvertrag (§ 1941 BGB).

Auf der anderen Seite kann sich der Erbe durch Ausschlagung (§§ 1942 ff. BGB) von einer ungewollten Erbschaft befreien, wie auch nahe Verwandte durch das Pflichtteilsrecht (§§ 2303 ff. BGB) davor geschützt werden, dass der Erblasser ihre gesetzlichen Erbansprüche zu weitgehend einschränkt. Hierauf wird an anderer Stelle näher eingegangen.

Die Nachfolge in unternehmerisches Vermögen soll demgegenüber in dieser Schrift nur am Rande behandelt werden; die Unternehmensnachfolge ist ein so komplexer Regelungsgegenstand, dass er eine eigenständige Abhandlung erfordert.

B. Erbschaftsteuer

Das Erbrecht des Bürgerlichen Gesetzbuches wird ergänzt durch das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG), das den Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterwirft (§ 1¹⁰⁶)¹⁰⁷. Besondere Bedeutung für die Auslegung des ErbStG erlangen die Erbschaftsteuererrichtlinien 2011 (ErbStR 2011)¹⁰⁸ und die dazugehörigen Hinweise (ErbStH 2011), die Bin-

¹⁰³ Beil, in: Groll, Praxis-Handbuch Erbrechtsberatung, 2001, E Rz 49

¹⁰⁴ de Leve, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 67 Rz 12

¹⁰⁵ Zum Ganzen Mayer, ZEV 2010, 445, 447

¹⁰⁶ Paragraphen ohne Angabe sind solche des ErbStG

¹⁰⁷ zur Verfassungswidrigkeit des Erbschaftsteuergesetzes 2009 vgl. Piltz, DStR 2010, 1913

¹⁰⁸ Vgl. auch Wenhardt, NWB-EV 2012, 43

dungswirkung gegenüber der Finanzverwaltung entfalten, nicht aber gegenüber den Gerichten¹⁰⁹. Sie gelten für alle Erwerbsfälle, die nach dem 2.11.2011 entstanden sind, sowie für Erwerbsfälle, für die die Steuer vor dem 3.11.2011 entstanden ist, soweit sie geänderte Vorschriften des ErbStG und des BewG betreffen, die vor dem 3.11.2011 anzuwenden sind¹¹⁰. Soweit bisher ergangene Anweisungen der Finanzverwaltung mit den ErbStR 2011 oder den ErbStH 2011 in Widerspruch stehen, sind sie nicht mehr anzuwenden¹¹¹.

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 unterliegt der Erbschaftsteuer der Erwerb von Todes wegen¹¹², und zwar gemäß § 3 Abs. 1 insbesondere der Erwerb durch Erbanfall¹¹³. Hiervon sind alle Nachlassgegenstände umfasst, die nach § 1922 BGB auf den Erben übergehen, selbst wenn dieser sie auf Grund eines Vermächtnisses oder einer Auflage an einen anderen herauszugeben hat¹¹⁴. Andere Tatbestände des Erwerbs von Todes wegen sind insbesondere der Erwerb auf Grund eines Vertrages, den der Erblasser zu Lebzeiten mit einem Dritten abgeschlossen hat (§ 3 Abs. 1 Nr. 4) sowie der Erwerb durch Vermächtnis (§ 3 Abs. 1 Nr. 1), der Erwerb auf Grund einer Auflage (§ 3 Abs. 2 Nr. 2) und auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs (§ 3 Abs. 1 Nr. 1). Hierauf wird an anderer Stelle eingegangen.

I. Steuerentstehung

Nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 entsteht die Erbschaftsteuer grundsätzlich mit dem Tode des Erblassers also nicht erst dann, wenn der Begünstigte über die Hinterlassenschaft verfügen kann¹¹⁵. Es handelt sich um eine Erbanfallsteuer¹¹⁶.

Bedeutung erlangt der Zeitpunkt der Steuerentstehung insbesondere dann, wenn es nach dem Todesfall zu Werterhöhungen oder Wertverlusten hinsichtlich einzelner Nachlassgegenstände kommt. Maßgeblich ist in diesen Fällen der Wert, den der Nachlassgegenstand am Todestag des Erblassers hatte, also zur Zeit der Steuerentstehung, so dass nachträgliche Werterhöhungen oder Wertverluste grundsätzlich keine Rolle spielen¹¹⁷. Halbiert sich etwa der Kurswert von Aktien nach dem Todestag, so hat dies für die Höhe der Erbschaftsteuer prinzipiell ebenso wenig

109 Eisele, NWB 2012, 96, 98

110 Einführung Abs. 2 ErbStR 2011; Mannek, ZEV 2012, 6, 17; Eisele, NWB 2012, 96, 98; St.Viskorf/Haag, DStR 2012, 219; Schmidt/Schwind, NWB 2011, 3512

111 Eisele, NWB 2012, 96, 98

112 Pohl, in: Hörger/Stephan, Unternehmens- und Vermögensnachfolge, 2. Aufl. 2002, Rz 152

113 Walpert, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 12 Rz 37

114 v. Sothen, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 42 Rz 5

115 Walpert, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 12 Rz 208

116 Pohl, in: Hörger/Stephan, Unternehmens- und Vermögensnachfolge, 2. Aufl. 2002, Rz 153

117 Handzik, Die neue Erbschaft- und Schenkungssteuer, 4. Aufl. 2001, S. 80

Bedeutung wie eine Verdoppelung oder Verdreifachung des Kurswertes¹¹⁸. Allenfalls kommt ein Steuererlass aus Billigkeitsgründen gem. §§ 163, 227 AO in Betracht, dem Finanzverwaltung und Rechtsprechung jedoch zurückhaltend gegenüberstehen¹¹⁹.

Dementsprechend lehnte das FG Hessen einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen in einem Fall ab, in dem sich der Kursverlust in einer Größenordnung von etwa 15 % bewegte. Auf Grund der klaren Entscheidung des Gesetzgebers, auf die Wertverhältnisse zum Todestag des Erblassers abzustellen, scheide eine sachliche Unbilligkeit bei Kursverlusten grundsätzlich aus. Anders könne es allenfalls in besonderen Ausnahmefällen sein, in denen die korrekte Anwendung des ErbStG zu einer für den Erben nicht mehr vermeidbaren übermäßigen Belastung und grundlegenden Beeinträchtigung der dem Erben zugewachsenen Vermögenswerte führt¹²⁰. Eine persönliche Unbilligkeit liege nur dann vor, wenn sich aus den persönlichen Verhältnissen des Steuerschuldners, insbesondere aus seiner wirtschaftlichen Lage ergibt, dass die Zahlung der Steuer seine Existenz gefährden würde, hierfür müssten besondere Umstände vorgetragen werden¹²¹.

Ebenso kommt einem Feuerschaden, der an einem Gebäuden und den darin befindlichen Sachen eingetreten ist, für die Steuerfestsetzung grundsätzlich keine Bedeutung zu, wenn der Brand nach dem Erbfall eingetreten ist¹²².

II. Höhe der Erbschaftsteuer

Die Höhe der Erbschaftsteuer hängt vor allem von zwei Faktoren ab:

- von der Steuerklasse des Erwerbers, die sich nach dem Verwandtschaftsgrad mit dem Erblasser richtet (§ 15),
- und von dem Wert des steuerpflichtigen Erwerbes¹²³.

Beide zusammen bestimmen gem. § 19 den Steuersatz. Je näher der Erwerber mit dem Erblasser verwandt ist und je geringer sich der Wert des Erwerbes darstellt, umso niedriger ist der Steuersatz¹²⁴. Dies wird deutlich, wenn man die gesetzliche Erbschaftsteuertabelle (§ 19) betrachtet:

Steuerpflichtiger Prozentsatz in der Steuerklasse

Erwerb bis €	I	II	III
75.000	7	15 (30)	30
300.000	11	20 (30)	30
600.000	15	25 (30)	30
6.000.000	19	30	30
13.000.000	23	35 (50)	50
26.000.000	27	40 (50)	50
über 26.000.000	30	43 (50)	50

118 Kemmerling/Delp, BB 2002, 655

119 Meincke, DStR 2004, 573; vgl. auch v. Sothen, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 42 Rz 26, der auf die Möglichkeit hinweist, das Vorliegen außergewöhnlicher Umstände iSd § 9 Abs. 2 S. 3 BewG geltend zu machen

120 FG Hessen, BeckRS 2007, 26023556

121 FG Hessen, BeckRS 2007, 26023556

122 BFH, ZEV 2006, 373

123 Walpert, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 12 Rz 415 ff.

124 Rose, Erbschaftsteuer, 11. Aufl. 2001, S. 42

Die vorstehenden Steuersätze gelten für Erwerbe ab 1.1.2010. Für Erwerbe in 2009 gelten in der Steuerklasse II die in Klammern aufgeführten Steuersätze¹²⁵. Für Erwerbe bis zum 31.12.2008 gilt eine abweichende Tabelle, die an anderer Stelle dargestellt worden ist¹²⁶.

In den beiden linken Spalten der Tabelle sind die einzelnen Wertstufen angegeben: 75 T€, 300 T€, 600 T€ usw. Die anderen Spalten beziehen sich auf die drei Steuerklassen, die der Gesetzgeber aufgestellt hat. Zu erkennen ist, dass der Steuersatz mit der Steuerklasse und dem Wert des Erwerbes steigt.

Beträgt etwa der Wert des Erwerbes 400 T€, so sind in der Steuerklasse I 15 %, in der Steuerklasse II 25 % und in der Steuerklasse III 30 % Erbschaftsteuer zu zahlen. Bei einem Erwerb von 8.000 T€ beträgt der Steuersatz in der Steuerklasse I dagegen 23 %, in der Steuerklasse II 35 % und in der Steuerklasse III 50 %.

Wird eine Steuerstufe überschritten, so wird der gesamte Erwerb dem höheren Steuersatz der nächsten Stufe unterworfen¹²⁷. Das könnte im Einzelfall dazu führen, dass dem Erwerber weniger verbleiben würde, als wenn er die Steuerstufe nicht überschritten hätte.

BEISPIEL: Beträgt der steuerpflichtige Erwerb € 300.000,–, so sind in der Steuerklasse I hierauf € 33.000,– Erbschaftsteuer zu zahlen. Beträgt der Erwerb € 301.000,–, so wären an sich € 45.150,– Steuern zu zahlen. Das erscheint unbillig.

Das Gesetz sieht daher in § 19 Abs. 3 für Stufenübergänge einen Härteausgleich vor, der verhindert, dass der Mehrerwerb ganz weggesteuert wird oder dass es durch den Stufenübergang sogar zu einer Steuermehrbelastung kommt¹²⁸.

III. Steuerklasse

In § 15 Abs. 1 ist geregelt, wer welcher Steuerklasse zugerechnet wird¹²⁹.

Der Steuerklasse I gehören an:

- ▶ der Ehegatte und der eingetragene Lebenspartner des Erblassers,
- ▶ die Kinder und Stiefkinder des Erblassers,
- ▶ die Enkel und Urenkel des Erblassers,
- ▶ die Eltern, Großeltern und Urgroßeltern des Erblassers.

Gem. § 15 Abs. 1 gehören Eltern, Großeltern und Urgroßeltern allerdings nur beim Erwerb von Todes wegen, nicht dagegen bei Schenkungen unter Lebenden der Steuerklasse I an.

Auch Verlobte fallen nicht in die Steuerklasse I, selbst wenn das Aufgebot bereits bestellt ist¹³⁰.

Zu den Kindern des Erblassers gehören zunächst die ehelichen, die nichtehelichen und die Adoptivkinder¹³¹. Für den Fall der Minderjährigenadoption ist zu bemerken, dass im Verhältnis zu den leiblichen Eltern, Voreltern, Geschwistern und Neffen bzw. Nichten die jeweilige Steuerklasse I

125 Dazu Haas, NWB-EV 2011, 190

126 Ivens, Testament, Erbvertrag und Erbfall, 2. Aufl. 2006, S. 22

127 Landsittel, Gestaltungsmöglichkeiten von Erbfällen und Schenkungen, 2000, Rz 552

128 H E 19 ErbStH 2011 mit einer Tabelle der maßgebenden Grenzwerte

129 Pohl, in: Hörger/Stephan, Unternehmens- und Vermögensnachfolge, 2. Aufl. 2002, Rz 430

130 BFH, BStBl. II 1998, 296; Hollender/Kusmann, Erbfall und Schenkung im Zivil- und Steuerrecht, 1999, Rz 4

131 Walpert, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 12 Rz 389

und II Nr. 1 bis 3 auch dann fortgilt, wenn die Verwandtschaft auf Grund der Adoption erloschen ist (§ 15 Abs. 1 a ErbStG)¹³². Ferner gehören zu den Kindern des Erblassers auch die Stiefkinder, also die einseitigen Kinder des Ehegatten bzw. eingetragenen Lebenspartners¹³³, selbst wenn die Ehe oder Lebenspartnerschaft zwischenzeitlich geschieden bzw. aufgehoben wurde¹³⁴.

Der Steuerklasse II werden zugeordnet:

- ▶ Geschwister des Erblassers,
- ▶ Neffen und Nichten des Erblassers,
- ▶ die Stiefeltern des Erblassers,
- ▶ Schwiegerkinder des Erblassers,
- ▶ die Schwiegereltern des Erblassers,
- ▶ der geschiedene Ehegatte des Erblassers.

In die Steuerklasse III fallen alle übrigen Erwerber, wie z. B.

- ▶ Onkel und Tanten des Erblassers,
- ▶ Cousins und Cousins des Erblassers,
- ▶ der Lebenspartner des Erblassers im Falle einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft¹³⁵.

Bemerkenswert ist, dass die erbrechtliche Gleichstellung des eingetragenen Lebenspartners mit dem Ehegatten erbschaftsteuerlich erst durch das Jahressteuergesetz 2010 nachvollzogen wurde¹³⁶, und zwar rückwirkend in offenen Fällen für Erwerbe ab 1. 8. 2001 (§ 37 Abs. 5 ErbStG)¹³⁷. Dem Gesetzgeber ist es aus Verfassungsgründen untersagt, eingetragene Lebenspartner einerseits und Ehegatten andererseits im Rahmen der erbschaftsteuerlichen Steuerklasseneinteilung und Freibetragsregelungen unterschiedlich zu behandeln, wie es bis 2010 der Fall war¹³⁸.

Klarstellend ist zu vermerken, dass bei

- ▶ Enkelkindern (wenn die Kinder des Erblassers noch leben),
- ▶ Stiefeltern,
- ▶ Schwiegerkindern,
- ▶ Schwiegereltern,
- ▶ geschiedenen Ehegatten
- ▶ oder den Lebenspartnern im Falle einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft

der Erwerb selbstverständlich ein entsprechendes Testament oder einen Erbvertrag voraussetzt, da die betreffenden Personen nicht zu den gesetzlichen Erben gehören.

132 Ohletz, in: Wilms, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Februar 2004, § 15 Rz 82

133 Plewka/Klumpen-Neusel, NJW 2005, 3620

134 Grziwotz, NWB 2012, 2008, 2009

135 Halaczinsky/Riedel, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009, § 3 Rz 118

136 BGBl. I 2010, 1768, 1795; St.Viskorf/Haag, DStR 2012, 219, 221; zur Rechtslage davor: Pohl, in: Hörger/Stephan, Unternehmens- und Vermögensnachfolge, 2. Aufl. 2002, Rz 430; Plewka/Klumpen-Neusel, NJW 2005, 3620

137 eingehend dazu Wenhardt, NWB-EV 2011, 97; Schmidt/Schwind, NWB 2011, 3512, 3514; vgl. auch St.Viskorf/Haag, DStR 2012, 219, 221

138 BVerfG, ZEV 2010, 482; aA noch: BFH, ZEV 2006, 87

IV. Wert des steuerpflichtigen Erwerbs

Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer ist - wie dargestellt – gemäß § 19 ErbStG der Wert des steuerpflichtigen Erwerbs. Gemäß § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG gilt als steuerlicher Erwerb die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist¹³⁹. Als Bereicherung wiederum gilt nach § 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG der Betrag, der sich ergibt, wenn von dem Wert des gesamten Vermögensanfalls, soweit er der Besteuerung nach dem ErbStG unterliegt, die abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten abgezogen werden.

Demnach gilt¹⁴⁰:

gesamter Vermögensanfall, soweit dem ErbStG unterworfen

./. abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten

= Bereicherung

Steuerfrei ist eine so ermittelte Bereicherung wiederum, soweit

- eine sachliche Steuerbefreiung gem. § 13 ErbStG,
- die Steuerbefreiung für Betriebsvermögen für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften gem. § 13 a ErbStG,
- die Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke gem. § 13 c ErbStG,
- der persönliche Freibetrag gem. § 16 ErbStG,
- der besondere Versorgungsfreibetrag gem. § 17 ErbStG
- oder der Ehegattenfreibetrag bei Zugewinnngemeinschaft gem. § 5 ErbStG

eingreift¹⁴¹.

Ein detailliertes Prüfungsschema zur Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs findet sich unter RE 10.1 ErbStR 2011.

1) Dem ErbStG unterworfenen Vermögensanfall

Gem. § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen nicht nur der Erwerb durch Erb-anfall sondern – neben dem später zu erörternden Vermächtnis und Pflichtteilsanspruch – auch jeder Vermögensvorteil, der auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages bei dessen Tode von einem Dritten unmittelbar erworben wird¹⁴². Von einem solchen Erwerb von Todes wegen umfasst sind etwa

- Bankguthaben, die der Begünstigte außerhalb der Erbfolge unmittelbar auf Grund eines Vertrages erwirbt, den der Erblasser zu seinen Gunsten mit der Bank abgeschlossen hat oder
- Lebensversicherungen, die der Begünstigte auf Grund einer Bezugsberechtigung außerhalb der Erbfolge erwirbt¹⁴³.

Hat ein Bezugsberechtigter eines Lebensversicherungsvertrags die Prämien ganz oder teilweise selbst gezahlt, ist die Versicherungsleistung nach dem Verhältnis der vom Versicherungsneh-

139 Pohl, in: Hörger/Stephan, Unternehmens- und Vermögensnachfolge, 2. Aufl. 2002, Rz 243

140 v. Sothen, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 42 Rz 21

141 Landsittel, Gestaltungsmöglichkeiten von Erbfällen und Schenkungen, 2000, Rz 517

142 Rose, Erbschaftsteuer, 11. Aufl. 2001, S. 17

143 RE 3.6 Abs. 1 S. 1 ErbStR 2011

mer/Erblasser gezahlten Versicherungsbeiträge zu den insgesamt gezahlten Versicherungsbeiträgen aufzuteilen; nur der vom Erblasser gezahlte Teil unterliegt der Erbschaftsteuer¹⁴⁴. Der Bezugsberechtigte trägt die Beweislast hinsichtlich der von ihm gezahlten Versicherungsbeiträge¹⁴⁵.

Als Erwerb von Todes wegen iSd § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG sind ferner zu qualifizieren Versorgungsbezüge, die den Hinterbliebenen eines verstorbenen Gesellschafters von der Gesellschaft gewährt werden, sofern der Verstorbene dort keine arbeitnehmerähnliche Stellung innehatte¹⁴⁶.

Hat der verstorbene Gesellschafter dagegen eine arbeitnehmerähnliche Stellung inne gehabt, so unterliegen die Hinterbliebenenbezüge nicht der Erbschaftsteuer. Bei dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH ist letzteres anzunehmen, wenn er über keine beherrschende Stellung verfügte¹⁴⁷. Es greift dann der allgemeine Grundsatz ein, wonach Hinterbliebenenbezüge, die auf ein Arbeits- oder Dienstverhältnis des Erblassers zurückzuführen sind, nicht als von Todes wegen erworben, gelten¹⁴⁸.

Ebenso wie betriebliche Hinterbliebenenbezüge sind von § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG auch ausgenommen Versorgungsbezüge aus der gesetzlichen Rentenversicherung oder einer berufsständischen Pflichtversicherung sowie Pensionen nach Beamtenrecht; derartige Ansprüche unterliegen insgesamt nicht der Erbschaftsteuer¹⁴⁹.

Ob ein Grundstück dem Nachlass zuzurechnen ist, richtet sich allein danach, ob der Erblasser zivilrechtlich Eigentümer war¹⁵⁰. Soweit der Erblasser einen Sachleistungsanspruch auf Erwerb eines Grundstücks hatte, ist dieser mit dem gemeinen Wert des Grundstücks, und nicht mit dessen Steuerwert zu bewerten; entsprechendes gilt, wenn der Sachleistungsanspruch nicht auf ein Grundstück, sondern einen anderen Gegenstand gerichtet ist¹⁵¹.

2) Bewertung des relevanten Vermögensanfalls

Ist festgestellt, welche Vermögensgegenstände der Besteuerung nach dem Erbschaftsteuergesetz unterliegen, so muss in einem zweiten Schritt geklärt werden, wie diese Vermögensgegenstände zu bewerten sind. Wie bereits erwähnt, ist Bewertungsstichtag gem. § 11 ErbStG grundsätzlich der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer, also gem. § 9 ErbStG grundsätzlich der Zeitpunkt des Erbfalls¹⁵².

Hinsichtlich der Wertermittlungsmaßstäbe verweist § 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG auf § 12 ErbStG. Danach richtet sich die Bewertung, soweit nicht in den Absätzen 2 bis 7 des § 12 ErbStG etwas anderes bestimmt ist, nach den Vorschriften des ersten Teils des Bewertungsgesetzes, den allgemeinen Bewertungsvorschriften¹⁵³. Regelbewertungsmaßstab ist danach gem. § 9 Abs. 1

144 R E 3.7 Abs. 2 S. 2 ErbStR 2011; St. Viskorf/Haag, DStR 2012, 219, 220

145 R E 3.7 Abs. 2 S. 3 ErbStR 2011

146 R E 3.5 Abs. 4 ErbStR 2011

147 BFH, ZEV 2005, 407; Pohl, in: Hörger/Stephan, Unternehmens- und Vermögensnachfolge, 2. Aufl. 2002, Rz 168

148 R E 17 Abs. 1 S. 2 Nr. 6 ErbStR 2011

149 Pohl, in: Hörger/Stephan, Unternehmens- und Vermögensnachfolge, 2. Aufl. 2002, Rz 165

150 R E 12.2 Abs. 1 ErbStR 2011

151 R E 12.2 Abs. 2 ErbStR 2011

152 Pohl, in: Hörger/Stephan, Unternehmens- und Vermögensnachfolge, 2. Aufl. 2002, Rz 246

153 v. Sothen, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 42 Rz 24

BewG der gemeine Wert¹⁵⁴, wobei dieser durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (§ 9 Abs. 2 BewG)¹⁵⁵, was zugleich dem Verkehrswert (Marktwert) nach § 194 BauGB entspricht¹⁵⁶.

a) Bewegliche Sachen

Mit dem voraussichtlich erzielbaren Verkaufspreis sind daher generell anzusetzen alle beweglichen Sachen, wie insbesondere

- ▶ Hausrat,
- ▶ Wäsche,
- ▶ Kleidung,
- ▶ Kunstgegenstände,
- ▶ Münzen,
- ▶ Edelmetalle,
- ▶ Edelsteine,
- ▶ Sammlungen,
- ▶ Schmuck¹⁵⁷.

Sofern sich der erzielbare Verkaufspreis nicht aus konkreten Verkäufen ableiten lässt, muss eine Schätzung vorgenommen werden¹⁵⁸, die regelmäßig einen erheblichen Bewertungsspielraum beinhaltet. Wegen der ungewissen Verwertungsergebnisse sollte der Wert keineswegs zu hoch angesetzt werden. Dies hat der Fiskus für Kunstgegenstände und Sammlungen sogar ausdrücklich anerkannt, indem er festgestellt hat, dass der Wert wegen der schwierigen Verwertungsaussichten vorsichtig zu ermitteln ist¹⁵⁹. Gegebenenfalls kann der Steuerpflichtige die Schätzung selbst vornehmen, bei wertvolleren Gegenständen muss er allerdings regelmäßig einen Sachverständigen hinzuziehen¹⁶⁰, dessen Gutachten idR auch größeres Gewicht als einer Eigenbewertung zukommt.

b) Wertpapiere, Kapitalforderungen und Versicherungen

Kein Bewertungsspielraum besteht grundsätzlich bei Wertpapieren, Kapitalforderungen und Lebensversicherungen. Insoweit sind gem. § 12 Abs. 1 ErbStG iVm §§ 11, 12 BewG anzusetzen mit:

- ▶ **dem Kurswert:** Aktien, Schuldbuchforderungen, Zero-Bonds¹⁶¹ – soweit börsennotiert, jeweils mit dem niedrigsten am Stichtag notierten Kurs¹⁶²,

154 R E 12.1 S. 3 ErbStR 2011; R B 9.3 S. 1 ErbStR 2011

155 Walpert, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 12 Rz 292

156 gleichlautende Ländererlasse v. 5. 5. 2009, BStBl. I 2009, 590, Abschnitt 3; Tremel, ZEV 2009, 445; Halaczinsky, ZErB 2009, 21; Brüggemann, Erbfolgebesteuerung 2009, 155, 164, 181

157 Handzik, Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer nach der Erbschaftsteuerreform 2008, 6. Aufl. 2009, Rz 183

158 Meincke, ErbStG, 12. Aufl. 1999, § 12 Rz 22

159 R B 9.3 S. 2 ErbStR 2011; R 94 ErbStR 2003

160 Meincke, ErbStG, 12. Aufl. 1999, § 12 Rz 22

161 R B 12.3 Abs. 1 ErbStR 2011

162 § 11 Abs. 1 BewG

- **dem Rückzahlungswert:** Bundesschatzbriefe B¹⁶³, Finanzierungsschätze des Bundes¹⁶⁴, abgezinste Sparbriefe¹⁶⁵,
- **dem Rücknahmepreis:** Investmentzertifikate¹⁶⁶,
- **dem Nennwert:** Kontoguthaben, Bundesschatzbriefe A¹⁶⁷, Bausparguthaben¹⁶⁸, sonstige Kapitalforderungen.

Anders ist es nur, wenn besondere Umstände einen anderen Bewertungsansatz als den Nennwert rechtfertigen: Eine zweifelhafte Forderung ist etwa mit einem entsprechenden Abschlag vom Nennwert zu bewerten¹⁶⁹ und eine unverzinsliche Forderung, deren Restlaufzeit im Besteuerungszeitpunkt ein Jahr übersteigt, ist grundsätzlich abzuzinsen (§§ 12 Abs. 1 ErbStG, 12 Abs. 3 BewG)¹⁷⁰.

Bei Versicherungen ist vor Fälligkeit ein Rückkaufswert anzusetzen, soweit die Versicherung über einen solchen verfügt. Das ist der Fall bei Kapitallebens-, Kapital- und Rentenversicherungen, nicht dagegen bei reinen Risikoversicherungen, wie etwa Kranken- oder Unfallversicherungen oder Risiko-Lebensversicherungen¹⁷¹.

Bei fälligen Versicherungen ist der Nennwert der Versicherungsleistung anzusetzen, soweit diese dem Erben des Versicherungsnehmers oder einer anderen Person als Bezugsberechtigtem zufließt¹⁷². Fließt die Versicherungsleistung dem Versicherungsnehmer zu, hat aber ein anderer die Versicherungsprämien gezahlt, so könne diese als Zuwendungswert anzusetzen sein, soweit nicht der Zuwendende lediglich einer Verpflichtung zur angemessenen Altersvorsorge nachkommt, wie es bei Prämienzahlungen eines Ehegatten zugunsten des anderen der Fall ist¹⁷³.

c) Betriebliches Vermögen

Komplizierter gestaltet sich die Bewertung betrieblichen Vermögens. Allerdings gilt dies nicht für börsennotierte Aktien: Sie sind - wie dargelegt - mit dem Börsenkurs am Todestag zu bewerten¹⁷⁴.

Schwieriger ist es aber bei Anteilen an nicht börsennotierten Aktiengesellschaften sowie vor allem bei GmbH-Anteilen. Sofern sich der Wert nicht aus Verkäufen ableiten lässt, die weniger als ein Jahr zurückliegen (§§ 12 Abs. 1 ErbStG, 11 Abs. 2 S. 2 BewG¹⁷⁵), ist der gemeine Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft oder einer anderen anerkannten,

163 RB 12.2 Abs. 1 S. 2 ErbStR 2011

164 RB 12.2 Abs. 2 ErbStR 2011

165 RB 12.2 Abs. 3 ErbStR 2011

166 § 11 Abs. 4 BewG

167 RB 12.2 Abs. 1 S. 1 ErbStR 2011

168 Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, März 2012, § 12 Rz 113

169 R B 12.1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStR 2011

170 R B 12.1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStR 2011

171 Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, März 2012, § 12 Rz 134; Lehmann, ZEV 2004, 398, 400

172 Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, März 2012, § 12 Rz 138; Lehmann, ZEV 2004, 398, 399

173 Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 3. Aufl. 2011, § 3 Rz 516

174 Pohl, in: Hörger/Stephan, Unternehmens- und Vermögensnachfolge, 2. Aufl. 2002, Rz 301

175 Paragraphen ohne Angabe sind solche des BewG

auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln; dabei ist die Methode anzuwenden, die ein Erwerber der Bemessung des Kaufpreises zugrundelegen würde (§ 11 Abs. 2 S. 2 BewG). Der Substanzwert der Gesellschaft darf nicht unterschritten werden; dieser ergibt aus der Summe der gemeinen Werte der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze abzgl. der zum Betriebsvermögen gehörenden Schulden und sonstigen Abzüge, die nach §§ 99 und 103 BewG zu ermitteln sind (§ 11 Abs. 2 S. 3 BewG). Entsprechende Grundsätze gelten für Gewerbebetriebe, die als Einzelunternehmen oder als Personengesellschaft (z. B. Kommanditgesellschaft) geführt werden (§ 109 BewG).

Auf die Bewertung von Betriebsvermögen sowie Anteilen an Kapitalgesellschaften wird in Teil 10 näher eingegangen.

d) Grundbesitz

Ebenso werden die Grundbesitzwerte unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse und der Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag festgestellt (§ 157 Abs. 1 BewG), wobei die §§ 176 – 198 maßgeblich sind. Ob Grundvermögen bereits dem Nachlass zuzurechnen ist, richtet nach dem zivilrechtlichen Eigentumsübergang¹⁷⁶. Besteht lediglich ein Anspruch auf Eigentumserwerb, so ist der diesbezügliche Sachleistungsanspruch nicht mit dem Steuerwert des Gegenstands, auf den er gerichtet ist, zu bewerten, sondern mit dem gemeinen Wert¹⁷⁷.

Wie bereits dargelegt, ist bei der Bewertung des Grundvermögens der gemeine Wert nach § 9 BewG zu Grunde zu legen, welcher inhaltlich dem Verkehrswert (Marktwert) nach § 194 BauGB entspricht¹⁷⁸. Dabei ist der ermittelte Wert in der für den Steuerpflichtigen günstigen Weise auf volle €-Beträge auf- bzw. abzurunden¹⁷⁹.

Zum Grundvermögen gehören nach § 176 Abs. 1 BewG:

- ▶ der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör (Nr. 1),
- ▶ das Erbbaurecht (Nr. 2),
- ▶ das Wohnungseigentum, Teileigentum, Wohnungserbbaurecht und Teilerbbaurecht nach dem WEG (Nr. 3),

soweit es nicht um land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder um Betriebsgrundstücke geht.

Nicht in das Grundvermögen einzubeziehen sind gem. § 176 Abs. 2 BewG:

- ▶ Bodenschätze (Nr. 1) sowie
- ▶ Betriebsvorrichtungen, also Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile des Grundstücks sind (Nr. 2).

176 RE 12.2 Abs. 1 ErbStR 2011

177 RE 12.2 Abs. 2 S. 4 ErbStR 2011; eingehend mit zahlreichen Beispielen: HE 12.2 ErbStH 2011

178 RB 177 ErbStR 2011

179 RB 179.3 Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 S. 3 ErbStR 2011

Die wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens ist das Grundstück, wobei dieser Begriff nicht gleichbedeutend mit dem Grundstücksbegriff des BGB ist¹⁸⁰. Entscheidend ist nach § 2 BewG, was als wirtschaftliche Einheit nach den Anschauungen des Verkehrs anzusehen ist, allerdings kann nach § 2 Abs. 2 BewG zu einer wirtschaftlichen Einheit nur Grundbesitz zusammengefasst werden, der demselben Eigentümer gehört¹⁸¹.

Unterschieden werden unbebaute und bebaute Grundstücke.

aa) Unbebaute Grundstücke

Ein Grundstück ist als unbebaut anzusehen, wenn sich auf ihm keine benutzbaren Gebäude befinden (§ 178 Abs. 1 S. 1 BewG); die Benutzbarkeit beginnt im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit des Gebäudes¹⁸².

Der Wert unbebauter Grundstücke ergibt sich regelmäßig aus der Multiplikation ihrer Fläche mit den Bodenrichtwerten iSd § 196 BauGB, wobei grundsätzlich der vom Gutachterausschuss zuletzt ermittelte Richtwert anzusetzen ist (§ 179 BewG)¹⁸³. Bei den Bodenrichtwerten handelt es sich um durchschnittliche Lagewerte, die von den Gutachterausschüssen nach § 196 BauGB auf Grund der Kaufpreissammlung flächendeckend unter Berücksichtigung des unterschiedlichen Entwicklungszustandes ermittelt werden¹⁸⁴. Voraussetzung für den Ansatz des Bodenrichtwertes ist es, dass das zu bewertende Grundstück mit den wertbeeinflussenden Merkmalen des Bodenrichtwertgrundstücks in der jeweiligen Bodenrichtwertzone übereinstimmt¹⁸⁵. Zu den wertbeeinflussenden Merkmalen gehören insbesondere:

- ▶ die Art und das Maß der baulichen Nutzung, das sich in der Geschoßflächenzahl und in der Anzahl der möglichen Geschosse ausdrücken kann,
- ▶ die Grundstückstiefe und die Grundstücksgröße sowie
- ▶ die Unterteilung in erschließungsbetreitragspflichtiges oder erschließungsbeitragsfreies Bauland¹⁸⁶.

Weicht das zu bewertende Grundstück von diesen Merkmalen des Bodenrichtwertgrundstücks ab, ist eine Ableitung aus dem Bodenrichtwert der jeweiligen Richtwertzone vorzunehmen¹⁸⁷. Dabei sind Anpassungen zulässig wegen abweichender Geschossflächenzahl, Grundstücksgröße, Grundstückstiefe, im Hinblick auf Verkehrs- und Freiflächen sowie wegen des erschließungsbeitragsrechtlichen Zustands¹⁸⁸. Weitere wertbeeinflussende Merkmale, wie z. B. Ecklage, Zugschnitt, Oberflächenbeschaffenheit und Beschaffenheit des Baugrundes, Lärm-, Staub- oder Geruchsbelästigungen, Altlasten sowie Außenanlagen bleiben demgegenüber außer Ansatz¹⁸⁹.

180 R B 176.2 Abs. 1 S. 1 und 2 ErbStR 2011

181 R B 176.2 Abs. 1 S. 3 und 4 ErbStR 2011

182 R B 178 Abs. 2 S. 1 ErbStR 2011

183 Vgl. auch Krause/Grootens, NWB-EV 2012, 127

184 R B 179.1 Abs. 1 S. 3 ErbStR 2011; vgl. auch Mattiseck/Schaar, NWB-EV 2011, 205

185 R B 179.2 Abs. 1 S. 8 ErbStR 2011

186 R B 179.2 Abs. 1 S. 7 ErbStR 2011

187 R B 179.2 Abs. 1 S. 9 ErbStR 2011

188 R B 179.2 Abs. 2 bis Abs. 7 ErbStR 2011; H B 179.2 ErbStH 2011 mit Beispielen

189 R B 179.2 Abs. 8 ErbStR 2011

Wird von den Gutachterausschüssen im Einzelfall kein Bodenrichtwert ermittelt, ist für Bewertungsstichtage nach dem 13.12.2011¹⁹⁰ der Bodenwert aus den Werten vergleichbarer Flächen abzuleiten (§ 179 S. 4 BewG)¹⁹¹.

Sofern Bauerwartungsland oder Rohbauland aus dem Bodenrichtwert für baureife Grundstücke abzuleiten ist, sind anzusetzen für

- Bauerwartungsland 25%,
- Brutorohbauland 50% und
- Nettorohbauland 75%

des Bodenrichtwerts für erschließungsbeitragsfreies Bauland, sofern hierzu keine Angaben der Gutachterausschüsse vorliegen¹⁹². Bauerwartungsland sind hierbei Flächen, die nach ihren weiteren Grundstücksmerkmalen, insbesondere dem Stand der Bauleitplanung und der sonstigen städtebaulichen Entwicklung des Gebiets eine bauliche Nutzung auf Grund konkreter Tatsachen mit hinreichender Sicherheit erwarten lassen¹⁹³. Als Rohbauland sind demgegenüber Flächen zu qualifizieren, die nach den §§ 30, 33 und 34 BauGB für eine bauliche Nutzung bestimmt sind, deren Erschließung aber noch nicht gesichert ist oder die nach Lage, Form oder Größe für eine bauliche Nutzung unzureichend gestaltet sind¹⁹⁴. Brutorohbauland schließt im Gegensatz zum Nettorohbauland die für öffentliche Zwecke benötigten Flächen des Planungsgebiets ein¹⁹⁵.

bb) Arten bebauter Grundstücke und diesbezügliche Bewertungsverfahren

Bei der Bewertung bebauter Grundstücke ist gem. § 181 Abs. 1 BewG für die Bewertung nach folgenden Grundstücksarten zu unterscheiden¹⁹⁶:

- Ein- und Zweifamilienhäuser,
- Mietwohngrundstücke,
- Wohnungs- und Teileigentum,
- Geschäftsgrundstücke,
- gemischt genutzte Grundstücke,
- sonstige bebaute Grundstücke.

Ein- und Zweifamilienhäuser sind § 181 Abs. 2 BewG grundsätzlich Wohngrundstücke, die bis zu zwei Wohnungen enthalten und kein Wohnungseigentum sind.

Als Mietwohngrundstücke werden demgegenüber Grundstücke qualifiziert, die zu mehr als 80 % der Wohn- oder Nutzfläche Wohnzwecken dienen, und die nicht Ein- und Zweifamilienhäuser oder Wohnungseigentum sind.

Wohnungseigentum ist das Sondereigentum an einer Wohnung iVm dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört (§ 181 Abs. 4 BewG), während sich Teil-

190 Vgl. § 205 Abs. 3 BewG

191 Vgl. auch Drosdzol, ZEV 2012, 17, 18; Roscher, DStR 2012, 122, 125,

192 H B 179.3 (2) ErbStH 2011; Drosdzol, ZEV 2012, 17, 19

193 R B 179.1 Abs. 3 S. 1 ErbStR 2011

194 R B 179.1 Abs. 3 S. 3 ErbStR 2011

195 R B 179.1 Abs. 3 S. 5 ErbStR 2011

196 R B 181.1 Abs. 1 S. 1 ErbStR 2011; vgl. auch Krause/Grootens, NWB-EV 2012, 127

eigentum auf das Sondereigentum an nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen bezieht (§ 181 Abs. 5 BewG)¹⁹⁷.

Als Geschäftsgrundstücke bezeichnet § 181 Abs. 6 BewG Grundstücke, die zu mehr als 80 %, berechnet nach der Wohn- und Nutzungsfläche, eigenen oder fremden betrieblichen oder öffentlichen Zwecken dienen und nicht Teileigentum sind. Die im Nutzungszusammenhang mit den Wohnflächen stehenden Kellerräume sind dabei nicht zu berücksichtigen¹⁹⁸.

Schließlich werden als gemischt genutzte Grundstücke solche eingeordnet, die teils Wohnzwecken, teils eigenen oder fremden betrieblichen oder öffentlichen Zwecken dienen und nicht Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungseigentum, Teileigentum oder Geschäftsgrundstücke sind (§ 181 Abs. 7 BewG).

§ 181 Abs. 9 BewG enthält schließlich eine Definition des Wohnungsbegriffs.

Die Abgrenzung der Grundstücksarten ist nach dem Verhältnis der Wohn- und Nutzfläche vorzunehmen¹⁹⁹. Dabei ist stets die gesamte wirtschaftliche Einheit zu betrachten, selbst wenn sich auf einem Grundstück mehrere Gebäude oder Gebäudeteile unterschiedlicher Bauart oder Nutzung befinden²⁰⁰.

Zur Bewertung bebauter Grundstücke verweist der Gesetzgeber auf das Vergleichswertverfahren, das Ertragswertverfahren sowie das Sachwertverfahren (§ 182 Abs. 1 BewG)²⁰¹.

Im Vergleichswertverfahren sind gem. § 182 Abs. 2 BewG grundsätzlich zu bewerten: Wohnungseigentum, Teileigentum sowie Ein- und Zweifamilienhäuser.

Demgegenüber sind im Ertragswertverfahren gem. § 182 Abs. 3 BewG zu bewerten: Mietwohngrundstücke sowie Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt eine übliche Miete ermitteln lässt.

Schließlich hat die Bewertung gem. § 182 Abs. 4 BewG im Sachwertverfahren zu erfolgen bei

- ▶ Wohnungseigentum, Teileigentum sowie Ein- und Zweifamilienhäusern, wenn kein Vergleichswert vorliegt,
- ▶ Geschäftsgrundstücken und gemischt genutzten Grundstücken, wenn sich keine übliche Miete bezogen auf den örtlichen Grundstücksmarkt ermitteln lässt sowie
- ▶ sonstigen bebauten Grundstücken.

Befinden sich auf einem Grundstück nicht nur Gebäude oder Gebäudeteile, die im Ertragswertverfahren zu bewerten sind, erfolgt die Wertermittlung für die gesamte wirtschaftliche Einheit nach dem Sachwertverfahren²⁰².

Bei den vorstehenden Bewertungsverfahren, wie auch dem Verfahren zur Bewertung unbebauter Grundstücke, handelt es sich um einen typisierten, nicht individuell ermittelten Verkehrswert, da verschiedene individuelle Grundstücksmerkmale und spezielle Einzelumstände bei der

197 Näher R B 181.1 Abs. 1 S. 1 ErbStR 2011

198 H B 181.1 ErbStH 2011

199 R B 181.1 Abs. 1 S. 3 ErbStR 2011

200 R B 181.1 Abs. 2 ErbStR 2011

201 R B 182 Abs. 1 S. 1 ErbStR 2011

202 R B 182 Abs. 5 ErbStR 2011

Bewertung außer Betracht bleiben. Deshalb ist dem Steuerpflichtigen nach § 198 BewG anheim gegeben, einen niedrigeren gemeinen Wert individuell nachzuweisen²⁰³; hierauf wird nach Darstellung der vorstehenden Bewertungsverfahren eingegangen.

Auf ausländischen Grundbesitz finden die vorstehend genannten Bewertungsverfahren keine Anwendung; dieser ist mit dem individuell zu ermittelnden gemeinen Wert anzusetzen (§ 12 Abs. 7 ErbStG iVm § 31 BewG)²⁰⁴.

cc) Vergleichswertverfahren

Bei Anwendung des Vergleichswertverfahrens sind gem. § 183 Abs. 1 BewG Kaufpreise von Grundstücken heranzuziehen, die hinsichtlich der ihren Wert beeinflussenden Merkmale mit dem zu bewertenden Grundstück hinreichend übereinstimmen (sog. Vergleichsgrundstücke)²⁰⁵. Eine hinreichende Übereinstimmung der Zustandsmerkmale der Vergleichsgrundstücke liegt vor, wenn sie insbesondere hinsichtlich ihrer Lage, Art und Maß der baulichen Nutzung, Größe, Erschließungszustand, Gebäudeart und Alter des Gebäudes mit dem zu bewertenden Grundstück weitgehend übereinstimmen bzw. die Abweichungen in sachgerechter Weise erfasst werden können²⁰⁶.

Voraussetzung für die Anwendung des Vergleichswertverfahrens ist eine ausreichende Anzahl geeigneter Vergleichspreise; ausnahmsweise kann auch ein Vergleichspreis genügen²⁰⁷. Als ein Vergleichspreis kann auch der für die zu bewertende wirtschaftliche Einheit tatsächlich innerhalb eines Jahres vor dem Bewertungsstichtag unter fremden Dritten erzielte Kaufpreis gelten, sofern zwischenzeitlich keine Änderungen der Wertverhältnisse eingetreten sind und dem Verkauf keine ungewöhnlichen oder persönlichen Verhältnisse zugrunde gelegen haben²⁰⁸.

Vorrangig ist auf die von den Gutachterausschüssen für Grundstückswerte mitgeteilten Vergleichspreise zurückzugreifen²⁰⁹. Liegen mehrere Vergleichspreise vor, soll der Durchschnittswert angesetzt werden²¹⁰. Sofern der Gutachterausschuss nur Durchschnittskaufpreise (Kaufpreismittel) aus einer Vielzahl von Kauffällen einer Grundstücksart ohne Berücksichtigung unterschiedlicher wertbeeinflussender Merkmale abgeleitet hat, sind diese als Vergleichspreise nicht geeignet²¹¹. Soweit von den Gutachterausschüssen keine Vergleichspreise vorliegen, kann das zuständige Finanzamt geeignete Vergleichspreise aus anderen Kaufpreissammlungen als nach § 195 BauGB berücksichtigen²¹².

203 Halaczinsky, ZErB 2009, 21, 22

204 Halaczinsky, ZErB 2009, 21, 22

205 Vgl. auch Krause/Grootens, NWB-EV 2012, 127, 128

206 R B 183 Abs. 1 S. 3 ErbStR 2011; Drosdzol, ZEV 2012, 17, 20

207 H B 183 (2) ErbStH 2011

208 H B 183 (2) ErbStH 2011; Mannek, ZEV 2012, 6, 16

209 R B 183 Abs. 2 S. 4 ErbStR 2011

210 R B 183 Abs. 1 S. 5 ErbStR 2011

211 R B 183 Abs. 1 S. 6 ErbStR 2011; H B 183 (3) ErbStH 2011

212 R B 183 Abs. 2 S. 7 ErbStR 2011; kritisch: Tremel, ZEV 2009, 445, 447

Anstatt von Vergleichspreisen können auch Vergleichsfaktoren herangezogen werden, die vom örtlichen Gutachterausschuss für Grundstückswerte ermittelt werden, z. B. die Wohnfläche (Gebäudefaktor) oder den erzielbaren jährlichen Ertrag (Ertragsfaktor)²¹³.

Weichen die wertbeeinflussenden Merkmale der Vergleichsgrundstücke bzw. der Grundstücke, für die Vergleichsfaktoren bebauter Grundstücke abgeleitet worden sind, vom Zustand des zu bewertenden Grundstücks ab, so sind diese Abweichungen durch Zu- oder Abschläge nach Vorgabe des örtlichen Gutachterausschusses für Grundstückswerte zu berücksichtigen²¹⁴.

Besonderheiten, insbesondere den Wert beeinflussende Rechte und Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art, werden in dem typisierenden Vergleichswertverfahren nach § 183 Abs. 1 und 2 BewG nicht berücksichtigt (§ 183 Abs. 3 BewG)²¹⁵.

An den vorliegenden Voraussetzungen, die für die Anwendung des Vergleichswertverfahrens bestehen, wird es bei Wohnungs- und Teileigentum sowie Ein- und Zweifamilienhäusern häufig fehlen, so dass deren Bewertung vielfach nach dem Sachwertverfahren vorzunehmen ist²¹⁶. Gleiches gilt auch, wenn vom Finanzamt keine Vergleichswerte mitgeteilt werden²¹⁷.

dd) Ertragswertverfahren

Bei Anwendung des Ertragswertverfahrens ist der Wert der Gebäude (sog. Gebäudeertragswert) getrennt von dem Bodenwert zu ermitteln (§ 184 Abs. 1 BewG), wobei beide Elemente zusammen den zu ermittelnden Ertragswert ergeben (§ 184 Abs. 3 S. 1 BewG)²¹⁸.

Der Bodenwert ist zu errechnen wie der Wert eines unbebauten Grundstücks nach § 179 (§ 184 Abs. 2 BewG).

Komplizierter ist demgegenüber die Ermittlung des Gebäudeertragswerts, der sich nach folgendem Schema errechnet²¹⁹:

Rohrertrag (Jahresmiete/übliche Miete)

abzgl. Bewirtschaftungskosten

= Reinertrag des Grundstücks

abzgl. Bodenwertverzinsung

= Gebäudereinertrag

× Vervielfältiger lt. Anlage 21, 22

= Gebäudeertragswert

Mithin ist zur Erlangung des Gebäudeertragswertes von dem Rohrertrag des Grundstücks auszugehen; zieht man hiervon die Bewirtschaftungskosten ab, gelangt man zum Reinertrag des Grundstücks (§ 185 Abs. 1 BewG).

213 R B 183 Abs. 3 S. 1 ErbStR 2011; H B 183 (3) ErbStH 2011

214 R B 183 Abs. 4 S. 1 ErbStR 2011; H B 183 (4) ErbStH 2011 mit einem eingehenden Beispiel

215 Vgl. auch R B 183 Abs. 4 S. 2 ErbStR 2011

216 Handzik, Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer nach der Erbschaftsteuerreform 2008, 6. Aufl. 2009, Rz 258

217 Brüggemann, Erbfolgebesteuerung 2009, 181, 185

218 R B 184 ErbStR 2011; vgl. auch Krause/Grootens, NWB-EV 2012, 127, 129

219 H B 184 ErbStH 2011

(1) Rohertrag

Rohertrag des Grundstücks ist gem. § 186 Abs. 1 BewG das Entgelt, das für die Benutzung des bebauten Grundstücks nach den am Bewertungsstichtag geltenden vertraglichen Vereinbarungen für den Zeitraum von zwölf Monaten zu zahlen ist (nicht: gezahlt wird)²²⁰, wobei Umlagen, die zur Deckung der Betriebskosten gezahlt werden, nicht anzusetzen sind. Der Ansatz der vereinbarten Miete bezieht sich demnach auf die künftige Mietsituation, die auf den Bewertungsstichtag folgt, und nicht auf die in den vergangenen zwölf Monaten gezahlte Miete²²¹, so dass für eine Staffelmiete Besonderheiten gelten²²².

Die übliche Miete ist demgegenüber gem. § 186 Abs. 2 BewG als Rohertrag für Grundstücke oder Grundstücksteile anzusetzen,

- ▶ die eigengenutzt, ungenutzt, zum vorübergehenden Gebrauch oder unentgeltlich überlassen sind (Nr. 1) oder
- ▶ die der Eigentümer dem Mieter zu einer um mehr als 20 % von der üblichen Miete abweichenden tatsächlichen Miete überlassen hat (Nr. 2).

Die Gründe, die zu der vorstehenden Abweichung mehr als 20 % geführt haben, sind unbeachtlich²²³. Die übliche Miete ist in Anlehnung an die Miete zu schätzen, die für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung regelmäßig gezahlt wird (§ 186 Abs. 2 S. 2 BewG)²²⁴. Bei der für die übliche Miete maßgebenden Ausstattung handelt es sich um die baulalterstypischen, mietwertbestimmenden Merkmale eines Grundstücks, wie z. B. Elektro-, Sanitär- und Heizungsinstallationen²²⁵. Die übliche Miete kann aus Vergleichsmieten oder Mietspiegeln abgeleitet, mit Hilfe einer Mietdatenbank (§ 558 e BGB) geschätzt oder durch ein Mietgutachten ermittelt werden²²⁶.

(2) Bewirtschaftungskosten

Bewirtschaftungskosten sind nach § 187 Abs. 1 BewG die bei gewöhnlicher Bewirtschaftung nachhaltig entstehenden Verwaltungskosten, Betriebskosten, Instandhaltungskosten und das Mietausfallwagnis, wobei durch Umlagen gedeckte Betriebskosten unberücksichtigt bleiben. Zinsen für Hypothekendarlehen und Grundschulden oder sonstige Zahlungen für auf dem Grundstück lastende privatrechtliche Verpflichtungen bleiben ebenfalls außer Ansatz²²⁷. Auszugehen von den pauschalierten Bewirtschaftungskosten nach Anlage 23 zum BewG, wenn von den Gutachterausschüssen iSd § 192 ff. BauGB keine geeigneten Erfahrungssätze zur Verfügung stehen (§ 187 Abs. 2 BewG). Die tatsächlich entstandenen Kosten, die bei älteren oder denkmalgeschützten Gebäuden häufig höher liegen²²⁸, sind nicht zu berücksichtigen²²⁹.

220 R B 186.1 Abs. 1 S. 1 ErbStR 2011

221 Tremel, ZEV 2009, 445, 448

222 Dazu H B 186.1 ErbStH 2011

223 R B 186.4 Abs. 2 S. 7 ErbStR 2011

224 Vgl. die Beispiele bei H B 186.5 ErbStH 2011

225 R B 186.4 Abs. 3 S. 3 ErbStR 2011

226 R B 186.5 Abs. 1 S. 1 ErbStR 2011

227 R B 187 Abs. 1 S. 2 ErbStR 2011

228 Tremel, ZEV 2009, 445, 448

229 R B 187 Abs. 2 S. 1 ErbStR 2011

(3) Bodenwertverzinsung

Zum Gebäudereinertrag gelangt man, indem man den Reinertrag des Grundstücks um den Betrag vermindert, der sich durch eine angemessene Verzinsung des Bodenwertes ergibt (§ 185 Abs. 2 S. 1 BewG). Dahinter steht die Überlegung, dass man die Verzinsung des Bodenwertes aus dem Reinertrag des Grundstücks herausrechnen muss, wenn man den Bodenwert gesondert nach den Grundsätzen unbebauter Grundstücke ermittelt. Da der Grund und Boden als unvergänglich gilt, die Gebäude jedoch nur eine begrenzte Nutzungsdauer haben, ist der Reinertrag in Verzinsungsanteile des Bodens und der Gebäude aufzuspalten²³⁰. Der Reinertragsanteil (Verzinsungsbetrag) des Grund und Bodens ergibt als Barwert einer ewigen Rente den Bodenertragswert, der im Ertragswertverfahren durch den Ansatz des Bodenwertes nach Maßgabe des § 179 BewG bereits erfasst wird²³¹. Der Reinertragsanteil der Gebäude ist zur Ermittlung des Gebäudewertes (Gebäudeertragswert) als Zeitrente über die Restnutzungsdauer des Gebäudes zu kapitalisieren²³². Verbleibt nach Abzug der Bodenwertverzinsung kein oder ein negativer Betrag, ist nach § 184 Abs. 3 S. 2 BewG der Bodenwert als Mindestwert anzusetzen²³³.

Für die Verzinsung des Bodenwertes ist gem. § 185 S. 1 BewG der Liegenschaftszins anzuwenden, bei dem es sich um den Zinssatz handelt, mit dem der Verkehrswert von Grundstücken im Durchschnitt marktüblich verzinst wird (§ 188 Abs. 1 BewG). Maßgeblich sind grundsätzlich die von den Gutachterausschüssen ermittelten örtlichen Liegenschaftszinssätze, soweit eine solche Zinsermittlung aber nicht vorliegt, gelten gem. § 188 Abs. 2 BewG die folgenden Zinssätze:

- 5 % für Mietwohngrundstücke,
- 5,5 % für gemischt genutzte Grundstücke mit einem gewerblichen Anteil von bis zu 50 %, berechnet nach Wohn- und Nutzfläche,
- 6 % für gemischt genutzte Grundstücke mit einem gewerblichen Anteil von mehr als 50 %, berechnet nach der Wohn- und Nutzfläche und
- 6,5 % für Geschäftsgrundstücke.

Besonderheiten gelten, wenn der Gutachterausschuss Liegenschaftszinssätze in Wertspannen veröffentlicht, oder eine von den Grundstücksarten des Bewertungsgesetzes abweichende Unterteilung der Grundstückstypen vornimmt²³⁴.

Je sicherer die Vermietbarkeit des Grundstücks erscheint, umso niedriger wird der Liegenschaftszins anzusetzen sein, so dass sich in der Umkehrung ein umso größerer Vervielfältiger und damit ein umso höherer Bodenwert ergibt.

Sofern das Grundstück wesentlich größer ist, als es einer den Gebäuden angemessenen Nutzung entspricht, und eine zusätzliche Nutzung oder Verwertung einer Teilfläche zulässig und möglich ist, hat bei der Berechnung des Verzinsungsbetrages der Bodenwert dieser Teilfläche außer Acht zu bleiben (§ 185 Abs. 2 S. 2 BewG). Folglich ist bei der Ermittlung des Betrages der Bodenwertverzinsung nur die der jeweiligen Bebauung zurechenbare Grundstücksfläche anzu-

230 R B 185.1 Abs. 1 S. 2 ErbStR 2011

231 R B 185.1 Abs. 1 S. 3 ErbStR 2011

232 R B 185.1 Abs. 1 S. 4 ErbStR 2011

233 R B 185.1 Abs. 4 ErbStR 2011

234 H B 188 (2) ErbStH 2011

setzen²³⁵. Diese zurechenbare Grundstücksfläche entspricht regelmäßig der bebauten Fläche einschließlich der sog. Umgriffsfläche²³⁶. Die selbständige Verwertbarkeit der Teilfläche ist bereits dann gegeben, wenn eine sinnvolle Nutzung als Lagerfläche, Abstellfläche, Gartenfläche, Schrebergarten usw. besteht²³⁷.

(4) Vervielfältiger

Aus dem Gebäudereinertrag ist in einem weiteren Schritt der Gebäudeertragswert zu errechnen, indem der Gebäudereinertrag mit dem Vervielfältiger zu kapitalisieren ist, der sich aus der Anlage 21 zum BewG ergibt (§ 185 Abs. 3 S. 1 BewG).

Nach der Anlage 21 sind für den Vervielfältiger maßgebend der Liegenschaftszins sowie die Restnutzungsdauer des Gebäudes (§ 185 Abs. 3 S. 2 BewG). Die Restnutzungsdauer ergibt sich grundsätzlich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer, wie sie aus der Anlage 22 zum BewG folgt, und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag (§ 185 Abs. 3 S. 3 BewG). Sofern eine wirtschaftliche Einheit aus mehreren Gebäuden oder Gebäudeteilen mit einer gewissen Selbständigkeit besteht, die eine verschiedene Bauart aufweisen, unterschiedlich genutzt werden oder die in verschiedenen Jahren bezugsfertig geworden sind, ist der unterschiedlichen Restnutzungsdauer mittels einer Formel zur Ermittlung der gewichteten bzw. gewogenen Restnutzungsdauer Rechnung zu tragen²³⁸.

Sind nach Bezugsfertigkeit des Gebäudes Veränderungen eingetreten, die die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes verlängert oder verkürzt haben, ist von einer der Verlängerung entsprechenden Restnutzungsdauer auszugehen (§ 185 Abs. 3 S. 4 BewG). Eine Verlängerung der Restnutzungsdauer ist nur zu bejahen, wenn in den letzten zehn Jahren durchgreifende Modernisierungen vorgenommen wurden, die nach einem Punktesystem, das in den Länderverordnungen näher dargelegt ist, eine überwiegende oder umfassende Modernisierung ergeben²³⁹.

Eine Verkürzung der Restnutzungsdauer kommt nur in Einzelfällen in Betracht, etwa bei einer bestehenden Abbruchverpflichtung²⁴⁰. Baumängel und Bauschäden können demgegenüber zu keiner Verkürzung der Restnutzungsdauer führen²⁴¹. Gem. § 185 Abs. 3 S. 5 BewG ist idR mindestens eine Mindestrestnutzungsdauer von 30 % der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer anzusetzen.

BEISPIEL²⁴²: Zu bewerten ist ein Zinshaus, das in 1982 erbaut wurde. Die vereinbarte Jahresmiete beträgt 60 T€, bei einer Grundstücksgröße von 600 m² und einem Bodenrichtwert von € 250,-/m². Vom örtlich zuständigen Gutachterausschuss sind weder Erfahrungssätze für Bewirtschaftungskosten noch Liegenschaftszinssätze ermittelt.

235 R B 185.1 Abs. 3 S. 2 ErbStR 2011; H B 185.1 (3) ErbStH 2011; Brüggemann, Erbfolgebesteuerung 2009, 181, 187; Drosdzol, DStR 2009, 1405, 1408; Steiner, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009, B Rz 26

236 R B 185.1 Abs. 3 S. 3 ErbStR 2011

237 R B 185.1 Abs. 3 S. 5 ErbStR 2011

238 H B 185.4 ErbStH 2011

239 R B 185.3 Abs. 4 ErbStR 2011

240 R B 185.3 Abs. 5 S. 1 ErbStR 2011

241 R B 185.3 Abs. 5 S. 2 ErbStR 2011

242 Vgl. auch Drosdzol, DStR 2009, 1405, 1409; Brüggemann, Erbfolgebesteuerung 2009, 181, 186; Halaczinsky, ZErB 2009, 21, 25; Steiner, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009, B Rz 25

Vor diesem Hintergrund ist folgende Wertermittlung vorzunehmen:

Bodenwert: $600 \text{ m}^2 \times \text{€ } 250,-/\text{m}^2 = \text{€ } 150.000,-$

Rohertag	€ 60.000,-
abzgl. 23 % Bewirtschaftungskosten gem. Anlagen 22 und 23	€ 13.800,-
= Reinertrag des Grundstücks	€ 46.200,-
abzgl. Bodenwertverzinsung 5 % von € 150.000,-	€ 7.500,-
= Gebäudereinertrag	€ 37.700,-
× 18,34 gem. Anlage 21	
= Gebäudeertragswert	€ 709.758,-
zzgl. Bodenwert	€ 150.000,-
= Ertragswert	€ 859.758,-

ee) Sachwertverfahren

Bei Anwendung des Sachwertverfahrens ist der Wert der Gebäude (Gebäudesachwert) getrennt vom Bodenwert zu ermitteln, wobei sonstige bauliche Anlagen (vor allem Außenanlagen) grundsätzlich nicht gesondert zu berücksichtigen sind (§ 189 Abs. 1 BewG)²⁴³. Aus der Summe von Bodenwert und Gebäudesachwert errechnet sich der vorläufige Sachwert des Grundstücks, der wiederum zur Anpassung an den gemeinen Wert mit einer besonderen Wertzahl zu multiplizieren ist (§ 189 Abs. 3 BewG); die Wertzahl soll den Gebäudesachwert in eine stärkere Abhängigkeit zum Bodenrichtwert bringen.

Gem. § 189 Abs. 2 BewG entspricht der Bodenwert dem Wert des unbebauten Grundstücks nach § 179 BewG.

Der Gebäudesachwert ist nach folgendem Schema zu ermitteln²⁴⁴:

Regelherstellungskosten
× Brutto-Grundfläche
= Gebäuderegelerstellungswert
abzgl. Alterswertminderung
= Gebäudesachwert

(1) Regelherstellungskosten

Hiernach ist zur Ermittlung des Gebäudesachwertes auszugehen von den Regelherstellungskosten des Gebäudes, bei denen es sich um die gewöhnlichen Herstellungskosten einschließlich Umsatzsteuer je Quadratmeter-Brutto-Grundfläche handelt, die aus den Regelherstellungskosten 2010 (RHK 2010²⁴⁵) abgeleitet²⁴⁶ und in der Anlage 24 zum BewG niedergelegt sind (§ 190 Abs. 1 S. 1 – 3 BewG).

²⁴³ Vgl. auch Krause/Grootens, NWB-EV 2012, 127, 131

²⁴⁴ Vgl. auch H B 189 ErbStH 2011 mit eingehendem Bewertungsbeispiel

²⁴⁵ Für Bewertungsstichtage bis zum 31. 12. 2011 gelten die Normalherstellungskosten 2000 (NHK 2000), § 205 Abs. 4 BewG; vgl. auch Drosdzol, ZEV 2012, 17, 18

²⁴⁶ R B 190.1 Abs. 1 ErbStR 2011; Drosdzol, ZEV 2012, 17, 18

In der Anlage 24 wird hinsichtlich der Regelherstellungskosten differenziert nach:

- Grundstücksarten: Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungseigentum, Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke und sonstige bebaute Grundstücke,
- Gebäudeklassen: Hochschulen, Saalbauten, Kur- und Heilbäder, Verwaltungsgebäude, Bankgebäude, Schulen, Kindergärten, Altenwohnheime, Personalwohnheime, Hotels, Sporthallen, Kaufhäuser, Warenhäuser, Ausstellungsgebäude, Krankenhäuser, Vereinsheime, Parkhäuser, Tiefgaragen, Hallenbäder, Industriegebäude, Werkstätten, Lagergebäude, Einkaufsmärkte, Großmärkte, Läden, Tennishallen, Reitsporthallen, Carports,
- Baujahrsgruppen: Baujahr bis 1945, 1946 – 1959, 1960 – 1969, 1970 – 1984, 1985 – 1999, ab 2000,
- Ausstattungsstandards: einfach, mittel, gehoben,
- mit/ohne Keller sowie mit/ohne ausgebautem Dachgeschoss oder Flachdach.

Für nicht aufgeführte Gebäudeklassen sind die Regelherstellungskosten aus vergleichbaren Gebäudeklassen abzuleiten²⁴⁷.

Zur Feststellung des Ausstattungsstandards eines Gebäudes oder eines Gebäudeteils ist der Ausstattungsbogen in Anlage 24 zum BewG Teil III zu verwenden, wobei die nähere Vorgehensweise in R B 190.4 ErbStR 2011 und H B 190.4 ErbStH 2011 erläutert ist.

Bei besonders werthaltigen Außenanlagen und sonstigen Anlagen sind auch insoweit gesonderte Wertansätze nach durchschnittlichen Herstellungskosten erforderlich. Nähere Einzelheiten hierzu finden sich in R B 190.5 ErbStR 2011.

Der Gebäuderegelerstellungswert ergibt sich schließlich durch Multiplikation der jeweiligen Regelherstellungskosten mit der Brutto-Grundfläche des Gebäudes (§ 190 Abs. 1 S. 3 BewG).

(2) Brutto-Grundfläche

Als Brutto-Grundfläche (BGF) ist die Summe der Grundflächen sämtlicher Grundrissebenen eines Bauwerks mit Nutzungen nach DIN 277-2: 2005-02 und deren konstruktive Umschließungen anzusehen²⁴⁸. Dementsprechend ergibt sich die BGF aus einer Multiplikation der überbauten Grundfläche mit der Anzahl der Grundriss-ebenen: Kellergeschoß, Erdgeschoss, 1. Obergeschoss, 2. Obergeschoss usw. sowie – wenn ausgebaut – Dachgeschoss²⁴⁹.

Für die Ermittlung der Brutto-Grundfläche sind die äußeren Maße der Bauteile einschließlich Bekleidung (z. B. Putz, Außenschalen mehrschaliger Wandkonstruktionen, in Höhe der Boden- bzw. Deckenbelagsoberkanten) anzusetzen²⁵⁰. Nicht zur Bruttogrundfläche gehören Flächen, die ausschließlich der Wartung, Inspektion und Instandsetzung von Baukonstruktionen und technischen Anlagen dienen, z. B. nichtnutzbare Dachflächen²⁵¹.

247 Vgl. die Ableitungsbeispiele bei H B 190.2 (2) ErbStH 2011

248 R B 190.6 Abs. 1 S. 1 ErbStR 2011

249 Handzik, Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer nach der Erbschaftsteuerreform 2008, 6. Aufl. 2009, Rz 260

250 R B 190.6 Abs. 5 S. 1 ErbStR 2011

251 R B 190.6 Abs. 1 S. 4 ErbStR 2011

(3) Alterswertminderung

Vom Gebäuderegelerstellungswert ist alsdann eine Alterswertminderung abzuziehen, die regelmäßig nach dem Verhältnis des Alters des Gebäudes am Bewertungsstichtag zur wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer nach Anlage 22 zum BewG bestimmt wird (§ 190 Abs. 2 S. 1 und 2 BewG). Nach der Anlage 22 ist etwa auszugehen von einer wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer von

- ▶ 80 Jahren bei Ein- und Zweifamilienhäusern, Mietgrundstücken und Wohnungseigentum sowie
- ▶ 70 Jahren für gemischt genutzte Grundstücke (mit Wohn- und Gewerbeflächen).

Das bedeutet, dass einem 30 Jahre alten Mietwohngrundstück von einer Wertminderung in Höhe von 30/80, mithin 37,5 % auszugehen ist. Bei einem 50 Jahre alten Mietwohngrundstück würde die Alterswertminderung an sich 50/80, mithin 62,5 % betragen.

Nach § 190 Abs. 2 S. 4 besteht aber eine Wertuntergrenze, wonach der Gebäudewert, der nach Abzug der Alterswertminderung verbleibt, regelmäßig mit mindestens 40 % des Gebäuderegelerstellungswerts anzusetzen ist. Die vorstehende Mindest-Restwertregelung soll berücksichtigen, dass auch ein älteres Gebäude, das laufend instandgehalten wird, einen angemessenen Wert hat²⁵². Sind nach Bezugsfertigkeit des Gebäudes Veränderungen eingetreten, die die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes verlängert oder verkürzt haben, ist bei der Ermittlung der Alterswertminderung von einem entsprechenden früheren oder späteren Baujahr auszugehen (§ 190 Abs. 2 S. 3 BewG).

Ein fiktiv späteres Baujahr ist nur anzunehmen, wenn in den letzten zehn Jahren durchgreifende Modernisierungen vorgenommen wurden, die nach dem in der Anlage 1 zu R B 190.7 Abs. 3 ErbStR 2011 näher dargelegten Punktesystem eine überwiegende oder umfassende Modernisierung ergeben²⁵³. Wenn eine geringere Nutzungsdauer objektiv feststeht, wie z. B. einer Abbruchverpflichtung für das Gebäude, kann dieser Mindestsatz jedoch unterschritten werden²⁵⁴.

(4) Wertzahlen

Als Wertzahlen sind schließlich die Sachwertfaktoren anzuwenden, die von den Gutachterausschüssen für das Sachwertverfahren bei der Verkehrswertermittlung abgeleitet wurden (§ 191 Abs. 1 BewG). Soweit von den Gutachterausschüssen keine geeigneten Sachwertfaktoren zur Verfügung stehen, sind die in der Anlage 25 zum BewG bestimmten Wertzahlen zu verwenden. Letzteres ist auch der Fall, wenn der Gutachterausschuss lediglich Sachwertfaktoren in Wertspannen veröffentlicht oder die NHK 2000 mittels eines Regionalisierungs- oder Ortsgrößenfaktors umgerechnet hat²⁵⁵.

Nach Anlage 25 ist etwa bei einem vorläufigen Sachwert iSd § 189 Abs. 3 in Höhe von 500 T€ eine Wertzahl von 1,0 anzusetzen, wenn der Bodenrichtwert über € 500,-/m² liegt. Demgegenüber beträgt bei gleichem vorläufigen Sachwert die Wertzahl lediglich 0,5, wenn der zugrunde-

252 R B 190.7 Abs. 5 ErbStR 2011

253 R B 190.7 Abs. 3 S. 1 ErbStR 2011

254 R B 190.7 Abs. 5 S. 4 ErbStR 2011

255 H B 191 (2) ErbStH 2011

liegende Bodenrichtwert nur € 50,-/m² erreicht. Damit wird auch berücksichtigt, ob der Bebauungsaufwand in einem vernünftigen Verhältnis zum Bodenwert steht.

BEISPIEL²⁵⁶: Zu bewerten ist ein Einfamilienhaus bezogen auf den Bewertungsstichtag 2009 mit einer Grundstücksgröße von 800 m² sowie einem Bodenrichtwert von € 800,-/m². Das Gebäude ist voll unterkellert und verfügt über EG, 1. OG und ausgebauten DG mit einer überbauten Fläche von 9 m × 14 m in gehobener Ausstattung. Baujahr ist 1936. Ein Vergleichswert liegt nicht vor.

Der Bodenwert beträgt hiernach $800 \text{ m}^2 \times € 800,-/\text{m}^2 = € 640.000,-$

Der Gebäudesachwert ergibt sich aus folgender Rechnung:

Regelherstellungskosten gem. Anlage 24:	€ 740,-/m ² Bruttogrundfläche
<u>× Bruttogrundfläche: $4 \times 9 \text{ m} \times 14 \text{ m}$ (504 m²)</u>	
= Gebäuderegelherstellungswert:	€ 372.960,-
<u>abzgl. Alterswertminderung begrenzt auf 60 %</u>	
<u>gem. § 190 Abs. 2 S. 4:</u>	<u>€ 223.776,-</u>
= Gebäudesachwert:	€ 149.184,-
zzgl. Bodenwert:	<u>€ 640.000,-</u>
	€ 789.184,-
multipliziert mit Wertzahl gem. § 191 Abs. 2 Anlage 25: $\times 0,9$	
= Sachwert:	€ 710.265,-

ff) Erbbaurecht

Wiederum anders sind Erbbaurechtsfälle zu bewerten. In einem solchen Fall sind die Werte für die wirtschaftliche Einheit Erbbaurecht und für die wirtschaftliche Einheit des belasteten Grundstücks gesondert zu ermitteln (§ 192 BewG)²⁵⁷.

(1) Bewertung des Erbbaurechts

Sofern sich das Erbbaurecht nicht – wie regelmäßig in der Praxis²⁵⁸ – im Vergleichswertverfahren bewerten lässt, setzt sich der Wert des Erbbaurechts zusammen aus einem Gebäudewertanteil und einem Bodenwertanteil (§ 193 Abs. 2 BewG).

Der Gebäudewertanteil ist bei der Bewertung des Baugrundstücks im Ertragswertverfahren gleich dem Gebäudeertragswert nach § 185 BewG, bei der Bewertung im Sachwertverfahren gleich dem Gebäudesachwert nach § 190 BewG (§ 193 Abs. 5 S. 1 BewG). Sofern der bei Ablauf des Erbbaurechts verbleibende Gebäudewert nicht oder nur teilweise zu entschädigen ist, ist der Gebäudewertanteil des Erbbaurechts um den Gebäudewertanteil des Erbbaugrundstücks nach § 194 Abs. 4 BewG zu mindern (§ 193 Abs. 5 S. 2 BewG)²⁵⁹.

Der Bodenwertanteil ergibt sich gem. § 193 Abs. 3 BewG aus der Differenz zwischen

- ▶ dem angemessenen Verzinsungsbetrag des Bodenwertes des unbelasteten Grundstücks und
- ▶ dem vertraglich vereinbarten jährlichen Erbbauzins.

²⁵⁶ Vgl. auch Brüggemann, Erbfolgebesteuerung 2009, 210, 212 f.; Drosdzol, ZEV 2009, 7, 8; Steiner, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009, B Rz 31

²⁵⁷ Vgl. auch R B 192.2 ErbStR 2011; Krause/Grootens, NWB-EV 2010, 56

²⁵⁸ Drosdzol, DStR 2009, 1405, 1410

²⁵⁹ Vgl. auch Halaczinsky, ZErB 2009, 21, 27

Mit anderen Worten: Der Bodenwertanteil stellt den kapitalisierten Unterschiedsbetrag zwischen dem angemessenen Verzinsungsbetrag des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks und dem vertraglich vereinbarten jährlichen Erbbauzins am Bewertungsstichtag dar²⁶⁰. Dabei ist stets auf die vertraglichen Vereinbarungen abzustellen, ohne dass es auf den tatsächlich gezahlten Erbbauzins ankommt²⁶¹. Sind Erbbauzinsen während der Laufzeit des Erbbaurechts in unterschiedlicher Höhe vereinbart (z. B. bei Einmalzahlungen, Vorauszahlungen oder gestaffeltem Erbbauzins), ist die Summe der Barwerte für die jeweiligen Zahlungszeitpunkte/-räume zu bilden²⁶². Die künftigen Anpassungen auf Grund von Wertsicherungsklauseln sind nicht zu berücksichtigen²⁶³.

Für den angemessenen Verzinsungsbetrag des Bodenwerts ist der Liegenschaftszinssatz heranzuziehen, der von den Gutachterausschüssen für Grundstückswerte nach § 179 BewG ermittelt wurde (§ 193 Abs. 4 S. 1 BewG). Soweit von den Gutachterausschüssen keine geeigneten Liegenschaftszinssätze zur Verfügung stehen, gelten gem. § 193 Abs. 4 S. 2 BewG die folgenden Zinssätze:

- ▶ 3 % für Ein- und Zweifamilienhäuser und entsprechendes Wohnungseigentum,
- ▶ 5 % für Mietwohngrundstücke und entsprechendes Wohnungseigentum,
- ▶ 5,5 % für gemischt genutzte Grundstücke mit einem gewerblichen Anteil von bis zu 50 %, berechnet nach der Wohn- und Nutzfläche sowie sonstige bebaute Grundstücke,
- ▶ 6 % für gemischt genutzte Grundstücke mit einem gewerblichen Anteil von mehr als 50 %, berechnet nach der Wohn- und Nutzfläche und
- ▶ 6,5 % für Geschäftsgrundstücke und Teileigentum.

Der Unterschiedsbetrag zwischen dem angemessenen Verzinsungsbetrag des Bodenwertes des unbelasteten Grundstücks und dem vertraglich vereinbarten jährlichen Erbbauzins ist über die Restlaufzeit des Erbbaurechts mit dem sich aus Anlage 21 ergebenden Vervielfältiger zu kapitalisieren (§ 193 Abs. 3 S. 2 BewG). Der Vervielfältiger ergibt sich aus dem maßgebenden Liegenschaftszinssatz und der auf volle Jahre abgerundeten Restlaufzeit des Erbbaurechts²⁶⁴. Das Ergebnis entspricht dem Bodenwertanteil des Erbbaurechts, der zusammen mit dem Gebäudewertanteil den Wert des Erbbaurechts ausmacht (§ 193 Abs. 2 BewG).

Eine Berücksichtigung weiterer wertbeeinflussender Umstände – beispielsweise vom Üblichen abweichende Auswirkungen vertraglicher Vereinbarungen, insbesondere die Berücksichtigung von fehlenden Wertsicherungsklauseln oder der Ausschluss einer Anpassung des Erbbaurechtsvertrags – sowie die Anwendung von Marktanpassungsfaktoren kommt nicht in Betracht²⁶⁵.

BEISPIEL²⁶⁶: Zu ermitteln ist der Wert des Erbbaurechts hinsichtlich eines Einfamilienhauses mit einer Restlaufzeit des Erbbaurechts sowie Restnutzungsdauer des Gebäudes von je fünfzig Jahren. Der Wert

260 R B 193 Abs. 3 ErbStR 2011

261 R B 193 Abs. 5 S. 2 ErbStR 2011

262 R B 193 Abs. 5 S. 3 ErbStR 2011

263 R B 193 Abs. 5 S. 4 ErbStR 2011

264 R B 193 Abs. 6 S. 2 ErbStR 2011

265 R B 193 Abs. 8 ErbStR 2011

266 nach Handzik, Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer, 4. Aufl. 2001, Rz 265; vgl. auch H B 193 (5) ErbStH 2011, H B 193 (7) ErbStH 2011 sowie H B 196.2 (4) ErbStH 2011 mit mehreren Beispielen

des unbelasteten Grundstücks beträgt 250 T€, der vereinbarte jährliche Erbbauzins € 3.000,- und der Gebäudesachwert 300 T€. Bei diesen Vorgaben ergibt sich folgender Wert des Erbbaurechts:

250 T€ Bodenwert × 3 % Liegenschaftszins =	€ 7.500,-
abzgl. vertraglicher jährlicher Erbbauzins	€ 3.000,-
Saldo	€ 4.500,-
× 25,73 gem. Anlage 21 zum BewG	€ 115.785,-
zzgl. Gebäudesachwert	€ 300.000,-
Wert des Erbbaurechts	<u>€ 415.785,-</u>

(2) Bewertung des belasteten Grundstücks

Hinsichtlich der Bewertung des belasteten Grundstücks (Erbbaugrundstück) ist ebenfalls grundsätzlich eine Bewertung im Vergleichswertverfahren anzunehmen, wenn für das zu bewertende Grundstück Vergleichswertkaufpreise oder aus Kaufpreisen abgeleitete Vergleichsfaktoren vorliegen (§ 194 Abs. 1 BewG). In allen anderen Fällen bildet der Bodenwertanteil den Wert des Erbbaugrundstücks. Dieser ist um einen Gebäudewertanteil zu erhöhen, wenn der Wert des Gebäudes vom Eigentümer des Erbbaugrundstücks nicht oder nur teilweise zu entschädigen ist (§ 194 Abs. 2 BewG). Dieser entspricht dem nach Anlage 26 BewG abgezinsten gegebenenfalls anteiligen Gebäudeertrags- bzw. Gebäudesachwert, der dem Eigentümer des Erbbaugrundstücks bei Beendigung des Erbbaurechts durch Zeitablauf entschädigungslos zufällt²⁶⁷.

Der Bodenwertanteil ist gleich der Summe des über die Restlaufzeit des Erbbaurechts abgezinsten Bodenwerts und der über diesen Zeitraum kapitalisierten Erbbauzinsen (§ 194 Abs. 3 S. 1 BewG). Dabei ist stets auf die vertraglichen Vereinbarungen abzustellen, ohne dass es auf den tatsächlich gezahlten Erbbauzins ankommt²⁶⁸. Sind Erbbauzinsen während der Laufzeit des Erbbaurechts in unterschiedlicher Höhe vereinbart, ist die Summe der Barwerte für die jeweiligen Zahlungszeitpunkte/-räume zu bilden²⁶⁹. Die künftigen Anpassungen auf Grund von Wertsicherungsklauseln sind nicht zu berücksichtigen²⁷⁰.

Der Abzinsungsfaktor für den Bodenwert wird in Abhängigkeit vom Zinssatz nach § 193 Abs. 4 BewG und der Restlaufzeit des Erbbaurechts ermittelt; er ist der Anlage 26 zum BewG zu entnehmen (§ 194 Abs. 3 S. 2 BewG). Als Erbbauzinsen sind die am Bewertungsstichtag vereinbarten jährlichen Erbbauzinsen anzusetzen; sie sind mit dem sich aus Anlage 21 ergebenden Vervielfältiger zu kapitalisieren (§ 193 Abs. 3 S. 3 BewG). Zur Kapitalisierung des Erbbauzinses ist der Vervielfältiger für die auf volle Jahre abgerundete Restlaufzeit und den Liegenschaftszins der Anlage 21 BewG zu entnehmen²⁷¹.

BEISPIEL²⁷²: Ermittelt man für das vorangegangene Beispiel nunmehr den abgezinsten Bodenwert sowie die kapitalisierten Erbbauzinsen, so gelangt man zu folgendem Ergebnis:

250 T€ Bodenwert × 0,2281 gem. Anlage 26 zum BewG	€ 57.025,-
€ 3.000,- Erbbauzins × 25,73 gem. Anlage 21 zum BewG	€ 77.190,-
Wert des belasteten Grundstücks	<u>€ 134.215,-</u>

267 R B 194 Abs. 5 S. 2 ErbStR 2011

268 R B 194 Abs. 4 S. 3 ErbStR 2011

269 R B 194 Abs. 4 S. 4 ErbStR 2011

270 R B 194 Abs. 4 S. 5 ErbStR 2011

271 R B 194 Abs. 4 S. 7 ErbStR 2011

272 Vgl. auch Brüggemann, Erbfolgebesteuerung 2009, 210, 217; Drosdzol, DStR 2009, 1405, 1411; Steiner, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009, B Rz 36 sowie das Beispiel bei H B 194 ErbStH 2011

gg) Nachweis des niedrigeren gemeinen Wertes

Dem Steuerpflichtigen ist es jeweils unbenommen nachzuweisen, dass der gemeine Wert niedriger ist als bei Anwendung eines der vorgenannten Verfahren zur Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken sowie vom Erbbaurecht. Weist der Steuerpflichtige nach, dass der gemeine Wert der wirtschaftlichen Einheit am Bewertungsstichtag niedriger ist als nach den genannten Verfahren, so ist dieser Wert anzusetzen (§ 198 Abs. 1 BewG). Für den Nachweis des niedrigeren gemeinen Wertes gelten grundsätzlich die auf Grund des § 199 Abs. 1 BauGB erlassenen Vorschriften (§ 198 S. 2 BewG).

Mit dieser Möglichkeit, einen niedrigeren individuell ermittelten Verkehrswert nachzuweisen, soll gewährleistet werden, dass der Betroffene auf der Grundlage der Immobilienwertermittlungsverordnung vom 19. 5. 2010 (kurz: ImmoWertV)²⁷³ und der ergangenen Regelungen in den Wertermittlungsrichtlinien 2006 (WertR 2006) sämtliche wertbeeinflussenden Umstände geltend machen kann²⁷⁴. Mit Ausnahme des Nachweises der üblichen Miete kommt im Rahmen der typisierenden §§ 179 und § 182 – 196 BewG ein Einzelnachweis zu Bewertungsgrundlagen (z. B. hinsichtlich der Bewirtschaftungskosten) nicht in Betracht²⁷⁵. Bei den fraglichen individuellen Umständen kann es sich etwa handeln um²⁷⁶

- ▶ Ecklage, Zuschnitt, Oberflächenbeschaffenheit, Beschaffenheit des Baugrunds, Außenanlagen, Lärm-, Raum- und Geruchsbelästigungen, Altlasten, Grunddienstbarkeiten, Abbruchkosten,
- ▶ künftig zu erwartender Rückgang der Mieteinnahmen,
- ▶ tatsächliche Verwaltungs- und Instandhaltungskosten,
- ▶ Bauschäden, unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen, Reparaturstau.

Insofern ist § 198 BewG als ein „zentrales Bindeglied“ zwischen dem typisierenden Bewertungsverfahren und der Einzelgerechtigkeit anzusehen²⁷⁷.

Als Nachweis ist regelmäßig ein Gutachten des örtlich zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken erforderlich²⁷⁸. Bei dem Sachverständigen muss es sich um einen öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken, einen öffentlich bestellten Vermessungsingenieur oder um einen zertifizierten Sachverständigen handeln, das Gutachten eines Wirtschaftsprüfers ist idR nicht ausreichend²⁷⁹.

Das Gutachten ist für die Feststellung des Grundbesitzwertes nicht bindend, sondern unterliegt der Beweiswürdigung durch das Finanzamt, ohne dass dieses bei Mängeln ein Gegengutachten beibringen muss²⁸⁰.

273 BGBl. I 2010, 639; Jardin, NWB-EV 2010, 268; Drosdzol, ZEV 2010, 403

274 Eisele, ZEV 2009, 451

275 R B 198 Abs. 3 S. 7 ErbStR 2011; vgl. auch Krause/Grootens, NWB-EV 2010, 436

276 eingehend: Eisele, ZEV 2009, 451, 452; Krause/Grootens, NWB-EV 2010, 436

277 Eisele, ZEV 2009, 451, 452

278 R B 198 Abs. 3 S. 1 ErbStR 2011

279 Eisele, ZEV 2009, 451, 455

280 R B 198 Abs. 3 S. 2 ErbStR 2011

Enthält das Gutachten Mängel (z. B. methodische Mängel oder unzutreffende Wertansätze), ist es zurückzuweisen; ein Gegengutachten durch das Finanzamt ist nicht erforderlich²⁸¹. Für den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts können aber aus mehreren vom Steuerpflichtigen vorgelegten Gutachten diejenigen Ansätze bzgl. derselben Bewertungsmethode übernommen werden, die gem. der ImmoWertV ermittelt und plausibel sind²⁸². Außerdem dürfen etwaige Lücken solchermaßen verbundener Ansätze, die kein Ganzes ergeben, von der Finanzverwaltung selbst geschlossen werden, wenn und soweit dies ohne Sachverständige im üblichen Rahmen der Beweiswürdigung möglich ist²⁸³.

Ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Bewertungsstichtag zustandegekommener Kaufpreis über das zu bewertende Grundstück kann als Nachweis dienen, gegebenenfalls auch ein Kaufpreis, der außerhalb dieses Zeitraums stichtagsnah erzielt wurde²⁸⁴.

Der Steuerpflichtige kann den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts nicht dadurch führen, dass er beim Finanzgericht in einem anhängigen Verfahren die Einholung eines Sachverständigengutachtens beantragt²⁸⁵.

V. Abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten

1) Grundsätze

Hat man den Wert des Vermögensanfalls, soweit er der Besteuerung nach dem ErbStG unterliegt, festgestellt, so sind in einem weiteren Schritt die abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten zu ermitteln. Einschlägig sind insoweit § 10 Abs. 5 bis 10 ErbStG²⁸⁶. Danach gehören zu den abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten²⁸⁷:

- die Erblasserschulden (§ 10 Abs. 5 Nr. 1²⁸⁸ ErbStG),
- die Erbfallschulden (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG) und
- die Erbfallkosten (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG)²⁸⁹.

Erblasserschulden sind alle Verpflichtungen gesetzlicher oder vertraglicher Art, die noch in der Person des Erblassers entstanden sind, mit seinem Tode aber nicht erfüllt waren²⁹⁰. Bedeutung erlangen idZ insbesondere Einkommensteuerschulden, die Veranlagungszeiträume betreffen, die in die Zeit vor dem Tod des Erblassers fallen.

Auch die Zugewinnausgleichsforderung ist als abzugsfähige Erblasserschuld zu qualifizieren²⁹¹.

281 R B 198 Abs. 3 S. 3 ErbStR 2011

282 Sächsisches Staatsministerium der Finanzen, Erlass v. 12. 11. 2009, ZEV 2010, 220

283 Sächsisches Staatsministerium der Finanzen, Erlass v. 12. 11. 2009, ZEV 2010, 220

284 R B 198 Abs. 4 S. 1 ErbStR 2011

285 BFH, ZEV 2009, 316

286 Landsittel, Gestaltungsmöglichkeiten von Erbfällen und Schenkungen, 2000, Rz 457

287 Vgl. auch Wenhardt, NWB-EV 2011, 31

288 Paragraphen ohne Angabe sind solche des ErbStG

289 eingehend: Götz, ZEV 2010, 561

290 Walpert, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 12 Rz 232

291 Zehentmeier, NWB 2011, 1473, 1475

Bei den sog. Erbfallsschulden, die ihre Ursache im Erbfall selbst haben, handelt es sich dagegen um:

- ▶ Vermächtnisse,
- ▶ Auflagen des Erblassers,
- ▶ geltend gemachte Pflichtteile oder
- ▶ Erbersatzansprüche,

die der Erbe zu erfüllen hat²⁹².

Für jeden Erbfall bedeutsam sind schließlich die sog. Erbfallkosten gem. § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG²⁹³. Hierunter versteht man:

- ▶ die Kosten der Bestattung des Erblassers,
- ▶ die Kosten für ein angemessenes Grabdenkmal,
- ▶ die Kosten für die übliche Grabpflege²⁹⁴ mit ihrem Kapitalwert sowie
- ▶ die Kosten, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses²⁹⁵ oder mit der Erlangung des Erwerbs²⁹⁶ entstehen.

Letzteres sind etwa Kosten:

- ▶ der Testamentseröffnung²⁹⁷,
- ▶ der Beantragung eines Erbscheins²⁹⁸,
- ▶ der Erbauseinandersetzung²⁹⁹ oder
- ▶ der Erbschaftsteuererklärung³⁰⁰.

Als abzugsfähige Erbfallkosten werden auch Ausgleichszahlungen zu qualifizieren sein, die der Erbe als Gegenleistung für eine Erbausschlagung oder einen Erbverzicht erbringt³⁰¹.

Nicht abzugsfähig sind dagegen

- ▶ die vom Erwerber zu entrichtende Erbschaftsteuer (§ 10 Abs. 8 ErbStG)³⁰²,
- ▶ die Kosten der Nachlassverwaltung (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 3 ErbStG)³⁰³.

Kosten der Nachlassverwaltung sind solche Kosten, die mit der Erhaltung, Nutzung oder Vermehrung des Nachlasses verbunden sind³⁰⁴. Also etwa:

- ▶ Kosten für die Modernisierung und Instandsetzung eines Nachlassgrundstücks³⁰⁵ oder

292 Pohl, in: Hörger/Stephan, Unternehmens- und Vermögensnachfolge, 2. Aufl. 2002, Rz 320

293 Vgl. auch Götz, ZEV 2010, 561; Halaczinsky, ZErB 2011, 147

294 eingehend: H E 10.7 ErbStH 2011

295 Götz, ZEV 2010, 561, 562 f.

296 Götz, ZEV 2010, 561, 563 f.

297 Walpert, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 12 Rz 244

298 v. Sothen, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 42 Rz 89

299 BFH, ZEV 2010, 325

300 Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Februar 2010, § 10 Rz 219

301 Walpert, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 12 Rz 244

302 Walpert, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 12 Rz 251

303 Götz, ZEV 2010, 561, 564

304 Herrmann/Michel, in: Wilms, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Juni 2003, § 10 Rz 149; Walpert, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 12 Rz 246

305 Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Februar 2010, § 10 Rz 218

- Einkommensteuern, die der Erbe auf die Nachlasserträge für den Zeitraum nach dem Erbfall zu entrichten hat.

BEISPIEL: Gehören zu einem erbschaftsteuerlichen Erwerb festverzinsliche Wertpapiere, sind die bis zum Tod des Erblassers angefallenen, aber noch nicht fälligen Zinsansprüche (sog. Stückzinsen) mit ihrem Nennwert ohne Abzug der Kapitalertragsteuer anzusetzen. Fließen die betreffenden Zinsen in der Folgezeit dem Erben zu, so kann er für die bei ihm dadurch entstehende Einkommensteuer keine Nachlassverbindlichkeit bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer ansetzen³⁰⁶. Denkbar ist aber, dass die Doppelbelastung mit Einkommen- und Erbschaftsteuer im Rahmen des § 35 b EStG geltend gemacht wird³⁰⁷.

Ihrer Höhe nach sind die Nachlassverbindlichkeiten grundsätzlich mit dem Nennwert, also mit dem zu zahlenden Betrag, anzusetzen (§ 12 Abs. 1, § 12 Abs. 1 BewG). Hierüber ist regelmäßig ein Nachweis zu erbringen. Für die sog. Erbfallkosten wird allerdings insgesamt ein Betrag von € 10.300,- auch ohne Nachweis abgezogen (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 2 ErbStG)³⁰⁸.

2) Ausnahmen

Keine abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten sind beim unmittelbaren oder mittelbaren Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft oder einer anderen Gesamthandsgemeinschaft, die nicht unter § 97 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 BewG fällt, die dabei übergehenden Schulden und Lasten der Gesellschaft; diese sind vielmehr bei der Ermittlung der Bereicherung des Erwerbers wie eine Gegenleistung zu behandeln (§ 10 Abs. 1 S. 4 ErbStG)³⁰⁹.

BEISPIEL: E erbt einen Gesellschaftsanteil von 80 % an einer GbR, die Eigentümerin einer Geschäftsimmobilie ist. Der Wert der Geschäftsaktiva beträgt € 2 Mio., deren Verbindlichkeiten € 1,2 Mio. E hat folglich einen Erwerb von € 1,6 Mio., dem eine Gegenleistung von 960 T€ gegenübersteht. Bei einem Geschäftsanteil an einem gewerblichen Unternehmen wäre die Verbindlichkeit bereits bei der Ermittlung des Unternehmenswertes als Abzugsposten zu berücksichtigen.

Keine abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten stellen ferner Schulden und Lasten dar, soweit sie im wirtschaftlichen Zusammenhang mit Vermögensgegenständen stehen, die keiner Besteuerung nach dem ErbStG unterliegen (§ 10 Abs. 6 S. 1 ErbStG)³¹⁰.

BEISPIEL: E erbt von einem Erblasser mit letztem Wohnsitz in Hamburg neben inländischem Kapitalvermögen ein Grundstück in Florida, das nach bestehendem DBA in Deutschland von der Besteuerung freigestellt ist. Der noch bestehende Restkredit von 800 T\$, der zur Finanzierung des Grundstücks aufgenommen worden war, ist nicht als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig.

Ein wirtschaftlicher Zusammenhang von Schulden (Lasten) mit Vermögensgegenständen setzt voraus, dass die Entstehung der Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die diesen Vermögensgegenstand betreffen³¹¹. Bei der Belastung eines Grundstücks muss die Schuldaufnahme dem Erwerb, der Herstellung, der Erhaltung oder Verbesserung des belasteten

306 BFH, ZEV 2010, 326

307 Vgl. auch Crezelius, ZEV 2010, 328 f.

308 BFH, ZEV 2010, 210; R E 10.9 Abs. 1 ErbStR 2011

309 Vgl. auch Wälzholz, ZEV 2009, 435, 438

310 Vgl. auch R E 10.10 Abs. 4 S. 4 ErbStR 2011; Milatz/Bockhoff, ZEV 2011, 410; Höne, NWB-EV 2010, 290

311 H E 10.10 ErbStH 2011

Grundstücks gedient haben. Der wirtschaftliche Zusammenhang mit dem Vermögensgegenstand muss beim Erbfall bereits bestanden haben³¹².

Ebenso fehlt es gem. § 10 Abs. 6 ErbStG an der Abzugsfähigkeit von Schulden und Lasten, die in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen mit einem Familienheim, das nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 b oder 4 c ErbStG steuerfrei erworben wird³¹³.

BEISPIEL: Die Witwe M erbt steuerfrei gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4 b ErbStG von ihrem Ehemann ein Familienheim im Wert von € 1,5 Mio., das noch mit einem Kredit in Höhe von 600 T€ belastet ist. Auf Grund des wirtschaftlichen Zusammenhanges mit dem Familienheim kann der Kredit vom sonstigen Vermögen (800 T€) nicht abgezogen werden.

Sofern sich die Besteuerung nach § 2 Abs. 1 Nr. 3, § 19 Abs. 2 ErbStG auf einzelne Vermögensgegenstände beschränkt, so sind nur die damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten abzugsfähig (§ 10 Abs. 6 S. 2 ErbStG)³¹⁵.

BEISPIEL: Ein US-Bürger mit letztem Wohnsitz in New York erbt ein in Deutschland belegenes Grundstück im Wert von € 1,5 Mio. Die Nachlassverbindlichkeiten betragen umgerechnet € 1,5 Mio., wobei nur eine Restfinanzierungsverbindlichkeit von 700 T€ mit dem Grundstück in wirtschaftlichen Zusammenhang steht. Folglich können nur die 700 T€ vom Erwerb als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden.

Schulden und Lasten, die mit teilweise befreiten Vermögensgegenständen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem steuerpflichtigen Teil entspricht (§ 10 Abs. 6 S. 3 ErbStG)³¹⁶.

BEISPIEL: E erwirbt Grundbesitz, der nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 a) ErbStG zu 60 % seines Wertes steuerfrei ist, weil dessen Erhaltung wegen seiner kulturellen Bedeutung im öffentlichen Interesse liegt. Die auf dem Grundbesitz lastende Finanzierungsgrundschuld von € 1,5 Mio. ist nur zu 40 % als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig.

Schulden und Lasten, die mit dem nach § 13 a ErbStG befreiten Vermögen in wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, sind nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem Verhältnis des nach Anwendung des § 13 a ErbStG anzusetzenden Werts dieses Vermögens zu dem Wert vor Anwendung des § 13 a ErbStG entspricht (§ 10 Abs. 6 S. 4 ErbStG)³¹⁷.

BEISPIEL: E erwirbt einen GmbH-Anteil von 30 %, für den er einen Verschonungsabschlag von 85 % nach § 13 a ErbStG in Anspruch nimmt. Mit dem GmbH-Anteil steht ein Finanzierungskredit in Höhe von noch € 3 Mio. in wirtschaftlichem Zusammenhang, den der Erblasser seinerzeit zum Erwerb des Anteils aufgenommen hat. Abzugsfähig sind folglich nur 15 % des bestehenden Kredites, also 450 T€.

Ebenso sind Schulden und Lasten, die mit nach § 13 c ErbStG befreitem Vermögen in wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem Verhältnis des nach Anwendung des § 13 c ErbStG anzusetzenden Werts dieses Vermögens zu dem Wert vor Anwendung des § 13 c ErbStG entspricht (§ 10 Abs. 6 S. 5 ErbStG)³¹⁸.

312 H E 10.10 ErbStH 2011

313 R E 10.10 Abs. 3 ErbStR 2011; Wenhardt, NWB-EV 2011, 31, 34

314 nach Steiner, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009, C Rz 231

315 Vgl. auch R E 7.4 Abs. 3 S. 3 ErbStR 2011

316 Vgl. auch R E 10.10 Abs. 5 ErbStR 2011

317 Vgl. auch R E 10.10 Abs. 4 S. 1 ErbStR 2011

318 Vgl. auch R E 10.10 Abs. 5 ErbStR 2011; H E 13c ErbStH 2011; Wenhardt, NWB-EV 2011, 31, 33

Sofern sich Nutzungsrechte als Grundstücksbelastungen bei der Ermittlung des gemeinen Werts einer wirtschaftlichen Einheit des Grundbesitzes ausgewirkt haben, ist deren Abzug bei der Erbschaftsteuer ausgeschlossen (§ 10 Abs. 6 S. 6 ErbStG)³¹⁹.

BEISPIEL: E erwirbt ein Grundstück, das mit einem Nießbrauch belastet ist. In einem Bewertungsgutachten wird der Grundstückswert unter wertmindernder Berücksichtigung des Nießbrauchs mit € 1,5 Mio. bewertet. Ein nochmaliger Abzug des Nießbrauchs als Nachlassverbindlichkeit scheidet aus.

Bei Pflichtteilsansprüchen besteht ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den einzelnen erworbenen Vermögensgegenständen unabhängig davon, inwieweit sie steuerbar oder steuerbefreit sind, so dass diese Last von der Beschränkung des Abzugs erfasst wird³²⁰.

BEISPIEL³²¹: Der Sohn wird Alleinerbe des Vaters. Zum Nachlass gehört ein Betrieb mit einem gemeinen Wert von € 6 Mio. sowie Barvermögen von € 1 Mio. Die Tochter macht ihren Pflichtteilsanspruch von € 1,75 Mio. geltend. Vom Erben sind zu versteuern:

steuerpflichtig: 15 % des Betriebsvermögens	€ 900.000,-
Barvermögen	€ 1.000.000,-
Abzugsbetrag bei Anwendung des § 10 Abs. 6 S. 4 ErbStG	
€ 1,75 Mio. × 1,9 : 7	€ 475.000,-
Differenz	€ 1.425.000,-
abzgl. persönlicher Freibetrag	€ 400.000,-
steuerpflichtiger Erwerb	€ 1.025.000,-
19 % Erbschaftsteuer	€ 194.750,-

Bei anderen allgemeinen Nachlassverbindlichkeiten wird dagegen kein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den einzelnen erworbenen Vermögensgegenständen angenommen³²². Zu diesen allgemeinen Nachlassverbindlichkeiten gehört auch ein Barvermächtnis³²³.

BEISPIEL³²⁴: Demzufolge würde die Erbschaftsteuer im vorgenannten Beispiel erheblich geringer ausfallen, wenn der pflichtteilsberechtigten Tochter der Betrag von € 1,75 Mio. als Barvermächtnis und nicht zur Abgeltung eines Pflichtteils zufließen würde³²⁵.

steuerpflichtig: 15 % des Betriebsvermögens	€ 900.000,-
Barvermögen	€ 1.000.000,-
	€ 1.900.000,-
abzgl. Barvermächtnis	€ 1.750.000,-
Differenz	€ 150.000,-
abzgl. persönlicher Freibetrag	€ 400.000,-
steuerpflichtiger Erwerb	€ -

Neben der Anordnung eines Barvermächtnisses kann es aus erbschaftsteuerlicher Sicht auch interessant sein, den Finanzierungszusammenhang zwischen Verbindlichkeit und (teilweise) steu-

319 Vgl. auch R E 10.10 Abs. 6 ErbStR 2011

320 R E 10.10 Abs. 2 ErbStR 2011; H E 10.10 ErbStH 2011

321 nach Wälzholz, ZEV 2009, 435, 437; vgl. auch die Beispiele bei H E 10.10 ErbStH 2011

322 R E 10.10 Abs. 2 ErbStR 2011

323 Wälzholz, ZEV 2009, 435, 436; Steiner, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009, C Rz 238

324 nach Wälzholz, ZEV 2009, 435, 436

325 Wälzholz, ZEV 2009, 435, 436

erbfreiem Vermögen vor dem Erbfall bzw. vor einer lebzeitigen Übertragung zu lösen, um das Schuldabzugsverbot zu vermeiden³²⁶.

Hat man die abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten ermittelt und diese vom Wert des dem ErbStG unterworfenen Vermögensanfalls abgezogen, so erlangt man als Ergebnis die Bereicherung des Erwerbers:

gesamter Vermögensanfall, soweit dem ErbStG unterworfen

./. abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten

= Bereicherung

VI. Steuerfreiheit der Bereicherung

Wie dargelegt, gilt als steuerpflichtiger Erwerb nur derjenige Teil der Bereicherung, der nicht steuerfrei ist. Deshalb ist in einem nächsten Schritt der steuerfreie Teil der Bereicherung festzustellen. Steuerfrei ist eine Bereicherung, soweit

- ▶ eine sachliche Steuerbefreiungen gem. § 13 ErbStG,
- ▶ die Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften gem. § 13 a ErbStG,
- ▶ die Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke gem. § 13 c ErbStG,
- ▶ der persönliche Freibetrag gem. § 16 ErbStG,
- ▶ der besondere Versorgungsfreibetrag gem. § 17 ErbStG oder
- ▶ der Ehegattenfreibetrag bei Zugewinnngemeinschaft gem. § 5 ErbStG

eingreift.

1) Sachliche Steuerbefreiungen gemäß § 13 ErbStG

§ 13 ErbStG enthält einen umfassenden Katalog sachlicher Steuerbefreiungen, von denen beim Erbfall die Tatbestände der § 13 Abs. 1 Nr. 1 bis 3, Nr. 4 b und c, Nr. 9 sowie Nr. 16 – 18 ErbStG besondere Bedeutung erlangen. Bemerkenswert ist, dass jede Befreiungsvorschrift grundsätzlich für sich anzuwenden ist (§ 13 Abs. 3 ErbStG)³²⁷, so dass der Erwerber für bestimmte Gegenstände (z. B. Kunstgegenstände) Vergünstigungen gegebenenfalls doppelt in Anspruch nehmen kann³²⁸. In den Fällen des § 13 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG kann der Erwerber gegenüber der Finanzbehörde bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung erklären, dass er auf die Steuerbefreiung verzichtet (§ 13 Abs. 3 S. 2 ErbStG), wobei der Verzicht auch gegenstandsbezogen erklärt werden kann³²⁹.

a) Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

Gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG bleiben steuerfrei

- a) Hausrat einschließlich Wäsche und Kleidungsstücke beim Erwerb durch Personen der Steuerklasse I, soweit der Wert insgesamt € 41.000,– nicht übersteigt

326 Wälzholz, ZEV 2009, 435, 439; Steiner, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009, C Rz 238; Meincke, ErbStG, 15. Aufl. 2009, § 10 Rz 55

327 R E 13.1 Abs. 1 ErbStR 2011

328 v. Sothen, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 42 Rz 92

329 R E 13.11 S. 2 ErbStR 2011

- b) andere bewegliche körperliche Gegenstände, die nicht nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG befreit sind, beim Erwerb durch Personen der Steuerklasse I, soweit der Erwerb insgesamt € 12.000,- nicht übersteigt
- c) Hausrat einschließlich Wäsche und Kleidungsstücke und andere bewegliche körperliche Gegenstände, die nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG befreit sind, beim Erwerb durch Personen der Steuerklassen II und III, soweit der Erwerb insgesamt € 12.000,- nicht übersteigt.

Erwerbern der Steuerklasse II und III wird hiernach für Hausrat und andere bewegliche körperliche Gegenstände grundsätzlich ein zusammengefasster Freibetrag gewährt³³⁰. Jedem Erwerber stehen die vorstehenden Freibeträge in voller Höhe für seinen eigenen Erwerb zu³³¹.

Als Hausrat sind alle Gegenstände anzusehen, die der Hauswirtschaft und dem Zusammenleben der Familie dienen (wie insbesondere die Wohnungseinrichtung, Geschirr, Haushaltsgeräte, Video- und Fernsehgeräte)³³², während unter den Begriff der „anderen beweglichen körperlichen Gegenstände“ das privat genutzte Kfz³³³, Schmuck, Tiere und Sportgeräte fallen³³⁴.

Gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 letzter Satz ErbStG gelten die vorstehenden Steuerbefreiungen aber nicht für Zahlungsmittel, Münzen, Edelmetalle, Edelsteine und Perlen; sie sind in vollem Umfang mit dem erzielbaren Veräußerungspreis anzusetzen.

Soweit Schulden und Lasten in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Hausrat oder anderen beweglichen Sachen stehen, die von § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfasst werden, hindert dies nicht den Schuldenabzug gem. § 10 Abs. 5 ErbStG. Denn das Abzugsverbot des § 10 Abs. 6 ErbStG für steuerbefreite Gegenstände gilt nicht für die Freibeträge des § 10 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG³³⁵.

b) Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG

Gem. § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG bleiben Grundbesitz oder Teile von Grundbesitz, Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive mit 60 % ihres Wertes steuerfrei, jedoch Grundbesitz und Teile von Grundbesitz mit 85 % ihres Wertes,

- wenn die Erhaltung dieser Gegenstände wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt,
- wenn die jährlichen Kosten idR die erzielten Einnahme übersteigen³³⁶,
- und wenn die Gegenstände in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang den Zwecken der Forschung oder Volksbildung nutzbar gemacht sind oder werden³³⁷.

Bedeutsam ist in diesem Zusammenhang, dass die letztgenannte Voraussetzung auch nach dem Erbfall noch herbeigeführt werden kann, indem etwa im Fall von Kunstgegenständen diese für Ausstellungen in Museen oder in privaten Räumen verfügbar gemacht werden³³⁸.

330 Pohl, in: Hörger/Stephan, Unternehmens- und Vermögensnachfolge, 2. Aufl. 2002, Rz 326

331 Weinmann, Das neue Erbschaftsteuerrecht 1997, Rz 31

332 Walpert, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 12 Rz 365

333 aA Meincke, ErbStG, 13. Aufl. 2002, § 13 Rz 3

334 Walpert, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 12 Rz 366

335 v. Sothen, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 42 Rz 90

336 Näher Heuer/v. Cube, ZEV 2008, 565, 567

337 Heuer/v. Cube, ZEV 2008, 565, 571

338 Heuer/v. Cube, ZEV 2008, 565, 571

Der Nachweis darüber, dass die Erhaltung der Gegenstände im vorbezeichneten öffentlichen Interesse liegt, ist in Zweifelsfällen durch ein Gutachten der landesrechtlich zuständigen Behörde zu erbringen³³⁹.

In den vorgenannten Fällen kann sogar eine 100 %-ige Steuerbefreiung erlangt werden, wenn zusätzlich zu den vorgenannten Voraussetzungen

- ▶ die Gegenstände sich seit mindestens zwanzig Jahren im Besitz der Familie befinden oder in dem Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes oder national wertvoller Archive nach dem Gesetz zum Schutz deutschen Kulturgutes gegen Abwanderung eingetragen sind,
- ▶ und zusätzlich Steuerpflichtige bereit ist, die Gegenstände den geltenden Bestimmungen der Denkmalspflege zu unterstellen (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 lit. b ErbStG)³⁴⁰.

Die letztgenannte Voraussetzung ist unsachgemäß, wenn es sich um Kulturgut handelt, das nicht ortsgebunden ist, wie etwa eine Kunstsammlung der klassischen Moderne, die für Ausstellungen an verschiedenen Orten nutzbar gemacht wird; denn die meisten Denkmalschutzgesetze der Länder knüpfen an die Belegenheit des Kulturgutes in einem bestimmten Bundesland an³⁴¹. In einem solchen Fall muss es ausreichen, dass sich der Steuerpflichtige dazu verpflichtet, das Kulturgut sachgemäß zu behandeln, konservatorisch zu pflegen, vor Gefährdung zu schützen und eine wissenschaftliche Erforschung zu ermöglichen³⁴².

Sowohl die 60 bzw. 85 %-ige als auch die 100 %-ige Steuerbefreiung entfällt rückwirkend, wenn die Gegenstände innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb veräußert werden oder wenn die vorstehend dargestellten Voraussetzungen für die Steuerbefreiung innerhalb dieses Zeitraumes entfallen (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG).

Stehen Schulden und Lasten mit dem nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG steuerbefreiten Gegenständen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang, so greift das Abzugsverbot des § 10 Abs. 6 ErbStG ein³⁴³. Erfolgt eine 100 %-ige Steuerbefreiung, so ist der Schuldenabzug gänzlich ausgeschlossen, erfolgt eine 60 bzw. 85 %-ige Befreiung, so sind die damit zusammenhängenden Schulden nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem steuerpflichtigen Teil entspricht (§ 10 Abs. 6 S. 4 ErbStG), also in Höhe von 40 bzw. 15 %³⁴⁴. Ein etwaiger Schuldenüberhang ist in derartigen Fällen gänzlich vom Abzug ausgeschlossen³⁴⁵. Will der Steuerpflichtige die volle Abzugsfähigkeit der Schulden erreichen, kann dies gem. § 13 Abs. 3 S. 2 ErbStG durch einen Verzicht auf die Steuerbefreiung bewirkt werden³⁴⁶.

339 R E 13.2 Abs. 3 ErbStR 2011

340 Heuer/v. Cube, ZEV 2008, 565, 571

341 Heuer/v. Cube, ZEV 2008, 565, 571

342 Heuer/v. Cube, ZEV 2008, 565, 571

343 Meincke, ErbStG, 13. Aufl. 2002, § 10 Rz 54

344 v. Sothen, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 42 Rz 90

345 RFH, RStBl. 1943, 567; v. Sothen, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 42 Rz 90

346 Gerken, Steuergestaltung bei Schenkung und Erbschaft, 2002, Rz 204

Eine Nachlassverbindlichkeit, auf die besonders hinzuweisen ist, stellt die sog. Überlast dar³⁴⁷. Bei Schlössern, Burgen und Herrenhäusern wird angenommen, dass die zu erhaltende Bausubstanz in einem Missverhältnis zu dem durch sie vermittelten Nutzen steht³⁴⁸. Daher wird in Höhe der zusätzlichen Instandhaltungskosten eine ernstliche wirtschaftliche Belastung als Nachlassverbindlichkeit iSd § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG anerkannt³⁴⁹. Die Überlast ist zu berücksichtigen, soweit nicht der Grundbesitz oder ein Teil des Grundbesitzes steuerfrei ist oder der Erwerber auf die Steuerfreiheit verzichtet hat³⁵⁰. Von dieser Begünstigung nicht erfasst sind denkmalgeschützte Patrizierhäuser, Bürgerhäuser, Wohn- und Geschäftsgebäude³⁵¹.

c) Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG

Völlig steuerfrei bleiben gem. § 13 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG Grundbesitz oder Teile von Grundbesitz,

- ▶ wenn dessen Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt,
- ▶ wenn dieser zusätzlich für Zwecke der Volkswohlfahrt der Allgemeinheit zugänglich gemacht ist, ohne dass eine entsprechende gesetzliche Verpflichtung besteht,
- ▶ und wenn zusätzlich die jährlichen Kosten idR die erzielten Einnahmen übersteigen³⁵².

Der Grundbesitz ist der Allgemeinheit zugänglich gemacht, wenn er zumindest den interessierten Kreisen zugänglich und dies allgemein erkennbar ist³⁵³.

Die Steuerbefreiung fällt gem. § 13 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn der Grundbesitz oder Teile des Grundbesitzes innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb veräußert werden oder wenn die vorstehenden Voraussetzungen für die Steuerbefreiung innerhalb dieses Zeitraumes entfallen.

Sofern Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit dem Erwerb des steuerbefreiten Grundbesitzes stehen, unterliegen diese dem Abzugsverbot des § 10 Abs. 6 ErbStG. Wenn der Erwerber den Schuldenabzug erreichen will, kann er dies gem. § 13 Abs. 3 S. 2 ErbStG durch Verzicht auf die Steuerbefreiung erreichen.

d) Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 b und c ErbStG

Steuerfrei bleibt ferner gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4 b ErbStG der Erwerb von Todes wegen des Eigentums oder Miteigentums an einem bebauten Grundstück durch den überlebenden Ehegatten oder eingetragenen Lebenspartner³⁵⁴, soweit der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder bei der er aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war und die beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist (Familienheim), wobei das Grundstück im Inland, in der EU oder in einem EWR-Staat belegen sein muss³⁵⁵.

347 Vgl. auch Mannek, ZEV 2012, 6, 7; Drosdzol, ZEV 2012, 17, 20

348 R E 10.6 Abs. 1 S. 2 ErbStR 2011

349 R E 10.6 Abs. 1 S. 4 ErbStR 2011; Berechnungsbeispiel bei H E 10.6 ErbStH 2011

350 R E 10.6 Abs. 1 S. 5 ErbStR 2011

351 R E 10.6 Abs. 3 ErbStR 2011

352 Vgl. auch v. Sothen, in: Scherer, Münchener AnwaltsHandbuch Erbrecht, 2002, § 42 Rz 94

353 R E 13.2 Abs. 4 ErbStR 2011

354 Wenhardt, NWB-EV 2011, 97, 98

355 Vgl. auch Wenhardt, NWB-EV 2012, 43, 50; Höne, NWB-EV 2011, 239

aa) Begriff des Familienheims

Der Begriff des Familienheims setzt voraus, dass sich der Mittelpunkt des familiären Lebens in der betreffenden Wohnung befindet, so dass eine Ferien- oder Wochenendwohnung nicht erfasst wird³⁵⁶.

Begünstigungsfähig sind alle Grundstücke iSd § 181 Abs. 1 Nr. 1 – 5 BewG, so dass das Familienheim auch in einem Mietwohn- oder Geschäftsgrundstück oder in einem Gebäude, das auf der Grundlage eines Erbbaurechtes errichtet worden ist, vorhanden sein kann³⁵⁷.

Ein derartiges Grundstück ist begünstigungsfähig, soweit darin eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird³⁵⁸. Ausreichend ist es etwa, wenn in einem Zehnparteienwohn- und -geschäftshaus eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken selbst genutzt wird; die Fremdvermietung des Restgebäudes ist unschädlich³⁵⁹.

Darüber hinaus ist die gesamte Wohnung begünstigungsfähig, wenn die Nutzung zu anderen als Wohnzwecken von untergeordneter Bedeutung ist, wie z. B. im Fall eines Arbeitszimmers³⁶⁰.

Bei einer entgeltlichen gewerblichen oder freiberuflichen Mitbenutzung der Wohnung ist die Befreiung auf den eigenen Wohnzwecken dienenden Teil der Wohnung begrenzt³⁶¹.

Die Aufteilung eines Gebäudes, das neben der eigenen Wohnnutzung weitere Nutzungen aufweist, erfolgt nach der Wohn-/Nutzfläche³⁶².

bb) Zwingende Hinderungsgründe

Objektiv zwingende Gründe, die den Erblasser an der Selbstnutzung gehindert haben, liegen im Fall einer Pflegebedürftigkeit vor, die die Führung eines eigenen Haushalts nicht mehr zulässt³⁶³. Dagegen wird man hinreichend zwingende Gründe zu verneinen haben, wenn die Selbstnutzung des Erblassers daran scheiterte,

- dass er beruflich versetzt wurde³⁶⁴,
- dass er zur Selbstnutzung finanziell nicht in der Lage³⁶⁵,
- dass er sich vom Ehepartner hatte scheiden lassen³⁶⁶.

Der begünstigte Erwerber muss in der erworbenen Wohnung unverzüglich, d. h. ohne schuldhaftes Zögern die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken aufnehmen³⁶⁷.

356 R E 13.3 Abs. 1 S. 5 ErbStR 2011

357 R E 13.3 Abs. 1 S. 12 ErbStR 2011

358 R E 13.3 Abs. 1 S. 6 ErbStR 2011

359 Brüggemann, Erbfolgebesteuerung 2009, 85, 86; Jülicher, ZErB 2009, 222, 223

360 R E 13.3 Abs. 1 S. 9 ErbStR 2011

361 R E 13.3 Abs. 1 S. 11 ErbStR 2011

362 R E 13.3 Abs. 1 S. 14 ErbStR 2011

363 R E 13.4 Abs. 2 S. 3 ErbStR 2011

364 R E 13.4 Abs. 2 S. 3 ErbStR 2011

365 aA Steiner, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009, C Rz 48

366 Reimann, ZEV 2010, 174, 177; aA Steiner, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009, C Rz 48

367 R E 13.4 Abs. 2 S. 4 ErbStR 2011

cc) Begünstigung der Kinder

Die gleiche Steuerbefreiung steht Kindern sowie den Kindern verstorbener Kinder iSd Steuerklasse I Nr. 2 zu, vorausgesetzt, dass die Wohnfläche des erworbenen Familienheims 200 m² nicht übersteigt (§ 13 Abs. 1 Nr. 4 c ErbStG). Dabei ist die Berechnung nach der WohnflächenVO durchzuführen³⁶⁸. Auch bei mehreren Erben ist die begünstigte Fläche auf insgesamt 200 m² begrenzt, so dass nicht jeder Erbe gesondert 200 m² begünstigte Fläche in Anspruch nehmen kann³⁶⁹.

BEISPIEL³⁷⁰: A und B erben von ihrem Vater je zur Hälfte ein bis dahin von ihm selbstgenutztes Einfamilienhaus mit einem Grundbesitzwert von 450 T€ und einer Wohnfläche von 300 m². Beide Kinder nutzen das Haus nach dem Tod mehr als zehn Jahre. Wegen der überschießenden Wohnfläche sind bei jedem Kind nur 2/3 des Grundbesitzwertes befreit, mithin je 150 T€ (2/3 von 225 T€).

Sofern dem längerlebenden Ehegatten ein Nießbrauchsvermächtnis am Familienheim zugewendet ist, während die Kinder auf Grund Vererbung oder Vermächtnis das Eigentum am Familienheim erlangen, kann die Steuerbefreiung von den Kindern nicht in Anspruch genommen werden. Befreiungsunschädlich wäre es aber, wenn dem längerlebenden Ehegatten lediglich ein Wohnrecht an einzelnen Räumen des Familienheims eingeräumt wird³⁷¹.

dd) Begünstigungstransfer

In keinem Fall kann der Erwerber (Ehegatte, eingetragener Lebenspartner oder Kind des Erblassers) die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen, soweit er das begünstigte Vermögen auf Grund einer letztwilligen oder rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers auf einen Dritten übertragen muss; oder wenn ein Erbe im Rahmen der Nachlassteilung begünstigtes Vermögen auf einen Miterben überträgt (§ 13 Abs. 1 Nr. 4 b S. 3 und Nr. 4 c S. 3 ErbStG).

Überträgt ein Erbe erworbenes begünstigtes Vermögen im Rahmen der Nachlassteilung – freiwillig oder auf Grund einer Teilungsanordnung³⁷² – auf einen Dritten und gibt der Dritte dabei diesem Erwerber nicht begünstigtes Vermögen hin, das er vom Erblasser erworben hat, erhöht sich insoweit der Wert des begünstigten Vermögens des Dritten um den Wert des hingegebenen Vermögens, höchstens jedoch um den Wert des übertragenen Vermögens (§ 13 Abs. 1 Nr. 4 b S. 4 und Nr. 4 c S. 4 ErbStG); vorausgesetzt, bei dem Dritten handelt es sich um den Ehegatten, eingetragenen Lebenspartner oder ein Kind des Erblassers³⁷³.

Mithin wird der Erwerber, der für den Erwerb des begünstigten Familienheims nicht begünstigtes Vermögen hingibt, so gestellt, als habe er von Anfang an begünstigtes Vermögen erworben³⁷⁴. Dritter ist dabei jeder, der die vorstehenden Voraussetzungen erfüllt (also auch: Vermächtnisnehmer, Auflagenbegünstigte, Pflichtteilsberechtigte), und nicht nur ein Miterbe³⁷⁵. Als hingegebenes Vermögen kann auch der Verzicht auf Pflichtteilsansprüche zu qualifizieren

368 Mayer, ZEV 2009, 439, 441; Steiner, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009, C Rz 49

369 R E 13.4 Abs. 7 S. 3 ErbStR 2011; aA Steiner, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009, C Rz 49; zweifelnd: Mayer, ZEV 2009, 439, 441

370 Vgl. H E 13.4 ErbStH 2011 mit weiteren Beispielen

371 Reimann, ZEV 2010, 174, 178

372 Reimann, ZEV 2010, 174

373 Vgl. auch Höne, NWB-EV 2010, 348, 350

374 R E 13.4 Abs. 5 S. 6 ErbStR 2011

375 Mayer, ZEV 2009, 439, 444; Steiner, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009, C Rz 49

sein³⁷⁶, nicht aber die Übernahme von Nachlassverbindlichkeiten, die mit dem begünstigten Vermögen oder Teilen davon in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen³⁷⁷.

ee) Wertverschiebungen

Durch den Begünstigungstransfer kann es zu erheblichen Wertverschiebungen kommen³⁷⁸.

BEISPIEL³⁷⁹: S und T sind Erben zu je $\frac{1}{2}$ nach ihrer Mutter. Zum Nachlass gehören ein Familienheim und ein Wertpapierdepot im Wert von je € 1 Mio. Solange keine Erbauseinandersetzung stattgefunden hat, sind S und T zu je $\frac{1}{2}$ begünstigt. Wenn im Zuge der Erbauseinandersetzung das Familienheim von S und das Wertpapierdepot von T übernommen wird, ist der Erwerb des S steuerfrei, während T nach Abzug des persönlichen Freibetrags von 400 T€ einen steuerpflichtigen Erwerb von 600 T€ mit 90 T€ zu versteuern hat.

Sofern bereits der Erblasser für eine Gleichstellung sorgen will, kann dies dadurch geschehen, dass er zugunsten desjenigen, der mit den Steuerzahlungen belastet ist, ein bedingtes Vermächtnis anordnet, für den Fall, dass der Begünstigte die Steuerbefreiung für das privilegierte Vermögen über die Behaltensfrist hinaus erlangt³⁸⁰. Nicht zu empfehlen wäre aber ein entsprechendes Unter Vermächtnis zu Lasten des Familienheimerwerbers; denn bei diesem wäre ein wirtschaftlicher Zusammenhang zum Erwerb des Familienheims anzunehmen, was die Abzugsfähigkeit des Unter Vermächtnisses ausschließen würde³⁸¹.

ff) Verstoß gegen die Behaltensfrist

Die Steuerbefreiung fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn der Erwerber das Familienheim innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb nicht mehr zu Wohnzwecken selbst nutzt, es sei denn, er ist aus zwingenden Gründen an einer solchen Selbstnutzung gehindert (§ 13 Abs. 1 Nr. 4 b S. 5 und Nr. 4 c S. 5 ErbStG).

Derartige zwingende Hinderungsgründe wird man annehmen können, wenn der Erwerber auf Grund Pflegebedürftigkeit keinen eigenen Haushalt mehr führen kann³⁸²; nicht aber wenn die Hinderung an der Selbstnutzung darauf beruht,

- dass der Erwerber beruflich versetzt wird³⁸³,
- dass der Erwerber finanziell überfordert ist³⁸⁴ oder
- dass der Erwerber wegen Trennung von seinem Ehegatten aus der Wohnung auszieht³⁸⁵.

Ein Verstoß gegen die Behaltensfrist liegt vor, wenn das Objekt während der Zehnjahresfrist unter Aufgabe der Selbstnutzung vermietet oder verkauft wird, selbst wenn dies im Rahmen einer

376 Mayer, ZEV 2009, 439, 444

377 R E 13.4 Abs. 5 S. 7 ErbStR 2011

378 Steiner, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009, C Rz 49

379 nach Mayer, ZEV 2009, 439, 443

380 Reimann, ZEV 2010, 174, 179; Mayer, ZEV 2009, 439, 444; Jülicher, ZErB 2009, 222, 228

381 Jülicher, ZErB 2009, 222, 228

382 R E 13.4 Abs. 6 S. 9 ErbStR 2011

383 R E 13.4 Abs. 6 S. 9 ErbStR 2011; aA Jülicher, ZErB 2009, 222, 223 f.

384 Brüggemann, Erbfolgebesteuerung 2009, 85, 86; aA Mayer, ZEV 2009, 439, 440; Steiner, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009, C Rz 48

385 aA Steiner, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009, C Rz 48; Mayer, ZEV 2009, 439, 440

vorweggenommenen Erbfolge geschieht³⁸⁶. Ebenso erfolgt ein Verstoß gegen die Behaltensfrist, wenn die Weiterübertragung unter Fortdauer der Selbstnutzung erfolgt³⁸⁷.

Dabei ist die Behaltensfrist stichtagsgenau zu berechnen³⁸⁸ und der Wegfall der Befreiungsvoraussetzungen ist vom Erwerber anzuzeigen³⁸⁹.

gg) Folgen des Verstoßes

Wenn gegen die Behaltensfrist verstoßen wurde, wird der Erwerb des Familienheims nachträglich wie bei einem „Fallbeil“ iSe „Alles-oder-nichts“-Prinzips voll besteuert³⁹⁰; allerdings wird keine Verzinsung der nachträglich zu entrichtenden Erbschaftsteuer vorgenommen, so dass diese faktisch bis zum Verstoß gegen die Behaltensfrist gestundet war³⁹¹.

Wenn ein Familienheim dem überlebenden Ehegatten von Todes wegen zugewendet wird, empfiehlt es sich, ein bedingtes Herausgabevermächtnis zugunsten eines der Kinder für den Fall einer Verletzung der Behaltensfrist anzuordnen. Dann reduziert sich bei einer Fristverletzung die Besteuerung des überlebenden Ehegatten auf die eines Nießbrauchers³⁹². Für die Nießbrauchsbewertung ist gem. § 16 BewG der Höchstwert der einjährigen Nutzungen auf 1/18,6 (ca. 5,37 %) des Substanzwertes beschränkt und der Jahreswert mit dem Vervielfältiger nach der Dauer der tatsächlichen Vorteilsziehung zu multiplizieren³⁹³. Das bedachte Kind erwirbt alsdann das Familienheim begünstigt nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 c ErbStG von Todes wegen nach dem Erstversterbenden der Eheleute³⁹⁴.

e) Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG

Weiter bleibt ein steuerpflichtiger Erwerb bis zu € 20.000,– steuerfrei, der Personen anfällt, die dem Erblasser unentgeltlich oder gegen unzureichendes Entgelt Pflege oder Unterhalt gewährt haben, soweit das Zugewendete als angemessenes Entgelt anzusehen ist.

Der Befreiungstatbestand scheidet aus, wenn für Pflege- oder Unterhaltsleistungen ein Abzug als Nachverbindlichkeit erfolgt³⁹⁵. Letzteres ist dann der Fall, wenn für die Pflege- oder Unterhaltsleistungen ein vertragliches Entgelt mit dem Erblasser vereinbart war³⁹⁶.

f) Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG

Steuerfrei bleiben sodann Vermögensgegenstände, die Eltern oder Voreltern ihren Abkömmlingen durch Schenkung oder Übergabevertrag zugewandt hatten und die an diese Personen von Todes wegen zurückfallen. Voraussetzung ist, dass die zurückgefallenen Gegenstände mit den

386 Reimann, ZEV 2010, 174, 178; Mayer, ZEV 2009, 439, 443

387 Jülicher, ZErB 2009, 222, 224; aA Geck, ZEV 2008, 557, 559; Mayer, ZEV 2009, 439, 443; Steiner, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009, C Rz 48

388 Mayer, ZEV 2009, 439, 444; Jülicher, ZErB 2009, 222, 224

389 R E 13.3 Abs. 1 S. 5 ErbStR 2011

390 Jülicher, ZErB 2009, 222, 224; Steiner, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009, C Rz 48

391 Steiner, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009, C Rz 48

392 Jülicher, ZErB 2009, 222, 229

393 Jülicher, ZErB 2009, 222, 226

394 Jülicher, ZErB 2009, 222, 229

395 R E 13.5 Abs. 2 S. 1 ErbStR 2011

396 R E 13.5 Abs. 2 S. 4 ff. ErbStR 2011

seinerzeit zugewendeten Gegenständen identisch sind³⁹⁷. Wertsteigerungen der geschenkten Vermögensgegenstände, die ausschließlich auf die wirtschaftliche Entwicklung zurückzuführen sind, stehen der Steuerfreiheit des Rückfalls nicht entgegen³⁹⁸. Sofern der Bedachte aber den Wert der zugewendeten Vermögensgegenstände durch Einsatz von Kapital oder Arbeit erhöht hat, ist der darauf beruhende Mehrwert steuerpflichtig³⁹⁹.

g) Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG

Schließlich ist auch auf § 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG hinzuweisen, wonach steuerfrei bleiben Zuwendungen

- a) an inländische Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts oder an inländische jüdische Kultusgemeinden,
- b) an inländische Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich unmittelbar kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen. Die Befreiung fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn die Voraussetzungen für die Anerkennung der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als kirchliche, gemeinnützige oder mildtätige Institution innerhalb von zehn Jahren nach der Zuwendung entfallen und das Vermögen nicht begünstigten Zwecken zugewendet wird,
- c) an ausländische Religionsgesellschaften, Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen der in den Buchstaben a) und b) bezeichneten Art unter der Voraussetzung, dass der ausländische Staat für Zuwendungen an deutsche Rechtsträger der in den Buchstaben a) und b) bezeichneten Art eine entsprechende Steuerbefreiung gewährt und das Bundesministerium der Finanzen dies durch förmlichen Austausch entsprechender Erklärungen mit dem ausländischen Staat feststellt⁴⁰⁰.

Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung richten sich nach den §§ 51 ff. AO, wobei eine Entscheidung über die Befreiung der Körperschaft von der Körperschaftsteuer grundsätzlich zu übernehmen ist⁴⁰¹.

2) Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften gem. § 13 a ErbStG

Bei Unternehmensvermögen sowie land- und forstwirtschaftlichem Vermögen bleiben 85 % des Wertes steuerfrei (§§ 13 b Abs. 4, 13 a Abs. 1 S. 1 ErbStG), wenn eine Behaltensfrist von 5 Jahren gewahrt wird⁴⁰². Während der Behaltensfrist dürfen wesentliche Betriebsgrundlagen nicht veräußert, der Betrieb nicht aufgegeben und keine Überentnahmen, die € 150.000,- übersteigen, getätigt werden (§§ 13 a Abs. 5 S. 1 Nr. 3 ErbStG). Wird die Behaltensfrist nicht eingehalten, er-

397 RE 13.6 Abs. 2 S. 1 ErbStR 2011

398 RE 13.6 Abs. 2 S. 4 ErbStR 2011

399 RE 13.6 Abs. 2 S. 5 ErbStR 2011

400 HE 13.9 ErbStH 2011

401 RE 13.8 Abs. 1 ErbStR 2011

402 Zum Ganzen auch: RE 13a.1 ff. ErbStR 2011 sowie zu den ursprünglich längeren Behaltensfristen und der schärferen Lohnsummenregelung: Höne, NWB-EV 2010, 48

folgt eine verhältnismäßige Kürzung des Verschonungsabschlags (§ 13 a Abs. 5 S. 2 ErbStG), es sei denn der Veräußerungserlös wird innerhalb von sechs Monaten in Vermögen derselben Art reinvestiert (§ 13 a Abs. 5 S. 4 ErbStG).

Außerdem muss während der Behaltensfrist grundsätzlich eine Lohnsummenbindung eingehalten werden. Hiernach darf während dieser Zeit die Summe der jährlichen Löhne nicht unter dem 4-fachen der Ausgangslohnsumme bleiben (§ 13 a Abs. 1 S. 2 ErbStG). Ausgangslohnsumme ist dabei die durchschnittliche Lohnsumme, die in den letzten fünf Jahren vor dem Erbfall angefallen ist (§ 13 a Abs. 1 S. 3). Wird die Lohnsummenbindung nicht eingehalten, erfolgt eine verhältnismäßige Kürzung des Verschonungsabschlags (§ 13 a Abs. 1 S. 5 ErbStG).

Keine Lohnsummenbindung besteht, wenn der Betrieb maximal 20 Arbeitnehmer beschäftigt (§ 13 a Abs. 1 S. 4). Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Lohnsummenbindung für kleinere Betriebe oft völlig untragbar wäre.

Nicht in Anspruch genommen werden kann der Verschonungsabschlag, wenn das Unternehmensvermögen zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht (§ 13 b Abs. 2 S. 1 ErbStG). Als Verwaltungsvermögen werden gem. § 13 b Abs. 2 S. 2 ErbStG insbesondere qualifiziert:

- ▶ Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke,
- ▶ Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften 25 % oder weniger beträgt,
- ▶ Wertpapiere und vergleichbare Forderungen,
- ▶ Kunstgegenstände, Münzen und Edelmetalle.

Nicht zum schädlichen Verwaltungsvermögen gehören aber Grundstücke, die als Sonderbetriebsvermögen oder im Rahmen einer Betriebsaufspaltung überlassen werden (§ 13 b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 a ErbStG), sowie Geldbestände und Geldforderungen gegenüber Kreditinstituten.

Der Anteil des Verwaltungsvermögens am Unternehmenswert bestimmt sich nach dem Verhältnis seines Wertes zum Wert des gesamten Unternehmens (§ 13 b Abs. 2 S. 4 ErbStG).

Der Verschonungsabschlag von 85 % wird nicht nur für land- und forstwirtschaftliches Vermögen sowie für gewerbliche Einzelunternehmen gewährt, sondern gem. § 13 b Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG auch für Beteiligungen an

- ▶ gewerblichen Personengesellschaften (oHG, KG, GmbH & Co. KG), unabhängig von der Beteiligungshöhe und
- ▶ Kapitalgesellschaften (GmbH, AG), wenn der Erblasser zu mehr als 25 % unmittelbar am Nennkapital der Gesellschaft beteiligt war (Mindestbeteiligung).

Der Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, die Betriebsstätte des Einzelunternehmens bzw. der Personengesellschaft oder der Sitz oder die Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft muss im Inland oder in einem EU- oder EWR-Staat belegen sein (§ 13 b Abs. 1 ErbStG).

Zur Ermittlung der Mindestbeteiligung können dem Anteil des Erblassers Anteile anderer Gesellschafter hinzugerechnet werden, wenn mit diesen eine Poolbindung besteht. Hierfür müssen die Betroffenen gem. § 13 b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG untereinander unwiderruflich verpflichtet sein,

- über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder diese ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen und
- das Stimmrecht gegenüber nicht gebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben.

Wird die Poolbindung während der Behaltensfrist aufgehoben, kommt es zur Nachversteuerung im Umfang des verbleibenden Teils zum abgelaufenen Teil der Frist (§ 13 a Abs. 5 Nr. 5 ErbStG).

Vom Verschonungsabschlag generell ausgenommen ist solches Verwaltungsvermögen, welches dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt weniger als zwei Jahre zuzurechnen war (§ 13 b Abs. 2 S. 3 ErbStG).

Überträgt ein Erbe erworbenes begünstigtes Vermögen im Rahmen der Teilung des Nachlasses auf einen Dritten und gibt der Dritte dabei diesem Erwerber nicht begünstigtes Vermögen hin, das er vom Erblasser erworben hat, erhöht sich insoweit der Wert des begünstigten Vermögens des Dritten um den Wert des hingegebenen Vermögens, höchstens jedoch um den Wert des übertragenen Vermögens (§ 13 b Abs. 3 S. 1 ErbStG)⁴⁰³. Als hingegebenes Vermögen gilt nicht die Entlastung der übrigen Erwerber von solchen Nachlassverbindlichkeiten im Innenverhältnis, die mit dem begünstigten Vermögen oder Teilen davon in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen⁴⁰⁴. Der übertragende Erbe kann die Verschonung nicht in Anspruch nehmen (§ 13 a Abs. 3 ErbStG). Durch die vorstehende Regelung der §§ 13a Abs. 3, 13b Abs. 3 wird lediglich die Bemessungsgrundlage für die Steuerbefreiung verändert; sie führt nicht zu einer Veränderung der Zurechnung der Erwerbsgegenstände⁴⁰⁵. Der Grundsatz, dass die Erbauseinandersetzung unbeachtlich ist, gilt unverändert fort⁴⁰⁶.

Sofern der vom 85 %-igen Verschonungsabschlag ausgenommene Vermögensteil (sog. Abzugsbetrag) in seinem Wert € 150.000,- nicht übersteigt, bleibt auch dieser Abzugsbetrag steuerfrei (§ 13 a Abs. 2 S. 1 ErbStG). Der Abzugsbetrag von € 150.000,- verringert sich, wenn der Wert dieses Vermögens insgesamt die Wertgrenze von € 150.000,- übersteigt, um 50 % des diese Wertgrenze übersteigenden Betrages. Der Abzugsbetrag kann innerhalb von zehn Jahren für von derselben Person anfallende Erwerbe nur einmal beansprucht werden (§ 13 a Abs. 2 S. 3 ErbStG).

Der Erwerber kann ferner gem. § 13 a Abs. 8 ErbStG anstelle des Verschonungsabschlages von 85 % einen Abschlag von 100 %, also völlige Steuerfreiheit, beanspruchen, wenn er sich durch unwiderrufliche Erklärung folgendem Auflagenregime unterwirft:

- Die Behaltensfrist muss 7 Jahre betragen.
- Die Summe der jährlichen Löhne muss während dieses Zeitraums das 7-fache der Ausgangslohnsumme erreichen.
- Das Verwaltungsvermögen darf 10 % nicht übersteigen.

Außerdem ordnet § 19 a ErbStG eine Tarifbegrenzung für den Fall an, dass Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft oder Anteile an Kapitalgesellschaften von einer natürlichen Person der Steuerklasse II oder III erworben werden. Unter bestimmten Voraussetzungen wird dem Erwerber hiernach ein Entlastungsbetrag gewährt, um die Steuerbelastung derjenigen eines Erwerbers der Steuerklasse I gleichzustellen.

403 R E 13a.3 Abs. 2 S. 3 ErbStR 2011

404 R E 13a.3 Abs. 2 S. 2 ErbStR 2011

405 R E 13a.3 Abs. 2 S. 4 ErbStR 2011

406 R E 13a.3 Abs. 2 S. 2 ErbStR 2011

3) Steuerbefreiung für vermietete Wohnimmobilien gem. § 13 c ErbStG

Nur mit 90 % ihres Wertes anzusetzen sind gem. § 13 c Abs. 1 und 3 ErbStG bebaute Grundstücke oder Grundstücksteile, die

1. zu Wohnzwecken vermietet werden,
2. im Inland oder einem EU- oder EWR-Staat belegen sind sowie
3. nicht zum begünstigten Betriebsvermögen oder begünstigten Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft iSd § 13 a ErbStG gehören⁴⁰⁷.

Von dieser Regelung werden insbesondere erfasst Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke und Wohnungseigentum einschließlich der Garagen, Nebenräume und Nebengebäude, die sich auf dem Grundstück befinden und die mit den vermieteten Wohnungen gemeinsam genutzt werden⁴⁰⁸.

Von einer Vermietung ist auszugehen, wenn für die Nutzungsüberlassung ein Entgelt geschuldet ist, unabhängig von dessen Höhe⁴⁰⁹. Sofern ein Grundstück im Besteuerungszeitpunkt vorübergehend nicht vermietet ist (z. B. wegen Leerstands bei Mieterwechsel oder wegen Modernisierung), kann für das Grundstück oder den Grundstücksteil der Befreiungsabschlag gleichwohl in Anspruch genommen werden⁴¹⁰.

Befinden sich in einem Gebäude neben zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücksteilen andere Teile, die z. B. zu eigenen Wohnzwecken oder zu gewerblichen, freiberuflichen oder zu öffentlichen Zwecken genutzt werden, sind diese nicht begünstigt⁴¹¹. Die Aufteilung erfolgt nach dem Verhältnis der im Besteuerungszeitpunkt tatsächlich zu Wohnzwecken vermieteten Wohnfläche des Gebäudes zur gesamten Wohn-/Nutzfläche⁴¹².

Die Nutzung einer vermieteten Wohnung zu anderen als Wohnzwecken ist unschädlich, wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist, z. B. durch Nutzung eines Arbeitszimmers; wie auch eine gewerbliche oder freiberufliche Mitbenutzung einer Wohnung unschädlich ist, wenn die Wohnnutzung überwiegt⁴¹³.

Gem. § 13 c Abs. 2 ErbStG kann ein Erwerber den verminderten Wertansatz nicht in Anspruch nehmen, soweit er erworbene Grundstücke auf Grund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers auf einen Dritten übertragen muss. Gleiches gilt, wenn ein Erbe im Rahmen der Teilung des Nachlasses entsprechendes Vermögen auf einen Dritten überträgt (§ 13 c Abs. 2 S. 2 ErbStG). Überträgt ein Erbe erworbenes begünstigtes Vermögen im Rahmen der Teilung des Nachlasses auf einen Dritten und gibt der Dritte dabei diesem Erwerber nicht begünstigtes Vermögen hin, das er vom Erblasser erworben hat, erhöht sich insoweit der Wert des begünstigten Vermögens des Dritten um den Wert des hingegebenen Vermögens, höchstens jedoch um den Wert des übertragenen Vermögens (§ 13 c

407 Vgl. auch R E 13c Abs. 1 ErbStR 2011, Wenhardt, NWB-EV 2012, 43, 49; Höne, NWB-EV 2011, 239, 241

408 R E 13c Abs. 3 S. 1 ErbStR 2011

409 R E 13c Abs. 3 S. 2 ErbStR 2011

410 R E 13c Abs. 3 S. 2 ErbStR 2011

411 R E 13c Abs. 3 S. 5 ErbStR 2011

412 R E 13c Abs. 3 S. 7 ErbStR 2011

413 R E 13c Abs. 4 ErbStR 2011

Abs. 2 S. 3 ErbStG)⁴¹⁴. Dies gilt nicht nur für den Vollzug einer Teilungsanordnung sondern auch für eine freie Erbauseinandersetzung, sofern diese zeitnah zum Erbfall erfolgt⁴¹⁵. Als Dritter ist jeder anzusehen, der an der Nachlassabwicklung beteiligt sein kann, wie Miterben, Vermächtnisnehmer, Auflagenbegünstigte, Pflichtteilsberechtigte⁴¹⁶. Als hingegebenes Vermögen gilt nicht die Übernahme von Nachlassverbindlichkeiten, die mit dem begünstigten Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen⁴¹⁷.

BEISPIEL⁴¹⁸: Die Kinder K 1 und K 2 sind Erben zu je $\frac{1}{2}$. Der Nachlass besteht aus einem ausschließlich zu Wohnzwecken vermieteten Grundstück mit einem Grundbesitzwert von € 1 Mio. sowie Kapitalvermögen im Wert von € 1,5 Mio. Im Zuge der Erbauseinandersetzung übernimmt K 1 auch die andere Hälfte des Grundstücks gegen Ausgleichszahlung aus dem Nachlass von 500 T€. K 1 kann in diesem Fall den Abschlag von 10 % auf den gesamten Grundstückswert ansetzen.

Anders verhält es sich demgegenüber, wenn die Ausgleichszahlung aus nachlassfremden Mitteln erfolgt⁴¹⁹.

BEISPIEL⁴²⁰: Erben sind S und T zu je $\frac{1}{2}$, der Nachlass besteht aus einer Immobilie im Wert von € 2 Mio. S übernimmt die Immobilie und zahlt T einen Ausgleich von € 1 Mio. aus einem aufgenommenen Kredit. S kann in diesem Fall lediglich für seinen hälftigen Anteil an dem Wert von € 2 Mio., also bezogen auf € 1 Mio. den Verschonungsabschlag von 10 % in Anspruch nehmen.

Wenn Verbindlichkeiten übernommen werden, ergeben sich ebenfalls Besonderheiten daraus, dass durch den Begünstigungstransfer nach § 13 c Abs. 2 S. 3 ErbStG lediglich die Bemessungsgrundlage für die Steuerbefreiung verändert wird, dass aber keine Veränderung der Zurechnung der Erwerbsgegenstände erfolgt⁴²¹.

BEISPIEL⁴²²: T und S erben von ihrem Vater je zur Hälfte ein zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück im Wert von € 1 Mio. sowie Festgeld in Höhe von ebenfalls € 1 Mio. Das Grundstück ist mit einer Grundschuld in Höhe von 100 T€ belastet. Im Zuge der Erbauseinandersetzung übernimmt T das Grundstück, während S das Festgeld erhält. Die Verbindlichkeiten werden von ihnen hälftig übernommen. Die Steuerbefreiung der T nach § 13 c ErbStG beträgt:

steuerbegünstigter eigener Grundstücksanteil	500 T€
zzgl. steuerbegünstigter übernommener Grundstücksanteil	<u>500 T€</u>
	1.000 T€
Steuerbefreiung 10 % gem. § 13 c ErbStG	100 T€

Die von T übernommene Verbindlichkeit in Höhe von anteilig 50 T€ ist nur abzugsfähig in dem Umfang, in dem der Wert des T zuzurechnenden Grundstücksanteils (50 %, nicht 100 %) nach Anwendung des § 13 c (500 T€ - 100 T€ = 400 T€) zum Wert vor Anwendung des § 13 c (500 T€) steht, also nur in Höhe von $\frac{4}{5}$ mithin nur in Höhe von 40 T€⁴²³.

Wird iZm dem Erwerb begünstigten Vermögens ein Nutzungsrecht, z. B. ein Nießbrauch an diesem Vermögen, einem Dritten zugewendet, kann der Erwerber des Vermögens den Verscho-

414 Vgl. auch Höne, NWB-EV 2010, 348, 351

415 R E 13c Abs. 5 S. 10 ErbStR 2011

416 R E 13c Abs. 5 S. 3 ErbStR 2011

417 R E 13c Abs. 5 S. 6 ErbStR 2011

418 Vgl. H E 13c ErbStH 2011

419 Steiner, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009, C Rz 37

420 Nach Steiner, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009, C Rz 37

421 R E 13c Abs. 5 S. 8 ErbStR 2011

422 Dazu H E 13c ErbStH 2011

423 aA St. Viskorf/Haag, DStR 2012, 219, 220

nungsabschlag des § 13c ErbStG in Höhe von 10 % in Anspruch nehmen, soweit eine Vermietung zu Wohnzwecken erfolgt⁴²⁴.

Anders als bei den Verschonungsregelungen für Familienheime und Betriebsvermögen besteht bei § 13 c ErbStG keine Behaltensverpflichtung, wie auch der Begünstigte nicht verpflichtet ist die Vermietung zu Wohnzwecken fortzusetzen⁴²⁵; maßgeblich sind allein die Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt⁴²⁶.

Die Regelung des § 13 c kann aber nicht in Anspruch genommen werden, wenn zunächst eine Inanspruchnahme der Verschonungsregelungen

- ▶ für Familienheime gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4 b bzw. Nr. 4 c ErbStG⁴²⁷ oder
- ▶ für Betriebsvermögen gem. §§ 13 a, 13 b ErbStG⁴²⁸

erfolgt, aber die dortige Behaltensfrist nicht eingehalten wird. Für sog. Verwaltungsvermögen iSd § 13 b Abs. 2 ErbStG, das die Schädlichkeitsgrenze von 50 % bzw. 10 % übersteigt, sowie für junges Verwaltungsvermögen kann die Vergünstigung des § 13 c ErbStG demgegenüber geltend gemacht werden⁴²⁹.

4) Persönliche Freibeträge gem. § 16 ErbStG

Jedem Erwerber wird ferner ein allgemeiner persönlicher Freibetrag gewährt, dessen Höhe von der verwandtschaftlichen Nähe des Erwerbers zum Erblasser abhängt⁴³⁰. Gem. § 16 ErbStG beträgt der Freibetrag

- ▶ € 500.000,– für den Ehegatten und eingetragenen Lebenspartner
- ▶ € 400.000,– für jedes Kind eines Erblassers sowie für die Enkel, wenn das betreffende Kind des Erblassers vorverstorben ist
- ▶ € 200.000,– für Enkel, wenn die betreffenden Kinder des Erblassers noch leben
- ▶ € 100.000,– für die übrigen Personen der Steuerklasse I, also für die Eltern, Großeltern, Urgroßeltern sowie Urenkel sowie Ururenkel des Erblassers
- ▶ € 20.000,– für Personen der Steuerklasse II, also für
 - Geschwister des Erblassers
 - Neffen und Nichten des Erblassers
 - die Stiefeltern des Erblassers
 - die Schwiegereltern des Erblassers
 - den geschiedenen Ehegatten des Erblassers
- ▶ € 20.000,– für Personen der Steuerklasse III, also z. B. für
 - Onkel und Tanten des Erblassers

424 R E 13c Abs. 6 S. 1 ErbStR 2011

425 R E 13c Abs. 2 S. 2 ErbStR 2011

426 R E 13c Abs. 2 S. 1 ErbStR 2011

427 R E 13c Abs. 2 S. 3 ErbStR 2011

428 R E 13c Abs. 2 S. 4 ErbStR 2011

429 R E 13c Abs. 2 S. 5 ErbStR 2011

430 Hollender/Kusmann, Erbfall und Schenkung im Zivil- und Steuerrecht, 1999, Rz 21 ff.; Pohl, in: Hörger/Stephan, Unternehmens- und Vermögensnachfolge, 2. Aufl. 2002, Rz 430

- Cousins und Cousins des Erblassers,
- den Lebenspartner des Erblassers bei einer nichtehelichen
- Lebensgemeinschaft.

BEISPIEL: Man stelle sich vor, dass der Erblasser beerbt wird zu je $\frac{1}{2}$ einerseits von seinem überlebenden Ehegatten und andererseits von seinen 3 Kindern, die mithin je $\frac{1}{6}$ des Nachlasses erben. Beträgt der Reinwert des Nachlasses (Nachlassvermögen abzgl. Nachlassverbindlichkeiten) € 3 Mio., so verringert sich der steuerpflichtige Erwerb infolge der persönlichen Freibeträge:

- beim Ehegatten von € 1,5 Mio. um 500 T€ auf € 1 Mio.,
- bei jedem Kind von 500 T€ um 400 T€ auf 100 T€.

5) Besonderer Versorgungsfreibetrag gem. § 17 ErbStG

Zusätzlich zum allgemeinen Freibetrag steht dem Ehegatten, dem eingetragenen Lebenspartner und den Kindern, sofern letztere zur Zeit des Erbfalls das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, ein besonderer Versorgungsfreibetrag zu⁴³¹. Dieser beträgt gem. § 17 ErbStG für

den Ehegatten/eingetragenen Lebenspartner	€ 256.000,–
Kinder bis 5 Jahre	€ 52.000,–
Kinder von 5 bis 10 Jahre	€ 41.000,–
Kinder von 10 bis 15 Jahre	€ 30.700,–
Kinder von 15 bis 20 Jahre	€ 20.500,–
Kinder von 20 bis 27 Jahre	€ 10.300,–

Erlangen der Ehegatte, der eingetragene Lebenspartner und/oder die Kinder Versorgungsbezüge, die nicht der Erbschaftsteuer unterliegen⁴³², so wird der Versorgungsfreibetrag jedoch gekürzt⁴³³. Das ist der Fall bei⁴³⁴

- Versorgungsbezügen aus der gesetzlichen Rentenversicherung,
- Pensionen nach Beamtenrecht,
- Versorgungsbezügen aus einer berufsständischen Pflichtversicherung oder
- betrieblichen Hinterbliebenenbezügen.

Auch Hinterbliebenenbezüge, die auf einem zwischen dem Erblasser und seinem Arbeitgeber geschlossenen Einzelvertrag beruhen, sind im Rahmen des Angemessenen nicht steuerbar⁴³⁵. Die Angemessenheit ist dann anzunehmen, wenn die Hinterbliebenenbezüge 45 % des Brutto-Arbeitslohns des verstorbenen Arbeitnehmers nicht übersteigen⁴³⁶.

Unter diese nicht steuerbaren Hinterbliebenenbezüge fallen auch die Hinterbliebenenbezüge, die ein Gesellschafter-Geschäftsführer mit der GmbH, deren Geschäftsführer er war, vereinbart hat, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer wie ein Nichtgesellschafter als abhängiger Ge-

431 Rose, Erbschaftsteuer, 11. Aufl. 2001, S. 39 f.

432 Dazu näher R E 3.5 ErbStR 2011

433 Walpert, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 12 Rz 401

434 R E 17 Abs. 1 S. 2 ErbStR 2011

435 R E 3.5 Abs. 3 S. 1 ErbStR 2011

436 R E 3.5 Abs. 3 S. 2 ErbStR 2011

schäftsführer anzusehen war und die Hinterbliebenenbezüge angemessen sind⁴³⁷. War er demgegenüber ein herrschender Geschäftsführer, unterliegen die Hinterbliebenenbezüge der Erbschaftsteuer⁴³⁸. Für die Annahme einer herrschenden Stellung des Geschäftsführers ist es bereits ausreichend, wenn ihm ein so maßgeblicher Einfluss eingeräumt ist, dass die Organe der Kapitalgesellschaft Beschlüsse ohne seine Mitwirkung nicht fassen können⁴³⁹. Für die Beurteilung sind die tatsächlichen Verhältnisse in dem Zeitpunkt maßgebend, in dem die Hinterbliebenenversorgung vereinbart wurde⁴⁴⁰.

Hinterbliebenenbezüge, die nicht auf ein Arbeitsnehmerverhältnis des Erblassers zurückgehen, wie etwa die Bezüge, die den Hinterbliebenen eines verstorbenen persönlich haftenden Gesellschafters einer Personengesellschaft auf Grund des Gesellschaftsvertrags zustehen, unterliegen grundsätzlich nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG der Erbschaftsteuer⁴⁴¹. Die Hinterbliebenenbezüge sind jedoch ausnahmsweise nicht steuerbar, wenn der Verstorbene als persönlich haftender Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft im Innenverhältnis gegenüber den die Gesellschaft beherrschenden anderen Gesellschaftern wie ein Angestellter gebunden war⁴⁴².

Die dargelegte Kürzung des Versorgungsfreibetrages erfolgt in Höhe des Kapitalwertes der Versorgungsbezüge, ausgehend von den jährlichen Bruttobezügen, die dem Hinterbliebenen unmittelbar nach Eintritt des Erbfalls gezahlt werden, wobei im Fall gesetzlicher Rentenbezüge auf den Zeitpunkt nach Ablauf des Sterbevierteljahres abzustellen ist⁴⁴³. Dieser Kapitalwert wird im Fall des Ehegatten und eingetragenen Lebenspartners nach § 14 BewG ermittelt. Hiernach ist der Kapitalwert von lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen mit dem Vielfachen des Jahreswertes anzusetzen. Die Vielfältiger sind nach der Sterbetafel des Statistischen Bundesamtes zu ermitteln und ab dem 1. Januar des Kalenderjahres, das auf die Veröffentlichung der Sterbetafel durch das Statistische Bundesamt folgt, anzuwenden. Der Kapitalwert ist unter Berücksichtigung von Zwischenzinsen und Zinseszinsen mit einem Zinssatz von 5,5 % als Mittelwert zwischen dem Kapitalwert für jährlich vorschüssige und jährlich nachschüssige Zahlungsweise zu berechnen. Das Bundesministerium für Finanzen stellt die Vielfältiger für den Kapitalwert einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung im Jahresbetrag von einem Euro nach Lebensalter und Geschlecht der Berechtigten in einer Tabelle zusammen und veröffentlicht diese zusammen mit dem Datum der Veröffentlichung der Sterbetafel im Bundessteuerblatt⁴⁴⁴.

Sofern ein Ehegatte, dessen Versorgungsfreibetrag nach § 17 Abs. 1 S. 2 ErbStG gekürzt worden ist, selbst verstirbt, kann gegebenenfalls eine Berichtigung des Kapitalwertes der Versorgungsbezüge nach § 14 Abs. 2 BewG erfolgen⁴⁴⁵.

Bei den Versorgungsbezügen der Kinder wird deren Kapitalwert abweichend berechnet, da die Bezüge idR nicht lebenslang, sondern nur zeitlich beschränkt gewährt werden. Der Kapitalwert

437 RE 3.5 Abs. 3 S. 3 ErbStR 2011

438 RE 3.5 Abs. 3 S. 4 ErbStR 2011

439 HE 3.5 ErbStH 2011 unter näherer Darlegung der Beurteilungskriterien

440 HE 3.5 ErbStH 2011

441 RE 3.5 Abs. 4 S. 1 ErbStR 2011

442 RE 3.5 Abs. 4 S. 2 ErbStR 2011

443 RE 17 Abs. 3 ErbStR 2011

444 Vgl. hierzu für Bewertungsstichtage ab 1.1.2012: BMF-Schreiben v. 26.9.2011, IV D 4 – S 3104/09/10001, DOK 2011/0756048

445 Walpert, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 12 Rz 411

entspricht hier dem Betrag, der sich aus den jährlichen Bruttobezügen multipliziert mit dem Vervielfältiger aus Anl. 9 a zu § 13 BewG ergibt⁴⁴⁶.

Versicherungsleistungen aus Lebensversicherungen, bei denen der Hinterbliebene Versicherungsnehmer ist, unterliegen weder grundsätzlich der Erbschaftsteuer noch erfolgt eine Anrechnung auf den Versorgungsfreibetrag nach § 17 ErbStG⁴⁴⁷.

6) Freibetrag bei Zugewinnngemeinschaft gem. § 5 ErbStG

Schließlich gibt es noch eine weitere Vergünstigung für den überlebenden Ehegatten, sofern dieser Erbe oder Vermächtnisnehmer wird⁴⁴⁸ und mit dem Erblasser im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft lebte; ein solcher Güterstand besteht immer dann, wenn die Parteien nichts anderes vereinbart haben.

In diesem Fall gilt der Betrag, den der überlebende Ehegatte gemäß § 1371 Abs. 2 BGB als Zugewinnnausgleich geltend machen kann, nicht als Erwerb von Todes wegen, so dass dieser Betrag nicht der Erbschaftsteuer unterworfen ist (§ 5 Abs. 2 ErbStG)⁴⁴⁹. Überdies entfällt nach § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG die Steuerpflicht rückwirkend für solche früheren Schenkungen, die gem. § 1380 BGB auf die Ausgleichsforderung anzurechnen sind⁴⁵⁰, und diese daher vermindern⁴⁵¹. Nach § 1380 Abs. 1 S. 1 BGB wird auf die Ausgleichsforderung eines Ehegatten angerechnet, was ihm von dem anderen Ehegatten durch Rechtsgeschäft unter Lebenden mit der Bestimmung zugewendet ist, dass es auf die Ausgleichsforderung angerechnet werden soll. Im Zweifel ist anzunehmen, dass Zuwendungen angerechnet werden sollen, wenn ihr Wert den Wert von Gelegenheitsgeschenken übersteigt, die nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich sind (§ 1380 Abs. 1 S. 2 BGB).

Bedeutsam ist, dass die Steuerfreiheit nicht nur besteht, wenn der Zugewinnnausgleich tatsächlich geltend gemacht wird. Die Steuerfreiheit ist vielmehr auch dann gegeben, wenn – wie im Regelfall – der Ehegatte Erbe des Erblassers ist und deswegen erbrechtlich lediglich gem. § 1371 Abs. 1 BGB eine pauschale Erhöhung des Erbteils erfolgt, ohne dass der Zugewinnnausgleich konkret berechnet wird. Auch der Betrag der dann nur fiktiven Ausgleichsforderung ist gem. § 5 Abs. 1 S. 1 ErbStG steuerfrei⁴⁵², wobei vertragliche Beschränkungen der Ausgleichsforderung im Rahmen einer modifizierten Zugewinnngemeinschaft bei der Errechnung des fiktiven Ausgleichs unberücksichtigt bleiben (§ 5 Abs. 1 S. 2 ErbStG)⁴⁵³. Ebenso wie bei der tatsächlichen Geltendmachung der Ausgleichsforderung kann es bei dem nur fiktiven Ansatz dieser Forderung gem. § 5 Abs. 1 ErbStG zu einer rückwirkenden Erstattung von Schenkungsteuer gem. § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG kommen, und zwar für solche Vorschenkungen, die nach § 1380 BGB auf die fiktive Ausgleichsforderung anzurechnen sind (§ 29 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG)⁴⁵⁴.

446 Walpert, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 12 Rz 413

447 Kühn, ZErB 2012, 177

448 Wenhardt, NWB-EV 2012, 43, 44

449 BGH, ZEV 2005, 488

450 Dazu H E 5.1 (5) ErbStH 2011

451 Meincke, ErbStG, 15. Aufl. 2009, § 29 Rz 10

452 Pohl, in: Hörger/Stephan, Unternehmens- und Vermögensnachfolge, 2. Aufl. 2002, Rz 187

453 Vgl. auch Keller/v. Schrenck, NWB-EV 2010, 86, 89

454 Keller/v. Schrenck, NWB-EV 2010, 86, 89

Allerdings gilt für den Fall der fiktiven Ausgleichsforderung eine Einschränkung: Soweit das Endvermögen des Erblassers bei der Ermittlung des als Ausgleichsforderung steuerfreien Betrags mit einem höheren Wert als mit dem nach den steuerlichen Bewertungsgrundsätzen maßgebenden Wert angesetzt worden ist, gilt höchstens der dem Steuerwert des Endvermögens entsprechende Betrag nicht als Erwerb iSd § 3 ErbStG (§ 5 Abs. 1 S. 5 ErbStG)⁴⁵⁵. Um hinsichtlich des Anfangsvermögens den Kaufkraftschwund zu berücksichtigen, ist durch Anwendung einer Indexierungstabelle ein Inflationsausgleich vorzunehmen⁴⁵⁶.

BEISPIEL: Das Vermögen des Erblassers und seines überlebenden Ehegatten hat sich, berechnet nach Verkehrswerten, seit Ehebeginn wie folgt entwickelt:

	Erblasser €	längerlebender Ehegatte €
Anfangsvermögen (inflationsbereinigt) ⁴⁵⁷	100.000	100.000
Endvermögen	1.100.000	200.000
Zugewinn	1.000.000	100.000

Danach hat der Erblasser während der Ehezeit einen um 900 T€ höheren Zugewinn als sein längerlebender Ehegatte erzielt, so dass die fiktive Ausgleichsforderung 450 T€ beträgt. Beträgt der Steuerwert des Nachlasses nur 750 T€, so wird lediglich ein entsprechend niedrigerer Teil der fiktiven Ausgleichsforderung steuerfrei gestellt, nämlich:

$$450 \times \frac{750}{1100} = 306 T€$$

Dass der Steuerwert des Nachlasses niedriger ist als sein Verkehrswert, wird etwa dann der Fall sein, wenn eine Steuerbefreiung nach § 13 Nr. 2 lit. a), § 13 a oder § 13 c ErbStG in Anspruch genommen wird.

Erfolgt güterrechtlich ein tatsächlicher Zugewinnausgleich, so ist die gesamte Ausgleichsforderung ohne die vorstehende Begrenzung erbschaftsteuerfrei⁴⁵⁸; denn die vorstehende Begrenzung greift, wie erwähnt, nur ein, wenn es gem. § 1371 Abs. 1 BGB zu einer Erhöhung des Erbteils kommt, um den Zugewinnausgleich pauschal zu berücksichtigen, und die Ausgleichsforderung deshalb nur fiktiv im Rahmen der Steuerveranlagung für erbschaftsteuerliche Zwecke berechnet wird⁴⁵⁹.

Wird der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft nachträglich vereinbart, so gilt der Zeitpunkt des Vertragsschlusses als Zeitpunkt des Eintritts des Güterstandes (§ 5 Abs. 1 S. 4 ErbStG); eine rückwirkende Vereinbarung der Zugewinnngemeinschaft kann mithin für den Fall, dass ein fiktiver Zugewinnausgleich nach § 5 Abs. 1 ErbStG erfolgen soll, nicht steuerwirksam vereinbart werden. Sofern dagegen ein tatsächlicher Zugewinnausgleich nach § 1371 Abs. 2 BGB vorgenommen wird, kann eine rückwirkende Vereinbarung des Zugewinnausgleichs auch steuerlich wirksam vereinbart werden⁴⁶⁰. Auch Modifikationen der Zugewinnngemeinschaft sind steuerlich zu

455 Vgl. auch R E 5.1 Abs. 5 S. 4 ErbStR 2011; Keller/v. Schrenck, NWB-EV 2010, 86, 90
456 H E 5.1 (2) ErbStH 2011 mit Beispielen und Indexierungstabelle
457 Keller/v. Schrenck, NWB-EV 2010, 86, 90
458 Weinmann, Das neue Erbschaftsteuerrecht 1997, Rz 37
459 Walpert, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 12 Rz 102
460 Keller/v. Schrenck, NWB-EV 2010, 86, 91

berücksichtigen, soweit der Rahmen einer güterrechtlichen Vereinbarung nicht überschritten wird, so dass von einer gesonderten steuerbaren unentgeltlichen Zuwendung an den längerlebenden Ehegatten auszugehen wäre⁴⁶¹.

Die Berechnung der fiktiven Zugewinnausgleichsforderung unterbleibt, wenn absehbar ist, dass der Erwerb des längerlebenden Ehegatten einschließlich etwaiger Vorschenkungen die persönlichen Freibeträge nicht übersteigen wird⁴⁶².

Die vorstehenden Regelungen sind entsprechend anwendbar auf eingetragene Lebenspartner, die mit dem Erblasser im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft gelebt haben.

VII. Zusammenrechnung mit früheren Erwerben

Hat man die Steuerklasse des Erwerbers bestimmt und den Wert des steuerpflichtigen Erwerbs ermittelt, so ist diesem letztlich noch der Wert der lebzeitigen Schenkungen hinzuzurechnen, die der Erblasser dem Bedachten in den vergangenen 10 Jahren vor seinem Tod gemacht hat (§ 14)⁴⁶³.

Für den Beginn und das Ende des Zehnjahreszeitraums kommt es auf die Entstehung der Steuer nach § 9 an⁴⁶⁴. Bei einer Schenkungskette, die über einen Zeitraum von mehr als zehn Jahren reicht, ist die Steuer für den letzten Erwerb zu berechnen⁴⁶⁵.

Der Wert des Vorerwerbs ist mit dem Wert des Letzterwerbs zusammenzurechnen⁴⁶⁶. Hieraus ist dann anhand der Erbschaftsteuertabelle, der Steuerklasse sowie der persönlichen Freibeträge, die zur Zeit des Letzterwerbs gelten, die Gesamtsteuerpflicht zu errechnen⁴⁶⁷.

Für den Vorerwerb ist dabei maßgeblich der steuerliche Wert, den der Vorerwerb im damaligen Erwerbszeitpunkt gehabt hat⁴⁶⁸. Auch Grundbesitz, der vor dem 1. 1. 2009 erworben wurde, ist mit seinem damals geltenden steuerlichen Wert anzusetzen⁴⁶⁹.

Alsdann ist die ermittelte Steuer zu kürzen um den fiktiven Steuerbetrag, der nach den Vorschriften und persönlichen Verhältnissen, die zur Zeit des Letzterwerbs gegeben sind, auf den Vorerwerb entfallen würde⁴⁷⁰. Sofern sich die Steuer, die tatsächlich für den früheren Erwerb zu entrichten war, höher darstellt, ist diese anstelle der fiktiven Steuer abzuziehen (§ 14 Abs. 1 S. 3 ErbStG)⁴⁷¹.

Die Steuer, die sich für den letzten Erwerb ohne Zusammenrechnung mit früheren Erwerben ergibt, darf durch den vorstehenden Abzug der Steuer aber nicht unterschritten werden (§ 14 Abs. 1 S. 4 ErbStG)⁴⁷². Insbesondere kann keine Erstattung der Mehrsteuern verlangt werden,

461 Keller/v. Schrenck, NWB-EV 2010, 86, 91

462 RE 5.1 Abs. 1 S. 2 ErbStR 2011; Wenhardt, NWB-EV 2012, 43, 44

463 Vgl. auch Höne, NWB-EV 2012, 54, mit zahlreichen Beispielen

464 Landsittel, Gestaltungsmöglichkeiten von Erbfällen und Schenkungen, 2000, Rz 553

465 RE 14.1 Abs. 4 ErbStR 2011; vgl. das Beispiel bei HE 14.1 (4) ErbStH 2011

466 vgl. das Beispiel bei HE 14.1 (4) ErbStH 2011

467 RE 14.1 Abs. 3 S. 2 ErbStR 2011; vgl. das Beispiel bei HE 14.1 (4) ErbStH 2011

468 RE 14.1 Abs. 2 S. 1 ErbStR 2011; vgl. das Beispiel bei HE 14.1 (4) ErbStH 2011

469 RE 14.1 Abs. 2 S. 2 ErbStR 2011

470 RE 14.1 Abs. 3 S. 3 ErbStR 2011; vgl. das Beispiel bei HE 14.1 (4) ErbStH 2011

471 RE 14.1 Abs. 3 S. 5 ErbStR 2011; vgl. das Beispiel bei HE 14.1 (4) ErbStH 2011

472 Näher Steiner, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009, C Rz 252

wenn die auf die Vorerwerbe entfallende Steuer höher ist als die für den Gesamterwerb errechnete Steuer⁴⁷³

Erwerbe, für die sich nach den steuerlichen Bewertungsgrundsätzen kein positiver Wert ergeben hat, bleiben unberücksichtigt (§ 14 Abs. 1 S. 5 ErbStG).

Gem. § 14 Abs. 3 darf die durch den Letzterwerb veranlasste Steuer nicht mehr betragen als 50 % dieses Erwerbs⁴⁷⁴. Hierbei handelt es sich um eine Härtefallregelung, die entsprechend § 19 Abs. 3 Härten durch Tarifsprünge ausgleichen will⁴⁷⁵.

Sofern in einem Steuerfall § 14 Abs. 3 ErbStG und § 27 ErbStG zusammentreffen, ist zunächst die Ermäßigung nach § 27 ErbStG vorzunehmen und alsdann auf die danach festzusetzende Steuer die Begrenzung des § 14 Abs. 3 ErbStG anzuwenden⁴⁷⁶.

Die §§ 13a, 19a ErbStG sind bei der Steuerermittlung nur auf das in die Zusammenrechnung einbezogene begünstigte Vermögen anzuwenden, das nach dem 31.12.2008 zugewendet wurde⁴⁷⁷.

Zweck des § 14 ErbStG ist es, eine Umgehung des progressiven Steuertarifs sowie der betragsmäßigen Begrenzung der Freibeträge zu verhindern, die der Steuerpflichtige sonst dadurch bewirken könnte, dass er einen zugedachten größeren Erwerb in Teilbeträge zerlegt⁴⁷⁸.

VIII. Mehrfacherwerb desselben Vermögens

Fällt Personen der Steuerklasse I durch Erbfall Vermögen zu, das in den letzten 10 Jahren vor dem Erwerb bereits von Personen dieser Steuerklasse erworben, und für das nach dem ErbStG Erbschaftsteuer zu erheben war, greift die Steuerermäßigung des § 27 ErbStG ein, um eine unbillige Schmälerung des Vermögens durch Mehrfachbesteuerung zu vermeiden⁴⁷⁹. Erfasst wird etwa der Fall, dass beide Elternteile in einem Zeitraum von weniger als 10 Jahren versterben und die Kinder als Schlusserben des Längerlebenden eingesetzt sind. In diesem Fall droht eine Mehrfachbesteuerung ein und desselben Vermögens, die durch die Steuerermäßigung des § 27 ErbStG abgemildert wird. Gemäß § 27 Abs. 1 ErbStG ermäßigt sich der Steuerbetrag in derartigen Fällen grundsätzlich⁴⁸⁰

um Prozent	wenn zwischen den beiden Zeitpunkten der Entstehung der Steuer liegen
50	nicht mehr als 1 Jahr
45	mehr als 1 Jahr, aber nicht mehr als 2 Jahre
40	mehr als 2 Jahre, aber nicht mehr als 3 Jahre
35	mehr als 3 Jahre, aber nicht mehr als 4 Jahre
30	mehr als 4 Jahre, aber nicht mehr als 5 Jahre

473 R E 14.1 Abs. 3 S. 8 ErbStR 2011

474 Pohl, in: Hörger/Stephan, Unternehmens- und Vermögensnachfolge, 2. Aufl. 2002, Rz 441

475 Meincke, ErbStG, 13. Aufl. 2002, § 14 Rz 26

476 R E 14.1 Abs. 5 ErbStR 2011

477 R E 14.2 Abs. 1 S. 1 ErbStR 2011; vgl. die Beispiele §§ 13a, 19a bei H E 14.2 und 14.3 ErbStH 2011

478 Walpert, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 12 Rz 421

479 Weinmann, Das neue Erbschaftsteuerrecht 1997, Rz 281

480 Vgl. die zahlreichen Berechnungsbeispiele bei H E 27 ErbStH 2011

25	mehr als 5 Jahre, aber nicht mehr als 6 Jahre
20	mehr als 6 Jahre, aber nicht mehr als 8 Jahre
10	mehr als 8 Jahre, aber nicht mehr als 10 Jahre

Nach herrschender Meinung ist es erforderlich, dass die Steuerklasse I jeweils aus der Sicht des einzelnen Erwerbsvorganges vorliegt. Demzufolge soll das nach § 27 erforderliche Angehörigenverhältnis etwa dann gegeben sein, wenn das Vermögen vom Vater auf die Tochter und alsdann von der Tochter auf deren Ehemann übergeht; während es umgekehrt nicht ausreichen soll, wenn das Vermögen vom Vater auf die Tochter und alsdann auf deren Bruder übergeht⁴⁸¹.

Bei der Berechnung des auf die Ermäßigung entfallenden Steuerbetrags ist als Bemessungsgrundlage höchstens der Wert anzusetzen, mit dem das Vermögen beim Vorerwerber tatsächlich schon einmal der Besteuerung unterlag⁴⁸². Sofern zwischen den beiden Erwerben eine Wertsteigerung eingetreten ist, kann diese nicht in die Ermäßigung einbezogen werden⁴⁸³. Umgekehrt darf im Falle einer Wertminderung nur der geminderte Wert des Vermögens im Zeitpunkt des Nacherwerbs der Ermäßigung zugrunde gelegt werden⁴⁸⁴.

Begünstigt wird nur ein Vermögensübergang, der innerhalb eines Zehnjahreszeitraumes seit Entstehung der Erststeuer erfolgt⁴⁸⁵.

Ferner bestimmt § 27 Abs. 3 ErbStG als Höchstgrenze der Ermäßigung den Betrag, der sich bei Anwendung der vorstehenden Vomhundertsätze auf die Steuer ergibt, die der Vorerwerber für den Erwerb desselben Vermögens entrichtet hat⁴⁸⁶.

IX. Stundung

Gehört zum Erwerb Betriebsvermögen oder land- und forstwirtschaftliches Vermögen, ist dem Erwerber die darauf entfallende Erbschaftsteuer auf Antrag bis zu zehn Jahren zu stunden, soweit dies zur Erhaltung des Betriebs notwendig ist; die Stundung erfolgt dabei zinslos (§ 28 Abs. 1 ErbStG). Die näheren Einzelheiten sind iZm der Unternehmer- und Gesellschaftererbfolge dargestellt⁴⁸⁷.

Gehört zum Erwerb begünstigtes Vermögen iSd § 13 c Abs. 3 ErbStG (zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke), so ist dem Erwerber die darauf entfallende Erbschaftsteuer auf Antrag bis zu zehn Jahren zu stunden, soweit er die Steuern nur durch Veräußerung dieses Vermögens aufbringen kann (§ 28 Abs. 3 S. 1 ErbStG)⁴⁸⁸. Auf das Verwandtschaftsverhältnis des Erwerbers zum Erblasser kommt es nicht an⁴⁸⁹.

481 Meincke, ErbStG, 15. Aufl. 2009, § 27 Rz 6

482 R E 27 Abs. 1 S. 1 ErbStR 2011

483 R E 27 Abs. 1 S. 2 ErbStR 2011

484 R E 27 Abs. 1 S. 3 ErbStR 2011

485 Meincke, ErbStG, 13. Aufl. 2002, § 27 Rz 2

486 Walpert, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 12 Rz 447

487 Vgl. auch R E 28 ErbStR 2011

488 Vgl. auch R E 28 Abs. 2 ErbStR 2011

489 R E 28 Abs. 2 S. 3 ErbStR 2011;

Eine Stundung kommt nicht in Betracht, wenn der Erwerber die auf das begünstigte Vermögen entfallende Erbschaftsteuer entweder aus weiterem erworbenen Vermögen oder aus eigenem Vermögen aufbringen kann⁴⁹⁰, wobei der Erwerber auch die Möglichkeit der Kreditaufnahme ausschöpfen muss⁴⁹¹. Die Beweislast dafür, dass weder eigenes Vermögen vorhanden noch eine Kreditaufnahme möglich ist, trägt der Steuerpflichtige⁴⁹². Kann der Schenker zur Zahlung der Schenkungsteuer herangezogen werden, bleibt eine Stundung ebenfalls ausgeschlossen⁴⁹³.

Dem Erwerber ist zuzumuten, aus den Vermietungseinnahmen oder aus seinen sonstigen Einnahmen die gestundete Steuer kontinuierlich zu tilgen⁴⁹⁴. Bei der Prüfung der Frage, ob durch die sofortige Entrichtung der Erbschaftsteuer die Veräußerung des Grundvermögens notwendig wird, bleiben Nachlassverbindlichkeiten, z. B. Grundschulden, Pflichtteile oder Vermächtnisse außer Betracht⁴⁹⁵. Wird die Veräußerung des Grundvermögens dadurch notwendig, dass neben der Erbschaftsteuer in erheblichem Umfang solche Nachlassverbindlichkeiten zu übernehmen sind, kann zwar § 28 ErbStG nicht angewendet werden, es kann jedoch eine Stundung nach § 222 AO in Betracht kommen⁴⁹⁶.

Die Vorschrift des § 28 Abs. 3 S. 1 ErbStG gilt entsprechend, wenn zum Erwerb ein Ein- oder Zweifamilienhaus oder Wohneigentum gehört, das der Erwerber nach dem Erwerb zu eigenen Wohnzwecken nutzt, längstens für die Dauer der Selbstnutzung (§ 28 Abs. 3 S. 2 ErbStG). Nicht begünstigt ist eine Wohnung in einem Mietwohn-, Geschäfts- oder gemischt genutzten Grundstück oder in einem sonstigen bebauten Grundstück⁴⁹⁷. Nach Aufgabe der Selbstnutzung ist die Stundung unter den Voraussetzungen des § 28 Abs. 3 S. 1 ErbStG weiter zu gewähren; also dann, wenn es sich um Grundstücke, die zu Wohnzwecken vermietet sind, iSd § 13 c Abs. 3 ErbStG handelt, wobei die Stundung nach längstens zehn Jahren endet (§ 28 Abs. 3 S. 3 ErbStG)⁴⁹⁸.

Die Stundung endet in jedem Fall, soweit das erworbene Vermögen weiter verschenkt oder veräußert wird⁴⁹⁹. Auch in den Fällen des § 28 Abs. 3 ErbStG erfolgt die Stundung bei Erwerben von Todes wegen zinslos (§ 28 Abs. 3 S. 5 ErbStG).

Insgesamt erreicht der Steuerpflichtige durch § 28 Abs. 3 ErbStG nur eine geringfügige Besserstellung gegenüber einer Stundung nach § 222 AO⁵⁰⁰.

X. Zusammentreffen von Erbschaftsteuer und Einkommensteuer

Im Einzelfall kann es zu einer Doppelbelastung von Erbschaftsteuer und Einkommensteuer kommen. Das ist etwa dann der Fall, wenn Erbschaftsteuer auf den Ertragswert eines erworbenen Grundstücks zu entrichten und in der Folgezeit bei einem Verkauf des Grundstücks Einkommen-

490 H E 28 ErbStH 2011

491 R E 28 Abs. 4 S. 1 ErbStR 2011

492 R E 28 Abs. 4 S. 3 ErbStR 2011

493 R E 28 Abs. 4 S. 4 ErbStR 2011

494 R E 28 Abs. 4 S. 5 ErbStR 2011

495 R E 28 Abs. 4 S. 6 ErbStR 2011

496 R E 28 Abs. 4 S. 7 ErbStR 2011

497 R E 28 Abs. 3 S. 3 ErbStR 2011

498 R E 28 Abs. 3 S. 5 ErbStR 2011

499 R E 28 Abs. 5 ErbStR 2011

500 Höne, ZEV 2010, 565, 568

steuer auf einen Veräußerungsgewinn gem. § 23 EStG erhoben wird, der im Verhältnis zu den Anschaffungskosten des Erblassers entstanden ist⁵⁰¹.

Einer solcher Doppelbelastung begegnet § 35 b EStG in einem gewissen Umfang: Sind nämlich bei der Ermittlung des Einkommens Einkünfte berücksichtigt worden, die im Veranlagungszeitraum oder in den vorangegangenen vier Veranlagungszeiträumen als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterlegen haben, so wird auf Antrag die um sonstige Steuerermäßigungen gekürzte tarifliche Einkommensteuer, die auf diese Einkünfte entfällt, um den in § 35 b S. 2 EStG bestimmten Prozentsatz ermäßigt (§ 35 b S. 1 EStG)⁵⁰².

Der Prozentsatz bestimmt sich gem. § 35 b S. 2 EStG nach dem Verhältnis, in dem die festgesetzte Erbschaftsteuer zu dem Betrag steht, der sich ergibt, wenn dem steuerpflichtigen Erwerb iSd § 10 Abs. 1 ErbStG die Freibeträge nach den § 16 und § 17 ErbStG sowie der steuerfreie Betrag nach § 5 ErbStG hinzurechnet werden. Mithin sind in einem ersten Schritt die Freibeträge nach § 16 und § 17 ErbStG sowie ein etwaiger steuerfreier Zugewinn hinzuzurechnen. In einem zweiten Schritt muss alsdann die festgesetzte Erbschaftsteuer zu dem so errechneten erbschaftsteuerlichen Erwerb ins Verhältnis gesetzt, so dass man zum erbschaftsteuerlichen Durchschnittsteuersatz gelangt⁵⁰³. In einem dritten Schritt ist dann die anteilige Einkommensteuer festzustellen, die auf die bereits mit Erbschaftsteuer belasteten Einkünfte entfällt. Diese anteilige Einkommensteuer ist dann um den Prozentsatz des erbschaftsteuerlichen Durchschnittsteuersatzes zu ermäßigen⁵⁰⁴.

XI. Gesonderte Feststellung

Gem. § 151 Abs. 1 S. 1 BewG sind gesondert festzustellen⁵⁰⁵,

1. Grundbesitzwerte (§§ 138, 157 BewG),
2. der Wert des Betriebsvermögens oder das Anteils am Betriebsvermögen (§§ 95, 96, 97 BewG),
3. der Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften iSd § 11 Abs. 2 BewG,
4. der Anteil am Wert von anderen als in den Nr. 1 – 3 genannten Vermögensgegenständen und von Schulden, die mehreren Personen zustehen,

wenn die Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung iSd Vorschrift von Bedeutung sind. Ausländisches Vermögen unterliegt nicht der gesonderten Feststellung (§ 151 Abs. 4 BewG).

Für die gesonderten Feststellungen ist gem. § 152 BewG grundsätzlich örtlich zuständig:

- in den Fällen des § 151 Abs. 1 Nr. 1 BewG das Finanzamt, in dessen Bezirk das Grundstück liegt (sog. Lagefinanzamt),

501 Vgl. auch Esskandari, ZEV 2012, 249, 252; Seifried, ZEV 2009, 285, 286; Steiner, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009, C Rz 219

502 eingehend Zimmermann, NWB-EV 2010, 352

503 Seifried, ZEV 2009, 285, 286

504 Seifried, ZEV 2009, 285, 286; vgl. näher auch Steiner, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009, C Rz 221 ff.

505 Vgl. auch Krause/Grootens, NWB-EV 2012, 27

- in den Fällen des § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und Nr. 3 BewG das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung des Gewerbebetriebs bzw. der Kapitalgesellschaft befindet (sog. Betriebsfinanzamt),
- in den Fällen des § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 BewG das Finanzamt, von dessen Bezirk die Verwaltung des Vermögens ausgeht (sog. Verwaltungsfinanzamt).

BEISPIEL⁵⁰⁶: Gehören etwa zum Vermögen einer vermögensverwaltenden Gemeinschaft/Gesellschaft inländischer Grundbesitz, inländisches Betriebsvermögen oder Anteile an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, teilt das Verwaltungsfinanzamt dies unter Bezeichnung der wirtschaftlichen Einheit und der Lage bzw. des Sitzes dem Erbschaftsteuerfinanzamt mit. Dieses fordert die erforderlichen gesonderten Feststellungen bei dem jeweiligen Lagefinanzamt bzw. Betriebsfinanzamt an. Das Verwaltungsfinanzamt fordert die erforderliche Erklärung zur Feststellung des übrigen Vermögens einschließlich des Auslandsvermögens und der Schulden von der Gemeinschaft/Gesellschaft an.

Das Finanzamt kann von jedem, für dessen Besteuerung eine gesonderte Feststellung von Bedeutung ist, die Abgabe einer Feststellungserklärung verlangen (§ 153 Abs. 1 S. 1 BewG).

Ist der Gegenstand der Feststellung mehreren Personen zuzurechnen oder ist eine Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft dessen Eigentümer, kann das Finanzamt auch von der Gemeinschaft oder Gesellschaft die Abgabe einer Feststellungserklärung verlangen (§ 153 Abs. 2 S. 1 BewG). In den Fällen des § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 BewG kann das Finanzamt jedoch nur von der Kapitalgesellschaft die Abgabe einer Feststellungserklärung verlangen (§ 153 Abs. 3 BewG).

Am Feststellungsverfahren sind gem. § 154 Abs. 1 BewG beteiligt:

1. diejenigen, denen der Gegenstand der Feststellung zuzurechnen ist,
2. diejenigen, die das Finanzamt zur Abgabe einer Feststellungserklärung aufgefordert hat,
3. diejenigen, die eine Steuer schulden, für deren Festsetzung die Feststellung von Bedeutung ist.

Teil 2: Testament und Erbvertrag

In zahlreichen Fällen wird die gesetzliche Erbfolge nicht dem Willen der Beteiligten entsprechen. Als Mittel, die Erbfolge abweichend zu regeln, stehen Testament (§ 1937 BGB) und Erbvertrag (§ 1941 BGB) zur Verfügung. Beide Rechtsinstitute unterscheiden sich im Wesentlichen darin, dass das Testament regelmäßig frei abänderbar und widerruflich ist (§§ 2253 ff. BGB), während der Erblasser beim Erbvertrag an die Verfügung über sein hinterlassenes Vermögen grundsätzlich gebunden wird (§§ 2281 ff. BGB). Deshalb kommt ein Erbvertrag nur in besonderen Fällen in Betracht, etwa wenn Ehegatten eine Erb- und Pflichtteilsregelung zusammen mit einem Ehevertrag vornehmen wollen, wenn die Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft eine wechselseitig bindende Erbregelung anstreben, oder wenn die Erbregelung Gegenleistung für eine Versorgungsverpflichtung ist, die ein Dritter gegenüber dem Erblasser übernimmt⁵⁰⁷. Der Erbvertrag⁵⁰⁸ soll im Anschluss an das Testament näher betrachtet werden.

⁵⁰⁶ Vgl. HB 151.6 ErbStH 2011

⁵⁰⁷ Näher Langenfeld, Testamentsgestaltung, 3. Aufl. 2002, Rz 15 mwN

⁵⁰⁸ Hierzu etwa: Krause, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 2 Rz 168 ff.

A. Testamentserrichtung

Im Rahmen der Testamentserrichtung erlangen Bedeutung die Testierfreiheit und deren Grenzen, der Testierwille, die Testamentsformen, die Testierfähigkeit und das Prinzip der Höchstpersönlichkeit.

I. Testierfreiheit

1) Inhalt und Rechtsgrundlage

Die Testierfreiheit berechtigt den Erblasser, im Prinzip ohne Grund in beliebiger Weise durch eine Verfügung von Todes wegen von der gesetzlichen Erbfolge abzugehen⁵⁰⁹. Die Testierfreiheit ist wesentliches Element der durch Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG gewährleisteten Erbrechtsgarantie⁵¹⁰, die ebenso wie das Eigentumsrecht (Art. 14 GG) und die in Art. 2 Abs. 1 GG verankerte Privatautonomie der Selbstbestimmung des Einzelnen im Rechts- und Wirtschaftsleben dient⁵¹¹.

Das Gesetz trägt Sorge dafür, dass die Testierfreiheit des Erblassers grundsätzlich bis zu seinem Tode erhalten bleibt. So ist ein Vertrag, durch den sich jemand verpflichtet, eine Verfügung von Todes wegen zu errichten oder nicht zu errichten, aufzuheben oder nicht aufzuheben, nichtig (§ 2302 BGB)⁵¹².

Auch bleibt der Erblasser nach Errichtung eines Testamentes grundsätzlich berechtigt, dieses frei zu widerrufen⁵¹³, wie noch darzustellen sein wird. Eine hiervon abweichende Selbstbindung lässt der Gesetzgeber nur unter bestimmten Voraussetzungen beim gemeinschaftlichen Testament sowie beim Erbvertrag zu⁵¹⁴.

Schließlich wird die Testierfreiheit auch durch zahlreiche Bestimmungen geschützt, die der Verwirklichung des Testierwillens dienen⁵¹⁵. Hierzu gehören insbesondere:

- ▶ das Prinzip der Höchstpersönlichkeit der Testamentserrichtung (§§ 2064, 2065, 2247 BGB),
- ▶ die Orientierung der Testamentsauslegung am wirklichen Erblasserwillen (§ 133 BGB) anstelle des Empfängerhorizonts⁵¹⁶,
- ▶ das Prinzip der wohlwollenden Auslegung (§ 2084 BGB) sowie
- ▶ die Anfechtbarkeit von Testamenten wegen Motivirrtums des Erblassers (§ 2078 Abs. 2 BGB).

2) Grenzen der Testierfreiheit

Umgekehrt unterliegt die Testierfreiheit selbst Schranken, wie es auch in Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG für die Erbrechtsgarantie vorgesehen ist⁵¹⁷.

509 BGH, MDR 1999, 360; Rott/Jansen, NWB-EV 2010, 431

510 BVerfG, ZEV 2004, 241 f.; BGHZ 111, 36, 39

511 Krause, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 2 Rz 242

512 Schlüter, Erbrecht, 14. Aufl. 2000, Rz 138

513 Frank, Erbrecht, 2000, § 3 Rz 4

514 Esser, in: Groll, Praxis-Handbuch Erbrechtsberatung, 2001, BII Rz 45

515 Frank, Erbrecht, 2000, § 3 Rz 5

516 BGH, NJW 1993, 256

517 Frank, Erbrecht, 2000, § 3 Rz 1

a) Erbrechtlicher Typenzwang

Anzuführen ist insoweit zunächst der erbrechtliche Typenzwang. Danach kann der Erblasser – anders als im Schuldrecht – nicht jede beliebige Gestaltung vornehmen, sondern muss diejenigen Instrumentarien (Testament oder Erbvertrag) und Verfügungsarten (Erbeinsetzung, Vermächtnis etc.) verwenden, die das Gesetz als Gestaltungsformen vorsieht⁵¹⁸. Allerdings ist der Erblasser prinzipiell frei darin, die vom Gesetz vorgesehenen Gestaltungsformen in der von ihm gewünschten Weise miteinander zu kombinieren⁵¹⁹.

b) Pflichtteilsrecht

Eine wesentliche Beschränkung erfährt die Testierfreiheit weiter durch das Pflichtteilsrecht (§§ 2303 ff. BGB), das legitimiert durch Art. 6 GG den nächsten Angehörigen des Erblassers einen Mindestanteil am Nachlassvermögen sichern will⁵²⁰. Danach sind der Testierfreiheit insoweit Grenzen gesetzt, als der Erblasser seinen Abkömmlingen (Kinder, Enkel, Urenkel), Eltern oder dem Ehegatten – soweit diese bei gesetzlicher Erbfolge Erben wären – grundsätzlich nicht deren Pflichtteil entziehen kann. Das bedeutet, dass ein pflichtteilsberechtigter gesetzlicher Erbe, der durch Testament enterbt wird, aus dem Nachlass eine Pflichtteilszahlung in Höhe der Hälfte seines gesetzlichen Erbteils (§ 2303 BGB) fordern kann. Setzt etwa ein Erblasser, dessen Ehefrau bereits verstorben ist, seine Tochter zur Alleinerbin ein, während der Sohn enterbt wird, so kann der Sohn eine Pflichtteilszahlung in Höhe von ein Viertel des Nettonachlasses verlangen (§§ 2303, 1924 BGB). Der Erblasser tut in derartigen Fällen gut daran, für genügend Barmittel zu sorgen, damit die Pflichtteilszahlung nach seinem Tode aus dem Nachlass erbracht werden kann.

c) Sonstige Grenzen

Weitere Schranken der Testierfreiheit ergeben sich aus dem Prinzip der Höchstpersönlichkeit und aus §§ 134, 138 BGB⁵²¹. Hierauf wird weiter unten näher eingegangen.

II. Testierwille

Die Errichtung eines Testamentes setzt voraus, dass der Erblasser einen entsprechenden Testierwillen hat, d. h. er muss den Willen haben, ein rechtsverbindliches Testament zu errichten⁵²². Regelmäßig wird dieses Tatbestandselement unproblematisch zu bejahen sein, sofern nicht besondere Umstände Anlass zu Zweifeln geben⁵²³. Ausnahmefälle stellen idZ das Scherztestament, das Scheintestament sowie das Testament unter geheimem Vorbehalt dar.

Bei einem Scherztestament wird eine nicht ernstlich gemeinte letztwillige Verfügung in der Erwartung errichtet, dass der Mangel an Ernstlichkeit nicht verkannt wird⁵²⁴. Ein solches Testament ist nach § 118 BGB als nichtig anzusehen, ohne dass der vermeintlich Bedachte einen Ver-

518 Rott/Jansen, NWB-EV 2010, 431, 432; Krause, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 2 Rz 256

519 Krause, in: Frieser u. a., Handbuch Erbrecht, 2002, Kap. 2 Rz 258

520 BVerfG, ZEV 2005, 301; BVerfG, ZEV 2000, 399; BGH, MDR 1999, 360

521 Frank, Erbrecht, 2000, § 3 Rz 1

522 Burkart, in: Münchener Kommentar, BGB Bd. 9, 3. Aufl. 1997, § 2247 Rz 5

523 Palandt-Edenhofer, BGB, 62. Aufl. 2003, § 2247 Rz 4

524 Ebenroth, Erbrecht, 1992, Rz 224

trauensschutz geltend machen kann; denn eine letztwillige Verfügung rechtfertigt keinen Vertrauensschutz eines Dritten, wie auch § 2078 Abs. 3 BGB zu entnehmen ist⁵²⁵.

Bei einem Scheintestament wird ein Testament dagegen in Kenntnis des Bedachten nur zum Schein errichtet. Auch insoweit ist die Nichtigkeit des Testaments schon deswegen zu bejahen, weil es an schutzwürdigen Belangen des Bedachten fehlt⁵²⁶.

Dagegen sieht eine verbreitete Meinung Testamente unter geheimem Vorbehalt als wirksam an⁵²⁷; denn eine Willenserklärung, die mit dem geheimen Vorbehalt erfolgt, das Erklärte nicht zu wollen, ist nach allgemeinen Prinzipien wirksam (§ 116 S. 1 BGB). Richtigerweise kann § 116 BGB aber auf ein Testament grundsätzlich nicht angewendet werden, da dieses wegen der Einseitigkeit der darin niedergelegten Willenserklärung und der freien Widerruflichkeit prinzipiell keinen Vertrauenstatbestand schafft⁵²⁸. Deshalb ist auch ein Testament unter geheimen Vorbehalt grundsätzlich als nichtig anzusehen⁵²⁹. Von der Unbeachtlichkeit des geheimen Vorbehaltes ist gem. § 116 BGB nur dann auszugehen, wenn es sich um wechselbezügliche Verfügungen innerhalb eines gemeinschaftlichen Testamentes oder um einen Erbvertrag handelt⁵³⁰.

III. Testamentsformen

Das Gesetz kennt **drei Testamentsformen**, die sich in erster Linie in der Art und Weise der Testamenterrichtung voneinander unterscheiden: das notarielle (auch: öffentliche) Testament, das eigenhändige Testament (§ 2231 BGB) und das Nottestament (§§ 2249 ff. BGB). Videotestamente sind dagegen unwirksam⁵³¹.

1) Notarielles Testament

Zur Niederschrift eines Notars kann ein Testament errichtet werden, indem der Erblasser dem Notar eine Schrift mit der Erklärung übergibt, dass die Schrift seinen letzten Willen enthalte (§ 2232 S. 1 BGB)⁵³². Der Erblasser kann die Schrift offen oder verschlossen übergeben; sie braucht nicht von ihm geschrieben zu sein (§ 2232 S. 2 BGB). Daneben kann ein notarielles Testament auch in der Weise errichtet werden, dass der Erblasser dem Notar seinen letzten Willen zur Niederschrift erklärt (§ 2232 S. 1 BGB). Der Notar wird dann ein Testament entwerfen, dieses nach Billigung durch den Erblasser noch einmal in dessen Gegenwart verlesen, worauf der Erblasser die Urkunde vor dem Notar unterzeichnen wird.

Die nach § 2232 S. 1 BGB erforderliche Erklärung kann mündlich oder in nonverbaler Weise abgegeben werden, etwa in der Weise, dass ein sprachbehinderter und schreibunfähiger Erblasser

525 Brox, Erbrecht, 18. Aufl. 2000, Rz 253

526 Schlüter, Erbrecht, 14. Aufl. 2000, Rz 223

527 BayObLG, FamRZ 1977, 347; Staudinger/Otte, BGB, Vorbem. zu §§ 2064 bis 2086 Rz 12 ff.

528 Ebenroth, Erbrecht, 1992, Rz 287

529 Brox, Erbrecht, 18. Aufl. 2000, Rz 252

530 Schlüter, Erbrecht, 14. Aufl. 2000, Rz 222

531 Rott/Jansen, NWB-EV 2010, 431, 433

532 Vgl. auch Palandt-Edenhofer, BGB, 62. Aufl. 2003, § 2232 Rz 1 ff.