

**FINANZ UND STEUERN**

**Band 13**

Harald Horschitz | Walter Groß  
Stefan Lahme | Lars Zipfel | Elisabeth Knak  
Michael Szczesny | Holger Rüttenauer

# Erbschaft- und Schenkungssteuer, Bewertungsrecht

19. Auflage

MIT  
GRUNDERWERB-  
STEUER  
UND  
GRUNDSTEUER

SCHÄFFER  
POESCHEL

SCHÄFFER  

---

POESCHEL

# **Finanz und Steuern**

Band 13

# Erbschaft- und Schenkungsteuer, Bewertungsrecht

von

## **Dr. Harald Horschitz**

Professor a. D.  
an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

## **Walter Groß**

Professor a. D.  
an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

## **Dr. Stefan Lahme**

Professor  
an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

## **Dr. Lars Zipfel**

Professor  
an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

## **Elisabeth Knak**

Oberregierungsrätin  
an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

## **Dr. Michael Szczesny**

Professor  
an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

## **Holger Rüttenauer**

Dozent  
an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

19. vollständig überarbeitete Auflage

2018 Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Bearbeiterübersicht:

**Horschitz:** Kapitel 1 Teile A, B 1–3.5, B 3.7

**Knak:** Kapitel 1 Teil F; Kapitel 3 Teile C, D

**Lahme:** Kapitel 1 Teile B 3.6, D, H; Kapitel 2

**Rüttenauer:** Kapitel 1 Teil B 3.6

**Szczesny:** Kapitel 1 Teile C, F; Kapitel 3 Teile A, B

**Zipfel:** Kapitel 1 Teil G

Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem, säurefreiem und alterungsbeständigem Papier

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese

Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie;

detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über

< <http://dnb.d-nb.de> > abrufbar.

Print ISBN 978-3-7910-3701-1 Bestell-Nr. 20183-0002

ePDF ISBN 978-3-7910-3702-8 Bestell-Nr. 20183-0151

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2018 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

[www.schaeffer-poeschel.de](http://www.schaeffer-poeschel.de)

[service@schaeffer-poeschel.de](mailto:service@schaeffer-poeschel.de)

Umschlagentwurf: Goldener Westen, Berlin

Umschlaggestaltung: Kienle gestaltet, Stuttgart

Satz: primustype Hurler GmbH, Notzingen

November 2018

**Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart**

Ein Unternehmen der Haufe Group

## Vorwort zur 19. Auflage

Das Bewertungsrecht ist in Ausbildung und Praxis ein wichtiges, für eine Reihe von Steuerarten verbindliches und dennoch oftmals zu wenig beachtetes Gebiet des Steuerrechts. Obwohl der Wertermittlung immense Bedeutung für die Steuerbelastungshöhe zukommt.

Sowohl das Bewertungsrecht als auch die besonderen Steuergesetze unterliegen erheblichen Veränderungen, welche nicht zuletzt auch durch mehrere jüngere, höchstrichterliche Entscheidungen beeinflusst wurden. So hat die vom Bundesverfassungsgericht festgestellte Verfassungswidrigkeit des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes zu erheblichen Änderungen bei der Begünstigung von Unternehmensvermögen geführt. Im Falle der Bewertung für Grunderwerbsteuerzwecke führt die neue Wertermittlungsgrundlage zu erheblichen Steuermehrbelastungen. Hinsichtlich der ebenfalls als verfassungswidrig angesehenen Einheitsbewertung hat das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber eine Frist zur Neuregelung der Bewertung bis Ende 2019 gesetzt. Aufgrund der immensen administrativen Belastung bei der Neubewertung sämtlicher Grundstücke im Inland gelten die bisherigen Einheitswerte dann längstens noch bis zum 31.12.2024.

Die Verfasser stellen das Bewertungsgesetz und das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz – auch anhand von zahlreichen Schaubildern und Praxisbeispielen – so anschaulich wie möglich dar und zeigen hierbei insbesondere im Erbschaft- und Schenkungsteuerteil die Verbindungen zwischen Bewertung und Erbschaft- und Schenkungsteuer auf. Die Ausführungen basieren auf der umfangreichen praktischen und langjährigen Erfahrung der Verfasser an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg sowie in der steuerlichen Gestaltungsberatung.

Der Band enthält in Kapitel 1 die Grundzüge des Erbrechts, des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts sowie eine umfassende Darstellung zur Bedarfsbewertung für den Grundbesitz, das Betriebsvermögen und die nicht notierten Anteile an Kapitalgesellschaften sowie zum übrigen Vermögen für die Erbschaft- und Schenkungsteuer. In Kapitel 2 wird das Grunderwerbsteuerrecht einschließlich der hierbei maßgeblichen Bewertung behandelt. Das abschließende Kapitel 3 enthält einen Überblick über das Grundsteuerrecht und stellt die Einheitsbewertung des Grundbesitzes für Zwecke der Grundsteuer eingehend dar.

Durch Aufnahme von einfachen, aber auch umfangreicheren Beispielen und Fällen sollen sowohl Anfängern der Zugang zu der Materie eröffnet als auch Fortgeschrittene auf Prüfungsniveau geführt werden. Für die Anwendung in der Praxis hat sich das Buch ebenfalls bestens bewährt.

Das Lehrbuch wurde vollständig überarbeitet und basiert auf den aktuellsten gesetzlichen Regelungen mit dem Stand vom September 2018 und den hierzu ergangenen Verwaltungsvorschriften und Verfügungen (inkl. dem koordinierten Ländererlass zur Begünstigung von Unternehmensvermögen). Neu in das Autorenteam aufgenommen wurde Herr Holger Rüttenauer, der seit mehreren Jahren in der Finanzverwaltung im Bereich Erbschaftsteuer und Unternehmensbewertung sowie als Lehrbeauftragter an der Hochschule in Ludwigsburg tätig ist.

Wir wünschen den Lesern, Studierenden und Praxisanwendern viel Erfolg beim Studium der Lektüre.



# Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 19. Auflage .....	V
Abkürzungsverzeichnis .....	XXV

## Kapitel 1 Erbschaft- und Schenkungsteuer

### Teil A Erbrecht

1	<b>Verknüpfung von Erbschaftsteuerrecht und Zivilrecht</b> .....	3
2	<b>Zivilrechtliche Regelungen</b> .....	3
2.1	Erben .....	3
2.1.1	Gesetzliche Erbfolge .....	3
2.1.2	Das Erbrecht des Ehegatten und des eingetragenen Lebenspartners .....	5
2.1.3	Gewillkürte Erbfolge .....	9
2.1.3.1	Das Testament .....	9
2.1.3.2	Der Erbvertrag .....	11
2.1.3.3	Die Einsetzung von Erben .....	12
2.1.3.4	Der Ausschluss von Erben .....	12
2.1.3.5	Vorerbe und Nacherbe .....	13
2.1.3.6	Vermächtnis und Auflage .....	13
2.1.3.7	Rechtsgeschäft unter Lebenden auf den Todesfall .....	15
2.1.3.8	Schranken des letzten Willens .....	15
2.1.3.9	Erbrecht und Unternehmensnachfolge .....	15
2.1.3.9.1	Einzelunternehmen .....	15
2.1.3.9.2	Personengesellschaft .....	16
2.1.3.9.3	Kapitalgesellschaft .....	17
2.1.3.10	Die Anfechtung einer letztwilligen Verfügung .....	17
2.1.4	Der Pflichtteil .....	18
2.1.5	Die Erbengemeinschaft .....	22
2.1.6	Haftung und Haftungsbeschränkung .....	23
2.1.7	Der Erbschein .....	24
2.2	Die Schenkung .....	24

### Teil B Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

1	<b>Allgemeines</b> .....	27
2	<b>Steuerpflicht</b> .....	28
2.1	Persönliche Steuerpflicht .....	28
2.1.1	Unbeschränkte Steuerpflicht .....	28
2.1.2	Beschränkte Steuerpflicht .....	29
2.1.3	Erweiterte beschränkte Steuerpflicht .....	29
2.1.4	Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht .....	31
2.2	Erwerb von Todes wegen .....	31
2.2.1	Erbfolge .....	32
2.2.2	Teilungsanordnung und Vorausvermächtnis .....	33
2.2.3	Vermächtnis .....	34
2.2.4	Pflichtteilsanspruch .....	35
2.2.5	Schenkungen auf den Todesfall .....	36
2.2.6	Ausscheiden eines Erblassers aus einer Personengesellschaft zum Buchwert .....	37
2.2.7	Vermächtnisgleicher Erwerb .....	38
2.2.8	Erwerb durch Vertrag zu Gunsten Dritter .....	39
2.2.9	Sonstige Erwerbe von Todes wegen .....	40
2.3	Fortgesetzte Gütergemeinschaft .....	41
2.4	Zugewinnausgleich .....	42



2.5	Vorerbschaft und Nacherbschaft .....	45
2.6	Schenkungen unter Lebenden .....	52
2.6.1	Freigebige Zuwendungen .....	52
2.6.2	Gemischte Schenkung .....	53
2.6.3	Schenkung unter Auflage .....	53
2.6.4	Mittelbare Schenkung .....	54
2.6.4.1	Mittelbare Grundstücksschenkung .....	54
2.6.4.2	Mittelbare Schenkung von Betriebsvermögen .....	56
2.6.5	Andere Arten der Schenkung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG .....	56
2.7	Die übrigen Schenkungstatbestände des § 7 ErbStG .....	58
2.7.1	Vollziehung einer vom Schenker angeordneten Auflage .....	58
2.7.2	Vereinbarung der Gütergemeinschaft .....	59
2.7.3	Abfindung für einen Erbverzicht .....	60
2.7.4	Stiftung .....	60
2.7.5	Zweckzuwendung .....	61
2.8	Entstehen der Steuer .....	61
3	<b>Wertermittlung</b> .....	62
3.1	Die Bereicherung .....	62
3.1.1	Erbfall .....	63
3.1.2	Schenkung .....	64
3.1.3	Übertragung von Anteilen an vermögensverwaltenden Personengesellschaften .....	65
3.1.4	Übernahme der Schenkungsteuer durch den Schenker .....	65
3.2	Bewertungsstichtag .....	66
3.3	Übersicht über die Wertermittlung der Bereicherung .....	66
3.4	Abrundung .....	70
3.5	Steuerbefreiungen .....	70
3.6	Die Verschonung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und des Unternehmensvermögens .....	74
3.6.1	Hintergrund der Änderung der Verschonungsregelungen .....	75
3.6.2	Allgemeines .....	75
3.6.3	Ermittlung des begünstigten Vermögens .....	76
3.6.3.1	Grundsätzliches .....	76
3.6.3.2	Reihenfolge zur Ermittlung des begünstigten Vermögens .....	77
3.6.3.3	Begünstigungsfähiges Vermögen .....	77
3.6.3.4	Ermittlung des Verwaltungsvermögens .....	80
3.6.3.5	Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen .....	84
3.6.3.6	Berücksichtigung von Schulden .....	85
3.6.3.7	90%-Verwaltungsvermögenstest .....	86
3.6.3.8	Finanzmitteltest .....	88
3.6.3.9	Ermittlung des Netto-Verwaltungsvermögens .....	88
3.6.3.10	Unschädliches Verwaltungsvermögen von 10 % .....	90
3.6.3.11	Ermittlung des begünstigten Vermögens .....	91
3.6.3.12	Zusammenfassendes Beispiel .....	91
3.6.4	Investitionsklausel .....	93
3.6.5	Verbundvermögensaufstellung in mehrstufigen Beteiligungsstrukturen .....	94
3.6.6	Verfahrensrechtliche Regelungen .....	96
3.6.7	Vorwegabschlag (lt. A 13a.19 LE) wegen gesellschaftsvertraglicher Verfügungsbeschränkungen .....	97
3.6.8	Verschonungsregelungen .....	98
3.6.8.1	Regelverschonung .....	98
3.6.8.2	Optionsverschonung .....	99
3.6.9	Behaltensregelungen .....	100
3.6.9.1	Allgemeines .....	100
3.6.9.2	Verstoß gegen die Behaltensregelungen .....	101
3.6.9.3	Verstoß gegen die Entnahmebegrenzung .....	101
3.6.9.4	Reinvestitionsklausel .....	102
3.6.10	Lohnsummenregelung .....	102
3.6.10.1	Grundlagen .....	102
3.6.10.2	Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten .....	103

3.6.10.3	Ermittlung der Ausgangslohnsumme .....	104
3.6.10.4	Lohnsumme bei Erwerb mehrerer wirtschaftlicher Einheiten .....	104
3.6.11	Durchführung der Nachversteuerung .....	105
3.6.12	Begünstigungen für Großunternehmen .....	105
3.6.12.1	Hintergrund der Sonderregelungen .....	106
3.6.12.2	Großunternehmen .....	106
3.6.12.2.1	Übersteigen des Schwellenwerts von 26 Mio. € .....	106
3.6.12.2.2	Zusammenrechnung im 10-Jahreszeitraum .....	107
3.6.12.2.3	Wertansatz früherer Erwerbe bei Schwellenwertprüfung .....	108
3.6.12.3	Antragsgebundene Wahlrechte bei Erwerb von Großunternehmen .....	110
3.6.12.4	Abschmelzmodell nach § 13c ErbStG .....	111
3.6.12.4.1	Reduzierung des Verschonungsabschlags .....	111
3.6.12.4.2	Kein Verschonungsabschlag für Großunternehmen .....	113
3.6.12.4.3	Rückwirkend reduzierter Verschonungsabschlag für frühere Erwerbe .....	114
3.6.12.4.4	Anwendung der Lohnsummen- und Behaltensvoraussetzungen .....	115
3.6.12.4.5	Begünstigte Erwerbe bei Familienstiftungen .....	116
3.6.12.5	Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG .....	116
3.6.12.5.1	Grundprinzip .....	116
3.6.12.5.2	Ermittlung der auf begünstigtes Vermögen entfallenden Steuer .....	117
3.6.12.5.3	Ermittlung des verfügbaren Vermögens nach § 28a Abs. 2 ErbStG .....	119
3.6.12.5.4	Erlass unter auflösender Bedingung .....	120
3.6.12.5.5	Verschonungsbedarfsprüfung bei Familienstiftung .....	121
3.7	Verschonung des Grundvermögens (§ 13d ErbStG) .....	121
4	<b>Berechnung der Steuer</b> .....	123
4.1	Berücksichtigung früherer Erwerbe (§ 14 ErbStG) .....	123
4.2	Steuerklassen (§ 15 ErbStG) .....	126
4.3	Freibeträge (§ 16 ErbStG) .....	127
4.4	Besonderer Versorgungsfreibetrag (§ 17 ErbStG) .....	127
4.5	Steuersätze (§ 19 ErbStG) .....	129
4.6	Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG .....	130
4.7	Mehrfacher Erwerb desselben Vermögens, § 27 ErbStG .....	133
5	<b>Renten- und Nießbrauchslasten</b> .....	134
6	<b>Erbengemeinschaft</b> .....	135
7	<b>Steuerfestsetzung und Erhebung, § 20 ErbStG</b> .....	137
7.1	Steuerschuldner .....	137
7.2	Anzeige des Erwerbs (§ 30 ErbStG), Steuererklärung (§ 31 ErbStG) und Steuerfestsetzung (§§ 22, 23 ErbStG) .....	137

## Teil C Allgemeine Vorschriften zum Bewertungsrecht

1	<b>Begriff und Aufgabe der Bewertung</b> .....	139
2	<b>Bewertungsvorschriften</b> .....	139
3	<b>Entstehung und Entwicklung des Bewertungsgesetzes</b> .....	139
3.1	Entstehung .....	139
3.2	Durchführungs-Verordnungen .....	140
3.3	Verwaltungsanordnungen .....	141
4	<b>Aufgabe und Bedeutung des BewG</b> .....	142
5	<b>Gliederung und Geltungsbereich des BewG</b> .....	142
5.1	Geltungsbereich des Ersten Teils (Allgemeine Bewertungsvorschriften) .....	143
5.1.1	Grundsatz .....	143
5.1.2	Ausnahmen .....	143
5.2	Geltungsbereich des Zweiten Teils (Besondere Bewertungsvorschriften) .....	144
5.2.1	Abgrenzung nach Steuerarten .....	144
5.2.2	Abgrenzung nach Vermögensarten .....	145
5.3	Abgrenzung nach Belegenheit .....	146
5.4	Verhältnis der verschiedenen Teile und Abschnitte des BewG zueinander .....	146

5.5	Übersicht zu §§ 1 und 17 BewG .....	148
6	<b>Bewertungsgegenstand</b> .....	149
6.1	Allgemeines .....	149
6.2	Wirtschaftsgut .....	149
6.2.1	Begriff .....	149
6.2.2	Das einzelne Wirtschaftsgut als wirtschaftliche Einheit oder als Teil einer solchen .....	150
6.3	Wirtschaftliche Einheit .....	151
6.3.1	Einheitliches Eigentum .....	151
6.3.1.1	Grundsatz .....	151
6.3.1.2	Ausnahmen von dem Grundsatz des einheitlichen Eigentums .....	152
6.3.1.2.1	Wirtschaftsgüter der Ehegatten oder Lebenspartner .....	152
6.3.1.2.2	Besonderheiten beim Grundbesitz im Rahmen der Einheitsbewertung .....	153
6.3.2	Verkehrsanschauung .....	153
6.3.2.1	Verkehrsanschauung und einheitliche Zweckbestimmung .....	153
6.3.2.2	Geteilte Zweckbestimmung .....	156
6.3.3	Einheitliche Vermögensart .....	156
6.4	Bestimmung der wirtschaftlichen Einheit durch Spezialvorschriften .....	157
6.5	Bewertung der wirtschaftlichen Einheit im Ganzen .....	157
6.5.1	Bewertung der zusammengesetzten wirtschaftlichen Einheit .....	158
6.5.2	Ausnahmen von dem Grundsatz der Bewertung im Ganzen bei einer zusammengesetzten wirtschaftlichen Einheit .....	158
6.5.3	Bewertung einer gemeinschaftlichen wirtschaftlichen Einheit .....	159
6.6	Zurechnung .....	159
6.6.1	Sicherungsübereignung .....	160
6.6.2	Treuhandverhältnisse .....	160
6.6.3	Eigenbesitz .....	161
7	<b>Bewertungsmaßstäbe und Bewertungsmethoden</b> .....	162
7.1	Allgemeines .....	162
7.2	Bewertungsmaßstäbe .....	163
7.2.1	Arten .....	163
7.2.2	Anwendung der verschiedenen Bewertungsmaßstäbe innerhalb der einzelnen Teile des BewG .....	163
7.3	Bewertungsmethoden .....	164
8	<b>Bewertungsmaßstab gemeiner Wert</b> .....	165
8.1	Bedeutung und Anwendungsbereich .....	165
8.2	Begriff und Merkmale .....	165
8.2.1	Erzielbarer Veräußerungspreis .....	165
8.2.2	Gewöhnlicher Geschäftsverkehr .....	166
8.2.3	Umstände, die den Preis beeinflussen .....	166
8.2.4	Ungewöhnliche Verhältnisse .....	167
8.2.5	Persönliche Verhältnisse .....	167
8.3	Ermittlung des gemeinen Werts .....	168
9	<b>Bewertungsmaßstab Teilwert</b> .....	168
9.1	Bedeutung .....	168
9.2	Begriff und Ermittlung des Teilwerts .....	169

## **Teil D Spezielle Vorschriften für die Bewertung einzelner Wirtschaftsgüter (§§ 4–8, 11–16 BewG)**

1	<b>Bedingung und Befristung</b> .....	170
1.1	Begriff der Bedingung und Befristung .....	170
1.2	Bewertungsrechtliche Behandlung von Bedingung und Befristung .....	171
1.2.1	Aufschiebend bedingter Erwerb .....	171
1.2.2	Auflösend bedingter Erwerb .....	172
1.2.3	Aufschiebend bedingte Lasten .....	173
1.2.4	Auflösend bedingte Lasten .....	174

1.2.5	Befristungen .....	175
1.2.6	Übersicht .....	175
2	<b>Bewertung der Wertpapiere und Anteile (Allgemeines)</b> .....	178
2.1	Anwendungsbereich des § 11 BewG .....	178
2.2	Begriff und Abgrenzung .....	178
2.2.1	Wertpapiere .....	178
2.2.2	Schuldbuchforderungen .....	180
2.2.3	Anteile, die nicht durch Wertpapiere verbrieft sind .....	180
2.2.4	Beteiligungen .....	180
2.2.5	Investmentzertifikate .....	181
2.3	Stichtag für die Bewertung .....	181
2.4	Bewertungsmaßstäbe .....	181
2.5	Übersicht .....	182
3	<b>Bewertung mit dem Kurswert im Einzelnen</b> .....	184
3.1	Allgemeines .....	184
3.2	Börse und Kurs .....	184
3.3	Freiverkehr .....	184
3.4	Maßgeblichkeit des Kurswerts .....	185
4	<b>Bewertung von Anteilen mit dem gemeinen Wert im Einzelnen</b> .....	186
4.1	Ableitung des gemeinen Werts aus Verkäufen .....	186
4.2	Schätzung nach anderen Verfahren .....	188
4.2.1	Ermittlung des gemeinen Werts .....	189
4.2.2	Stichtag für die Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften .....	189
5	<b>Bewertung von Investmentzertifikaten im Einzelnen</b> .....	189
6	<b>Bewertung von Kapitalforderungen und Kapitalschulden</b> .....	190
6.1	Begriff der Kapitalforderungen .....	190
6.2	Anwendungsbereich des § 12 BewG .....	190
6.3	Der Nennwert als Bewertungsgrundsatz .....	191
6.4	Bewertung über dem Nennwert .....	191
6.4.1	Voraussetzungen .....	191
6.4.2	Einlage eines stillen Gesellschafters .....	192
6.5	Bewertung unter dem Nennwert .....	194
6.5.1	Uneinbringliche Forderungen .....	194
6.5.2	Unsichere (zweifelhafte) Forderungen .....	195
6.5.3	Unverzinsliche Forderungen .....	195
6.5.4	Niedrig verzinsliche Forderungen .....	198
6.5.5	Andere wertmindernde Umstände .....	199
6.6	Bewertung der Kapitalschulden .....	200
6.6.1	Allgemeines .....	200
6.6.2	Besonderheiten .....	200
6.7	Bewertung von noch nicht fälligen Ansprüchen aus Lebens-, Kapital- oder Renten- versicherungen .....	201
6.7.1	Begriffe .....	201
6.7.2	Bewertungsmaßstäbe .....	201
6.8	Bewertungsstichtag .....	201
7	<b>Bewertung der wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen</b> .....	202
7.1	Begriffe .....	202
7.2	Ermittlung des Jahreswerts wiederkehrender Nutzungen und Leistungen .....	203
7.2.1	Grundsätze .....	203
7.2.2	Begrenzung des Jahreswerts bei Nutzungen eines Wirtschaftsguts .....	204
7.2.2.1	Nutzungen .....	204
7.2.2.2	Sonderfälle .....	206
7.3	Bewertung von Nutzungen und Leistungen auf bestimmte Zeit .....	208
7.3.1	Berechnung nach Tabelle 6 .....	208
7.3.2	Begrenzung des Kapitalwerts .....	209

7.4	Bewertung immerwährender Nutzungen und Leistungen .....	209
7.5	Bewertung von Nutzungen und Leistungen von unbestimmter Dauer .....	210
7.5.1	Allgemeines .....	210
7.5.2	Vorrang des § 14 BewG .....	211
7.5.3	Konkurrenz gegenüber § 14 und gegenüber § 13 Abs. 1 BewG .....	211
7.6	Bewertung lebenslänglicher Nutzungen und Leistungen .....	212
7.6.1	Grundsätze .....	212
7.6.2	Abhängigkeit der Nutzung von der Lebenszeit mehrerer Personen .....	214
7.6.3	Berichtigung der nicht laufend veranlagten Steuern bei vorzeitigem Wegfall .....	216
7.7	Der gemeine Wert wiederkehrender Nutzungen und Leistungen in Ausnahmefällen .....	217
7.8	Bewertungsstichtag .....	217
7.9	Besteuerung von Renten, Nutzungen und Leistungen beim Empfänger .....	218
8	<b>Übriges Vermögen</b> .....	218

## Teil E Verfahrensrechtliche Vorschriften für die Bedarfsbewertung

1	<b>Vorbemerkungen und historische Entwicklung der Bedarfsbewertung</b> .....	220
2	<b>Allgemeines zur Bedarfsbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer</b> ...	223
2.1	Begriff, Zweck und Zeitpunkt der Bedarfsbewertung .....	223
2.2	Regelungen zur Ermittlung der Bedarfswerte .....	224
2.3	Maßgebender Bewertungsmaßstab .....	224
2.4	Abgrenzung der einzelnen Vermögensarten .....	225
3	<b>Verfahrensrechtliche Durchführung der Bedarfsbewertung</b> .....	225
3.1	Gesonderte Feststellungen für bestimmte Fälle der Bedarfsbewertung .....	225
3.2	Feststellungen im Feststellungsbescheid .....	226
3.3	Zurechnung der gesondert festzustellenden Bedarfswerte .....	227
3.3.1	Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit des Grundbesitzes .....	227
3.3.2	Zurechnung des Werts des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen einer Personengesellschaft .....	228
3.3.3	Zurechnung des Werts nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften .....	229
3.3.4	Zurechnung der Beteiligung (des Anteils) an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft bzw. Gemeinschaft .....	229
3.4	Gesonderte Feststellungen bei mehrmaligem Erwerb innerhalb eines Jahres .....	230
3.5	Weitere Besonderheiten bei der gesonderten Feststellung von Bedarfswerten für das Betriebsvermögen oder eines Anteils am Betriebsvermögen einer Personengesellschaft oder des Anteils an einer Kapitalgesellschaft .....	230
3.6	Vorläufiger Verzicht auf die gesonderte Feststellung eines Grundbesitzwerts .....	231
3.7	Besonderheiten bei der Feststellung eines Grundbesitzwerts für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen .....	231
4	<b>Örtliche Zuständigkeit für die gesonderten Feststellungen</b> .....	232
5	<b>Erklärungspflicht, Verfahrensvorschriften für die gesonderte Feststellung, Feststellungsfrist</b> .....	232
6	<b>Beteiligte am Feststellungsverfahren</b> .....	233
7	<b>Rechtsbehelfsbefugnis</b> .....	234
8	<b>Außenprüfung</b> .....	234
9	<b>Abrundung der Bedarfswerte</b> .....	234
10	<b>Beziehung der Grundbesitzbedarfswerte zu den Einheitswerten des Grundbesitzes</b> ...	235

## Teil F Bedarfsbewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

1	<b>Rechtsgrundlagen</b> .....	236
2	<b>Begriff und Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens</b> .....	236
2.1	Begriff der Land- und Forstwirtschaft .....	236
2.2	Wirtschaftliche Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens .....	236
2.3	Zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörende Wirtschaftsgüter .....	238

2.4	Bestimmte Wirtschaftsgüter, die nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören .....	240
3	<b>Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens gegenüber den anderen Vermögensarten</b> .....	241
3.1	Abgrenzung gegenüber dem Grundvermögen .....	241
3.1.1	Abgrenzung des Grund und Bodens .....	241
3.1.2	Abgrenzung der Wirtschaftsgebäude .....	242
3.1.3	Besondere Abgrenzungsregelung für den Grund und Boden .....	243
3.1.3.1	Abgrenzung nach § 159 Abs. 3 BewG (Bauland) .....	244
3.1.3.2	Abgrenzung nach § 159 Abs. 2 BewG (Betrieb als Existenzgrundlage) .....	245
3.1.3.3	Abgrenzung nach § 159 Abs. 1 BewG .....	245
3.2	Abgrenzung gegenüber dem Betriebsvermögen .....	246
3.2.1	Nebeneinander von Betrieb der Land- und Forstwirtschaft und Gewerbebetrieb .....	247
3.2.2	Land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit als Teil eines Gewerbebetriebs .....	247
3.2.3	Gemischte Betriebe .....	248
3.2.4	Absetzung der Erzeugnisse über eigenes Handels- oder Dienstleistungsgeschäft .....	249
3.2.5	Tierhaltung und Tierzucht mit nicht ausreichend bewirtschafteten Flächen .....	250
3.2.6	Beherbergung von Fremden .....	250
3.2.7	Verwendung von Wirtschaftsgütern außerhalb des Betriebs .....	250
3.2.8	Energieerzeugung .....	251
3.3	Abgrenzung gegenüber dem übrigen Vermögen .....	251
4	<b>Gliederung sowie Umfang und Bestandteile des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft</b> .....	251
4.1	Allgemeines .....	251
4.2	Wirtschaftsteil .....	251
4.2.2	Gliederung des Wirtschaftsteils .....	253
4.2.3	Begriff und Umfang der einzelnen Bereiche des Wirtschaftsteils .....	253
4.2.3.1	Begriff und Abgrenzung der land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen .....	253
4.2.3.2	Begriff und Abgrenzung der Nebenbetriebe .....	254
4.2.3.3	Begriff und Abgrenzung des Abbaulands, Geringstlands und Unlands .....	255
4.2.3.4	Sonderfall: Stückländereien .....	255
4.2.3.5	Abgrenzungen der Tierbestände der landwirtschaftlichen Nutzung von der gewerblichen Nutzung .....	256
4.3	Betriebswohnungen .....	258
4.4	Wohnteil .....	259
5	<b>Bewertungstichtag</b> .....	259
6	<b>Bewertung des Wirtschaftsteils</b> .....	260
6.1	Bewertungsmaßstab und Wertermittlungsverfahren für den Wirtschaftsteil .....	260
6.2	Ermittlung der Wirtschaftswerte im Reingewinnverfahren .....	263
6.2.1	Grundsätze .....	263
6.2.2	Ermittlung des Reingewinns für die landwirtschaftliche Nutzung .....	264
6.2.3	Ermittlung des Reingewinns für die forstwirtschaftliche Nutzung .....	266
6.2.4	Ermittlung des Reingewinns für die weinbauliche Nutzung .....	266
6.2.5	Ermittlung des Reingewinns für die gärtnerische Nutzung .....	267
6.2.6	Ermittlung des Reingewinns für die Sondernutzungen Spargel, Hopfen und Tabak .....	267
6.2.7	Ermittlung des Reingewinns für die sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen sowie für die Nebenbetriebe und das Abbauland .....	267
6.2.8	Reingewinn für das Geringstland und Unland .....	268
6.2.9	Ab- und Aufrundung .....	268
6.3	Ermittlung des Mindestwerts .....	268
6.3.1	Grundsätze .....	268
6.3.2	Getrennte Wertermittlung für Grund und Boden und übrige Wirtschaftsgüter .....	268
6.3.3	Ermittlung des Mindestwerts für den Grund und Boden .....	268
6.3.4	Ermittlung des Mindestwerts für die übrigen Wirtschaftsgüter (Besatzkapital) .....	269
6.3.5	Berücksichtigung von Verbindlichkeiten und Zusammensetzung des Mindestwerts .....	269
6.3.6	Sonderfall: Ermittlung des Mindestwerts für Stückländereien .....	270

6.3.7	Ermittlung des Werts von Anteilen an gemeinschaftlichen Tierhaltungen .....	271
6.3.8	Ab- und Aufrundung des Mindestwerts .....	271
6.4	Ermittlung und Ansatz des Wirtschaftswerts mit dem Fortführungswert .....	271
6.4.1	Grundsatz .....	271
6.4.2	Ausnahme: Nachgewiesener niedrigerer gemeiner Wert .....	271
6.5	Liquidationswert als abweichender rückwirkender Bewertungsmaßstab (Liquidationswertverfahren) .....	271
6.5.1	Fälle für den rückwirkenden Ansatz des Liquidationswerts .....	271
6.5.2	Ermittlung des Liquidationswerts .....	272
6.5.2.1	Grundsätze .....	272
6.5.2.2	Veräußerung des ganzen Betriebs .....	273
6.5.2.3	Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter .....	273
6.5.3	Vermeidung des Liquidationswerts (Reinvestitionsklausel) .....	274
7	<b>Bewertung der Betriebswohnungen und des Wohnteils</b> .....	274
7.1	Grundsätzliche Wertermittlung .....	274
7.2	Ermäßigung zur Berücksichtigung von Besonderheiten .....	274
7.3	Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts (Öffnungsklausel) .....	275
8	<b>Grundbesitzwert des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft</b> .....	275
8.1	Zusammensetzung des Grundbesitzwerts .....	275
8.2	Wertansatz für einen Betrieb Stückländereien .....	276
8.3	Aufteilung des Grundbesitzwerts bei Personengesellschaften oder Gemeinschaften .....	276
9	<b>Bewertung von land- und forstwirtschaftlichen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen</b> .....	277

## Teil G Die Bedarfsbewertung des Grundvermögens (§§ 176 bis 198 BewG)

1	<b>Erbschaftsteuerliche Bewertungsvorschriften</b> .....	278
1.1	Bewertungsvorschriften im ErbStG .....	278
1.2	Gesonderte Feststellung von Grundstücken im Privatvermögen .....	278
1.2.1	Gesonderte Feststellung nach §§ 151, 157 BewG .....	278
1.2.2	Örtlich zuständiges Finanzamt für die gesonderte Feststellung .....	279
1.2.3	Ausnahmen von der gesonderten Feststellung .....	279
1.3	Besonderheiten bei der gesonderten Feststellung von inländischen Betriebsgrundstücken .....	279
1.3.1	Zugehörigkeit der Betriebsgrundstücke .....	279
1.3.2	Gesonderte Feststellung nach § 151 BewG im Besonderen .....	280
1.3.2.1	Erwerb von Betriebsvermögen .....	280
1.3.2.2	Besonderheiten beim Erwerb eines Anteils am Betriebsvermögen .....	280
1.3.2.3	Besonderheiten beim Erwerb eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft .....	281
1.3.3	Örtlich zuständiges Finanzamt für die gesonderte Feststellung .....	281
1.3.4	Ausnahmen von der gesonderten Feststellung .....	281
1.4	Besonderheiten bei der gesonderten Feststellung von ausländischen Grundstücken .....	282
1.5	Begriff des Grundvermögens .....	282
2	<b>Bewertung unbebauter Grundstücke</b> .....	282
2.1	Begriff des unbebauten Grundstücks .....	282
2.1.1	Gebäudebegriff .....	283
2.1.2	Merkmale der Benutzbarkeit und Bezugsfertigkeit .....	283
2.1.2.1	Merkmal der Benutzbarkeit .....	283
2.1.2.2	Merkmal der Bezugsfertigkeit .....	284
2.1.3	Merkmale der Nichtbenutzbarkeit .....	284
2.2	Bewertung der unbebauten Grundstücke .....	285
2.2.1	Allgemeine gesetzliche Voraussetzungen .....	285
2.2.2	Definition der Bodenrichtwerte und Entwicklungszustände .....	285
2.2.2.1	Bauerwartungsland .....	286
2.2.2.2	Rohbauland .....	286
2.2.2.3	Baureifes Land .....	286

2.2.3	Ansatz der Bodenrichtwerte und Bodenwerte pro m <sup>2</sup> .....	286
2.2.3.1	Bodenrichtwerte der Gutachterausschüsse .....	286
2.2.3.2	Anpassung des anzuwendenden Bodenrichtwerts für den Bodenwert pro m <sup>2</sup> .....	287
2.2.3.3	Ermittlung des Bodenwerts (Abrundung).....	289
2.2.3.4	Keine Bodenrichtwerte .....	289
3	<b>Bewertung bebauter Grundstücke</b> .....	290
3.1	Begriff des bebauten Grundstücks.....	290
3.2	Grundstücksarten .....	290
3.2.1	Ein- und Zweifamilienhäuser .....	291
3.2.2	Mietwohngrundstücke.....	291
3.2.3	Wohnungseigentum .....	291
3.2.4	Teileigentum .....	291
3.2.5	Geschäftsgrundstücke .....	291
3.2.6	Gemischt genutzte Grundstücke .....	291
3.2.7	Sonstige bebaute Grundstücke .....	291
3.2.8	Wohnung.....	291
3.3	Anzuwendende Bewertungsvorschriften .....	292
3.3.1	Anwendung des Vergleichswertverfahrens .....	292
3.3.2	Anwendung des Ertragswertverfahrens .....	292
3.3.3	Anwendung des Sachwertverfahrens .....	293
3.3.4	Zusammenfassung der anzuwendenden Bewertungsverfahren im Überblick .....	293
3.4	Bewertung nach dem Vergleichswertverfahren .....	294
3.4.1	Gesetzliche Grundlagen .....	294
3.4.2	Ergänzungen in den ErbStR.....	294
3.4.2.1	Bewertung nach dem Vergleichspreisverfahren.....	294
3.4.2.2	Bewertung nach Vergleichsfaktoren.....	295
3.4.2.3	Bewertung bei abweichenden Vergleichsfaktoren.....	295
3.5	Bewertung nach dem Ertragswertverfahren .....	295
3.5.1	Allgemeine Grundsätze .....	295
3.5.2	Berechnungsschema im Überblick .....	296
3.5.3	Ermittlung des Bodenwerts .....	296
3.5.4	Ermittlung des Gebäudeertragswerts.....	297
3.5.4.1	Ermittlung des Rohertrags .....	297
3.5.4.2	Ansatz der vereinbarten Miete .....	297
3.5.4.2.1	Bestandteile des Rohertrags.....	297
3.5.4.2.2	Keine Bestandteile des Rohertrags .....	298
3.5.4.2.3	Sonderfall der Betriebsaufspaltung.....	298
3.5.4.2.4	Nicht einzubeziehende Betriebskosten .....	298
3.5.4.3	Ansatz der üblichen Miete nach § 186 Abs. 2 BewG.....	299
3.5.4.3.1	Anwendungsbereich des Ansatzes der üblichen Miete .....	299
3.5.4.3.2	Ermittlung der üblichen Miete für den Rohertrag .....	300
3.5.5	Exkurs: Bestimmung der Restnutzungsdauer.....	302
3.5.5.1	Allgemeine Ausführungen zur Ermittlung der Restnutzungsdauer.....	302
3.5.5.2	Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer .....	302
3.5.5.3	Verlängerung der Restnutzungsdauer .....	304
3.5.5.4	Verkürzung der Restnutzungsdauer.....	305
3.5.5.5	Mindest-Restnutzungsdauer.....	306
3.5.5.6	Grundstück mit mehreren Gebäuden bzw. Gebäudeteilen .....	306
3.5.5.7	Ermittlung der Bewirtschaftungskosten .....	308
3.5.5.8	Ermittlung der Verzinsung des Bodenwerts .....	309
3.5.5.9	Kapitalisierung des Gebäudereinertrags.....	310
3.6	Bewertung nach dem Sachwertverfahren.....	311
3.6.1	Anwendung des Sachwertverfahrens .....	311
3.6.2	Allgemeines Berechnungsschema .....	311
3.6.3	Ermittlung des Bodenwerts .....	312



3.6.4	Ermittlung des Gebäudesachwerts .....	313
3.6.4.1	Regelherstellungswert des Gebäudes .....	313
3.6.4.1.1	Regelherstellungskosten vor dem 01.01.2016 .....	313
3.6.4.1.2	Gebäudeklasse .....	314
3.6.4.1.3	Feststellung der Unterkellerung oder eines ausgebauten Dachgeschosses .....	314
3.6.4.1.4	Ausstattungsstandard .....	314
3.6.4.1.5	Brutto-Grundfläche .....	316
3.6.4.2	Besonders werthaltige Außenanlagen .....	316
3.6.4.2.1	Regelherstellungskosten nach dem 31.12.2015 .....	316
3.6.4.2.2	Gebäudeklasse .....	318
3.6.4.2.3	Feststellung der Unterkellerung oder eines ausgebauten Dachgeschosses .....	318
3.6.4.2.4	Ausstattungsstandard .....	319
3.6.4.2.5	Brutto-Grundfläche .....	319
3.6.4.3	Alterswertminderung .....	319
3.6.4.4	Verlängerung der Restnutzungsdauer .....	320
3.6.4.4.6	Verkürzung der Restnutzungsdauer .....	323
3.6.4.4.7	Mindest-Restnutzungsdauer .....	323
3.6.4.4.8	Grundstück mit mehreren Gebäuden bzw. Gebäudeteilen .....	323
3.6.4.5	Ermittlung des endgültigen Grundbesitzwerts .....	324
3.7	Bewertung von Grundstücken in Sonderfällen .....	325
3.7.1	Bewertung in Erbbaurechtsfällen .....	325
3.7.1.1	Allgemeine Ausführungen .....	325
3.7.1.2	Begriff des Erbbaurechts .....	325
3.7.2	Bewertung des Erbbaurechts nach dem Bewertungsgesetz .....	326
3.7.2.1	Bewertung nach dem Vergleichswertverfahren .....	326
3.7.2.2	Alternative Bewertung zum Vergleichswertverfahren .....	326
3.7.2.2.1	Ermittlung des Bodenwertanteils .....	327
3.7.2.2.2	Ermittlung des Gebäudewertanteils .....	328
3.7.3	Bewertung des Erbbaugrundstücks .....	330
3.7.3.1	Bewertung im Vergleichswertverfahren .....	330
3.7.3.2	Alternative Bewertung zum Vergleichswertverfahren .....	331
3.7.3.2.1	Schema .....	331
3.7.3.2.2	Ermittlung des Bodenwertanteils nach § 194 Abs. 3 BewG .....	332
3.7.3.2.3	Ermittlung des Gebäudewertanteils nach § 194 Abs. 4 BewG .....	333
3.7.4	Bewertung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden .....	335
3.7.4.1	Definition der Gebäude auf fremdem Grund und Boden und des belasteten Grundstücks .....	335
3.7.4.2	Wertermittlung bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden und belasteten Grundstücken .....	335
3.7.4.2.1	Gebäude auf fremdem Grund und Boden bei einer Bewertung im Ertragswertverfahren .....	336
3.7.4.2.2	Gebäude auf fremdem Grund und Boden bei einer Bewertung im Sachwertverfahren .....	336
3.7.4.3	Wertermittlung des belasteten Grundstücks .....	336
3.7.5	Bewertung von Grundstücken im Zustand der Bebauung .....	337
3.7.5.1	Definition der Grundstücke im Zustand der Bebauung .....	337
3.7.5.1.1	Beginn der Baumaßnahme .....	337
3.7.5.1.2	Ende der Baumaßnahme .....	337
3.7.5.1.3	Errichtung von Gebäuden in Bauabschnitten .....	338
3.7.5.1.4	Gebäude im Zustand der Bebauung bei An-, Aus- oder Umbauten und Abgrenzung zu Betriebsvorrichtungen .....	338
3.7.5.2	Wertermittlung bei Grundstücken im Zustand der Bebauung .....	338
3.7.5.2.1	Konkretisierung der hinzuzurechnenden Herstellungskosten .....	338
3.7.5.2.2	Unbebaute Grundstücke im Zustand der Bebauung .....	339
3.7.5.2.3	Bebaute Grundstücke im Zustand der Bebauung .....	339
3.7.6	Bewertung von Gebäuden und Gebäudeteilen für den Zivilschutz .....	340
3.8	Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts .....	341

## Teil H Bedarfsbewertung des Betriebsvermögens und der Anteile an Kapitalgesellschaften

1	<b>Grundsätzliches</b> .....	342
1.1	Rechtsformneutrale Bewertung zum gemeinen Wert .....	342
1.2	Änderung der Interessenlage .....	342
1.3	Folgen für Abfindungsbeschränkungen bei Ausscheiden aus Gesellschaft .....	344
1.4	Einheitliche Bewertungsmethoden .....	345
1.5	Überblick über die Bewertungsmethoden .....	345
1.5.1	Vergleichsverkäufe .....	345
1.5.2	Vereinfachtes Ertragswertverfahren .....	346
1.5.3	Andere Methoden .....	347
1.5.4	Untergrenze: Substanzwert .....	350
1.6	Schema: Bewertungsmethoden zur Bewertung von Betriebsvermögen .....	351
1.7	Anwendungsbereich der Grundsätze zur Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften und von Betriebsvermögen .....	351
2	<b>Einzelheiten zur Bewertung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren</b> .....	352
2.1	Grundsätzliches .....	352
2.2	Keine Anwendung bei offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen .....	352
2.3	Feststellungslast .....	354
2.4	Aufbau und Wertermittlungsgrundsätze des vereinfachten Ertragswertverfahrens (§ 200 BewG) .....	355
2.4.1	Ermittlung des Jahresertrags (§ 201 BewG) .....	357
2.4.1.1	Nachhaltig erzielbarer Jahresertrag .....	357
2.4.1.2	Grundsatz: Die letzten drei Wirtschaftsjahre als Beurteilungszeitraum .....	357
2.4.1.3	Ermittlung der Betriebsergebnisse .....	359
2.4.2	Kapitalisierungsfaktor für Übertragungen vor dem 01.01.2016 (§ 203 BewG a. F.) .....	365
2.4.2.1	Basiszins .....	365
2.4.2.2	Pauschaler Risikozuschlag .....	367
2.4.3	Kapitalisierungsfaktor für Übertragungen nach dem 31.12.2015 (§ 203 BewG) .....	367
2.4.3.1	Anwendungszeitpunkt für § 203 BewG n. F. ....	368
2.4.3.2	Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Anwendungsregelung .....	368
2.4.3.3	Gleich lautende Ländererlasse vom 11.05.2017 zur rückwirkenden Anwendung des § 203 BewG .....	369
2.5	Gesonderte Wertansätze (§ 200 Abs. 2 bis 4 BewG) .....	369
2.5.1	Nicht betriebsnotwendiges Vermögen (§ 200 Abs. 2 BewG) .....	370
2.5.2	Beteiligungen an Kapital- und Personengesellschaften (§ 200 Abs. 3 BewG) .....	372
2.5.3	Junges Betriebsvermögen (§ 200 Abs. 4 BewG) .....	374
2.6	Wertermittlung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren im systematischen Überblick ..	376
2.6.1	Wertermittlungsschema im systematischen Überblick .....	376
2.6.2	Beispielfall zur Wertermittlung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren .....	377
3	<b>Substanzwert</b> .....	379
3.1	Allgemeines und Anwendungsbereich .....	379
3.2	Umfang des Substanzwerts .....	380
3.3	Bewertungsgrundsätze für die aktiven und passiven Wirtschaftsgüter .....	381
3.4	Vereinfachungsregelung: Ableitung des Substanzwerts aus der letzten Bilanzaufstellung .....	382
3.5	Anwendungsbeispiel zur Substanzwertermittlung .....	385
4	<b>Ergänzungen zu den unterschiedlichen Rechtsformen der Unternehmensvermögen</b> .....	387
4.1	Bewertung von Einzelunternehmen und Freiberuflerpraxen .....	387
4.2	Bewertung von Anteilen an Personengesellschaften .....	389
4.2.1	Allgemeines .....	389
4.2.2	Gesamthandsvermögen .....	389
4.2.3	Sonderbetriebsvermögen .....	391
4.3	Bewertung von Anteilen an vermögensverwaltenden Personengesellschaften .....	393
4.4	Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften .....	396

4.4.1	Kurswert .....	396
4.4.2	Vergleichsverkäufe .....	397
4.4.3	Andere anerkannte Bewertungsmethoden .....	397
4.4.4	Bestimmung des Anteilswerts an einer Kapitalgesellschaft .....	397
4.4.5	Gesonderte Feststellung .....	397
4.5	Bewertung von ausländischem Betriebsvermögen .....	398
4.6	Bewertung von Konzernen bzw. bei Beteiligungsbesitz .....	398
5	<b>Bewertung von Verwaltungsvermögen und von jungem Verwaltungsvermögen .....</b>	<b>399</b>
6	<b>Vorab-Abschlag wegen gesellschaftsvertraglicher Verfügungsbeschränkungen .....</b>	<b>400</b>

## Kapitel 2 Grunderwerbsteuer

### Teil A Das Grunderwerbsteuerrecht im Überblick

1	<b>Wesen und Bedeutung .....</b>	<b>403</b>
2	Steuergegenstand .....	403
2.1	Erwerbsvorgang (allgemein) .....	404
2.1.1	Allgemein zur rechtsgeschäftlichen Übertragung von Grundstücken .....	404
2.1.2	Anknüpfungsmerkmal des Grunderwerbsteuergesetzes .....	404
2.1.3	Systematischer Überblick über die Erwerbstatbestände (§ 1 GrEStG) .....	404
2.2	Rechtsträgerwechsel .....	405
2.2.1	Allgemeines/Überblick .....	405
2.2.2	Personengesellschaften als Rechtsträger .....	406
2.2.3	Erbengemeinschaften .....	407
2.2.4	Miteigentum .....	408
3	<b>Erwerbsvorgänge .....</b>	<b>408</b>
3.1	Grundtatbestand (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG) .....	408
3.2	Hilfstatbestände (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 bis 7 GrEStG) .....	409
3.2.1	Auflassung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG) .....	409
3.2.2	Übergang des Eigentums (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG) .....	410
3.2.3	Das Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG) .....	411
3.2.4	Abtretung der Rechte aus einem Übereignungsanspruch oder dem Meistgebot (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 GrEStG) .....	411
3.2.5	Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufangebot begründet (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 GrEStG) .....	412
3.2.6	Die Abtretung eines der in den Nrn. 5 und 6 bezeichneten Rechte, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Abtretung begründet (§ 1 Abs. 1 Nr. 7 GrEStG) ....	412
3.3	Ergänzungstatbestände (§ 1 Abs. 2, 2a und 3, 3a GrEStG) .....	412
3.3.1	Erwerb der Verwertungsmöglichkeit (§ 1 Abs. 2 GrEStG) .....	412
3.3.2	Änderung des Gesellschafterbestands einer Personengesellschaft (§ 1 Abs. 2a GrEStG) .....	413
3.3.3	Anteilsvereinigung (§ 1 Abs. 3 GrEStG) .....	414
3.3.4	Anteilserwerb von mindestens 95 % nach wirtschaftlicher Betrachtung (§ 1 Abs. 3a GrEStG n. F.) .....	415
3.4	Grundstückstausch (§ 1 Abs. 5 GrEStG) .....	416
4	<b>Grundstücksbegriff .....</b>	<b>416</b>
4.1	Ausgenommen vom Grundstücksbegriff (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GrEStG) .....	416
4.2	Grundstücksgleiche Rechte (§ 2 Abs. 2 GrEStG) .....	417
5	<b>Steuervergünstigungen .....</b>	<b>418</b>
5.1	Allgemeine Ausnahmen (§ 3 GrEStG) .....	418
5.2	Besondere Ausnahmen (§ 4 GrEStG) .....	419
5.3	Übergang auf eine Gesamthand (§ 5 GrEStG) .....	420
5.4	Übergang von einer Gesamthand (§ 6 GrEStG) .....	421
5.5	Umstrukturierung im Konzern (§ 6a GrEStG) .....	421

5.6	Flächenweise Teilung eines Grundstücks (§ 7 GrEStG) .....	422
6	<b>Bemessungsgrundlage</b> .....	422
6.1	Wert der Gegenleistung .....	422
6.2	Grundbesitzwert .....	423
6.3	Verfassungsmäßigkeit der Grundbesitzwertfeststellungen .....	423
6.4	Besonderheit einheitliches Vertragswerk .....	424
7	<b>Steuersatz</b> .....	425
8	<b>Entstehung der Steuerschuld, Steuerschuldner</b> .....	426
8.1	Steuerschuldner (§ 13 GrEStG) .....	426
8.2	Entstehung der Steuerschuld (§ 14 GrEStG) .....	426
9	<b>Zuständigkeit, Anzeigepflichten, Festsetzung und Erhebung, Unbedenklichkeitsbescheinigung</b> .....	427
9.1	Zuständiges Finanzamt .....	427
9.2	Anzeigepflichten .....	427
9.3	Steuerfestsetzung und -erhebung .....	428
9.4	Unbedenklichkeitsbescheinigung .....	429

## Teil B Bewertung von Grundstücken für Grunderwerbsteuerzwecke

1	<b>Vorbemerkungen</b> .....	430
2	<b>Geschichtliche Entwicklung der Grundbesitzwertermittlung</b> .....	430
3	<b>Anlässe für Grundbesitzwertermittlungen</b> .....	431
3.1	Gegenleistung nicht vorhanden (§ 8 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG) .....	431
3.2	Gegenleistung nicht zu ermitteln (§ 8 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG) .....	432
3.3	Umwandlungen, Einbringungen und andere Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage (§ 8 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG) .....	432
3.4	Erwerbsvorgänge i. S. v. § 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrEStG (§ 8 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG) .....	433
4	<b>Allgemeine und formelle Regelungen zur Grundbesitzbewertung</b> .....	434
4.1	Gesonderte Feststellung der Grundbesitzwerte .....	434
4.2	Feststellungszeitpunkt und maßgeblicher Bewertungsmaßstab .....	435
4.3	Abrundung der Grundbesitzwerte .....	435
5	<b>Änderung der Bedarfsbewertungsvorschriften für Grunderwerbsteuerzwecke</b> .....	436
5.1	Bisherige Bewertung nach §§ 138 ff. BewG .....	436
5.2	Bewertung nach §§ 158 ff. BewG .....	436
5.3	Erstmalige Anwendung der Neuregelung .....	437

## Kapitel 3 Grundsteuer

### Teil A Überblick über das Grundsteuerrecht

1	<b>Einführung</b> .....	441
2	<b>Steuerpflicht</b> .....	442
2.1	Steuergegenstand .....	442
2.2	Steuerbefreiungen und Steuerbegünstigungen .....	442
2.2.1	Arten .....	442
2.2.2	Steuerbefreiungen ohne zeitliche Begrenzung .....	442
2.2.3	Steuerbefreiungen mit zeitlicher Begrenzung .....	443
2.3	Stichtag für die Grundsteuer .....	443
2.4	Steuerschuldner .....	443
2.5	Haftung .....	444
3	<b>Festsetzung des Grundsteuermessbetrags</b> .....	444
3.1	Verfahrensstufen .....	444
3.2	Koppelung der Grundsteuer mit der Einheitsbewertung des Grundbesitzes .....	445
3.3	Steuermesszahl und Steuermessbetrag .....	445
3.4	Veranlagungsarten für die Grundsteuermessbetragsfestsetzung .....	446
3.5	Zerlegung des Grundsteuermessbetrags .....	447

3.6	Anzeigepflicht .....	447
3.7	Vorzeitige Erteilung von Steuermessbescheiden und deren Änderung oder Aufhebung .....	447
4	<b>Festsetzung und Erhebung der Grundsteuer</b> .....	448
5	<b>Erhebung der Grundsteuer in den neuen Bundesländern für Grundstücke ohne Einheitswerte</b> .....	448

## Teil B Allgemeines zur Einheitsbewertung

1	<b>Begriff und Zweck der Einheitsbewertung</b> .....	450
2	<b>Die Einheitswertfeststellung</b> .....	450
2.1	Wertermittlung .....	450
2.2	Wertfeststellung (gesonderte Feststellung) .....	450
3	<b>Gegenstände, für die Einheitswerte festzustellen sind</b> .....	451
4	<b>Zuständigkeit für die Einheitsbewertung des Grundbesitzes</b> .....	451
5	<b>Inhalt des Einheitswertbescheids</b> .....	452
6	<b>Verfahrensrechtliche Auswirkungen der Einheitswertfeststellung</b> .....	452
6.1	Mehrere Verfahrensstufen .....	452
6.2	Bindungswirkung der Verfahrensstufen .....	452
6.3	Dingliche Wirkung der Einheitswertfeststellung .....	452
7	<b>Das System der Feststellungsarten</b> .....	453
7.1	Feststellungsarten .....	453
7.2	Unterschiede zwischen Einheitsbewertung des Grundbesitzes und Bedarfsbewertung .....	453
8	<b>Die Hauptfeststellung (§ 21 BewG)</b> .....	453
8.1	Begriff und Aufgabe der Hauptfeststellung .....	453
8.2	Hauptfeststellungszeitpunkt .....	453
8.3	Hauptfeststellungszeitraum .....	454
8.4	Verhältnisse vom Hauptfeststellungszeitraum .....	454
9	<b>Die Nachfeststellung (§ 23 BewG)</b> .....	454
9.1	Begriff und Aufgabe der Nachfeststellung .....	454
9.2	Fälle der Nachfeststellung .....	455
9.3	Nachfeststellungszeitpunkte .....	455
9.4	Maßgebende Verhältnisse für die Nachfeststellung .....	456
9.5	Nachfeststellung zur Beseitigung eines Fehlers .....	456
9.6	Nachfeststellung einer unterlassenen Nachfeststellung .....	456
10	<b>Die Fortschreibungen (§ 22 BewG)</b> .....	456
10.1	Begriff sowie Sinn und Zweck der Fortschreibung .....	456
10.2	Arten der Fortschreibung .....	457
10.3	Wertfortschreibung .....	457
10.3.1	Begriff und Wertfortschreibungsgrenzen .....	457
10.3.2	Berücksichtigung von Fehlern gegenüber der vorhergehenden Einheitswertfeststellung .....	458
10.3.3	Wertverhältnisse bei Wertfortschreibungen .....	458
10.4	Artfortschreibung .....	458
10.5	Zurechnungsfortschreibung .....	458
10.6	Fortschreibungszeitpunkte .....	459
10.6.1	Fortschreibung wegen Änderung der tatsächlichen Verhältnisse .....	459
10.6.2	Fortschreibung zur Beseitigung eines Fehlers .....	460
10.7	Nachholung einer unterlassenen Fortschreibung .....	461
11	<b>Aufhebung des Einheitswerts (§ 24 BewG)</b> .....	461
11.1	Begriff der Aufhebung des Einheitswerts .....	461
11.2	Fälle der Aufhebung des Einheitswerts .....	461
11.3	Zeitpunkte zur Aufhebung des Einheitswerts .....	461
12	<b>Nachholung einer Einheitswertfeststellung</b> .....	461
13	<b>Erteilung von Einheitswertbescheiden vor dem Feststellungszeitpunkt</b> .....	462

## Teil C Einheitsbewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (in den alten Bundesländern)

1	<b>Bewertungsgegenstand</b> .....	463
1.1	Begriff und Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens .....	463
1.1.1	Begriff der Land- und Forstwirtschaft .....	463
1.1.2	Begriff und wirtschaftliche Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens .....	463
1.1.3	Zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörende Wirtschaftsgüter .....	464
1.1.4	Bestimmte nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen rechnende Wirtschaftsgüter .....	465
1.2	Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens gegenüber den anderen Vermögensarten .....	465
1.2.1	Abgrenzung gegenüber dem Grundvermögen .....	465
1.2.2	Abgrenzung gegenüber dem Betriebsvermögen .....	465
1.2.3	Abgrenzung gegenüber dem übrigen Vermögen .....	466
1.3	Gliederung sowie Umfang und Bestandteile des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft .....	467
1.3.1	Allgemeines .....	467
1.3.2	Wirtschaftsteil .....	467
1.3.2.1	Gliederung des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft nach § 34 Abs. 2 BewG .....	467
1.3.2.2	Bestandteile des Wirtschaftsteils .....	467
1.3.3	Wohnteil .....	468
1.4	Zusammenfassende Darstellung des Bewertungsgegenstands des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens .....	469
2	<b>Bewertungstichtag für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen</b> .....	470
3	<b>Bewertungsmaßstäbe für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen</b> .....	470
3.1	Grundsätzliches .....	470
3.2	Begriff des Ertragswerts .....	470
3.3	Begriff des Wohnungswerts .....	471
3.4	Berechnungsgrößen ab 01.01.2002 .....	471
4	<b>Bewertungsverfahren zu Ermittlung des Ertragswerts des Wirtschaftsteils</b> .....	471
4.1	Verfahrensarten .....	471
4.2	Vergleichendes Verfahren .....	472
4.3	Einzelertragswertverfahren .....	472
4.4	Fester Wertansatz .....	472
4.5	Einzelheiten zur Ermittlung des Ertragswerts .....	472
4.6	Zusammensetzung des Wirtschaftswerts .....	472
5	<b>Ermittlung des Wohnungswerts</b> .....	473
6	<b>Einheitswert des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft</b> .....	473
6.1	Zusammensetzung des Einheitswerts des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft .....	473
6.2	Bewertungsmaßstab und Bewertungsverfahren (Übersicht) .....	474

## Teil D Einheitsbewertung des Grundvermögens (in den alten Bundesländern)

1	<b>Bewertungsgegenstand</b> .....	475
1.1	Begriff und Umfang des Grundvermögens .....	475
1.1.1	Allgemeine Grundsätze .....	475
1.1.2	Nicht zum Grundvermögen gehörende Wirtschaftsgüter .....	476
1.1.3	Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen .....	476
1.2	Abgrenzung des Grundvermögens vom land- und forstwirtschaftlichen Vermögen .....	477
1.2.1	Allgemeine Abgrenzung .....	477
1.2.2	Besondere Abgrenzungsregelung .....	477
1.2.2.1	Abgrenzung nach § 69 Abs. 3 BewG .....	477
1.2.2.2	Abgrenzung nach § 69 Abs. 1 BewG .....	478
1.2.2.3	Abgrenzung nach § 69 Abs. 2 BewG .....	479
1.3	Das Grundstück als wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens .....	479
1.3.1	Allgemeine Grundsätze .....	479

1.3.2	Einbeziehung von Anteilen an anderen Grundstücken nach § 70 Abs. 2 BewG .....	479
1.3.3	Gebäude auf fremdem Grund und Boden .....	480
1.4	Gebäude und Gebäudeteile, die dem Zivilschutz dienen .....	480
1.5	Bewertungsmaßstab und Berechnungsgrößen .....	480
2	<b>Einteilung des Grundvermögens in Grundstücksgruppen und deren Abgrenzung</b> .....	481
2.1	Abgrenzung der unbebauten Grundstücke .....	481
2.1.1	Nicht bebaute Grundstücke .....	481
2.1.2	Grundstück mit Gebäuden von untergeordneter Bedeutung .....	482
2.1.3	Grundstücke mit zerstörten oder dem Verfall preisgegebenen Gebäuden .....	482
2.2	Abgrenzung der bebauten Grundstücke .....	482
2.3	Grundstücksarten der bebauten Grundstücke .....	483
2.3.1	Einteilung in 6 Grundstücksarten .....	483
2.3.2	Abgrenzung der Ein- und Zweifamilienhäuser .....	483
2.3.2.1	Allgemeine Abgrenzungsgrundsätze .....	483
2.3.2.2	Begriff der Wohnung .....	483
2.3.2.3	Besonderheiten bei der Abgrenzung der Ein- und Zweifamilienhäuser .....	484
2.3.3	Abgrenzung der Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke und gemischtgenutzten Grundstücke .....	485
2.3.4	Abgrenzung der sonstigen bebauten Grundstücke .....	486
3	<b>Einheitswertermittlung der unbebauten Grundstücke</b> .....	486
3.1	Bewertungsmethode für die Ermittlung des gemeinen Werts der unbebauten Grundstücke ...	486
3.2	Grundlage für die Ermittlung des gemeinen Werts .....	487
3.3	Besonderheiten bei der Ermittlung des gemeinen Werts .....	487
3.4	Berücksichtigung vorhandener Außenanlagen .....	487
3.5	Beispiel für die Einheitswertermittlung eines unbebauten Grundstücks .....	488
4	<b>Einheitswertermittlung der bebauten Grundstücke im Ertragswertverfahren (§§ 78 bis 82 BewG)</b> .....	489
4.1	Wertermittlungsschema (§ 78 BewG) .....	489
4.2	Ermittlung der Jahresrohmieta (§ 79 BewG) .....	489
4.2.1	Tatsächliche Jahresrohmieta .....	489
4.2.2	Übliche Mieta als Jahresrohmieta .....	490
4.2.3	Maßgebende Jahresrohmieta bei Nachfeststellungen und Fortschreibungen .....	490
4.3	Vervielfältiger (§ 80 BewG) .....	491
4.3.1	Regelmäßiger Vervielfältiger .....	491
4.3.2	Besonderheiten bei der Anwendung der Vervielfältiger .....	491
4.3.2.1	Vervielfältiger bei Gebäuden und Gebäudeteilen verschiedener Bauart und Bauausführung oder verschiedenen Alters .....	491
4.3.2.2	Vervielfältiger bei Gebäuden, deren Lebensdauer wesentlich verlängert wird .....	492
4.3.2.3	Vervielfältiger bei Gebäuden, deren Lebensdauer wesentlich verkürzt ist .....	492
4.3.2.4	Sonderfälle .....	492
4.4	Ermäßigung oder Erhöhung des errechneten Werts wegen außergewöhnlicher Grundsteuerbelastung nach § 81 BewG .....	493
4.5	Ermäßigung oder Erhöhung des errechneten Werts in Einzelfällen nach § 82 BewG .....	493
4.5.1	Grundsätzliche Voraussetzungen für eine Ermäßigung oder Erhöhung .....	493
4.5.2	Fälle für einen Abschlag .....	493
4.5.3	Fälle für einen Zuschlag .....	494
4.5.4	Begrenzung der Ab- und Zuschläge .....	494
4.6	Beispiel zur Bewertung eines bebauten Grundstücks im Ertragswertverfahren .....	495
4.7	Übersicht zur Bewertung bebauter Grundstücke im Ertragswertverfahren .....	496
5	<b>Einheitswertermittlung der bebauten Grundstücke im Sachwertverfahren (§§ 83 bis 90 BewG)</b> .....	498
5.1	Anwendungsfälle des Sachwertverfahrens .....	498
5.2	Verfahrensablauf des Sachwertverfahrens (Wertermittlungsschema, § 83 BewG) .....	498
5.3	Ermittlung des Bodenwerts (§ 84 BewG) .....	500
5.4	Ermittlung des Gebäudewerts (§§ 85 bis 88 BewG) .....	501
5.5	Ermittlung des Werts der Außenanlagen (§ 89 BewG) .....	502

---

5.6	Angleichung an den gemeinen Wert (§ 90 BewG) .....	502
6	<b>Sondervorschriften zur Einheitsbewertung des Grundvermögens</b> .....	503
6.1	Grundstücke im Zustand der Bebauung (§ 91 BewG).....	503
6.2	Erbbaurecht (§ 92 BewG) .....	503
6.2.1	Zivilrechtlicher Begriff und Allgemeines .....	503
6.2.2	Bewertungsrechtliche Behandlung .....	504
6.2.2.1	Ermittlung eines Gesamtwerts und Verteilung auf die beiden wirtschaftlichen Einheiten	504
6.2.2.2	Besonderheiten .....	505
6.3	Wohnungs- und Teileigentum (§ 93 BewG) .....	505
6.3.1	Zivilrechtlicher Begriff und Allgemeines .....	505
6.3.2	Bewertungsrechtliche Behandlung .....	506
6.4	Gebäude auf fremdem Grund und Boden (§ 94 BewG) .....	507
6.4.1	Begriff und Allgemeines .....	507
6.4.2	Bewertungsrechtliche Behandlung .....	507
6.4.2.1	Selbstständig wirtschaftliche Einheiten und Bestimmung der Grundstücksart .....	507
6.4.2.2	Bewertung der wirtschaftlichen Einheit »Grund und Boden« .....	508
6.4.2.3	Bewertung der wirtschaftlichen Einheit »Gebäude auf fremdem Grund und Boden« .....	508
6.4.2.4	Feststellungsarten .....	508
	<b>Stichwortregister</b> .....	511





## Abkürzungsverzeichnis

A	Abschnitt
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AEBewLuF	Gleichlautender Länder-Erlass vom 05.05.2009 zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts; Bewertung des Grundvermögens nach dem Sechsten Abschnitt des Zweiten Teils der BewG
a.F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AK	Anschaffungskosten
AktG	Gesetz über AGen und KG a.A.
AMBIFin	Amtliches Mitteilungsblatt der Verwaltung für Finanzen des Vereinigten Wirtschaftsgebietes
AntBewVO	Anteilsbewertungs-Verordnung vom 19.01.1977
AO	Abgabenordnung 1977
Art.	Artikel
Az.	Aktenzeichen
BaWü (BW)	Baden-Württemberg
BauGB	Baugesetzbuch
BB	Betriebsberater
BdF	Bundesminister der Finanzen
2. BerVO	2. VO über wohnungswirtschaftliche Berechnung v. 18.07.1979
BewÄndG	Gesetz zur Änderung des BewG
BewG	Bewertungsgesetz
BewDV	Durchführungsverordnung zum Bewertungsgesetz
Bew-Kartei	Bewertungs-Kartei
BewR Gr	Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens
BewRL	Richtlinien für die Bewertung des land- u. forstw. Vermögens
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI I	Bundesgesetzblatt Teil I
BodSchätzG	Gesetz über die Schätzung des Kulturbodens vom 16.10.1934
BStBl I, II, III	Bundessteuerblatt Teil I, Teil II, Teil III
BVG	Bundesverfassungsgericht
II. BVO	II. Berechnungs-VO vom 12.10.1990 (BStBl I 1990, 735)
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DMBG	Gesetz über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung (D-Mark-Bilanzgesetz)
DMEB	D-Mark-Eröffnungsbilanz
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DStZ/E	Deutsche Steuerzeitung-Eildienst
EMZ	Ertragsmesszahl
Erbbau RG	Gesetz über das Erbbaurecht (Erbbaurechtsgesetz)
Erbbau VO	Verordnung über das Erbbaurecht
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ErbStH	Erbschaftsteuer-Hinweise
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien
Est	Einkommensteuer
EstDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung

EStG	Einkommensteuer-Gesetz
EStH	Einkommensteuer-Hinweise
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EW	Einheitswert
FA, FÄ	Finanzamt, Finanzämter
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinMin (FM)	Finanzministerium
FKPG	Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms vom 23. 06. 1993 (BStBl I 1993, 510)
FMB1	Amtsblatt des Bayerischen Staatsministerium der Finanzen
FoR	Fortschreibungsrichtlinien vom 02.12.1971 (BStBl I 1971, 638)
Fortschreibungsgesetz	Gesetz des Wirtschaftsrates vom 10.03.1949 betr. Fortschreibungen und Nachfeststellungen von Einheitswerten des Grundbesitzes auf den 21. 06.1948 (WiGBl 1949, 25; AMBlFin 1949, 118)
FR	Finanz-Rundschau
FVG	Gesetz über die Finanzverwaltung
GAL	Gesetz über die Altershilfe für Landwirte vom 14. 09.1965 (BGBl I 1965, 1449)
GewSt	Gewerbesteuer
GewStDV	Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GewStR	Gewerbesteuer-Richtlinien
GG	Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland vom 23. 05.1949
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betr. die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrSt	Grundsteuer
GrStG	Grundsteuergesetz
GrStR	Grundsteuerrichtlinien
GVBl. NW	Gesetz und Verordnungsblatt für das Land Nordrhein-Westfalen
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
h. M.	herrschende Meinung
HS	Halbsatz
InsO	Insolvenzordnung
i.S.d.	im Sinne der/des
i.S. v.	im Sinne von
i.V.n.	in Verbindung mit
JStG 1997	Jahressteuergesetz 1997 vom 20.12.1996 (BStBl I, 1997, 1523)
KapESt	Kapitalertragsteuer
KG	Kommanditgesellschaft
KG a. A.	Kommanditgesellschaft auf Aktien
koord. LE	Koordinierter Ländererlass
KSt	Körperschaftsteuer
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
KStZ	Kommunale Steuer-Zeitschrift
KVStG	Kapitalverkehrsteuergesetz
LSt	Lohnsteuer
LuF	Land- und Forstwirtschaft

MinBlFin	Ministerialblatt des Bundesministers der Finanzen
NMV	Neubaumietenverordnung vom 18.07.1979 (BStBl I 1979, 549)
OFD	Oberfinanzdirektion
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
OHG	Offene Handelsgesellschaft
RdF	Reichsminister der Finanzen
RdFErl	Erlass des Reichsministers der Finanzen
RFH	Reichsfinanzhof
RGBI I	Reichsgesetzblatt Teil I
RStBl	Reichssteuerverordnungen
Rz.	Randziffer
SBV	Sonderbetriebsvermögen
SoLZ	Solidaritätszuschlag
StÄnd	Steueränderungsgesetz
StMBG	Gesetz zur Bekämpfung des Missbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts vom 21.12.1993 {BStBl I 1994, 50}
Stpfl.	Steuerpflichtiger
StuW	Steuer und Wirtschaft
StW	Steuerwarte
Tz.	Textziffer
U	Urteil
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
VA-II. WoBauG	II. Wohnungsbaugesetz i.d.F. vom 19.08.1994 (BGBl I 1994, 2137)
VO	Verordnung
VorSt	Vorsteuer
VSt	Vermögensteuer
VStG	Vermögensteuergesetz
VStR	Vermögenssteuerrichtlinien
VZ	Veranlagungszeitraum
WEG	Wohnungseigentumsgesetz
WG	Wirtschaftsgut (Wirtschaftsgüter)
WGG	Gesetz über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen vom 29.02.1940
WiGBI	Gesetzblatt der Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebietes
WwA	Wertminderung wegen Alters
ZPO	Zivilprozessordnung
ZVG	Gesetz über die Zwangsversteigerung und Zwangsverwaltung



# **Kapitel 1**

## **Erbschaft- und Schenkungsteuer**



## Teil A Erbrecht

### 1 Verknüpfung von Erbschaftsteuerrecht und Zivilrecht

Der Gesetzgeber hat seinem Kind den Namen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz gegeben (vgl. das Taufregister BGBl I 1991, 469). In § 1 ErbStG werden die beiden Begriffe Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer noch einmal als Synonyme verwendet. Danach spricht das Gesetz nur noch von der Erbschaftsteuer. Allerdings wird deutlich, dass dabei stets auch die Fallgruppen der Schenkungen unter Lebenden in die jeweilige Regelung miteinbezogen werden. Wenn das Gesetz also beispielsweise in § 19 ErbStG die Steuersätze regelt, lautet der Wortlaut: »Die Erbschaftsteuer wird nach folgenden Vomhundertsätzen erhoben«. Dass diese auch für die Schenkungen unter Lebenden gelten, ergibt sich schon daraus, dass für die Schenkungen ansonsten keine besonderen Steuersätze aufgestellt werden. Wir folgen in diesem Kapitel der Vorgehensweise des Gesetzgebers: Wenn wir von der Erbschaftsteuer sprechen, ist die Schenkungsteuer für **Schenkungen unter Lebenden** immer **mit einbezogen**.

§ 1 ErbStG knüpft die hauptsächlichen Fälle der Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) an den Erwerb von Todes wegen und an die Schenkungen unter Lebenden. § 3 ErbStG bestimmt, dass als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 BGB), durch Vermächtnis (§§ 2147 ff. BGB) oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs (§§ 2303 ff. BGB) gelten. § 7 ErbStG bestimmt, was als Schenkungen unter Lebenden zu gelten hat, wobei auf den zivilrechtlichen Begriff der Schenkung (§ 516 BGB) zwar nicht ausdrücklich Bezug genommen, dieser jedoch als bekannt vorausgesetzt wird.

Das Erbschaftsteuergesetz ist also eng mit den **zivilrechtlichen Regelungen** vor allem des Erbrechts und (in geringerem Umfang) des Schenkungsrechts verknüpft, so dass die Grundzüge der zivilrechtlichen Voraussetzungen der Erwerbe von Todes wegen und der Schenkungen unter Lebenden in einem besonderen Kapitel vorweg dargestellt werden.

## 2 Zivilrechtliche Regelungen

### 2.1 Erben

#### 2.1.1 Gesetzliche Erbfolge

Die wichtigste Gruppe der Rechtsnachfolger von Todes wegen sind die Erben, die wiederum als gesetzliche Erben oder als vom Erblasser eingesetzte Erben denkbar sind. Die **gesetzlichen Erben** sind in den Vorschriften der §§ 1924 bis 1936 BGB erwähnt. Auf diese geht das Vermögen des Erblassers als Ganzes im Wege der **Gesamtrechtsnachfolge** über, § 1922 BGB. Das übergehende Vermögen des Erblassers wird auch als Nachlass bezeichnet. Zwischen den Begriffen Erbschaft, Vermögen des Erblassers und Nachlass gibt es keine rechtlich gezogenen Abgrenzungen. Alle Begriffe werden zumindest erbschaftsteuerlich stets in demselben Sinne verwendet.

Die **Erbfolge** ist die Rechtsnachfolge der Erben in das gesamte Vermögen des Erblassers einschließlich aller Verbindlichkeiten. Dies gilt auch dann, wenn das Vermögen negativ ist, weil die Schulden überwiegen. **Erbfall** ist der Tod des Erblassers. Daraus ergibt sich, dass eine Erb-



folge nur nach dem Tod einer natürlichen Person eintreten kann. Mit dem Tod des Erblassers geht dessen Vermögen unmittelbar auf den oder die Erben über, ohne dass es noch eines zusätzlichen Rechtsaktes bedürfte. Die Erben sind also die neuen Grundstückseigentümer auch ohne einen entsprechenden Grundbucheintrag, das Grundbuch ist entsprechend zu berichtigen. Der Erbfall tritt also ohne Wissen oder sogar gegen den Willen der Erben ein. Allerdings haben die Erben das Recht zur Ausschlagung der Erbschaft (§ 1942 BGB), sodass der endgültige Erwerb erst bei Annahme der Erbschaft oder Versäumnis der Ausschlagungsfrist eintritt (§ 1943 BGB).

- 6 Die gesetzlichen Erben werden verschiedenen **erbrechtlichen Ordnungen** zugeteilt, wobei die Regelung gilt, dass Verwandte fernerer Ordnungen nicht erben können, wenn ein Verwandter einer näheren Ordnung vorhanden ist. **Kein Verwandter** ist der Ehegatte, § 1589 BGB. Er ist auch nicht verschwägert (§ 1590 BGB). Er besitzt im Erbrecht eine Sonderstellung, auf die später eingegangen wird.
- 7 **Gesetzliche Erben der ersten Ordnung** sind die Abkömmlinge (Kinder, Enkel, Urenkel) des Erblassers (§ 1924 BGB). Lebt zum Zeitpunkt des Erbfalles ein Kind, so schließt dieses seine Kinder (die Enkel des Erblassers) aus, § 1924 Abs. 2 BGB. Ist ein Kind des Erblassers zum Zeitpunkt des Erbfalles bereits verstorben, so treten seine Kinder (die Enkel des Erblassers) an seine Stelle, § 1924 Abs. 3 BGB. Jedes Kind bzw. jeder durch ein Kind repräsentierte Stamm erbt neben den anderen zu gleichen Teilen (§ 1924 Abs. 4 BGB).

#### BEISPIEL

E (verwitwet) stirbt. Er hatte die Kinder A, B und C. A ist kinderlos, B hat die Kinder S und T. C ist vor E verstorben, er hat zwei Kinder X und Y.

**LÖSUNG** Die Stämme A, B und C erben je 1/3. A erbt sein Drittel, B erbt sein Drittel und schließt damit S und T von der Erbschaft aus. Das auf C entfallende Drittel erben X und Y (mit je 1/6). Wäre dagegen C kinderlos verstorben, dann hätten A und B je 1/2 geerbt. Der Anteil des C wäre weder auf seine Ehefrau noch auf andere Verwandte übergegangen.

- 8 **Abkömmlinge** sind alle ehelichen und nichtehelichen Kinder, Enkel, Urenkel usw. des Erblassers. Ist der Erblasser eine Frau, dann sind ihre Kinder alle die Kinder, die sie geboren hat (§ 1591 BGB). Ist der Erblasser ein Mann, dann sind seine Kinder die, die während der Ehe mit der Mutter geboren wurden (es sei denn, er habe die Vaterschaft erfolgreich angefochten, § 1599 BGB), deren Vaterschaft er anerkannt hat oder deren Vaterschaft gerichtlich festgestellt wurde (§ 1592 BGB). Seit 01.04.1998 sind auch die **nichtehelichen Kinder** des Vaters, auf die eine der vorigen Alternativen zutrifft, neben den ehelichen Kindern voll erbberechtigt. Für Todesfälle bis 31.03.1998 vgl. Art. 225 EGBGB: danach wird das nichteheliche Kind neben den ehelichen Kindern und neben dem Ehegatten des Erblassers nicht Vollerbe, sondern es erwirbt lediglich einen schuldrechtlichen Erbersatzanspruch (§ 1934a BGB a. F.). Hier galt also der Grundsatz: Geldanspruch statt Erbteil. Auch als Kinder angenommene Kinder (Adoptivkinder) gelten als Abkömmlinge (§ 1754 BGB). Zu den Abkömmlingen zählt schließlich auch das noch nicht geborene, aber im Zeitpunkt des Todes des Erblassers bereits gezeugte Kind (Nasciturus, § 1923 Abs. 2 BGB).
- 9 **Gesetzliche Erben der zweiten Ordnung** sind die Eltern des Verstorbenen und deren Abkömmlinge (also die Geschwister des Verstorbenen, § 1925 BGB). Erben der zweiten Ordnung können aber nur Erben werden, wenn keine Erben erster Ordnung vorhanden sind, § 1930 BGB oder die Erbschaft ausgeschlagen haben (§ 1953 Abs. 2 BGB), einen Erbverzicht erklärt haben (§ 2346 Abs. 1 Satz 2 BGB), enterbt worden (§ 1938 BGB) oder für erbunwürdig erklärt worden sind (§ 2344 Abs. 2 BGB). Leben Vater und Mutter noch, so schließen sie die Geschwister des Verstorbenen von der Erbfolge aus, § 1925 Abs. 2 BGB. Ist ein Elternteil verstorben, so gelangt dessen Anteil an die Geschwister des Erblassers, § 1925 Abs. 3 BGB.

**BEISPIELE**

a) Witwer W verstirbt kinderlos. Sein Vater V ist vor ihm verstorben, seine Mutter M lebt noch. Daneben leben noch die Geschwister A, B und C.

**LÖSUNG** Die M erbt die Hälfte, A, B und C erben zu je 1/6 die andere Hälfte.

b) Abweichung:

War W das einzige Kind von V und M, dann würde die M das ganze Vermögen des W erben.

c) Abweichung:

Hätte V ein Kind X aus 1. Ehe gehabt, während A, B, C und W aus zweiter Ehe mit der M stammen, dann würde M die Hälfte und die Kinder des V, nämlich A, B, C und X dessen Hälfte zu je 1/8 erben.

**Gesetzliche Erben der dritten Ordnung** sind die Großeltern des Verstorbenen und deren Abkömmlinge (§ 1926 BGB). Sie können nur erben, wenn gesetzliche Erben der ersten und zweiten Ordnung nicht vorhanden sind. Die väterliche und die mütterliche Großelternseite bilden je eine Gruppe, die je die Hälfte erbt. Leben alle vier Großeltern noch, dann erhält jeder 1/4 und schließt seine Abkömmlinge aus (§ 1926 Abs. 2 BGB). 10

Ist dagegen ein Teil eines Großelternpaares vor dem Erblasser gestorben, dann treten dessen Abkömmlinge an dessen Stelle und erben dessen Viertel. Hat der verstorbene Großelternanteil keine Abkömmlinge, dann fällt sein Viertel an seinen noch lebenden anderen Großelternanteil. Sind beide Großeltern einer Seite ohne noch erbberechtigte Abkömmlinge vorverstorben, dann erbt die andere Großelternseite diese Hälfte hinzu.

Als **gesetzliche Erben der vierten Ordnung** sind die Urgroßeltern und deren Abkömmlinge berufen (§ 1928 BGB). Hier und in den **folgenden Ordnungen** gilt aber dann der gradnächste Verwandte als Erbe. Leben noch alle acht Urgroßeltern, dann erben sie je 1/8. Lebt nur noch ein Urgroßvater, so erbt er allein; an die Stelle der weggefallenen Urgroßeltern treten nicht deren Abkömmlinge (§ 1928 Abs. 2 BGB). Dies ist erst der Fall, wenn kein Urgroßelternanteil mehr lebt. Dann erben die Abkömmlinge der Urgroßeltern. Von diesen erbt dann der Gradnächste, § 1928 Abs. 3 BGB. 11

Fehlt jeglicher Erbe, auch ein testamentarischer, so ist als **letzter gesetzlicher Erbe der Staat** vorgesehen (§ 1936 BGB). Der Staat kann auch dann als letzter gesetzlicher Erbe zum Zuge kommen, wenn (etwa bei einem überschuldeten Nachlass) alle Erben die Erbschaft ausschlagen. »Der Staat« ist das Bundesland, in dem der Verstorbene im Todeszeitpunkt lebte. 12

Lebte er in mehreren Bundesländern, so erben sie zu gleichen Anteilen, § 1936 Abs. 1 Satz 2 BGB. Die Erbberechtigung des Fiskus ist an eine formale Feststellung gebunden, § 1964 BGB. 13

### 2.1.2 Das Erbrecht des Ehegatten und des eingetragenen Lebenspartners 14–20 frei

Da der Ehegatte mit seinem Partner weder verwandt noch verschwägert ist (§§ 1589 f. BGB), musste das Erbrecht ihm eine **eigene Rechtsstellung** im Erbrecht verschaffen, §§ 1931 ff. BGB. Diese eigene erbrechtliche Rechtsstellung wird im Todesfall des Ehegatten noch ergänzt um eine familien- oder güterrechtliche Komponente, § 1371 (Zugewinnngemeinschaft), § 1482 (Gütergemeinschaft), § 1931 Abs. 4 (Gütertrennung) BGB. Erbberechtigt ist nur der Ehegatte, der mit dem Erblasser zum Zeitpunkt des Todes in einer **bestehenden Ehe** gelebt hat. Der Lebensgefährte einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft zählt ebenso wenig zu den gesetzlich Erbberechtigten wie der geschiedene Ehegatte (zu den Besonderheiten, wenn die Ehegatten bereits die Scheidung eingereicht hatten, als der Erblasser starb, vgl. § 1933 BGB: Ausschluss des Erbrechts des Ehegatten; zum Unterhaltsanspruch des geschiedenen Ehegatten gegen die Erben, vgl. § 1586b BGB). 21

- 22 Der eingetragene (gleichgeschlechtliche) Lebenspartner hat gemäß § 10 Lebenspartnerschaftsgesetz (LPartG) ein dem Erbrecht des Ehegatten nachgebildetes Erbrecht. Da Lebenspartnern dieselben güterrechtlichen Regelungen wie Ehegatten offenstehen (§§ 6, 7 LPartG), gelten für sie auch die nachfolgenden Regelungen entsprechend, vgl. § 10 LPartG.
- 23 Der überlebende Ehegatte erbt **neben den Verwandten** der ersten Ordnung 1/4, neben Verwandten der zweiten Ordnung oder neben Großeltern 1/2, neben anderen Verwandten den gesamten Nachlass (§ 1931 BGB). Hier müssen aber sofort die güterrechtlichen Ergänzungen miterwähnt werden: Der Erbteil des § 1931 BGB erhöht sich für den Fall des gesetzlichen Güterstandes der **Zugewinnngemeinschaft** durch den gesetzlichen Zugewinnausgleich des § 1371 BGB um nochmals 1/4. Dieser gesetzliche Zugewinnausgleich steht dem Überlebenden auch dann zu, wenn tatsächlich gar kein Zugewinn erzielt wurde. Das Erhöhungsviertel des § 1371 BGB steht im gleichen Umfang auch dem überlebenden Lebenspartner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft zu, der mit dem verstorbenen Lebenspartner im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft gelebt hat, § 6 LPartG. Für den Fall der Gütertrennung ist § 1931 Abs. 4 BGB (sind als gesetzliche Erben ein oder zwei Kinder berufen, so erben der überlebende Ehegatte und jedes Kind zu gleichen Teilen), für den Fall der Gütergemeinschaft sind die §§ 1412, 1482 BGB zu beachten. Gleiches gilt für die Gütertrennung von Lebenspartnern einer eingetragenen Lebenspartnerschaft, § 10 Abs. 2 Satz 2 LPartG sowie für deren Gütergemeinschaft, § 7 LPartG.

**BEISPIELE**

a) Der verstorbene Ehemann hinterlässt seine Ehefrau F und **ein** Kind A.

**LÖSUNG**

Zugewinnngemeinschaft: F erhält 1/2 und A erhält 1/2 (§§ 1931, 1371 BGB).  
 Gütertrennung: F erhält 1/2 und A erhält 1/2, § 1931 Abs. 4 BGB.  
 Gütergemeinschaft: F erhält 1/4 und A 3/4, § 1931 BGB. Allerdings erhält die F aus ihrer güterrechtlichen Beteiligung bereits ihren hälftigen Anteil aus dem Gesamtgut zu Lebzeiten, § 1416 BGB, in den Nachlass fällt nur der Anteil des M am Gesamtgut, § 1482 BGB.

b) M und F haben zwei Kinder A und B.

**LÖSUNG**

Zugewinnngemeinschaft: F erhält 1/2, A und B je 1/4.  
 Gütertrennung: F, A und B erhalten je 1/3.  
 Gütergemeinschaft: F erhält 1/4, A und B je 3/8.

c) M und F haben drei Kinder, A, B und C.

**LÖSUNG**

Zugewinnngemeinschaft: F erhält 1/2, A, B und C je 1/6.  
 Gütertrennung: F erhält 1/4, A, B und C ebenfalls je 1/4.  
 Gütergemeinschaft: F erhält 1/4, A, B und C ebenfalls je 1/4.

d) M und F haben vier Kinder, A, B, C und D.

**LÖSUNG**

Zugewinnngemeinschaft: F erhält 1/2, die Kinder je 1/8.  
 Gütertrennung: F erhält 1/4, die Kinder je 3/16.  
 Gütergemeinschaft: F erhält 1/4, die Kinder je 3/16.

Zu dem Erbteil des Ehegatten tritt möglicherweise noch ein Anteil am Hausrat und an den Hochzeitsgeschenken hinzu, vgl. § 1932 Abs. 1 Satz 2 BGB.

e) M hinterlässt seine Ehefrau F und seinen verwitweten Vater V. Ansonsten gibt es keine weiteren Verwandten.

**LÖSUNG**

Zugewinnngemeinschaft: F erhält gem. §§ 1931, 1371 BGB 3/4, der V 1/4.

Gütertrennung: F erhält 1/2, V 1/2.

Gütergemeinschaft: F erhält 1/2, V 1/2.

Dazu kommen noch der Hausrat und die dem Erblasser ganz oder zu Miteigentum gehörenden Hochzeitsgeschenke als Voraus, § 1932 Abs. 1 Satz 1 BGB. Hausrat sind Möbel, Haushaltsgeräte, Einrichtungsgegenstände, Haushalts- und Bettwäsche, soweit sie dem Erblasser gehören oder anteilig mitgehören und nicht Grundstückszubehör sind.

f) M hinterlässt seine Ehefrau F und die Großmutter G mütterlicherseits; von väterlicher Seite sind die Großeltern zwar verstorben, aber es lebt noch ein Sohn (Onkel O des Erblassers).

**LÖSUNG** Hier trifft § 1931 Abs. 1 Satz 2 BGB eine verzwickte und zusätzlich noch äußerst umstrittene Lösung, die im Fall der Zugewinnngemeinschaft noch umstrittener wird, weil streitig ist, wann die Erhöhung um 1/4 rechnerisch zu berücksichtigen ist. Insgesamt erbt die F im vorliegenden Fall für den Fall der Zugewinnngemeinschaft 7/8 und G 1/8 (str.), bei Gütertrennung und Gütergemeinschaft erben F 7/8 und G 1/8 (vgl. Lange/Kuchinke, Lehrbuch des Erbrechts, 4. Auflage, 1995, Seite 242 f. m. w. NW.). – Gäbe es den Onkel O (der ja im vorigen Fall nichts erbt) nicht, dann erhielte die F bei Zugewinnngemeinschaft 3/4, bei Gütertrennung und Gütergemeinschaft 1/2, da dann § 1931 Abs. 1 Satz 2 BGB nicht anzuwenden wäre. Insgesamt eine höchst unbefriedigende Regelung oder wie Weidlich in Palandt, 75. Aufl. 2016 Rdnr. 8 zu § 1931 sagt: nicht plausibel.

**Außerdem ergeben sich einige Besonderheiten:**

- a) Ein Verwandter oder Ehegatte kann bei **verzwickten Verwandtschaftsverhältnissen** **24**  
mehrfach als Erbe berufen sein. Heiratet ein Onkel seine Nichte und stirbt er, so erbt sie als Ehefrau und (wenn Erben der ersten Ordnung nicht vorhanden sind) als Verwandte der zweiten Ordnung.
- b) **Schlägt** ein Erbe **die Erbschaft aus** (§ 1953 BGB) oder wird er enterbt (§ 1938 BGB) oder für erbunwürdig erklärt (§ 2344 BGB) oder verzichtet er auf sein Erbrecht (§ 2346 BGB), so fällt sein Erbrecht grundsätzlich an seine Abkömmlinge (beim Erbverzicht gilt dieser jedoch »im Zweifel« auch für seine Abkömmlinge, § 2346 BGB). Sind solche nicht vorhanden oder schlagen sie ihrerseits aus, so erhöht dieser Anteil den der übrigen Erben (§ 1935 BGB). Gibt es Abkömmlinge des ausschlagenden, enterbten oder für erbunwürdig erklärten Erben 1. Ordnung, so sind diese ebenfalls Erben 1. Ordnung, sodass Erben 2. Ordnung nicht zum Zuge kommen können, § 1930 BGB. **25**
- c) Hat ein gesetzlicher Erbe schon zu Lebzeiten größere **Zuwendungen** erhalten, so muss er sich diese unter Umständen auf seinen Erbteil **anrechnen** lassen. Dies gilt im Zweifel (d. h. wenn der Erblasser nicht gleich bei der Schenkung etwas anderes angeordnet hat) für sog. Ausstattungen (§ 2050 Abs. 1 BGB). Als Ausstattung gilt gem. § 1624 BGB »was einem Kind mit Rücksicht auf seine Verheiratung oder auf die Erlangung einer selbstständigen Lebensstellung zur Begründung oder zur Erhaltung der Wirtschaft oder der Lebensstellung von dem Vater oder der Mutter zugewendet wird.« Da Zuschüsse und Aufwendungen für die Schulausbildung und für ein Studium unter § 2050 Abs. 2 BGB fallen, die nur dann anzurechnen sind, wenn sie die Vermögensverhältnisse des Erblassers übersteigen, bleibt für die **Ausstattung** nach § 2050 Abs. 1 BGB regelmäßig die Aussteuer (Mitgift) und das Startkapital für einen beruflichen Anfang als Hauptanwendungsfall übrig. Nach h. M. wird in der schenkweisen Zuwendung eines Kapitalkontos als Mitgesellschafter des Erblassers kein Fall einer Ausstattung gesehen, da das Kind als Gegenleistung für das Kapital Haf- **26**

tung, Verlustbeteiligung und Geschäftsführungspflicht übernimmt, vgl. BGH WM 1977,864. **Zuwendungen anderer Art** als der Ausstattung und die die Vermögensverhältnisse des Zuwendenden übersteigenden Ausbildungskosten sind nur dann anzurechnen, wenn der Erblasser dies gleich bei der Zuwendung angeordnet hat (§ 2050 Abs. 3 BGB). Die **Anrechnung** erfolgt über § 2055 BGB: Der Wert der Zuwendung wird nach den Wertverhältnissen vom Tage der Zuwendung dem Wert des Gesamtnachlasses hinzugerechnet, von diesem Gesamtwert wird der Anteil jedes Miterben berechnet und die Zuwendung wird vom Wertanteil des Begünstigten abgezogen. Allerdings findet die Ausgleichung nur unter Abkömmlingen des Erblassers statt, für andere Miterben, insbesondere den Ehegatten, ist die Ausgleichung ohne Bedeutung.

#### BEISPIELE

a) Wert des Nachlasses 1,0 Mio. €, Miterben die Kinder A und B. A hat eine Ausstattung von 500 000 € erhalten, die anzurechnen ist.

**LÖSUNG** Gesamtwert 1 500 000 €, auf A und B entfallen je 750 000 €. A erhält seine 500 000 € angerechnet, so dass A noch 250 000 €, B 750 000 € aus dem Nachlass zu beanspruchen hat.

b) Wert des Nachlasses 500 000 €, Wert der Ausstattung des A 1,0 Mio €.

**LÖSUNG** Auf beide entfallen 750 000 €, wobei sich A seine Ausstattung anrechnen lassen muss. Dies führt aber nur dazu, dass B den gesamten Nachlass für sich beanspruchen kann, eine darüber hinausgehende Ausgleichungspflicht besteht nicht (vgl. allerdings den Pflichtteilergänzungsanspruch, §§ 2325 ff. BGB).

c) Wert des Nachlasses 1,0 Mio €. Erben sind die im gesetzlichen Güterstand lebende Ehefrau F und die Kinder A und B. A muss sich eine Ausstattung von 100 000 € anrechnen lassen.

**LÖSUNG** F erbt 500 000 € und A und B erben 500 000 €. Eine Ausgleichungspflicht besteht nur im Verhältnis A und B zueinander. Deren Anteil wird auf 600 000 € erhöht, wovon A und B je 300 000 € zu beanspruchen haben; auf die 300 000 € des A werden seine zuvor schon erhaltenen 100 000 € angerechnet. Aus dem Nachlass haben also zu beanspruchen: F 500 000 €, A 200 000 €, B 300 000 €.

- 27 d) Hat ein Abkömmling gegenüber dem Erblasser **besondere Leistungen** erbracht, so kann er verlangen, dass diese ausgeglichen werden (§ 2057a BGB). Ein Ausgleich findet jedoch nur unter den Abkömmlingen statt, der Anteil des Ehegatten ist daher nicht betroffen.
- 28 Der Ausgleichsanspruch steht einem Abkömmling zu, der eine unentgeltliche oder nicht angemessen vergütete Leistung über einen längeren Zeitraum im Haushalt, Beruf oder Geschäft des Erblassers erbracht hat. Da der Ausgleichsanspruch vererblich ist, kann er bei Vorversterben auch von dessen Abkömmlingen geltend gemacht werden.

#### BEISPIEL

V stirbt. Seine Kinder waren Sohn S und Tochter T, von denen die T dem Vater jahrelang unentgeltlich den Haushalt geführt hat. T ist verstorben, sie hinterlässt ihrerseits die Kinder A und B. Als V stirbt, wird er in gesetzlicher Erbfolge von S (1/2), A (1/4) und B (1/4) beerbt. A und B können den in der Person der T entstandenen Ausgleichsanspruch gegen S geltend machen. Die Höhe des Ausgleichsanspruchs ist gem. § 2057a Abs. 3 BGB »so zu bemessen, wie es mit Rücksicht auf die Dauer und den Umfang der Leistungen und auf den Wert des Nachlasses der Billigkeit entspricht.«

- 29 Dasselbe gilt bei mehrjähriger Pfllegetätigkeit, die unter völligem oder teilweisem Verzicht auf eigene Einkünfterzielung geleistet wurde, § 2057a Abs. 1 Satz 2 BGB.
- 30 Wie bei den unter c) dargestellten Ausgleichsansprüchen kommen die Regelungen nur bei Erbfällen zur Anwendung, bei denen die gesetzliche Erbfolge eintritt. Hat der Erblasser eine Regelung zur gewillkürten Erbfolge getroffen, wird vom Gesetzgeber vermutet, dass er die Besonderheiten bei seiner gewillkürten Verfügung berücksichtigt hat.

- e) Der sog. **Dreißigste** stellt einen Anspruch für die Personen dar, die mit dem Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes in einem Hausstand lebten und von ihm Unterhalt bezogen haben. Der Anspruch richtet sich gegen die Erben und umfasst die Weitergewährung von Wohnung und Unterhalt im bisherigen Umfang bis zum 30. Tag nach dem Tod des Erblassers (§ 1969 BGB). Der Anspruch kann durch letztwillige Verfügung des Erblassers ausgeschlossen werden. 31

32–35 frei

### 2.1.3 Gewillkürte Erbfolge

Die gesetzliche Erbfolge lässt sich ausschließen oder ergänzen durch Testament (§ 1937 BGB) oder Erbvertrag (§ 1941 BGB) des Erblassers. Das Testament kann zur Niederschrift beim Notar, es kann aber auch gleichwertig privat eigenhändig geschrieben sein. Daneben gibt es eine ganze Reihe von Nottestamenten. Der Erbvertrag kann dagegen nur zur Niederschrift des Notars bei gleichzeitiger Anwesenheit beider Teile geschlossen werden. 36

#### 2.1.3.1 Das Testament

Das Testament kann nur persönlich errichtet werden, § 2064 BGB. Eine Stellvertretung ist ausgeschlossen. Erforderlich ist die **Testierfähigkeit**, d. h. die Vollendung des 16. Lebensjahres (§ 2229 BGB, allerdings kann ein 16-jähriger ein Testament nur vor einem Notar machen, für ein eigenhändiges Testament muss er volljährig (18 Jahre alt) sein, §§ 2247 Abs. 4, 2233 BGB). Ein Testierunfähiger kann kein Testament errichten, auch nicht mit Zustimmung von Vertretern und Vormundschaftsgericht. Beim Erbvertrag muss der Erblasser zwar auch persönlich handeln (§ 2274 BGB). Dazu ist grundsätzlich unbeschränkte Geschäftsfähigkeit erforderlich (§ 2275 Abs. 1 BGB). Unter Verlobten oder Ehegatten aber kann auch der beschränkt Geschäftsfähige einen Erbvertrag schließen (§ 2275 BGB). Er bedarf dazu nur der Zustimmung seines gesetzlichen Vertreters (und, ist dieser ein Vormund, auch der Zustimmung des Vormundschaftsgerichts). 37

Es gibt unterschiedliche Formen von Testamenten: 38

- Das **private, eigenhändige** Testament muss vollständig eigenhändig geschrieben und unterschrieben sein (§ 2247 BGB). Ein maschinengeschriebenes und unterschriebenes Testament ist also unwirksam, § 125 BGB. Das Testament soll das Datum seiner Erstellung enthalten, ein Verstoß gegen diese Vorschrift macht das Testament jedoch nicht nichtig. Gibt es jedoch zwei vollständig eigenhändig geschriebene und unterschriebene einander widersprechende Testamente, ist nur das letzte Testament verbindlich. Lässt sich aufgrund der fehlenden Daten nicht feststellen, welches das Letzte ist, sind beide unter Umständen ungültig, § 2247 Abs. 5 BGB. Dies gilt auch, wenn nur auf einem der Testamente das Datum fehlt, sich aber nicht feststellen lässt, ob es vor oder nach dem datierten Testament errichtet worden ist. Auch ein handschriftlich errichtetes privates Testament kann auf Wunsch des Erblassers vom Amtsgericht in amtliche Verwahrung genommen werden (§ 2248 BGB). (Nicht zu verwechseln mit dem einem Notar überreichten Testament, § 2232 BGB).
- Das **öffentliche** Testament kann dem Notar mündlich erklärt und von ihm niedergeschrieben sein (§§ 2231 ff. BGB). 39
- Es kann **dem Notar** aber auch als offene oder verschlossene Schrift **übergaben** werden (§ 2232 BGB). Übergibt der Erblasser eine offene Schrift, so wird der Notar von ihrem Inhalt Kenntnis nehmen (§ 30 Satz 4 BeurkG). Das verschlossene Testament bleibt auch dem Notar verschlossen, es wird erst nach dem Tod des Erblassers geöffnet.

- 40 • Als **Nottestament** kommen in Betracht: Das Bürgermeistertestament des § 2249 BGB (wenn zu befürchten ist, dass der Erblasser sterben werde, bevor die Errichtung eines Testaments vor dem Notar möglich ist, kann das Testament vor dem Bürgermeister und zwei weiteren hinzugezogenen Zeugen zur Niederschrift errichtet werden); das Dreizeugentestament des § 2250 Abs. 2 BGB (wer sich in so naher Todesgefahr befindet, dass er weder Notar noch Bürgermeister hinzuziehen kann, kann ein Testament durch mündliche Erklärung vor drei Zeugen errichten; diese haben die mündliche Erklärung in eine Niederschrift aufzunehmen); das Absperrungstestament des § 2250 Abs. 1 BGB (wer so abgesperrt ist, dass er ein Notartestament nicht errichten kann, kann nach seiner Wahl ein Bürgermeistertestament oder ein Dreizeugentestament errichten); das Seetestament des § 2251 BGB (wer sich an Bord eines Schiffes außerhalb eines inländischen Hafens auf hoher See befindet (kein Binnensee!), der kann ein Dreizeugentestament – auch bei ruhiger See und ohne aktuelle Gefahr – machen; nicht erforderlich ist, dass einer der drei Zeugen der Kapitän oder ein Offizier des Schiffes ist). Allen Nottestamenten ist gemeinsam, **dass sie drei Monate nach der Errichtung enden**, wenn der Erblasser zu diesem Zeitpunkt noch lebt (§ 2252 BGB). Solange der Erblasser jedoch außerstande ist, ein Testament vor einem Notar zu errichten, sind Beginn und Lauf der Frist gehemmt.
- 41 Das Testament ist auch als **gemeinschaftliches Testament** möglich, jedoch nur unter Ehegatten (§ 2265 BGB) und unter eingetragenen Lebenspartnern (§ 10 Abs. 4 LPartG). Das gemeinschaftliche Testament ist kein Vertrag, sondern eine von zwei Personen in einer Urkunde zusammengefasste, jeweils einseitige Verfügung von Todes wegen. Der Erbvertrag ist grundsätzlich unwiderruflich, das gemeinschaftliche Testament ist dagegen **grundsätzlich widerruflich**. Der Erbvertrag kann zwischen jedermann (aber nur vor einem Notar) geschlossen werden, das gemeinschaftliche Testament kann dagegen nur zwischen Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnern (dafür aber auch als eigenhändiges Testament) geschlossen werden. Das gemeinschaftliche Testament eignet sich besonders, wechselbezügliche Erbeinsetzungen, Vermächtnisse oder Auflagen aufzunehmen, weil der Widerruf der einen Person dann die Unwirksamkeit der Verpflichtung der anderen zur Folge hat (§ 2270 BGB).
- 42 Die Ehegatten oder eingetragenen Lebenspartner können frei wählen, ob sie ihr gemeinschaftliches Testament in eigenhändiger oder in Form des öffentlichen Testaments errichten wollen. Errichten sie es eigenhändig, dann können sie sich der Formerleichterung des § 2267 BGB bedienen, d. h. der eine Ehegatte/Lebenspartner errichtet das Testament eigenhändig und beide Ehegatten/Lebenspartner unterschreiben es. Stets muss aber der Wille, ein gemeinsames Testament zu errichten, erkennbar sein. Nur dann greifen die gesetzlichen Formerleichterungen (§ 2267 BGB), der Ausschluss einseitiger Rücknahme aus amtlicher Verwahrung (§ 2272 BGB) und die abhängige Verbindung der einen Verfügung von der anderen (§§ 2270, 2271 BGB). Das gemeinschaftliche öffentliche Testament kann nur zur Niederschrift eines Notars gem. § 2232 BGB erklärt werden. Nicht Voraussetzung ist die gleichzeitige Anwesenheit beider Teile, es kann auch erst der eine Teil eine Erklärung abgeben oder übergeben und dann der andere Teil, sofern nur der Wille ein gemeinschaftliches Testament zu errichten, aus beiden Erklärungen ersichtlich ist. Der Wortlaut der beiden Erklärungen muss auch nicht identisch sein. – Das gemeinschaftliche Testament verliert automatisch seine Gültigkeit durch Scheidung der Ehe, § 2268 BGB. Ergibt aber die Auslegung der Verfügungen, dass sie auch für den Fall der Scheidung weiter gelten sollen, dann lässt § 2268 Abs. 2 BGB eine solche Fortgeltung zu.
- 43 Hauptfall des gemeinschaftlichen Testaments ist das sog. **Berliner Testament** (§ 2269 BGB). In ihm wird bestimmt, dass sich die Ehegatten oder eingetragene Lebenspartner (§ 10 Abs. 4 LPartG) zunächst gegenseitig als (Allein-) Erben einsetzen, dann aber zusätzlich bestimm-

men, dass der Nachlass nach dem Tode des zuletzt Versterbenden an einen Dritten (meist die Kinder) als Erben fallen soll. Beim Berliner Testament ist der überlebende Ehegatte oder eingetragene Lebenspartner nicht Vorerbe (mit den Beschränkungen der §§ 2112 ff. BGB), sondern **Vollerbe**. Eine anderweitige Bestimmung kann von den Eheleuten oder Lebenspartnern jedoch getroffen werden. Sie können auch die Bestimmung aufnehmen, dass der Nachlass im Falle der Wiederverheiratung des überlebenden Ehegatten oder Lebenspartners sofort an die Abkömmlinge fallen solle. – Da der überlebende Erbe Vollerbe ist, steht den dadurch im ersten Erbfall automatisch enterbten Abkömmlingen der Pflichtteil zu. Sind die Abkömmlinge zu Nacherben berufen, wird häufig im Testament eine Sanktion festgesetzt für den Fall, dass der vorläufig übergangene Abkömmling seinen Pflichtteil geltend macht (oder ausbezahlt bekommt). Zu denkbaren Sanktionen vgl. Weidlich in Palandt, Rz. 13–15 zu § 2269 BGB.

Erstellen unverheiratete Paare oder Partner einer nicht eingetragenen Lebenspartnerschaft ein gemeinschaftliches Testament, dann ist dies regelmäßig unwirksam. Sie müssen sich der Form zweier Einzeltestamente bedienen oder einen notariellen Erbvertrag schließen. § 2275 Abs. 3 BGB sieht dies für Verlobte (auch für gleichgeschlechtliche Verlobte, die eine eingetragene Lebenspartnerschaft eingehen wollen) ausdrücklich vor.

44

45–50 frei

### 2.1.3.2 Der Erbvertrag

Der Erbvertrag kann nicht nur unter Ehegatten, Verlobten und eingetragenen Lebenspartnern, sondern **zwischen jedermann** geschlossen werden. Er kann auch mit anderen vertraglichen Gestaltungen verbunden werden, etwa als Ehe- und Erbvertrag (§ 2276 Abs. 2 BGB). Jede Vertragspartei, die in dem Erbvertrag eine Verfügung trifft, kann einen Erbvertrag **nur persönlich** vor dem **Notar** schließen (§§ 2274, 2276 BGB). Ist eine Vertragspartei hingegen nur Begünstigte, dann braucht sie nicht persönlich anwesend zu sein, sie kann sich dann auch vertreten lassen. Unbeschränkte Geschäftsfähigkeit ist nur bei Erbverträgen von Nichteheleuten und Nichtverlobten erforderlich, Eheleute und Verlobte können auch beschränkt geschäftsfähig sein; sie bedürfen dann der Zustimmung ihrer gesetzlichen Vertreter (ist dieser ein Vormund, dann bedarf er überdies der Genehmigung des Vormundschaftsgerichtes, § 2275 BGB). Erforderlich ist der Abschluss eines Erbvertrages vor dem Notar. Dass § 2276 Abs. 2 BGB für Eheleute und Verlobte, die gleichzeitig einen Ehevertrag abschließen, die für den Ehevertrag erforderliche Formvorschrift »genügen« lässt, bedeutet keine Erleichterung mehr: § 1410 BGB verlangt für den Ehevertrag ebenfalls den Abschluss vor einem Notar.

51

Der wesentliche Unterschied zwischen Testament (§ 1937 BGB) und Erbvertrag (§ 1941 BGB) ist, dass das Testament eine einseitige Willenserklärung darstellt, die daher jederzeit auch einseitig widerrufen werden kann, während der Erbvertrag ein zweiseitiges Rechtsgeschäft darstellt, das für den Erblasser bindend ist. Dies unterscheidet den Erbvertrag auch vom gemeinschaftlichen Testament, das erst für den überlebenden Ehegatten wirklich bindend wird, § 2271 Abs. 2 BGB. Zu Lebzeiten beider Ehegatten ist ein einseitiger Widerruf beim gemeinschaftlichen Testament noch möglich, wenn auch mit der Folge, dass dann auch der Ehegatte oder Lebenspartner von seiner Verfügung frei wird, § 2270 BGB. Der Erbvertrag ist dagegen verbindlich, was etwa einem den Erblasser pflegenden Vertragspartner eine Sicherheit hinsichtlich seiner späteren Absicherung und Versorgung verschafft. In Ehegattenerbverträgen können verlässliche Nachfolgeregelungen getroffen werden. Der Erbvertrag ist daher sowohl als Verfügung von Todes wegen, als auch als echter Vertrag anzusehen (Doppelnatur). Allerdings ist der Erblasser durch den Erbvertrag nicht daran gehindert noch zu Lebzeiten über sein Vermögen zu verfügen, § 2286 BGB. Die Rechte der in dem Erbvertrag begünstigten Person entstehen erst mit dem Erbfall.

52



- 53 Der Erbvertrag ist nicht nur gegen den einseitigen Widerruf geschützt, auch abweichende spätere testamentarische Verfügungen sind konsequenterweise unwirksam, § 2289 Abs. 1 Satz 2 BGB. Allerdings ist zu beachten, dass in einem Erbvertrag mit bindender Wirkung nur Verfügungen über Erbeinsetzungen, Vermächtnisse und Auflagen getroffen werden können, § 2278 Abs. 2 BGB. Andere Verfügungen wie etwas Teilungsanordnungen, Enterbungen, Testamentsvollstreckungen sind zwar möglich, jedoch später wieder frei widerruflich, § 2299 BGB.

### 2.1.3.3 Die Einsetzung von Erben

- 54 Der Erblasser muss die Bestimmung seines Erben selbst treffen. Er kann sie nicht einem Dritten überlassen (§ 2065 BGB). Bestimmt der Erblasser, dass seine gesetzlichen Erben bedacht sein sollen, so sind dies dann nach der Auslegungsregel des § 2066 BGB diejenigen Erben, die auch ohne letztwillige Verfügung mit ihren jeweiligen Erbteilen nach Gesetz bedacht würden. Gleiches gilt, wenn der Erblasser seine »Verwandten«, seine »Kinder«, seine »Abkömmlinge« bedacht hat. Der Erblasser kann aber auch **jede andere Person**, auch juristische Personen, als Erben einsetzen. Er kann jemanden zum Alleinerben oder zu einem Bruchteil berufen (§§ 2087–2093 BGB). Er kann jemanden unter einer Bedingung oder unter einer Befristung berufen (§§ 2104 f. BGB). Er kann seine Erbeinsetzung auch auf einen Teil des Nachlasses beschränken (§ 2088 BGB), mit der Wirkung, dass für den Rest gesetzliche Erbfolge eintritt. Er kann jemanden als Ersatzerben bezeichnen mit der Wirkung, dass dieser nur zum Zuge kommt, wenn der eingesetzte Erbe beim Erbfall weggefallen ist (§ 2096 BGB).
- 55 Allerdings liegt in der Zuweisung bestimmter Gegenstände an bestimmte Personen keine Erbeinsetzung, § 2087 Abs. 2 BGB. Hier muss aus dem Gesamtzusammenhang durch Auslegung ermittelt werden, ob ein Vermächtnis, ein Vorausvermächtnis oder eine Teilungsanordnung vorliegt. Stellt der zugewendete Gegenstand praktisch das gesamte Vermögen des Erblassers dar, dann kann in der Zuwendung dieses Gegenstandes auch ausnahmsweise eine Erbeinsetzung gesehen werden (ebenso Haussmann–Hohloch–Everts, Handbuch des Erbrechts, 2010, S. 850).

56–60 frei

### 2.1.3.4 Der Ausschluss von Erben

- 61 Der Erblasser kann auch einen, einzelne oder alle gesetzlichen Erben von der Erbschaft **ausschließen**. Setzt er einen Erben zum Alleinerben ein, so hat er damit alle anderen gesetzlichen Erben, die ohne diese Verfügung zur Erbschaft berufen gewesen wären, automatisch ausgeschlossen, auch ohne dass er sie ausdrücklich enterbt hat. Ebenso kann der Erblasser über sein Vermögen vollständig verfügen und dabei einen gesetzlichen Erben bei der Bestimmung der Empfänger übergehen; auch darin liegt ein Ausschluss des Übergangenen. Enterbt der Erblasser ausdrücklich alle gesetzlichen Erben, ohne einen Empfänger zu benennen, dann erbt automatisch der Staat (§ 1938 BGB).
- 62 Wird ein **gesetzlicher Erbe enterbt**, der als Abkömmling, Ehegatte oder Elternteil gesetzlich erbberechtigt wäre, so entsteht für den Enterbten der **Pflichtteilsanspruch** in Höhe der Hälfte des Werts des gesetzlichen Erbteils (§ 2303 BGB). Gleiches gilt, wenn ein gesetzlicher Erbe auf weniger eingesetzt ist, als der Hälfte des Werts des gesetzlichen Erbteils entspricht (Zusatzpflichtteil, § 2305 BGB). Ein Pflichtteilsrecht steht gleichermaßen dem enterbten eingetragenen Lebenspartner zu, § 10 Abs. 6 LPartG. Näheres zum Pflichtteil siehe unten.

### 2.1.3.5 Vorerbe und Nacherbe

Nach § 2100 BGB kann der Erblasser anordnen, dass jemand erst Erbe wird (Nacherbe), nachdem zuvor ein anderer Erbe war (Vorerbe). Sowohl der Vorerbe als auch der Nacherbe gehören daher zu den Erben des Erblassers im Gegensatz zum Ersatzerben: bei ihm wird entweder der Erbe oder der Ersatzerbe Erbe. Lebt der Erbe zum Zeitpunkt des Erbfalls, geht der Ersatzerbe leer aus. 63

Bei der Gestaltung der Vor- und Nacherbfolge besitzt der Erblasser **weitgehende Gestaltungsfreiheit**, sowohl was die Personen als auch was die Erbteile betrifft. Sogar noch nicht gezeugte Personen können als Nacherben eingesetzt werden (§ 2101 BGB). Beim Tod des Erblassers fällt der gesamte Nachlass an den Vorerben, mit dem Nacherbfall an den Nacherben.

Der Umfang des dem **Vorerben** vererbten Nachlasses soll möglichst zusammengehalten werden, damit er **möglichst ungeschmälert** auf den Nacherben übergehen kann. Dem dienen eine ganze Reihe von Ordnungsvorschriften (§ 2111 Surrogation), als auch von Verfügungsbeschränkungen des Vorerben (§§ 2112 ff. BGB). Verschenkt der Vorerbe Nachlassgegenstände, so ist die Schenkung unwirksam (§ 2113 Abs. 2 BGB), verkauft er Nachlassgegenstände, so fließt die Kaufpreisforderung bzw. der Kaufpreis in den Nachlass (§ 2111 BGB). Verkauft der Vorerbe absichtlich unter Wert, so sieht die Rechtsprechung dies als Schenkung an mit der Folge, dass die gesamte Verfügung unwirksam ist (BGH vom 16.03.1977 NJW 1977, 1631, zu dem subjektiven Moment BGH vom 23.11.1983 NJW 1984, 366). Das Interesse des Erwerbers wird bei diesen Regelungen nur durch die Regelungen über den gutgläubigen Erwerb berücksichtigt; dies setzt jedoch voraus, dass dem Erwerber die Vorerbenstellung unbekannt war. 64

Im **Innenverhältnis** ist der Vorerbe dem Nacherben gegenüber im Ergebnis zu ordnungsgemäßer Verwaltung verpflichtet, §§ 2130 f. BGB; der Nacherbe hat über die §§ 2121, 2127 BGB Auskunfts- und über § 2128 BGB Sicherungsrechte. Der Erblasser kann den Vorerben von diesen **Beschränkungen** jedoch **befreien**, § 2136 BGB (dies gilt jedoch nicht für die Beschränkungen hinsichtlich unentgeltlicher Verfügungen, § 2113 Abs. 2 BGB, und der Surrogation, § 2111 BGB). 65

Der **Nacherbe** erwirbt bereits mit dem Tode des Erblassers eine **Anwartschaft** auf den Nachlass. Diese Anwartschaft ist ihrerseits vererblich (§ 2108 BGB). Tritt jedoch der Nacherbfall nicht spätestens 30 Jahre nach dem Vorerbfall ein, so erlischt die Nacherbschaft (§ 2109 Abs. 1 BGB); eine Regel, von der es jedoch auch wieder Ausnahmen gibt (§ 2109 Abs. 1 Satz 2 BGB). Der Nacherbfall kann nicht nur für den Fall des Todes des Vorerben bestimmt, sondern er kann auch an andere **Bedingungen** und **Befristungen** geknüpft werden. Fehlt jedoch eine Festlegung einer solchen Bedingung oder Befristung, so ist die Nacherbschaft im Zweifel erst für den Todesfall des Vorerben bestimmt (§ 2106 Abs. 1 BGB). Ist ein **gesetzlicher Erbe** nur als Nacherbe eingesetzt, dann kann er wahlweise die Nacherbschaft annehmen und hat dann keinen Pflichtteil, oder die Nacherbschaft ausschlagen und den Pflichtteil geltend machen (Palandt, Rz. 6 zu § 2306 und § 2306 Abs. 2 BGB). 66

67–70 frei

### 2.1.3.6 Vermächtnis und Auflage

Der Erblasser kann testamentarisch oder in seinem Erbvertrag bestimmen, dass jemandem aus dem Nachlass ein Vermögensvorteil zugewendet wird (**Vermächtnis**, § 1939 BGB). Der so Bedachte wird durch die Zuwendung eines Vermächtnisses nicht Erbe (§ 2087 Abs. 2 BGB). Allerdings ist es auch möglich, dem Erben durch ein Vermächtnis etwas im Voraus zuzuwenden (**Vorausvermächtnis**, § 2150 BGB), was anschließend nicht auf den Erbteil am Nach- 71

lass angerechnet wird. (Anders die Teilungsanordnung (§ 2048 BGB), durch die lediglich die Art und Weise der Erbaueinandersetzung innerhalb des Rahmens des Erbteils durch den Erblasser festgelegt wird). Der Unterschied zwischen Vorausvermächtnis und Teilungsanordnung ist gravierend. Erhält der Erbe ein Vorausvermächtnis, so führt dies zu einer Verschiebung der Wertanteile der Miterben, die nicht ausgeglichen werden müssen und gegen die der benachteiligte Miterbe nur durch den Pflichtteil geschützt ist (§ 2306 BGB). Die Teilungsanordnung dagegen soll nicht zu einer Verschiebung der Wertanteile führen; erhält ein Miterbe mehr als ihm nach seiner Erbquote zusteht, so hat er den Mehrwert bei der Erbaueinandersetzung auszugleichen. Außerdem kann das Vorausvermächtnis wie jedes andere Vermächtnis auch sofort geltend gemacht werden (§ 2176 BGB), während die Teilungsanordnung erst bei der Erbaueinandersetzung zur Anwendung kommen kann. Was der Erblasser dem Erben als Vorausvermächtnis vermacht hat, unterliegt bei Anordnung von Vor- und Nacherbschaft auch nicht den Einschränkungen der §§ 2112 ff. BGB (§ 2110 Abs. 2 BGB). Der Vermächtnisnehmer hat nur einen **schuldrechtlichen Anspruch** gegen den oder die Erben, er ist also im Verhältnis zu den Erben ein Außenstehender. Das Vermächtnis kann in einem Geldanspruch bestehen, es kann eine bestimmte Sache oder auch eine Sachgesamtheit, etwa ein Betrieb, zugewendet werden, es kann aber darüber hinaus in jedweden Tun oder Unterlassen bestehen. Vermächtnisnehmer kann jede natürliche und jede juristische Person sein. Allerdings ist erforderlich, dass der Vermächtnisnehmer zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers noch lebt, das Vermächtnis geht nicht automatisch auf die Erben des vorgesehenen Vermächtnisnehmers über (§ 2160 BGB). Der Erblasser kann jedoch einen Ersatzvermächtnisnehmer bestimmen (§ 2190 BGB).

**72** Mit dem Vermächtnis **beschwert** ist in der Regel der Erbe (die Erben), jedoch kann der Erblasser auch einen weiteren Vermächtnisnehmer mit dem Vermächtnis beschweren (§§ 2147, 2186 f. BGB, Untervermächtnis). Es ist auch als sog. Nachvermächtnis denkbar (§ 2191 BGB), nämlich dann, wenn bestimmt ist, dass das Vermächtnis von einem bestimmten Zeitpunkt oder Ereignis an dem Nachvermächtnisnehmer zustehen soll (das Nachvermächtnis ist also nicht der Nacherbfolge nachgebildet). Die Vermächtnislast tragen diejenigen, denen sie der Erblasser auferlegt hat. Im Zweifel sind dies beim Geldvermächtnis als dem häufigsten Fall die Erben nach dem Verhältnis ihrer Erbteile; hat der Erblasser mehrere Vermächtnisnehmer mit einem Vermächtnis belastet, so sind sie im Zweifel im Verhältnis des Werts ihrer Vermächtnisse mit dem weiteren Vermächtnis beschwert (§ 2148 BGB). Für die Erben gehören die Vermächtnisse zu den Nachlassverbindlichkeiten (§ 1967 Abs. 2 BGB).

**73** Der Vermächtnisnehmer hat das Recht, das Vermächtnis auszuschlagen (§ 2176 BGB). Das Vermächtnis wird daher endgültig erst durch eine ausdrückliche Annahmeerklärung erworben, § 2180 BGB. Diese erfolgt gegenüber dem Beschweren. Eine Annahme- oder Ausschlagungsfrist besteht jedoch nicht (vgl. jedoch die Regelung des § 2307 Abs. 2 BGB beim Pflichtteilsberechtigten, der zugleich mit einem Vermächtnis bedacht ist; ihm kann der Erbe eine Erklärungsfrist über die Annahme des Vermächtnisses setzen).

**74** Die Belastung des Nachlasses mit einer **Auflage** schafft für den Begünstigten keinen Anspruch auf die Leistung (§ 1940 BGB). Als Leistung einer Auflage kommen wieder alle Leistungen in Betracht, jedoch werden sich häufig Auflagen wie Grabpflege, das Lesen von Messen, das Unterlassen von Veröffentlichungen von Manuskripten des Erblassers, das Zugänglichmachen eines Bauwerkes für die Öffentlichkeit und ähnliche Bestimmungen finden. Da der Begünstigte die Auflage nicht durchsetzen kann, wird der Erblasser sie häufig in die Hand eines Testamentvollstreckers legen (§§ 2197 ff. BGB).

### 2.1.3.7 Rechtsgeschäft unter Lebenden auf den Todesfall

Der Erblasser kann auch ein Schenkungsversprechen eingehen unter der aufschiebenden Bedingung, dass der Beschenkte den Erblasser überlebt (§ 2301 BGB). Diese Konstruktion nennt man eine **Schenkung unter Lebenden auf den Todesfall**. Es sind dann, wenn die Schenkung nicht schon zu Lebzeiten erfüllt wird, dieselben Vorschriften anzuwenden, wie sie für die Verfügungen von Todes wegen gelten; dabei genügen die Formvorschriften des öffentlichen Testaments oder Erbvertrages ebenso, wie die des privaten handschriftlichen Testaments (eine andere Meinung wäre im Hinblick auf die jederzeitige Umdeutungsmöglichkeit eines formnichtigen Schenkungsversprechensvertrages in ein formgültiges Testament wenig praktikabel). Wichtig ist insbesondere die Heilung eines formnichtigen Schenkungsversprechensvertrages durch den Vollzug der Schenkung (§ 2301 Abs. 2 BGB). 81

Von der Vorschrift des § 2301 BGB nicht umfasst sind Lebensversicherungsverträge oder sonstige **Verträge zu Gunsten Dritter auf den Todesfall** des Erblassers. Diese Verträge unterfallen den Vorschriften der §§ 330 f. BGB. Ist in einem Lebensversicherungsvertrag eine bezugsberechtigte Person angegeben, dann fällt die Summe mit dem Todesfall automatisch an diesen Bezugsberechtigten, ohne zuvor in den Nachlass zu gelangen. Nur wenn kein Bezugsberechtigter angegeben wäre, würde die Summe in den Nachlass gelangen. Vor dem Todesfall hat der Dritte keinerlei Rechte, auch keine Anwartschaften. Der Versprechensempfänger kann über die Guthaben bei der Bank oder Lebensversicherung frei verfügen, Gläubiger des Versprechensempfängers können in seinen Anspruch, den er zu Lebzeiten hat, vollstrecken. Hat der Versprechensempfänger (= Schenker) einen Lebensversicherungsvertrag aufgelöst oder ein Konto abgeräumt, dann steht dem Bezugsberechtigten (= Dritter) ein Ersatzanspruch gegen den Nachlass nicht zu. 82

83–85 frei

### 2.1.3.8 Schranken des letzten Willens

Zunächst einmal sind alle letztwilligen Verfügungen, die von einem Testierunfähigen stammen oder die nicht in der erforderlichen Form vorgenommen worden sind, nichtig (§§ 2229, 125 BGB). Die Nichtigkeit kann sich darüber hinaus auch aus einem Verstoß gegen die guten Sitten ergeben (§ 138 BGB). Sogenannte Geliebtentestamente sind in aller Regel nicht sittenwidrig, vgl. Ellenberger in Palandt, Rz. 50 zu § 138 m. w. N. Daneben sind die letztwilligen Verfügungen des Erblassers aber auch anfechtbar (§§ 2078 ff., 2281 BGB). 86

Dem Erblasser sind aber auch durch andere Gründe Grenzen gesetzt. Insbesondere können sich solche Grenzen aus der Höchstpersönlichkeit eines Rechts ergeben; so ist beispielsweise eine Mitgliedschaft in einem Verein grundsätzlich nicht vererblich (§ 38 BGB). 87

88–90 frei

### 2.1.3.9 Erbrecht und Unternehmensnachfolge

#### 2.1.3.9.1 Einzelunternehmen

Rein erbrechtlich macht die Vererbung eines Einzelunternehmens keine Probleme. Der oder die Erben werden die Rechtsnachfolger des bisherigen Einzelunternehmers. Die Kaufmannseigenschaft ist zwar nicht vererblich, aber sie entsteht bei dem oder den Nachfolgern neu. 91

Problematisch sind die Haftungsfragen. Während der Kaufmann oder die Kaufleute grundsätzlich unbeschränkt für Firmenschulden haften, können Erben ihre Haftung gem. den §§ 1967, 1975 ff. BGB beschränken. Eine Lösung in diesem Konflikt bietet die Vorschrift des § 27 i. V. m. § 25 HGB, die die kaufmännische Haftung bei Fortführung der Firma vorsieht, was auch dann gilt, wenn in die Firma ein Nachfolgezusatz aufgenommen wird. Die Haftung lässt sich aber durch eine Eintra- 92

gung ins Handelsregister gem. § 25 Abs. 2 HGB einschränken, wobei diese Erklärung gegenüber dem Handelsregister unverzüglich abgegeben werden muss, sodass der Erbe nicht erst abwarten kann, bis er einen vollständigen Überblick über die Vermögenssituation des Erblassers hat.

- 93 Zu einer guten Nachfolgeberatung gehört aber in erster Linie, sich mit dem Erblasser über folgende Punkte klar zu werden: welche Qualifikationen haben etwaige Rechtsnachfolger, welches Alter haben sie, müssen vielleicht Zeiträume überbrückt werden, bis die erforderlichen Qualifikationen oder ein bestimmtes Alter erreicht sind. Muss vielleicht die Struktur des Unternehmens verändert werden, um eine Nachfolge auf verschiedene Nachfolger zu erreichen. Hier sind dann vielfältige Überlegungen anzustellen, wie z. B. Erteilen von Prokura, Einsetzen von Geschäftsführern, Gründung von Betriebsaufspaltungen, zeitweiligen Betriebsverpachtungen, Vor- und Nacherbfolge, Vermächtnis, Güterstandsänderung, Pflichtteilsverzichtvereinbarungen, Nießbrauchs- oder Wohnrechtsregelungen, Umwandlung in KG oder GmbH bis hin zur Betriebsveräußerung. Schließlich ist die steuerliche Belastung bei den verschiedenen Lösungsmöglichkeiten zu berücksichtigen.
- 94 Bedacht werden sollte auch, welche der beabsichtigten Maßnahmen schon zu Lebzeiten vorgenommen werden sollten, etwa im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, die stets eine Schenkung unter Lebenden darstellt. Eine besondere Form ist, noch zu Lebzeiten mit den präsumptiven Nachfolgern eine Personengesellschaft zu gründen, da die Nachfolge in die Gesellschafterstellung eines persönlich haftenden Gesellschafters sich außerhalb der Erbengemeinschaft vollziehen kann.

#### 2.1.3.9.2 Personengesellschaft

- 95 Bei einer **Personengesellschaft** hängt die Frage der Vererblichkeit der Rechtsstellung eines unbeschränkt haftenden Gesellschafters von der Gestaltung des Gesellschaftsvertrages ab. Bei der **Fortsetzungsklausel** ist im Gesellschaftsvertrag bestimmt, dass die Personengesellschaft im Todesfall unter den Altgesellschaftern fortgesetzt wird. In der Person des Erblassers entsteht lediglich ein Abfindungsanspruch, der in den Nachlass fällt. Dessen Höhe kann im Gesellschaftsvertrag geregelt werden, z. B. Verkehrswert, Buchwert. Die gesellschaftsrechtlich vereinbarte Fortsetzungsklausel kann nicht durch ein Testament außer Kraft gesetzt werden. Bei der **Nachfolgeklausel** sieht der Gesellschaftsvertrag dagegen die Nachfolge eines, mehrerer oder aller Erben vor (einfache oder qualifizierte Nachfolgeklausel). Beschränkt der Gesellschaftsvertrag die Nachfolge auf einen oder einige Erben, dann kann diese Beschränkung wiederum nicht durch eine letztwillige Verfügung umgangen werden. Bei der **Eintrittsklausel** ist schließlich im Gesellschaftsvertrag vereinbart, dass einer oder mehrere oder alle Erben ein Recht haben, in die Gesellschaft einzutreten. Die Eintrittsklausel kann wiederum nicht durch eine letztwillige Verfügung beseitigt werden. Denkbar ist jedoch, dass in allen Fällen der Gesellschaftsvertrag eine solche letztwillige Verfügung als relevant bezeichnet. – Sieht der Gesellschaftsvertrag für den Fall des Todes eines persönlich haftenden Gesellschafters einer **Handelsgesellschaft** eine Regelung überhaupt nicht vor, so gilt die Gesellschaft beim Tode als mit den Altgesellschaften fortgesetzt; die Erben haben ohne Regelung im Gesellschaftsvertrag kein Eintrittsrecht. Anders die Regelung des § 177 HGB: Stirbt der Kommanditist, treten seine Erben an seine Stelle. Für die **GbR** gilt dagegen nach wie vor der Grundsatz, dass die Gesellschaft mit dem Tode eines Gesellschafters aufgelöst wird (§ 727 BGB), wenn nicht der Gesellschaftsvertrag etwas Abweichendes regelt. Diese Regelung gilt also insbesondere für alle freiberuflichen Zusammenschlüsse, falls auf sie nicht die Regelungen des HGB anzuwenden sind, wie etwa bei der **Partnergesellschaft**, vgl. § 9 Abs. 1 PartGG. Zu den ertragsteuerlichen Folgen vgl. Rz. 69–74 des Erlasses betr. die Erbengemeinschaft und Erbaueinandersetzung BMF vom 14. 03. 2006 BStBl I 2006, 253.

### 2.1.3.9.3 Kapitalgesellschaft

Die Vererbung von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist grundsätzlich unproblematisch. 101  
Wer 20 Daimler-Aktien besitzt, kann diese mühelos vererben. Das Problem steckt wieder im Gesellschaftsrecht, genauer gesagt in der Satzung der AG oder der GmbH.

In der Satzung kann eine Einziehungsklausel enthalten sein, §§ 237 AktG, 34 GmbHG, die 102  
zur Folge hat, dass die Gesellschaft unter den Altgesellschaftern fortgesetzt wird. Möglich ist auch eine Satzungsbestimmung, die die Einziehung auf bestimmte Fälle beschränkt, etwa wenn im Erbfall Familienfremde begünstigt sind. Die Zahlung der zu leistenden Abfindung darf nicht zu Lasten des Stammkapitals erfolgen, bei der AG sind die Vorschriften über die Kapitelherabsetzung zu beachten, § 237 Abs. 2 bzw. Abs. 3 AktG. Die Folge einer Einziehung ist der Wegfall des Kapitalanteils, d. h. der Anteil wird noch vererbt, dann jedoch von der Gesellschaft eingezogen. Durch die Einziehung erfolgt automatisch eine Anwachsung bei den übrigen Gesellschaftern. Dieser wird das Verhältnis der bisherigen Beteiligung zugrunde gelegt. Empfehlenswert ist, dass die Satzung eine Frist zur Ausübung des Einziehungsrechts vorsieht. Ansonsten wird den Erben eine angemessene Fristsetzung zugestanden. Läuft die Frist ereignislos ab, dann gilt das Einziehungsrecht als verwirkt. Die Satzung sollte auch eine Regelung enthalten, wie die Höhe der Abfindung berechnet wird (Verkehrswert, Stuttgarter Verfahren, Buchwert, ja sogar ein völliger Ausschluss von Abfindungsansprüchen wird für zulässig erachtet, vgl. BGH GmbHR 1977, 81).

Die Satzung der GmbH kann auch Abtretungsklauseln vorsehen, d. h. die Erben müssen 103  
die Anteile an Dritte (Miterben, Gesellschafter, die GmbH selbst oder sonstige Dritte) abtreten. Eine solche Klausel ist bei der GmbH über § 3 Abs. 2 GmbH zulässig, bei der AG wegen §§ 54, 55 AktG unzulässig. Auch hier fällt der Anteil zunächst in den Nachlass, er muss aber schuldrechtlich an den Berechtigten abgetreten werden.

Eine Kombination von Einziehungs- und Abtretungsklausel bietet sich an, wenn die mit 104  
der Einziehung verbundene Anwachsung zu einer nicht erwünschten Überschreitung bestimmter Beteiligungsgrenzen (25 %, 50 %) führen würde. Während die Einziehungsklausel der Fortsetzungsklausel der Personengesellschaft entspricht, ähnelt die Abtretungsklausel der qualifizierten Nachfolgeklausel.

105 frei

### 2.1.3.10 Die Anfechtung einer letztwilligen Verfügung

Die Vorschriften über die Anfechtung gelten in erster Linie für die **Anfechtung eines ein-** 106  
**seitigen Testaments**, §§ 2078 ff. BGB. Anfechtungsberechtigt ist jeder, der durch eine Aufhebung der letztwilligen Verfügung einen Vorteil rechtlicher oder wirtschaftlicher Art haben würde, § 2080 BGB. Nicht anfechtungsberechtigt ist also der Erblasser – er bedarf eines solchen Rechtes auch nicht, da er sein Testament jederzeit widerrufen kann. Das Anfechtungsrecht eines einseitigen Testaments entsteht daher auch erst nach dem Tod des Erblassers. Dabei ist es möglich, nur einzelne Punkte eines Testaments anzufechten (§ 2085 BGB), wie z. B. eine Enterbung, eine Erbeinsetzung, eine Belastung mit einem Vermächtnis, eine Einsetzung eines Testamentsvollstreckers, eine Bestimmung bestimmter Quoten usw. Anfechtbar ist aber auch der Widerruf eines Testaments durch den Erblasser.

Das Gesetz benennt die **Anfechtungsgründe** in den §§ 2078 und 2079 BGB abschließend. 107  
Ein Anfechtungsgrund ist also der Irrtum des Erblassers. Dabei gelten dieselben Irrtumsfälle als relevant, die auch für die Vorschrift des § 119 BGB gelten. Relevant sind also sowohl der Erklärungsirrtum (der Erblasser hat sich verschrieben; er hat einen Namen eingesetzt, den er wechselt hat; er hat einen Betrag eingesetzt, bei dem er eine null zu viel geschrieben hat) als auch der Inhaltsirrtum (er schreibt »Mutter« und will damit – wie schon zu Lebzeiten – seine Ehefrau

bezeichnen). Darüberhinaus erkennt aber das Erbrecht auch eine Anfechtung wegen eines Motivirrtums als Anfechtungsgrund an (§ 2078 Abs. 2 BGB). Die Rechtsprechung hat diese Vorschrift in einem sehr weiten subjektiven Maße ausgelegt; sie gibt daher der Anfechtung eines Testaments einen breiten Raum. Anfechtungsgründe sind dabei auch **Erwartungen**, die der Erblasser bei Abfassung des Testaments zwar nicht ausgesprochen, aber wie selbstverständlich zugrunde gelegt hat (bei Aussetzen eines Vermächnisses also beispielsweise die Erwartung, dass sein Vermögen sich bei seinem Tode nicht wesentlich schmälert; oder die Erwartung, dass sich das Verhältnis zu einem enterbten Abkömmling sich bis zu seinem Tode nicht mehr einrenken wird; ähnlich auch die Erwartung, Grundstücken in der ehemaligen DDR werde kein wesentlicher wirtschaftlicher Wert mehr beizumessen sein). Einen Unterfall des Motivirrtums bildet der Fall des Übergehens eines Pflichtteilsberechtigten (§ 2079 BGB, der Erblasser war bei Abfassung seines Testaments noch nicht (wieder) verheiratet; oder er hatte von der Existenz eines nichtehelichen Kindes keine Ahnung). Einen weiteren Anfechtungsgrund bildet die arglistige Täuschung und die Drohung (§ 2078 Abs. 2 BGB). – **Voraussetzung** ist stets, dass der Irrtum oder die Drohung bestimmend für die letztwillige Verfügung war. Wer aus einer Anfechtung Rechte für sich herleitet, muss diese Ursächlichkeit beweisen. Dagegen gilt für die in § 2079 BGB enthaltene weitere Bestimmung, dass der Erblasser die Person des Pflichtteilsberechtigten bei der Erbeinsetzung nicht in dieser Eigenschaft kannte und dass er bei Kenntnis eine andersartige Verfügung getroffen hätte. Hier muss also der Anfechtungsgegner beweisen, dass der Erblasser bei Kenntnis des Pflichtteilsberechtigten dieselbe (ausschließende) Verfügung getroffen hätte. Allerdings taucht natürlich in all diesen Fällen die Frage auf, weshalb der Erblasser trotz späterer Kenntnis sein Testament nicht geändert hat. Zweifel in dieser Hinsicht gehen bei allgemeinen Irrtums- und Drohungsfällen zu Lasten des Anfechtenden, bei Übergehen eines Pflichtteilsberechtigten zu Lasten des Anfechtungsgegners. Die Anfechtung ist **innerhalb eines Jahres** nach Kenntnis des Anfechtungsgrundes zu erklären (§ 2082 BGB). Die Ausübung macht die Verfügung im Umfang der Anfechtung unwirksam (§ 142 BGB).

- 108** Beim **Erbvertrag** hat dagegen auch der Erblasser ein **Anfechtungsrecht** (§ 2081 BGB), mit dem er sich von seinen bindenden Verpflichtungen lösen kann. Dieses Anfechtungsrecht gesteht die Rechtsprechung dem überlebenden Ehegatten **eines gemeinschaftlichen Testaments** hinsichtlich der ihn sonst nach § 2271 Abs. 2 BGB bindenden Teile des Testaments ebenfalls zu, vgl. BGH FamRZ 1970, 79.

109–115 frei

#### 2.1.4 Der Pflichtteil

- 116** Pflichtteilsberechtig sind die Abkömmlinge, die Eltern und der Ehegatte des Erblassers (§ 2303 BGB), sowie der Lebenspartner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft, § 10 LPartG. Nicht pflichtteilsberechtig sind die sonstigen Verwandten. Ebenfalls nicht pflichtteilsberechtig sind **frühere Ehegatten**, deren Ehe im Zeitpunkt des Erbfalles bereits geschieden ist; besteht beim Tode des Erblassers eine Ehe nur noch deshalb, weil zwar die Scheidung läuft oder gar schon ausgesprochen, aber noch nicht rechtskräftig ist, so entfällt neben dem Erbteil (§ 1933 BGB) auch das Pflichtteilsrecht, weil der Verlust nach § 1933 BGB kein Ausschluss im Sinne des § 2303 BGB ist. In diesen Fällen bleibt aber das Recht auf den Zugewinnausgleich nach § 1371 BGB unberührt (§ 2303 Abs. 2 Satz 2 BGB). Ebenfalls unberührt bleibt ein Unterhaltsanspruch bis zur rechnerischen Höhe des Pflichtteils, § 1586b BGB. Dieselbe Regelung gilt hinsichtlich des nachpartnerschaftlichen Unterhalts, vgl. § 16 LPartG.
- 117** Nicht pflichtteilsberechtig sind die **Eltern**, wenn Abkömmlinge des Erblassers das ihnen Hinterlassene annehmen oder den Pflichtteil geltendmachen; dasselbe gilt für entferntere

Abkömmlinge, wenn in ihrem Stamm ein näherer Abkömmling das ihm Hinterlassene annimmt oder den Pflichtteil geltendmacht (§ 2309 BGB). Das Pflichtteilsrecht des entfernteren Abkömmlings kann also nur bestehen, wenn der nähere Abkömmling seines Stammes enterbt wurde (§ 1938 BGB), die Erbschaft ausgeschlagen hat (§§ 1942, 1957 BGB), auf die Erbschaft verzichtet hat (§ 2346 BGB), für erbnunwürdig erklärt wurde (§ 2344 BGB) und einen ihm zustehenden Pflichtteil nicht geltendmacht. Das **nichteheliche Kind** ist pflichtteilsberechtig; im Verhältnis zur Mutter hat es dieselbe Rechtsstellung wie ein eheliches Kind; im Verhältnis zum Vater ist es erbberechtigt, wenn die Vaterschaft nach § 1592 BGB festgestellt wurde. Auch das Adoptivkind ist pflichtteilsberechtig.

Weitere Voraussetzung für das Entstehen des Anspruch auf den Pflichtteil ist, dass der Berechtigte »**von der Erbfolge ausgeschlossen**« ist (§ 2303 BGB). Ein solcher Ausschluss liegt vor bei einer ausdrücklichen oder stillschweigenden Enterbung (§ 1938 BGB). Ist er als Vorerbe eingesetzt, so ist er gegenüber einem Vollerben beschränkt, daher gilt für ihn § 2306 Abs. 1 BGB. Dasselbe gilt, wenn der Erbe durch Teilungsanordnungen, Vermächtnisse oder Auflagen oder durch die Einsetzung eines Testamentsvollstreckers **beschränkt** wurde; in allen Fällen kann er darauf verweisen, dass die Beschränkungen nicht gelten, sofern sie seinen Erbteil unter den Wert des gesetzlichen Pflichtteils herabdrücken würden; er kann aber in diesen Fällen nach seiner Wahl auch die Erbschaft ausschlagen und stattdessen den gesetzlichen Pflichtteil verlangen. Trifft eine der genannten Beschränkungen für den Erben nicht zu, so führt die Ausschlagung der Erbschaft auch zum Verlust des Pflichtteils (anders beim Ehegatten, der bei Zugewinnsgemeinschaft immer die Erbschaft ausschlagen und stattdessen den Pflichtteil und den Zugewinnausgleich verlangen kann, § 1371 Abs. 3 BGB). Wurde der gesetzliche Erbe nur als **Nacherbe** eingesetzt, gilt für ihn § 2306 Abs. 2 BGB, d. h. er gehört zu den Pflichtteilsberechtigten, allerdings nur, wenn er die Nacherbschaft ausschlägt. Wurde dem gesetzlichen Erben nur ein Vermächtnis zugewendet, gilt § 2307 BGB, d. h. er kann das Vermächtnis ausschlagen und den Pflichtteil geltendmachen. Ist der gesetzliche Erbe auf weniger eingesetzt, als es seinem Pflichtteil entspricht, so kann er den fehlenden Rest als Pflichtteil geltend machen (§ 2305 BGB), sog. **Pflichtteilsrestanspruch** (nicht zu verwechseln mit dem sog. Pflichtteilsergänzungsanspruch der §§ 2325 ff. BGB). Wer für **erbnunwürdig** erklärt ist (§ 2339 BGB), ist nicht von der Erbfolge »ausgeschlossen« worden; er ist daher nicht pflichtteilsberechtig. Allerdings fällt er auch nur persönlich als Erbberechtigter weg, d. h. seine Kinder treten an seine Stelle (§ 2344 Abs. 2 BGB). Wer dagegen auf sein Erbteil **verzichtet** hat, hat damit auch auf seinen Pflichtteil verzichtet (§ 2346 Abs. 1 Satz 2 BGB). Der Verzichtende kann seinen Verzicht auch auf seinen Pflichtteil beschränken (§ 2346 Abs. 2 BGB; etwa wenn er weiß, dass er enterbt wird und sich jetzt auch noch seinen Verzicht auf seinen Pflichtteil »abkaufen« lässt). Der Verzicht bedarf der notariellen Beurkundung (§§ 2348, 312 Abs. 2 BGB). Er wirkt im Zweifel auch für seine Abkömmlinge, die damit ebenfalls von der Erbfolge und vom Pflichtteil ausgeschlossen sind (§ 2349 BGB).

Der Erblasser kann den Erben nicht nur jederzeit enterben, er kann ihm (allerdings nur beim Vorliegen besonders schwerwiegender Gründe) darüberhinaus auch noch den Pflichtteil entziehen (§§ 2333 ff. BGB).

Der **Wert des Pflichtteils** besteht in der Hälfte des gesetzlichen Erbteils (§ 2303 Abs. 1 Satz 2 BGB, § 10 Abs. 6 LPartG). Allerdings hat der Pflichtteilsberechtigte nur einen reinen Geldanspruch gegen die Erben, eine Realteilung kann der Pflichtteilsberechtigte nicht verlangen. Der Wertberechnung sind die gemeinen Werte zugrunde zu legen (§ 2311 BGB). Auch Grundstücke sind also mit ihrem Verkehrswert im Zeitpunkt des Erbfallens anzusetzen.

Besondere Schwierigkeiten macht in aller Regel die Bestimmung eines **Unternehmenswertes**. Die Summe der im Betrieb vorhandenen Einzelwerte (Substanzwert) wird dem inneren

118

119

120

121



Wert des Unternehmens nicht gerecht. Auch die künftigen Gewinnchancen sind in den Wert des Unternehmens miteinzubeziehen. Dabei gibt es ungefähr so viele Methoden, wie es Lehrbücher gibt. Als Praktikermethode gilt seit BGH-Urteil vom 30. 09. 1981, NJW 1982, 575 eine Mittelwertmethode zwischen Substanzwert (das sind die Verkehrswerte der im Betrieb vorhandenen Wirtschaftsgüter abzüglich der Schulden) und Ertragswert (das ist der Barwert der zukünftigen Erfolge nach der Formel »Erwartetes Ergebnis  $R \times 100 : \text{Kapitalisierungszins } i = \text{Barwert der zukünftigen Erfolge}$ «; beträgt also beispielsweise das jährlich zu erwartende Ergebnis  $R = 100\,000 \text{ €}$ , der Kapitalisierungszinssatz, den ein potentieller Erwerber bei einer Fremdkapitalanlage erzielen könnte  $8\%$ , so ergibt sich nach der obigen Formel ein Ertragswert von  $1\,250\,000 \text{ €}$ . Beträgt nun etwa der Substanzwert  $750\,000 \text{ €}$ , so sind nach BGH/NJW 1982, 575 Substanz- und Ertragswert zu addieren. Ob der Unternehmenswert voll mit  $2,0 \text{ Mio. €}$  oder nur anteilig anzusetzen ist, ist sehr umstritten. Nach der sog. direkten Methode ist eine Herabsetzung nicht vorzunehmen. Zu dem gesamten Komplex vgl. Ernst/Schneider/Thielen, Unternehmensbewertungen, 2012, S. 5 ff. Zu weiteren Methoden, den Ertragswert zu bestimmen, vgl. Band 1, Horstschitz/Groß/Fanck; Bilanzsteuerrecht und Buchführung, 14. Aufl., S. 416 ff.

- 122** Der Zugewinnausgleichsanspruch ist vom **Wert des Nachlasses** wie jede andere Nachlassschuld zur Bestimmung des Pflichtteilsanspruchs abzuziehen. Vermächtnisse, Auflagen und Pflichtteilsansprüche sind dagegen nicht abzuziehen, BGH vom 16. 09. 1987 NJW 1988, 136. Möglicherweise sind Zuwendungen, die der Pflichtteilsberechtigte noch zu Lebzeiten des Erblassers erhalten hat, auf den Pflichtteil anzurechnen. Dies ist der Fall, wenn der Erblasser dies bei der Zuwendung ausdrücklich so bestimmt hat (§ 2315 BGB). Möglich ist aber auch eine Ausgleichspflicht in den gesetzlichen Fällen des § 2316 BGB. Eine weitere wertmäßige Erhöhung kann das Pflichtteilsrecht durch den Pflichtteilsergänzungsanspruch haben (§§ 2325 ff. BGB). Bei diesem kann der Pflichtteilsberechtigte verlangen, dass sich der Wert seines Anspruchs um den Betrag erhöht, der bei einer Hinzurechnung von Geschenken, die der Erblasser noch zu Lebzeiten gemacht hat, zum Nachlass anteilig auf ihn entfiel. Allerdings ist dieser Erhöhungsbetrag seit der Neufassung des § 2325 Abs. 3 BGB im Jahr 2008 nur noch teilweise zu berücksichtigen. Bei der Wertberechnung sind Miterben mitzuzählen, die von der Erbenstellung kraft letztwilliger Verfügung ausgeschlossen worden sind, ebenso solche, die die Erbschaft ausgeschlagen haben oder für erbunwürdig erklärt worden sind, nicht jedoch Miterben, die ohne Abkömmlinge vorverstorben sind oder auf ihren Erbteil (nicht nur auf ihren Pflichtteil) verzichtet haben (§ 2310 BGB).
- 123** Für den Ehegatten im gesetzlichen Güterstand der **Zugewinnsgemeinschaft** gilt: Wird der überlebende Ehegatte Erbe, so erhöht sich sein gesetzlicher Erbteil als Ausgleich des Zugewinns um  $1/4$ . Neben gemeinsamen Abkömmlingen erbt also der im gesetzlichen Güterstand lebende Ehegatte grundsätzlich zu  $1/2$ , neben den Eltern zu  $3/4$ . Wird nun dieser Ehegatte durch letztwillige Verfügung neben gemeinsamen Abkömmlingen auf weniger als  $1/4$  (bzw. neben den Eltern auf weniger als  $3/8$ ) als Erbe oder Vermächtnisnehmer eingesetzt, so verbleibt ihm dieses  $1/4$  ( $3/8$ ) als großer Pflichtteil nach der erbrechtlichen Lösung des § 1371 Abs. 1 BGB i. V. m. § 2303 Abs. 1 Satz 2 BGB. Dafür erhält dieser Ehegatte aber keinen gesonderten Zugewinnausgleich.
- 124** Wird der überlebende Ehegatte nicht Erbe oder Vermächtnisnehmer (was er durch Ausschlagung der Erbschaft oder des Vermächtnisses auch im Gegensatz zu anderen Erbberechtigten ohne Wirkung für den Pflichtteil selbst herbeiführen kann), so erhält dieser Ehegatte gem. § 1371 Abs. 2 BGB den **kleinen Pflichtteil** aus dem nicht erhöhten Erbteil (also neben Abkömmlingen zu  $1/8$ ) und daneben den rechnerisch richtig ermittelten Zugewinnausgleich nach der güterrechtlichen Lösung der §§ 1373 ff. BGB. Ein Wahlrecht hat der enterbte Ehegatte nicht, vgl.

BGH vom 25. 06. 1964 NJW 1964, 2404. Er ist stets auf den kleinen Pflichtteil plus güterrechtlichem Zugewinnausgleich zu verweisen.

Bei der Gütertrennung errechnet sich die Höhe des Pflichtteilsanspruchs aus der Hälfte des nach § 1931 Abs. 4 BGB zustehenden gesetzlichen Erbteils.

125

#### BEISPIEL

Das Anfangsvermögen des Erblassers M betrug 100 000 €, das Endvermögen 800 000 €, das Anfangsvermögen seiner Ehefrau betrug 0 €, das Endvermögen 200 000 €. Aus der Ehe sind drei Kinder hervorgegangen. Die Ehegatten lebten im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft.

**LÖSUNG** Ist die Ehefrau als Alleinerbin eingesetzt, so erhalten die Kinder je 1/12 als Pflichtteil (ihr gesetzlicher Erbteil betrüge 1/2, also beträgt ihr Pflichtteil zusammen 1/4, also für jeden der drei 1/12). – Ist die Ehefrau zu 50 000 € als Erbin eingesetzt, so kann sie noch weitere 150 000 € als Pflichtteilsrest fordern, da ihr Pflichtteil sich entsprechend §§ 2303, 2305, 1371 Abs. 1 BGB auf 200 000 € beläuft. Sie hat aber auch die Möglichkeit, gem. § 1371 Abs. 3 BGB die Erbschaft auszuschlagen und den kleinen Pflichtteil (ohne das Erhöhungsviertel allein aus § 1931 BGB) sowie zusätzlich den güterrechtlichen Zugewinnausgleich zu fordern. Bei der Berechnung ist zu beachten, dass der Anspruch auf Ausgleich des Zugewinns nach § 1371 Abs. 2 und 3 BGB dem Anspruch des Pflichtteilsberechtigten vorgeht. Er ist deshalb vom Aktivbestand des Nachlasses abzuziehen. Der Zugewinnausgleichsanspruch der Ehefrau beträgt also 250 000 €. Der Pflichtteilsanspruch berechnet sich dann von dem noch verbleibenden Nachlasswert von 550 000 €, er beläuft sich also auf 68 750 €. (Sein Zugewinn betrug 700 000 €, ihr Zugewinn 200 000 €, der Zugewinnausgleich beträgt also 250 000 €, § 1378 BGB. Der kleine Pflichtteil berechnet sich von dem nicht erhöhten Erbteil des § 1931 BGB, beträgt also die Hälfte von  $1/4 = 1/8$  von 550 000 €. Zur Berechnung vgl. Weidlich in Palandt, 75. Aufl., 2016, Rz. 6 zu § 2311; Weinreich/Klein, Familienrecht, 5. Aufl., 2013, Rdnr. 15 ff. zu § 1371). – Ist die Ehefrau voll enterbt, so kann sie gem. § 1371 Abs. 2 BGB nur den Zugewinnausgleich und den kleinen Pflichtteil fordern.

Der **Pflichtteilsanspruch entsteht** mit dem Erbfall (§ 2317 BGB). In den oben genannten Fällen, in denen ein Pflichtteilsanspruch erst eine Ausschlagung des Erbes oder eines Vermächtnisses voraussetzt (§§ 2306, 2307, 1371 Abs. 3 BGB), entsteht der Pflichtteilsanspruch erst mit dieser jeweiligen Ausschlagung (§ 2317 Abs. 1 BGB). Der Pflichtteilsanspruch entsteht nicht bei Erbverzicht oder Pflichtteilsverzicht, § 2346 BGB und bei wirksamer Pflichtteilsentziehung (§ 2333 ff. BGB). Die **Geltendmachung** des Pflichtteilsanspruchs wirkt zivilrechtlich nicht konstitutiv für die Entstehung (er ist aber ohne Geltendmachung für die Gläubiger des Pflichtteilsberechtigten wertlos, vgl. § 852 ZPO). Die Steuerschuld der Erbschaftsteuer entsteht allerdings erst mit der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs, § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG. Umgekehrt kann bei der Erbschaftsteuer eine Belastung mit einem Pflichtteil erst ab dessen Geltendmachung abgezogen werden, § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG. Der Grund liegt darin, dass im Steuerrecht erst eine wirtschaftliche Bereicherung oder Belastung relevant wird, nicht schon eine reine Rechtsstellung.

126

#### BEISPIELE

a) Erblasser V hinterlässt drei Söhne: A, B und C. Da er sich mit A überworfen hat, verfügt er in seinem Testament, dass anstelle des A dessen Kinder S und T je 1/6 erben sollen. Wert des Nachlasses 900 000 €.

**LÖSUNG** A ist als gesetzlicher Erbe von der Erbschaft ausgeschlossen worden. Ihm steht somit ein Pflichtteilsanspruch gem. § 2303 BGB zu. Dieser beträgt 1/6 von 900 000 € = 150 000 €. Fraglich ist, wer diesen Pflichtteilsanspruch zu erfüllen hat. Hier lässt die Vorschrift des § 2340 BGB dem Erblasser weitgehend freie Hand. Hat er eine letztwillige Verfügung über das Tragen der Pflichtteilslast nicht getroffen, so sind im vorliegenden Fall gleichwohl nicht alle Miterben belastet, sondern § 2320 BGB legt im vorliegenden Fall die Pflichtteilslast den Kindern des A auf; B und C sind mit der Pflichtteilslast nicht belastet.

b) Erblasser V hat zwei Kinder, S und M. Der M hat er bereits 15 Jahre vor seinem Tod die Hälfte seines Grundstücks geschenkt. Dem S vermacht er daher die verbliebene Hälfte als Vorausvermächtnis, den Rest sollen S und M zu gleichen Teilen erben. Die Hälfte des Grundstücks hat einen Wert von 900 000 €, der Restnachlass einen Wert von 100 000 €.

**LÖSUNG** Gem. § 2306 BGB gilt das Vorausvermächtnis der M gegenüber insoweit »als nicht angeordnet«, wie dadurch ihr Pflichtteilsrecht wertmäßig beeinträchtigt wird. Sie kann also im Ergebnis neben ihrem hälftigen Anteil an dem Nachlass (Wert 50 000 €) einen Restanspruch in Höhe von 200 000 € geltendmachen. – Die damalige Schenkung ihres hälftigen Grundstücksanteils braucht sie sich dabei nicht anrechnen zu lassen, da es insoweit an einer Rechtsgrundlage fehlt (§ 2315 BGB gilt nur, wenn der Erblasser die Anrechnung auf den Pflichtteil schon bei der Schenkung angeordnet hat).

127–130 frei

### 2.1.5 Die Erbengemeinschaft

131 Mit dem Tod des Erblassers geht dessen Vermögen als Ganzes auf die Erbengemeinschaft über (§ 1922 BGB, **Gesamtrechtsnachfolge**). Jeder Miterbe wird automatisch Mitglied der Erbengemeinschaft. Er kann sich dem nur entziehen, wenn er die Erbschaft **ausschlägt**, wozu ihm das Gesetz eine Frist von sechs Wochen setzt, gerechnet ab der Kenntnis des Erben vom Erbfall (§ 1944 BGB). Die Frist beträgt sechs Monate, wenn der Erbe sich bei Fristbeginn im Ausland aufhielt oder wenn der Erblasser seinen letzten Wohnsitz im Ausland hatte, ohne gleichzeitig noch einen Inlandswohnsitz zu besitzen, § 1944 Abs. 3 BGB. Die Ausschlagung der Erbschaft bedarf einer öffentlich beglaubigten Form (§ 1945 BGB). Schlägt der Erbe die Erbschaft aus, so gilt er rückwirkend zum Zeitpunkt des Erbfales nicht als Erbe (§ 1953 BGB).

132 Der Erbe kann die Erbschaft auch ausdrücklich annehmen. Lässt er die Ausschlagungsfrist verstreichen, so gilt sie als angenommen (§ 1943 BGB).

Die Erbengemeinschaft ist eine **Gesamthandsgemeinschaft** (§ 2032 BGB). Kein Miterbe kann über einen einzelnen Nachlassgegenstand verfügen, dies kann vielmehr nur die Erbengemeinschaft, die das Recht hat, den Nachlass gemeinschaftlich zu verwalten (§§ 2040, 2038 BGB). Da § 2038 BGB auf § 745 BGB verweist, bedeutet das Verwaltungsrecht, dass einstimmiges Handeln nur notwendig ist bei einer wesentlichen Veränderung des Gesamtnachlasses, § 745 Abs. 3 BGB. Handelt es sich dagegen um die erforderliche Veränderung eines bloßen Nachlassgegenstandes (Grundstück, Unternehmen), der nicht gleichzeitig den gesamten Nachlass darstellt, so genügt ein Mehrheitsbeschluss. Die Mehrheitsverwaltung stellt also den Regelfall für die Nachlassverwaltung dar. Die Stimmrechte werden dabei gem. § 745 Abs. 1 Satz 2 BGB nach der Größe der Anteile bestimmt. Ist Gefahr im Verzuge, dann kann jeder Miterbe in Einzelverwaltung die erforderlichen Maßnahmen treffen, § 2038 Abs. 1 Satz 2 BGB. Dazu gehören nicht aufschiebbare Reparaturen oder fristgebundene Rechtsmittel. Die Maßnahme muss erhaltungsnötig und dringlich sein, ansonsten gilt wieder das Mehrheitsprinzip. Allerdings kann jeder Miterbe über seinen Erbanteil verfügen (§ 2033 BGB). Er kann also seinen Anteil veräußern, allerdings haben die übrigen Miterben dabei ein gesetzliches Vorkaufrecht (§ 2034 BGB).

133 Jeder Miterbe kann auch jederzeit die **Auseinandersetzung** der Erbengemeinschaft verlangen (§ 2042 BGB), allerdings sind vor der Teilung von Gesetzes wegen erst die Schulden zu tilgen (§ 2046 BGB). Zu den Nachlassverbindlichkeiten zählen gem. den §§ 1967 ff. BGB auch die Pflichtteilsansprüche, die Vermächtnisse, die Auflagen und die Beerdigungskosten.

Der Erblasser kann durch **Teilungsanordnungen** im Sinne des § 2048 BGB Einfluss auf die Verteilung des Nachlasses nehmen. Dass diese Teilungsanordnungen auch unbedingt beachtet werden, kann er nur erreichen, wenn er gleichzeitig einen Testamentsvollstrecker einsetzt (§ 2204 BGB). Ansonsten können sich die Erben einvernehmlich über die Teilungsanordnun-

gen hinwegsetzen. Will aber ein Miterbe, dass die Teilungsanordnung beachtet wird, so kann er sie gerichtlich durchsetzen.

Wichtig ist, dass die Teilungsanordnungen die **Erbquoten unberührt** lassen. Erhält also ein Miterbe durch Befolgung der Teilungsanordnungen wertmäßig mehr als ihm nach seiner Erbquote zusteht, dann muss er den Mehrwert an den Nachlass zurückerstatten. Will der Erblasser dies nicht, so muss er den Erben entweder quotenmäßig begünstigen oder ihm ein Vorausvermächtnis zuwenden (§ 2150 BGB). Im letzteren Fall wendet der Erblasser dem begünstigten Erben zuerst einen Vermögensvorteil zu und lässt nur den Rest des Nachlasses quotenmäßig unter den Miterben zur Verteilung gelangen. Was der Erblasser gewollt hat, Teilungsanordnung oder Vorausvermächtnis, ist notfalls durch **Auslegung** des Testaments zu ermitteln. Bleibt nach Berichtigung der Vermächtnisse und der Nachlassschulden kein Vermögen mehr übrig oder mussten die Nachlassgegenstände, die zur Verteilung gelangen sollten, zur Berichtigung der Nachlassschulden versilbert werden (vgl. § 2046 Abs. 3 BGB), dann geht die Teilungsanordnung ins Leere. 134

Sind sich die Erben einig, so können sie den Nachlass auch unter Umgehung des Willens des Erblassers teilen. Sind sie sich uneinig, so kann jeder Miterbe die Teilung nach den gesetzlichen Teilungsregeln gerichtlich erzwingen und durchsetzen. Anzuwenden sind dabei die Regelungen der §§ 752 bis 757 BGB, denen allerdings Teilungsanordnungen des Erblassers vorgehen. Die **Teilungsvorschriften** sehen grundsätzlich eine Teilung in Natur vor (§ 752 BGB); lässt sich der Nachlass oder einzelne Nachlassgegenstände nicht in quotenmäßige Anteile zerlegen, so sieht § 753 BGB die Verwertung und Teilung des Erlöses vor. Zu beachten ist aber stets, dass vorrangig die Nachlassschulden zu berichtigen sind. 135

Die Miterben können auch zunächst einmal nur eine **Teilauseinandersetzung** durchführen und die Verteilung des restlichen Nachlasses aussetzen. Die Miterben können auch den gesamten Nachlass an einen oder mehrere Erwerber verkaufen, sog. **Erbschafts Kauf** (§ 2371 BGB). 136

137–140 frei

### 2.1.6 Haftung und Haftungsbeschränkung

Der Erbe haftet für die **Nachlassverbindlichkeiten** (§ 1967 BGB). Er tritt also in die Schulden des Erblassers ein. Hat er die Erbschaft ausgeschlagen, so bedeutet dies wegen der Rückwirkung der Ausschlagung auch, dass er sich der Schulden des Erblassers entledigt hat. Eine Schuldübernahme kommt daher erst durch Annahme der Erbschaft zustande (wobei das Verstreichenlassen der Ausschlagungsfrist als Annahme gilt, § 1943 BGB). 141

Zu den Nachlassverbindlichkeiten gehören in erster Linie die Schulden des Erblassers. Zu ihnen gehören aber auch die Schulden, die durch den Erbfall verursacht wurden, also die Schulden, die sich aus dem Zugewinnausgleich, dem Pflichtteilsrecht eines Pflichtteilsberechtigten, dem durch ein Vermächtnis Begünstigten, sowie aus den Beerdigungskosten (§ 1968 BGB) ergeben. Dazu gehören auch die Nachlasskosten oder -verwalterschulden, die ebenfalls nur den Nachlass betreffen. 142

Der Alleinerbe haftet für diese Schulden grundsätzlich mit seinem gesamten Vermögen, § 1967 BGB. Er kann jedoch die Haftung über die Gestaltungsmöglichkeiten der **Nachlassverwaltung** und des **Nachlassinsolvenzverfahrens** auf den übernommenen Nachlass beschränken (§§ 1975 ff. BGB). Bei der Nachlassverwaltung reicht der Nachlass zur Befriedigung der Gläubiger aus, beim Nachlassinsolvenzverfahren dagegen reicht der Nachlass nicht aus. Ist der Nachlass überschuldet, so ist der Erbe verpflichtet, das Insolvenzverfahren herbeizuführen (§ 1980 BGB). Andernfalls haftet er den Gläubigern gegenüber persönlich auch für den daraus entste- 143

henden Schaden. Ist die Nachlassverwaltung oder das Insolvenzverfahren mangels Masse nicht eröffnet oder eingestellt worden, so kann der Erbe einem Gläubiger gegenüber die sog. **Dürftigkeitseinrede** des § 1990 BGB erheben und damit seine Haftung auf den Nachlass beschränken.

- 144 Die **Miterben** haften für die Nachlassverbindlichkeiten als Gesamtschuldner (§ 2058 BGB). Die Miterben des ungeteilten Nachlasses können jedoch eine Begleichung von Schulden auf den Nachlass beschränken (§ 2059 BGB). Gleichwohl empfiehlt sich auch für die Miterben, für den hoch verschuldeten oder gar überschuldeten Nachlass die Nachlassverwaltung oder das Nachlassinsolvenzverfahren zu betreiben, da sich nur so eine zuverlässige Haftungsbeschränkung für den Fall der Teilung erreichen lässt (§ 2060 BGB). Die Nachlassverwaltung kann nach der Teilung nicht mehr beantragt werden, das Nachlassinsolvenzverfahren kann dagegen auch nach der Teilung noch herbeigeführt werden (§ 316 InsO).

Das Steuerrecht schafft sich in § 45 AO einen selbstständigen Haftungstatbestand, der jedoch die Möglichkeiten, die das BGB zur Haftungsbeschränkung eröffnet, nicht einschränkt (vgl. Tipke/Kruse, AO und FGO, § 45 Rdnr. 23 ff.).

145–150 frei

### 2.1.7 Der Erbschein

- 151 Der Erbschein gibt Auskunft darüber, **wer** Erbe geworden ist und zu welcher **Quote** er Erbe geworden ist (§ 2353 BGB). Er wird auf Antrag des Erben durch das Nachlassgericht erteilt. Der Erbe wird diesen Erbschein in aller Regel benötigen, um eine Berichtigung des Grundbuchs herbeizuführen (§ 35 GBO), oder um Forderungen oder Guthaben des Erblassers geltend zu machen. Der Nachteil des Erbscheins liegt in der Umständlichkeit seines in den §§ 2354 bis 2356 BGB geregelten Erteilungsverfahrens und in den Kosten, die seine Ausstellung verursacht. Ist ein **Testamentsvollstrecker** eingesetzt, so wird er, um Forderungen oder Guthaben des Erblassers einzuziehen, in aller Regel einen Testamentsvollstreckerschein benötigen (§ 2368 BGB).

152–160 frei

## 2.2 Die Schenkung

- 161 Zu unterscheiden ist die sofort vollzogene Schenkung (**Handschenkung**, § 516 BGB) und das **Schenkungsversprechen** (§ 518 BGB). Die Schenkung setzt eine unentgeltliche Zuwendung aus dem Vermögen des Schenkers in das Vermögen des Beschenkten voraus, bei dem sich beide Vertragspartner über die Unentgeltlichkeit einig sind. Allerdings sind auch **gemischte Schenkungen** als Schenkungen im Sinne des § 516 BGB denkbar: Dies ist der Fall, wenn der Wert der Gegenleistung nach dem Willen der Parteien unter dem Wert der Leistung liegt und sich beide Parteien über die Unentgeltlichkeit des überschießenden Teils einig sind. In solchen Fällen ist das Rechtsgeschäft zum Teil nach den Vorschriften über entgeltliche Rechtsgeschäfte (Kauf) und zum Teil nach den §§ 516 ff. BGB zu beurteilen. Häufige Formen der gemischten Schenkung sind die Schenkung mit Schuldenübernahme oder mit Übernahme einer Leistungspflicht (dauernde Lasten) oder des Nießbrauchs oder Wohnrechtsvorbehalts.

Ebenfalls Schenkungen sind die sog. **Schenkungen unter einer Auflage**. Von solchen spricht man, wenn die Schenkung mit der Bestimmung zu einem Tun oder Unterlassen des Beschenkten verknüpft wird (§ 525 BGB). Zu den ertragsteuerlichen Folgen einer gemischten Schenkung oder einer Schenkung unter Auflage vgl. insbesondere den Erlass über die vorweggenommene Erbfolge, BMF vom 26.02.2007 BStBl I 2007, 269 und zu den schenkungsteuerlichen Folgen RE 7.4 ErbStR.

- 162 Keine Schenkungen sind die **Ausstattung** im Sinne des § 1624 BGB und die sog. **unbenannten Zuwendungen** unter Ehegatten. Von einer solchen spricht man, wenn sich Ehegatten Vermögensgegenstände zuwenden, die ihren Rechtsgrund in der bestehenden Ehe haben. Als

besonders häufiges Beispiel sei der Fall genannt, in dem bei der Zugewinnngemeinschaft (die ja während des Bestehens der Ehe in einer Gütertrennung besteht) ein Ehegatte die gesamten Anschaffungs- und Finanzierungskosten eines eigengenutzten Hauses oder einer Eigentumswohnung trägt und dennoch damit einverstanden ist, dass beide Ehegatten im Grundbuch als Eigentümer eingetragen werden. Dasselbe gilt, wenn ein Ehegatte die Rentenbeiträge des anderen Ehegatten trägt, um diesem eine angemessene Altersvorsorge zu sichern.

Das **Schenkungsversprechen** im Sinne des § 518 BGB besteht in einer einseitigen Verpflichtung, einem anderen unentgeltlich eine Leistung zukommen zu lassen. Der Schenkungsversprechensvertrag bedarf zu seiner Gültigkeit der notariellen Beurkundung. Ohne diese Form kann der Versprechensempfänger nicht auf Erfüllung klagen. Allerdings wird der Formmangel durch den Vollzug der Schenkung geheilt. Das ohne Beachtung der Formvorschrift erfüllte Schenkungsversprechen führt also nicht dazu, dass die Schenkung wegen ungerechtfertigter Bereicherung zurückverlangt werden könnte. 163

Einige Besonderheiten seien noch angemerkt: Dem Schenker steht innerhalb der ersten zehn Jahre nach der Schenkung auch ohne Vorbehalt ein **Widerrufsrecht** zu, falls er außerstande ist, seinen angemessenen Unterhalt zu bestreiten und die ihm obliegenden Unterhaltspflichten zu erfüllen (§ 528 BGB). Der Beschenkte kann die Herausgabe des geschenkten Gegenstandes verweigern, wenn dadurch wiederum sein Unterhalt gefährdet wäre; außerdem kann er die Herausgabe durch Zahlung einer Unterhaltsrente abwehren. Der Herausgabeanspruch wegen Verarmung des Schenkers kann nach Überleitung gem. § 93 SGB XII auch durch den Träger der Sozialhilfe gegen den Beschenkten geltend gemacht werden. 164

Ein weiteres Widerrufsrecht steht dem Schenker gem. §§ 530 ff. BGB zu, wenn sich der Beschenkte dem Schenker gegenüber **grob undankbar** verhalten hat. Darüber hinaus kann der Schenker jede Schenkung unter einen **allgemeinen Vorbehalt** des jederzeitigen Widerrufs stellen. Ein solches allgemeines Widerrufsrecht wird ebenso wie ein vertragliches Rücktrittsrecht anerkannt. Ertragsteuerlich gilt aber eine solche unter Widerrufsvorbehalt gestellte Schenkung unter nahen Angehörigen als nicht vollzogen, der Schenker erzielt also weiterhin die Einkünfte, der Beschenkte wird nicht als Mitunternehmer angesehen, BFH vom 16.05.1989 BStBl II 1989, 877; schenkungsteuerlich wird die Schenkung jedoch in vollem Umfang als vollzogen angesehen, vgl. VfG. der OFD Nürnberg vom 27.01.1994 DStR 1994, 467. 165

Weitere **Sonderformen** stellen der Vorbehalt der Zustimmung für den Fall der Weiterveräußerung oder Belastung oder für den Fall des Vorversterbens ohne Abkömmlinge oder für den Fall der Insolvenz des Beschenkten dar. Für all diese Fälle kann sich der Schenker die Zustimmung vorbehalten oder gar eine auflösende Bedingung vereinbaren, die allerdings gerade bei Grundstücksschenkungen nur zu einem Rückforderungsanspruch führen, da die Auflassung bedingungsfeindlich ist; jedoch kann für den Fall des Eintritts der Bedingung bereits eine Rückauflassungsvormerkung in das Grundbuch eingetragen werden. Der Widerruf muss jeweils erst ausgeübt werden, die auflösende Bedingung wirkt automatisch. 166

Eine weitere automatische Folge der Schenkung ist der **Pflichtteilergänzungsanspruch** des § 2325 BGB innerhalb einer gleitenden Ausschlussfrist während der ersten 10 Jahre nach der Schenkung. Zusätzlich kann der Schenker anordnen, dass sich der Beschenkte die Schenkung nach § 2050 Abs. 3 BGB auf den Erbteil oder nach § 2315 BGB auf den Pflichtteil anrechnen lassen muss (Anrechnung). Maßgebend ist der Verkehrswert der Schenkung zuzüglich einem Inflationsausgleich. Die Anordnung kann nur vor oder gleichzeitig mit der Schenkung erfolgen, also beispielsweise nicht mehr im Testament angeordnet werden. 167

Auch ohne ausdrückliche Anordnung findet die Anrechnung bei der **Ausstattung** im Sinn des § 1624 BGB statt, z. B. anlässlich einer Heirat oder zur Existenzgründung oder zur Erhaltung der Selbstständigkeit. 168

169

**Zusammenfassend** lässt sich sagen:

- a) Bei einer Schenkung erfolgt normalerweise keine Anrechnung auf das Erbe, außer auf Anordnung des Schenkers. Die Ausstattung wird im Normalfall angerechnet, dies kann jedoch ausdrücklich bei Vornahme der Ausstattung ausgeschlossen werden. Neuerdings kann der Erblasser früher bei der Schenkung getroffene Anordnungen durch letztwillige Verfügung wieder abändern, § 2050 Abs. 4 BGB. Außerdem werden Pflegeleistungen besser berücksichtigt, § 2057b BGB.
- b) Ist der durch eine Ausstattung Begünstigte auf den Pflichtteil gesetzt, so muss er sich seine Ausstattung zwingend auf seinen Pflichtteil anrechnen lassen (§§ 2316 Abs. 3, 2050 Abs. 1 BGB). Der Beschenkte dagegen erhält seine Schenkung nur dann auf den Pflichtteil angerechnet, wenn der Schenker dies ausdrücklich angeordnet hat (§ 2050 Abs. 3 BGB).
- c) Ein anderer auf den Pflichtteil gesetzter gesetzlicher Erbe als der Beschenkte kann nicht verlangen, dass für ihn eine Pflichtteilsergänzung in Höhe der Ausstattung stattfindet (§ 2325 Abs. 1 BGB), da die Ausstattung ja gerade keine Schenkung ist. Dagegen kann er verlangen, dass eine Schenkung zu einer Ergänzung des Pflichtteils führt (§ 2325 BGB).

#### BEISPIELE

a) V schenkt seinem Sohn S ein Grundstück im Wert von 500 000 €. Später sind S und T seine Erben, der Nachlass hat einen Wert von 2,0 Mio. €.

**LÖSUNG** Im Fall der Schenkung braucht sich S die Schenkung nicht anrechnen zu lassen, er kann also aus dem Nachlass 1,0 Mio. € beanspruchen (V kann jedoch die Anrechnung bei der Schenkung anordnen).

b) V gibt S das Grundstück als Ausstattung.

**LÖSUNG** Erhöhung des Nachlasses um die Zuwendung auf 2 500 000 €. Dies ergibt bei hälftiger Teilung je 1 250 000 €. Darauf muss sich S 500 000 € anrechnen lassen. S kann also 750 000 € beanspruchen, T 1 250 000 €. Eine vereinfachte Berechnung führt zu demselben Ergebnis: Die T kann vorab den zugewendeten Wert von 500 000 € für sich beanspruchen, der Rest wird nach den Erbquoten mit je 750 000 € geteilt (Allerdings könnte der V bei Vornahme der Ausstattung verfügt haben, dass diese nicht anzurechnen sei).

c) Wie Beispiel a), aber S ist im Testament enterbt.

**LÖSUNG** S kann als Pflichtteilsberechtigter von T die Hälfte seines gesetzlichen Erbteils, also 500 000 € in Geld, verlangen (V hätte jedoch schon bei der Schenkung verfügen können, dass sich S die Schenkung auf seinen Erbteil oder seinen Pflichtteil anrechnen lassen müsse; in diesem Fall hätte die Berechnung gelautet:  $2\,500\,000\text{ €} : 4 = 625\,000\text{ €} \cdot 2 = 1\,250\,000\text{ €}$ ).

d) Wie Beispiel a), aber die T ist im Testament enterbt.

**LÖSUNG** Erfolgt der Erbfall innerhalb von 10 Jahren seit der Schenkung, dann kann die T verlangen, dass dem Nachlass der Wert der Schenkung hinzugerechnet wird. Ihr Pflichtteilsanspruch berechnet sich also mit  $1/4$  von 2 500 000 €, also auf 625 000 €.

e) Wie Beispiel b), aber S wird im Testament enterbt.

**LÖSUNG** Gemäß § 2316 Abs. 3 BGB muss sich S seine Ausstattung auf den Pflichtteil anrechnen lassen, also Berechnung mit  $2\,500\,000\text{ €} : 4 = 625\,000\text{ €} \cdot 2 = 1\,250\,000\text{ €}$ .

f) Wie Beispiel b), aber die T wird im Testament enterbt.

**LÖSUNG** T kann nicht verlangen, dass die Ausstattung in den Nachlass als Pflichtteilsergänzung einbezogen wird, sie kann also nur 500 000 € verlangen.

Je nach gewünschter Gestaltung sollte ein Schenker also überlegen, ob er nicht die etwas unmodern gewordene Form der Ausstattung im Sinne des § 1624 BGB wählen möchte. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass die Ausstattung zwar zivilrechtlich als eigenes Rechtsinstitut und nicht als Schenkung angesehen wird (ein Ausstattungsversprechen ist also auch ohne die Form des § 518 BGB rechtsverbindlich), jedoch besteht schenkungsteuerlich zwischen den beiden kein Unterschied.

## Teil B Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

### 1 Allgemeines

Die Erbschaftsteuer ist eine in die Substanz eingreifende Steuer, die unabhängig von der Ertragskraft des übergehenden Vermögens entsteht, deshalb kann man sie zu den Besitzsteuern zählen. Da sie aber stets an den Übergang von Vermögen anknüpft, wird sie im Allgemeinen zu den **Verkehrssteuern** gerechnet. Sie gehört zu den einmaligen, nicht laufend veranlagten Steuern. 201

Voraussetzung ist, dass eine natürliche oder juristische Person aufgrund einer unentgeltlichen Bereicherung (und hier vor allem eines Erbfalls oder einer Schenkung) Eigentümer eines steuerpflichtigen Erwerbs wird, § 10 ErbStG. Als Gegenstand der Erbschaftsteuer benennt § 1 ErbStG 202

- den Erwerb von Todes wegen,
- die Schenkung unter Lebenden,
- die Zweckzuwendungen (eine besondere Form der Auflage, vgl. § 8 ErbStG) und
- als besonderen Tatbestand die Besteuerung des Vermögens einer Familienstiftung oder eines Familienvereins im Zeitabstand von je 30 Jahren.

Die Erbschaftsteuer kann von ihrem Ansatz her mit **anderen Steuern** an sich **nicht zusammenfallen**. Die obigen Vermögensmehrungen unterliegen weder der Umsatzsteuer noch der Grunderwerbsteuer, § 3 Nr. 2 Satz 2 GrErbStG (bei einer teilentgeltlichen Zuwendung unterliegt allerdings der entgeltliche Teil der Grunderwerbsteuer, der unentgeltliche Teil der Schenkungsteuer). Wohl aber können erbschaftsteuerliche Tatbestände beim Erben mit der **Einkommensteuer** kollidieren. Beispielsweise können beim Erwerb einer Beteiligung im Sinne des § 17 EStG stille Reserven mit Erbschaftsteuer belastet sein, die später noch einmal der Einkommensteuer zu unterwerfen sind. Oder der Erblasser hinterlässt ein Grundstück, das der Erbe innerhalb der Frist des § 23 EStG veräußert; auch hier werden unter Umständen stille Reserven sowohl der Erbschaftsteuer als auch der Einkommensteuer unterworfen. Oder der Erbe eines Überschussrechners zieht Honorarforderungen ein, die dann sowohl der Erbschaftsteuer als auch der Einkommensteuer zu unterwerfen sind. Hätte sie noch der Erblasser eingezogen, dann wären sie zwar bei ihm ebenfalls zu versteuern gewesen, der Nachlass wäre aber um die entsprechende Einkommensteuerschuld geringer gewesen. Oder der Erbe zieht rückständigen Lohn oder rückständiges Gehalt des Erblassers ein. In all diesen Fällen sind die erbschaftsteuerlichen Erwerbe zusätzlich latent mit einer eigenen Einkommensteuer des Erben belastet. Für diese Fälle verbleibt es bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer ohne Berücksichtigung der latenten Einkommensteuerbelastung. Allerdings sieht § 35b EStG für Erbfälle (nicht Schenkungen!) eine Anrechnungsmöglichkeit innerhalb eines Anrechnungszeitraums von 4 Jahren vor. 203

#### BEISPIELE

a) E erbt am 01. 10. 01 ein Grundstück, das er noch innerhalb der Zehnjahresfrist des § 23 EStG am 01. 12. 04 veräußert. Da die Veräußerung innerhalb des Anrechnungszeitraums, der bis 31. 12. 04 (und nicht etwa nur bis 30. 09. 04) läuft, veräußert, ist § 35b EStG anwendbar.

S erbt einen Betrieb mit einem Verkehrswert von 1 Mio Euro. S entscheidet sich für den Verschonungsabschlag von 85 %. Im dritten Jahr nach dem Erbfall verkauft S den Betrieb mit einem Gewinn von 500 000 €. Darauf wäre Einkommensteuer festzusetzen in Höhe von  $0,45 \times 500\,000 - 15\,694 = 209\,306$  €, § 32a EStG. Auf Antrag wird die ESt um den prozentualen Abschlag des § 35b Satz 2 EStG ermäßigt.