

# **ERBRECHTLICHE GESTALTUNG UND DAS NEUE ERBSCHAFT- STEUERRECHT**

**DR. THOMAS CORRELL  
RECHTSANWALT  
FACHANWALT FÜR STEUERRECHT  
NOTAR**

**FRANKFURT AM MAIN**

**24. OKTOBER 1998**

# **Erbrechtliche Gestaltung und das neue Erbschaftsteuerrecht**

## **I. Einleitung**

1. Erbschaftsteueraufkommen
2. Hinweis auf Altersstruktur
3. Typische Beratungsfälle
  - a) Regelvermögen
  - b) Familiäre Sondersituationen
  - c) Vermögensberechtigte Sondersituationen
  - d) Andere
4. Gesetzliche Erbfolge oder Testament

## **II. Steuerrechtliche Rahmenbedingungen**

1. Grundsätze BVerfG
2. Kritik

## **III. Umsetzung des Beschlusses des BverfG durch den Gesetzgeber**

- a) Neubewertung Immobilienvermögen
- b) Privilegierung des Übergangs von Betriebsvermögen
- c) Steuerklassen, Freibeträge

#### **IV. Grundüberlegungen zur Planung aus steuerlicher Sicht**

#### **V. Zivilrechtliche Betrachtung einiger Probleme der Vorsorge für den Todesfall**

1. Erbfolge, Abgrenzung Vollerbschaft, Vorerbschaft, Nießbrauch
  - a) Vollerbe
  - b) Vorerbe
  - c) Nießbraucher
2. Zuwendung einzelner Vermögensgegenstände
  - a) Vorausvermächtnis
  - b) Teilungsanordnung
  - c) Auflage
3. Formen letztwilliger Verfügungen
  - a) Eigenhändiges Testament
  - b) Notarielles Testament
  - c) Erbvertrag
  - d) Kosten
4. Einschränkungen der Verfügungsmacht des Erblassers
  - a) Früheres (Einzel-) Testament
  - b) Gemeinschaftliches Testament
  - c) Erbvertrag
    - aa) Aufhebung
    - bb) Bindungswirkung
    - cc) Schenkungen bei Lebzeiten
5. Bindung des Erblassers (bzw. Zuwendenden) durch das Pflichtteilsrecht
  - a) Gesetzliche Erbfolge

- b) Ehegüterrecht
  - (i) Bei zwei Kindern
    - aa) ZGA
    - bb) Gütertrennung
  - (ii) Kinderlose Ehe
    - aa) ZGA
    - bb) Gütertrennung
- c) Gesetzliche Erbfolge und Pflichtteilsrecht
  - aa) Pflichtteilsanspruch gem. § 2305 BGB
  - bb) Nichtgelten von Beschwerden, § 2306 I 1 BGB
  - cc) Wahlrecht, § 2306 I 3 BGB
  - dd) Ausschlagung oder Ergänzungspflichtteil, § 2307 BGB
  - ee) Pflichtteil des Ehegatten
  - ff) Höhe des Pflichtteilsanspruchs
  - gg) Pflichtteilergänzungsanspruch
  - hh) Wegfall des Pflichtteilsrechts
  - ii) Vererblichkeit, Auskunft, Verjährung

## **VI. Zivilrechtliche Betrachtung der vorweggenommenen Erbfolge**

1. Begriff und Grundtypus Hofübergabe
2. Herausgehobene Übergabe (Übergabe auf das Ableben)
3. Übergabevertrag
  - a) Grundstücke
  - b) Teilentgeltlichkeit
  - c) Schuldübernahme
  - d) Umschreibung Vollstreckungstitel
  - e) Sofortige bzw. alsbaldige Übergabe

- f) Weitere regelungsbedürftige Problemkreise
- g) Weichende Geschwister

## **VII. Neufassung der Bewertung des Grundvermögens**

1. Das Ertragswertverfahren, §§ 145 ff BewG
2. Die Grundbesitzbewertung
  - a) Das Ertragswertverfahren
    - aa) Für unbebaute Grundstücke, § 154 BewG
    - bb) Für bebaute Grundstücke, § 146 BewG
  - b) Sonderfälle, § 147 BewG
  - c) Bewertung von Erbbaurechten

## **VIII. Was gehört zum Betrieb, wie wird er bewertet?**

1. Bewertung von Betriebsvermögen
2. Definition des Betriebsvermögens
3. Definition Gewerbebetrieb
4. Wertermittlung beim Gewerbebetrieb
5. Rechnerische Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens
6. Besondere Vorschriften zum Wertansatz
7. Schulden im Zusammenhang mit Grundstücken
8. Betriebsvermögen bei Freiberuflern und Gewerbebetreibenden mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG

## **IX. Bewertung der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens**

## **IX. Beteiligungen an Personengesellschaften**

1. Gewerbliche PersGes
2. Vermögensverwaltende PersG
3. § 97 I a BewG

## **XI. Börsennotierte Anteile (Aktien) bei Kapitalgesellschaften**

## **XII. Nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften**

1. Grundsätzlich ist der gemeine Wert aus Verkäufen abzuleiten
2. Schätzung des gemeinen Werts nach dem Stuttgarter Verfahren

## **XII I. Ausländisches Sachvermögen**

## **XIV. Besonderheiten bei der GmbH & Co. KG**

## **XV. Die Durchführung der Privilegierung des Betriebsvermögens**

1. Freibetrag für Betriebsvermögen
  - a) Ausgangspunkt der Entscheidung zur Erbschaftsteuer
  - b) Erwerb von Todes wegen
  - c) Belastung des Steuerpflichtigen durch versteckte Änderung
  - d) Anteile an einer Kapitalgesellschaft
  - e) Entnahmen
2. Gewährung des Freibetrags
  - a) Der Freibetrag
  - b) Wann werden Freibetrag und Bewertungsabschlag nach §§ 10 ff ErbStG angesetzt?
3. Erwerber aufgrund einer Schenkung auf den Todesfall und Sachvermächtnisnehmer als Begünstigte

4. Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zur Erfüllung eines Pflichtteilsanspruchs
5. Gesellschaftsrechtliche NachfolgeklauseIn bei Personengesellschaften
  - a) Fortsetzungsklausel
  - b) Erwerb bei den Mitgesellschaftern
  - c) Einfache Nachfolgeklausel
  - d) Qualifizierte Nachfolgeklausel
  - e) Einigung der Miterben eines Gesellschaftsanteils
6. NachfolgeklauseIn bei Kapitalgesellschaften
7. Aufteilung des Freibetrags bei Erwerb von Todes wegen
8. Schriftliche Erklärung zur Verteilung des Freibetrags
9. Inanspruchnahme der Begünstigungen und Aufteilung des Freibetrages bei dem Erwerb in vorweggenommener Erbfolge
10. Bewertungsabschlag gemäß § 13 a Abs. 2 ErbStG
11. Gestaltungsmöglichkeit
12. Übertragung des ganzen Betriebs oder Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils unter Vorbehalt des Nießbrauchs
13. Die Nachsteuerregelung
14. Betriebsaufgabe
15. Umwandlungsvorgänge
16. Nachsteuer infolge von Entnahmen nach § .... Abs. 5 Nr. 3 .....
17. Rückwirkende Nachversteuerung, § 175 Abs. 1 Satz 2 AO
18. Verzicht auf die Begünstigungen, § 13 a Abs. 6 ErbStG

## **XVI. Schenkungsteuerfreie Vermögensübertragungen in der Familie (ohne Nutzung der Freibeträge)**

1. Ehebedingte Zuwendung
2. Weitere steuerfreie Zuwendungen unter Ehegatten
  - a) Unterhalt
  - b) Steuerfreie Unterhalts- und Ausbildungszuwendungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 12 ErbStG
  - c) Gelegenheitsgeschenke
3. Vorzeitige Beendigung des gesetzlichen Güterstandes der Zugewinnngemeinschaft

#### **XVII. Nutzung der Freibeträge des § 16 ErbStG**

1. Freibeträge
2. Nutzung der Freibeträge durch Schenkung (vorweggenommene Erbfolge)

#### **XVIII. Berücksichtigung früherer Erwerbe, § 14 ErbStG**

#### **XIX. Die erbschaftsteuerliche Behandlung von Vermächtnissen**

#### **XX. Steuerliche Behandlung von Teilungsanordnungen**

#### **XXI. Steuerliche Behandlung des Nießbrauchs**

#### **XXII. Ehegattentestament**

## **Erbrechtliche Gestaltung und das neue Erbschaftsteuerrecht**

### **I. Einleitung**

#### 1. Die Erbschaftsteuer erbrachte im Jahre

- 1948 DM 8 Mio.,
- 1958 DM 92 Mio.,
- 1968 DM 344,88 Mio.,
- 1978 DM 936,6 Mio.,
- 1988 DM 2.402 Mio.,
- 1996 DM 4.530 Mio.

Für das Jahr 1996 war allerdings ein Aufkommen von DM 6.500 Mio. geschätzt worden. Es ist noch unbekannt, wie sich das neue Erbschaftsteuerrecht auswirkt. Eine Erbschaftsteuerstatistik fehlt. Das Gesetz über Steuerstatistiken (BStBl. 1996 I 438, 597) hat die Erb-

schaft- und Schenkungsteuerstatistik zwar wieder eingeführt. Sie knüpft aber an eine automatisierte Erhebung der Steuer an, die bisher in keinem Bundesland eingeführt ist. Verlässliche Zahlen sollen im Jahre 2002 vorliegen (Moench, ErbStG, Einf. Rdnr. 30).

Die Auswirkungen der „Reform“ durch das Jahressteuergesetz 1997 sind noch unbekannt. Ich rechne damit, daß vor allem die Inhaber mittelgroßer Vermögen den Weg in die Schaffung von Betriebsvermögen beschreiten. Die Erbschaftsteuer nähert sich damit gedanklich und in ihrer Wirkungsweise weiter der Einkommensteuer an.

2. Das Wort von der "Generation der Erben" halte ich für fragwürdig. Richtig ist, daß die Bevölkerungspyramide Tendenz zum "Bevölkerungsbaum" zeigt. Das Alter ist länger geworden. Bei Selbständigen bzw. Unternehmen ist auch die Erwerbsperiode des Lebens länger. Kapitalbesitzer sind länger aktiv als früher. Aus den Fälligkeiten der Kapitallebensversicherungen wird man aber keinen Schluß auf eine entsprechende Mortalität ziehen dürfen. Der "Run" auf das Erbrecht entspringt, wenn er nur auf Vorstehendem gründet, einem Trugschluß. Sicher ist aber auch, daß sich mit dem Fortschreiten der Lebensjahre die persönlichen Bedürfnisse ändern. Die berufliche bzw. unternehmerische Planung wird, in der Tendenz, weniger weitreichend und überwiegend eher risikoabgeneigt. Im Vordergrund stehen oft die Gedanken der langfristigen Versorgung und einer harmonischen Gestaltung der Sozialbeziehungen auf der Basis des Erreichten. Insofern gewinnt die Zuwendung unter Lebenden neue Bedeutung. Es sei an die Wortbedeutung des Begriffes

"Vermögen" erinnert. Der Altersaufbau der Gesellschaft und die Vermögensverteilung legen die Zuwendung von Vermögensteilen an die in Aussicht genommenen Erben nahe.

### 3. In welchen Fällen besteht Beratungsbedarf?

#### a) „Regelvermögen“:

Ein Familienvermögen von ca. DM 900.000,- soll (Mayer, Berliner Testament ade? – Ein Auslaufmodell wegen zu hoher Erbschaftsteuerbelastung? ZEV 1998,51) etwa derselben Erbschaftsteuerlast wie bei Geltung des alten ErbStR unterworfen sein, das Vorhandensein von Grundbesitz sei ausgeklammert. Erst ab diesem Betrag werde der Freibetragseffekt durch die höheren Steuersätze ausgeglichen und münde ab DM 1,4 Mio in eine Mehrbelastung (s.a. Bühler BB 1997,551,554). Als Faustregel erscheint die Überlegung brauchbar, daß bei einer Familie mit ein bis zwei Kindern eine Familienhabe von gegen DM 900.000,- in der Regel ohne erhebliche erb- und schenkungsteuerliche Auswirkung bleibt. Grundbesitz wird nach Meinung der Verwaltung mit ca. 50 % der Verkehrswerte angesetzt; andere Stimmen sprechen von ca. 60 %. Eine Betrachtung des Steuerwerts des Grundbesitzes unter dem neuen Bewertungsrecht erscheint jedenfalls angezeigt. Ein Sonderproblem können auch bei kleineren Vermögen unbebaute Grundstücke darstellen, da sie nicht notwendig ein Bewertungsprivileg genießen (der Stichtag 1.1.1996 muß kein Vorteil sein). Entsprechende Notwendigkeit besteht beim Vorhandensein von Betriebsvermögen (ertragsteuerliche Verstrickung; ggf. Veräußerungsgewinn beim abgebenden bzw. Anschaffungskosten beim erwerbenden Bedachten,

dachten, BFH GrS BStBl II 1990, 837). Die Fälle des Spekulationsgeschäfts, § 23 EStG, der Veräußerung bzw. Übernahme wesentlicher Anteile an einer Kapitalgesellschaft, § 17 EStG, sowie Übernahme bzw. Veräußerung einbringungsgeborener Anteile an einer GmbH, § 21 UmwStG, sind im Auge zu behalten

b) Grundsätzlich werfen familiäre Sondersituationen Beratungsbedarf auf:

- Ehepaare ohne Kinder;
- Eltern mit minderjährigen oder geschäftsungewandten Kindern;
- Eltern mit behindertem Kind;
- nichteheliche Lebensgemeinschaften;
- Familien mit Kindern erster und zweiter Ehe;
- Altersehe;
- Zweitehe;
- Ehe bei unterschiedlichen Vermögens- und Versorgungsverhältnissen bzw. Erwartungen (Erbschaft!);
- Entfremdungssituationen (Enterbung, Pflichtteil, Erbverzicht, Pflichtteilsverzicht), u.a.

c) Vermögensbedingte Sondersituationen:

- größeres Vermögen;
- "geordnetes" Vermögen mit wirtschaftlicher Wechselbezüglichkeit der Vermögensgegenstände;
- "ungeordnetes" Vermögen;
- Betriebsvermögen bzw.;

- Gesellschaftsbeteiligungen an Personen- und Kapitalgesellschaften mit/ohne unternehmerischem Führungsbedarf.

d) Auslandsberührung:

- Ausländereigenschaft, mit/ohne Wohnsitz in Deutschland (ggf. abweichendes Ehegüterrecht, Erbrecht);
- Deutsche mit Auslandswohnsitz (wie vor).

e) „Gebundene“ Erblasser

- ehevertraglich/erbvertraglich/durch wechselseitiges Testament gebundene Vermögensinhaber.

#### 4. Gesetzliche Erbfolge oder Testament?

Zunächst ist festzustellen, daß in nicht mehr als ca. 25 % der Erbfälle ein Testament vorliegen soll. Knapp 3/4 der Bürger vertrauen ihre Vermögensnachfolge der gesetzlichen Erbfolge an.

Die Aussage, daß 3/4 der in Deutschland lebenden Mitbürger in "normalen" Verhältnissen leben, ist wahrscheinlich nicht richtig. Man bedenke den Ausländeranteil, die Scheidungshäufigkeit, die weitverbreitete

(nicht immer vermögensadäquate) Neigung, sich an Abschreibungsmodellen verschiedener Art zu beteiligen.

Zahlen zum Vorliegen der Gütertrennung sind mir nicht bekannt. Indessen fällt mir eine in Bezug auf das Gesamtaufkommen unverhältnismäßig große Zahl von ehevertraglichen Gütertrennungen auf. Bei Befragen ergibt sich, daß zumeist eine falsche Vorstellung vom gesetzlichen Güterstand der Grund für die Vereinbarung der Gütertrennung war.

Aus dem Vorgesagten beantwortet sich auch die Frage, ob der gesetzlichen Regelung oder dem Testament dem Vorzug zu geben ist (auch sollte durchweg die Frage des Ehevertrages erörtert werden; Hinweis auf Frankreich, Belgien). Auch der in Frankfurt überaus hohe Ausländeranteil durch alle soziale Schichten legt eine aktive Gestaltung nahe.

Das Anwaltsnotariat ist tendenziell kein Großnotariat mit überaus hohem Nummernaufkommen. Der Mandant erwartet daher oft die vertiefte Erforschung des Einzelfalles. Die Vielfalt der vorkommenden Fälle setzt der Typisierung Grenzen. Planung bedeutet auch Prognose. Von Wert sind steuerliche Kenntnisse und wirtschaftliche Erfahrung. Verschachtelte Testamente sind oft nicht durchführbar. Mehrstöckige Vermögensmassen entziehen sich ggf. einer sinnvollen buchhalterischen Darstellung sowie der zielführenden Verwaltung. Die einigermaßen treffsichere Behandlung von mutmaßlichen Wertentwicklungen der Vermögensgegenstände ist dem Mandanten ggf. wichtiger als eine zu komplizierte Regelung der Zuweisung. Gestaltung im Blick auf Steuerfolgen und der Grundsatz des „sichersten Weges“ stehen in einem

Spannungsverhältnis. Die Auswirkungen von § 3 Abs. 1 Nr. .... BeurkG - neu – bedürfen noch der Beleuchtung im Blick auf eine beratende Vorbefassung des Notars, zumal steuerliche Vorteile des einen Urkundsbeteiligten oft mit Nachteilen für den oder die anderen verbunden sind (Beispiel: Freibetrag nach § 13a ErbStG).

## **II. Steuerrechtliche Rahmenbedingungen**

1. Nach dem bekannten Erbschaftsteuerbeschuß des Bundesverfassungsgerichts vom 22.06.1995 - 2 WvR 52/91, BStBl II 1995, 671 muß die Erbschaft- und Schenkungsteuer (ErbSt) folgenden Anforderungen des Grundgesetzes genügen:

Die im Bewertungsgesetz beschriebenen Vermögensgegenstände (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen, Grundvermögen und sonstiges Vermögen) müssen in Relation zueinander realitätsgerecht bewertet werden. Ob das Wertniveau richtig getroffen wird, ist nicht entscheidend. Für die gleichmäßige Belastung kommt es allein darauf an, daß die den einzelnen Wirtschaftsgütern zugemessenen Werte im richtigen Verhältnis zueinander stehen. Es ist deshalb durchaus zulässig, die rechtlichen Werte - durchgehend - nun zu einem bestimmten Prozentsatz zu erfassen und zum Ausgleich dafür einen höheren Steuersatz anzuwenden.

Die vorstehende Festlegung stellt die verhältnismäßige Abbildung der einzelnen Vermögenswerte in den Vordergrund. Vorstellbar wäre auch eine Lösung gewesen, die fordert bzw. durchsetzt, daß uneinheitliche "Einheitswerte" durch verschiedene Steuersätze auf die verschiedenen Vermögensarten kompensiert werden. Einzuräumen ist aber, daß damit die Diskussion um die Einheitlichkeit der steuerlichen Belastung nicht am Vermögensgegenstand selbst stattfindet.

Indessen müssen die früheren steuerlichen Einheitswerte zum Zwecke der Grundsteuer fortleben. Die neue Bedarfsbewertung führt insbesondere dann zu zeitlichen Verzögerungen bzw. Schwierigkeiten, wenn es sich um größere Nachlässe bzw. Schenkvermögen handelt, die zudem regional verstreut sind. Insoweit sind einzelne Verwaltungen dazu übergegangen, besondere Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen zu postulieren. Hiergegen hat sich insbesondere Streck (Rechtswidrige Steuererklärungen zur vorläufigen Ermittlung des Grundstückswerts im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, DStR 1997,1800) gewandt.

Weiter ist der Entscheidung des BVerfG zu entnehmen, wenngleich nicht entscheidungserheblich, Thiel, Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer, DB 1997, 64:

Der Zugriff bei Familienangehörigen (Steuerklasse I) muß begrenzt sein. Jedem Familienangehörigen muß der Nachlaß - je nach Größe - zumindest zum deutlich überwiegenden Teil, bei kleineren Vermögen sogar völlig steuerfrei zu Gute kommen. Sofern der Grundbesitz

mit realitätsgerechten Gegenwartswerten angesetzt wird, muß der Nachlaß in Höhe des Wertes des persönlichen Gebrauchsvermögens steuerfrei sein. Orientierungsmaßstab für das Gebrauchsvermögen ist der Wert eines durchschnittlichen Einfamilienhauses.

Hier ist insbesondere kritisiert worden, daß die Werte bei Einfamilienhäusern im Bundesgebiet durchaus unterschiedlich sind; in den neuen Bundesländern erscheint der Wert eines durchschnittlichen Einfamilienhauses mit DM 120.000,00 vorstellbar; sicher nicht in Frankfurt am Main.

Besonderer Kritik im Blick auf die anschließende gesetzgeberische Umsetzung sind die folgenden Überlegungen des BVerfG ausgesetzt:

Die Erbschaftsteuer für die Unternehmen muß so bemessen werden, daß deren Fortführung nicht gefährdet wird. Denn Unternehmen - namentlich im mittelständischen Bereich - sind in besonderer Weise dem Gemeinwohl verbunden und verpflichtet: Sie unterliegen als Garant von Produktivität und Arbeitsplätzen insbesondere durch Verpflichtung gegenüber den Arbeitnehmern durch das Betriebsverfassungsrecht, das Wirtschaftsverwaltungsrecht und durch die langfristigen Investitionen einer gesteigerten rechtlichen Bindung. Diese mindert die Leistungsfähigkeit des Erben, so daß

das betriebliche Grundvermögen nicht in der Höhe wie anderes Vermögen belastet werden darf.

2. Eine Definition des mittelständischen Bereichs fehlt; ob insoweit jeweils betriebsverfassungsrechtliche Bindung vorliegt, darf hier offen bleiben. Die Verwendung des Wortes "Garant" im Zusammenhang mit dem Wirtschaftsprozeß (Kaufmannsgut ist Ebbe und Flut) erscheint eher als Postulat, denn als wirtschaftliche Wirklichkeit.

Gebel, DStR 1997, 801, hat bezüglich der gesetzgeberischen Umsetzung insbesondere kritisiert, daß der Begriff des Unternehmens, § 13 a ErbStG, nicht zureichend im Blick auf die Zielsetzung des Bundesverfassungsgerichts eingegrenzt ist. Insbesondere ist es möglich, durch eine infolge der Rechtsprechung bzw. § 15 III EStG aus wirtschaftlichen Gründen beliebig erscheinende Einbringung von Vermögen in "Betriebsvermögen" die Bewertungsvorteile des Betriebsvermögens für den Vermögensübergang nutzbar zu machen.

Demgegenüber muß darauf hingewiesen werden, daß die Einbringung von "freien" Vermögensgegenständen in ein Betriebsvermögen deren ertragsteuerliche Verstrickung zur Folge hat. Wertzuwächse, die im Privatvermögen steuerfrei blieben, unterliegen im Fall der Realisierung der Ertragsbesteuerung. („Starnberger See – Fall“) (Behaltensregelung).

Der Gesetzgeber hat aufgrund der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts eine Neufassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes durch das Jahressteuergesetz 1997 vom 20.12.1996

BGBI 1996 I, 2049 vorgenommen. Es handelt sich nach einhelliger Ansicht nicht um eine Reform. Verschiedene Zweifelsfragen der Vergangenheit bleiben ungelöst. (Die derzeitige Regelung über den Abzug der fiktiven Ausgleichsforderung bei Beendigung der Zugewinnngemeinschaft, § 5 ErbStG, hätte wegfallen und generell durch einen weiteren Ehegattenfreibetrag von DM 250.000 ersetzt werden sollen; dies ist nicht geändert worden. Der Versorgungsfreibetrag nach § 17 Abs. 1 ErbStG hätte mit dem Ehegattenfreibetrag zu einem Versorgungsfreibetrag in Höhe von insgesamt DM 750.000 zusammengefaßt werden sollen; auch das wurde zurückgestellt. Die Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe innerhalb von 10 Jahren, § 14 Abs. 1 ErbStG, ergibt erhebliche Berechnungsschwierigkeiten. § 14 Abs. 1 ErbStG hätte dahingehend geändert werden sollen, daß es bei einer früheren, stark vereinfachten Berechnung bleibt; zurückgestellt und anderes mehr).

### **III. Die Umsetzung des Beschlusses des BVerfG durch den Gesetzgeber**

Grundpfeiler der Neufassung:

a) Neubewertung des Immobilienvermögens:

- grundsätzlich Ertragswertverfahren;
- unbebaute Grundstücke Richtwerte;
- Sonderfälle.

b) Privilegierung des Übergangs von Betriebsvermögen:

- Bemessungsgrundlage § 13 a ErbStG Freibetrag von DM 500.000;
- Ansatz von 60 % nach Abzug des Freibetrages;
- Tarifbegrenzung für den Unternehmer aus den Steuerklassen II und III, § 19 a ErbStG.

c) Steuerklassen, Freibeträge:

- Verkürzung der Steuerklassen (bisher 4, nunmehr 3) und der Tarifstufen (von bisher 25 auf 7).
- Erhöhung von Freibeträgen;
- Ehegattenfreibetrag DM 600.000;
- Versorgungsfreibetrag;
- Kinderfreibetrag DM 400.000;
- Steuersätze von 7 bis 50 %;
- Erhöhung der Grunderwerbsteuer von 2 % auf 3,5 % (erheblich bei der gemischten Schenkung von Grundstücken);

#### **IV. Grundüberlegungen zur Planung aus steuerlicher Sicht**

1. Größere oder kompliziertere Vermögen brauchen Planung.
2. Je mehr und je näher Verwandte bedacht werden können, desto günstiger.

3. Je mehr Schenker/Erblasser begünstigen, desto mehr Freibeträge.
4. 10-Jahres-Zeiträume können konsequent ausgenutzt werden. Mathematisch gesehen könnte bzw. sollte jedes Jahr 1/10 des Freibetrags genutzt werden.
5. Zuwendungen können mit "Aufschubwirkung" gemacht werden (Nießbrauchsvorbehalt/Befristung).
6. Grundbesitz ist begünstigt; Vorsicht bei unbebauten Grundstücken.
7. Die mittelbare Schenkung (Geld statt Grundbesitz/ggf. Geld statt Unternehmensanteil) kann privilegiert sein. Sie kostet AfA-Volumen, ggf. wohnungsrechtliche Begünstigungen.
8. Betriebsvermögen ist schenkungs-/erbschaftsteuerlich begünstigt. Dies kumuliert oft mit der Vergünstigung für Grundbesitz. Achtung: Ertragsteuerfalle (Verstrickung)! Achtung: Behaltensfrist!  
  
Erbschaftsteuerlich: Schulden ins Privatvermögen. Bei der Schenkung von Grundbesitz mit Belastungen in Abteilung III prüfen, ob vererben statt verschenken das gestalterische Ziel erreichen kann (Grund: gemischte Schenkung/Grunderwerbsteuer).
9. Neuschenkungen plus Altschenkungen (vor 1996) im 10-Jahres-Zeitraum muß nicht schädlich sein. Manchmal gibt es hier ein verstecktes Schenkungsteuerguthaben.

Aktien schenkt man bei niedrigen Börsenkursen; GmbH-Anteile nach mehrjährig (3 Jahre) schlechtem Gewinn!

Die freie Lebensgemeinschaft ist benachteiligt (heiraten!); die Zugewinnngemeinschaft bevorteilt (§ 5 Abs. 1 ErbStG).

10. Keine Angst vor dem Pflichtteil - unter dem Steuergesichtspunkt.  
Gefahr: Liquiditätsfalle.

11. Die Ausschlagung kann mehr bringen als sie kostet.

12. Hereinnahme von künftigen Erben in die Gesellschaft! ("praktisches Familiensplitting"; Vermögensanwachsung bei dem oder den Junioren); „geprägte“ FamGbR.

## **V. Zivilrechtliche Betrachtung einiger Probleme**

Nachfolgend sollen einige typische Probleme des Erbrechts ausgesprochen werden. Die Darstellung ist gegliedert in 1. Erbfolge, 2. Zuwendung einzelner Vermögensgegenstände, 3. Formen letztwilliger Verfügungen, 4. Einschränkungen der Verfügungsmacht des Erblassers, 5. Bindungen des Erblassers durch das Pflichtteilsrecht; hierbei werden die Auswirkungen des Ehegüterrechts (teilweise) erörtert; die folgenden Ausführungen bis Teilziffer 9. beschäftigen sich mit dem Pflichtteilsrecht.

## 1. Erbfolge (Universalsukzession);

- Erbeinsetzung § 1937 BGB;
- (- Enterbung § 1938 BGB;)
- Vor- und Nacherbfolge §§ 2100 ff. BGB;
- Voll- und Schlußerbbschaft;
- Ersatzerbfolge § 2096 BGB.

Häufig treten Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen Vollerbschaft, Vorerbschaft und Zuwendung eines Nießbrauchs auf:

- a) Wer als Vollerbe eingesetzt wird, hat das volle Nutzungs- und Verfügungsrecht über den Nachlaß. Er kann auch von Todes wegen frei darüber verfügen, sofern er nicht durch gemeinschaftliches Testament oder Erbvertrag gebunden ist.
- b) Der Vorerbe ist Erbe. Allerdings unterliegt er verschiedenen Beschränkungen zugunsten des Nacherben. Die Erbschaft ist bei ihm Sondervermögen. Es muß gesondert darüber Rechnung gelegt werden können, § 2121 BGB, etc. Verschiedene Änderungsermächtigungen sind allerdings zulässig. Zum Beispiel kann der Erblasser den Vorerben ermächtigen, beliebig anderweitig über den Nachlaß zu verfügen; im einzelnen streitig im Blick auf das Selbstentscheidungsrecht des § 2065 BGB (Frank, MittBayNot 1987, 231).
- c) Die letztwillige Zuwendung eines Nießbrauchsrechts ist nicht Erbeinsetzung, sondern Vermächtnis. Dieses Vermächtnis wird dadurch

erfüllt, daß an jedem einzelnen Nachlaßgegenstand der Nießbrauch in der jeweils notwendigen Form bestellt wird.

Nießbraucher und Vorerbe haben gemeinsam, daß sie das Nachlaßvermögen nutzen können. Der Vorerbe hat darüber hinaus auch beschränkte Verfügungsbefugnisse über den Nachlaß, §§ 2112 - 2115, § 2136 ff. BGB. Der Nießbraucher kann grundsätzlich nur über die Erträge und Erzeugnisse des Vermächtnisgegenstandes verfügen.

Aus gestalterischer Sicht besteht der Unterschied meist darin, daß sich der Nießbrauch nur auf bestimmte Vermögenswerte bezieht (Haus, Kapitalvermögen, etc.).

## 2. Zuwendung einzelner Vermögensgegenstände:

- Aussetzung eines Vermächnisses, §§ 1939, 2147 ff. BGB;
- Vorausvermächtnis, § 2150 BGB;
- Auflagen als Mittel der Begünstigung; §§ 1940, 2192 BGB
- Teilungsanordnung, §§ 2084 ff BGB.

- a) Das Vorausvermächtnis hat einen typischen Anwendungsbereich bei der Anordnung von Vor- und Nacherbschaft. Der Erblasser/Vermögensinhaber kann damit bestimmte Vermögenswerte dem Vorerben zur freien Verfügung zuwenden. Ist der Vorerbe alleiniger Vorerbe, erwirbt er mit dem Erbfall die ihm als Vorausvermächtnis vermachten Gegenstände ohne Beschränkung durch das Recht des Nacherben. Insoweit findet eine Sondererbfolge des Vorerben statt,

§ 2110 Abs. 2 BGB, BGH NJW 1960, 959. Die einem alleinigen Vorerben zugewendeten Vorausvermächtnisse sind dementsprechend im Erbscheinsantrag anzugeben und im Erbschein zu vermerken, um klarzustellen, daß sie nicht der Nacherbenbindung unterliegen; im Grundbuch wird insoweit kein Nacherbenvermerk eingetragen. Auf diese Ausnahme von dem Grundsatz, daß Vermächtnisse im Erbschein nicht angegeben werden, KG DNotZ 1940, 410, weist Weirich, Erben und Vererben, Rdnr. 651 hin.

- b) Bekannt schwierig ist die Abgrenzung, ob ein Vorausvermächtnis oder eine Teilungsanordnung gegeben ist. Das Vorausvermächtnis wendet dem Bedachten einen Vermögensvorteil zu, der über seine Erbquote hinausgeht. Die Teilungsanordnung soll dagegen keine Wertverschiebung zwischen den Miterben bewirken. Oft liegt beides vor derart, daß eine Zuwendung gegenüber dem Miterben nur teilweise ausgeglichen werden soll.

Beispiel:

Der Sohn A soll die Arztpraxis seines Vaters übernehmen, die in einer gewerblich nutzbaren Teileigentumseinheit betrieben wird. Damit ihm die Übernahme nicht zu schwer fällt, soll die Teileigentumseinheit im Verhältnis zu seinen Geschwistern nur mit dem halben Verkehrswert bewertet werden.

Hier sind, BGH NJW 1985, 51, das Vorausvermächtnis (Wertprivileg) und die Teilungsanordnung gesondert zu betrachten.

c) Die Auflage verpflichtet den Beschwerten zu einer Leistung, ohne dem Begünstigten ein Recht auf die Leistung zuzuwenden. Beschwerter kann der Erbe oder ein Vermächtnisnehmer sein, §§ 1940, 2192 BGB. Die Auflage im Erbrecht ist von der Auflage bei der Schenkung (Schenkungen unter Auflage) zu unterscheiden. Die erbrechtliche Auflage stellt eine rechtliche Verpflichtung ähnlich § 328 Abs. 2 BGB dar. Die Vollziehung können nach § 2194 BGB verlangen:

- bei einer Erbengemeinschaft jeder Miterbe;
- derjenige, dem der Wegfall des mit der Auflage zunächst Beschwerten unmittelbar zustatten käme, z.B. der Nacherbe;
- der gesetzliche Erbe bei einem auflagebeschwerten Testamentserben;
- der Erbe vom Vermächtnisnehmer, falls dieser mit der Auflage beschwert ist. Hier kommt insbesondere auch der Testamentsvollstrecker (§ 2203) zur Durchsetzung der Auflage in Betracht.

Das Vermächtnis in seinen verschiedenen Erscheinungsformen ist eines der wichtigsten Gestaltungsmittel!

### 3. Formen letztwilliger Verfügungen:

- Testament, § 1937 BGB;
- gemeinschaftliches Testament, §§ 2267 ff, 2270 BGB;
- Erbvertrag, § 1941 BGB.

a) Letztwillige Verfügungen, mit Ausnahme des Erbvertrags und der Schenkung auf den Todesfall, § 2301 BGB, können privatschriftlich

(handschriftlich!) errichtet werden, mit Formprivileg nur im gemeinschaftlichen Testament.

- b) Der Erbvertrag bedarf notwendig notarieller Form.
- c) Auch das notarielle Testament ist unter den Gesichtspunkten der Klarheit und der Vereinfachung des Nachlaßverfahrens vorteilhaft. Es erübrigt in der Regel das zumeist mehrmonatige Erbscheinverfahren. In einigen Regionen soll dem Erbvertrag der Vorzug vor dem notariellen gemeinschaftlichen Testament gegeben werden, obwohl aus der amtlichen Verwahrung zurückgenommene Testamente vernichtet werden können (und sollen), während ein einmal abgeschlossener Erbvertrag in jedem Fall dem Nachlaßgericht vorzulegen ist und damit auch eine frühere, für das Erbverhältnis nicht mehr erhebliche Verfügung zur Kenntnis der späteren Erben kommt (s. Faßbender, Notariatskunde, 1997, Rdnr. 971).
- d) Auch kann die Kostenersparnis für die Parteien eine Rolle spielen. Der Erbvertrag kann ohne Kosten in der Urkundensammlung des Notars verwahrt werden; das notarielle Testament muß bei Gericht verwahrt werden (1/4 Gebühr). Weiter kann der Erbvertrag mit einem Ehevertrag beziehungsweise anderen Verträgen verbunden werden, § 46 Abs. 3 KostO bzw. § 44 Abs. 2 a) KostO (Faßbender aaO).

#### 4. Einschränkungen der Verfügungsmacht des Erblassers:

- durch früheres Testament;

- gemeinschaftliches Testament;
- Erbvertrag.

a) Das Testament kann durch ein reines Widerrufstestament, § 2254 BGB, widerrufen werden; es kann vernichtet werden bzw. es kann ein Aufhebungsvermerk auf der Urkunde angebracht werden, § 2255 BGB. Ein Änderungstestament (ganz oder teilweise, BGH NJW 1985, 969) kann das frühere inhaltlich aufheben, § 2258 Abs. 1 BGB;

schließlich kann das notariell beurkundete Testament durch Rücknahme aus der amtlichen Verwahrung in seiner Wirksamkeit vernichtet werden. Im Blick auf die Ablieferungspflicht von Testamenten wird empfohlen, ungültige Testamente zu vernichten, um das Erbscheinsverfahren nicht zu belasten. Auch der Widerruf bzw. die Rücknahme ist Verfügung von Todes wegen und bedarf der Testierfähigkeit.

Eine Selbstanfechtung des (Einzel-) Testaments ist nicht notwendig, weil insoweit freie Widerruflichkeit besteht, § 2254 BGB.

b) Für das gemeinschaftliche Testament gelten die allgemeinen Regeln über die Anfechtung letztwilliger Verfügungen. Soweit darin einseitige testamentarische Verfügungen enthalten sind bzw. solche, die nicht der Bindungswirkung unterliegen, gilt allerdings das zur Selbstanfechtung Gesagte.

Die Anfechtung wechselbezüglicher Verfügungen im gemeinschaftlichen Testament ist gesetzlich nicht geregelt. Bei Lebzeiten des Ehepartners erübrigt sich die Anfechtung aber deshalb, weil jeder der Ehegatten den Widerruf erklären kann. Das folgt aus § 2271 Abs. 1 Satz 1 BGB, der nur auf die Form des Rücktritts beim Erbvertrag verweist, § 2296 BGB, nicht dagegen auch auf die materiellen Voraussetzungen. Die Angabe eines Rücktrittsgrundes ist dabei nicht erforderlich.

Widerruf kann nur in notariell beurkundeter Form erklärt werden. Zulässig ist auch, den Widerruf in einem notariellen Testament mit aufzunehmen.

Der Widerruf muß dem anderen Ehegatten durch eine Ausfertigung des notariellen Protokolls mitgeteilt werden. Durch den Widerruf werden auch die wechselbezüglichen Verfügungen des anderen Ehegatten unwirksam, § 2270 Abs. 1 BGB. Verfügt er nicht, gilt die gesetzliche Erbfolge.

- c) Der Erbvertrag kann nur von allen Beteiligten wieder aufgehoben oder geändert werden, § 2290 BGB. Die Änderungsmöglichkeit ist indessen nach dem Tode eines Beteiligten verschlossen, § 2290 Abs. 1 Satz 2 BGB. Die Erben eines Vertragspartners können den Erbvertrag nicht durch Vereinbarungen mit dem anderen Partner beseitigen oder ändern. Ein Änderungsvorbehalt kann angebracht sein.

aa) Die Aufhebung erfolgt in der gleichen Form wie der Abschluß des Erbvertrages, §§ 2290 Abs. 4, 2276 BGB. Bei Ehegatten genügt ein gemeinschaftliches Testament, § 2292 BGB.

bb) Beim Erbvertrag tritt die Bindungswirkung - soweit gewollt, Klarheit in der Urkunde! - bereits mit dem Abschluß des Vertrages ein, §§ 2271, 2287, 2288, 2290 BGB. Im Gegensatz zum gemeinschaftlichen Testament führt die Ausschlagung des überlebenden Ehegatten nicht zur Wiederherstellung der Testierfreiheit, § 2271 Abs. 2 BGB.

cc) Bei einer Schenkung des durch gemeinschaftliches Testament oder Erbvertrag Gebundenen ist eine Beeinträchtigungsabsicht im Sinne der §§ 2287, 2288 BGB nicht gegeben, wenn das Motiv des Erblassers bei der Verfügung ein anerkanntes lebzeitiges Eigeninteresse war. Ein lebzeitiges Eigeninteresse wird grundsätzlich anerkannt, wenn nach Abschluß des Erbvertrags eine Änderung der Sachlage eingetreten ist und der mit der Schenkung erstrebte anerkanntes Zweck nicht auch durch andere wirtschaftliche Maßnahmen zu erreichen gewesen wäre (BGH NJW 1984, 732; siehe auch BGH NJW 1979, 1.645 ff., Schenkung an Lebensgefährten bei bestehender Ehe des Zuwendenden).

5. Bindung des Erblassers bzw. Zuwendenden durch das Pflichtteilsrecht:

- a) Zunächst sind die Grundzüge der gesetzlichen Erbfolge anzusprechen; der Pflichtteil ist die Hälfte des gesetzlichen Erbteils, § 2303 BGB:

Gemäß §§ 1924 ff BGB. sind gesetzliche Erben erster Ordnung Abkömmlinge; ist ein Abkömmling verstorben, der seinerseits Kinder hat, treten diese an seine Stelle.

Gesetzliche Erben zweiter Ordnung sind die Eltern und deren Abkömmlinge.

Gesetzliche Erben dritter Ordnung sind die Großeltern und deren Abkömmlinge.

Vorgehende Ordnung schließen andere aus, § 1930 BGB.

- b) Entscheidend für die Höhe der jeweiligen Erbteile der Kinder bzw. des Ehegatten ist die Frage des Ehegüterrechts, §§ 1931 i.V.m. 1371 BGB:

Der überlebende Ehegatte erhält die ganze Erbschaft nur dann alleine, wenn weder Kinder, Eltern, noch Großeltern vorhanden sind, § 1931 Abs. 2 BGB. Im einzelnen:

**i) zwei eheliche Kinder:**

aa) bei Zugewinnngemeinschaft:

Die Ehefrau erhält  $\frac{1}{2}$ , jedes Kind  $\frac{1}{4}$ , erbrechtliche Lösung (Erhöhung des gesetzlichen Erbteils um  $\frac{1}{4}$ , § 1371 I BGB; bei Ausschlagung (oder Enterbung) konkret berechneten Zugewinnausgleich + kleinen Pflichtteil).

bb) bei Gütertrennung:

Die Ehefrau erhält  $\frac{1}{3}$ , jedes Kind ein weiteres Drittel, § 1931 IV BGB.

**ii) Kinderlose Ehe:**

aa) bei Zugewinnngemeinschaft:

Die Ehefrau erhält  $\frac{3}{4}$ ; der Vater des (verstorbenen) Ehemanns erhält  $\frac{1}{8}$ , die Mutter ebenfalls  $\frac{1}{8}$ .

bb) bei Gütertrennung:

Die Ehefrau erhält  $\frac{1}{2}$ , Vater und Mutter jeweils  $\frac{1}{4}$ .

Aus Vorstehendem ergibt sich, daß das gesetzliche Erbrecht des Ehegatten im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft am stärksten ist.

Indessen wird oft die Gütertrennung vorgefunden (bei "Altehen" gelegentlich noch in Folge Abgabe einer entsprechenden Erklärung bei Einführung des gesetzlichen Güterstands im Jahre 1958 zum Amtsgerichts des Geburtsorts).

Dem liegt zumeist eine Fehlvorstellung zugrunde. Die Parteien glauben, daß (auch) bei Zugewinngemeinschaften ein Ehegatte für die Verbindlichkeiten des anderen hafte. Das ist grundsätzlich nicht richtig. Die Zugewinngemeinschaft ist eine Gütertrennung mit einem ggf. formalisierten Ausgleich des ehelichen Zugewinns. Die Zugewinnausgleichsforderung, einmal entstanden, ist allerdings ein Vermögensgegenstand des zum Ausgleich Berechtigten. Dementsprechend ist sie (nach Beendigung des Güterstands!) vererblich und übertragbar, § 1378 III BGB; der Pfändung ist sie aber erst unterworfen, wenn sie durch Vertrag anerkannt oder rechtshängig ist, § 852 II ZPO (Stöber, Forderungspfändung, 1993, Rdnr. 431).

Die erbrechtlichen Nachteile der Gütertrennung lassen sich grundsätzlich durch die ehevertragliche Vereinbarung der modifizierten Zugewinngemeinschaft vermeiden. Dies erlaubt, (z.B.) für den Fall der Scheidung besondere Vorsorge zu treffen. Naturgemäß paßt ein schematisierter Ausgleich des Zugewinns nicht auf eine Scheidungssituation. Auch sollte das bei grob unterschiedlicher Vermögenslage beider Ehegatten hilfreiche Prinzip gewahrt werden, daß Wertzuwächse im Vorbehaltsvermögen (geerbt, vor der Ehe erworben, sonst als Vorbehaltsgut erklärt) nicht (notwendig) einer scheidungsbedingten Halbierung unterliegen (im einzelnen Langenfeld, Handbuch der Eheverträge und Scheidungsvereinbarungen, 1993, Rdnr. 360):

Formulierungsbeispiel (- des Verf. -):

**Endet der Güterstand nicht durch Tod, findet kein Zugewinnausgleich statt.**

Der (erbschaftsteuerliche) Abzug der fiktiven Ausgleichsforderung (Ermittlung gem. §§ 1373 bis 1383 und 1390 BGB) gem. § 5 I ErbStG bleibt erhalten, ebenso die güterrechtliche Ausgleichsforderung (§ 5 II ErbStG), wenn der überlebende Ehegatte enterbt ist oder ausschlägt.

c) Pflichtteilsrecht §§ 2303 - 2338 a BGB:

Pflichtteilsberechtigten gemäß § 2303 BGB sind:

- Abkömmlinge;
- Ehegatte;
- Eltern des Erblassers, sofern keine Abkömmlinge vorhanden, § 2309 BGB.

Voraussetzung des Pflichtteilsanspruchs ist entweder, daß der Berechtigte gemäß § 2303 BGB durch Verfügung von Todes wegen von der Erbfolge ausgeschlossen ist.

Aber: Die Ausschlagung der Erbschaft erlaubt keineswegs in allen Fällen die Einforderung des Pflichtteils. Dies gilt nur in den gesetzlich vorgesehenen Fällen. Der wichtigste Anwendungsfall ist § 1371 Abs. 3 BGB (Pflichtteil des Ehegatten, der weder Erbe noch Vermächtnisnehmer wird); hierzu siehe § 5 II ErbStG.

Oder der Pflichtteil kann im Falle der Ausschlagung nur gemäß §§ 2306 Abs. 1 und 2307 Abs. 1 BGB verlangt werden. Beide Vorschriften gelten als gesetzgeberisch verunglückt. Sie werfen kaum zu bewälti-

gende Auslegungsprobleme auf. Im folgenden soll versucht werden, den Gehalt der beiden Vorschriften in kurzen Worten wiederzugeben:

aa) Falls eine Erbeinsetzung vorliegt und der Erbteil kleiner als der Pflichtteil ist, hat der so benachteiligte Erbe das Recht auf den Zusatzpflichtteil, § 2305 BGB. Dieser ist auf den Wert des Unterschiedes zwischen Erbteil gemäß Einsetzung und Pflichtteil gerichtet.

Würde der so bedachte Erbe ausschlagen, verbliebe ihm nur der Zusatzpflichtteil.

bb) Falls der Erbteil genauso hoch ist wie der Pflichtteil, besteht kein Pflichtteilsrecht gemäß § 2303 BGB. Beschwerden wie etwa die Einsetzung als Nacherbe oder diejenige eines Testamentsvollstreckers gelten nicht, § 2306 Abs. 1 Satz 1 BGB.

cc) Falls der Erbteil größer ist als der Pflichtteil und zusätzlich Beschwerden angeordnet sind, kann der Erbe wählen, ob er entweder den höheren Erbteil mit Beschwerden akzeptiert oder ob er das Erbe ausschlägt und den Pflichtteil gemäß § 2306 Abs. 1 Satz 3 BGB verlangt.

dd) Falls der Pflichtteilsberechtigte nur ein Vermächtnis erhält, kann er wählen:

- entweder schlägt er aus und verlangt den Pflichtteil, § 2307 BGB

oder

- er verlangt das Vermächtnis und den Zusatzpflichtteil um das Vermächtnis auf den Pflichtteil hin "aufzufüllen".

ee) Pflichtteil des Ehegatten:

Falls der Ehegatte Erbe wird, erhöht sich sein Erbteil zum Ausgleich des Zugewinns um 1/4, § 1371 BGB.

Wird er nicht Erbe oder Vermächtnisnehmer, hat er den nicht erhöhten "kleinen Pflichtteil" und einen etwaigen Zugewinnausgleichsanspruch, § 1371 Abs. 2 BGB (BGHZ 42, 182, 186); die Erben des verstorbenen Ehegatten haben indessen keinen Zugewinnausgleichsanspruch (Reimann, Zur Kongruenz von ehevertraglichen Regelungen und erbrechtlicher Gestaltung, FS Helmut Schippel, 1996, S. 769), BGHZ.

Wie dargestellt, bleibt auch bei der Ausschlagung der Erbschaft der Anspruch auf den kleinen Pflichtteil und etwaigen Zugewinnausgleich gemäß § 1371 Abs. 3 BGB erhalten.

ff) Höhe des Pflichtteilsanspruchs:

Der Pflichtteil entspricht wertmäßig der Hälfte des gesetzlichen Erbteils, § 2303 Abs. 1 Satz 2 BGB. Wie oben dargelegt, wirkt sich der Güterstand auf die Höhe des Pflichtteilsanspruchs aus.

Zur Wertermittlung des Pflichtteilsanspruchs Mayer, ZEV 1994, 331, jüngstens Reiff, ZEV 1998, 241, und unten.

gg) Der Pflichtteilergänzungsanspruch gemäß § 2325 BGB:

Der Pflichtteilergänzungsanspruch schützt den Pflichtteilsberechtigten von Beeinträchtigungen durch Verfügung unter Lebenden, indessen nur eingeschränkt. Es gilt die 10-Jahresgrenze zwischen Erbfall und Vollendung = Eintritt des rechtlichen Leistungserfolgs (BGHZ 102,289,292, im einzelnen problematisch).

Strittig insb. bei Abfindung von Gesellschaftsrechten des Pflichtteilsberechtigten unter Wert, Staudinger-Ferid-Cieslar vor § 2303 BGB Rdnr. 131,132). Ehebedingte Zuwendungen werden vom Pflichtteilergänzungsanspruch umfaßt bzw. ausgeglichen, BGHZ 116,167; zum Meinungsstand MünchKomm-Frank § 2325 BGB Rdnr. 12; jedenfalls beginnt die 10-Jahresfrist erst mit dem Ableben des Erblassers.

Die 10-Jahresfrist läuft bei bestehender Ehe grundsätzlich nicht, soweit ein Dritter durch Schenkungen an den Ehegatten beeinträchtigt worden ist. Für den zweiten (oder folgenden) Ehepartner gilt indessen: Der Gläubiger des Pflichtteilergänzungsanspruchs muß bereits im Zeitpunkt der Schenkung pflichtteilsberechtigt gewesen sein, BGHZ 59,210, mit Kritik in der Literatur.

Gemäß § 2325 Abs. 3 Satz 3 BGB läuft die 10-Jahresfrist unter (früheren) Ehegatten erst ab Auflösung der Ehe.

Sonderproblem: Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt:

Im Blick auf BGHZ ZEV 1994, 232 wird die Meinung vertreten, eine Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt ließe die Frist nicht beginnen, da keine Entäußerung beim Schenker vorläge. Noch nicht klar ist m.E. auch, wie der Wert zu ermitteln sei. Die Ansicht BGHZ 118,48, für die Bemessung des Werts müsse der Wert des kapitalisierten Nießbrauchs abgezogen werden, ist nicht unumstritten, a.A. insb. Münch-Komm-Frank § 2325 BGB Rdnr. 17a.

hh) Wegfall des Pflichtteilsrechts:

- a) Ein praktisch wichtiger Fall ist der begründete Antrag auf Scheidung, bzw. diese, § 1933 BGB.
- b) Der Pflichtteilsverzicht gemäß § 2326 Abs. 2 BGB geschieht per Vertrag mit dem voraussichtlichen Pflichtteilsberechtigten. Die Erklärungen beider Teile bedürfen der notariellen Beurkundung, § 2348 BGB. Der Pflichtteilsverzichtsvertrag ist in der Regel mit einer Abfindung verbunden. Daher liegt es oft im beidseitigen Interesse, daß der Verzichtende bereits zu Lebzeiten des künftigen Erblassers eine Zuwendung erhält. Dieser hat die Gewißheit, daß seine Verfügungen nicht durch einen Pflichtteilsanspruch beeinträchtigt werden können. Zu beachten ist, daß der Verzicht grundsätzlich auf das Pflichtteilsrecht beschränkt werden sollte. Im Falle eines Erbverzichts würde der Verzichtende so behandelt, als ob er überhaupt nicht vorhanden wäre, § 2326 Abs. 1 Satz 2 BGB. Dadurch erhöhen sich die Erbquoten der übrigen gesetzlichen Erben und entsprechend auch ihre Pflichtteilsquoten, §§ 2310 Satz 2, 2316 Abs. 1 Satz 2 BGB. Mayer,

ZEV 1998, 50, 53 macht mit guten Gründen darauf aufmerksam, daß das gesetzliche Pflichtteilsrecht im Falle des Ehegattentestaments eine erbschaftsteuerentlastende Wirkung haben kann:

Daraus kann sich einerseits eine Minderung der Steuerprogression beim Erstbelasteten ergeben. Andererseits kommen die (ggf. sehr hohen) Freibeträge des § 16 ErbStG zum Zuge. (Die steuerlich entlastende Funktion der Pflichtteilsgeltendmachung tritt nach Bühler, BB 1997, 551, 555 bereits für mittlere Nachlässe mit einem steuerlichen Wert von DM 400.000 beim ersten Erbfall ein). Mayer empfiehlt daher, aus erbschaftsteuerlicher Sicht primär daran zu denken, die Pflichtteilsansprüche zu erhalten und ggf. mehr Pflichtteilsanrechnungen, § 2315 BGB, vorzunehmen anstatt echter Pflichtteilsverzichte, § 2346 Abs. 2 BGB. Pflichtteilsverzichte haben indessen zivilrechtlich den Vorteil der Rechtsklarheit im Blick auf die Bewertungsproblematik für sich.

- ii) Vererblichkeit des Pflichtteilsanspruchs, Auskunftspflichten, Verjährung:
  - a) Der Pflichtteilsanspruch ist vererblich und übertragbar, § 2317 BGB. Er entsteht mit dem Erbfall. Nur gesetzliche Erben können bei Lebzeiten des Erblassers über den Erbfall über den Pflichtteil kontrahieren, § 312 BGB.
  - b) Der Auskunftsanspruch des Pflichtteilsberechtigten richtet sich nach § 2314 BGB. Gegebenenfalls ist die Versicherung an Eides Statt gemäß § 260 Abs. 2 BGB angebracht. Der Pflichtteilsanspruch ver-

jährt drei Jahre ab Kenntnis vom Erbfall und der beeinträchtigenden letztwilligen Verfügung, § 2332 BGB. Gegebenenfalls muß ein Erbe, der dem Pflichtteilsanspruch unterworfen ist, seine Mitgesellschafter auf Zustimmung zur Auskunftserteilung verklagen, RG DR 1940,1635.

## **VI. Zivilrechtliche Betrachtung der vorweggenommenen Erbfolge**

1. Von vorweggenommener Erbfolge wird gesprochen, wenn das Vermögen oder wesentliche Teile des Vermögens durch den künftigen Erblasser auf einen oder mehrere als künftige Erben in Aussicht genommene Empfänger übertragen werden (BGH DNotZ 1993, 32). Besonders geeignet als Grundtypus und daher Fundort ist m.E. der Hofübergabevertrag. (So verstehe ich auch Spiegelbergers rechtsgeschichtliche Hinweise, Harzburger Steuerprotokoll 1997, 184, u.a.: "wer sich von seinem Nachfolger zu Tode füttern läßt, der ist in gewissem Verstande ...als bürgerlich tod anzusehen"). Die Hofübergabe ist komplex und die Lösungen sind in Generationen gewachsen. (Bodenverkehrsrecht bzw. landwirtschaftliches Sonderrecht wird hier nicht behandelt, jedoch cave).

Der Hof soll zu Lebzeiten als betriebsfähige Einheit auf eines der Kinder übertragen werden (Faßbender, Zur Hofübergabe, DNotZ 1986, 67, Spiegelberger, Vermögensnachfolge, 1994, Stichwort).

Typischerweise werden Grundstücks- und Betriebsübertragungen außerhalb des landwirtschaftlichen Bereichs zumeist mit einzelnen

Auflagen und Gegenleistungen verbunden, die insbesondere die weitere Nutzung durch den Übergeber und die Erb- und Pflichtteilsabfindung der Geschwister des Übernehmers zum Gegenstand haben (im einzelnen Weirich, Erben und Vererben, 1998, Randnummer 1067). In der Regel erhält der Übernehmer wenigstens teilweise eine unentgeltliche Zuwendung (siehe etwa BFH BStBI 1990 II 851).

1. Als Hauptprobleme sind zu nennen:

der Ausgleich zwischen dem Sicherungsbedürfnis des Übergebers und seines Ehegatten (finanzielle Sicherung, Pflege, Wohnung, Rücktrittsvorbehalt, Veräußerungs- und Belastungsverbot) einerseits und die Verfügungsrechte des Übernehmers andererseits; die Bewertung der Zuwendung und der zu übernehmenden Pflichten und Lasten; die zweckmäßige steuerliche Gestaltung; Widerrufsvorbehalte, falls der Vertragsgegenstand ohne (schriftliche) Zustimmung des Veräußerers veräußert oder belastet wird; der Erwerber vor dem Übergeber verstirbt; der Erwerber insolvent wird; Zugewinnausgleichsansprüche gegen den Erwerber geltend gemacht werden; Einflußsicherung (Nießbrauch, Geschäftsführung, gesellschaftsrechtliche Regelung).

2. Sonderform

Die Übergabe auf das Ableben:

## Übergabevertrag:

- a) Die Beteiligten schließen einen schuldrechtlich bindenden notariellen Vertrag, nur die dingliche Übertragung wird bis zum Ableben des Übergebers aufgeschoben. Die Benennung als befristete oder betagte Forderung ist hier nicht immer eindeutig; es empfiehlt sich, das gewünschte Ergebnis auszuformulieren ("soll Wirksamkeit erst für den Fall des ... haben"). Falls der Übernehmer vor dem Übergeber verstirbt, geht der Übertragungsanspruch auf seine Erben über. Eine Eigentumsvormerkung kann in das Grundbuch eingetragen werden (sofern die Grundstücke nicht in Gesellschaft bürgerlichen Rechts gehalten werden); eine auf das Ableben des Übergebers ausgestellte Auflassungsvollmacht ist vorstellbar bzw. wird empfohlen.
- b) Der Übergabevertrag enthält in der Regel die Übertragung von Grundstücken (Unternehmertestament: Geschäftsanteilen). Die bereits dadurch gegebene Beurkundungspflicht, § 313 BGB, erstreckt sich auf alle Abreden, aus denen sich nach dem Willen der Beteiligten das schuldrechtliche Geschäft zusammensetzt.
- c) Aus der Sicht des Notars erscheint die Schuldübernahme mit den Parteien besonders zu erörtern zu sein. Bei der Übertragung von Grundvermögen ergibt sich die dingliche Haftung des Übernehmers für eingetragene Grundpfandrechte ohne weiteres aus seiner nunmehrigen Stellung als Eigentümer. Die persönliche Schuldübernahme bedarf aber einer entsprechenden Vereinbarung. Richtigerweise sollte der Übergeber alle ihm bezüglich der

Grundpfandrechte zustehenden Rechte und Ansprüche (insbesondere die Rückgewähransprüche aus dem Sicherungsvertrag bzw. dem Löschungsanspruch aus einer etwa bestehenden Eigentümergrundschuld) an den Übernehmer abtreten. Die befreiende Schuldübernahme, § 415 Abs. 1 Satz 1 BGB, bedarf der Genehmigung durch den Gläubiger. Andernfalls hat sie nur die Wirkung einer Schuldübernahme im Innenverhältnis als Erfüllungsübernahme, § 415 Abs. 3 BGB.

- d) Unklar ist (Wolfsteiner, Die vollstreckbare Urkunde, Randziffer 38.12 und Randziffer 43.24), ob die notariell beurkundete Schuldübernahme bei Zustimmung des Gläubigers bereits eine Umschreibung des persönlichen Schuldtitels gegen den Übernehmer rechtfertigt. Daher ist es zweckmäßig, die Unterwerfungserklärung unter die persönliche Zwangsvollstreckung zur Vereinfachung des Verfahrens gegenüber den Gläubigern (die übrigen Kautelen vorausgesetzt) in gehöriger Form auszusprechen.

Zur steuerlichen Behandlung siehe die Stichworte gemischte Schenkung, Schenkung unter Auflage und Versorgungsleistungen bzw. Fall zu III.

- e) Die sofortige bzw. alsbaldige Übergabe:

Mit der sofortigen Übergabe wird allemal der Abschluß eines wirtschaftlich gemischten Vertrages verbunden sein, der entgeltliche und unentgeltliche Elemente enthält. Der entgeltliche Teil ergibt

sich aus den vom Übernehmer übernommenen Auflagen und versprochenen Gegenleistungen.

Das von dem Beteiligten angenommene Verhältnis zwischen der Leistung des Übergebers und den Leistungen des Übernehmers bildet in der Regel die Grundlage auch für die Bemessung von Ausgleichsleistungen an Reihen der Erben, in der Regel Geschwister.

f) Regelungsbedürftig erscheinen die weiteren Problembereiche:

- Lastentragung;
- Pflegevertrag bzw. Pflegevereinbarung bzw. Altersversorgung bzgl. persönlicher, finanzieller und höchstpersönlicher Verpflichtungen; (Weirich, Erben und Vererben, Randnummer 1082, macht zu Recht darauf aufmerksam, daß hierin der "neuralgische Punkt" der meisten (Hof-) Übergabeverträgen liege.)
- Geldleistungen sollten mit einer Wertsicherungsklausel versehen werden;
- die Sicherung wiederkehrender Geldleistungen kann z.B. durch eine wertgesicherte Renten-Reallast erfolgen (die Verweisung auf den "standesgemäßen Unterhalt" zur Wertsicherung ist nach neuerer Rechtsprechung nicht ausreichend (BayOBLG NJW -RR 1993, 1171).

g) Die Abfindungen weicher Geschwister sind von Betrag und Zahlungsfristen her problematisch (Liquiditätsproblem).

Zunächst ist an den Realausgleich zu denken. Geschwister können zum Beispiel durch Zuteilung anderer Vermögenswerte gleichgestellt werden. Zahlungstermine sollten in solchen Fällen gestreckt werden ("zahlbar in fünf gleichen Jahresraten, beginnend mit dem ...").

Ausgangspunkt der zivilrechtlichen Wertermittlung des Übernahme-guts sowie der einzelnen vom Übernehmer zu erbringenden Leistungen ist der Verkehrswert.

Herauszahlungen, sei es an die Eltern, sei es an die Geschwister, sollten grundsätzlich bei längeren Zahlungszielen unter eine Wertsicherung gestellt werden. Insoweit bedarf es zumeist der Genehmigung. § 3 S. 2 WährG ist per 01.01.1999 durch das Euro-Einführungsgesetz vom 09.06.1998 BGBl I S. 1242 aufgehoben, wird aber durch den neugefaßten § 2 Preisangaben- und Preisklauselgesetz ersetzt; zur näheren Ausführung Preisklauselverordnung vom 23.09.1998 (PrKV) vom 23.09.1998 (BGBl I 3043); im einzelnen DNotI Report 1998, S. 195.

## **VII. Neufassung der Bewertung des Grundvermögens**

1. Durchgesetzt hat sich das Ertragswertverfahren, §§ 145 ff BewG:

Die bisherigen Einheitswerte werden nurmehr für die Grundsteuer verwendet (hieraus ergibt sich unter Umständen sogar das Erfordernis einer Neufestsetzung der alten Einheitswerte); für die Erbschaftsteuer

gilt die Bedarfsbewertung; für die Grunderwerbsteuer gilt grundsätzlich, §§ 8, 9 GrEStG, der Wert der Gegenleistung.

## 2. Die Grundbesitzbewertung im einzelnen:

a) Grundsätzlich gilt das Ertragswertverfahren. Bei unbebauten Grundstücken werden die Richtwerte angesetzt.

Der Begriff des Grundstücks weicht von dem des Zivilrechts ab, § 70 BewG. Während im Zivilrecht das einzelne Flurstück das Grundstück darstellt, richtet sich die bewertungsrechtliche Einstufung nach der Nutzungsart. Vorstellbar ist zum Beispiel, daß ein Eigentümer ein 2.000 qm großes Grundstück mit einem Teil von 700 qm mit einem Einfamilienhaus nutzt und das "Restgrundstück" von 1.300 qm an einem Gewerbebetrieb z.B. als Lagerfläche vermietet hat. Bewertungsrechtlich können hier zwei Grundstücke vorliegen; verschiedene Bewertungsmaßstäbe greifen Platz.

Auch der neue Bedarfswert ist kein Verkehrswert im Sinne des gemeinen Werts, sondern ein typisierender Wert, § 19 Abs. 1 BewG.

aa) Für unbebaute Grundstücke gilt, § 154 BewG, der Bodenwert, abzüglich eines Abschlags von 20 %. Dem Steuerpflichtigen bleibt es unbenommen, einen niedrigeren Wert nachzuweisen, § 154 Abs. 3 Ziffer 3 BewG.

bb) Für bebaute Grundstücke (auch Teileigentum) gilt § 146 BewG.

Im Fall der Vermietung wird ein Durchschnitt aus den drei letzten Jahresmieten ohne Betriebskosten gebildet (der Monat des Entstehens der Steuer (Erbfall bzw. Vollendung der Schenkung kann aus Vereinfachungsgründen voll eingerechnet werden); diese Durchschnittsmiete ist mit 12,5 zum Zweck der Kapitalisierung zu multiplizieren. Ein Alterungsabschlag von 0,5 % p.A. seit Bezugsfertigkeit, höchstens aber von 25 % (entspricht 50 Jahren) kann abgezogen werden.

Im Fall unvermieteter Grundstücke gilt:

Anstelle der tatsächlichen Miete ist die übliche Miete anzusetzen, wiederum ohne Betriebskosten; im übrigen folgt die Wertermittlung derjenigen bei vermieteten Grundstücken (Faktor 12,5 abzüglich 0,5 % p.A. Alterungsabschlag).

Einfamilienhäuser (auch bis zu zwei Wohneinheiten, welche eine Einheit bilden) erleiden eine Werterhöhung von 20 %.

Ein niedrigerer Verkehrswert kann gegen Nachweis (Sachverständigengutachten) anerkannt werden.

b) Sonderfälle, § 147 BewG:

Bei Spezialbauten, insbesondere mit Umbauerfordernissen für eine andere Nutzung, läßt sich eine übliche Miete nicht ermitteln bzw. die tatsächlich gezahlte Miete stellt nicht diejenige Miete dar, die unter allen Umständen am Markt zu erzielen wäre. Nach Teilziffer 2 der gleichlautenden Erlasse der Obersten Finanzbehörden der Länder vom 16.06.1997 kann dann der Sachwert angesetzt werden.

Der Sachwert wird, § 147 Abs. 1 Satz 1 BewG, aus dem Bodenwert zzgl. des Gebäudewerts ermittelt.

Für den Bodenwert gelten die Richtwerte, § 147 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 145 BewG; der Abschlag hiervon beläuft sich auf 30 %.

Als Gebäudewert wird der Steuerbilanzwert angesetzt. Dies bedeutet, daß insbesondere die AfA zum tragen kommt (gemäß Teilziffer 4.2 des vorzitierten Erlasses vom 16.6.1997 auch zeitanteilig bis zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer). Eine stille Reserve, wo vorhanden, unterliegt somit nicht der Erbschaftsteuer.

Falls ein Betriebsvermögen nicht vorhanden ist, sondern etwa Einnahmenüberschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG vorliegt (bei Rechtsanwälten zum Beispiel üblich), wird ein fiktiver Steuerbilanzwert zu Grunde gelegt. Der Wert des Grundstücks wird also aus seinen Anschaffungskosten abzüglich der Abschreibung ermittelt.

c) Bewertung von Erbbaurechten:

Gemäß § 148 BewG i.V.m. den gleichlautenden Erlassen der Obersten Finanzbehörden der Länder vom 17.06.1997 Teilziffer 2 wird der Wert wie folgt ermittelt:

Wert des belasteten Grundstücks:

Erbbauzins x 18,6 (§ 16 BewG)

Wert des Erbbaurechts:

Wert des Grundstücks, § 148 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 146 oder 147 BewG) ./.. Wert des belasteten Grundstücks (= Jahreswert x 18,6)

= Wert des Erbbaurechts.

Erbbauzinsansprüche bzw. -verpflichtung sind nicht gesondert zu berücksichtigen, § 148 Abs. 1 Satz 3 BewG.

Gebäude auf fremden Grund und Boden.

Die Bewertung entspricht derjenigen beim Erbbaurecht. Anstelle des Erbbauzinses ist das jährliche Nutzungsentgelt mit 18,6 zu multiplizieren, um den Kapitalwert zu erhalten.

Grundstücke im Zustand der Bebauung:

Hier gilt, § 149 i.V.m. § 145 Abs. 1 Satz 4 BewG und Teilziffer 4 der gleichlautenden Erlasse vom 17.06.1997:

Die übliche Miete ist mit 12,5 zu multiplizieren; eine Wertminderung ist nicht anzusetzen. Der Zuschlag nach § 146 ist nicht anzusetzen. Der Zuschlag nach § 146 Abs. 5 BewG beläuft sich auf 20 %. Der Bauwert ist sonach je nach dem Grad der Fertigstellung dem Bodenwert hinzuzurechnen. Der Bodenwert ermittelt sich wiederum als Richtwert abzüglich 20 %.

Hinzuweisen ist auf die Meinung der Verwaltung, daß damit durchweg 50 % der Verkehrswerte (gemeiner Wert) Grundlage der erbschaftsteuerlichen Bewertung sei. In einer Zeit weichender Grundstückspreise darf diese Meinung kritisch betrachtet werden. Abzuwarten bleibt auch, inwieweit Spezialbauten, etwa Supermärkte, Lagerhallen, die zum Vielfachen der Bruttomiete, neun bis 14fach üblicherweise, veräußert werden, der günstigeren Bewertung nach § 148 BewG zugänglich sein werden.

### **VIII. Was gehört zum Betrieb, wie wird er bewertet?**

Die Privilegierung des Betriebsübergangs läßt Zugehörigkeit und Bewertung eines Vermögensgegenstandes im Betriebsvermögen von Interesse sein.

#### **1. Bewertung von Betriebsvermögen:**

§ 12 ErbStG verweist auch für Betriebsgrundstücke auf das BewG; das "Bewertungsprivileg" für Grundstücke im Privatvermögen erstreckt sich in der Konsequenz also auch auf Grundstücke im Betriebsvermögen. Abweichend hiervon sah der Entwurf vom 06.05.1996 noch einen Zuschlag von 40 % auf die Werte der betrieblich gehaltenen Grundstücke vor.

## 2. Definition des Betriebsvermögens:

Nach § 95 Abs. 1 BewG handelt es sich um alle Teile eines Gewerbebetriebs im Sinne des § 15 Abs. 1 und 2 EStG, die nach der steuerlichen Gewinnermittlung zu einem Betriebsvermögen gehören. Für Betriebsgrundstücke, § 99 BewG, sind jedoch zusätzlich die Bestimmungen des Bewertungsgesetzes zu beachten, § 95 Abs. 1 BewG.

## 3. Definition Gewerbebetrieb:

Gewerbebetrieb ist die wirtschaftliche Einheit des Betriebsvermögens, § 95 Abs. 1 BewG i.V.m. § 15 Abs. 1 und 2 EStG. Falls jemand mehrere Gewerbebetriebe hat, so bildet die Summe der Werte eines jeden einzelnen Gewerbebetriebs ein Betriebsvermögen, auf welches für Zwecke der Erbschaftsteuer § 13 a ErbStG anzuwenden ist.

Ein Gewerbe betreibt gemäß § 15 Abs. 2 EStG, wer sich selbständig und nachhaltig mit der Absicht betätigt, Gewinn zu erzielen und sich

dabei am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt. Herkömmlich bzw. ausdrücklich durch § 18 EStG hiervon ausgenommen sind die freien und verwandte Berufe. Hierzu unten.

Im Blick auf die erbschaftsteuerlich veranlaßte Schaffung von Betriebsvermögen seien Beginn und Ende des Gewerbebetriebs dargestellt:

Abweichend von der gewerbesteuerlichen Handhabung beginnt der Betrieb im Sinne des BewG nicht erst mit der werbenden Tätigkeit (Verkäufe, Erbringung von Dienstleistungen), sondern mit den ersten Maßnahmen, die der Vorbereitung des Gewerbebetriebs dienen und mit diesen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Dementsprechend endet der Gewerbebetrieb, BFH BStBl. 1993 II 584, erst mit dem Abschluß der Liquidation, somit dann, wenn kein bewertungsrechtliches Betriebsvermögen mehr vorhanden ist. Einer funktionell intakten und geschlossen organisatorischen Einheit bedarf es nicht, um noch vom Fortleben des Betriebs ausgehen zu können.

#### 4. Wertermittlung beim Gewerbebetrieb:

Die einzelnen Wirtschaftsgüter müssen einzeln bewertet werden, § 98 a BewG i.V.m. § 109 BewG. Dabei müssen die einzelnen Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Bilanzpositionen, die einzelnen Betriebschulden und passiven Bilanzpositionen gesondert in einer Vermögensaufstellung bezeichnet werden. Der Begriff der Vermögensaufstellung wird in Teilziffer 1.1. Erlaß BFF vom 14.04.1997 verwendet.

## 5. Rechnerische Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens:

Wirtschaftsgüter

+ sonstige aktive Ansätze

= Rohbetriebsvermögen

./. Schulden im Sinne des § 103 Abs. 1 BewG

./. sonstige Abzüge im Sinne des § 103 Abs. 1 BewG, die nach § 95 Abs. 1 BewG zum Betriebsvermögen gehören (Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung, passive Wertberichtigung)

./. Abzüge gemäß § 103 Abs. 2 und Abs. 3 BewG

= Wert des Betriebsvermögens.

Die Posten in der Steuerbilanz und in der Vermögensaufstellung sind in ihrem Bestand identisch (Tz. 1.2.1 Erlaß vom 14.04.1997).

## 6. Besondere Vorschriften zum Wertansatz:

§ 99 Abs. 1 BewG unterscheidet zwei Gruppen von Betriebsgrundstücken, und zwar solche, die ohne Zugehörigkeit zu einem Gewerbebetrieb, Grundvermögen wären, § 99 Abs. 1 Satz 1 BewG, und

Grundbesitz, der, losgelöst von Gewerbebetrieb, der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen wäre, § 99 Abs. 1 Satz 2 BewG.

Damit ergibt sich für Betriebsgrundstücke die Notwendigkeit einer doppelten "Artfeststellung".

(Grundstücke der LuF werden nachfolgend nicht weiterbehandelt):

Das Grundstück ist entweder ein unbebautes Grundstück, § 145 BewG, und zusätzlich ein Betriebsgrundstück, § 99 BewG, oder ein bebautes Grundstück, § 146 BewG, und zusätzlich ein Betriebsgrundstück.

Voraussetzung für ein Betriebsgrundstück ist, daß das Grundstück zu mehr als der Hälfte seines Werts dem Gewerbebetrieb des Eigentümers dient, § 2 Abs. 2 BewG, § 39 AO. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, gilt das ganze Grundstück als Teil des Gewerbebetriebs oder als Betriebsgrundstück, § 99 Abs. 2 Satz 1 BewG. Andernfalls gehört das ganze Grundstück zum Grundvermögen, § 99 Abs. 2 Satz 2 BewG. Die Aufteilung gemäß R 13 EStR für die Ertragsteuer kommt insoweit nicht in Betracht.

Ebenfalls keine Betriebsgrundstücke sind solche, an denen neben dem Betriebsinhaber noch andere Personen beteiligt sind; auch das Eigentum des Inhabers ist nicht - anteilig - Betriebsvermögen, § 99 Abs. 2 Satz 3 BewG, Erlaß vom 14.04.1997 Tz. 1.4. 3.

7. Schulden im Zusammenhang mit Grundstücken:

Schulden, die mit einem Betriebsgrundstück in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind gemäß Tz. 1.9 Erlaß vom 14.04.1997 abzu-

ziehen, soweit das Grundstück bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehört.

Die Schulden können allerdings nicht abgezogen werden, soweit sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Grundstücksteil stehen, der selbst kein Betriebsgrundstück ist, § 103 Abs. 1 BewG, TZ 1.9 Erlaß vom 14.04.1997. Jede Bilanzposition muß also gesondert im Sinne der zugehörigen Refinanzierung untersucht werden.

#### 8. Umfang des Betriebsvermögens bei Freiberuflern und Gewerbebetreibenden mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG:

Auch das Vermögen des Freiberuflers (auch bei rein künstlerischer oder nur wissenschaftlicher Tätigkeit) wird wie gewerbliches Vermögen behandelt, § 96 BewG i.V.m. TZ 1.1 Erlaß vom 14.04.1997.

Das Betriebsvermögen umfaßt nur notwendiges Betriebsvermögen. Grundsätzlich scheidet mangels Bilanzierung die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen aus.

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören insbesondere:

- Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzt werden;
- Wirtschaftsgüter, die zu mehr als 50 % eigenbetrieblich genutzt werden;

- Bargeld und Bankguthaben, die aus gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeiten herrühren, soweit nicht vor dem Bewertungsstichtag nachweislich für private Ausgaben darüber verfügt worden ist, u.a.;
- Schulden, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einem Betriebsgrundstück stehen, sind vom Rohbetriebsvermögen abzuziehen, soweit sie bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören, TZ 1.9 Satz 2 Erl. vom 14.04.1997. Weitere Einzelheiten ergeben sich aus TZ 1.8 - TZ 1.8.6.

Wichtig in diesem Zusammenhang: Das Zwei- bzw. Drei-Kontenmodell ist inzwischen höchstrichterlich "genehmigt" (BStBl 98 II 513). Damit ergibt sich auch für den Freiberufler die Möglichkeit, durch eine debitorische Führung der Ausgaben trotz zureichender Liquiditätslage im übrigen abzugsfähigen Zinsaufwand zu schaffen.

Taktischer Hinweis:

Infolge der erbschaftsteuerlichen Privilegierung des Betriebsvermögens wird es im Zuge erbschaftsteuerlicher Planung tendenziell von Schulden zu entlasten sein!

## **IX. Bewertung der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens**

Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen von bilanzierenden Gewerbetreibenden und Freiberuflern:

Aus § 12 Abs. 2 ErbStG i.V.m. § 109 Abs. 1 BewG, TZ 2.1 Nr. 9 Erl. vom 14.04.1997 ergibt sich der Grundsatz der Bewertungsidentität in der Form der Übernahme der Steuerbilanzwerte.

Insbesondere sind anzusetzen:

- immaterielle Wirtschaftsgüter;
- Posten der Rechnungsabgrenzung;
- Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens, auch soweit sie bereits voll abgeschrieben sind;
- Wirtschaftsgüter, bei denen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch Zuschüsse oder nach § 6 b EStG durch Abzug eines begünstigten Veräußerungsgewinns) gemindert wurden;
- Wirtschaftsgüter, bei denen erhöhte Absetzungen vorgenommen wurden, etc.;
- Betriebsgrundstücke im Sinne des § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG sind gemäß § 12 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 12 Abs. 3 EStG und § 138 Abs. 2 BewG mit dem Grundstückswert anzusetzen;
- Betriebsgrundstücke im Sinne des § 99 Abs. 1 Satz 2 BewG sind mit dem Grundbesitzwert anzusetzen.

## **X. Beteiligungen an Personengesellschaften**

### 1. Gewerbliche Personengesellschaften

Rechtsgrundlage ist § 12 Abs. 5 ErbStG i.V.m. § 109 BewG. Nach § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG bilden alle Wirtschaftsgüter einen Gewerbebetrieb,

die einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 EStG gehören. Die für das EStG getroffene Entscheidung, ob eine Gesellschaft vorliegt, wird für das Bewertungsrecht übernommen.

GbR, OHG und KG sind keine Personengesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 3 EStG, wenn sie nicht gewerblich tätig sind. Allerdings kann die gewerbliche Prägung einer Personengesellschaft leicht herbeigeführt werden, § 15 Abs. 2 Satz 2 EStG; Schmidt, Anmerkung 211 zu § 15 EStG spricht geradezu von einem "Wahlrecht".

Das Betriebsvermögen der Personengesellschaft setzt sich zusammen aus:

- Gesamthandsvermögen;
- Sonderbetriebsvermögen I (Wirtschaftsgüter, die der Gesellschaft dienen, jedoch nicht allen beteiligten Gesellschaftern gehören).
- Sonderbetriebsvermögen II (Wirtschaftsgüter, die der Mitunternehmerstellung der Gesellschafter in der Personengesellschaft dienen, jedoch nicht im Gesamthandseigentum stehen),
- dazu gehören auch jeweils Schulden, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens I oder II stehen.

Zusammenfassend ergibt sich das folgende Bild für die Bewertung der Personengesellschaft bzw. des Anteils daran:

Bilanzwert Aktiva

./. Bilanzwert Grundstücke

+ Bedarfswert Grundstücke  
./.. verbundener Schulden  
= maßgebender Wert.

**Der Ertragswert wird nicht berücksichtigt. Stille Reserven werden nur insoweit berücksichtigt, als die Bedarfswerte über den jeweiligen Bilanzansätzen liegen.**

## 2. Vermögensverwaltende Personengesellschaften

Die Finanzverwaltung folgt aus der Neufassung von § 10 I 3 ErbStG, daß die Besitzposten und Gesellschaftsschulden der Gesamthandsgemeinschaft nicht zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammengefaßt werden können. Vielmehr müssen den Gesellschaftern die einzelnen Wirtschaftsgüter und sonstigen Besitzposten anteilig als Bruchteilseigentum zugerechnet werden, R 26 EntwErbStR.

Daraus ergibt sich, daß die Übernahme der Gesellschaftsschulden (anteilig) nicht durch Bildung eines Saldos zwischen Aktiven und Passiven berücksichtigt werden kann. Die Verbindlichkeiten werden nur im Rahmen der Bereicherung gem. § 10 I 1 ErbStG des Erwerbers berücksichtigt. Unter Lebenden finden daher die Grundsätze der gemischten Schenkung bzw. der Schenkung unter Auflage Anwendung.

Beispiel:

Unternehmer X hat sein Vermögen in einer GrundstücksGbR angelegt. Diese hält drei Tengelmann-Märkte im Verkehrswert von je DM 4,5 Mio.

Die Belastungen belaufen sich auf je DM 2,25 Mio. Er schenkt seinen Kindern (vorweggenommene Erbfolge) je  $\frac{1}{4}$  an seiner Beteiligung.

Es gelten die Grundsätze der gemischten Schenkung.

Insbesondere Gebel, Ermittlung des Steuerwerts von Anteilen an mitunternehmerischen und nichtunternehmerischen Personengesellschaften, DStR 1997, 801, übt zu Recht Kritik, daß mit einer Fiktion den Konsequenzen ausgewichen werden soll, die sich aus der gesellschaftsrechtlichen Gestaltung ergeben; Gegenstand der Zuwendung ist nämlich die Mitgliedschaft im Personenverband, BGH -zuletzt- DB 1997,469.

Beim Erwerb der Beteiligung im Erbfall wirkt sich die Verwaltungsmeinung nicht aus, da auch die anteiligen Verbindlichkeiten der Gesellschaft Nachlaßverbindlichkeiten sind, § 10 V ErbStG, so dankenswerter Weise R 26 II 4 EntwErbStR.

## 2. Sonderproblem § 97 I a BewG

Gebel, aaO, behandelt die Neufassung der Ermittlung der (bewertungsrechtlichen) Anteilsinhaberschaft durch § 97 I a BewG. Die Neuregelung gilt nur für mitunternehmerische Personengesellschaften. Der Anteil des einzelnen Gesellschafters ist in der Regel nicht mit seinem Anteil am Kapital identisch. Im bilanziellen Ansatz sind regelmäßig stille Reserven verborgen. Bei einer entsprechenden Vorgabe im Gesellschaftsvertrag - keine Festkonten für die Kapitalanteile - bzw. bei entsprechender praktischer Handhabung beeinflussen Gewinn und Ver-

lust, Entnahmen und Einlagen die Kapitalkonten. Sofern der Gesellschaftsanteil die Frage der Zuweisung der stillen Reserven nicht regelt, gilt insoweit der Gewinnverteilungsschlüssel.

Die Neufassung verwendet eine Quotierungsmethode. Dem einzelnen Gesellschafter wird sein Sonderbetriebsvermögen zugerechnet sowie sein um den Kapitalausweis in Sonderbilanzen bereinigtes Kapitalkonto. Im Ergebnis bleiben die stillen Reserven gegenüber der Zuweisung nach (bereinigten) Kapitalkonten unberücksichtigt.

## **XI. Börsennotierte Anteile (Aktien) bei Kapitalgesellschaften**

Notierte Wertpapiere werden mit dem Kurswert angesetzt. Entsprechendes gilt für andere börsennotierte Wertpapiere und Zero-Bonds; Investmentzertifikate und Anteile an offenen Immobilienfonds werden mit dem Rücknahmepreis angesetzt (offene Immobilienfonds zumeist Personengesellschaften!).

## **XII. Nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften**

Nach § 11 Abs. 2 BewG sind Anteile an Kapitalgesellschaften mit dem gemeinen Wert, § 9 BewG, anzusetzen, sofern ein Börsenkurs nach § 11 Abs. 1 BewG nicht besteht. In Betracht kommen Aktien, insbesondere aber nicht verbriefte Anteilsrechte wie GmbH-Anteile.

§ 11 Abs. 2 BewG gilt nach § 12 Abs. 1 und 2 ErbStG für ErbStG.

Es macht keinen Unterschied, ob die Anteile zum Betriebsvermögen oder zum übrigen Vermögen gehören, § 12 Abs. 2, Abs. 5 Satz 3 ErbStG. Insoweit wird, wie bei Grundstücken, der Grundsatz der Bewertungsidentität zur Steuerbilanz durchbrochen.

1. Grundsätzlich ist der gemeine Wert aus Verkäufen abzuleiten:

Die Ableitung aus Verkäufen, § 11 Abs. 2 Satz 2 Erste Alternative BewG muß angewendet werden, wenn zeitnahe und repräsentative Verkäufe stattgefunden haben.

Dabei können nur im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erfolgte Geschäftanteilskäufe berücksichtigt werden. Anders als etwa bei der Grundstücksbewertung durch Sachverständige kann es sich nur um Verkäufe der Anteile der jeweils zu bewertenden Gesellschaft handeln, BFH BStBl. 1975 II 654. Nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG sind nur Verkäufe zu berücksichtigen, die weniger als ein Jahr zurückliegen. Käufe nach dem Stichtag können nur berücksichtigt werden, wenn der formelle Vertragsabschluß zwar kurz nach dem Stichtag liegt, die Einigung über den Kaufpreis aber bereits am Stichtag herbeigeführt war. Gegebenenfalls ist ein Durchschnittswert zu bilden.

Teilziffer 2.5 des Erlasses vom 18.06.1997, BStBl. 1997 I 689, sieht bei einer Beteiligung von über 25 % einen Paketzuschlag von bis zu maximal 25 % vor.

Richtigerweise kommt auch ein Minderheitsabschlag in Betracht.

**Beispiel:**

Gesellschafter/Geschäftsführer hält 50 % an der X-GmbH. Er verkauft 4/5 seiner Beteiligung zum Preis von DM 800.000. Kurz nach seinem Ableben verkauft der Erbe die restliche Beteiligung von 10 % auf das gesamte Stammkapital zum Preis von DM 100.000.

Zur richtigen Bewertung wird zunächst der Erstverkauf um den Paketzuschlag zu kürzen sein (maximal 25 %); auf den Restanteil kommt ein weiterer Abschlag in Betracht, da er ohne Aktivität des Anteilsinhabers als Geschäftsführer keine wesentlich wertbestimmenden Beteiligungsrechte mehr vermittelt.

**2. Schätzung des gemeinen Werts nach dem Stuttgarter Verfahren:**

Rechtsgrundlage ist einerseits § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG, wonach mangels berücksichtigungsfähiger Verkäufe der Wert unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen ist. Aus Gründen der Steuergerechtigkeit bzw. Planbarkeit hat die Finanzverwaltung eine relativ einfach zu handhabende Methode in den Abschnitten 4 - 16 VStR niedergelegt.

Das Stuttgarter Verfahren entspricht nicht den neueren Erkenntnissen der Betriebswirtschaftslehre. (Aber Tendenzwende beim BGH erst 1979, BGH vom 12.02.1979 WM 432). Wie der BFH 1974, aber auch 1992 und 1994 (BStBl 1994 II 9 m. w. N.) entschieden hat, kann ge-

genüber der Bewertung nach dem Stuttgarter Verfahren ein Einzelgutachten nur dann greifen, wenn ein krasser Ausnahmefall im Sinne einer Fehlbewertung vorliegt.

Ausgangspunkt der Bewertung nach dem Stuttgarter Verfahren ist der Buchwert des Vermögens der Kapitalgesellschaft zu dem Zeitpunkt der Entstehung der Erbschaftsteuer, § 12 Abs. 2 Satz 1 ErbStG. Firmenwert und ähnliche Wirtschaftsgüter werden nicht angesetzt.

Der Vermögenswert wird ermittelt wie folgt:

Die Multiplikation des Vermögens mit 100 und Division durch den Betrag des Nennkapitals.

Der Ertragshundertsatz wird durch die Division des bereinigten Durchschnittsertrages der letzten drei Jahre x 100 durch das Nennkapital ermittelt.

Der gemeine Wert, Abschnitt 8 VStR, ergibt sich unter Berücksichtigung des Kapitalisierungsfaktors aus der Formel  $0,68 \times (\text{Vermögenswert} + 5 \times \text{Ertragshundertsatz})$ .

### **XIII. Ausländisches Sachvermögen**

Ausländischer Grundbesitz und ausländisches Betriebsvermögen sind mit dem gemeinen Wert anzusetzen, § 12 Abs. 6 ErbStG i.V.m. § 31 BewG.

#### **XIV. Besonderheit bei der GmbH & Co. KG**

In der üblichen Form halten die Kommanditisten die Anteile der Komplementär-GmbH. Falls die GmbH keinen eigenen Geschäftskreis oder einen nur untergeordneten Geschäftskreis hat, bilden die GmbH-Anteile Betriebsvermögen der KG und zwar als Sonderbetriebsvermögen II. Der von der GmbH gehaltene Anteil an der KG (der Komplementäranteil) gehört wiederum in das Betriebsvermögen der GmbH.

Praktisch ist bei der Wertermittlung so zu verfahren, daß zunächst der Wert des Betriebsvermögens der KG ohne die GmbH-Anteile festzustellen ist. Sodann wird der Wert des Betriebsvermögens der GmbH unter Ansatz des vorläufigen Werts des Betriebsvermögens zur KG ermittelt, daraus läßt sich der Wert der GmbH-Anteile ableiten und den Kommanditisten zuweisen.

#### **XV. Die Durchführung der Privilegierung des Betriebsvermögens**

1. Freibetrag für Betriebsvermögen in Höhe von DM 500.000 nach § 13 a ErbStG:

a) Ausgangspunkt ist die Entscheidung des BVerfG zur Erbschaftsteuer vom 22.06.1995. Wegen ihrer Bedeutung, aber auch wegen ihres stark angewachsenem Umfangs, wurde die bisherige Vorschrift des § 13 Abs. 2 ErbStG im Wortlaut und Aufbau überarbeitet und als

nunmehrige selbständige Vorschrift des § 13 a in das ErbStG eingefügt.

- b) Im Fall des Erwerbs von Todes wegen können nicht nur, wie zuvor ein Erbe, sondern nunmehr auch andere Erwerber die Begünstigungen in Anspruch nehmen. Voraussetzung ist allerdings, daß begünstigtes Vermögen und nicht bloß ein Forderungsrecht, § 12 Abs. 1 ErbStG, übergeht.

Derjenige, der wie etwa ein Erbe im Verhältnis zum Sachvermächtnisnehmer zur Weitergabe des Erwerbs verpflichtet ist, kann die Begünstigungen nicht in Anspruch nehmen. Sie gehen auf den Letzterwerber über, § 12 Abs. 3 ErbStG.

- c) Eine eher versteckte Änderung belastet den Steuerpflichtigen:

Nicht mehr jedes Betriebsvermögen im Sinne des Absatzes 4 Nummer 1 ist privilegiert; dies gilt nur noch beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 Abs. 3 oder § 18 Nr. 4 EStG bzw. eines Anteils daran.

Man beachte, daß der Wortlaut der Vorschrift (Abs. 4 Nr. 1) die Alleininhaberschaft an der anwaltlichen Praxis an sich nicht umgreift. Ersichtlich handelt es sich um ein redaktionelles Versehen, welches durch den gleichlautenden Ländererlaß für Zweifelsfragen bei der Anwendung des § 13 a und des § 19 a ErbStG vom 17.06.1997, BStBl I 1997, zugunsten auch des Einzelanwalts als Erblasser bereinigt ist.

Zwei weitere Verschlechterungen der Position des Erbschaftsteuerpflichtigen wurden in § 13 a ErbStG eingefügt:

- d) Zum einen sind ab 01.01.1997 Anteile an einer Kapitalgesellschaft nur noch dann begünstigtes Vermögen, wenn der Zuwender an dem Kapital dieser Gesellschaft zu mehr als einem Viertel beteiligt ist.
- e) Um Mißbräuche zu verhindern, wurde die Nachsteuerregel, siehe unten, des § 13 a Abs. 5 ErbStG durch eine Nummer 3 ergänzt (die bisherige Nummer 3 wurde Nummer 4). Danach sind bei begünstigt erworbenen Vermögen Entnahmen von mehr als DM 100.000 bis zum Ende des letzten in die 5-Jahres-Frist eines Wirtschaftsjahres schädlich, wenn sie die Summe der Einlagen und der dem Entnehmenden zuzurechnenden Gewinne und Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als DM 100.000 übersteigen. Verluste bleiben dabei unberücksichtigt.

Bereits der Umfang des Erlasses vom 29.11.1995 (welcher durch den vorzitierten Erlaß vom 17.06.1997 ersetzt ist) hatte zu Zweifeln geführt, ob die Verwaltung so weitgehend Zweifelsfragen des Gesetzes unter dem Gewaltenteilungsprinzip "bereinigen" darf, Stephan, DD 1995, 293. Diese Frage soll hier auf sich beruhen.

## 2. Gewährung des Freibetrags:

- a) Der Freibetrag in Höhe von insgesamt DM 500.000,00 wird unabhängig von der Zahl und der Steuerklassenzugehörigkeit der Erwer-

ber (alle zehn Jahre) einmal pro Zuwender für die gesamte Zuwendung von begünstigungsfähigem Vermögen gewährt.

Da der Freibetrag zunächst an das Vermögen anknüpft, paßt er systematisch eher zu einer Nachlaßsteuer (deren Gegenstand ist der Nachlaß), nicht aber - so die Doktrin der derzeitigen Erbschaftsteuer - zu einer Vermögensanfallsteuer. Ich kann allerdings Auswirkungen dieser theoretisch erscheinenden Klassifizierung nicht erkennen. Gelegentlich findet sich die Schedulensteuer als überwundener Rechtszustand kritisch erwähnt. Danach unterlagen Einkünfte (im weiteren Sinne auch Vermögensanfänge durch Erbschaft bzw. Schenkung) einer Besteuerung nach der Herkunft des Vermögens; mir kommt die Kritik an einer solchen Schedulensteuer eher wie die Trauer um eine verlorene Idylle vor.

Weiter wird eine erwerberbezogene Komponente festgestellt, da der Zuwender den Freibetrag auf mehrere Erwerber aufteilen kann; es handele sich im Ergebnis um ein "Zwischending" zwischen einem sachlichen und einem persönlichen Freibetrag, Troll, § 13 a, Anmerkung 14 mit weiteren Nachweisen.

- b) An welcher Stelle werden Freibetrag und Bewertungsabschlag (Wertansatz von nur 60 %, § 13 a Abs. 2 ErbStG) bei der Wertermittlung nach § 10 ff ErbStG angesetzt?

Sie werden von den nach § 10 Abs. 3 - 9 ErbStG abzugsfähigen Nachlaßverbindlichkeiten und den persönlichen Freibeträgen vom Erwerb abgezogen.

Die Meinung wird vertreten, daß auch in allen Fällen, in denen eine Verhältnisrechnung zwischen dem Steuerwert und einem Verkehrswert aufzustellen ist, der Steuerwert ist nach § 13 a ErbStG begünstigten Vermögen vor Abzug des Freibetrags und Bewertungsabschlag angesetzt werden muß.

Eine solche Verhältnisrechnung findet bei gemischten Schenkungen und Auflagenschenkungen statt, weiter bei der Bemessung der steuerfreien Zugewinnausgleichsforderung nach § 5 Abs. 1 Satz 5 ErbStG.

### 3. Erwerber aufgrund einer Schenkung auf den Todesfall und Sachvermächtnisnehmer als Begünstigte:

Begünstigte Erwerber sind nach § 13 a Abs. 4, 1 - 9 alle Personen, deren Erwerb aus begünstigtem Vermögen besteht, sofern es sich nicht um ein bloßes Forderungsrecht handelt.

Zweifelhaft ist, wie zu verfahren ist, wenn ein zunächst auf begünstigungsfähiges Vermögen gerichteter Anspruch durch Vereinbarung mit den Erben modifiziert wird. Ein Geldvermächtnisnehmer, der sich statt des auf Geld gerichteten Anspruchs Betriebsvermögen (oder Anteil an Kapitalgesellschaften oder land- und forstwirtschaftliches Vermögen) übertragen läßt, erwirbt nicht den Vermächtnisgegenstand "begünstigtes Vermögen", sondern den Anspruch auf eine bestimmte Geldsumme. Der Gegenstand eines Vermächtnisses, der im Testament bzw.

Erbvertrag des Erblassers festgelegt ist, kann nur in Ausnahmefällen (Wahlvermächtnis) durch nachträgliche Dispositionen der von der letztwilligen Verfügung betroffenen Personen geändert werden. Zur ausnahmsweisen Zulässigkeit solcher Vereinbarungen Troll, § 3 Anmerkung 200 - 204.

Auch der zugewinnausgleichsberechtigte Ehegatte, dem zur Erfüllung seines (zivilrechtlichen) Ausgleichsanspruchs Vermögen im Sinne des § 13 a Abs. 4 ErbStG übertragen wird, kann dafür nicht die Begünstigungen des § 13 a ErbStG in Anspruch nehmen (Gebel, Betriebsvermögen, Rdnr. 169, da die güterrechtliche Ausgleichsforderung stets als ein auf Zahlung von Geld gerichteter Anspruch zu werten ist).

#### 4. Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zur Erfüllung eines Pflichtteilsanspruchs:

Insoweit handelt es sich um Hingabe von Privatvermögen. Das gilt auch dann, wenn die Anteile zuvor zum Betriebsvermögen gehört haben, da sie nämlich dem Betrieb entnommen werden mußten. Allerdings könnte die folgende Auffassung vertreten werden:

Nach dem BFH-Beschluß vom 05.07.1990, Gr.S.2/89 BStBl. II 1990, 837 erwirbt der Pflichtteilsberechtigte insoweit unentgeltlich. Dementsprechend hat er keine Anschaffungskosten. Danach müßte ein Pflichtteilsberechtigter, der mit Anteilen an Kapitalgesellschaften abgefunden wird, begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG

i.V.m. Abs. 3 ErbStG unentgeltlich erwerben und sollte die Begünstigung in Anspruch nehmen können, Troll § 13 a, Anm. 27.

## 5. Gesellschaftsrechtliche Nachfolgeklauseln bei Personengesellschaften:

Gesellschaftsrechtliche Nachfolgeklauseln bei Personengesellschaften können im Erbfall sowohl den Inhalt des Rechts als auch die Art der Rechtsnachfolge verändern.

### a) Fortsetzungsklausel:

#### aa)

Bei der Fortsetzungsklausel wächst üblicherweise der Anteil des verstorbenen Gesellschafters den übrigen Gesellschaftern an. Die Erben erhalten nur einen Abfindungsanspruch. Dieser ist als Privatvermögen Teil des Gesamtnachlasses. Dieser Anspruch ist grundsätzlich nicht nach § 13 a ErbStG begünstigt. Allerdings kann die Fortsetzungsklausel so formuliert werden, daß sie eine Abfindung auflösend bedingt auf den Eintritt des Rechtsnachfolgers vorsieht. Dann tritt der Erbe zunächst in die Gesellschaft ein, verläßt sie aber nach einer logischen Sekunde wiederum. Dann soll, Gebel BB 1995, 1611, 1615 f. Troll, § 13 a, Anm. 37 Begünstigungsfähigkeit vorliegen; ich zweifele daran unter dem Gesichtspunkt der Behaltensregelung, siehe unten.

#### bb)

Erwerb bei den Mitgesellschaftern:

Es bleibt die Frage, wie der Erwerb der Mitgeschafter erb-schaftsteuerlich zu betrachten ist, sofern die Mitgeschafter die Ge-sellschaft ohne den Erben fortführen: Ländererlaß a.a.O. spricht aus, daß insoweit von einem Erwerb durch Erbanfall auszugehen ist und der Anwachsungserwerb der Mitgeschafter begünstigt ist. Der Erbe, welcher eine Abfindung erhält, hat hingegen einen Geldanspruch, der sich vom Betrieb gelöst hat und nicht begünstigt ist.

b) Einfache Nachfolgeklausel:

Eine einfache Nachfolgeklausel liegt vor, wenn die Gesellschaft mit sämtlichen oder einzelnen Rechtsnachfolgern eines verstorbenen Ge-sellschafter fortgesetzt werden kann. Im Blick auf § 13 a ErbStG erge-ben sich keine Besonderheiten. Das heißt, daß der oder die Nachfolger gegebenenfalls anteilig, siehe unten, den Freibetrag von DM 500.000 sowie den günstigen Bewertungsansatz (60 %) nutzen können.

c) Qualifizierte Nachfolgeklausel:

In solchem Fall sind nur einer oder mehrere, aber nicht alle Rechts-nachfolger des Erblassers nachfolgeberechtigt. BFH hat entschieden, BStBl II 1983, 23, daß eine solche qualifizierte Nachfolgeklausel in Wirklichkeit nichts anderes als eine besondere Form der Erbauseinan-dersetzung sei. Damit wären zunächst auch die nicht zur Nachfolge berechtigten Miterben anteilig an einem Gesellschaftsanteil beteiligt und könnten die Begünstigungen des § 13 a ErbStG in Anspruch neh-men.

Nach einer anderen Auffassung, BFH VIII. Senat, BStBl II 1994, 625 ist eine qualifizierte Nachfolgeklausel einer Erbauseinandersetzung nicht gleich zu achten. Danach fällt ein Anteil am Gesamthandsvermögen ausschließlich an den qualifizierten Erben, sein Erwerb ist nach § 13 a ErbStG begünstigt. Ausgleichszahlungen an die übrigen Erben stellen kein Entgelt dar; sie gehören in den privaten Bereich und werden deshalb nicht (bei den übrigen Erben) als begünstigtes Vermögen erworben, Troll § 13 a, Anm. 42.

d) Einigung der Miterben eines Gesellschaftsanteils:

Wird ein durch Sondererbfolge (an einen bestimmten Miterben) übergangener Gesellschaftsanteil anschließend "zuteilt", liegt kein Erwerb von Todes wegen oder eine Weitergabe an einen Letzterwerber bezüglich des Empfängers der Zuteilung vor. Hierbei handelt es sich um einen Nachsteuerfall des Absatzes 5 des § 13 a EStG; da insoweit ein rechtsgeschäftlicher Veräußerungsfall gegeben ist. Die Erlaßregelung über die Privilegierung der Erbauseinandersetzung, Erlaß vom 17.06.1997, Rdnr. 49, dürfte hier nicht gelten, Troll § 13 a Rdnr. 43.

6. Nachfolgeklauseln bei Kapitalgesellschaften:

Der Tod des Gesellschafters ändert nichts an der Kapitalgesellschaft. Die Anteile sind grundsätzlich frei vererblich. Allerdings können Nachfolgeklauseln den Erben zur Abtretung des Anteils verpflichten bzw. die Gesellschaft zur Einziehung des Anteils berechtigen. Damit berühren

die Nachfolgeklauseln die Inanspruchnahme der Begünstigung des § 13 a ErbStG nicht. Die Abtretung bzw. Einziehung können indessen eine Veräußerung binnen der Schutzfrist, somit den Nachversteuerungstatbestand des Absatzes 5 erfüllen.

#### 7. Aufteilung des Freibetrags bei Erwerb von Todes wegen:

Der Freibetrag wird gemäß Absatz 1 Satz 1 des § 13 a ErbStG nur für das betriebliche Vermögen insgesamt gewährt. Er kann daher nicht auf Teile eines einheitlichen Erwerbs beschränkt werden. Wird ein Gewerbebetrieb mit negativem Steuerwert übertragen, kann der Freibetrag nur für das nach Saldierung ermittelte begünstigungsfähige Vermögen gewährt werden. Bleibt dieses Vermögen unter DM 500.000, kann der Freibetrag nicht voll ausgenutzt werden. Gemäß Absatz 6 kann der Erwerber allerdings in den Fällen des Erwerbs von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft auf die Begünstigungen für den Erwerbsteil verzichten.

Wenn nur Erben begünstigt sind, richtet sich die Verteilung des Freibetrags auf mehrere Erwerber mangels anderweitiger Verfügung des Erblassers nach Erbquoten.

Teilungsanordnungen sind ohne Bedeutung, sie ersetzen keine Aufteilungsverfügung.

Erben und Vermächtnisnehmer erhalten grundsätzlich den Freibetrag zu gleichen Teilen, also nach Köpfen, Trol ErbStG, § 13 a Anm. 71.

## 8. Schriftliche Erklärungen zur Verteilung des Freibetrags:

Die Erklärung bedarf nicht der strengen Testamentsform, sie muß jedoch schriftlich sein.

Nach § 19 a ErbStG, der die Steuerbelastung von Erwerbern von Betriebsvermögen auf das Niveau der Steuerklasse I heruntersetzt, hat die Steuerklasse des Erwerbers als Kriterium bei der Aufteilung des Freibetrages an Bedeutung verloren. Grundsätzlich wird es am günstigsten sein, den Freibetrag dem Erwerber in der höchsten Progressionsstufe (erbschaftsteuerlich) zuzuweisen. Bei der Zuweisung des Freibetrags ist insbesondere darauf zu achten, daß die neue Erbschaftsteuertariftable Progressionssprünge aufweist. Gegebenenfalls können diese durch Aufteilung des Freibetrags in geschickter Weise gemildert werden.

## 9. Inanspruchnahme der Begünstigungen und Aufteilung des Freibetrages bei dem Erwerb in vorweggenommener Erbfolge:

Der Schenker muß dem Finanzamt spätestens bis zur Bestandskraft der Steuerfestsetzung eine Erklärung (öffentlich-rechtliches Gestaltungsrecht, Gebel BV Rdnr. 454) abgeben, daß er

a) im Wege vorweggenommener Erbfolge schenke und

b) die Begünstigung für diese Zuwendung in Anspruch nehmen wolle.

Diese Erklärung wird als höchstpersönlich betrachtet. Das Recht hierzu ist nicht vererblich.

Da die Inanspruchnahme des Freibetrags nicht auf einzelne Teile eines Erwerbs beschränkt werden kann, kann empfohlen werden, begünstigtes Vermögen in getrennten Zuwendungen zu übertragen und nur für eine Zuwendung den Freibetrag in Anspruch zu nehmen. Dementsprechend verringert sich das Risiko der Nachversteuerung nach § 13 a Abs. 5 ErbStG auf das einem Erwerberstamm zugewendete Betriebsvermögen.

**Hinweis für die notarielle Praxis:**

(Troll ErbStG, § 13 a Anm. 96): Bei der Schenkung von begünstigtem Vermögen an mehrere Erwerber soll der Zuwender in jedem Fall die Verteilung des Freibetrages regeln, weil der Finanzverwaltung kein Verteilungsmaßstab zur Verfügung steht. Der Schenker kann den Freibetrag ungeteilt einem oder anteilig mehreren Erwerbern zuweisen. Nicht in Anspruch genommene Reste verfallen; sie sind nicht übertragbar. Bei Zuwendung an mehrere Personen verlangt die Erhaltung der Einheitlichkeit des Freibetrags, daß die Schenkungen als einheitliche Schenkungen konzipiert sind. Sie sollten, Troll a.a.O., in einem Vertragswerk, äußerstenfalls unmittelbar in nacheinander liegenden Urkunden in laufender Folge der Urkundenrolle ausgeführt werden; auf gleichzeitiges Entstehen der Steuer, § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, ist zu

achten. Andernfalls ist der Freibetrag nach der ersten Zuwendung verbraucht. Bedenkenswert ist m.E. der Vorschlag von Schmidt, BWNotZ 1998, 97, eine Erbeinsetzung nach Bruchteilen vorzunehmen. Er schlägt als diesbezügliche Bestimmung vor:

„Der zu erst Sterbende setzt den Überlebenden zu  $10 \times 1/10$  Erbteilen zu seinem Erben ein. Der Überlebende hat das Recht bezüglich jeden Erbteils getrennt und unabhängig über dessen Annahme oder Ausschlagung zu entscheiden. Ersatzerben sind ...“

Zur Vermeidung bzw. Milderung der Schwierigkeiten einer Erbengemeinschaft bei teilweiser oder ganzer Ausschlagung könnte die Auseinandersetzung des Nachlasses ausgeschlossen werden (Bühler BB 1997, 558) der Überlebende könne zum Testamentsvollstrecker ernannt werden, der den Zeitpunkt der Nachlaßauseinandersetzung bestimmen kann; er kann die Nachlaßauseinandersetzung nach billigem Ermessen festlegen, § 2048 BGB, den Erwerb der einzelnen Miterben auch nach Auseinandersetzung verwalten, § 2209 BGB; ein Nießbrauch oder Pfandrecht an dem Erbteil muß nicht bestellt werden, die Testamentsvollstreckung schließe aus, daß Gläubiger eines Erben durch Pfändung des Erbteils die Auseinandersetzung erzwingen können. Eine entsprechende Lösung kann mit einzeln ausschlagbaren Vermächtnissen (ggf. zugunsten der selben Person) erzielt werden.

10. Bewertungsabschlag gemäß § 13 a Abs. 2 ErbStG:

Gemäß Rdnr. 40 des Erlasses vom 17.06.1997 setzt die Inanspruchnahme des Bewertungsabschlags nicht stets die Inanspruchnahme des Freibetrags voraus. Er kann somit auch in Anspruch genommen werden, wenn der Freibetrag bereits bei einer früheren Zuwendung im 10-Jahres-Zeitraum verbraucht wurde, aber auch, wenn auf den Freibetrag bei der aktuellen Zuwendung verzichtet wird, um ihn für eine spätere Zuwendung aufzubewahren.

Trifft die Vorschrift des § 13 a Abs. 3 ErbStG wird einverstanden, daß ein sogenannter Kaskadeneffekt eintritt; wenn Erbe und Vermächtnisnehmer Freibetrag und Bewertungsabschlag in Anspruch nehmen können, soll der Erbe nicht die ungekürzte Vermächtnislast abziehen können.

Zum Charakter als begünstigtes Betriebsvermögen, § ... Abs. 4 der Nummer 1 ....., ist auf die Ausführungen zum Bewertungsgesetz zu verweisen; der unentgeltlichen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen geht regelmäßig die Entnahme durch die Zuwendung voraus, Gebel BB 1995, 2611, 2613; Hübner DStR 1995, 197, 198, Troll ErbStG, § 13 a Anm. 132.

Die Begünstigung kann auch für ausländisches Betriebsvermögen dadurch erlangt werden, daß dieses Vermögen in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird und die Anteile an dieser Gesellschaft in inländischem Betriebsvermögen gehalten werden, Rdnr. 5 des Erlasses vom 17.06.1997.

Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers kann unentgeltlich auf einen anderen an der Gesellschaft beteiligten Mitunternehmer übertragen werden; das Wirtschaftsgut bleibt dann durchgehend Betriebsvermögen. Es erstreckt sich grundsätzlich auch auf die Anteile an einer Komplementär-GmbH nach § 13 a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG, unabhängig von der Beteiligungsquote des Zuwenders am Kapital der GmbH.

Einbringungsgeborene Anteile an Kapitalgesellschaften stellen kein Betriebsvermögen dar (Kapp/Ebeling § 13 Rdnr. 187).

#### 11. Gestaltungsmöglichkeit:

Umwandlung von Privatvermögen durch Einlage in gewillkürtes Betriebsvermögen:

Im Blick auf den Nachsteuertatbestand des § .... Abs. 5 Nr. 3 ..... gilt auch für Wirtschaftsgüter, die keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, die fünfjährige Behaltensfrist. Die Verstrickung in Betriebsvermögen (stille Reserven steuerpflichtig) sei bedacht. Die Verschiebung von Nutzungsverhältnissen an einem z.B. nur zu 45 % gewerblichen Zwecken dienenden Grundstück sollte in die Betrachtung einbezogen werden. Betriebsschulden sollten zurückgeführt werden, da sie gemäß § 10 Satz 4 ErbStG in vollem Umfang das Begünstigungsvolumen mindern, während Privatschulden insgesamt - vom Nachlaßwert - abgezogen werden können.

Wird Grundbesitz in einer GbR ohne Betriebsvermögen gehalten, empfiehlt sich die Einbringung dieses Vermögens in eine gewerblich ge-

prägte Personengesellschaft. Damit wird in Blick auf § 10 Abs. 2 Satz 3 ErbStG erreicht, daß die Grundsätze der gemischten Schenkung nicht anwendbar sind. Ausländisches Betriebsvermögen (Kontenguthaben) einer unselbständigen Betriebsstätte kann vor der Zuwendung in das Inland transferiert werden. Der spätere Rücktransfer in das Ausland löst keine Nachsteuer aus, Troll Anm. 144 zu § 13 a ErbStG Verstrickung!

## 12. Übertragung des ganzen Betriebs oder Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils unter Vorbehalt des Nießbrauchs:

Die Übertragung der Substanz ist nach § 13 a ErbStG begünstigt. Das übergehende Vermögen wird ohne Berücksichtigung der Nießbrauchslast der Schenkung besteuert, § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG. Die Steuer, die auf den Kapitalwert entfällt, wird bis zum Erlöschen der Last zinslos gestundet, § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG. Die Nießbrauchslast ist in der Regel keine Betriebsschuld. Die Last kann bei der Berechnung des nach § 25 ErbStG für den Substanzerwerb ermittelten Stundungsbetrags abgezogen werden. Daraus ergeben sich zum Teil sehr hohe, unterhalb eines gewissen Alters sogar unbegrenzte Beträge, die ein Zuwender unter Nießbrauchsvorbehalt verschenken kann, ohne daß eine Sofortsteuer anfällt.

Der Vorbehaltsnießbrauch am betrieblichen Vermögen kann indessen eine "Steuerfalle" werden, wenn sich der Schenker zu viele Rechte vorbehält und dem Beschenkten keine Unternehmerstellung vermittelt, Münch, ZEV 1998, 8.

### 13. Die Nachsteuerregelung:

Die Steuerbegünstigungen von Freibetrag und Bewertungsabschlag entfallen gemäß § 13 a Abs. 5 ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn der Erwerber das begünstigte Vermögen innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb veräußert, den Betrieb aufgibt oder einen der Mißbrauchstatbestände des § 13 Abs. 1 ErbStG erfüllt. Man spricht insoweit von einer "Zwickmühle": Mißbräuchliche Inanspruchnahmen sollen verhindert werden, die unternehmerische Entscheidungsfreiheit soll erhalten bleiben. Rdnr. 48 des Erlasses vom 17.06.1997 gibt den Finanzämtern auf, den Verbleib der Wirtschaftsgüter im Betrieb zu kontrollieren; keine leichte Aufgabe.

### 14. Betriebsaufgabe:

Sonderform der Entnahme ("Totalentnahme"). Der Betriebsaufgabe steht die Verlegung des Gewerbebetriebs vom Inland ins Ausland gleich. Auch das Betreiben der tatbestandlichen Voraussetzung einer Betriebsaufspaltung durch Einholung des Steuerpflichtigen als Betriebswirt kann kritisiert werden, BFH BStBl 2, 1989, 363. Betriebsverpachtung und Betriebsunterbrechung sind erst dann Betriebsaufgabe, wenn der Verpächter die Betriebsaufgabe erklärt hat bzw. erkennbar ist, daß die werbende Tätigkeit in überschaubarer Zeit nicht wieder aufgenommen werden wird.

Nach § 13 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG ist auch die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils eine schädliche Verfügung.

#### 15. Umwandlungsvorgänge:

Die Einbringung von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft gemäß § 20 UmwStG, ebenso die Einbringung in einer Personengesellschaft gemäß § 24 UmwStG, sind keine steuerschädlichen Verfügungen, § 13 a Abs. 5 Satz 2 ErbStG. Man spricht von "Verlängerungstatbeständen".

Eine Reihe von Tatbeständen, die im EntwRErbSt. aufgeführt sind, erfüllen grundsätzlich den ertragsteuerlichen Veräußerungstatbestand. Obgleich sie nach dem neuen UmwStG vielfach privilegiert sind, hat der Gesetzgeber die Tatbestände der § 3-16 des UmwStG ausdrücklich als Nachversteuerungstatbestände in § 13 a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG aufgeführt. Dies wird als nicht systemgerecht kritisiert, Troll, Anm. 323 zu § 13 a. Etwa die Verschmelzung, die Spaltung, auch der bloße Wechsel von der Kapitalgesellschaft in die Personengesellschaft entstricken kein zuvor betrieblich gebundenes Vermögen. Auch Hübner, NJW Fach 10, 701, 707 ff., Piltz, ZEV 1997, 61, 68, unterstützen diese Auffassung, die vom Entwurf vom 17.06.1997, Rdnr. 62, indessen nicht getragen wird.

#### 16. Nachsteuer infolge von Entnahmen nach § ..... Abs. 5 Nr. 3 .....

Wer Entnahme von mehr als DM 100.000 über die Summe der Einlagen und die ebenso zuzurechnenden Gewinne hinaus vornimmt, löst die Nachsteuer aus. Verluste bleiben bei der Ermittlung unberücksichtigt. Schädlich ist auch die Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen durch eine Kapitalgesellschaft, wenn das Vermögen an die Gesellschafter verteilt wird.

Eine Vermeidung der Nachbesteuerung soll, Troll, Anm. 333, möglich sein, wenn der Veräußerungsvertrag die Wirksamkeit des dinglichen Geschäfts auf einen Zeitpunkt nach dem Ende des Jahreszeitpunkts hinausschieben kann. Auch die Kombination eines Betriebspachtvertrages mit einem nach der 5-Jahres-Frist liegenden Ankaufsrecht für den Pächter soll die Nachversteuerung verhindern können. Diskutiert wird auch die Weitergabe des Vermögens gegen Versorgungsleistungen, vorausgesetzt, daß diese Übertragungen als unentgeltlich im Sinne des § 13 a Abs. 5 ErbStG angesehen werden können. Zu einem späteren Zeitpunkt kann dann die Ablösung der Versorgungsverpflichtungen durch eine Einmalzahlung erfolgen.

#### 17. Rückwirkende Nachversteuerung, § 175 Abs. 1 Satz 2 AO:

Im Falle der Nachversteuerung sind die Wertverhältnisse zum Zeitpunkt des Erwerbs maßgeblich.

Weil die Begünstigungen von Freibetrag und Bewertungsabschlag "soweit" entfallen, wie der Erwerber innerhalb der Behaltenszeit schädlich verfügt hat, ist nach dem Erlaß vom 17.06.1997, Rdnr. 64, nur auf

solche Verfügungen abzustellen, die den Betriebsvermögensfreibetrag übersteigen; Vorsicht: Abgrenzungsproblem bei Erwerb vor dem 31.12.1995 (alte Regelung).

Damit entfällt auch der Bewertungsabschlag, soweit dieser zurückbezogen auf das zuvor begünstigte Vermögen reicht. Zu beachten ist, daß bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft eine Reihe schädlicher Verfügungstatbestände die Nachversteuerung auf alle Geschäftsanteile erstrecken kann (Kapitalherabsetzung und Zusammenlegung von Aktien bzw. Geschäftsanteilen).

18. Verzicht auf die Begünstigungen, § 13 a Abs. 6 ErbStG:

Schulden und Lasten sind eingeschränkt nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem Verhältnis der Vermögenswerte vor und nach Anwendung nach § 13 a ErbStG entspricht. Wenn der Steuerwert der Schulden und Lasten höher ist als der Steuerwert des Betriebsvermögens, käme es zum vollständigen oder teilweisen Ausschluß der Schulden. Daher kann der Erwerber verzichten.

Die Erklärung kann bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung abgegeben werden.

**Wertung:**

Eine Vielzahl von Zweifelsfragen knüpft an den Freibetrag und seinen Übergang an. Beides ermutigt nicht, Vermögen zu verstricken, auch wenn der Weg in das Betriebsvermögen (gewillkürtes Betriebsvermögen/Geprägegesellschaft) verlockend einfach ist. Albrecht, ZEV 1997, 482, hat dem die englische Regelung (auf der Basis einer Nachlaßsteuer) gegenübergestellt.

## **XVI. Schenkungsteuerfreie Vermögensübertragungen in der Familie (ohne Nutzung der Freibeträge):**

Freigebigte Zuwendungen unter Eheleuten sind mit Ausnahme von üblichen Gelegenheitsgeschenken nach der Gesetzeskonzeption grundsätzlich schenkungsteuerpflichtig.

### **1. Ehebedingte Zuwendung:**

Dem hat zunächst die Zivilrechtsprechung mit dem Rechtsinstitut der unbenannten Zuwendungen unter Eheleuten (ehebedingte Zuwendungen) entgegnet. Hintergrund waren ausnahmslos vermögensrechtliche Streitigkeiten in Ehescheidungsfällen (Viskorf, NWB Fach 10 Seite 715). Die Einordnung als Schenkung hätte für den Scheidungsfall die Anwendung von § 530 BGB, grober Undank, nahegelegt; das Bereicherungsrecht des Auftrags und der GbR erschienen als zu starr. Die Gegenmeinung meint, daß die gesetzliche Regelung der Schenkung ausreicht; der BGH, zum Beispiel NJW 1991, 1610, greift indessen auf Schenkungsrecht zurück, wenn Interessen Dritter (Gläubiger, Pflicht-

teilsberechtigten, Vertrags- oder Nacherben) berührt werden. Dann ist die unbenannte Zuwendung auch zivilrechtlich als Schenkung anzusehen.

Der BFH hat seine dem zunächst folgende Rechtsprechung mit Urteil vom 02.03.1994, BStBl II 366 geändert. Es liege der objektive und der subjektive Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor. Eine Gegenleistung liegt insbesondere nicht darin:

- daß der empfangene Ehegatte den Haushalt führt oder die Kinder betreut oder den anderen in Beruf oder Tätigkeit unterstützt;
- auch wenn die entsprechende Leistung des anderen Ehegatten durch die Schenkung anerkannt werden soll, liegt hierin nur eine belohnende Schenkung (siehe auch § 7 Abs. 4 ErbStG);
- auch die Alterssicherung des anderen begründet keine Pflicht während der Ehe, Vermögen zu übertragen. Der Vorsorgeunterhalt im Fall der Scheidung ist in § 1578 Abs. 3 BGB geregelt, für den getrenntlebenden Ehegatten in § 1361 Abs. 1 BGB;

Auch die Kürzung der Zugewinnausgleichsverpflichtung durch die Schenkung führt nicht zum Wegfall einer solchen.

#### Privileg: „Eigenes Haus“:

In Anknüpfung an eine alte Verwaltungsübung sieht das ErbStG nunmehr in § 13 Abs. 1 Nr. 4 vor, daß die Verschaffung von Eigentum oder Miteigentum am inländischen zu eigenen Wohnzwecken genutzten Haus (auch ETW) bzw. die Freistellung des anderen Ehegatten von

eingegangenen Verpflichtungen im Zusammenhang damit keine Schenkung ist.

Hierin liegt beim bürgerlichen Normalvermögen erhebliches gestalterisches Potential.

## 2. Weitere steuerfreie Zuwendungen unter Ehegatten:

### a) Unterhalt:

Zuwendungen in Blick auf bestehende Unterhaltsverpflichtungen sind nicht freigebig, § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfaßt sie nicht. Bei guten bis sehr guten Einkommensverhältnissen kann deshalb auch die Anschaffung von aufwendigen Gegenständen für die Haushaltsführung noch der Unterhaltungspflicht entspringen.

Entsprechendes gilt für "Taschengeld" sowie die Kosten für eine Altersversorgung.

### Gestalterischer Hinweis:

Zur Vermeidung von Schenkungsteuer sollte der gut verdienende und vermögende Ehegatte den anderen Ehegatten bei Zeiten regelmäßig und großzügig unterhalten und ausstatten und nicht nach Jahren der Ehe mit großzügiger Geste umfangreiches Vermögen - dann allerdings schenkungsteuerpflichtig - auf ihn übertragen (Viskorf, a.a.O.).

b) Steuerfreie Unterhalts- und Ausbildungszuwendungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 12 ErbStG:

An sich besteht ein Ausbildungsfinanzierungsanspruch unter Ehegatten nicht. Die Privilegierung bleibt.

c) Gelegenheitsgeschenke:

Steuerfrei, indessen eine Frage des Maßes. In der Literatur werden vielfach die Wertgrenzen aus § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, DM 40.000, bemüht, Muench, ErbStG, § 13 Rdnr. 54, Meincke § 13 Rdnr. 54, Felix, KÖSDI 1988 Seite 7066.

3. Vorzeitige Beendigung des gesetzlichen Güterstandes der Zugewinnsgemeinschaft:

Es trifft zu, daß die Beendigung des gesetzlichen Güterstands gemäß § 1363 BGB die Möglichkeit eröffnet, nach § 5 Abs. 2 ErbStG schenkungsteuerfrei Vermögen auf den anderen Ehegatten zu übertragen. In Betracht kommt der Abschluß eines Ehevertrages unter gleichzeitiger Vereinbarung eines anderen Güterstandes, z.B. der Gütertrennung, § 1414 BGB.

Rechtsfolge der Beendigung des Güterstandes der Zugewinnsgemeinschaft ist, daß der in der Ehe erzielte Zugewinn auszugleichen ist, §§ 1363 Abs. 2 Satz 2, 1378 BGB. Zugewinn ist der Betrag, um den das Endvermögen eines Ehegatten das Anfangsvermögen übersteigt, §

1373 BGB. Die Hälfte des Überschusses steht dann dem anderen Ehegatten als Ausgleichsforderung zu, § 1378 Abs. 1 BGB. Die Ausgleichsforderung unterliegt nicht der Schenkungsteuer.

(Der Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft endet auch durch rechtskräftige Scheidung, Eheaufhebung, rechtskräftiges Urteil auf vorzeitigen Ausgleich des Zugewinns, § 1385 ff BGB: Getrenntleben; Gefährdung der zukünftigen Ausgleichsforderung).

Vor der Gestaltung der eherechtlichen Beziehungen ausschließlich unter dem Gesichtspunkt der Steuer muß gewarnt werden.

Der Zugewinn müßte im Blick auf § 42 AO, Gestaltungsmissbrauch, mit allen Konsequenzen, d.h. endgültig und in voller Höhe ausgeglichen werden; m.E. greifen auch bzw. insbesondere die Regeln zur Klarheit und Ernstlichkeit von Rechtsgeschäften unter Angehörigen. Der reichere der beiden Eheleute muß dann dem anderen effektiv entsprechendes Vermögen übertragen. Wer will sich vom zukünftigen Zugewinn des Anderen abkoppeln (Viskorf, a.a.O.)?

Das Güterstand-Hopping - ohne überzeugend sachliche Gründe - wird § 42 AO unterfallen. Abgesehen davon sind die Transaktionskosten hoch.

## **XVII. Nutzung der Freibeträge des § 16 ErbStG**

### **1. Freibeträge:**

- DM 600.000 für Ehegatten;
- DM 400.000 für Kind;
- DM 100.000 für übrige Personen mit der Steuerklasse I (Stief-kinder, Enkel, Eltern, Großeltern);
- DM 20.000 in Steuerklasse II (Eltern und Großeltern, soweit nicht steuerlich Klasse I, Geschwister, Neffen, Nichten, Schwiegerkinder, Schwiegereltern, der geschiedene Ehegatte, Stiefeltern);
- DM 10.000 in Steuerklasse III.

Zu beachten sind die besonderen Versorgungsfreibeträge des § 17 ..... (DM 500.000 für Ehegatten, ggf. Kürzung, Kinder nach Alter gestaffelt bis zur Vollendung des 27. Lebensjahres).

## 2. Nutzung der Freibeträge durch Schenkung (vorweggenommene Erbfolge):

Aufgrund der Bewertungsvorschriften insbesondere für Grundbesitz können innerhalb der Familie erhebliche Vermögenswerte erbschaft- bzw. schenkungsteuerfrei übergehen.

Bei Schenkung von Betriebsvermögen werden Schulden in den dort gegebenen Grenzen berücksichtigt. Zum vollen Schuldenabzug kommt es beim Erbfall, da sie den Wert des Nachlasses mindern.

Seit der Wende des BFH in der Frage der gemischten Schenkung (BStBl. 1980 II, 260; 1982; 1983; 1982 714) werden Schenkungen (also

bei Lebzeiten) in ihre entgeltlichen und unentgeltlichen Elemente zerlegt, um daraus eine ungemischte freigebige Zuwendung herauszulösen.

Der Steuerwert der freigebigen Zuwendung ist nach folgender Formel zu ermitteln (R 17 Abs. 2 Entwurf der Erbschaftsteuerrichtlinien 1998):

Steuerwert der Leistung des Schenkers  
x Verkehrswert der Bereicherung des Beschenkten  
: Verkehrswert der Leistungen des Schenkers  
= Steuerwert der freigebigen Zuwendung.

Der Verkehrswert der Bereicherung des Beschenkten entspricht dem Verkehrswert der Schenkung nach Abzug der Belastung.

**Beispiel:**

Der Vater überträgt ein Grundstück mit einem Verkehrswert von DM 6 Mio. auf seinen Sohn. Der Sohn übernimmt die Grundschulden mit DM 1,5 Mio. Der Steuerwert des Grundstücks beträgt DM 4 Mio.

Nach der BFH-Rechtsprechung und REntw.ErbStG sind 1/4 des Grundstücks im Wege eines Kaufs (DM 1,5 Mio.) und 3/5 des Grundstücks (DM 4,5 Mio.) als freigebige Zuwendung erworben. Deren Zuwendung errechnet sich wie folgt:

DM 4 Mio. x (DM 6 Mio. ./ DM 1,5 Mio.) : DM 6 Mio. = DM 3 Mio.

Der BFH begründet dies mit dem Wortlaut von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, nach dem jede freigebige Zuwendung unter Lebenden eine Schenkung ist, "soweit" der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Bei Anwendung von § 2 ErbStG zeigen sich Unterschiede:

Bei einem Steuerwert des Grundstücks von DM 4 Mio. ergibt sich nach Abzug der Belastung eine Schenkung in Höhe von DM 2,5 Mio. Bildet dagegen ein aus dem Verhältnis des Verkehrswerts zur Gegenleistung ermittelten Grundstücksteil den steuerpflichtigen Erwerb, unterliegen DM 3. Mio. (3/4 des Steuerwerts von DM 4 Mio.) der Schenkungsteuer.

Weiter kann es auch zu einer Besteuerung kommen, wenn die Belastung dem Steuerwert der Schenkung entspricht oder sie sogar übersteigt (Beispiel: Die Grundschulden valutieren mit DM 4,5 Mio.). Negative Schenkungen sind damit ausgeschlossen (Beispiel von Korth, Harzburger Steuerfachtagung, 1998).

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang das Schreiben des BMF vom 13.01.1993, BStBl. 1993 I, S. 80 Rdnr. 23: Wenn die Spekulationsfrist nach §§ 17 und 23 EStG bzw. die Behaltensfrist nach §§ 20, 21 UmwStG nicht gewahrt ist, liegt hinsichtlich des entgeltlichen Teils (finzierter Kauf) ggf. ein Spekulationsgewinn vor. Die Aufspaltungskonzeption soll indessen auf die Übertragung von Betrieben und Betriebsvermögensanteilen keine Anwendung finden, Bayerisches Staatsministerium der Finanzen, Schreiben vom 20.10.1983, WStR 1984, 44.

Schenkungen unter Auflage:

Nach nunmehr gefestigter Rechtsprechung (BFH BStBl 1989 II, 524 und verschiedene nicht veröffentlichte Entscheidungen) und dem BMF-Erlaß vom 06.12.1993, BStBl 1993 I, 1002, ist wie folgt zu unterscheiden:

- a) bei Nutzungs- oder Duldungsaufgabe liegt eine insgesamt einheitlich freigebige Zuwendung vor (R 17 Abs. 3 EntwErbStR.),
- b) bei der Schenkung unter Leistungsaufgabe wird die Zuwendung wie eine gemischte Schenkung behandelt (R 17 Abs. 2 EntwErbStR.).

Nutzungs- oder Duldungsaufgabe bzw. Leistungsaufgabe sollen danach unterschieden werden, ob es sich um ein vorbehaltenes Recht an übergehendem Eigentum oder weitere Leistungen des Bedachten handelt.

#### Kettenschenkungen:

Der Grund ist zumeist die Kombination von zwei oder mehreren günstigen Freibeträgen, um dem Bedachten einer ungünstigeren Steuerklasse Schenkungsteuer zu ersparen.

#### **Beispiel:**

Ehemann schenkt seiner Frau DM 400.000. Mann und Frau schenken daraufhin jeweils DM 400.000 an Tochter. Diese schenkt DM 400.000 an deren Ehemann weiter. Konsequenz beim ersten Hinsehen: Steuerfreiheit, da jeweils die Freibeträge ausreichen; bei direkter Schenkung

an den Schwiegersohn, Steuerklasse II; nach Abzug eines Freibetrags von DM 20.000 wären DM 380.000 mit 17 %, § 19, zu besteuern.

Entscheidend ist, ob Mißbrauch vorliegt, BFH BStBl. 1994 II, 128, ob die Weiterleitung aufgrund einer unverbindlichen Erwartung des Schenkenden erfolgt oder ob eine für den zu erst Beschenkten verbindlich getroffene Anordnung vorliegt. Soweit der Beschenkte wirksam verpflichtet ist, den Erwerb weiterzuleiten, liegt eine Schenkung unter Auflage vor. Andernfalls können zwei aufeinanderfolgende, von einander unabhängige Schenkungen vorliegen.

Vielfach wird geraten, die Entschließungsfreiheit des Erstbeschenkten durch Verstreichenlassen eines Zeitraumes zwischen Erst- und Zweit-schenkung zu erhärten.

#### Mittelbare Grundstücksschenkung:

Erhalten geblieben ist die Begünstigung der Geldzuwendung zur Finanzierung von Grundvermögen. Insoweit ist auf R 43 Satz 1 Nr. 3 EntwErbStR zu verweisen: Die mittelbare Grundstücksschenkung setzt voraus, daß eine Auflage zur bestimmungsgemäßen Verwendung des Geldbetrages besteht. Das zu erwerbende Grundstück und die Baumaßnahme sollten möglichst genau bezeichnet werden. Die getroffene Vereinbarung muß eingehalten und das Geld vereinbarungsgemäß verwendet werden. Im Blick auf die Bewertungsbegünstigungen des Grundbesitzes kann darin eine wichtige Gestaltungsmöglichkeit liegen.

Auch die mittelbare Schenkung von Betriebsvermögen wird diskutiert.

### Vorweggenommene Erbfolge gegen Versorgungsleistung:

Der Übergeber übergibt existenzsicherndes Vermögen (Gewerbe). Der Übernehmer verpflichtet sich zu regelmäßig nicht kaufmännisch abgewogenen Versorgungsleistungen; diese sind, BFH BStBl 1992 II 1020 (Abgrenzung Schmidt § 16 Rndr. 51 EStG) ausschließlich dem § 22, 10 EStG zugeordnet.

### **XVIII. Berücksichtigung früherer Erwerbe, § 14 ErbStG**

Die Freibeträge nach § 16 EStG, siehe oben, könnten durch mehrere Schenkungen bzw. Schenkung/Erbschaft mehrfach ausgenutzt werden; dementsprechend könnte durch die Aufspaltung in mehrere Erwerbe die Progression (von 7 % Minimum zu Maximum von 30 % der Steuerklasse I bzw. 17 - 50 % in Steuerklasse III) gemildert werden.

Weiter treten die bekannten Vorteile der vorweggenommenen Erbfolge ein:

- Die Generationennachfolge kann zeitlich gestreckt werden;
- Freibeträge können gezielt unter Umständen mehrfach genutzt werden;
- eine fließende Gestaltung der gesellschaftsrechtlichen Übergänge ist möglich,
- durch Vorbehaltsrechte des Übergebers können "Notbremsen" eingebaut sein.

Die ungerechtfertigte Mehrfachnutzung der Freibeträge und niedrigeren Progressionsstufen soll § 14 ErbStG verhindern. Die Grundsätze der Zusammenrechnung sind im BMF-Erlaß vom 16.04.1997, BStBl 1979 I, 406, zusammengefaßt:

- Für frühere Erwerbe gilt deren steuerlicher Wert (ggf. die alten Einheitswerte);
- Vorerwerbe mit negativem Steuerwert bleiben bei der Zusammenrechnung unberücksichtigt (§ 14 Abs. 1 Satz 4 ErbStG);
- die Steuer für den Gesamtbetrag ist auf der Grundlage der geltenden Tarifvorschriften des Letzterwerbs zu errechnen. Die Steuerklasse, die persönlichen Freibeträge und der Steuertarif bestimmen sich somit nach dem geltenden Recht;
- von der so ermittelten Gesamtsteuerbelastung wird die Steuer abgezogen, die für alle früheren Erwerbe nach den persönlichen Verhältnissen und nach dem Tarif zur Zeit des letzten Erwerbs anfiel, die sogenannte fiktive Steuer;
- statt der fiktiven Steuer ist eine tatsächlich bezahlte Steuer abzuziehen, wenn diese höher ist, § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG.

**Fall:**

Vater schenkte dem Sohn 1990 ein Mietshaus mit dem Einheitswert von TDM 400. 1998 werden weitere TDM 100 geschenkt. 1990 verblieb (Freibetrag für Sohn TDM 90) ein steuerpflichtiger Erwerb von TDM 310. Steuer (bei 7 %) TDM 21,7.

Berechnung der Steuerlast 1998:

Erwerb 1990 und 1998 TDM 100 und TDM 400, zusammen TDM 500 abzüglich persönlicher Freibetrag TDM 400; steuerpflichtig - fiktiv - 1998 TDM 100; Steuer 7 % DM 7.000,00.

#### Fiktive Steuer 1998 auf Vorerwerb 1990:

Einheitswert 1990 TDM 400, abzüglich persönlicher Freibetrag 1998 TDM 400; fiktive Steuer 1998 0, da steuerpflichtiger Erwerb 0.

Damit ist die Höhe der tatsächlichen Steuer 1990 von TDM 21,7 anzurechnen.

In allen Übergangsfällen kann daher geprüft werden, ob - entgegen der Faustregel, einen 10-Jahres-Zeitraum verstreichen zu lassen - nicht das Anrechnungsvolumen durch Vorziehen einer ohnehin beabsichtigten Schenkung ausgenutzt werden soll bzw. werden muß. Im Beispielfall können TDM 14,7 genutzt werden.

Ein erhebliches Schenkungspotential ergibt sich dann, wenn sich die persönlichen Verhältnisse des Erwerbers zum Zeitpunkt des letzten Erwerbs günstiger stellen; Beispiel: Erstschenkung unter Unverheirateten, zwischenzeitlich Heirat.

Die 10-Jahres-Frist ist auf den Tag zu berechnen. Dies ergibt sich aus § 187 Abs. 1 BGB. Eine Frist, die nach Jahren bestimmt ist, endet mit Ablauf desjenigen Tags des letzten Monats, der durch seine Benennung oder seine Zahl dem Tag entspricht, in den das Ereignis fällt. Ei-

ne Schenkung vom 23.10.1988 (letzter Tag des Schenkungsvollzugs, Troll § 14 Randziffer 8) läßt die 10-Jahres-Frist am 23. Oktober 1998 ausgelaufen sein.

Überschneidende 10-Jahres-Zeiträume sind in beide Richtungen zu rechnen; es ist also ein 10-Jahres-Zeitraum jeweils von der zeitlich mittleren Schenkung aus zu betrachten. Hierbei kann sich eine "Überprogression" ergeben (Meincke, § 14 Anmerkung 17). Das Problem ist in R 70 Absatz 5 EntWErbStGR in Übereinstimmung mit der BFH-Rechtsprechung behandelt: Nach Ablauf des 10-Jahres-Zeitraums lebt der Freibetrag wieder auf; weiter soll die auf den Letzterwerb entfallende Steuer gekürzt werden.

Keinesfalls kann es zu einer Erstattung früherer Erbschaftsteuer aufgrund mehrfacher Schenkung kommen.

### **XIX. Die erbschaftsteuerliche Behandlung von Vermächtnissen**

Der Vermächtnisnehmer wird nicht ipso iure Eigentümer. Vielmehr muß der Erbe den Vermächtnisanspruch erfüllen, § 2174 BGB. Der Wert des Vermächtnisses kann durch eine Auflage oder ein Untervermächtnis aufgezehrt werden. Die Steuer bemißt sich dann nach der verbleibenden Bereicherung, Moench, § 3 ErbStG Rdnr. 65.

Hieraus ergibt sich rechtskonstruktiv die Folgerung, daß dem Vermächtnisnehmer jedenfalls mit dem Todesfall ein Anspruch auf die

Auskehrung des Vermächtnisses zusteht. Dessen Vermögenswert ist der Gegenstand der Erbschaftsteuer des Vermächtnisnehmers.

**Fall:**

Erblasser X lebt im Juli 1998 ab. Er hat dem Z seine sämtlichen Rentenpapiere, dem Y hingegen seine sämtlichen Aktien vermacht. Letztere sind bis zur Auskehrung des Vermächtnisses drastisch im Wert gefallen.

Lösungshinweis:

Wertansatz auch für das Aktienvermögen ist der Wert zum Todestag. Die Erbschaftsteuer bezieht sich auf einen Wert, der zu erheblichem Teil bei Auskehrung des Vermächtnisses nicht mehr vorhanden ist.

Als Lösungsmöglichkeit bezüglich dieser Schwierigkeit könnte man erwägen:

Vermächtnisnehmer Y schlägt aus (Folge: rückwirkend kein Vermögensanfall) und erhält eine Abfindung für die Ausschlagung, so bezüglich eines Grundstücks BFH BStBl 1996 II 97, Moench § 3, Randnummer 69.

Die erbrechtlich präzise Betrachtung kann zu einem weiteren unangenehmen Ergebnis führen:

**Fall:**

Unternehmer Y hat 25 % an der nach ihm benannten GmbH, seine Frau 10 %. Y stirbt. Seine Gesellschaftsbeteiligung vermacht er dem

Sohn. Die Ehefrau überträgt eilends den so geerbten Anteil an den Sohn. Steuerliche Konsequenz?

Mutter war für eine logische Sekunde wesentlich beteiligt. Obgleich auch der Vermächtnisnehmer den erbschaftsteuerlichen Freibetrag sowie die Tarifvergünstigung (§§ 13 a, 19) in Anspruch nehmen könnte, ist die Mindestbeteiligungsquote (über 25 %) bei ihm nicht erreicht; indessen steuerliche Verstrickung des Anteils infolge Vorliegens einer wesentlichen Beteiligung, § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG.

Freibeträge, §§ 16 und 17 ErbStG, sowie Steuersatz, § 19 ErbStG, richten sich nach dem verwandtschaftlichen Verhältnis zwischen Erblasser und Vermächtnisnehmer. Schlägt der Vermächtnisnehmer das Vermächtnis aus - siehe oben - gilt das gleiche wie bei Ausschlagung der Erbschaft. Der Anfall des Ausschlagenden gilt als nicht erfolgt, § 1953 Abs. 1 BGB. Der zuerst berechnete Erbe bzw. Vermächtnisnehmer wird so gestellt, als sei er im Zeitpunkt des Anfalls nicht vorhanden gewesen.

#### Bewertung des Vermächtnisanspruchs:

Bezieht sich der Vermächtnisanspruch auf einen bestimmten Gegenstand im Nachlaß, den der Erbe an den Vermächtnisnehmer herausgeben muß, gilt, BFH BStBl III Seite 391, daß die speziellen Bewertungsvorschriften für den Gegenstand anzuwenden sind. Das bedeutet für das Grundstücksvermächtnis, daß die speziellen Bewertungsvorschriften für Grundstücke gelten; entsprechendes müßte für die Zuwendung von Betriebsvermögen gelten.

### Verschaffungsvermächtnis, § 71 BGB:

Der Erbe hat Aufwendungen, um den Vermächtnisgegenstand zu beschaffen. Diese mindern den Wert des Nachlasses. Der Wert des so beschafften Gegenstandes entspricht nicht notwendig demjenigen der Aufwendungen. Der Vermächtnisnehmer braucht indessen (nur) den Wert des Gegenstandes zu versteuern; Meincke, § 3 Anmerkung 42, Moench, § 3 Anmerkung 70.

### Kaufrechtsvermächtnis:

#### **Fall:**

Der Student der Betriebswirtschaftslehre Y ist durch folgendes Vermächtnis begünstigt: "Mein Neffe Y erhält als Vermächtnis zugewandt, daß er meinen drei Töchtern das heruntergekommene Mietshaus in der ...Straße zum halben Verkehrswert abkaufen kann." Fraglich ist, wie das Grundstück anzusetzen ist. Steuerwert, Verkehrswert?

Die Frage ist offen (... Erlaß Niedersachsen vom 19.02.1979, DB 769; Erlaß Mecklenburg-Vorpommern vom 08.03.1993 DStR 608; Beschluß vom 13.04.1994, BFH-NV 794; eingehend Moench § 3 Anm. 71).

## **XX. Steuerliche Behandlung von Teilungsanordnungen**

Die Finanzverwaltung trägt der Rechtsprechung des BFH,

BStBl II 1983, 329 Rechnung, wonach Teilungsanordnungen für die Besteuerung des einzelnen Miterben ohne Bedeutung sind. Anders, wenn die Teilungsanordnung mit einer Verschiebung von Erbquoten verbunden ist; insoweit geht die Verwaltung vom Vorliegen eines Vorausvermächtnisses aus Niedersächsisches Finanzministerium, Erlaß vom 22.09.1983, BB 1983, 778. Neben praktischen Schwierigkeiten der Durchsetzung der Auffassung der Finanzverwaltung werden rechtsdogmatische Bedenken erhoben (Troll/Gebel § 3 Randziffer 118, Moench § 3 Randziffer 53 u.a.).

## **XXI. Steuerliche Behandlung des Nießbrauchs**

1. ....

Zivilrechtlich kann der Nießbrauch an Sachen, §§ 1030 ff. BGB, an Rechten (Forderungen, Anteilen an Gesellschaften) §§ 1086 ff., BGB sowie an einem Vermögen, §§ 1085 ff BGB, bestellt werden. Der Nießbraucher darf die Nutzungen der Sache oder des Rechts ziehen. Er muß nach den Regeln einer ordnungsgemäßen Wirtschaft verfahren um die Bestimmung der Sache aufrecht zu erhalten, § 1036 Abs. 2 BGB.

2. ....

Die Übertragung eines Grundstücks gegen Einräumung eines Vorbehaltsnießbrauchs stellt zivilrechtlich eine Schenkung unter einer Auflage dar. Grundsätzlich gilt die Nießbrauchsbelastung als abzugsfähige

Auflage gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG, MünchKomm-Kollhosser, Rdnr 6 zu § 7 ErbStG. Sie ist gemäß § 13 Abs. 1 BewG als wiederkehrende Last mit dem Kapitalwert anzusetzen. Dieser errechnet sich, indem man den Jahreswert der Last mit Vervielfältiger für zeitlich unbeschränkte bzw. beschränkte Nutzungen oder Leistungen multipliziert, siehe Anlage 9 bzw. 9 a zu §§ 13, 14 BewG.

Bei Mietwohngrundstücken gilt regelmäßig der Einnahmenüberschuß gemäß der Einkommensermittlung aus VuV als Jahreswert der Nießbrauchsbelastung. Nach § 15 Abs. 3 BewG ist bei schwankenden Jahreswerten der durchschnittlich zu erwartende Jahreswert anzusetzen. § 16 BewG begrenzt den Jahreswert auf den Bruchteil von 1/18,6 des bewertungsrechtlichen Ansatzes. Damit kann sich die Privilegierung des Grundvermögens auch im neuen Recht am Nießbrauch fortsetzen.

### 3. Besteuerungsvarianten:

Rechtsprechung und Finanzverwaltung, R 85 Abs. 2 EntwErbStGR, haben den Anwendungsbereich des § 25 ErbStG auf Schenkungen unter Nutzungs- bzw. Duldungsaufgaben beschränkt; dies ist aus dem Wortlaut von § 25 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz (belastet ist) gefolgert werden.

#### **Fall:**

Die 65-jährige M überträgt ihrem Sohn ein Mietshaus mit durchschnittlichen Überschüssen aus VuV von DM 100.000 p.a. Der Vervielfältiger

gemäß Anlage 9 ist 10, 601. Der Kapitalwert der Nießbrauchslast beläuft sich somit auf DM 1.060.100.

Nach § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG ist die Steuer, die auf den Kapitalwert der Belastung entfällt, bis zum Tod der M zinslos zu stunden. Die gestundete Steuer kann auf Antrag des Erwerbers jederzeit mit ihrem Barwert abgelöst werden.

#### Abwandlung:

Die Mutter schenkt das Haus, wie vor; indessen soll der Nießbrauch der unversorgten Zwillingsschwester vorbehalten bzw. zugewendet werden.

#### Lösungshinweis:

Der Tatbestand des § 25 ErbStG ist nicht erfüllt, da das Nießbrauchsrecht nicht dem Zuwendenden vorbehalten bleibt; die Zwillingsschwester ist schenkungsteuerpflichtig bzgl. des von ihr erworbenen Nießbrauchs. Sie, die Zwillingsschwester, hat das Wahlrecht, die Schenkungsteuer vom Kapitalwert des Nießbrauchs oder jährlich im voraus von dem Jahreswert zu entrichten, § 23 Abs. 1 ErbStG. Da der Nießbrauch ein Recht an einem Grundstück ist, fällt Grunderwerbsteuer auf den Kapitalwert des Nießbrauchs an (3,5 %).

#### 4. Zuwendungsnießbrauch:

Im vorstehenden Fall kann davon ausgegangen werden, daß die notarielle Bestellung des Nießbrauchs zugunsten der Zwillingsschwester und dessen Eintragung in das Grundbuch gesichert ist.

Schwierig zu beurteilen war bisher, wie die Zurechner eines Zuwendernießbrauchs ertragsteuerlich zu beurteilen ist. Hier hat das BMF-Schreiben vom 24.07.1998 zur Klarheit beigetragen (siehe auch Stuhmann, DStR 1998, 1405 ff):

Anstelle des Eigentümers tritt der Nutzungsberechtigte für die Zwecke des § 21 EStG, wenn er als Vermieter anzusehen ist, weil ihm die volle Besitz- und Verwaltungsbefugnis zusteht, er die Nutzungen tatsächlich zieht, das Grundstück in Besitz hat und es verwaltet. Dann sind ihm die Einkünfte des Grundstücks zuzurechnen.

Die Vereinbarung muß zivilrechtlich ordnungsgemäß geschlossen und tatsächlich durchgeführt sein. Der Nießbrauchsberechtigte muß verwalten, er ist Vermieter.

5. ....

Die Bestellung des Nießbrauchs zugunsten von Minderjährigen ist aus steuerlicher Sicht, BFH BStBl 1992 II 506, von der Mitwirkung eines Ergänzungspflegers abhängig. Hier muß man sich unter Umständen gegen das Vormundschaftsgericht durchsetzen, falls es die Mitwirkung des Ergänzungspflegers, § 1909 BGB nicht für erforderlich hält. Auch das Eintreten der Volljährigkeit heilt nicht rückwirkend, BMF-Schreiben Rdnr. 5.

6. ....

Zur tatsächlichen Durchführung ... gehört, daß dem Mieter der Wechsel in der Person des Vermieters angezeigt wird, obgleich die Vermieterstellung auf Grund der dinglichen Nutzungsberechtigung ohne weiteres kraft Gesetzes übergeht, §§ 577, 571 BGB, Stephan/Rindermann, DB, Beilage 13/1998.

#### 7. Nießbrauch am Gesellschaftsanteil:

Der BFH, BStBl 1991 II 809, hat bisher die Frage offengelassen, unter welchen Bedingungen ein Nießbrauch am Gesellschaftsanteil einer Personengesellschaft bestellt werden kann. Jansen/Jansen, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 1993, 46 ff, halten dies für ohne weiteres möglich; Nummer 1 BMF-Schreiben vom 24.07.1998 äußert dazu, daß dem Nießbraucher eine Stellung eingeräumt werden müsse, die der eines Gesellschafters entspricht.

#### 9. Teilentgeltliche Zuwendung eines Nießbrauchs:

Hierzu BMF Rdnr. 10:

Ein Nießbrauch ist entgeltlich, wenn Wert des Nießbrauchs und Wert der Gegenleistung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen sind. Bei Vergleich von Leistungen und Gegenleistun-

gen sind die von den Vertragsparteien jeweils insgesamt zu erbringenden Leistungen gegenüberzustellen.

RdNr. 11 vermutet, daß bei Einräumung des Nießbrauchs gegen Entgelt zwischen fremden Personen von einer Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung auszugehen ist. Gegebenenfalls kommt eine gemischte Schenkung in Betracht.

RdNr. 13 erleichtert die Beurteilung: Von Entgeltlichkeit ist auszugehen, wenn das Entgelt mehr als 50 vom Hundert beträgt. Unentgeltlichkeit kann solange unterstellt werden, wie der Wert der Gegenleistung weniger als 10 % des Wertes des Nießbrauchs beträgt; Teilentgeltlichkeit liegt vor, wenn das Entgelt weniger als 50 % des Kapitalwerts des Nutzungsrechts beträgt.

#### 10. Zuwendungen des Nießbrauchs an einem obligatorischen Nutzungsrecht:

Dingliche und obligatorische Nutzungsverhältnisse werden nach der neueren Rechtsprechung des BFH nicht mehr unterschieden. Entscheidend ist vielmehr, ob - siehe oben - der Nießbraucher tatsächlich selbst die Einkünfte erzielt und entsprechenden unternehmerischen Freiraum hat.

Wenn der Nießbrauch tatsächlich durchgeführt wird, obwohl er nicht im Grundbuch eingetragen ist, kann bei Vorliegen einer gesicherten Rechtsposition des Nießbrauchers diesem der Nutzungswert nach § 21

EStG zugerechnet werden. Die Verwaltung verlangt bei der Zuwendung von obligatorischen Nutzungsrechten zwischen nahen Angehörigen eine Mindestlaufzeit von mindestens einem Jahr und einen schriftlich abgeschlossenen Vertrag. Hat der Nutzende keine gesicherte Rechtsposition, erhält er das Geld nur aufgrund einer "Weiterleitung" seitens des Eigentümers; diese Weiterleitung fällt unter das Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 EStG, BMF vom 24.07.1998, Rdnr. 72.

## **XXII. Ehegattentestament**

### 1. Problem:

Das Berliner Testament wird als in ganz erheblicher Weise erbschaftsteuerbelastend bezeichnet, und zwar bereits bei mittleren Vermögen; Bühler, BB 1997, 551, 556. Mayer und Schmidt jeweils aaO setzen sich damit auseinander:

### 2. Natur des Berliner Testaments:

Immer handelt es sich um ein gemeinschaftliches Testament, in welchem sich Ehegatten gegenseitig zu Erben einsetzen. Nach dem Tod des Letztversterbenden soll der beiderseitige Nachlaß an einen Dritten, oft die gemeinschaftlichen Kinder, fallen.

Nach dem Ableben des einen Ehegatten tritt Bindungswirkung (so weit möglich, ausdrücklich angeordnet oder im Weg der Auslegung zu erschliessen – v. auch gesetzliche Auslegungsregeln) ein; bei

Niederlegung im Ehegattenerbvertrag, § 2280 BGB, kann sofort Unumstößlichkeit eintreten, Nieder, Handbuch der Testamentsgestaltung, 1992 Rdnr. 590, soweit kein Änderungsvorbehalt vereinbart ist.

### 3. Einheitslösung/Trennungslösung:

Zur Wahl der Ehegatten stehen beim Berliner Testament die sogenannte Einheitslösung und die Trennungslösung.

Bei der Einheitslösung ist der längerlebende Ehegatte Vollerbe; der Dritte ist Schlußerbe.

Bei der Trennungslösung ist der Längerlebende Vorerbe, ggf. befreit, aber dennoch erheblichen Verfügungsbeschränkungen unterworfen.

### 4. Bindungswirkung:

Mayer hält dafür, daß die in der Regel mitverfügte Schlußerbeneinsetzung entgegen der gesetzlichen Regelung der §§ 2271 Abs. 2, 2270 BGB durch ausdrückliche Freistellungsklauseln für den Längerlebenden in bestimmten Grenzen abänderbar ausgestaltet werden soll. Dies berührt sich (auch) mit den sogenannten Wiederverheiratungsklauseln (auflösend bedingter Erbanfall, Bedingung wäre die Wiederheirat oder ähnliches; bzw. träte in solchem Fall die Nacherbfolge ein).

Hinzuweisen ist darauf, daß nur Erbeinsetzung, Vermächtnis und Auflage der Bindungswirkung fähig sind, nicht Teilungsanordnungen, insbesondere auch nicht die Anordnung von Testamentvollstreckerschaft. Der Überlebende ist also (z.B.) frei, seinerseits Testamentvollstreckerschaft anzuordnen bzw. von einer bereits verfügbaren abzusehen, § 2270 Abs. 3 BGB.

#### 5. Freibeträge:

Das Berliner Testament führt, wenn nicht ausgeschlagen wird, zum Vermögensanfall zunächst beim überlebenden Ehegatten. Dieser verfügt in der Regel über Freibeträge von DM 600.000 und bis zu DM 500.000, §§ 16, 17 ErbStG. Nicht genutzt wird mglw. ein Freibetrag nach dem erstversterbenden Ehegatten für die Kinder (DM 400.000,00 pro Kind).

#### 6. Versuche zur Abhilfe:

Die Anordnung von Vor- bzw. Nacherbschaft (Trennungslösung) hilft nicht, um die Freibeträge zu retten. Nach § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG hat der Nacherbe bei Eintritt der Nacherbfolge bei Tod des Vorerbenden Erwerb als vom Vorerben stammend zu versteuern. Das Erbschaftsteuerrecht weicht damit vom bürgerlichen Recht ab, Moench § 6 ErbStG, RdNr. 7. Soweit eigenes Vermögen des Vorerbenden auf den Nacherben übergeht, sind beide Erwerbe hinsichtlich der Steuerklasse getrennt zu behandeln, § 6 Abs. 2 Satz 3 ErbStG. Dafür wird aber kein eigener Freibetrag gewährt; es kann nur der Freibe-

trag, welcher für den Anfall nach dem Erstversterbenden eintritt, verwendet werden, soweit er nicht bereits verbraucht ist, S. 4.

Beispiel: Die Eheleute X und Y haben den Sohn der Y aus deren erster Ehe zum Nacherben eingesetzt. Die Längerlebende Y stirbt. Als Vorerbe besaß sie DM 500.000,-, als eigenes Vermögen DM 300.000,-.

Lösung:

Freibetrag verbraucht.

Nach § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG kann Z die Besteuerung nach dem Verhältnis zum Erblasser beantragen, Steuerklasse I.

Fraglich ist, ob auch andere Besteuerungsmerkmale als die persönlichen des Erblassers für den Nacherben maßgeblich werden sollen. Hier kommen die unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht, § 2 Abs. 1 ErbStG, die Anwendbarkeit von DBA und die Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer, § 21 Abs. 1 ErbStG, der Zugewinnausgleich, § 5 ErbStG, und die Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe, § 14 Abs. 1 ErbStG in Frage.

Die Meinungen in der Literatur sind gespalten. Ein Klärung der Frage durch den BFH bleibe abzuwarten, Meincke § 6 Anmerkung 13.

a)

Als einfachste Lösung zur Milderung einer Doppelbelastung durch zweifachen Erbfall wird angesehen, wenn bereits nach dem ersten Erbfall durch Aussetzung von Vermächtnissen in Höhe der Erb-

schaftsteuerfreibeträge ein entsprechender sofortiger Vermögensanfall bei den Abkömmlingen erfolgt. Hierdurch können die Vorteile des Berliner Testaments (einheitliches Vermögen beider Ehegatten, psychologische Angepaßtheit an die Bedürfnisse) erhalten werden.

Beispiel:

Die Eltern haben Haus, Eigentumswohnung und Barvermögen (Wertpapiere) in hälftigen Miteigentum. Sie setzen beim Tod des erstversterbenden ihre drei Kinder zu Vermächtnisnehmern hinsichtlich der Eigentumswohnung und der Hälfte des Barvermögens ein.

Diese Lösung erlaubt grundsätzlich die Nutzung des Freibetrages nach dem Erstversterbenden. Offen bleibt, ob die verbleibende Vermögensmasse zur Versorgung des Längerlebenden (mit Sicherheit) ausreichen kann.

b)

Im Blick auf diese Fallkonstellation wird erörtert, die Fälligkeit der Vermächtnisse hinauszuschieben.

Wegen § 6 Abs. 4 ErbStG darf eine aufschiebende Bedingung, § 158 Abs. 1 BGB, oder Befristung, § 163 BGB, allerdings nicht auf den Tod des längerlebenden Elternteils gestellt werden. Es kann dann § 6 Abs. 4 ErbStG eingreifen, Mayer, ZEV 1997, 325, 327, Bengel/Reimann, Beck'sches Notarhandbuch, 1997, C Rdnr. 73.

Dieser Widrigkeit könnte man entgehen, wenn das Vermächtnis zu einem späteren, genau festgelegten Zeitpunkt fällig wird. Mayer, ZEV 1998, 50, 55, weist indessen darauf hin, daß eine unverzinsliche Vermächtnisforderung mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr nach Auffassung des BFH, BStBl. 1984 II, 550 eine Kreditgewährung durch den Gläubiger darstellen könne. Daher sei der zur Auszahlung gelangende Betrag in einen ertragsteuerlich unbeachtlichen Kapitalwert und ein Entgelt für die Überlassung der Kapitalnutzung aufzuteilen, § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Mayer zitiert das Beispiel einer Geldforderung in Höhe des halben Kinderfreibetrages von DM 200.000, die drei Jahre nach Eintritt des Erbfall ohne Zulage von Zinsen zur Zahlung fällig ist. Hieraus ergibt sich ein einkommenssteuerpflichtiger Zinsanteil von DM 29.678 und ein Kapital- oder Gegenwartswert von DM 170.322, in entsprechender Anwendung von § 12 Abs. 3 BewG bei einem danach gegebenen Zinssatz von 5,5 % jährlich.

c)

Wie oben erwähnt, kann die Einforderung des Pflichtteils durch das bzw. die Kinder den erbschaftsteuerlichen Freibetrag nach dem Erstversterbenden sichern. Eine entsprechende Gestaltung ist ausgeschlossen, falls das Kind auf den Pflichtteil verzichtet hatte.

d)

Die naheliegende Überlegung, einen Pflichtteilsanspruch zu stunden, scheidet daran, daß er sofort mit Eintritt des Erbfalls zur Zahlung fällig ist, § 2317 Abs. 1 BGB, und in der Stundungsvereinbarung die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs gesehen wird

(Sie ist in der Tat Anerkenntnis), Troll-Gebel § 3 RdNr. 53, Fußnote 14; Mayer a.a.O. 53. Ferner taucht auch dann das Problem Berücksichtigung der hinausgeschobenen Fälligkeit über eine Abzinsung nach § 12 Abs. 3 BewG auf. Daher ist diese Gestaltung mglw. weniger empfehlenswert.

#### 7. Zusammenfassend bestehen die folgenden Gefahren bei einem Ehegattentestament:

Ein ausschließlicher Vermögensübergang an den Ehegatten beim ersten Todesfall verschenkt Kinderfreibeträge nach dem Erstversterbenden; die Progression der Erbschaftsteuer wirkt sich zu Lasten des überlebenden Ehegatten aus, da sein Erwerb nicht durch Herauszahlung oder Anfall an mehrere Miterben gemildert ist; der zweite Erbfall - beim Tode des Längerlebenden – läßt das bereits versteuerte Vermögen erneut der Steuer unterfallen. Die Minderung nach § 27 ErbStG mildert dies nur teilweise. Falls die Schlußerben, dem Überlebenden verwandtschaftlich ferner stehen als dem Erstversterbenden, tritt – wenn nicht Vor- und Nacherbschaft angeordnet waren – notwendig die ungünstigere Steuerklasse nach § 15 Abs. 3 ErbStG ein.

#### 8. Zusammenfassend: Strategien zur Steuermilderung im Fall des Ehegattentestaments:

Die – bereits behandelte – Einsetzung der Kinder als Miterben bietet sich an. Es soll indessen der ihnen zugewandte Erbteil zur Versor-

gung des überlebenden Ehegatten dienen können. Daher könnte diesem im Wege des Vorausvermächtnisses der Nießbrauch daran zugewendet werden. Da die Erbengemeinschaft bekanntlich Streitgemeinschaft (Mayer aaO) ist, könnte Testamentsvollstreckerschaft angeordnet werden.

Entscheidend ist zumeist, daß mindestens die rechnerische Zugewinnausgleichsforderung des Längerlebenden nach § 1371 Abs. 2 BGB nach § 5 Abs. 1 ErbStG erbschaftsteuerfrei übergeht. Dies ist keine Frage des Berliner Testaments, sondern setzt das Bestehen von Zugewinnngemeinschaft (ggf. modifizierte Zugewinnngemeinschaft, siehe oben) voraus.

Es bleibt der Befund, daß das gemeinschaftliche Testament bei kleineren Vermögen sorgfältig bedacht werden muß und bei größeren Vermögen tendenziell ungünstig ist.

Als „Rettung“ einer fehlgehenden Erbeinsetzung des Ehegatten (mglw. aber auch im Rahmen einer sorgfältigen Planung wegen der faktischen Unlösbarkeit der Frage: wer stirbt zuerst?) kommt die Ausschlagung durch den Ehegatten infrage. Diese entfaltet ihren Nutzen in der Regel nur bei (modifizierter) Zugewinnngemeinschaft.

Richtigerweise erfolgt die Ausschlagung entgeltlich; ggf. fordert der überlebende Ehegatte auch den Pflichtteil ein (nichts hindert ihn, alsbald im Rahmen der Freibeträge den Kindern zu schenken).

Aufgrund der Ausschlagung (bzw. Enterbung) kommt § 5 Abs. 2 ErbStG zum Tragen: Der güterrechtlich konkret errechnete Zugewinnausgleichsanspruch fällt nicht in den Nachlaß; er ist der Erbschaftbesteuerung (zunächst) entzogen, das Problem ist vertagt. Die ehevertraglich vereinbarte „Streckung“ der Auszahlung eines evtl. Zugewinnausgleichsanspruchs erscheint mir ebenso grundsätzlich im Rahmen des § 5 II ErbStG beachtlich zu sein wie andere güterrechtliche Abreden, soweit sie auf dem Boden des gesetzlichen Güterstands bleiben.

Die erörterten Fristenlösungen vermögen aus zivilrechtlichen Gründen (Sicherungsinteresse der so Bedachten), aus konstruktiven Gründen (die Befristung bzw. Betagung auf den Todesfall bzw. ein anderes Ereignis ist m.E. nicht zureichend deutlich abschichtbar, siehe etwa Münch Komm – Hermann § 2301 BGB; was passiert, wenn der Vermächtnisverpflichtete vor Auszahlung stirbt. Mindestens ist dann eine mangelnde Kongruenz zwischen der wirtschaftlichen Zielsetzung und dem Rechtsbestand gegeben.

Das Einfordern des Pflichtteils – durch den überlebenden Ehegatten im Fall der Enterbung bzw. Ausschlagung – oder durch die Kinder, falls Ausschlagung nicht erfolgt, kann eine erhebliche steuerliche Entlastung mit sich bringen.

Die Schmidtschen Lösungen (Quotenerbeinsetzung bzw. – vermächtniszusendung), BWNotZ 1998,97, sind zwar gedanklich bestechend. Sie verlangen aber durch die nuancierte Möglichkeit der Ausschlagung (6 Wochen ab Kenntnis, wenn nicht Auslandsauf-

enthalt des Bedachten beim Todesfall des Zuwendenden) eine Disziplin, die kaum gefordert werden kann.

Nicht abgesichert erscheinen die Lösungen „Wahlvermächtnis“ (Geld oder Grundstück), (§ 2154 BGB). Mit dem Vermächtnisanfall entstünde hier eine einheitliche Forderung mit alternativem Inhalt. Mayer weist zurecht auf die damit verbundenen praktischen Schwierigkeiten, mit denen die Erben mglw. überfordert sind. Auch eine Ersetzungsbefugnis des Erben, ein auf ein Grundstück gerichtetes Vermächtnis etwa in Geld abzulösen, hätte zivilrechtlich-dogmatisch zwar die Folge, daß der Gegenstand des Vermächtnisses ein Grundstück und durch die Bewertung vorteilsbehaftet ist. Trotz BFH, BStBl 1996 II, 97, ist aber zu fürchten, daß diese Lösung unter dem Gesichtspunkt des im Erbschaftsteuerrecht zwar zurückgedrängten, aber dennoch zu beachtenden § 42 AO keinen Bestand hat.

Bei kleineren Nachlässen mag das Problem auf sich beruhen; bei größeren Vermögen liegt die Lösung vorrangig in der Zuordnung von Vermögen zum Betriebsvermögen und der geschickten Kombination aller infrage kommenden erbrechtlichen Instrumente.