

# BWNotZ

## Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg

### Herausgeber

Württembergischer Notarverein e.V.  
in Verbindung mit dem  
Badischen Notarverein e.V.

Kronenstraße 34  
70174 Stuttgart

### Schriftleitung

Notar im Landesdienst Daniel Schaal,  
Stuttgart

Notar Dr. Oliver Fröhler,  
Lörrach

[www.notare-wuerttemberg.de](http://www.notare-wuerttemberg.de)  
[www.badischer-notarverein.de](http://www.badischer-notarverein.de)  
ISSN-Nummer 1434-2979

**1/2011**

Februar  
Seiten 1-40

## Inhalt

### Abhandlungen

#### *Fröhler*

Rechtliche Grundlagen und praktische Probleme  
bei der Führung von Nachlasspflegschaften .....2

#### *Theilacker*

Die Erbauseinandersetzung und sonstige  
Erbabwicklung vor und nach der Erbschaftsteuer-  
reform unter besonderer Berücksichtigung der neuen  
und erweiterten Steuerbegünstigungen - zugleich  
auch ein Überblick über die einschlägigen Änderungen  
des Bewertungsrechtes und mit Hinweisen auf die  
im Erbschaftsteuerrecht gleichfalls anzuwendenden  
Grundsätze des Ertragssteuerrechts (Teil II.)  
.....11

**Rechtsprechung.....29**

**Buchbesprechungen.....33**

**Aktuelles aus dem Steuerrecht (Mensch).....36**

# Inhaltsverzeichnis

	Seite
<b>Abhandlungen</b>	
<b>Dr. Oliver Fröhler, Notar, Lörrach</b> Rechtliche Grundlagen und praktische Probleme bei der Führung von Nachlasspflegschaften	2
<b>Dr. Gerhard Theilacker, LRD aD, Kleinaspach</b> Die Erbaueinandersetzung und sonstige Erbabwicklung vor und nach der Erbschaftsteuerreform unter besonderer Berücksichtigung der neuen und erweiterten Steuerbegünstigungen - zugleich auch ein Überblick über die einschlägigen Änderungen des Bewertungsrechtes und mit Hinweisen auf die im Erbschaftsteuerrecht gleichfalls anzuwendenden Grundsätze des Ertragssteuerrechts (Teil II.)	11
<b>Rechtsprechung</b>	
<b>1. Gesellschaftsrecht/Familienrecht</b>	
<b>OLG München, 17.10.2010 – 31 Wx 70/10</b> Bei Übertragung von Kommanditanteilen ist ein Ergänzungspfleger für mehrere Minderjährige ausreichend	29
<b>2. Grundbuchrecht</b>	
<b>OLG Köln, 16. 7. 2010 – 2 Wx 53/09</b> Eine ARGE im Sinne des § 44 b SGB II kann als Inhaberin einer Höchstbetragssicherungshypothek in das Grundbuch eingetragen werden.	30
<b>3. Kostenrecht</b>	
<b>OLG Köln, 15. 9. 2010 – 2 Wx 129/10</b> keine Betreuungsgebühr nach § 147 Abs. 2 KostO für die Befolgung einer Treuhandaufgabe eines Grundpfandrechtsgläubigers im Zuge der Abwicklung eines Kaufvertrages	31
<b>Buchbesprechungen</b>	
Böttcher, ZVG (Böhringer)	33
Staudinger, BGB, 3. Buch (Dieckmann)	34
Spiegelberger, Vermögensnachfolge (Brenner)	35
<b>Aktuelles aus dem Steuerrecht (Mensch)</b>	36

## Rechtliche Grundlagen und praktische Probleme bei der Führung von Nachlasspflegschaften<sup>1</sup>

(von Notar Dr. Oliver Fröhler, Hinterzarten)

### I. Problemstellung

Nachlasspflegschaften unterliegen der Anordnungs- und Überwachungskompetenz der Nachlassgerichte. Sie stehen daher in einem besonderen Spannungsbogen zwischen staatlicher Sicherungsverantwortung einerseits und privatrechtlicher Eigenverantwortlichkeit der betroffenen Erben andererseits. Der nachstehende Beitrag befasst sich mit den verfahrens- und materiell-rechtlichen Grundlagen von Nachlasspflegschaften, skizziert wichtige praktische Probleme bei deren Führung und zeigt entsprechende Lösungsansätze auf.

### II. Gesetzliche Rahmenbedingungen

#### 1. Begriff und Arten der Nachlasspflegschaft

##### a) Terminologie

Nachlasspflegschaften sind keine Vermögens-, sondern Personalpflegschaften.<sup>2</sup> Der Terminus „Nachlasspflegschaft“ fasst als Oberbegriff verschiedene gleichnamige Unterarten zusammen, die sich in Wesen, Funktion und Handhabung erheblich voneinander unterscheiden. Dabei wird insbesondere zwischen Sicherungspflegschaften, Prozesspflegschaften und Nachlassverwaltungen unterschieden.

##### b) Sicherungspflegschaften

Im Vordergrund steht dabei als praktischer Regelfall nachlassgerichtlicher Behandlung von Nachlasspflegschaften deren faktisch deutlich am häufigsten auftretende Unterart in Gestalt der sogenannten Sicherungspflegschaft. Sie ist in § 1960 Abs. 2 BGB geregelt, setzt ein Sicherheitsbedürfnis und das Unbekanntsein von Erben voraus, wird von Amts wegen angeordnet und verfolgt als Hauptzweck die Sicherung des Nachlasses zugunsten unbekannter Erben sowie, wenn Erben nicht ausschließlich wegen eines Rechtsstreits unter den der Person nach bekannten Erbprätendenten unbekannt sind, die Erbenermittlung, die in Ausnahmefällen sogar Hauptaufgabe des Nachlasspflegers sein kann<sup>3</sup>. Im Falle einer Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit des Nachlasses ist der Nachlasspfleger ggf. im Interesse der

Erben,<sup>4</sup> nicht jedoch, wie der Umkehrschluss aus §§ 1985 Abs. 2, 1990 BGB zeigt,<sup>5</sup> zum Schutz der Nachlassgläubiger zur Beantragung der Eröffnung des Nachlassinsolvenzverfahrens verpflichtet.

Die Regelung des § 1960 BGB ist dabei *lex specialis* gegenüber der Pflegschaft für unbekannte Beteiligte iSd. § 1913 BGB. Aus § 1913 Satz 2 BGB folgt, dass für die Zeit vor dem Nacherbfall für die erst dann feststehenden Nacherben ein Pfleger iSd. § 1913 BGB, ab Eintritt des Nacherbfalls für dann anderweitig nicht bekannte Nacherben jedoch ein Nachlasspfleger nach § 1960 BGB in Betracht kommt. An Stelle einer Nachlasspflegschaft ist hingegen eine nicht in die Zuständigkeit des Nachlassgerichts, sondern gemäß § 340 FamFG des Betreuungsgerichts fallende Abwesenheitspflegschaft iSd. § 1911 BGB anzuordnen, wenn lediglich der Aufenthalt eines der Person nach bekannten Erben unbekannt ist.<sup>6</sup>

##### c) Prozesspflegschaften

Daneben kommt als weitere Unterart einer Nachlasspflegschaft die sogenannte Prozesspflegschaft gemäß § 1961 BGB in Betracht. Ihre Anordnung setzt neben dem Unbekanntsein von Erben zwingend einen Antrag eines Nachlassgläubigers voraus und kann daher im Gegensatz zur Sicherungspflegschaft nicht von Amts wegen erfolgen. Eine Prozesspflegschaft soll die gerichtliche Geltendmachung von Ansprüchen zugunsten von Nachlassgläubigern ermöglichen. An Stelle eines Sicherheitsbedürfnisses ist daher ein Rechtsschutzinteresse des betroffenen Nachlassgläubigers erforderlich,<sup>7</sup> das regelmäßig bereits aus dessen behaupteter Absicht resultiert, einen Anspruch gerichtlich geltend machen zu wollen.<sup>8</sup> Dabei gelten die Erben jedoch dann nicht als unbekannt, wenn der Nachlassgläubiger die zur sachgemäßen Rechtsverfolgung notwendigen Tatsachen kennen muss,<sup>9</sup> ohne dass ihm bei unübersichtlichen Konstellationen umfangreiche Recherchen etc. abverlangt werden können.<sup>10</sup> Ist zwar der Erbe desjenigen Nachlasses, gegen den sich der geltend zu machende Anspruch richtet, bekannt, jedoch verstorben, gilt bei Unbekanntsein dessen Erben § 1961 BGB analog.<sup>11</sup> Dem Prozesspfleger iSd § 1961 BGB entspricht der auf Antrag des Finanzamtes bestellte Pfleger iSd § 81 AO.<sup>12</sup>

<sup>1</sup> Der Beitrag basiert auf einem Referat des Verfassers anlässlich der Nachlassrichterfortbildungen des Landgerichts Freiburg am 18./25.11.2009, des Landgerichts Offenburg am 12.03.2010 und des Landgerichts Karlsruhe am 28.04.2010. Der Verfasser ist Notar in Lörrach, nach Art. 147 EGBGB iVm §§ 1 Abs. 1 und 2, 38 LFGG BW zugleich Nachlassrichter und Lehrbeauftragter an der Notarakademie Baden-Württemberg in Stuttgart.

<sup>2</sup> KG OLGZ 1971, 210, 214.

<sup>3</sup> KG OLGZ 1971, 210, 214; KG OLGZ 8, 269.

<sup>4</sup> BGH NJW 2005, 756, 758; KG Rpfleger 1975, 175, 176; Wurm/Wagner/Zartmann/Fröhler, Das Rechtsformularbuch 16. Aufl. 2011, Kap. 94 Rz. 12; aA Groll/Zimmermann C III Rz. 98.

<sup>5</sup> Vgl. jedoch zur Nachlassverwaltung unten II 1 d.

<sup>6</sup> Prütting/Helms/Fröhler, 1. Aufl. 2009, § 344 FamFG Rz. 53.

<sup>7</sup> KG OLGZ 81, 151.

<sup>8</sup> OLG Hamm ZERB 2010, 269; LG Köln NJW-RR 2009, 375.

<sup>9</sup> LG Oldenburg Rpfleger 1982, 105.

<sup>10</sup> OLG Hamm FamRZ 2008, 1636; BayObLG Rpfleger 1984, 102.

<sup>11</sup> Palandt/Weidlich, 70. Aufl. 2011, § 1961 BGB Rz. 2.

<sup>12</sup> Palandt/Weidlich, aaO, § 1961 BGB Rz. 4.

## d) Nachlassverwaltungen

Trotz abweichender Terminologie gilt die Nachlassverwaltung, wie insbesondere der Wortlaut des § 106 KostO zeigt, als weitere Unterart einer Nachlasspflegschaft. Sie ist in §§ 1975, 1981 BGB geregelt und setzt anders als die Sicherungspflegschaft ebenso wie die Prozesspflegschaft einen Antrag voraus, der jedoch nach § 1981 Abs. 1 BGB im Gegensatz zur Prozesspflegschaft primär durch die Erben, die insoweit nur alle gemeinsam und nach § 2062 BGB ausschließlich bis zur Teilung des Nachlasses<sup>13</sup> berechtigt sind, und nur unter den Voraussetzungen des § 1981 Abs. 2 BGB<sup>14</sup> durch einen Nachlassgläubiger gestellt werden kann.

Die Nachlassverwaltung bewirkt nach § 1984 Abs. 1 BGB unmittelbar mit ihrer Anordnung<sup>15</sup> abweichend von einer Sicherungs- bzw. Prozesspflegschaft eine Verfügungsbeschränkung der Erben hinsichtlich der einzelnen Nachlassbestandteile samt Erlöschen trans- oder postmortaler Vollmachten des Erblassers.<sup>16</sup> Zum Ausschluss eines ggf. analog §§ 892, 893 BGB, 81 Abs. 1 Satz 2 InsO drohenden gutgläubigen Erwerbs muss für zum Nachlass gehörenden Grundbesitz unverzüglich in Abt. II des betroffenen Grundbuchs ein Nachlassverwaltervermerk eingetragen werden. Das Nachlassgericht hat dies zu überwachen, den Nachlassverwalter ggf. nach §§ 1915, 1837 BGB entsprechend zur Bewirkung der Eintragung anzuweisen und notfalls selbst analog §§ 38 GBO, 32 Abs. 2 Satz 1 InsO das Grundbuchamt um Eintragung zu ersuchen.<sup>17</sup> Umgekehrt bleiben die Erben jedoch hinsichtlich ihres jeweiligen Erbteils verfügungsbefugt.<sup>18</sup> Nach § 1983 BGB ist die Anordnung der Nachlassverwaltung durch das Nachlassgericht öffentlich bekannt zu machen.

Die Nachlassverwaltung bezweckt nach § 1975 BGB die Beschränkung der Haftung des Erben für Nachlassverbindlichkeiten auf den Nachlass und nach § 1985 BGB die Berichtigung der Nachlassverbindlichkeiten aus dem Nachlass sowie die Verwaltung des Nachlasses. Wenn sich herausstellt, dass der Nachlass überschuldet ist, hat der Nachlassverwalter gemäß §§ 1985 Abs. 2, 1980 BGB zum Schutz der Nachlassgläubiger - somit anders als der Nachlasspfleger<sup>19</sup> nicht im Interesse der Erben - unverzüglich die Eröffnung des Nachlassinsolvenzverfahrens<sup>20</sup> zu beantragen.

## 2. Rechtliche Einordnung der Nachlasspflegschaft

Eine Nachlasspflegschaft ist gemäß § 342 Abs. 1 Nr. 2 FamFG (Sicherungs- oder Prozesspflegschaft) bzw. § 342 Abs. 1 Nr. 8 FamFG (Nachlassverwaltung) Nachlasssache und zugleich nach § 340 Nr. 1 FamFG betreuungsgerichtliche

Zuweisungssache.<sup>21</sup> Es finden daher sowohl nachlass- als auch betreuungsrechtliche Regelungen Anwendung.<sup>22</sup> Der Nachlasspfleger ist gesetzlicher Vertreter der unbekanntem Erben<sup>23</sup>, soweit er im Rahmen einer Sicherungs- oder Prozesspflegschaft bestellt ist. Im Gegensatz dazu ist der Nachlassverwalter sogar amtlich bestelltes Organ mit eigenständigen Parteirechten.<sup>24</sup>

## 3. Zuständigkeiten

### a) Sachliche Zuständigkeit

Das Amtsgericht ist nach § 1962 BGB iVm § 23a Abs. 1 Nr. 2 iVm Abs. 2 Nr. 1 bzw. 2 GVG als Nachlassgericht sachlich für die Führung einer Nachlasspflegschaft zuständig. In Baden-Württemberg tritt dabei nach Art. 147 EGBGB iVm §§ 1 Abs. 1 und 2, 38 LFGB BW das staatliche Notariat an die Stelle des Amtsgerichts.

### b) Örtliche Zuständigkeit

Die allgemeine örtliche Zuständigkeit richtet sich nach § 343 FamFG. Danach wird gemäß § 343 Abs. 1 FamFG primär an den Wohnsitz des Erblassers iSd. §§ 7 ff. BGB, mangels eines derartigen inländischen Wohnsitzes an den Aufenthalt des Erblassers beim Erbfall angeknüpft. Wiederum ersatzweise ist bei einem deutschen Erblasser nach § 343 Abs. 2 FamFG das Amtsgericht Schöneberg in Berlin (insoweit kann aus wichtigen Gründen an ein anderes Gericht verwiesen werden) bzw. bei einem ausländischen Erblasser nach § 343 Abs. 3 FamFG jedes Nachlassgericht, in dessen Bezirk sich mindestens ein Nachlassgegenstand befindet, für den gesamten Nachlass allgemein örtlich zuständig.<sup>25</sup>

Darüber hinaus sieht § 344 Abs. 4 FamFG eine besondere örtliche Zuständigkeit desjenigen Gerichts vor, an dessen von § 343 FamFG abweichendem Ort das Sicherungsbedürfnis eintritt. Dabei ist jegliche Verweisungsmöglichkeit an das allgemein zuständige Nachlassgericht ausgeschlossen.<sup>26</sup>

### c) Funktionelle Zuständigkeit

Funktionell ist nach § 3 Nr. 2 Buchst. c RPfIG für Nachlasspflegschaften grundsätzlich der Rechtspfleger zuständig, soweit nicht ausnahmsweise nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 iVm § 14 Abs. 1 Nr. 5 und 10 RPfIG bei Meinungsverschiedenheiten mehrerer in gemeinsamer Mitpflegschaft bestellter Nachlasspfleger<sup>27</sup> bzw. wegen ausländischer Staatsangehörigkeit des Erblassers<sup>28</sup> ein Richtervorbehalt besteht. Im badischen Rechtsgebiet Baden-Württembergs bleibt im Falle der Zuweisung eines Rechtspflegers an die nachlassgerichtliche Abteilung des staatlichen Notariats nach § 35 Abs. 3 RPfIG

<sup>13</sup> Wurm/Wagner/Zartmann/Fröhler, Das Rechtsformularbuch 16. Aufl. 2011, Kap. 94 Rz. 19.

<sup>14</sup> Es muss Grund zu der Annahme bestehen, dass die Befriedigung aus dem Nachlass durch Verhalten oder Vermögenslage mindestens eines von mehreren - somit nicht notwendig von allen, BayObLGZ 1966, 75 - Erben gefährdet wird, und seit der letzten Erbschaftsannahme ein kleinerer Zeitraum als zwei Jahre verstrichen sein.

<sup>15</sup> RGZ 130, 193.

<sup>16</sup> Palandt/Weidlich, aaO, § 1984 BGB Rz. 1.

<sup>17</sup> Demharter, 27. Aufl. 2010, § 38 GBO Rz. 12; Palandt/Weidlich, aaO, § 1983 BGB Rz. 2.

<sup>18</sup> Wurm/Wagner/Zartmann/Fröhler, Das Rechtsformularbuch 16. Aufl. 2011, Kap. 94 Rz. 22.

<sup>19</sup> Dazu oben II 1 b.

<sup>20</sup> Vgl. dazu Wurm/Wagner/Zartmann/Fröhler, aaO, Kap. 94 Rz. 35 ff.

<sup>21</sup> Zimmermann, Rpfleger 2009, 437, 439.

<sup>22</sup> Vgl. dazu unten II 5.

<sup>23</sup> Nach OLG Dresden ZEV 2000, 402 darüber hinaus auch der unbekanntem Erbteilerwerber, aA MünchKomm/Leipold, 5. Aufl. 2010, § 1960 BGB Rz. 31; nur Herausgabepflicht des Nachlasspflegers an den Erbteilerwerber.

<sup>24</sup> Wurm/Wagner/Zartmann/Fröhler, aaO, Kap. 94 Rz. 18.

<sup>25</sup> Vgl. insgesamt zur örtlichen Zuständigkeit in Nachlass- und Teilungssachen Prütting/Helms/Fröhler, 1. Aufl. 2009, § 343 FamFG Rz. 142 bis 147.

<sup>26</sup> Einzelheiten zur besonderen örtlichen Zuständigkeit nach § 344 Abs. 4 FamFG unten VII.

<sup>27</sup> Vgl. dazu Zimmermann, Die Nachlasspflegschaft, 2. Aufl. 2009, Rz. 147.

<sup>28</sup> OLG Hamm Rpfleger 1976, 94, Erman/Schlüter, 12. Aufl. 2008, § 1960 BGB Rz. 20; Palandt/Weidlich, aaO, § 1961 BGB Rz. 3; Prütting/Helms/Fröhler, aaO, § 343 FamFG Rz. 145; Firsching/Graf, Nachlassrecht, 9. Aufl. 2008, Rz. 4.616; Zimmermann, aaO, Rz. 109; aA MünchKomm/Leipold, 5. Aufl. 2010, § 1960 BGB Rz. 7; Meyer-Stolte, Rpfleger 1976, 94: kein Richtervorbehalt, sondern funktionelle Zuständigkeit des Rechtspflegers.

daneben der (Richter-) Notar zuständig. In diesem Fall sollte eine spezifische Zuständigkeitsregelung durch Geschäftsverteilungsplan erfolgen.

#### d) Internationale Zuständigkeit

Als Ergebnis eines der wichtigsten Reformziele des FGG-RG im Bereich des Nachlassverfahrensrechts folgt nunmehr die internationale Zuständigkeit gemäß § 105 FamFG der örtlichen Zuständigkeit. Damit ist der frühere, kraft Richterrechts praktizierte, ungeschriebene Gleichlaufgrundsatz nicht mehr maßgebend,<sup>29</sup> nach dem deutsche Gerichte für Nachlasssachen nur bei Anwendung deutschen Erbrechts (Sachrecht) zuständig waren<sup>30</sup> und der lediglich durch auf inländischen Nachlass beschränkte Fremdrechtszeugnisse nach §§ 2369 Abs. 1 aF, 2368 Abs. 3 Halbs. 1 BGB durchbrochen wurde.

### 4. Beteiligte

#### a) Beteiligtenbegriff

Hinsichtlich des Beteiligtenbegriffs ist zwingend zwischen Antragsverfahren einerseits, die sich nach § 345 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 bzw. Satz 2 und 3 FamFG richten, und von Amts wegen zu führenden Verfahren, für die § 7 Abs. 2 Nr. 1 FamFG maßgebend ist, zu differenzieren. Da Sicherungspflegschaften iSd § 1960 Abs. 2 BGB - selbst nach Anregung durch einen Beteiligten - als praktischer Regelfall einer Nachlasspflegschaft von Amts wegen angeordnet werden, ist für die diesbezügliche Beteiligteneigenschaft alleine auf § 7 Abs. 2 Nr. 1 FamFG abzustellen. Insoweit ist eine unmittelbare Betroffenheit in eigenen Rechten erforderlich und dann eine Hinzuziehung zwingend. § 345 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 FamFG, wonach der Prozesspfleger bzw. Nachlassverwalter kraft zwingend zu veranlassender Hinzuziehung Beteiligter wird, bzw. § 345 Abs. 4 Satz 2 und 3 FamFG, wonach insbesondere ein bekannter Miterbe bzw. Testamentvollstrecker<sup>31</sup> im Falle einer nach dem Ermessen des Nachlassgerichts bzw. auf Antrag zwingend zu veranlassender Hinzuziehung Beteiligter wird, ist daher trotz seines scheinbar eindeutigen Wortlauts lediglich für die praktisch selteneren Fälle der Prozesspflegschaft nach § 1961 BGB und der Nachlassverwaltung gemäß § 1975 iVm § 1981 BGB einschlägig.<sup>32</sup> Dagegen wird das jeweilige Genehmigungsverfahren<sup>33</sup> unabhängig davon, ob das zugrunde liegende Nachlasspflegschaftsverfahren ein amtswegiges oder ein Antragsverfahren ist, stets von Amts wegen geführt, obschon die Genehmigung ohne entsprechendes Ersuchen des Nachlasspflegers bzw. Nachlassverwalters nicht erteilt werden darf.<sup>34</sup>

#### b) Hinzuziehung

Aus dem Umkehrschluss zu § 7 Abs. 5 Satz 1 FamFG ergibt sich, dass die Hinzuziehung keinen förmlichen Beschluss voraussetzt, sondern auch konkludent durch Übersendung von Schriftstücken bzw. Terminladungen erfolgen kann.<sup>35</sup>

<sup>29</sup> Zu den Regelungen des Übergangsrechts, kraft dessen ausnahmsweise das frühere Recht fortgilt, vgl. unten XIV.

<sup>30</sup> BayObLG NJW 1987, 1148, 1149.

<sup>31</sup> Palandt/Weidlich, aaO, § 1961 BGB Rz. 3; Prütting/Helms/Fröhler, aaO, § 345 FamFG Rz. 65.

<sup>32</sup> Prütting/Helms/Fröhler, aaO, § 345 FamFG Rz. 54.

<sup>33</sup> Dazu sogleich unten X.

<sup>34</sup> BGH DNotZ 1967, 320, 321 ff.; Palandt/Diederichsen, aaO, § 1828 BGB Rz. 19; Jochum/Pohl, Nachlasspflegschaft, 4. Aufl. 2009, Rz. 562.

<sup>35</sup> Begr. zum GesetzE der BReg. zur damaligen Fassung des § 7 Abs. 3 Satz 2, BT-Drs. 16/6308, S. 179.

Gleichwohl kann ein ausdrücklicher Hinzuziehungsbeschluss sinnvoll sein.

### 5. Maßgebende Rechtsnormen

#### a) Verfahrensregelungen

Neben den allgemeinen Regelungen der §§ 1 bis 110 FamFG gelten über § 340 Nr. 1 FamFG, soweit nicht vorrangig die nachlassverfahrensrechtlichen Normen der §§ 343 bis 345 FamFG für die örtliche Zuständigkeit und Beteiligteneigenschaft anwendbar sind, die betreuungsverfahrenrechtlichen Regelungen der §§ 275 ff. FamFG.

#### b) Materielles Recht

Neben den spezifischen Regelungen zur Nachlasspflegschaft nach den §§ 1960 ff. BGB bzw. zur Nachlassverwaltung nach den §§ 1975, 1981 ff. BGB ist insbesondere die Gelenknorm des § 1915 Abs. 1 BGB zu berücksichtigen, die auf materielles Vormundschaftsrecht (§§ 1773 bis 1895 BGB) und dabei vor allem auf die gerichtlichen Genehmigungstatbestände der §§ 1812, 1821, 1822 BGB verweist.<sup>36</sup> Auch unter Geltung der Verfahrensvorschriften des FamFG ist für eine wirksame Bestellung eines Berufsnachlasspflegers nicht nur dessen Beauftragung, sondern zusätzlich auch dessen Verpflichtung durch das Nachlassgericht iSd. §§ 1915 Abs. 1, 1789 BGB erforderlich, obwohl diese nach § 289 Abs. 1 Satz 2 FamFG für Berufsbetreuer nicht mehr erforderlich ist.<sup>37</sup>

#### c) Dienstaufsicht

Durch landesrechtliche Bestimmungen können in dem überdurchschnittlich haftungsrelevanten Bereich der nachlassgerichtlichen Überwachung von Nachlasspflegschaften insbesondere Überprüfungen durch und Vorlagepflichten an die jeweilige Dienstaufsichtsbehörde geregelt werden. Nach § 3 Abs. 1 bis 3 1. VV LFGG BW<sup>38</sup> ist für Baden-Württemberg u.a. vorgesehen, dass Nachlasspflegschaftsverfahren einschließlich Nachlassverwaltungen den aufsichtsführenden Präsidenten der Landgerichte unverzüglich vorzulegen sind, wenn das betroffene Nachlassbruttovermögen mehr als 400.000 € bzw. bei Zugehörigkeit von beweglichem Vermögen im Wert von mehr als 100.000 € mehr als 200.000 € beträgt oder unabhängig vom Nachlasswert (auch bereits im Ruhestand befindliche) Richter, Beamte bzw. Angestellte der Justizverwaltung oder diesen besonders nahestehende Personen Nachlasspfleger bzw. Nachlassverwalter sind. Nach § 3 Abs. 4 1. VV LFGG BW sind Nachlasspflegschaftsverfahren, in denen der Nachlasspfleger bzw. Nachlassverwalter entgegen §§ 1915, 1802 BGB das Vermögensverzeichnis für den Nachlass nicht vorlegt, den aufsichtsführenden Präsidenten der Landgerichte unverzüglich zu melden. In der Praxis wird die Meldepflicht häufig durch Aktenvorlage erfüllt.

### III. Maßgeblichkeit ausländischen Sachrechts

Hat ein nach § 105 FamFG zuständiges deutsches Nachlassgericht ausländisches Erbrecht anzuwenden, stellt sich -

<sup>36</sup> Zum Genehmigungsverfahren unten X.

<sup>37</sup> OLG Stuttgart, Beschl. vom 25.11.2010, 8 W 460/10.

<sup>38</sup> Erste Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des Landesgesetzes über die freiwillige Gerichtsbarkeit vom 10.08.2005, Die Justiz 2005, 346, geändert am 09.10.2006, Die Justiz 2006, 400, und am 20.07.2007, Die Justiz 2007, 302.

spiegelbildlich zur Problematik der Anwendbarkeit wesensfremder ausländischer Vorgaben - die Frage, ob ergänzend auf inländische Rechtsinstitute zurückgegriffen werden darf. Dabei gilt die Anordnung einer Nachlassverwaltung durch ein deutsches Gericht dann als unzulässig, wenn sich dieses Rechtsinstitut von den Regelungen des maßgebenden ausländischen Erbstatuts grundlegend unterscheidet.<sup>39</sup> Ein deutsches Gericht kann jedoch nachlasssichernde Maßnahmen ergreifen, insbesondere eine Nachlasspflegschaft zum Zweck der Nachlasssicherung selbst dann anordnen, wenn das berufene ausländische Erbrecht dieses Rechtsinstitut nicht kennt.<sup>40</sup> Es dürfen jedoch keine Staatsverträge entgegenstehen.<sup>41</sup> In verschiedenen bilateralen Staatsverträgen sind bindende Regelungen zur Nachlasssicherung und über diesbezügliche Mitteilungspflichten normiert. Hierbei handelt es sich insbesondere um Befugnisse des jeweiligen Konsuls desjenigen Staates, dem der ausländische Erblasser angehört (so insbesondere die Abkommen mit Spanien, Kolumbien, den USA, dem Iran, der Türkei, Irland, Siam (jetzt Thailand), dem Vereinigten Königreich und der Sowjetunion (jetzt Armenien, Aserbaidschan, Belarus, Georgien, Kasachstan, Kirgisistan, Moldau, Russische Föderation, Tadschikistan, Ukraine bzw. Usbekistan).<sup>42</sup>

## IV. Testamentsvollstreckung

### 1. Gesamtproblematik

Bei Testamentsvollstreckung entfällt idR das Fürsorgebedürfnis für eine Nachlasspflegschaft, da der Testamentsvollstrecker hinsichtlich der seiner Verwaltung unterliegenden Nachlassgegenstände gemäß § 2211 Abs. 1 BGB den Erben und damit auch einen Nachlasspfleger von der Verfügungsmacht ausschließt.

### 2. Unbekannter Testamentsvollstrecker

Problematisch ist dabei insbesondere die Zeitspanne während eines Unbekanntseins des Testamentsvollstreckers. Ein Testamentsvollstrecker ist insbesondere dann unbekannt, wenn er im Falle des § 2198 BGB noch nicht durch den dafür seitens des Erblassers vorgesehenen Dritten bestimmt bzw. im Falle des § 2200 BGB noch nicht durch das seitens des Erblassers ersuchte Nachlassgericht ernannt wurde, sein Amt nach § 2202 BGB noch nicht angenommen hat oder - soweit von einer Ersatztestamentsvollstreckungsanordnung auszugehen sein sollte - nach Amtsende des zunächst amtierenden Testamentsvollstreckers insbesondere durch Tod, Kündigung oder Entlassung iSd. §§ 2225, 2226 und 2227 BGB die Amtsnachfolge noch aussteht.

Die Verfügungsbeschränkung der Erben aus § 2211 Abs. 1 BGB tritt unabhängig von der Annahme bzw. dem Beginn des Testamentsvollstreckeramtes iSd § 2202 Abs. 1 BGB sofort mit dem Erbfall ein.<sup>43</sup> Es entsteht daher ein Schutzvakuum. Soweit nicht kurzfristig bspw. durch Fristablauf nach § 2202 Abs. 3 BGB eine Lösung erreicht werden kann, kann ein nachlassgerichtlicher Sicherungsbedarf eintreten.

Auch in derartigen Fällen unbekannter Testamentsvollstrecker kann wegen der Vergleichbar- und Ähnlichkeit mit dem Unbekanntsein von Erben durch das sachnäher befasste Nachlassgericht analog § 1960 BGB eine Nachlasssicherungspflegschaft angeordnet werden<sup>44</sup>, ohne dass stattdessen nach § 1913 Satz 1 BGB auf eine dann in die insoweit unpassende sachliche Zuständigkeit des Betreuungsgerichts fallende Pflegschaft zurückgegriffen werden muss<sup>45</sup>. Da der Nachlasspfleger wegen Unbekanntseins des Testamentsvollstreckers - und nicht der Erben - bestellt wird, erfasst ihn die sofort mit dem Erbfall eintretende Verfügungsbeschränkung der Erben aus § 2211 Abs. 1 BGB nicht.<sup>46</sup>

### 3. Erbrechtsstreit: Erbprätendent entweder als Alleinerbe oder als Testamentsvollstrecker

Wenn ein Erbprätendent bei Vorhandensein mehrerer sich widersprechender Testamente entweder Alleinerbe oder Testamentsvollstrecker ist, stellt sich die Frage, ob gleichwohl ein Fürsorgebedürfnis zur Anordnung einer Nachlasspflegschaft besteht. Einerseits wäre dieser Erbprätendent unabhängig vom Ausgang des Rechtsstreits nach beiden Varianten vertretungsberechtigt. Andererseits unterliegt ein Testamentsvollstrecker anders als ein Alleinerbe Vertretungsbeschränkungen, indem er insbesondere grundsätzlich nach § 2205 Satz 2 BGB zu keiner unentgeltlichen Verfügung berechtigt ist, soweit der Erblasser keine Befreiung erteilt hat, keine Insihgeschäfte iSd. § 181 BGB vornehmen kann und unabdingbar zur ordnungsgemäßen Verwaltung des Nachlasses verpflichtet ist. Zudem kann dem Erbprätendenten bis zu einer rechtskräftigen Entscheidung des Rechtsstreits kein nach außen ggf. erforderliches legitimierendes Zeugnis erteilt werden, das seine Verfügungsberechtigung ausweist.

Zur Verdeutlichung der Problematik mag das folgende Fallbeispiel dienen: Die Eheleute M und F setzen sich durch gemeinschaftliches Testament gegenseitig zu Alleinerben sowie A, B und C zu gleichen Teilen als Schlusserven und C im Schlusserbfall zugleich als Testamentsvollstrecker ein. M stirbt zuerst. Anschließend setzt F den C testamentarisch zum Alleinerben ein. Nach dem Tod der F streiten A, B und C über die Wechselbezüglichkeit der Alleinerbeneinsetzung zugunsten der F und der Schlusserbeneinsetzung von A und B aus dem gemeinschaftlichen Testament<sup>47</sup> bzw. die Wirksamkeit des Einzeltestaments der F. A und B beantragen die Erteilung eines gemeinschaftlichen Erbscheins, wonach A, B und C zu gleichen Teilen Erben der F geworden seien und Testamentsvollstreckung angeordnet sei. Diesem Antrag tritt C entgegen. Da er das Einzeltestament der F für wirksam und damit das gemeinschaftliche Testament insoweit für widerrufen hält, nimmt er das Amt des Testamentsvollstreckers derzeit nicht an.

C kann jedoch nur dann nach beiden Varianten - wenn auch mit unterschiedlicher Reichweite - verfügungsberechtigt

<sup>39</sup> KG OLGZ 1977, 309, 310 f. für Österreich.

<sup>40</sup> BGHZ 49, 1, 2.

<sup>41</sup> Pinckernelle/Spreen, DNotZ 1967, 195, 200.

<sup>42</sup> Texte jeweils bei Ferid/Firsching/Dörner/Hausmann, Band II Deutschland, Texte Abschn. 1. A. II. 2. Nrn. 1, 2, 3, 4, 8, 11, 12, 13, 14, 15, 16 und 17.

<sup>43</sup> BGHZ 25, 275, 282.

<sup>44</sup> Staudinger/Marotzke, 2008, § 1960 BGB Rz. 25; Bengel/Reimann, Handbuch der Testamentsvollstreckung, 3. Aufl. 2001, Kap. 1 Rz. 15; Haegele/Winkler, Der Testamentsvollstrecker, 16. Aufl. 2001, Rz. 111a.

<sup>45</sup> So aber Damrau, in Festschrift für Lange, 1992, S. 797, 801, ders. ZEV 1996, 81, 83; Zim-mermann, aaO, Rz. 109.

<sup>46</sup> Staudinger/Marotzke, aaO, § 1960 BGB Rz. 25; aA Zimmermann, aaO, Rz. 109.

<sup>47</sup> Vgl. dazu Wurm/Wagner/Zartmann/Fröhler, aaO, Kap. 86 Rz. 9 unter Hinweis insbes. auf BGH NJW-RR 1987, 1410 und OLG München MittBayNot 2008, 229, 230.

sein, wenn er nicht nur die Alleinerbschaft, sondern auch zugleich das Amt des Testamentsvollstreckers annimmt. Letzteres könnte er trotz grundsätzlicher Bedingungsfeindlichkeit der Amtsannahme nach § 2202 Abs. 2 Satz 2 2. Halbsatz BGB insoweit tun, als er die Annahme ausschließlich für den Fall erklärt, dass das Einzeltestament der F unwirksam und damit das gemeinschaftliche, seine Testamentsvollstreckerernennung enthaltende Testament der Eheleute M und F nicht widerrufen worden sein sollte. Denn § 2202 Abs. 2 Satz 2 2. Halbsatz BGB verbietet lediglich rechtsgeschäftliche Bedingungen, nicht jedoch derartige Rechtsbedingungen, die ausschließlich die gesetzlichen Voraussetzungen der Testamentsvollstreckerernennung betreffen.<sup>48</sup>

Wenn C im o.g. Beispielsfall das Testamentsvollstreckeramt unter der o.g. unschädlichen Rechtsbedingung annimmt, besteht so lange kein Bedürfnis für eine Nachlasspflegschaft, als kein wichtiger Entlassungsgrund iSd. § 2227 BGB vorliegt und keine förmliche Legitimation nach außen durch Testamentsvollstreckerzeugnis oder Alleinerbschein zwingend ist, sondern tatsächliches Verwaltungshandeln ausreicht.

## V. Trans- bzw. postmortale Vollmacht

Hat der Erblasser über seinen Tod hinaus oder erst für die Zeit ab seinem Tod Vollmacht erteilt, kann, soweit die Vollmacht reicht und nicht widerrufen ist, das für eine Nachlasssicherungspflegschaft erforderliche Fürsorgebedürfnis ausgeschlossen sein. Ein Fürsorgebedürfnis fehlt, wenn der Nachlass durch eine vertrauenswürdige und dazu befähigte Person, bei der es sich auch um einen Erbprätendenten bzw. Bevollmächtigten handeln kann, verwaltet wird, ohne dass konkrete, nachprüfbare Anhaltspunkte für eine Gefährdung des Nachlasses bestehen.<sup>49</sup>

Problematisch erscheint jedoch der Umstand, dass in der Rechtsprechung teilweise, soweit ersichtlich, beginnend mit einem Urteil des Kammergerichts vom 03.08.1999, in derartigen Konstellationen darüber hinausgehend für eine Entbehrlichkeit einer Nachlasssicherungspflegschaft vorausgesetzt wird, dass missbräuchliche Verfügungen desjenigen, der mit oder ohne Vollmacht verwaltet, vor Erbscheinserteilung ausgeschlossen sind.<sup>50</sup> Wäre dies wörtlich zu verstehen, dann müsste bei Vorliegen einer Vollmacht stets ein Sicherheitsbedürfnis bejaht werden, da Vollmachten wesentypisch die abstrakte Gefahr ihrer missbräuchlichen Verwendung durch den Bevollmächtigten in sich tragen und damit missbräuchliche Verfügungen niemals ausgeschlossen werden können. Eine derartige Prämisse würde die durch die eingangs zitierte Rechtsprechung<sup>51</sup> propagierte Notwendigkeit konkreter, nachprüfbarer Anhaltspunkte für eine Gefährdung des Nachlasses durch generell abstrakte Grundannahmen ersetzen.

Das o.g. Kammergerichtsurteil vom 03.08.1999 betrifft jedoch eine Sonderkonstellation, in der bereits Nachlasssicherungspflegschaft angeordnet war und der Sicherungspfleger nunmehr im Rahmen einer Einzelmaßnahme auf Herausgabe eines Nachlassgrundstücks klagte. Das Kammergericht führt dazu - ohne Überprüfung der eigentlichen Pflegschaftsan-

ordnung - zunächst aus, dass ein ansonsten aufgrund Gefährdung des Nachlassbestandes bestehendes Sicherheitsbedürfnis bei Ausübung der bereits angeordneten Pflegschaft iSd. § 1960 BGB fehlt, „wenn dringliche Nachlassangelegenheiten bereits von einer bevollmächtigten handlungsfähigen Person erledigt werden und mißbräuchliche Verfügungen vor Erbscheinserteilung ausgeschlossen sind“, relativiert diese Prämisse jedoch sogleich wieder durch die Feststellung, dass kein Anlass zu Zweifeln an der ordnungsgemäßen Verwaltung durch den Bevollmächtigten bestehe.<sup>52</sup> Das Kammergericht hatte in einem früheren Beschluss vom 13.11.1970 anlässlich der Überprüfung einer unterbliebenen Sicherungspflegschaftsanordnung die Notwendigkeit einer derartigen Anordnung alleine damit begründet, dass der verwaltende Miterbe keine erforderliche Alleinverfügungsbefugnis für das betroffene Sparguthaben hatte und der Nachlasspfleger zudem überwiegende Erbenermittlungsaufgaben wahrnehmen sollte, ohne die Notwendigkeit eines allgemeinen Ausschlusses mißbräuchlicher Verfügungen zu propagieren.<sup>53</sup>

Das OLG Karlsruhe wiederholt in einem Beschluss vom 02.05.2003 unter ausdrücklicher Bezugnahme auf diese beiden - jedoch andersartige Sachverhalte betreffenden - Kammergerichtsentscheidungen zunächst, dass das für eine Nachlasspflegschaftsanordnung erforderliche Sicherheitsbedürfnis iSd. § 1960 BGB bei einem Ausschluss missbräuchlicher Verfügungen eines handlungsfähigen Bevollmächtigten fehlen kann, bejaht im dort entschiedenen Fall zwar wegen konkreter Anhaltspunkte für Vermögensstraftaten der Generalbevollmächtigten zulasten des vollmachtgebenden Erblassers ein Sicherheitsbedürfnis, stellt jedoch ausdrücklich klar, dass ein derartiges Sicherheitsbedürfnis dann hätte entfallen können, wenn die Generalbevollmächtigte die in Rede stehenden Vermögensdispositionen zu Lebzeiten des Erblassers mit dessen Billigung ausgeführt und sich daher nicht konkret als unzuverlässig gezeigt hätte.<sup>54</sup> Hieraus folgt zugleich, dass das OLG Karlsruhe trotz des o.g. missverständlichen Zitates ein Sicherheitsbedürfnis nicht bereits aus der generell-abstrakten Missbrauchsgefahr von Vollmachten und insbesondere Generalvollmachten ableitet, sondern letztlich an den konkreten einzelfallbezogenen Gegebenheiten misst.<sup>55</sup>

Wird in derartigen Fällen ein Fürsorgebedürfnis bejaht und erscheint eine bloße Überwachung des Bevollmächtigten<sup>56</sup> dabei nicht als ausreichend, hat der Nachlasspfleger die trans- bzw. postmortale Vollmacht unverzüglich zu widerrufen und die legitimierenden Urschriften bzw. Ausfertigungen schnellst möglich, ggfs. auf gerichtlichem Wege mittels einstweiliger Verfügung einzuziehen. Dies gilt im Falle bloßer auf einen einzelnen Erbteil beschränkter Teilnachlasspflegschaft<sup>57</sup> jedoch lediglich für denjenigen Erbteil, auf den sich die Bestellung bezieht.

Ein derart Bevollmächtigter ist, wenn es sich nicht zugleich um einen bekannten Erben, dessen Erbteil zu unrecht von der

<sup>48</sup> Vgl. zur Unterscheidung zwischen rechtsgeschäftlicher Bedingung und Rechtsbedingung Palandt/Ellenberger, aaO, vor § 158 BGB Rz. 5; Palandt/Weidlich, aaO, vor § 1947 BGB Rz. 1.

<sup>49</sup> OLG Karlsruhe Rpfleger 2005, 90; OLG Düsseldorf FamRZ 1998, 583.

<sup>50</sup> KG ZEV 1999, 395; OLG Karlsruhe Rpfleger 2003, 585, 587.

<sup>51</sup> OLG Karlsruhe Rpfleger 2005, 90; OLG Düsseldorf FamRZ 1998, 583.

<sup>52</sup> KG ZEV 1999, 395.

<sup>53</sup> KG OLGZ 1071, 210, 215.

<sup>54</sup> OLG Karlsruhe Rpfleger 2003, 585, 587.

<sup>55</sup> So auch derselbe Senat in der aktuelleren Entscheidung OLG Karlsruhe Rpfleger 2005, 90 ohne die missverständliche Prämisse des Ausschlusses missbräuchlicher Verfügungen; ebenso OLG Düsseldorf FamRZ 1998, 583.

<sup>56</sup> Vgl. dazu OLG Karlsruhe Rpfleger 2003, 585, 587; Everts, NJW 2010, 2318, 2320.

<sup>57</sup> Dazu sogleich unten VI.

Nachlasspflegschaft erfasst wird, oder Erbprätendenten handelt oder dieser nicht von derartigen beschwerdebefugten Personen zur Wahrnehmung ihrer Rechte beauftragt wird, alleine aufgrund der aus der Vollmacht resultierenden Vertretungsmacht mangels Beeinträchtigung eigener subjektiver Rechte gegen den Anordnungsbeschluss für eine Nachlasspflegschaft nicht beschwerdebefugt.<sup>58</sup>

## VI. Pflicht zur Beschränkung auf Erbteile unbekannter Erben

Besteht die Ungewissheit, wer Erbe geworden ist, nur hinsichtlich einzelner Erbteile, darf die Nachlasspflegschaft mangels weitergehenden Fürsorgebedürfnisses nur für die Summe der auf die unbekanntenen Erben entfallenden Erbteile angeordnet werden<sup>59</sup> - im o.g. Beispielsfall IV. 3 auf die von A und B beanspruchten Erbteile von insgesamt 2/3. Eine Ausdehnung auf die Erbteile bekannter Erben ist nur für Maßnahmen zulässig, die ausschließlich einheitlich für den gesamten Nachlass getroffen werden können, bspw. die nicht an einem ideellen Anteil realisierbare unmittelbare körperliche Ergriffung eines Gegenstandes, nicht jedoch zB bei der Entgegennahme von Mietzahlungen für ein zum Nachlass gehörendes Hausgrundstück.<sup>60</sup> Die Beschränkung auf die Erbteile unbekannter Erben gilt jedoch ausschließlich für Sicherungs- und Prozesspflegschaften, während eine Nachlassverwaltung auch bei Vorhandensein mehrerer Erben stets für den gesamten Nachlass und nicht lediglich einzelne Erbteile angeordnet werden muss.<sup>61</sup>

Werden einzelne Miterben erst im Laufe des Verfahrens bekannt, erlischt an deren Erbteilen trotz des diesbezüglichen Wegfalls des Tatbestandsmerkmals des Unbekanntseins des Erben eine zunächst zurecht am gesamten Nachlass angeordnete Nachlasspflegschaft nicht von selbst. In derartigen Fällen muss vielmehr eine bereits angeordnete Nachlasspflegschaft unter Hinnahme der damit verbundenen Verwaltungsschwerung - entgegen manch abweichender tatsächlicher Handhabung in der Praxis - von Amts wegen an den betroffenen Erbteilen der nunmehr bekannt gewordenen Miterben aufgehoben werden, so dass im Übrigen eine Teilnachlasspflegschaft an den Erbteilen der noch unbekanntenen Erben verbleibt.<sup>62</sup> Der Teilnachlasspfleger kann sich durch die bekannten Erben, deren Erbteile der Nachlasspflegschaft nach deren Teilaufhebung nicht mehr unterliegen, zwecks weiterer Abwicklung bevollmächtigen lassen, wobei auch dann die zwingenden Grenzen der Inanspruchnahme der Beschränkungen nach § 181 BGB zu beachten sind.<sup>63</sup>

Diejenigen Erben, für deren Erbteil keine Nachlasspflegschaft angeordnet wurde, sind hinsichtlich der von einer angeordneten Teilnachlasspflegschaft erfassten Erbteile nicht beschwerdeberechtigt.<sup>64</sup>

## VII. Besonderheiten der Nachlasspflegschaft iSd § 344 Abs. 4 FamFG

Nach § 344 Abs. 4 FamFG ist neben dem gemäß § 343 FamFG örtlich zuständigen Nachlassgericht jedes Amtsgericht zur Nachlasssicherung örtlich zuständig, in dessen Bezirk ein Bedürfnis für die Sicherung besteht, und dann zu allen in diesem Bezirk erforderlichen Sicherungsmaßnahmen verpflichtet, ohne an das allgemein zuständige Nachlassgericht verweisen zu dürfen.

Die Zuständigkeit nach § 344 Abs. 4 FamFG erfasst jedoch regelmäßig nicht die Anordnung einer primär dem Gläubigerinteresse dienenden Prozesspflegschaft iSd. § 1961 BGB, wobei jeweils eine Einzelfallprüfung geboten ist.<sup>65</sup>

Da das Gericht am Ort des Sicherungsbedürfnisses vorbehaltlich abweichender Maßnahmen des Nachlassgerichts tätig wird,<sup>66</sup> darf das allgemein zuständige Nachlassgericht von sich aus eingreifen und eingeleitete Sicherungsmaßnahmen abändern. Um die jeweilige Vorgehensweise zu koordinieren, sieht § 356 Abs. 2 FamFG eine Verpflichtung des nach § 344 Abs. 4 FamFG zuständigen Fürsorgegerichts zur Unterrichtung des nach § 343 FamFG allgemein zuständigen Nachlassgerichts vor.

Angesichts der ortsbezogenen Begrenztheit der Zuständigkeit nach § 344 Abs. 4 FamFG muss der räumliche Wirkungskreis eines nach § 1960 Abs. 2 BGB bestellten Nachlasspflegers auf den betroffenen Gerichtsbezirk beschränkt werden. Dies ist in der Bestallung zu vermerken.

Werden mehrere nach § 344 Abs. 4 FamFG örtlich zuständige Gerichte in derselben Sache dergestalt tätig, dass ihre Sicherungsmaßnahmen nicht miteinander vereinbar sind, ist nach § 2 Abs. 1 FamFG das Gericht zuständig, das zuerst insoweit mit der Sache befasst gewesen ist.

## VIII. Befriedigung von Nachlassgläubigern

Grundsätzlich ist es - im Gegensatz zu einer Nachlassverwaltung - nicht Aufgabe eines Nachlasspflegers, Nachlassgläubiger zu befriedigen und dazu Nachlassgegenstände zu veräußern. Eine Ausnahme gilt jedoch dann, wenn dies zur ordnungsgemäßen Verwaltung bzw. Erhaltung des Nachlasses oder zur Schadensverhütung geboten ist,<sup>67</sup> insbesondere der Erlös zur Gläubigerbefriedigung benötigt wird bzw. eine Vermietung/Verpachtung weder sinnvoll, noch möglich, noch wirtschaftlich ist.<sup>68</sup> Dabei kann das Interesse der unbekanntenen Erben an der Vermeidung von Kosten und Risiken einschließlich geringerer Erlöserzielung bei drohender Zwangsversteigerung dem ausdrücklichen geäußerten Erblasserwunsch auf Erhaltung des betroffenen Grundbesitzes vorgehen und einen Grundstücksverkauf durch den Nachlasspfleger gebieten.<sup>69</sup>

<sup>58</sup> OLG München, NJW 2010, 2364; BayObLG, FamRZ 2001, 453, 454; Prütting/Helms/Abrahamenko, aaO, § 59 FamFG Rz. 2.

<sup>59</sup> Zimmermann, FGPrax 2004, 198 f.

<sup>60</sup> OLG Köln NJW-RR 1989, 454.

<sup>61</sup> Wurm/Wagner/Zartmann/Fröhler, aaO, Kap. 94 Rz. 20.

<sup>62</sup> MünchKomm/Leipold, 5. Aufl. 2010, § 1960 BGB Rz. 89; Zimmermann, FGPrax 2004, 198, 200.

<sup>63</sup> Dazu Fröhler, BWNNotZ 2006, 97 ff.

<sup>64</sup> G JFG 12, 143 (dort entschieden für Pflegschaft nach § 1913 BGB).

<sup>65</sup> Prütting/Helms/Fröhler, aaO, § 344 FamFG Rz. 44; OLG Frankfurt Ppflieger 1994, 67: keine Zuständigkeit, wenn mit dem Nachlasspfleger lediglich über eine Dienstbarkeitsbestellung verhandelt werden soll; ohne Einzelfallprüfung stets verneinend OLG Hamm FGPrax 2008, 161; ohne Einzelfallprüfung stets bejahend, da auch die Klagepflegschaft immer ausschließlich die Belange der Erben wahre und daher den Nachlass sichere, OLG Düsseldorf, JMBl NRW 1954, 83; MünchKomm.BGB/Leipold, aaO, § 1961 BGB Rz. 2)

<sup>66</sup> Jansen/Müller-Lukoschek, 3. Aufl. 2006, § 74 FGG Rz. 3.

<sup>67</sup> OLG Köln ZEV 1997, 210, 212.

<sup>68</sup> Zimmermann, aaO, Rz. 509.

<sup>69</sup> OLG München FGPrax 2010, 74.



Im Rahmen des Genehmigungsverfahrens für Grundbesitzverkäufe nach den §§ 1915 Abs. 1, 1821 Nr. 1 und 4 BGB muss das Nachlassgericht zur Vermeidung etwaiger Nachteile für die unbekannt Erben insbesondere durch Sachverständigengutachten den Wert des Kaufobjektes ermitteln. Kann kein Kaufpreis erzielt werden, der den festgestellten Wert erreicht, ist unbedingt ein Ergänzungsgutachten einzuholen, das die Marktlage genauer berücksichtigt. Bei Genehmigungserteilung zu einer Veräußerung unter dem im Gutachten festgestellten Wert droht neben zivilrechtlicher Amtshaftung eine strafrechtliche Verantwortlichkeit wegen Untreue nach § 266 StGB.<sup>70</sup>

Soweit zur Schadensverhütung geboten kann der Nachlasspfleger ggf. auch zur Befriedigung von Pflichtteilsansprüchen gehalten sein. Dafür spricht zum einen der Umkehrschluss aus dem ausdrücklichen Passivprozessausschluss für Pflichtteilsforderungen gegenüber dem Testamentsvollstrecker nach § 2213 Abs. 1 Satz 3 BGB und zum anderen die Regelung nach § 1960 Abs. 3 BGB, wonach der in § 1958 BGB enthaltene Ausschluss der gerichtlichen Geltendmachung von Ansprüchen gegen den Nachlass auf den Nachlasspfleger keine Anwendung findet.

## IX. Erbaueinandersetzung

Besteht die Nachlasspflegschaft am gesamten Nachlass (Gesamtnachlasspflegschaft), ist der Nachlasspfleger zur Erbaueinandersetzung nicht berechtigt.<sup>72</sup> Im Gegensatz dazu kann eine Mitwirkung des Nachlasspflegers bei Bestehen einer bloßen Teilnachlasspflegschaft an denjenigen Erben, deren Erben anders als andere Miterben der Erbengemeinschaft noch nicht bekannt sind, zulässig sein, wenn die durch den Teilnachlasspfleger vertretenen unbekannt Miterben auch weiterhin gesamthänderisch in Erbengemeinschaft verbunden bleiben.<sup>73</sup> In derartigen Fällen ist jedoch das Erfordernis einer nachlassgerichtlichen Genehmigung nach §§ 1915, 1822 Nr. 2 BGB zu beachten.

Zum Zweck einer Mitwirkung an einer derartigen Erbaueinandersetzung für einzelne unbekannt Miterben bei Bekanntsein der übrigen Miterben ist eine Prozessteilnachlasspflegschaft unzulässig, da eine analoge Anwendung des § 1961 BGB mangels Betroffenheit von Nachlassgläubigern ausscheidet.<sup>74</sup> In Ausnahmefällen kann dann jedoch eine Sicherungsteilnachlasspflegschaft nach § 1960 BGB auch mit dem Hauptzweck der Erbenermittlung zur Herstellung der sicheren Verbindung zwischen Erben und Nachlass in Betracht kommen.<sup>75</sup>

## X. Genehmigungsverfahren

Der Nachlasspfleger ist innerhalb seines durch das Nachlassgericht vorgegebenen Wirkungskreises als gesetzlicher Vertreter der Erben vollumfänglich vertretungsberechtigt, soweit nicht gesetzliche Insichgeschäftsbeschränkungen iSd. § 181 BGB, von denen auch ein Gericht nicht wirksam befreien kann<sup>76</sup>, bzw. nachlassgerichtliche Genehmigungserfor-

dernisse, insbesondere nach den §§ 1915, 1812, 1821, 1822 BGB, bestehen. In der Praxis ist insbesondere die Genehmigungsfreiheit von Auszahlungen in Höhe von 3.000,00 € nach § 1813 Abs. 1 Nr. 2 BGB und seit dem 01.09.2009 von einem Giro- oder Kontokorrentkonto in unbegrenzter Höhe nach § 1813 Abs. 1 Nr. 3 BGB von großer Bedeutung, kraft derer auch eine direkte Überweisung an Gläubiger zulässig ist.<sup>77</sup>

Ergibt sich daraus ein Genehmigungserfordernis, darf das Nachlassgericht eine beantragte Genehmigung jedoch nicht erteilen, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen der Nachlasspflegschaft, deren (Fort-) Bestehen nunmehr von Amts wegen erneut zu überprüfen ist, nicht (mehr) erfüllt sind,<sup>78</sup> bspw. einzelne Miterben ermittelt wurden und daher nicht mehr iSd. § 1960 BGB unbekannt sind<sup>79</sup>.

Den tatsächlich unbekannt Erben ist bereits vor Genehmigungserteilung nach §§ 340, 276 FamFG ein Verfahrenspfleger zu bestellen, da das zwingend zu gewährende rechtliche Gehör grundsätzlich nicht durch den Nachlasspfleger als denjenigen vermittelt werden kann, dessen Handeln im Genehmigungsverfahren überprüft werden soll.<sup>80</sup> Teilweise wird vertreten, das Erfordernis einer Verfahrenspflegerbestellung für unbekannt Erben bereits vor Genehmigungserteilung auf Geschäfte von wesentlicher Bedeutung<sup>81</sup> bzw. auf Geschäfte zu reduzieren, die die später ermittelten Erben vor vollendete Tatsachen stellen<sup>82</sup>, wobei ein Verfahrenspfleger jedenfalls zur Herbeiführung der Rechtskraft der Genehmigung durch Bekanntgabe iSd. § 41 Abs. 3 FamFG bzw. Rechtsmittelverzicht benötigt wird.<sup>83</sup>

Ähnlich der Neuregelung im streitigen Erbscheinsverfahren nach § 352 Abs. 2 FamFG ist auch in Verfahren auf Erteilung nachlassgerichtlicher Genehmigungen die bisher bereits verfassungsrechtlich gebotene Vorbescheids<sup>84</sup> durch eine Suspensivlösung ersetzt worden. Dabei wird die gerichtliche Genehmigung entgegen der früheren Rechtslage unter Geltung des FG noch nicht mit ihrer Bekanntgabe an den gesetzlichen Vertreter, sondern gemäß § 40 Abs. 2 Satz 1 FamFG erst mit Rechtskraft wirksam, die nach § 45 FamFG durch Ablauf der Rechtsmittelfrist eintritt, die wiederum gegenüber den tatsächlich unbekannt Erben, denen der Genehmigungsbeschluss nach § 40 Abs. 3 FamFG bekannt zu geben ist, nur dann zu laufen beginnt, wenn diese zumindest durch einen Verfahrenspfleger iSd §§ 340, 276 FamFG ihrerseits gesetzlich vertreten sind. Die Beschwerdefrist beträgt nach § 63 Abs. 2 Nr. 2 iVm Abs. 3 Satz 1 FamFG bezüglich der Genehmigung eines Rechtsgeschäfts jeweils zwei Wochen ab schriftlicher Bekanntgabe des Genehmigungsbeschlusses an den jeweiligen Beteiligten. Nach überwiegender Ansicht ist der Verfahrenspfleger, obschon er kein gesetzlicher Vertreter der unbekannt Erben ist, zur Entgegennahme des bekanntzugebenden Genehmigungsbeschlusses iSd. § 41 Abs. 3 FamFG und zur Erklärung eines Rechtsmittelverzichts vertretungsberechtigt.<sup>85</sup> Bis zu einer endgültigen höchstrichter-

<sup>70</sup> BGH Rpfleger 1988, 242.

<sup>71</sup> Vgl. zur Gesamtproblematik Haas, ZEV 2009, 270.

<sup>72</sup> OLG Dresden ZEV 2000, 402, 405.

<sup>73</sup> KG OLGZ 1971, 210, 213.

<sup>74</sup> KG OLGZ 1971, 210, 211.

<sup>75</sup> KG OLGZ 1971, 210, 214.

<sup>76</sup> BGHZ 21, 229, 234; RGZ 71, 162, 164; Fröhler, BWNotZ 2006, 97, 104.

<sup>77</sup> Palandt/Diederichsen, aaO, § 1813 BGB Rz. 4.

<sup>78</sup> Zimmermann, aaO, Rz. 509.

<sup>79</sup> Vgl. zum diesbezüglichen Erfordernis der Teilaufhebung der Nachlasspflegschaft oben VI.

<sup>80</sup> BVerfG NJW 2000, 1709 (zur früheren Rechtslage vor Inkrafttreten des FGG-RG).

<sup>81</sup> Zimmermann, aaO, Rz. 513.

<sup>82</sup> Jochum/Pohl, aaO, Rz. 565 d.

<sup>83</sup> Vgl. dazu sogleich.

<sup>84</sup> BVerfG NJW 2000, 1709.

<sup>85</sup> OLG Hamm DNotl-Report 2010, 214; Schaal, notar 2010, 393, 404.

lichen oder gesetzlichen Klärung dieser Problematik kann als zusätzliche Absicherung ein Ergänzungsnachlasspfleger gemäß §§ 1909, 1960 BGB zur Entgegennahme des Genehmigungsbeschlusses und zur Erklärungen eines Rechtsmittelverzichts bestellt werden.<sup>86</sup>

Wird für tatsächlich unbekannte Erben versehentlich weder ein Verfahrenspfleger noch ein Ergänzungsnachlasspfleger bestellt, ist fraglich, ob die Rechtsmittelfrist für die tatsächlich unbekannteten Erben als „vergessene Beteiligte“ mit Ablauf der Rechtsmittelfrist für den letzten tatsächlich Beteiligten, hier den Nachlasspfleger, wie durch den Gesetzgeber angedeutet<sup>87</sup>, aus Gründen der Rechtssicherheit endet<sup>88</sup> oder aus dem verfassungsrechtlichen Gebot des fairen Verfahrens<sup>89</sup> gar nicht in Lauf gesetzt wird<sup>90</sup>.

Resultiert das Unbekanntsein von Erben alleine aus einem Rechtsstreit über die Wirksamkeit oder Auslegung einer letztwilligen Verfügung und sind alle Erbprätendenten der Person nach bekannt, wird die Rechtsmittelfrist durch Bekanntgabe an die insofern tatsächlich bekannten Erbprätendenten in Lauf gesetzt, ohne dass es eines Verfahrenspflegers bzw. Ergänzungsnachlasspflegers bedarf. Im Falle einer Nachlassverwaltung sind die Erben in der Regel bekannt.

Der bekanntgabeunabhängige Fristablauf fünf Monate und zwei Wochen nach Beschlusserrlass ist restriktiv zu handhaben und setzt gemäß § 63 Abs. 3 Satz 2 FamFG voraus, dass eine schriftliche Bekanntgabe objekt unmöglich ist.<sup>91</sup> Weiter ist zu beachten, dass nach § 75 FamFG - unter den dort genannten Voraussetzungen - alternativ unter Übergehung der Beschwerdeinstanz auf Antrag unmittelbar die Rechtsbeschwerde (Sprungrechtsbeschwerde) zulässig ist, für die nach § 75 Abs. 2 FamFG iVm §§ 566 Abs. 2 Satz 2, 548 ZPO eine einmonatige Antragsfrist gilt. Für die Erteilung eines Rechtskraftzeugnisses iSd. § 46 Satz 1 FamFG soll selbst hinsichtlich eines Antrages auf Zulassung der Sprungrechtsbeschwerde, der im Gegensatz zu der nach § 64 FamFG beim Gericht des ersten Rechtszuges einzulegenden Beschwerde beim Rechtsbeschwerdegericht zu stellen ist, kein Notfristzeugnis erforderlich sein.<sup>92</sup>

Die Frist läuft auch dann nicht, wenn die nach § 39 FamFG vorgeschriebene Rechtsbehelfsbelehrung fehlt oder hinsichtlich des geforderten Mindestinhalts unrichtig ist, wobei auf die Möglichkeit der Sprungrechtsbeschwerde nicht hingewiesen werden muss.<sup>93</sup>

Beim Vollzug der nachlassgerichtlichen Genehmigung ist im Rahmen der üblichen notariellen Doppelvollmacht<sup>94</sup> für das Amtsnotariat in Baden-Württemberg insbesondere zu beachten, dass nach § 10 Abs. 5 FamFG ebenso wie seit dem 01.07.2008 bereits nach § 13 Abs. 4 FGG derjenige Amtsnotar, der zugleich an dem Nachlassgericht, das die nachlassgerichtliche Genehmigung erteilt, Nachlassrichterfunktionen

wahrnimmt, als Vertreter des Nachlasspflegers bzw. Nachlassverwalters bei der Entgegennahme des Genehmigungsbeschlusses für diesen unabhängig davon ausgeschlossen ist, ob er an der Genehmigungsentscheidung konkret mitgewirkt hat oder nicht.

## XI. Vergütung des Nachlasspflegers

Die Vergütung des Nachlasspflegers bestimmt sich gem. § 1915 Abs. 1 BGB nach den über § 1836 BGB für den Vormund diesbezüglich geltenden Regelungen. Danach wird die Nachlasspflegschaft grundsätzlich unentgeltlich geführt, soweit nicht das Nachlassgericht bei der Bestellung ausdrücklich feststellt, dass der Nachlasspfleger die Nachlasspflegschaft berufsmäßig führt und daher für ihn das Vormünder- und Betreuungsvergütungsgesetz<sup>95</sup> gilt<sup>96</sup>. Fehlt eine derartige Feststellung, kann das Nachlassgericht nach § 1836 Abs. 2 BGB eine angemessene Vergütung bewilligen, soweit Umfang und Schwierigkeit dies rechtfertigen und der Nachlass nicht mittellos ist. Schuldner der festgesetzten Vergütung ist der Erbe. Bei Mittellosigkeit des Nachlasses haftet die Staatskasse, soweit kein Fall des § 1836 Abs. 2 BGB zugrunde liegt.

Nach § 6 iVm §§ 104, 106 KostO haftet für die Kosten einer Nachlasspflegschaft der Erbe, wobei diese Kosten im Nachlassinsolvenzverfahren gemäß § 324 Nr. 4 InsO Masseschulden sind.<sup>97</sup>

## XII. Offenes Mietverhältnis

In der nachlassgerichtlichen Praxis sind häufig Konstellationen problematisch, in denen der Erblasser Mieter einer nun im Interesse des Vermieters zu räumenden Wohnung war. Zur Verdeutlichung mag der folgende Beispielfall dienen: Der Vermieter der vom Erblasser bis zu seinem Tod mietweise genutzten Wohnung spricht beim Nachlassgericht vor und drängt unter Androhung von Schadensersatzforderungen auf rasche Hilfe. Das Mietverhältnis ist noch nicht abgewickelt. Es bestehen Mietrückstände. Die Wohnung ist stark verschmutzt und noch nicht geräumt. Die Vermögensverhältnisse des Erblassers sind nicht überschaubar. Ein Testament ist nicht vorhanden. Die nächsten Angehörigen haben die Erbschaft ausgeschlagen. Für die nachfolgenden gesetzlichen Erben läuft noch die Ausschlagungsfrist.

Denkbar ist auf (ggf. anzuregenden) Antrag eine Prozesspflegschaft nach § 1961 BGB, bei der an die Stelle des Fürsorgebedürfnisses iSd § 1960 Abs. 2 BGB ein Rechtsschutzbedürfnis zur Geltendmachung von Ansprüchen gegen den Nachlass tritt. Die Anordnung nach § 1961 BGB darf nicht von einem Kostenvorschuss abhängig gemacht werden, da für die Kosten nach § 6 Satz 1 KostO die Erben haften.<sup>98</sup>

## XIII. Aufhebung

Die Nachlasspflegschaft endet durch nachlassgerichtlichen Aufhebungsbeschluss iSd §§ 1915 Abs. 1, 1919 BGB und nicht bereits mit bloßer Aufgabenerledigung oder Wegfall der

<sup>86</sup> Schaal, notar 2010, 393, 405.

<sup>87</sup> BT-Drs. 16/9733, S. 289.

<sup>88</sup> OLG Hamm DNotI-Report 2010, 214; Keidel/Sternal, 16. Aufl. 2009, § 63 FamFG Rz. 44; Bumiller/Harders, 9. Aufl. 2009, § 63 FamFG Rz. 6.

<sup>89</sup> BVerfG NJW 2000, 1709.

<sup>90</sup> Prütting/Helms/Abraamenko, aaO, § 63 FamFG Rz. 7; Bolkart, MittBayNot 2009, 268, 272.

<sup>91</sup> Prütting/Helms/Abraamenko, aaO, § 63 FamFG Rz. 11.

<sup>92</sup> BGH DNotI-Report 2010, 41, 42.

<sup>93</sup> Prütting/Helms/Abraamenko, aaO, § 39 FamFG Rz. 6 u. 16.

<sup>94</sup> Dazu im Allgemeinen und zu den Risiken im Falle des Todes des Nachlasspflegers etc. ausführlich Schaal, notar 2010, 393, 405.

<sup>95</sup> BGBI. I 2005, S. 1073, geändert durch BGBI. I 2008, S. 2589.

<sup>96</sup> Dazu Palandt/Diederichsen, aaO, Anh zu § 1836 BGB Rz. 1 ff.

<sup>97</sup> Palandt/Edenhofer, aaO, § 1960 BGB Rz. 8.

<sup>98</sup> OLG Hamm FGPrax 2010, 80; LG Köln NJW-RR 2009, 375.

Anordnungsvoraussetzungen. Im Falle der Eröffnung des Nachlassinsolvenzverfahrens reduziert sich die Aufgabe des Nachlasspflegers grundsätzlich auf die Wahrung der Schuldnerrechte und die Verwaltung des insolvenzfreien Vermögens.

Zur Aufhebung der Nachlasspflegschaft genügt die hohe Wahrscheinlichkeit dafür, dass eine bestimmte Person Erbe geworden ist. Weder ist dafür letzte Gewissheit noch die Erteilung eines Erbscheins erforderlich.<sup>99</sup>

Bei schuldhafter Verzögerung der Aufhebung drohen Schadensersatzansprüche der Erben.<sup>100</sup> Teilweise wird vertreten, zur Vermeidung derartiger Verzögerungen die Schlussrechnung nicht vor Aufhebung der Nachlasspflegschaft anzufordern.<sup>101</sup>

#### XIV. Übergangsrecht

Nach Art. 111 FGG-RG gilt übergangsweise anstelle des FamFG das alte Recht, insbesondere für bis dahin bereits eingeleitete Verfahren (Abs. 1), bspw. bei Einleitung durch eine vor dem 01.09.2009 erfolgte Anregung bzw. Anhörung<sup>102</sup> zu einer Sicherungspflegschaft iSd § 1960 Abs. 2 BGB bzw. durch vor dem 01.09.2009 erfolgten Antrag zu einer Prozesspflegschaft iSd § 1961 BGB. Altverfahren in diesem Sinne sind solche, die durch Endentscheidung gemäß § 38 Abs. 1 Satz 1 FamFG abgeschlossen werden. Umstritten ist, ob jede Instanz als ein selbständiges Verfahren mit der Folge zu behandeln ist, dass sich zB das Rechtsmittelverfahren für ein vor dem 01.09.2009 eingeleitetes, durch Endentscheidung nach FGG abgeschlossenes Verfahren nunmehr nach dem FamFG statt dem FGG richtet und daher das Oberlandesgericht statt dem Landgericht Beschwerdegericht ist, wenn das Rechtsmittel ab dem 01.09.2009 eingelegt wird.<sup>103</sup>

<sup>99</sup> OLG München NJW-RR 2006, 80.

<sup>100</sup> RGZ 154, 110, 114.

<sup>101</sup> Zimmermann, aaO, Rz. 866.

<sup>102</sup> Zimmermann, Rpfleger 2009, 437, 440.

<sup>103</sup> Verneinend und damit die Zuständigkeit des LG unter Anwendung des FGG befürwortend OLG Köln FGPrax 2009, 287, 288, Thomas/Putzo/Hüßtege, ZPO, 30. Aufl. 2009, vor § 606 ZPO Rz. 3; bejahend und damit die Zuständigkeit des OLG unter Anwendung des FamFG befürwortend Zöller/Geimer, ZPO, 28. Aufl. 2010, FamFG Einl Rz. 54; Prütting/Helms, FamFG, aaO, Art. 111 FGG-RG Rz. 5.

# Die Erbaueinandersetzung und sonstige Erbabwicklung vor und nach der Erbschaftsteuerreform unter besonderer Berücksichtigung der neuen und erweiterten Steuerbegünstigungen – zugleich auch ein Überblick über die einschlägigen Änderungen des Bewertungsrechtes und mit Hinweisen auf die im Erbschaftsteuerrecht gleichfalls anzuwendenden Grundsätze des Ertragsteuerrechts – (Teil II)

(von Dr. Gerhard Theilacker, LRD a.D., Steuerberater, Aspach)\*

### 7.3.3. Der Verwaltungsvermögenstest

Mit dem Verwaltungsvermögenstest will der Gesetzgeber verhindern, dass die überwiegend vermögensverwaltenden Betriebe von der Erbschaftsteuer verschont werden. In der Gesetzgebung spricht er davon, das „Vermögen, das in erster Linie der weitgehend risikolosen Renditeerzielung dient und in der Regel weder die Schaffung von Arbeitsplätzen noch zusätzliche volkswirtschaftliche Leistungen bewirkt“ nach der Zielrichtung dieses Gesetzes nicht begünstigt sei.

Beim Verwaltungsvermögenstest gilt der Grundsatz des „Alles oder Nichts“. Wird er bestanden, ist das gesamte schon dem Grunde nach begünstigte Vermögen des Unternehmens, einschließlich des darin enthaltenen Verwaltungsvermögens, begünstigt. Wird er nicht bestanden, so ist das gesamte an sich dem Grunde nach begünstigte Vermögen der Wirtschaftseinheit zu 100 % nicht begünstigt, auch nicht, soweit das Unternehmensvermögen Produktivvermögen enthält.

Das Gesetz bestimmt in § 13 b Abs. 2 Satz 1 ErbStG n.F. den Maßstab für den Wegfall der grundsätzlichen Begünstigung mit folgender Formulierung:

„Ausgenommen (von der Begünstigung) bleibt Vermögen i.S. des Abs. 1 (also das dem Grunde nach begünstigte Vermögen), wenn das luf Vermögen oder das Betriebsvermögen der Betriebe oder Gesellschaften zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht“.

Diese etwas missverständliche Formulierung bedeutet Folgendes:

Der Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert des Unternehmens berechnet sich nach dem Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der einzelnen Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Unternehmens. Die Quote ist jeweils für jede Wirtschaftseinheit gesondert zu prüfen, sei es für das Einzelunternehmen, sei es für Beteiligungen an Personen - oder die Kapitalgesellschaften. Das gilt auch für mehrstufige Beteiligungen.

Es ist also folgende Verhältnisrechnung zur Ermittlung des Prozentsatzes anzuwenden:

$$\text{Anteil VV} = \frac{\text{Summe der gemeinen Werte der Einzel-WG des VV}}{\text{gem. Wert des Unternehmens (Einzel-Untern. Bet an PersG oder KapG.)}}$$

Bei der Regelverschönerung wird die Begünstigung für die ganze Wirtschaftseinheit versagt, wenn der gemeine Wert des Verwaltungsvermögens im Verhältnis zum Unternehmenswert mehr als 50 % beträgt. Bei der Optionsverschönerung geht die Begünstigung schon dann verloren, wenn das Verwaltungsvermögen höher ist als 10 % des Unternehmenswerts.

Die Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens sind mit den Werten des neuen Bewertungsrechtes gem. §§ 9, 11, 157 ff. BewG anzusetzen. Für Grundstücksteile des Verwaltungsvermögens ist der entsprechende Anteil am gemeinen Wert des Grundstücks (entsprechend der Wohn-/Nutzfläche) anzusetzen. Bedeutsam ist jedoch, dass von den Wirtschaftsgütern des Verwaltungsvermögens die damit zusammenhängenden Schulden und Lasten nicht abgezogen werden. Im Gegensatz dazu wirken sich Schulden und Lasten bei der Ermittlung des gemeinen Werts des Einzelunternehmens, der Personengesellschaft oder der Kapitalgesellschaft bei der Substanzwertermittlung direkt und bei der Ermittlung nach Ertragsaussichten oder im vereinfachten Ertragswertverfahren mittelbar wertmindernd aus. Es wird also hier nicht Gleiches mit Gleichem verglichen sondern „Äpfeln mit Birnen“. Das kann erhebliche negative Folgen haben.

Es wäre m.E. richtig, die aktiven Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens mit den aktiven Wirtschaftsgütern des sonstigen Vermögens (des Produktivvermögens) zu vergleichen, oder

den gemeinen Wert des Unternehmens mit der Summe der gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens, aber bei beiden unter Berücksichtigung der damit zusammenhängenden Schulden und Lasten.

Der Verwaltungsvermögenstest ist im Zeitpunkt der Schenkung oder des Erwerbs von Todes wegen durchzuführen. Dabei ist ausschließlich auf die Verhältnisse des Erblassers oder Schenkers abzustellen. Veränderungen hinsichtlich der Quote des Verwaltungsvermögens, die erst beim Erwerb eintreten sind unbeachtlich. Nach wie vor ist erforderlich, dass der Erwerb bei Einzelunternehmen den Betrieb fortführt. Bei begünstigten Beteiligungen an Personen- oder Kapitalgesellschaften gilt das Gleiche.

Bei der Ermittlung der Quote bei Personengesellschaften ist zu beachten, dass die zu prüfende Wirtschaftseinheit die Beteiligung des Gesellschafters ist. Zur Beteiligung gehört – wie im Ertragsteuerrecht - nicht nur der Anteil am Gesamthandsvermögen der Gesellschaft sondern auch ggf. positives oder negatives Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters.

\* Diese Abhandlung wird in mehreren Teilen veröffentlicht. Teil I ist veröffentlicht in BWNotZ 6-2010, 226 ff.

Das Aktivvermögen des SBV kann zum Produktivvermögen gehören ( bspw. der Personengesellschaft zu gewerblichen Zwecken überlassene Gebäude). Das SBV kann aber auch als Verwaltungsvermögen zu qualifizieren sein ( bspw. Aktien im Streubesitz) Dies kann zur Folge haben, dass bei einer Beteiligung die Quote des Verwaltungsvermögens über 50 % liegt und nicht mehr begünstigt ist, obwohl der reine gesellschaftsrechtliche Anteil an der Personengesellschaft noch begünstigt wäre und erst durch die Hinzurechnung des SBV die Quote über 50 % steigt.

### Beispiel 23

a) E ist an der E-GmbH u. Co KG zu 50 % beteiligt. Die Quote des Verwaltungsvermögen beim Gesamthandsvermögen der KG beträgt lediglich 30 %. E hatte früher ein Produktionsgebäude an die KG überlassen, die bei ihm daher notwendiges Sonderbetriebsvermögen bei der KG war. Infolge der Krise benötigt die KG das Gebäude gegenwärtig nicht. E hat sie daher für 3 Jahre an einen Dritten vermietet. Zwar ist die Halle seither nicht mehr notwendiges Betriebsvermögen. Da E sie aber nicht aus seinem SBV entnommen hat, ist sie weiterhin gewillkürtes Betriebsvermögen und gehört deshalb zu seiner Beteiligung. Da sie aber einem Dritten zur Nutzung überlassen ist, ist sie als Verwaltungsvermögen zu qualifizieren. Durch die Hinzurechnung des SBV steigt die Verwaltungsvermögensquote der Beteiligung auf 55 %. Die Beteiligung des E ist daher nicht begünstigt.

b) Sachverhalt wie a) mit der Abwandlung, dass E kein Produktionsgebäude im SBV hält, jedoch aus dem Kauf seines Anteils an der KG noch eine erhebliche Schuld. Diese ist notwendiges negatives SBV des E. Durch die Berücksichtigung dieser Schuld bei der Ermittlung des gemeinen Wertes seiner Beteiligung sinkt dieser so stark, dass die Verwaltungsvermögensquote mehr als 50 % beträgt. Die Beteiligung des E ist daher nach §§ 13 a u. b ErbStG n. F. nicht begünstigt. Die Beteiligungen der anderen Gesellschafter können nach wie vor begünstigt sein.

Es kann aber auch der Fall gegeben sein, dass erst durch die Mitberücksichtigung des SBV eines Gesellschafters dessen Anteil begünstigt wird, bspw. wenn im Fall a) das Produktionsgebäude noch von der KG genutzt würde oder auch nur leer stehen würde, aber noch gewillkürtes SBV wäre.

Bei einem Anteil an einer Kapitalgesellschaft wird dagegen die Quote ausschließlich bei der Kapitalgesellschaft ermittelt, und zwar nach dem Verhältnis der Summe der gemeinen Werte Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens der Gesellschaft zu ihrem Unternehmenswert.

Zum Schluss darf ich anhand eines Beispiels die Folgen dieser Quotenregelung nochmals erläutern und auf Gestaltungen hinweisen, die eine günstigeren Quote bewirken können. Es dürfte sich empfehlen, vor künftigen Schenkungen und vor zu erwartenden Erbfällen die notwendigen betrieblichen oder auch gesellschaftsrechtlichen Maßnahmen zu ergreifen und auch die letztwilligen Verfügungen entsprechend zu gestalten.

### Beispiel 24

E und sein Sohn S sind als Kommanditisten je zur Hälfte an der E GmbH u Co KG beteiligt .Die KG ist ein Zulieferbetrieb in der Automobilwirtschaft und hat gegenwärtig einen als Mindestwert anzusetzenden Substanzwert von 10 Mio. €. Am Vermögen der KG ist die GmbH nicht beteiligt. E stirbt unverhofft Ende 2009. Um die im Betrieb mit-

arbeitende Tochter T ihrem Bruder S gleichzustellen, hat er T seinen KG-Anteil im Voraus vermacht.

Die KG hat vor einigen Jahren aus geschäftlichen Interessen Aktien einer Automobilfirma zum damaligen Kurswert um 10 Mio. € gekauft u. und hierfür in voller Höhe eine Schuld aufgenommen, die noch nicht getilgt ist. Die Aktien haben im Todeszeitpunkt einen Kurswert von 4 Mio. €. Die Aktiengesellschaft hat ohne Zweifel so gut wie kein Verwaltungsvermögen. Der erworbene Aktienanteil liegt jedoch weit unter 1 % des gesamten Stammkapitals der AG. Eine Poolvereinbarung mit anderen Aktionären der AG hat die KG zuvor nicht getroffen. Außerdem hat die KG in der Boomzeit eine weitere Produktionshalle um 3 Mio. € erstellt, die jetzt noch einen Teilwert von 2 Mio. € hat. Da die KG in der Krise vorerst die Halle nicht benötigt, hat sie diese auf 2 Jahre an einen Dritten vermietet.

Der T vermachte Anteil von 50 % an der E GmbH u. Co. KG mit einem maßgebenden Substanzwert von 5 Mio € unterliegt in voller Höhe der Erbschaftsteuer.

Die Tochter erhält zwar als Erwerb von Todes wegen einen Mitunternehmeanteil mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen, was nach § 13 b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG n. F. dem Grunde nach begünstigt ist. Jedoch repräsentieren die Aktien mit einem Kurswert von 4 Mio. € im Besteuerungszeitpunkt nur einen Minianteil an der AG (weit unter 25 % des Stammkapitals der AG) und sind daher bei der KG als Verwaltungsvermögen zu qualifizieren. Dass die AG weitestgehend nur Produktivvermögen hat, ändert daran nichts.

Die vermietete Halle mit einem Teilwert von 2 Mio. € ist zwar ertragsteuerlich Betriebsvermögen, gehört aber zum schädlichen Verwaltungsvermögen, da sie im Zeitpunkt des Erbfalls einem Dritten zur Nutzung überlassen ist.

Die Summe der gemeinen Werte der Aktien und der Produktionshalle von 6 Mio. € ergibt im Verhältnis zum Substanzwert KG von 10 Mio. € einen Prozentsatz von 60 für das Verwaltungsvermögen. Damit ist das Sachvermögen in voller Höhe nach den §§ 13 a, 13 b ErbStG n .F. nicht begünstigt. Es ist unerheblich, dass vor allem die mit dem Verwaltungsvermögen zusammenhängenden Schulden den niederen Substanzwert bedingen, sie aber nicht von den Werten der damit finanzierten einzelnen Wirtschaftsgütern des Verwaltungsvermögens abgezogen werden können. Es ist auch ein geringer Trost, dass die Schulden aus dem Aktienkauf beim Substanzwertverfahren den Unternehmenswert in vollem Umfang mindern. Der Verschonungsabschlag von 85 % hätte zu einer geringeren Steuerbelastung geführt.

Aus dem Beispiel erhellt, dass es sich empfiehlt, vor Schenkungen oder Erbfällen die Verhältnisse so zu gestalten, dass der Verwaltungsvermögenstest möglichst erfüllt wird. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die gemeinen Werte zunächst nur geschätzt werden können und deshalb ein genügendes Polster eingebaut werden sollte Außerdem ist es äußerst wichtig, die ertragsteuerlichen Folgen dieser Maßnahmen mit zu berücksichtigen.

Aus der Art der Quotenermittlung ist an folgende Maßnahmen zu denken :

a) Verringerung der Werte der einzelnen Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens,

- b) Erhöhung des gemeinen Werts des Unternehmens,
- c) Gestaltungen zu wählen, die die Verrechnung des aktiven Verwaltungsvermögens mit den damit zusammenhängenden Schulden ermöglichen .

zu a)

Die Gegenstände des Verwaltungsvermögens können veräußert werden. Allerdings führt dies häufig zur Realisierung der stillen Reserven. Zudem ist der Gewinn aus dem Verkauf einzelner betrieblicher Wirtschaftsgüter laufender Gewinn und voll steuerpflichtig. Es ist aber auch möglich, dass durch die Veräußerung ein Verlust realisiert wird. So kann im Beispielfall der Verkauf der vermieteten Halle zu einem Verlust führen, wenn eine Teilwertabschreibung dieser Halle nicht gewährt wurde, da die Nachhaltigkeit der (krisenbedingten) Wertminderung nicht glaubhaft gemacht werden konnte. Die Veräußerung der börsennotierten Aktien dürfte gleichfalls nur zu einem Gewinn und Verlust in Höhe der seit dem letzten Bilanzstichtag eingetretenen Erhöhungen oder Minderungen der Kurswerte führen, da nach h.M. eine Teilwert-AfA bei börsennotierten Aktien ohne weiteres möglich ist.

Die Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens werden im Regelfall nicht zum notwendigen sondern nur zum gewillkürten Betriebsvermögen gehören und können daher auch entnommen werden. Aber auch in diesem Fall ist zu beachten, dass die Entnahme zum Teilwert des Wirtschaftsgutes erfolgt und deshalb auch die etwaigen stillen Reserven voll zu versteuern sind. Außerdem wird durch die Entnahme eines fremdfinanzierten Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens die zur Finanzierung aufgenommene betriebliche Schuld automatisch Privatvermögen. Im Beispiel rechnen die Aktien und auch die an einen Dritten vermietete Halle zum gewillkürten Betriebsvermögen, da sie nicht (mehr) ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke der KG genutzt wird. Bei der Entnahme der Aktien könnte wie bei der Veräußerung ein Gewinn oder auch ein Verlust erzielt werden. Die Entnahme hätte aber weiter die Folge, dass die Finanzierungsschuld von 10 Mio. € zwangsläufig eine Privatschuld wird. Ertragsteuerlich hat dies den Nachteil, dass die Schuldzinsen nicht mehr als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Jedoch können sie dann in voller Höhe bei der Einkunftsart Vermietung als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Erbschaftsteuerlich hat die Entnahme der Aktien mit der Überführung der Finanzierungsschuld von 10 Mio. € den gewichtigen Vorteil, dass durch die Erhöhung des Unternehmenswertes um 10 Mio. € der Verschonungsabschlag von 85 % bzw. 100 % eine viel stärkere Wirkung hat und die Privatschuld den Wert des erworbenen Vermögens immer in dieser Höhe mindert

zu b)

Der Unternehmenswert kann durch Zuführung von Produktivvermögen insbesondere aber durch Einlage von Geldvermögen, das nicht schädlich ist, erhöht werden. Dies kann aber auch durch Tilgung von betrieblichen Schulden und – wie oben erläutert – durch Überführung der Finanzierungsverbindlichkeiten in das Privatvermögen geschehen.

zu c)

Die volle Berücksichtigung der mit der Finanzierung des Verwaltungsvermögens zusammenhängenden Schulden lässt sich z.B. dadurch bewirken, dass Verwaltungsvermögen mit den zuzuordnenden Verbindlichkeiten auf Tochterunternehmen ausgelagert wird. Zwar bleibt das Verwaltungsvermögen

auch bei der Tochter Verwaltungsvermögen. Die Mutter hält dann ein Tochterunternehmen, dessen (Unternehmens-) Wert sich aus der Differenz von Aktivvermögen und Schulden ergibt.

#### **7.4. Die Lohnsummenregelung und die Folgen des Nichterreichens der Summe der Lohnsummen**

##### **7.4.1. Grundsätze der Lohnsummenregelung**

Der Verschonungsabschlag entfällt anteilig, wenn die Summe der Lohnsummen innerhalb der 5 Jahre nach dem Erwerb die Mindestlohnsumme von 400 % der Ausgangslohnsumme unterschreitet ( 13 a Abs. 1 Satz 2 ErbStG neuester Fassung). Wurde die Optionsverschonung zu 100 % beantragt, erhöht sich die Lohnsummenfrist auf 7 Jahre und die zu erreichende Gesamtlohnsumme auf 700 % der Mindestlohnsumme. Der Abzugsbetrag wird von einem Verstoß gegen die Lohnsummenregelung nicht berührt, muss aber ggf. neu berechnet werden.

Der Verschonungsabschlag entfällt in dem Verhältnis, in dem die tatsächlich erzielte Lohnsumme die Mindestlohnsumme unterschreitet und zwar in dem prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird. Durch diese Regelung führt ein Nichterreichen der Mindestlohnsumme dazu, dass der Verschonungsabschlag nicht in vollem Umfang wegfällt, sondern nur teilweise. Der Erbschaftsteuerbescheid wird in diesem Fall nach §175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO rückwirkend geändert und führt zu einer entsprechenden Nachversteuerung. Die Finanzämter werden aber in Fällen von geringer Bedeutung, d.h. bis zu einem begünstigtem Erwerb von nicht mehr als 150 000 €, die Einhaltung der Lohnsumme nicht besonders überwachen.

Die Lohnsummenregelung ist nunmehr bei Betrieben von nicht mehr als 20 Beschäftigten nicht einzuhalten. Saison und Leiharbeiter zählen nicht mit. Es wird zwar die zu erzielende Lohnsumme für jeden gewerblichen oder luf Betrieb und für jede Personen- oder Kapitalgesellschaft gesondert errechnet. Werden jedoch mehrere wirtschaftliche Einheiten z..B. mehrer Betrieb oder Anteile an Personen oder Kapitalgesellschaften geerbt oder geschenkt, ist die maßgebende Gesamtlohnsumme die Summe aller wirtschaftlichen Einheiten. Bei Beteiligungen an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft ist dabei anteilig auf die Lohnsumme der Gesellschaft selbst abzustellen.

Bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme sind grds. die letzten 5 vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre maßgebend. Unmittelbare und auch mittelbare Beteiligungen von mehr als 25 % zählen sowohl bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme als auch bei der Berechnung der zu erzielenden Gesamtlohnsumme entsprechend ihrem Anteil mit. Nachträgliche Veränderungen im Bestand der Beteiligung oder der Beteiligungsquoten innerhalb des Verschonungszeitraums von 5 bzw. 7 Jahren sind allerdings zu berücksichtigen. Dies gilt auch, wenn die Beteiligungsquote auf 25 % oder weniger sinkt. Die Lohnsummen der Betriebsstätten in EU- oder EWR-Staaten werden eingerechnet. Ein angemessener Unternehmerlohn ist weder bei der Ausgangslohnsumme noch bei der Ermittlung der tatsächlichen Mindestlohnsumme einzubeziehen. Der Gesetzgeber hat die Lohnsummenregelung nicht indexiert. Damit führen neben tatsächlichen Lohnsteigerungen auch inflationsbedingte Lohnsteigerungen im Lohnsummenzeitraum im Verhältnis zur Ausgangslohnsumme zu einer Erhöhung der tatsächlichen Lohnsumme

Die Lohnsummenvoraussetzung ist am Ende der 5- oder

7-jährigen Lohnsummenfrist zu ermitteln (Lohnsummentest). Es können daher Jahre mit geringeren Lohnsummen durch andere mit höheren Lohnsummen kompensiert werden. Ein Unterschreiten der zu erzielenden Lohnsumme ist binnen einer Frist von 6 Monaten nach Ablauf der jeweiligen Lohnsummenfrist dem Erbschaftsteuerfinanzamt anzuzeigen.

Führt die Veräußerung oder Aufgabe des gesamten begünstigten Vermögens vor Ablauf der Fristen von 5 oder 7 Jahren ohne entsprechende Reinvestition dazu, dass die Mindestlohnsumme unterschritten wird, ist der Verschonungsabschlag zu kürzen. Der entfallende Verschonungsabschlag wegen der schädlichen Verfügung über das begünstigte Vermögen (§ 13 a Abs. 5 ErbStG n. F.) und wegen Unterschreitens der Mindestlohnsumme (§ 13 a Abs. 1 Satz 5 ErbSt n. F.) ist gesondert zu berechnen; der höhere der sich hierbei ergebenden Beträge wird bei der Kürzung angesetzt. Dieser im Erlaß vom 25.6.09 in Abschnitt 16 Absatz 2 u. 3 (BStBl I 09, 726) von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung ist zuzustimmen. Das Gesetz regelt zwar die vorzeitige Ermittlung nur für die Folgen der schädlichen Verfügungen, ordnet aber eine vorzeitige Abrechnung der Lohnsummen nicht ausdrücklich an. Es wäre aber geradezu unsinnig, in diesen Fällen mit der Abrechnung der endgültigen erzielten Lohnsumme bis zum Ablauf der Frist von 5 oder 7 Jahren zuzuwarten. Die erreichte Lohnsumme steht in diesen Fällen schon zu diesem Zeitpunkt fest. Außerdem ist ein sofortiger Vergleich der Auswirkungen der schädlichen Verfügung mit den Folgen des Unterschreitens der tatsächlich erreichten Lohnsumme erforderlich.

Eine vorzeitige Ermittlung der gesamten erzielten Lohnsumme mit Lohnsummentest innerhalb der Lohnsummenfrist ist demnach erforderlich bei Veräußerung oder Aufgabe des (ganzen) begünstigt erworbenen Betriebs, des (ganzen) begünstigt erworbenen Anteils an der Personen- oder Kapitalgesellschaft, aber auch wenn die Kapitalgesellschaft beendet wird oder der Erwerber aus der Poolgemeinschaft austritt oder diese beendet wird.

Bei schädlichen Verfügungen i.S. des § 13 a Abs. 5 ErbStG., die nur einen Teil des begünstigten Vermögens betreffen, ist die Kürzung der Mindestlohnsumme auf diesen Teil zu beschränken. Dies entspricht dem Grundsatz dieser Behaltensregelung, dass es nur zu einer Nachversteuerung für den Teil des ursprünglichen Vermögens kommt, über den schädlich verfügt wurde. Darunter fallen m.E. nur die schädlichen Verfügungen, denen Anteile an den Lohnsummen zugeordnet werden können. Das ist bei prozentualen Veräußerungen der begünstigt erworbenen Betriebe oder Anteile an Personen- oder Kapitalgesellschaften der Fall aber auch bei der Veräußerung eines Teilbetriebs. Bei Veräußerungen oder Entnahmen wesentlicher Betriebsgrundlage kommt dagegen ein vorzeitiger Lohnsummentest im Lohnsummenzeitraum nicht in Betracht, da in diesen Fällen eine Lohnsumme nicht zugeordnet werden kann.

#### 7.4.2. Der Lohnsummentest und seine Auswirkungen

##### (a) bei der Regelverschonung

Der Lohnsummentest muss grundsätzlich erst nach Ablauf der Lohnsummenfrist von 5 Jahren vorgenommen werden, sofern in dieser Frist vom Erwerber keine entsprechende schädliche Verfügung vorgenommen wurde. Nach dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz müssen nur noch in einem Zeitraum von 5 Jahren die Lohnsummen dieser Jahre 400 % der Ausgangslohnsumme erreichen, damit der Verschonungsabschlag nicht gekürzt wird. Diese Mindestlohn-

summe wird also erreicht, wenn im Durchschnitt dieser Jahre 80 % der Ausgangslohnsumme erzielt wird. Nach bisheriger Regelung betrug die Lohnsummenfrist 7 Jahre und es mussten in dieser Frist 650 % der Ausgangslohnsumme erreicht werden, so dass im Durchschnitt dieser 7 Jahre eine tatsächliche Lohnsumme von 92,85 % der Ausgangslohnsumme nötig war. Wegen der Rückwirkung des neuen Rechtes hat die alte Regelung keine Bedeutung.

##### Beispiel 25

Die Tochter T ist Alleinerbin ihres 2009 verstorbenen Vaters E. Zum Nachlass gehört ein gewerblicher Betrieb (Steuerwert 10 Mio. €). Der Betrieb hat kein Verwaltungsvermögen und mehr als 20 Beschäftigte. Einen Antrag auf Optionsverschonung hat T nicht gestellt. Die Ausgangslohnsumme der KG beträgt 2 Mio. €

Nach Ablauf von 5 Jahren beträgt die tatsächlich erzielte gesamte Lohnsumme dieser 5 Jahre

- a) 10 Mio. €
- b) 8 Mio. €
- c) 4 Mio. €

Der ursprüngliche Verschonungsabschlag beträgt: bei einem begünstigten Betriebsvermögen von 10 Mio. € in der Regelverschonung 8,5 Mio. €

Die zu erzielende Gesamtlohnsumme ermittelt sich wie folgt:  $2 \text{ Mio. € Ausgangslohnsumme} \times 4 = 8 \text{ Mio. €}$

im Fall a) wurde die Mindestlohnsumme überschritten im Fall b) genau erreicht. Der Verschonungsabschlag von 8 500 000 € wird in diesen Fällen nicht gekürzt, aber im Fall a) auch nicht erhöht.

Im Fall c) unterschreitet die tatsächlich erzielte Gesamtlohnsumme die Mindestlohnsumme um  $4 000 000 \text{ €} / 8 000 000 \text{ €} = 50 \%$ . Der Verschonungsabschlag kürzt sich um 50 % von  $8 500 000 \text{ €} = 4 250 000 \text{ €}$  und beträgt dann nur noch  $4 250 000 \text{ €}$ , so dass rückwirkend das steuerpflichtige Betriebsvermögen um diese Kürzung von  $1 500 000 \text{ €}$  auf  $5 750 000 \text{ €}$  erhöht wird und zur entsprechenden Nachversteuerung führt.

##### Beispiel 26

Sachverhalt wie Beisp. 25 mit der Abwandlung, dass T im vierten Jahr nach dem Erbfall den Betrieb verkauft. Bis zu diesem Zeitpunkt beträgt die tatsächlich erzielte gesamte Lohnsumme des Betriebs in der seit dem Erbfall verstrichenen Zeit

- a) 8 Mio. €
- b) 2 Mio. €

Im Fall a) wurde sogar im kürzeren Zeitraum die Mindestlohnsumme erreicht. Wegen eines Verstoßes gegen die Lohnsummenregelung wird deshalb der Verschonungsabschlag nicht gekürzt. Da jedoch T durch den Verkauf innerhalb der Behaltensfrist von gleichfalls 5 Jahren mit dem Verkauf gem. § 13 a Abs. 5 ErbStG n. F. gegen die Behaltensregelungen verstoßen hat, fallen der Verschonungsabschlag und in diesem Fall ggf. auch der Abzugsbetrag rückwirkend weg, und zwar im Verhältnis der vollen verstrichenen Jahre zu der Behaltenszeit von 5 Jahren. In diesem Fall wird der Verschonungsabschlag also um  $2/5 = 3 400 000 \text{ €}$  gekürzt mit der Folge der entsprechenden Nachversteuerung.

Im Fall b) wird nur eine gesamte Lohnsumme von  $2 \text{ Mio. €} / 8 \text{ Mio. €}$  also nur 25 % der Mindestlohnsumme

erreicht, was zu einer Kürzung des Verschonungsabschlags um 75 % also um 6 375 000 € führt. Er beträgt deshalb nur noch 2 125 000 €. In diesem Fall kommt der Verstoß gegen die Lohnsummenregelung mit einer Nachversteuerung von 6 375 000 € gegenüber der schädlichen Verfügung durch den Verkauf mit einer Nachversteuerung von nur 3 400 000 € als stärkere Nachversteuerung zum Zuge.

**(b) bei Optionsverschonung**

Die Lohnsummenfrist bei der beantragten Optionsverschonung zu 100 % beträgt jetzt rückwirkend ab 2009 statt 10 nur noch 7 Jahre. In dieser verkürzten Lohnsummenfrist müssen aber nach wie vor im Durchschnitt 100 % der Ausgangslohnsumme als gesamte Lohnsummen erreicht werden, damit der Verschonungsabschlag nicht gemindert wird, d. h. also 700 % der Ausgangslohnsumme.

**Beispiel 27**

E stirbt 2009. Er hat seinem Neffen N seinen gewerblichen Betrieb (Steuerwert 10 Mio. €) vermacht. Der Betrieb hat beim Erbfall kein Verwaltungsvermögen und mehr als 20 Beschäftigte. N hat Optionsverschonung zu 100 % beantragt. Die Ausgangslohnsumme beträgt 2 Mio. € . Mit Ablauf der 7 Jahre, in denen N keine entsprechende schädliche Verfügung getätigt hat, beträgt die gesamte Lohnsumme der 7 Jahre infolge einiger schlechten Jahre in der Krise nur 3,5 Mio. €. Überdies lag die Beschäftigtenzahl 5 Jahre lang in der Frist unter 20.

Bei der Optionsverschonung gem. § 13 a Abs. 8 ErbStG n. F. wird zunächst der volle Steuerwert des Betriebs von 10 Mio. € von der Steuer verschont .Bei einer Mindestlohnsumme von 7 x 2 Mio € = 14 Mio. € erzielt N in den 7 Jahren tatsächlich nur eine Gesamtlohnsumme von 3,5 Mio. Der Verschonungsabschlag ist deshalb um 75 % auf 2 500 000 € zu kürzen. Gem. § 175 Abs. I Satz 1 Nr. 2 AO ist der ursprüngliche Erbschaftsteuerbescheid rückwirkend zu ändern, was zu einer Nachversteuerung von 7 500 000 € führt. Außerdem verliert N als Neffe durch rückwirkenden Wegfall des Entlastungsbetrags nach § 19 a ErbStG n.F. nach Abs. 5 dieser Vorschrift den Steuersatz die Steuerklasse I und wird in dieser Höhe nach der StKI II besteuert.

Dass im Betrieb nach dem Erbfall weniger als 20 Personen beschäftigt sind, ist unerheblich. Es kommt allein auf den Besteuerungszeitpunkt an.

Auf weitere Beispiele unter Abschnitt 7.6. darf ich hinweisen.

**7. 5. Zur Nachversteuerung führende Vorgänge - Behaltensregelung gem. § 3 Abs. 5 ErbStG n. F.**<sup>43</sup>

**7. 5. 1. Allgemeines**

Die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen wurden nach dem bis 2008 geltenden Recht erst endgültig, soweit in einem Zeitraum von 5 Jahren (Behaltenszeitraum) nach dem Erbfall oder der Schenkung keine schädlichen Vorgänge i.S.v. § 13 a Abs.5 bzw § 19 a Abs.5 ErbStG a.. F. vom Erwerber vorgenommen wurden. Der Behaltenszeitraum wurde für jeden Erwerber gesondert geprüft. Soweit über das Vermö-

gen während dieses Behaltenszeitraums schädlich verfügt wurde, entfielen der Freibetrag (bzw. Freibetragsanteil) und der Bewertungsabschlag rückwirkend .Der Erwerber wurde so besteuert, als habe er das Vermögen, soweit die schädliche Verfügung Auswirkung hatte, von Anfang nicht begünstigtes Vermögen erworben. Bei einer Überentnahme galt dies aber nur in Höhe der Überentnahme.

Mit der Erbschaftsteuerreform hat der Gesetzgeber entsprechend der Lohnsummenregelung die Behaltensfristen bei der Regelverschonung zunächst auf 7 Jahre und bei der Optionsverschonung auf 10 Jahre festgesetzt; aber mit dem Wirtschaftsbeschleunigungsgesetz bei der Regelverschonung auf 5 Jahre u. bei Optionsverschonung auf 7 Jahre rückwirkend verkürzt.

Nach heftiger Kritik hat die Erbschaftsteuerreform den „Fallbeileffekt“ einer schädlichen Verfügung beseitigt. Nach altem Recht konnte bei einem Scheitern des Betriebs im letzten Jahr der Fünfjahresfrist und den dadurch bedingten Verkauf oder dadurch veranlassten Aufgabe des Betriebs die ganze nach §§ 13 a, 19 a ErbStG gewährte Begünstigung, also Freibetrag, Bewertungsabschlag u. Entlastungsbetrag nach § 19 a ErbStG a. F. wegfallen und zu einer rückwirkenden Besteuerung führen. Nach der Erbschaftsteuerreform ist jetzt lediglich ein zeitanteiliger Wegfall des Verschonungsabschlags getreten. Der Verschonungsabschlag, der auf die nach dem Erwerb vollendeten Jahre entfällt, bleibt erhalten. Nach § 13 a Abs. 5 ErbStG n. F. beschränkt sich der Wegfall des Verschonungsabschlags auf den Teil, der dem Verhältnis der im Zeitpunkt der schädlichen Verfügung verbleibenden Behaltensfrist einschließlich des Jahres, in dem die Verfügung erfolgt, zur gesamten Behaltensfrist entspricht.

**Beispiel 27**

S hat einen Betrieb (Steuerwert 10 Mio. €) 2009 von seinem Vater geerbt. Der Betrieb hat keine Verwaltungsvermögen und zum Zeitpunkt des Erbfalls nur 15 Beschäftigte. S hat keine Optionsverschonung beantragt.

- S verkauft den Betrieb
- 1) im vierten,
  - 2) im sechsten Jahr nach dem Erbfall.

Zu 1)

S wird zunächst ein Verschonungsabschlag von 85 % = 8,5 Mio. € gewährt. Der Verkauf ist eine schädliche Verfügung i.S. v. § 13 a Abs.5 Nr. 1 ErbStG n. F. der das gesamte begünstigte Vermögen betrifft. Er erfolgt im vierten Jahr nach dem Besteuerungszeitpunkt. Dieses Jahr ist nicht begünstigt sondern nur die bislang abgelaufenen vollen 3 Jahre. Der Verschonungsabschlag wird daher um 2/5 tel von 8 500 000 € auf 5 100 000 € gekürzt und führt zu einer rückwirkenden Nachversteuerung des Betrags von 3 400 000 €.

Ein zusätzlicher Lohnsummentest kommt nicht in Betracht, da im Zeitpunkt des Erbfalls lediglich 15 Personen im Betrieb beschäftigt waren.

Zu 2)

Die Veräußerung des Betriebs ist nicht mehr schädlich, da sie nach Ablauf der Behaltensfrist von 5 Jahren erfolgt ist.

**Beispiel 28**

Sachverhalt wie Beispiel 27 mit der Abwandlung, dass S die Optionsverschonung zu 100 % beantragt hat.

42 ErbSt.- Erl., Abschn. 8 (BStBl I 09, 720 ff.), Zipfel, Ernst und Young GmbH BDI, Die Erbschaftsteuerreform, Rz. 528 ff.  
 43 ErbSt. – Erl., Abschn. 9 – 16 (BStBl I 09, 722 - 730), Zipfel, Ernst und Young GmbH / BDI, Rz. 586 ff.



Zu 1)

Der Verschonungsabschlag beträgt 10 Mio. € und wird um 4/7 tel gekürzt, also um ca. 5 715 000 € und wird in dieser Höhe nachträglich rückwirkend besteuert.

Zu 2)

In diesem Fall wird der Verschonungsabschlag noch um 2/7tel gekürzt.

Das Gesetz hat zwar in § 13 a Abs. 5 ErbStG n. F. bestimmt, dass neben dem Verschonungsabschlag auch der Abzugsbetrag (für kleinere Unternehmen) nach Maßgabe des Satzes 2 mit Wirkung für die Vergangenheit wegfällt, soweit der Erwerber innerhalb der Behaltensfristen schädlich verfügt. In Satz 2 regelt es aber nur, dass die Kürzung des Verschonungsabschlags zeitanteilig vorzunehmen ist. Über den Abzugsbetrag verliert es kein Wort. Nach Auffassung der Finanzverwaltung im Erlass vom 25.6. 09 Abschn. 16 Abs. 1 (BStBl. I 09 726) entfällt zwar grundsätzlich der Abzugsbetrag im Gegensatz zu dem Lohnsteuerverstoß. Dies gilt aber nicht für den Teil des begünstigten Vermögens, der von der schädlichen Verfügung nicht betroffen wird. Es gilt daher Folgendes:

- a) Veräußert der Erwerber das gesamte begünstigte Vermögen innerhalb der Behaltensfristen und erfolgt keine zeitnahe Reinvestition i.S. v. § 13 a Abs. 5 Satz 2, entfällt der Abzugsbetrag insgesamt.
- b) Betrifft dagegen die schädliche Veräußerung nur einen Teil des begünstigten Unternehmensvermögens innerhalb der Behaltensfrist, ist der Abzugsbetrag für die weiterhin begünstigten Teil des Unternehmensvermögens zu gewähren. In diesen Fällen ist der Abzugsbetrag entsprechend neu zu berechnen. Dabei kann durch die zeitanteilige rückwirkende Kürzung des Verschonungsabschlags und der dadurch bedingten Erhöhung des steuerpflichtigen Vermögens es sich ergeben, dass eine rückwirkende Nutzung des Verschonungsabschlags in Betracht kommt, wenn der Abzugsbetrag beim Erwerb wegen der zu hohen Begünstigung nicht in Frage kam.

Grundfälle der schädlichen Maßnahmen sind die Veräußerung und Aufgabe der begünstigten Betriebe, der Mitunternehmeranteile oder der Anteile an Kapitalgesellschaften. Sie betreffenden das ganze begünstigte Unternehmensvermögen. Entsprechendes gilt auch für Konkurse bzw. Insolvenzen und den vorzeitigen Wegfall eines Optionsvertrags. Werden diese begünstigten Wirtschaftseinheiten nur teilweise veräußert oder in sonstiger Weise schädlich übertragen, fällt der Verschonungsabschlag nur insoweit weg, als über das begünstigte Vermögen durch diese Maßnahmen schädlich verfügt wird. Dies gilt auch für die Veräußerung oder Entnahme von wesentlichen Betriebsgrundlagen.

Es werden beide Begünstigungen, der Verschonungsabschlag und ggf. der Abzugsbetrag entzogen, weil der Erwerber den Betrieb nicht fortführt, sondern auf- oder weitergibt. Mit der Begünstigung entfallen aber auch die damit verbundenen nachteiligen Konsequenzen. Waren die Schulden und Lasten wegen der Anwendung der Begünstigungsvorschriften nicht oder nur eingeschränkt abzugsfähig (§ 10 Abs. 4 Nr. 4 ErbStG n. F.), können sie jetzt in vollem Umfang den Erwerb mindern.

Der Wegfall der Begünstigung löst eine Nachversteuerung des bisher begünstigten Vermögens aus. Die Nachsteuer ist aber keine eigenständige Steuer, sondern nichts anderes als die Steuer, die schon gleich beim Erwerb des Vermögens zu

zahlen gewesen wäre, wenn der Erwerb schon damals nicht hätte begünstigt werden können. Deshalb ist auch der Wert im Zeitpunkt der Steuerentstehung anzusetzen. Zum Zweck der Nachversteuerung wird der ursprüngliche Bescheid gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO rückwirkend geändert.

Das Gesetz spricht im Zusammenhang mit der Nachsteuer von einer „Behaltensfrist“ und von einem „Verstoß gegen die Behaltensregelungen“ und manche Kommentare verwenden den Begriff der „Behaltenspflicht“. Eine zivilrechtliche Behaltenspflicht kann ein Steuergesetz natürlich nicht begründen. Wer schädlich verfügt, handelt nicht gegen ein gesetzliches Verbot, sondern erfüllt nur die Voraussetzungen einer nachträglichen Besteuerung. Die Gründe für den Verstoß sind daher unbeachtlich. Die Behaltensfrist ist für jeden Erwerber gesondert zu prüfen. Sind die Verschonungsregelungen mehreren Erwerbern zugute gekommen (z.B. Miterben oder mehreren Beschenkten oder Vermächtnisnehmern), verstößt aber nur einer von ihnen gegen die Verschonungsvoraussetzungen, geht dies nur zu Lasten der von ihm in Anspruch genommenen Verschonung.

Schuldner der Nachsteuer ist der Erwerber und bei Schenkungen nach § 20 Abs. 1 ErbStG auch der Schenker. Doch ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung künftig im Rahmen ihres Ermessens den Schenker selten in Anspruch nehmen wird, da sie im Erlass vom v. 25.6.09 Abschn. 15 Abs.4 betont, dass die dauerhafte Erhaltung der Vergünstigung regelmäßig vom Verhalten desjenigen abhängig sei, der das begünstigte Vermögen i.S. des Entlastungszwecks erhält und sichert und in der Nachfolge des Erblassers oder Schenkers fortführt.

Bei Veräußerungen von begünstigtem Vermögen verliert der Erwerber die Begünstigung nicht, wenn und soweit er den Veräußerungserlös wiederum in begünstigtes Vermögen derselben Vermögensart nach § 13 b Abs. 1 ErbStG n.F. reinvestiert (§ 13 a Abs. 5 Satz 3 und 4 ErbStG n. F.) Das gilt sowohl bei Verkäufen von wesentlichen Betriebsgrundlagen als auch bei Veräußerungen von Teilbetrieben und ganzen Betrieben. Es sind jedoch folgende Voraussetzungen einzuhalten:

- a) Die Anschaffungen müssen innerhalb von sechs Monaten erfolgen. Es können ganze Betriebe oder Teilbetriebe oder auch einzelne Anlagegüter erworben werden. Die Wirtschaftsgüter können auch in einem anderen Teilbetrieb eingesetzt werden. Beim Verkauf eines Betriebs kann auch ein Betrieb mit einem anderen Betriebszweck erworben werden. So kann bei der Veräußerung eines Produktionsbetriebs ein Handelsbetrieb angeschafft werden. Ferner gilt auch die Tilgung von Betriebsschulden als vollwertige Reinvestition.
- b) Es muss aber der Veräußerungserlös innerhalb derselben Vermögensart i.S. des § 13 b Abs.1 ErbStG n. F. reinvestiert werden. Es kann also bei der Veräußerung eines Gewerbebetriebs nicht ein Bauernhof gekauft werden.
- c) Es darf sich nicht um Verwaltungsvermögen handeln.

Ungeachtet der Frist von 6 Monaten wird nach Abschn. 15 des ErbSt-Erl. als voll wirksame Reinvestition von der Finanzverwaltung die Anlage des Veräußerungserlöses in der Form zusätzlicher Liquiditätsreserven behandelt, sofern diese nicht zum Verwaltungsvermögen gehören. Dies setzt m. E. voraus, dass der Betrieb fortgeführt wird und die Liquiditätsreserven ertragsteuerliches Betriebsvermögen oder luf. Vermögen werden. Der Kaufpreis kann also in betriebliches Festgeld, aber nicht in Geldmarktfonds angelegt werden. Danach dürfte die Steuerverschonung nicht verloren gehen,

wenn der Erbe oder Beschenkte mit dem Veräußerungserlös die betrieblichen Reserven verstärkt und nach einer Frist von 6 Monaten Anlagegüter für den Betrieb anschafft. Gegenüber dem früheren Recht begründet diese erweiterte Reinvestitionsklausel eine wesentlich größerer Flexibilität.

Soweit der Erlös entnommen wird, bleibt die Veräußerung in jedem Fall begünstigungsschädlich. Die Reinvestitionsklausel gilt nicht für Entnahmen, im Fall von Überentnahmen und bei der Aufhebung der Poolvereinbarung. In diesen Fällen kann kein Erlös angelegt werden.

Die Probleme, die sich in diesem Zusammenhang im früheren Recht bei Betriebsgrundstücken ergeben haben, bestehen nicht mehr, da im neuen Bewertungsrecht eine Bestandsidentität mit der Steuerbilanz geschaffen worden ist. Bislang war ein gemischt genutztes Grundstück nur dann, aber insgesamt, bewertungsrechtlich gewerbliches Betriebsvermögen, wenn es zu mehr als der Hälfte seines Werts dem Betrieb diente. Nach neuem Recht wird nur der in der (richtigen) Steuerbilanz ausgewiesene betriebliche Teil des gemischt genutzten Grundstücks nach §§ 13 a u. b ErbStG n. F. begünstigt, aber auch dann, wenn er weniger als 50 % des Wertes des Grundstücks ausmacht. Ein Verstoß gegen die Behaltensregelung kann deshalb nur insoweit vorliegen, als Betriebsvermögen veräußert oder entnommen wird.

Die Eigenschaft der „wesentlichen Betriebsgrundlage“ muss im Zeitpunkt des Erwerbs bestanden haben. Ob diese Eigenschaft noch bei der schädlichen Verfügung gegeben sein muss, ist offen. Auf die näheren Ausführungen unten in Abschnitt 7.5.2. darf ich hinweisen.

Nach dem Erlass v. 25. 6.09 Abschn. 9 Abs. 2 (BStBl. I 09 722) liegt ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen nicht vor, wenn begünstigtes Vermögen

- a) im Wege des Übergangs von Todes wegen übergeht oder
- b) durch Schenkung unter Lebenden weiter übertragen wird. Erfolgt jedoch die Zuwendung teilentgeltlich, gilt dies nur hinsichtlich des unentgeltlichen Teils der Zuwendung ( da gemischte Schenkung oder Schenkung unter Leistungsaufgabe). Der entgeltliche Teil der Zuwendung stellt ungeachtet der ertragsteuerlichen Behandlung einen Verstoß gegen die Behaltensregelungen dar.

Wird das begünstigte Vermögen innerhalb der Behaltensfrist von 5 oder 7 Jahre im Wege der Schenkung weiter übertragen, wird insoweit nicht gegen die Behaltensfrist verstoßen. Verfügt in diesem Fall der nachfolgende Erwerber i.S. der Behaltensregelungen schädlich, verliert auch der vorangegangene Erwerber die Verschonung, soweit bei ihm die Behaltenszeit noch nicht abgelaufen ist. Hinsichtlich der Lohnsummenregelung sind für die verbleibenden Jahre der Lohnsummenfrist die Verhältnisse des begünstigten Vermögens des Erwerbers einzubeziehen. Erlass v. 25. 6. 09 Abschn. 16 (BStBl. I 09 726).

Im Falle des Todes des Erwerbers endet die Behaltensfrist ohne Auswirkung auf die Verschonungsvoraussetzungen des § 13 a Abs. 1 und 5 ErbStG n. F. (Abschn. 16 Abs. 6 (BStBl. I 09 726))

Nicht geklärt ist m. E. die Frage, ob bei einer Weiterschenkung diese Schenkung wiederum steuerbegünstigt sein muss, damit für den Ersterwerber nicht eine schädliche Verfügung vorliegt. Es erhebt sich die Frage, muss sowohl

- a) bei der Weiterschenkung die Übertragung nach § 13 b Abs. 1 ErbStG dem Grunde nach begünstigt sein

und

- b) muss auch im Zeitpunkt der Weiterschenkung die an sich begünstigte Wirtschaftseinheit noch den Verwaltungsvermögenstest bestehen?

Nach meiner Auffassung muss die erste Voraussetzung erfüllt sein, sonst könnten auch einzelne Wirtschaftsgüter begünstigt geschenkt werden. Dies würde den Grundsätzen der Behaltensregelung widersprechen. Dagegen sollte man auf das zweite Kriterium verzichten. Der Verwaltungsvermögenstest muss nur im Besteuerungszeitpunkt geschaffen werden. Die Weiterschenkung selbst ist aber nicht nach §§ 13 a, b ErbStG n. F. begünstigt, wenn mehr als 50 % Verwaltungsvermögen gegeben ist. Im Erbfall dürften idR ganze begünstigte Einheiten vererbt werden.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung im Erlass v. 25.6.09 Abschn. 9 H 9 (BStBl I 09 722) stellt auch die Einräumung obligatorischer Nutzungsrechte (Nießbrauch) keine schädliche Verfügung dar, die zum Wegfall der Entlastung führt, da kein begünstigtes Vermögen übertragen wird. Dies muss auch m. E. für eingetragene Nießbrauchsrechte gelten, da die Vermögensgegenstände auch hier nicht übertragen, sondern nur dinglich belastet werden.

Dagegen liegt nach Abschn. 9 Abs. 3 ErbSt-Erlass v. 25.6. 09 ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen vor, wenn begünstigtes Vermögen

- a) als Abfindung nach § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG übertragen wird

oder

- b) zur Erfüllung anderer schuldrechtlicher Ansprüche, z.B. aufgrund eines Geldvermächtnisses, Pflichtteils- oder Zugewinnausgleichs hingegeben wird.

Eine besondere Art der schädlichen Maßnahmen ist die sogen. Überentnahme, die es auch schon im alten Recht gab.

### 7.6. Beispiele zur Nachversteuerung

#### Beispiel 28

S hat als Alleinerbe 2009 seines Vaters E einen Gewerbebetrieb (Steuerwert 800 000 €) und einen KG-Anteil (Steuerwert 400 000 €) erworben. Der Betrieb und die KG (einschl. SBV) haben nur geringes Verwaltungsvermögen. Einen Antrag auf Optionsverschonung nach § 13 a Abs. 8 ErbStG n. F. hat S nicht gestellt . Beide Betriebe haben nicht mehr als 20 Beschäftigte.

Betriebsvermögen (begünstigt)	1 200 000 €
./ . Verschonungsabschlag 85 %	- 1 020 000 €
Verbleiben	180 000 €
.. / . Abzugsbetrag 150 000 € - 30 000 € x ½ = -	135 000 €
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen	<b>45 000 €</b>

Im vierten Jahr veräußert S den KG-Anteil für 450 000 €. Für die Nachversteuerung ergibt sich der Wert des steuerpflichtigen Betriebsvermögens wie folgt :

Betriebsvermögen (begünstigt)	800 000 €
-------------------------------	-----------

Verschonungsabschlag 85 %	- 680 000 €
verbleiben 120 000 €	120 000 €
Betriebsvermögen (nicht begünstigt)	400 000 €
Verschonungsabschlag 85 %	340 000 €
zeitanteilig zu gewähren 3/5 = 240 000 €	+160 000 €
Summe	280 000 €
Abzugsbetrag	150 000 €
höchstens der Wert des begünstigt	
verbleibenden Vermögens	- 120 000 €
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen	<b>160 000 €</b>

Bei der Berechnung des Abzugsbetrags ist von 120 000 € auszugehen, weil nur insoweit nach Abzug des Verschonungsabschlags begünstigtes Betriebsvermögen verbleibt. Der veräußerte KG – Anteil gehört mit Rückwirkung in vollem Umfang nicht mehr zum begünstigten Vermögen (§ 13 a Abs. 5 Satz 2 ErbStG n. F.)

Steuerpflichtiges Betriebsvermögen	
nach schädlicher Verfügung	160 000 €
beim Erbfall	45 000 €
Erhöhung der Bemessungsgrundlage	<b>115 000 €</b>

**Beispiel 29**

Auf die Tochter T als Alleinerbin ihre Vaters ist ein Gewerbebetrieb 2009 (Steuerwert 4 000 000 €) übergegangen, der nach §§ 13 a u.b ErbStG n.F. begünstigt ist und der Regelverschonung unterliegt. Der Betrieb hat mehr als 20 Beschäftigte.

Betriebsvermögen (begünstigt)	4 000 000 €
Verschonungsabschlag 85 %	- 3 400 000 €
Abzugsbetrag (150 000 € - 450 000 € x 1/2)	0
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen	<b>600 000 €</b>

Im vierten Jahr veräußert T den Gewerbebetrieb. Eine Reinvestition erfolgt nicht. Die tatsächliche Lohnsumme beläuft sich auf 200 % der Ausgangslohnsumme

Betriebsvermögen (nicht begünstigt)	4 000 000 €
-------------------------------------	-------------

**1. Kürzung des Verschonungsabschlags wegen Veräußerung**

Verschonungsabschlag 85 % =	3 400 000 €
Zeitanteilig zu gewähren 3/5 =	<b>2 040 000 €</b>

**2. Kürzung des Verschonungsabschlags wegen Nichterreichens der Lohnsumme**

Verschonungsabschlag	3 400 000 €
Mindestlohnsumme 400 %, tatsächliche Lohn-	
Summe 200 %, das sind 50 % des	
Verschonungsabschlags =	- 1 700 000 €
verbleibender Verschonungsabschlag	<b>1 700 000 €</b>

Es ist der geringere Verschonungs-	
abschlag von	<b>- 1 700 000 €</b>
anzusetzen	
Abzugsbetrag entfällt weiterhin	
steuerpflichtiges Betriebsvermögen	<b>2 300 000 €</b>
steuerpflichtiges Betriebsvermögen beim	
Erbfall	600 000 €
nach der Veräußerung	2 300 000 €
Erhöhung der Bemessungsgrundlage	<b>1 700 000 €</b>

**Beispiel 30**

Auf S als Alleinerben ist 2009 ein Gewerbebetrieb (Steuerwert 4 Mio. €) übergegangen. Der Betrieb verfügt über weniger als 50 % Verwaltungsvermögen im Verhältnis zum gemeinen Wert des Betriebs. Antrag auf Optionsverschonung hat S nicht gestellt. Der Betrieb hat nicht mehr als 20 Beschäftigte. Zum Betrieb gehört als wesentliche Betriebsgrundlage ein Produktionsgrundstück, das im Zeitpunkt des Erbfalls einen Grundbesitzwert von 1,5 Mio. € hat.

Betriebsvermögen (begünstigt)	4 000 000 €
Verschonungsabschlag 85 %	- 3 400 000 €
Abzugsbetrag 150 000 € - 450 000 € x 1/2 =	0
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen	<b>600 000 €</b>

Im dritten Jahr veräußert S das Produktionsgrundstück und entnimmt den Veräußerungserlös von 2 Mio. € Für die Nachversteuerung ergibt sich der Wert des steuerpflichtigen Betriebsvermögens wie folgt

Betriebsvermögen (noch begünstigt)	2 500 000 €
Verschonungsabschlag 85 %	- 2 125 000 €
verbleiben	375 000 €

Betriebsvermögen (nicht begünstigt) Grdst	1 500 000 €
Verschonungsabschlag	1 275 000 €
zeitanteilig zu gewähren 2/5 =	510 000 €
Wegfall des Verschonungsabschlags	
in Höhe v 765 000 €	765 000 €
Summe	<b>1 140 000 €</b>

Berechnung des neuen Abzugsbetrags	
Abzugsbetrag	150 000 €
Verbleibender Wert 15 % des noch	
begünstigten Vermögens	375 000 €
abzuziehen	- 150 000 €
Unterschiedsbetrag 225 000 € x 1/2	- 112 500 €
zu gewährender neuer Abzugsbetrag	- 37 500 €
steuerpflichtiges Vermögen	<b>1 102 500 €</b>

Steuerpflichtiges Betriebsvermögen	
bei Erbfall	600 000 €
nach Verkauf	1 102 500 €
Erhöhung der Bemessungsgrundlage	<b>502 500 €</b>

**Beispiel 31**

Auf A ist 2009 ein Gewerbebetrieb (Steuerwert 4 Mio. €) als Alleinerbe übergegangen. Der Betrieb hat kein Verwaltungsvermögen und mehr als 20 Beschäftigte. A hat 100 % ige Optionverschonung nach § 13 a Abs. 8 ErbStG n .F. beantragt. Zum Betrieb gehört als wesentliche Betriebsgrundlage ein Grundstück, das im Zeitpunkt des Erbfalls einen Grundbesitzwert von 1,5 Mio. € hat.

Betriebsvermögen (begünstigt)	4 000 000 €
Verschonungsabschlag 100 %	- 4 000 000 €
Steuerpflichtiges Vermögen	<b>0</b>

Im fünften Jahr veräußert A das Betriebsgrundstück und entnimmt den Veräußerungserlös von 2 Mio. €. Die tatsächliche Lohnsumme nach Ablauf von 7 Jahren beträgt 500 % der Ausgangslohnsumme.

Betriebsvermögen	<b>4 000 000 €</b>
------------------	--------------------

**1. Kürzung des Verschonungsabschlags wegen Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlage**

Betriebsvermögen (noch) begünstigt	2 500 000 €
Verschonungsabschlag - 2 500 000 €	2 500 000 €
verbleiben	<b>0</b>
Betriebsvermögen ( nicht begünstigt)	1 500 000 €
Verschonungsabschlag	1 500 000 €
zeitanteilig zu gewähren $4 / 7 = 857 143 €$	
+ 857 143 €	
verbleibender Verschonungsabschlag	<b>3 357 143 €</b>

**2. Kürzung des Verschonungsabschlags wegen Nichterreichen der Lohnsumme**

Verschonungsabschlag 100 %	4 000 000 €
Mindestlohnsumme 700 %; erreicht 500 %.	
Die Tatsächliche Lohnsumme unterschreitet die Mindest-Lohnsumme um 200 %, das sind 28,57 % von 4 000 000 € =	1 142 800 €
verbleibender Verschonungsabschlag	<b>2 857 200 €</b>
Abgezogen wird der niedrigere Verschonungsabschlag	
(der der stärker gekürzt wurde) von 1 und 2 -	<b>2 857 200 €</b>
bzw. Steuerpflichtiges Betriebsvermögen	<b>1 142 800 €</b>

Es ist also die Erbschaftsteuer von zusätzlich 1 142 800 € nachträglich rückwirkend zu erheben.

**7.7. Die Folgen der Weitergabeverpflichtung von begünstigtem Vermögen**

Nach § 13 a Abs.3 Satz 1 kann der Erwerber den Verschonungsabschlag und den Abzugsbetrag nicht in Anspruch nehmen, soweit er begünstigtes Vermögen auf Grund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten übertragen muss. Nach ErbSt-Erl. vom 25. 6.09 Abschn. 7 Abs. 1 (BStBl I 09 720) sind solche Anwendungsfälle insbesondere

- Sachvermächtnisse, die auf begünstigtes Vermögen gerichtet sind,
- Vorausvermächtnisse die auf begünstigtes Vermögen gerichtet sind,
- Schenkungsversprechen auf den Todesfall oder
- Auflagen des Erblassers, die auf Weitergabe begünstigten Vermögens gerichtet sind.

Es sind also die Fälle, bei denen beim Tod des Erblassers das begünstigte Vermögen zunächst auf die Erben übergeht und der Vermächtnisnehmer oder Beschenkte nur einen Anspruch auf Weitergabe hat. Hinsichtlich der Frage, wer in diesen Fällen dem Grunde nach begünstigt ist, hat sich gegenüber der bisherigen Steuerbefreiung nach § 13 a ErbStG a.F. nichts geändert.

Der zur Weitergabe des begünstigten Vermögens verpflichtete Erwerber ist so zu besteuern, als sei das herauszugebende Vermögen auf ihn als nicht begünstigt übergegangen. Zunächst erwirbt zwar der Erbe bzw. mehrere Erben in Erbengemeinschaft das durch Sachvermächtnis begünstigte Vermögen mit seinem Steuerwert (jetzt gemeinen Wert). Er kann aber bei Vermächtnissen und Auflagen die Verpflichtung zur Weiterübertragung als Erbfallschuld gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG n. F. mit dem Steuerwert des zunächst erlangten begünstigten Vermögens abziehen. Da er insoweit nicht bereichert ist, kann er auch nach dem Nettoprinzip, das dem Erwerb zu Grunde liegt, nicht mit Erbschaftsteuer belastet werden.

Zwar hat der II. Senat des BFH im Urteil vom 2. 7. 04 (BStBl II 04 1039) - noch zur Zeit der Geltung der sog. Bedarfswerte - angedeutet, dass in Zukunft evtl. der Abzug der Grundstücksvermächtnisse mit den damaligen niederen Steuerwerten nicht mehr möglich sei, sondern mit den höheren gemeinen Werten. Dies hätte zwar für den Erben den Vorteil gebracht, dass er nur den niedrigen Steuerwert der Erbschaftsteuer zu unterwerfen hat; für den Vermächtnisnehmer hätte es aber die Konsequenz gehabt, dass der volle Verkehrswert des Grundstücks Bemessungsgrundlage der Steuer geworden wäre. Im Urteil vom 9.4.2008 (DStRE 2008 881) hat aber der BFH deutlich gemacht, dass er an der bisherigen Rechtsprechung zur Besteuerung des Sachvermächtnisses festhalte. Es sei sowohl für den Abzug als Sachleistungsverpflichtung beim Erben als auch für den Erwerb des Vermächtnisnehmers nur der Steuerwert des Gegenstandes maßgebend . Die Finanzverwaltung hat immer an dieser Auffassung festgehalten. Da nun generell der gemeine Wert der Gegenstände der Besteuerung zu Grunde gelegt wird, ist dieses Problem weitestgehend entschärft. Die bisherige Verwaltungsübung und Rechtsprechung ist weiterhin gültig.

Die Begünstigung nach §§ 13 a u. b, § 19 a ErbStG n. F. steht deswegen dem Vermächtnisnehmer oder Auflagenberechtig-

ten als Letzterwerber zu. Er unterliegt nach § 3 ErbStG im Regelfall auch der sofortigen Erbschaftsbesteuerung wie ein Direkterwerber.

**Beispiel 32**

Der 2009 verstorbene Kommanditist E hat seine Frau F als Alleinerbin eingesetzt. Sein Neffe N soll den KG-Anteil im gemeinen Wert von 1 Mio. € durch Vermächtnis erhalten. Die KG und auch das SBV des E hat kein Verwaltungsvermögen. Zum Nachlass gehört weiteres nicht begünstigtes Kapitalvermögen im gemeinen Wert von 1 Mio. €

N hat Antrag auf Optionsverschonung gem. § 13 a Abs. 8 ErbStG n. F. gestellt

**Besteuerung der Alleinerbin F:**

F erbt zwar an sich mit dem KG-Anteil begünstigtes Vermögen. Wegen der Weitergabepflichtung aufgrund des Vermächtnisses kann sie aber den Verschonungsabschlag zu 100 % nicht in Anspruch nehmen. Die aus dem Erwerb sich ergebende Bereicherung ist wie folgt zu ermitteln.

Betriebsvermögen ( nicht begünstigt)	1 000 000 €
Kapitalvermögen	1 000 000 €
./.. Vermächtnislast	- 1 000 000 €
Bereicherung	1 000 000 €

**Besteuerung des Vermächtnisnehmers N**

Der KG-Anteil ist gem. §§ 13 a u. b ErbStG dem Grunde nach begünstigt. Die KG (einschließlich des SBV des E) hat kein schädliches Verwaltungsvermögen, weshalb auch der Verwaltungsvermögenstest für eine Optionsverschonung erfüllt ist. Da der Erwerb des N zu 100 % verschont wird, fällt bei ihm keine Erbschaftsteuer an.

N hätte auch auf den Antrag nach § 13 a Abs. 8 ErbStG verzichten könne, da auch bei der Regelverschonung durch den zusätzlichen Abzugsbetrag von 150 000 € das steuerpflichtige Betriebsvermögen des KG-Anteils 0 betragen hätte.

**Beispiel 33**

In Abwandlung des Beispiels 32 setzt E seinen Neffen zum Alleinerben ein und vermacht seiner Frau F das Kapitalvermögen.

**Besteuerung des N als Alleinerbe**

Betriebsvermögen (begünstigt)	1 000 000 €
Verschonungsabschlag 85 %	- 850 000 €
Verbleiben	150 000 €
Abzugsbetrag	- 150 000 €
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen	0 €
Kapitalvermögen	1 000 000 €
./.. Vermächtnislast	- 1 000 000 €
Bereicherung	0 €

**Besteuerung der F als Vermächtnisnehmerin**

Nicht begünstigtes voll steuerpflichtiges Kapitalvermögen 1 000 000 €

**Beispiel 34**

In Abwandlung des Beispiels 32 hat E in seinem Testament bestimmt, dass seine alleinerbende Ehefrau F dem Neffen F die hälftige Beteiligung an dem KG-Anteil als Vermächtnis einräumen soll. Optionsverschonung haben F und N nicht beantragt.

**Besteuerung der Alleinerbin F**

Gem. §§ 13 a u. b ErbStG n. F. ist bei F nur der KG-Anteil begünstigt, den sie nicht weitergeben muss. Für den hälftigen Anteil, den sie zwar geerbt, aber N als Vermächtnisnehmer weiterübertragen muss, steht ihr keine Begünstigung zu. Insoweit ist sie aber auch nicht bereichert. Die aus ihrem Erwerb ergebende Bereicherung ist wie folgt zu ermitteln:

Betriebsvermögen (begünstigt)	500 000 €
Verschonungsabschlag	- 425 000 €
Verbleiben	75 000 €
Abzugsbetrag	- 75 000 €
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen	0 €
Betriebsvermögen (nicht begünstigt)	500 000 €
Kapitalvermögen	1 000 000 €
./.. Vermächtnislast	- 500 000 €

Bereicherung	1 000 000 €
--------------	-------------

**Besteuerung des Vermächtnisnehmers N**

Betriebsvermögen (begünstigt)	500 000 €
Verschonungsabschlag	- 425 000 €
Verbleiben	75 000 €
Abzugsbetrag	75 000 €
Bereicherung	0 €

Bei der Schenkung auf den Todesfall handelt es sich um Schenkungsversprechen, die unter der Bedingung vereinbart werden, dass der Schenker den Schenker überlebt (sog. Überlebensbedingung) . In der Regel erlangt der Bedachte mit dem Tod des Schenkers lediglich einen Anspruch gegen den Erben, das Schenkungsversprechen zu erfüllen, z. B. einen nach §§ 13 a u. b ErbStG n. F. begünstigten Betrieb zu übertragen. Es kann aber auch sein, dass die Rechtsfolgen des Erfüllungsgeschäfts mit dem Tod des Schenkers automatisch, d.h. ohne weitere Rechtshandlung , eintreten. Der Beschenkte hat den Erwerb des geschenkten Gegenstandes, obwohl er auf einer lebzeitigen Schenkung beruht, grundsätzlich mit dem Erbfall als Erwerb von Todes wegen nach § 3 Abs. 1 Nr.2 Satz 1 ErbStG zu versteuern . Für solche Schenkungen sind nach Auffassung der Finanzverwaltung die Grundsätze der Bereicherungsermittlung bei gemischten Schenkungen und Schenkungen unter Leistungsaufgaben nicht anzuwenden. Die übernommenen Verbindlichkeiten sind gem. § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG als Erblässerschulden

vom steuerlichen Wert des Erwerbsgegenstandes abzuziehen. Erwirbt zunächst der Erbe den geschenkten Gegenstand, so kann er, wie bei der Vermächtnisschuld, die Erfüllungsverpflichtung mit dem Steuerwert des Gegenstandes als Erbfallschuld abziehen, da er insoweit nicht bereichert ist. Handelt es sich beim geschenkten Gegenstand um nach §§ 13 a u. b ErbStG n. F. begünstigtes Vermögen, steht insoweit allein dem Beschenkten der Verschonungsabschlag und ggf. auch der Abzugsbetrag zu.

Als Schenkung auf den Todesfall gilt nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG auch der automatische Übergang eines Gesellschaftsanteils des Erblassers an einer Personengesellschaft bei seinem Tod auf die verbleibenden Gesellschafter, wenn im Gesellschaftsvertrag die Fortführung der Gesellschaft vereinbart ist.<sup>46</sup> Dies gilt entsprechend auch beim Ausscheiden des Erblassers aus einer GmbH. Die Steuerbemessungsgrundlage ergibt sich aus dem Vergleich zwischen dem gemeinen Wert des erworbenen Anteils und dem Abfindungsanspruch. Da die verbleibenden Gesellschafter im Falle der Anwachsung Betriebsvermögen erwerben, kann die Steuererschonung nach §§ 13 a u. b, § 19 a ErbStG n. F. insoweit nur bei ihnen in Betracht kommen. Dem ausgeschiedenen Gesellschafter bzw. seinen Erben steht gem. § 738 Abs. 1 Satz 2 BGB nur ein Abfindungsanspruch zu, dessen Wert zwar grundsätzlich dem Liquidationswert des Anteils entspricht. Häufig wird aber im Gesellschaftsvertrag eine sog. Buchwertklausel vereinbart, wonach die Erben unter Ausschluss einer Beteiligung an den offenen und stillen Reserven nur eine Abfindung erhalten, die sich nach dem Buchwert des Geschäftsanteils (Kapitalkonto) richtet. Es kann auch ein zwischen dem Liquidationswert und dem Buchwert liegender Betrag gesellschaftsrechtlich festgelegt sein.

Zum erbschaftsteuerlichen Erwerb des ausscheidenden Gesellschafters oder seiner Erben gehört nach § 10 Abs. 10 ErbStG n. F. nur der Abfindungsanspruch. Dieser Anspruch ist kein Betriebsvermögen und daher nicht nach §§ 13 a u. b ErbStG begünstigt.

Beim Ausscheiden des Erblassers aus einer GmbH ist jedoch zu beachten, dass nach bisherigem Recht nur die Abtretung nach § 13 a ErbStG a.F. steuererschont war, nicht dagegen die Einziehung des Anteils. Wurde der Anteil an die GmbH abgetreten, stand der Gesellschaft als Erwerber zwar die Begünstigung nach § 13 a ErbStG a. F. jedoch nicht die gem. § 19 a ErbStG a. F. zu. Es ist davon auszugehen, dass dies auch für das neue Recht gilt. Auf die Ausführungen oben in Abschnitt 4. 3. darf ich Bezug nehmen. Es sollte daher nach wie vor im Gesellschaftsvertrag der Weg der Abtretung und nicht der der Einziehung gewählt werden.

Bei der qualifizierten Nachfolgeklausel ist dagegen zu beachten, dass diese bislang im Erbschaftsteuerrecht als vorweggenommene Erbaueinandersetzung behandelt wird. Es kann deshalb das vom Übernehmer hingegebene Nachlassvermögen wiederum nach §§ 13 a u. b ErbStG n. F. begünstigt sein.

Wird z.B. die abzufindende Tochter von ihrem in die OHG eintretenden Bruder mit einem ererbten nach §§ 13 a u. b ErbStG n.F. begünstigten Anteil an einer GmbH in der nachfolgenden Erbaueinandersetzung abgefunden, ist der Erwerb der Tochter insoweit gleichfalls begünstigt.

Es ist noch nicht geklärt, ob die Begünstigung nach §§ 13 a u. b ErbStG n. F. bei aufschiebend bedingten oder aufschiebend befristeten Vermächtnissen, Auflagen oder Schenkungen auf den Todesfall zunächst von den Erben in Anspruch

genommen kann, und erst beim Eintritt der Bedingung oder mit dem Anfangstermin beim Erben die Steuererschonung wieder rückwirkend wegfällt und auf die Vermächtnisnehmer und Auflagenberechtigten als Letzterwerber übergeht. Geschieht dies erst nach Ablauf der Behaltensfrist von 5 oder 7 Jahren, kann m.E. der Erbe die Steuererschonung nicht mehr verlieren. Es fragt sich aber dann, ob der nachträgliche Erwerb der Vermächtnisnehmer usw. wiederum steuererschont wird, wenn das erworbene Vermögen zu diesem Zeitpunkt noch begünstigt ist.

Offen ist auch die Frage, wie vermachte oder auferlegte Erwerbsrechte im Rahmen der Begünstigung nach §§ 13 a u. b ErbStG n.F. zu behandeln sind.

Beim voll unentgeltlichen Übernahmerecht sollte m.E. dem Übernehmer im Falle der Übernahme die Begünstigung zustehen, während sie der Erbe infolge der Weitergabepflicht rückwirkend verliert. Dies sollte auch für das teilentgeltliche Übernahmerecht gelten, soweit der Übernehmer einen Vermächtniswert zu versteuern hat. Dabei wird nicht verkannt, dass nicht das begünstigte Vermögen vermacht ist sondern schuldrechtliche Erwerbsrechte. Dies ist aber auch bei Vermächtnissen nicht anders. Soweit Kaufpreisvermächtnisse bzw. entsprechende Auflagen vorliegen, verstößt der Erbe gegen die Behaltensfrist schädlich und der Vermächtnisnehmer erwirbt insoweit entgeltlich. Die Steuererschonung steht insoweit also keinem von beiden zu.

## **7. 8. Die Erbaueinandersetzung im Rahmen der Begünstigung nach §§ 13 a und b ErbStG n. F.**

### **7. 8. 1. Allgemeines**

Der Gesetzgeber stellt nur einen Torso von Gesetzestext zur Verfügung. Es sind daher noch viele Fragen in diesem Bereich völlig ungeklärt. Auch die Finanzverwaltung hat bislang zur Aufklärung wenig beigetragen. Ich kann daher wenig Brot aber viele Steine anbieten; d.h. ich kann weitgehend nur Fragen stellen und auf die Problematik hinweisen und versuchen, vertretbare Lösungen anzuregen. Es ist also dringend erforderlich, dass der Gesetzgeber oder zunächst die Finanzverwaltung auf die Zweifelsfragen in Bälde eine Antwort gibt.

Zunächst darf ich nochmals kurz die Rechtslage bei der Erbengemeinschaft vor der Erbaueinandersetzung zusammenfassen, da dies das Verständnis für die schwierige Regelung der Erbaueinandersetzung erleichtert. Anschließend werde ich auf den Gesetzestext und die Auslegung nach seinem Wortlaut unter Berücksichtigung des ErbSt-Erl vom 26. 6. 09 eingehen. Schließlich werde ich darlegen, dass nach meiner Auffassung die nach dem Gesetz nicht befristete Wirkungsdauer der Auseinandersetzungsregelung schon aus verfassungsrechtlichen Gründen auf die jeweils geltende Behaltens- bzw. Lohnsummenfrist beschränkt werden muss. Es wird sich zeigen, dass diese Materie äußerst komplex ist und die Lösung einer Frage wiederum von der Lösung einer anderen Zweifelsfrage abhängt.

### **7. 8. 2. Die Erbengemeinschaft vor der Erbaueinandersetzung**

Die Erbengemeinschaft ist eine Gesamthandsgemeinschaft, die aber im Gegensatz zu anderen Gesamthandsgemeinschaften auf Abwicklung ausgerichtet ist. Der gesamthänderisch gebundene Nachlass der Erbengemeinschaft stellt ein von dem Eigenvermögen der Miterben zu trennendes Sondervermögen dar. Der einzelne Miterbe ist nur an dem

gesamten Nachlass, nicht an den einzelnen Nachlassgegenständen berechtigt. Daher kann der Miterbe nur über seinen Anteil am Nachlass also seine ideelle quotale Berechtigung am Gesamthandsvermögen verfügen, jedoch nicht über einzelne Nachlassgegenstände bzw. seinem Anteil daran (§§ 2033 Abs. 2, 2040 Abs.1 BGB). Des Weiteren darf ich auf die Ausführungen oben 1 Einleitung hinweisen.

Erben mehrere Erben wird auch nach der Erbschaftsteuerreform nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Erwerb des einzelnen Miterben durch Erbanfall und nicht der endgültige Erwerb bei der Erbaueinandersetzung der Erbschaftsteuer unterworfen. Mit dem unmittelbaren Vermögensübergang, der kraft Gesetzes erfolgt, ist auch bei einer Mehrheit von Erben der Erbfall abgeschlossen. Was der einzelne Miterbe (erbanteilig) erwirbt und mit welchem Wert dies angesetzt wird, richtet sich allein nach dem Todeszeitpunkt des Erblassers. Zu diesem Zeitpunkt entsteht auch die Erbschaftsteuer. Für den Verwaltungsvermögenstest ist es auch allein maßgebend, ob er im Zeitpunkt des Erbfalls bestanden wird.

Die Erbschaftsteuerreform hat auch nichts daran geändert, dass bei der Berechnung der Erbschaftsteuer dem einzelnen Miterben der gemeine Wert des Nachlasses grundsätzlich nach Erbquoten zugeordnet wird. Im einzelnen darf ich auf die Ausführungen in Abschnitt 4 hinweisen. Es steht auch jedem Miterben beim Erwerb von begünstigtem Betriebsvermögen erbanteilig der Verschonungsabschlag und ggf. der Abzugsbetrag gesondert zu. Bei einem Verstoß gegen die Behaltensregelung innerhalb der 5 oder 7 jährigen Behaltenszeit wird jeder Miterbe entsprechend seiner Erbquote nachversteuert. Sofern nach 5 oder 7 Jahren die Erbengemeinschaft noch nicht auseinandergesetzt ist, gilt dies gleichfalls für die nach dem Ablauf dieser Lohnsummenfristen zu ermittelnden Lohnsummenverstoß. Auch in diesem Fall unterliegen die Miterben entsprechend ihrer Erbquote der Nachversteuerung.

Sofern nur teilweise auseinandergesetzt ist, gelten die vorgenannten Grundsätze für das noch nicht geteilte begünstigte Nachlassvermögen weiterhin.

Jeder Miterbe kann für sich entscheiden, ob er die Optionsverschonung beantragen will.

In diesem Zusammenhang darf ich noch darauf hinweisen, dass erbschaftsteuerlich auch ein Erbvergleich und sogar eine unwirksame Verfügung von Todes wegen einer Erbquotenverteilung zu Grunde gelegt werden kann.

### 7 . 8. 3. Gesetzestext, Anweisung der Finanzverwaltung und Auslegung nach dem Wortlaut und nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes

Der Absatz 3 des § 13 a ErbStG n. F. lautet (verkürzt) :

„Der Erwerber kann den Verschonungsabschlag und den Abzugsbetrag

nicht in Anspruch nehmen, soweit er Vermögen i. .S. des § 13 b Abs. 1 auf Grund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten übertragen muss. Gleiches gilt, wenn der Erbe im Rahmen der Teilung des Nachlasses Vermögen i.S. des § 13 b Abs. 1 auf einen Miterben überträgt.“

In § 13 b Abs. 3 Satz 1 ErbStG n. F. heißt es:

„Überträgt ein Erbe erworbenes begünstigtes Vermögen im

Rahmen der Teilung des Nachlasses auf einen Dritten und gibt der Dritte dabei diesem Erwerber nicht begünstigtes Vermögen hin, das er vom Erblasser erworben hat, erhöht sich insoweit der Wert des begünstigten Vermögens des Dritten um den Wert des übertragenen Vermögens“.

Auf den nachfolgenden Satz 2 werde ich noch besonders eingehen.

In Abschnitt 7 Abs.1 u. 2 des ErbSt-Erl. vom 26.6.09 (BStBl. I 09 720) ordnet die Finanzverwaltung Folgendes an:

„ Sind Miterben auf Grund einer Teilungsanordnung des Erblassers verpflichtet oder verständigen sie sich darauf, i. .R. der Nachlassenteilung das begünstigte Vermögen auf einen Miterben zu übertragen und vollziehen sie dies auch tatsächlich, können die übertragenden Miterben die Verschonung nicht in Anspruch nehmen. Der übernehmende Erwerber oder Miterbe, der die Begünstigung in Anspruch nehmen kann, trifft die Pflicht zur Einhaltung der Lohnsummen- und Behaltensregelung auch hinsichtlich des übertragenen Anteils; er hat die Folgen eines Verstoßes hiergegen zu tragen.

( 2 ) Gibt der nachfolgende Erwerber für den Erwerb des begünstigten Vermögens nicht begünstigte Vermögen hin, das er vom Erblasser erworben hat, wird er so gestellt, als habe er von Anfang an begünstigtes Vermögen erworben. Als hingegenes Vermögen gilt nicht die Entlastung der übrigen Erwerber von solchen Nachlassverbindlichkeiten im Innenverhältnis, die mit dem begünstigten Vermögen oder Teilen davon in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Der gemeine Wert des begünstigten Vermögens darf jedoch nicht überschritten werden. Durch diese Regelung wird lediglich die Bemessungsgrundlage für die Steuerbefreiung geändert; sie führt nicht zu einer Veränderung der Zurechnung der Erwerbsgegenstände. Der Grundsatz, dass die Erbaueinandersetzung unbeachtlich ist (wie bisher R 5 ErbStR 03), gilt unverändert fort.“

Diese Regelung gilt für die Erbaueinandersetzung in jeder Form, sei es auf Grund gütlicher Einigung oder Erbvergleich oder auf Grund Erbteilungsklage. Das Gleiche gilt auch für die durch den Testamentsvollstrecker durchgeführte Teilung.<sup>44</sup>

Es ist jetzt auch nach Auffassung der Finanzverwaltung eindeutig, dass der Vermögenserwerb der Miterben beim Erbfall einschließlich der Bewertung des erworbenen Vermögens zu diesem Zeitpunkt wie auch die erbanteilige Zurechnung von dieser Regelung nicht beeinflusst wird. Diese Sonderregelung für die Erbaueinandersetzung steht in einer Steuerbefreiungsvorschrift und nicht in den §§ 3 und 7 ErbStG, die die Steuerpflicht begründen. Die Beteiligung an günstigen Steuerwerten gehen durch eine spätere Erbaueinandersetzung nicht mehr verloren. Dies ist zwar jetzt nach der Erbschaftsteuerreform nicht mehr so bedeutsam, da generell für Erbschaftsteuerzwecke die gemeinen Werte angesetzt werden. Es kann aber noch im landwirtschaftlichen Bereich ein Rolle spielen

### Beispiel 35

Erben des 2009 verstorbenen Landwirts E sind seine Söhne A und B je zur Hälfte. Zum Nachlass gehört ein landwirtschaftlicher Betrieb im Raum Stuttgart mit einem

44 Ebenso Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG. § 13 a Rz. 60ff., Geck in Kapp/Ebeling, ErbStG. § 13 a Rz. 56

Steuerwert (Wirtschaftsteil mit dem Fortführungswert 200 000 € und einem Grundbesitzwert des Wohnteils gleichfalls von 200 000 €) von 400 000 €. Bei einem Verkauf des Hofes würden jedoch mindestens 6 Mio. € erzielt. Außerdem hat E Geldvermögen im Wert von 2 Mio. € hinterlassen.

Binnen eines Jahres teilen A und B den Nachlass. A erhält den Betrieb, B das Geldvermögen. Ausgleichszahlungen sind nicht zu leisten, da beide Erben davon ausgehen, dass für den Hof wegen Fortführung der Landwirtschaft nur ein Wert von 2 Mio. € angesetzt werden könne.

Zwar verliert B die hälftige Begünstigung am Wirtschaftsteil und diese geht auf A über. Der Wohnteil wäre bei B nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 c ErbStG sowieso nicht begünstigt gewesen, da er die Wohnung nicht bewohnt. Jedoch bemisst sich seine Erbschaftsteuer nach wie vor aus dem hälftigen Wert von 2,4 Mio. € = 1,2 Mio. €. Dieser Erwerb ist allerdings jetzt rückwirkend voll steuerpflichtig.

Eine Schenkung des B an den A kann bei diesem Sachverhalt nicht angenommen werden. B will seinen Bruder A nicht schenkweise bereichern.

Was ein Miterbe erbt, und mit welchem Wert dies angesetzt wird, steht grundsätzlich mit dem Erbfall fest. Er kann durch die Erbaueinandersetzung als Übergeber des begünstigten Vermögens nur die Begünstigung nach §§ 13 a, b ErbStG n. F. rückwirkend verlieren bzw. als Übernehmer dieses Vermögens die Steuerverschonung seines Übergebers ganz oder teilweise zusätzlich rückwirkend erhalten

Allerdings kann es beim luf. Vermögen dann zu einer Erhöhung der Bewertung kommen, wenn der übernehmende Landwirt den Hof innerhalb der Behaltenszeit von 15 Jahren verkauft oder aufgibt und es zum Ansatz des Liquidationswerts kommt. Es ist aber nicht geklärt, ob diese Werterhöhung auf den weichenden Erben durchschlägt.

Die Auseinandersetzung kann nur dann rückwirkend die bisherige Steuerverschonung der Miterben nach §§ 13 a u. b ErbStG n. F. der Miterben ändern, wenn und soweit sie tatsächlich vollzogen wird. Eine letztwillige Teilungsanordnung genügt noch nicht. Soweit die letztwillige Verfügung ein Vorausvermächtnis begründet, ist dies auch erbschaftsteuerlich sofort beim Erbfall zu berücksichtigen.

Laut Gesetzesbegründung will der Gesetzgeber, dass der das Unternehmen fortführende Erbe so gestellt wird, als habe er das übernommene Betriebsvermögen von Anfang allein erworben. Dies erreicht er dadurch, dass nach § 13 a Abs. 3 Satz 2 ErbStG n. F. der in der Teilung das begünstigte Vermögen abgebende Miterbe seine bisherige Steuerverschonung (insoweit) rückwirkend verliert. Damit ist aber noch nicht gesagt, dass in dieser Höhe die Begünstigung auf den das begünstigte Vermögen übernehmenden Miterben automatisch übergeht. Vielmehr sind folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

a) Der Übernehmer muss die Übernahme durch nicht begünstigtes Vermögen aus demselben Nachlass ausgleichen. Soweit mit Geld oder Eigenvermögen des Übernehmers „bezahlt“ wird, geht die Steuerbegünstigung des Übergebers nicht über, sondern ist verloren. Nach Auffassung der Finanzverwaltung gilt als hingegebene Vermögen nicht die Entlastung der übrigen Miterben von solchen Nachlassverbindlichkeiten im Innenverhältnis, die mit dem begünstigten Vermögen oder Teilen davon in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

b) Der Übergang der Begünstigung wird dadurch bewirkt, dass das ursprünglich begünstigte Vermögen des Übernehmers um den Wert des von ihm geleisteten Nachlassvermögens erhöht wird und so die Bemessungsgrundlage für den Verschonungsabschlag und ggf für den Abzugsbetrag sich entsprechend erhöht. Dies hat wiederum die Folge, dass der Verschonungsabschlag gleichfalls entsprechend steigt und ggf. der Abzugsbetrag neu zu berechnen ist.

c) Da der Übernehmer nur die Begünstigung rückwirkend erhalten soll, die bisher dem Übergeber zustand, wird die Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Steuerverschonung auf den Wert des übertragenen begünstigten Vermögens beschränkt.

Die Erbengemeinschaft ist zwar eine Gesamthandsgemeinschaft, wird aber steuerlich wie eine Bruchteilsgemeinschaft behandelt (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO). Wie schon mehrfach ausgeführt, bedeutet dies, dass für erbschaftsteuerliche Zwecke der Steuerwert des gesamten Nachlasses nach Erbquoten auf die Erben aufgeteilt wird. Gehören Betriebseinheiten zum Nachlass, die nach §§ 13 a u. b ErbStG begünstigt sind, kann jeder Miterbe die seinem Erbanteil entsprechende Steuerverschonung in Anspruch nehmen. Bei mehreren solchen begünstigten Einheiten, werden den Miterben jede Einheit nach seiner Erbbeteiligung zugerechnet und es steht den Miterben die jeweilige Begünstigung quotenmäßig für jede Einheit zu, wenn auch der Abzugsbetrag dem einzelnen Erwerber nur insgesamt einmal gewährt wird.

Für die Auseinandersetzungsregelung nach § 13 b Abs. 3 Satz 1 ErbStG n. F. hat dies zur Folge, dass die Werte (gemeinen Werte) sowohl des hingegebenen „nicht begünstigten“ Nachlassvermögens als auch des in der Teilung empfangenen begünstigten Vermögens sich nach der Erbquote des jeweils Abgebenden richtet. Dies sind auch zivilrechtlich weitgehend die jeweils maßgebenden Werte.

M.E. muss auch beim hingegebenen „nicht begünstigten“ Nachlassvermögen, mit dem der Empfänger des begünstigten Vermögens in Höhe seines Erbanteils „zahlt“, der Nettowert angesetzt werden und nicht nur der Wert der aktiven Wirtschaftsgüter. Im anteiligen gemeinen Wert des begünstigten Betriebs oder des begünstigten Mitunternehmeranteils des Übergebers sind die voll übernommenen Betriebs-schulden sowieso in dem nach dem Ertrag oder der Substanz ermittelten gemeinen Wert mitberücksichtigt. In diesem Sinne ist es richtig, wenn die Finanzverwaltung betont, dass die Entlastung der weichenden Erben von solchen Nachlassverbindlichkeiten, die mit dem begünstigten Vermögen zusammenhängen, nicht nochmals als hingegebenes Vermögen zu beurteilen ist.

### Beispiel 36

Die Kinder A und B sind Erben ihres 2009 verstorbenen Vaters E je zur Hälfte. Zum Nachlass gehört ein Gewerbebetrieb, dessen gemeiner Wert zum Zeitpunkt des Erbfalls im Substanzwertverfahren sich wie folgt errechnet: Aktivvermögen 20 Mio. € - Betriebs-schulden 10 Mio. € = 10 Mio. €. Verwaltungsvermögen ist nicht vorhanden. Außerdem gehört zum Nachlass noch Grundvermögen im Grundbesitzwert von 20 Mio. €, das mit einer Grundschuld belastet ist, die in Höhe von 10 Mio. € valuiert. Es handelt sich hierbei um eine noch nicht getilgte Schuld aus dem Kauf des Grundbesitzes.

Beide Kinder haben für den Betrieb Optionsverschonung



beantragt und erhalten.

2012 setzen sich A und B wie folgt auseinander:

A erhält den Betrieb (mit allen Betriebschulden), B erhält das Grundvermögen und übernimmt die noch restliche Kaufpreisschuld in voller Höhe.

B kann seinen Verschonungsabschlag von 5 Mio. € gem. § 13 a Abs.3 Satz 2 ErbStG n. F. nicht mehr in Anspruch nehmen. Sein Erwerb durch Erbanfall in 2009 ist nun rückwirkend voll steuerpflichtig

Der Wert des von A hingegebenen Vermögens ermittelt sich wie folgt:

Grundbesitzwert insgesamt	20 Mio. €
Abzgl. Kaufpreisschuld	- 10 Mio. €
Davon entfallen auf A die Hälfte	5 Mio. €
Der Wert der von B auf A übertragenen	
Hälfte beträgt 50 % von 10 Mio. €	5 Mio €

Die Übernahme der Betriebsschulden ist in diesem Wert schon berücksichtigt. Die Befreiung von diesen betrieblichen Verbindlichkeiten kann nicht hinzu gerechnet werden.

Bei A erhöht sich damit rückwirkend die Bemessungsgrundlage für die Steuerbefreiung von 5 Mio. € auf 10 Mio. €. Der Erwerb des A wird also rückwirkend von der Steuer verschont.

Da es sich auch in diesem Fall der Erbaueinandersetzung um eine rückwirkende Aufhebung oder Änderung der ursprünglichen Besteuerung handelt, sollten m. E die Werte im Besteuerungszeitpunkt und nicht die Werte zum Zeitpunkt der Teilung angesetzt werden. Es dürfte auch nicht schädlich sein, dass die begünstigte Betriebseinheit zur Zeit der Auseinandersetzung nicht mehr den Vermögenstest besteht und mehr als 50 % schädliches Verwaltungsvermögen hat. Nicht geklärt ist weiterhin die Frage, ob die Hingabe von Vermögen, das in der Zwischenzeit aus Gewinnen und Erträgen der Erbengemeinschaft hinzu erworben wurde, noch als Nachlassvermögen zu beurteilen ist. Für Vermögen, das in den Nachlass reinvestiert wurde, sollte dies auf jeden Fall gelten.

Offen ist auch die Frage, welche Steuerverschonung in Frage kommt, wenn der Übergeber der Regelverschonung unterliegt, der Übernehmer aber die Steuerverschonung zu 100 % gewählt hat, oder es umgekehrt ist. Nach dem Grundsatz, dass der Übernehmer so zu stellen ist, als habe er schon von Anfang an das begünstigte Vermögen in vollem Umfang erworben, kommt es darauf an, welcher Verschonung der Übernehmer unterliegt. Dies kann zu einer Verbesserung führen, wenn der Übergeber der Regelverschonung unterliegt, der Übernehmer aber den Antrag auf Optionsverschonung gestellt hat. Im umgekehrten Fall kommt es zu einer geringeren Steuerverschonung.

Bei der Erbaueinandersetzung ist es von größter Bedeutung, dass nach dem Wortlaut des Gesetzes der Übergeber des begünstigten Vermögens fallbeilartig die bisherige Steuerverschonung insoweit in vollem Umfang verliert und die Begünstigung zwar im Grundsatz in diesem Umfang auf den Übernehmer übergehen soll, aber – wie dargelegt - dies oft nur teilweise oder gar nicht der Fall ist. Während der Alleinerbe und jeder Vermächtnisnehmer oder Beschenkte bei einem Verstoß gegen die Behaltensregelung mit der Dauer der vollen Jahre zeitanteilig immer weniger Begünstigung verliert

bzw. bei der Lohnsummenregelung durch Erhöhung der tatsächlichen Lohnsumme entsprechend weniger der Nachversteuerung unterwerfen muss, spielt dies hier keine Rolle. Auch wenn die Teilung nur wenige Monate vor dem Ablauf der entsprechenden Frist erfolgt und die betriebliche Einheit schon voll die erforderliche Lohnsumme erreicht hat, verliert der Übergeber trotzdem rückwirkend seine volle bisherige Steuerverschonung, auch wenn diese nur teilweise oder gar nicht auf den Übernehmer übergeht.

Welchen Nachteil es haben kann, wenn mit Geld oder sonstigem Eigenvermögen der Übernehmer „bezahlt“, darf ich mit folgendem Beispiel beleuchten.

**Beispiel 37**

Erben des 2009 verstorbenen E sind seine Kinder A und B je zur Hälfte. E hat einen Gewerbebetrieb hinterlassen mit einem gemeinen Wert von 10 Mio. €, der kein Verwaltungsvermögen hat und außerdem

- a) nicht begünstigtes Kapitalvermögen im Wert von 10 Mio. €.,
- b) nicht begünstigtes Kapitalvermögen im Wert von 5 Mio. €,
- c) kein Vermögen.

A und B haben gem. § 13 a Abs.8 ErbStG n. F Optionsverschonung zu 100 % beantragt und auch gewährt bekommen

2011 teilen A und B einvernehmlich den Nachlass wie folgt:

zu a)

A erhält den Betrieb und führt ihn fort. B wird das Kapitalvermögen zugeteilt. Eine Ausgleichszahlung erfolgt nicht.

zu b)

A übernimmt den Betrieb, führt ihn fort und zahlt an B zum Ausgleich 2,5 Mio. €. B erhält zusätzlich das Kapitalvermögen

zu c)

A erhält den Betrieb und zahlt an B 5 Mio. €.

**Lösungen**

zu a)

Beim Erbfall haben A und B den Betrieb und das Kapitalvermögen entsprechend ihren Erbquoten je zur Hälfte von Todes wegen erworben. Der Betrieb ist zu 100 % steuerbefreit. A und B stand jeweils der Verschonungsabschlag in Höhe von 5 Mio. € zu. Bei A und B waren also jeweils 5 Mio. € steuerpflichtig. Es ergingen auch entsprechende Erbschaftsteuerbescheide.

Auf Grund der in 2011 durchgeführten Erbaueinandersetzung erhöht sich bei A die Bemessungsgrundlage für die Steuerverschonung und damit auch der Verschonungsabschlag rückwirkend von 5 auf 10 Mio. €. Sein Erwerb ist nun voll steuerbefreit. Bei B fällt dagegen der Verschonungsabschlag von 5 Mio. € rückwirkend weg. Sein Erwerb in Höhe von 10 Mio. € wird nun rückwirkend voll steuerpflichtig. Die ursprünglichen Steuerbescheide werden gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO rückwirkend geändert.

zu b)

Der Verschonungsabschlag von 5 Mio. € fällt bei B in voller Höhe rückwirkend weg. In Höhe des Wertes der Ausgleichsleistung in Nachlassvermögen im Betrag von 2,5 Mio. € erhöht sich bei A rückwirkend seine Bemessungsgrundlage für den Verschonungsabschlag und damit der Verschonungsabschlag. Jedoch geht in Höhe von 2,5 Mio. € der ursprüngliche Verschonungsabschlag des B durch die Erbaueinandersetzung endgültig verloren

Bei A sinkt zwar die Bemessungsgrundlage für die Steuerpflicht von 2, 5 Mio. € auf 0. Bei B steigt jedoch die Bemessungsgrundlage für die Steuerpflicht von 2, 5 Mio. € um 5 Mio. € auf 7,5 Mio. €.

zu c)

Der Verschonungsabschlag von 5 Mio. € fällt wiederum bei B in vollem Umfang weg. Da jedoch A in voller Höhe durch eine Geldzahlung ausgleicht, erhöht sich bei ihm die Bemessungsgrundlage für die Steuerverschonung und damit auch der Verschonungsabschlag nicht. A ist auch nur in Höhe von 5 Mio. € bereichert. Bei A ändert sich die Erbschaftsbesteuerung nicht. B muss nachträglich 5 Mio. € der Erbschaftsteuer unterwerfen, da er seinen Verschonungsabschlag rückwirkend nicht mehr beanspruchen kann.

Nach dem Gesetz soll nur der Ausgleich mit „nicht begünstigtem“ Nachlassvermögen den Übergang der Steuerverschonung ermöglichen. Die wörtliche Auslegung würde aber zu Ergebnissen führen, die dem Sinn und Zweck des Gesetzes widersprechen. Nach dem Wortlaut des § 13 a Abs. 3 Satz 2 ErbStG n.F. würde der Übergeber von begünstigtem Vermögen seine bisherige erbanteilige Steuerverschonung verlieren. Auf den Übernehmer könnte diese nicht übergehen. Hinterlässt der Erblasser im wesentlichen mehrere Betriebe und würden die Erben den Nachlass durch Realteilung in die einzelnen Betriebe aufteilen, so wäre jeder Miterbe weichender Erbe von begünstigtem Vermögen, mit der Folge, dass die bisherige Begünstigung der Übergeber verloren ginge und nur die bisherige Begünstigung als Übernehmer erhalten bliebe. Die gleiche Verschlechterung wäre gegeben, wenn die Erben den geerbten Betrieb in Teilbetriebe aufspalten und diese jeweils als Betrieb fortführen. Auf das nachfolgende Beispiele darf ich hinweisen.

Diese Folgen widersprechen dem Sinn und Zweck des Gesetzes. Es ist auch aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht hinzunehmen, dass die Realteilung eines Mischnachlasses gegenüber der Realteilung von reinem Betriebsvermögen besser gestellt wird. Der Gesetzgeber der Erbschaftsteuerreform will vor allem das Betriebsvermögen begünstigen, das vom Erwerber als produktiver Betrieb oder als entsprechende Gesellschaft fortgeführt wird. Dem würde die Auslegung nach dem Wortlaut völlig entgegenstehen.

Bei einer grundgesetzkonformen teleologisch korrekten Auslegung muss auch gegen den Wortlaut des Gesetzes jeder Ausgleich durch Nachlassvermögen, sei es durch nicht nach den §§ 13 a u. b ErbStG n.F. begünstigtes Vermögen, sei es durch begünstigtes Vermögen, genügen, um einen Übergang der Steuerverschonung vom Übergeber auf den Übernehmer in der Erbaueinandersetzung zu ermöglichen.<sup>48</sup> Es kann sich auch um solches Vermögen handeln, das durch § 13 Abs. 4 b – c oder § 13 c ErbStG n.F. begünstigt ist.

Auch im Einkommensteuerrecht wird bei der Erbaueinandersetzung nicht nur der Ausgleich mit Privatvermögen son-

dern auch der Ausgleich mit Betriebsvermögen begünstigt. Soweit mit Nachlassvermögen ausgeglichen wird, liegt keine steuerpflichtige Veräußerung vor. Der Übernehmer hat keine Anschaffungskosten, der Übergeber keinen Veräußerungserlös. Dies hat zur Folge, dass der Übernehmer die (anteiligen) Buchwerte des weichenden Erben fortführen kann bzw. muss. Es spielt also keine Rolle, ob und inwieweit mit hinterlassenem Privatvermögen oder hinterlassenem Betriebsvermögen „gezahlt“ wird. Soweit allerdings in der Erbaueinandersetzung zum Wertausgleich aus Eigenmitteln des Übernehmers eine Abfindung zu leisten ist, veräußert der Übergeber und muss insoweit die stillen Reserven versteuern. In Höhe der Abfindung hat der Übernehmer in der Regel höhere Anschaffungskosten.

**Beispiel 38**

S und T sind Miterben je zur Hälfte. Zum Nachlass gehört ein Betrieb (Teilwert 10 Mio. €, Buchwert 2 Mio. €) und

- a) Kapitalvermögen im Wert von 10 Mio. €,
- b) ein KG-Anteil (Teilwert 10 Mio. €, Buchwert 5 Mio. €),
- c) kein sonstiges Vermögen,
- d) ein KG-Anteil (Teilwert 5 Mio., Buchwert 1 Mio. €).

Die Erben setzen sich kurz nach dem Erbfall oder auch viele Jahre später wie folgt auseinander:

- a) S erhält den Betrieb und T das Kapitalvermögen.
- b) S erhält den Betrieb und T den KG-Anteil.
- c) S erhält den Betrieb und zahlt an T zum Wertausgleich 5 Mio. €.
- d) S erhält den Betrieb und zahlt an T eine Abfindung in Höhe von 2,5 Mio. €. T erhält den ganzen hinterlassenen KG-Anteil und die Ausgleichszahlung von 2,5 Mio. €.

Der Gewerbebetrieb und der Betrieb der KG werden weitergeführt.

**Lösungen**

Zu a)

T hat die stillen Reserven ihres hälftigen Anteils an dem Betrieb nicht zu realisieren. S führt den Betrieb mit einem Buchwert von 2 Mio. € fort

Zu b)

Weder S noch T haben als weichende Erben ihre jeweils hälftigen stillen Reserven von 4 bzw. 2,5 Mio. € zu versteuern, da die Übernehmer in voller Höhe mit Nachlassvermögen ausgleichen. S führt den Betrieb mit einem Buchwert von 2 Mio. € fort. Der KG-Anteil hat bei T einen Buchwert von 5 Mio.

Zu c)

T veräußert ihren hälftigen Anteil am Betrieb in vollem Umfang und hat daher die anteiligen stillen Reserven in Höhe von 4 Mio. € der Einkommensteuer (aber nicht der Gewerbesteuer) zu unterwerfen. S hat in Höhe von 5 Mio. € Anschaffungskosten, der Buchwert des Betriebs erhöht sich dadurch bei S auf 6 Mio. €

Zu d)

S und T stehen an dem Nachlass wertmäßig jeweils 7, 5 Mio. € zu.

T veräußert deshalb ihren (hälftigen) Anteil am Betrieb zur Hälfte und erzielt hierfür einen „Kaufpreis“ von 2,5 Mio. €, was zu einer Realisierung stiller Reserven von 2 Mio. € führt. Die andere Hälfte des Anteils der T am Betrieb wird durch Realteilung nach § 16 Abs. 3 S. 1 EStG unentgeltlich (ohne Realisierung der stillen Reserven) zum Buchwert auf S übertragen, da insoweit S durch Nachlassvermögen (seinem Anteil an der KG) ausgleicht.

Den Anteil des S am KG-Anteil erwirbt sie zum Buchwert.

Bei S erhöht sich sein ursprünglicher Buchwert seines Anteils am Betrieb von 1 Mio. € um den hälftigen Buchwert des Anteils der T im Betrag 500 000 € (in dieser Höhe Buchwertfortführung) und um die Anschaffungskosten von 2,5 Mio. auf 4 Mio. €. Die Übertragung seines (hälftigen) Anteils an dem KG –Anteil erfolgt zum Buchwert und ist nicht steuerpflichtig.

Die Veräußerungen solcher erbanteiliger Beteiligung an Betrieben oder Mitunternehmenschaften unterliegen nur der Einkommensteuer, aber nicht der Gewerbesteuer. Haben die veräußernden Miterben schon das 55. Lebensjahr vollendet oder sind sie berufsunfähig kann bei ihnen gem. § 16 Abs. 4 EStG ein Freibetrag bis zu 45 000 € und nach § 34 Abs. 3 EStG ein ermäßigter Steuersatz von 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes in Betracht kommen.

Gehört zum Nachlass im wesentlichen nur Betriebsvermögen und wird der Nachlass ohne Abfindung real geteilt kann steuerfrei nicht nur nach ganzen Betrieben und Teilbetrieben, sondern jetzt auch nach § 16 Abs.3 Satz 2 EStG nach einzelnen Wirtschaftsgütern unter Buchwertfortführung unter den Erben aufgeteilt werden, sofern die Betriebe oder Teilbetriebe fortgeführt werden und die einzelnen betrieblichen Wirtschaftsgüter in Betriebe des Übernehmers eingebracht werden. Steuerpflichtig ist diese Aufspaltung für die weichenden Erben allerdings insoweit, als nicht mit Nachlassvermögen ausgeglichen wird

Der Auseinandersetzungsregelung in § 13 b Abs. 3 Satz 1 ErbStG n. F. und den Realteilungsgrundsätzen nach § 16 Abs. 3 EStG liegt derselbe Gesetzgebungszweck zugrunde. Es sollen möglichst die Betriebe, die fortgeführt werden, von der Steuer nicht belastet werden, da sie auch die entsprechenden Arbeitsplätze schaffen und erhalten. Deshalb sollte für die Auslegung des § 13 b Abs.3 Satz 1 ErbStG möglichst weitgehend die Regelung der Erbaueinandersetzung im Ertragsteuerrecht herangezogen werden. Auch im Erbschaftsteuerrecht muss m.E. der Ausgleich mit Nachlassvermögen begünstigt sein, auf jeden Fall dann, wenn die Erben nach ganzen Betrieben oder auch Teilbetrieben oder nach anderen Beteiligungen den Nachlass aufteilen.

### Beispiel 39

Erben des 2009 verstorbenen E sind seine beiden Kinder A und B je zur Hälfte. Zum Nachlass gehört ein Gewerbebetrieb mit einem gemeinen Wert von 10 Mio. € und

- a) ein KG-Anteil mit einem gemeinen Wert von 10 Mio. €,
- b) ein KG-Anteil mit einem gemeinen Wert von 5 Mio. €.

Sowohl der Gewerbebetrieb als auch der KG Anteil haben kein Verwaltungsvermögen.

A und B beantragen jeweils einheitlich für ihre Erbbeteiligungen sowohl bzgl. des Gewerbebetriebs als auch bzgl. des KG-Anteils nach § 13 Abs.8 ErbStG n. F. Optionsver-

schonung zu 100 %, was ihnen auch gewährt wird.

2011 setzen sich A und B einvernehmlich wie folgt auseinander

zu a)

A erhält den Betrieb, B den KG-Anteil.

zu b)

A erhält den Betrieb und zahlt an B zum Wertausgleich 2,5 Mio. €. B erhält den KG-Anteil und die Ausgleichszahlung von 2,5 Mio. €.

### Lösungen

Zu a)

Beim Erbfall wurden A und B die hälftigen Verschonungsabschläge beim Gewerbebetrieb und bei dem KG –Anteil von jeweils 5 Mio. € zusammen also jeweils 10 Mio. € gewährt.

Auf Grund der Teilung verliert zwar A den Verschonungsabschlag für den KG-Anteil in Höhe von 5 Mio. €, aber es erhöht sich bei ihm die Bemessungsgrundlage für den Verschonungsabschlag beim Gewerbebetrieb von 5 auf 10 Mio. € und folglich steigt auch der Verschonungsabschlag insoweit um 5 Mio. €.

B kann den Versorgungsabschlag für den Gewerbebetrieb nicht mehr in Anspruch nehmen. Mit dem Erwerb der weiteren Hälfte am KG-Anteil erhöht sich bei B die Bemessungsgrundlage für den Verschonungsabschlag um 5 Mio. € und damit auch dieser um 5 Mio. € auf 10 Mio. €

Eine Nachversteuerung kommt also für beide nicht in Betracht.

Zu b)

Beim Erwerb durch Erbfall konnte A für den Gewerbebetrieb erbanteilig einen Verschonungsabschlag von 5 Mio. € und beim Erwerb für den KG-Anteil entsprechend seiner Erbquote einen Verschonungsabschlag von 2,5 Mio. € beanspruchen, was zur Folge hatte, dass der Erbanfall in vollem Umfang von der Steuer verschont wurde. Dieselben Steuerbefreiungen kamen für B in Betracht.

Auf Grund der Erbaueinandersetzung erhöht sich bei A durch entsprechende Änderung der Bemessungsgrundlage sein bisheriger Verschonungsabschlag von 5 Mio. € durch den Erwerb des ganzen Gewerbebetriebs aber nur um 2,5 Mio. €, da er nur in diesem Umfang mit Nachlassvermögen abfindet.

B kann seinen bisherigen Verschonungsabschlag für den Betrieb von 5 Mio. € rückwirkend nicht mehr in Anspruch nehmen. Durch den zusätzlichen Erwerb des Anteils an KG-Anteils erhöht sich zwar sein bisheriger Verschonungsabschlag von 2,5 Mio. € auf 5 Mio. €. Insgesamt verliert aber B 2,5 Mio. Verschonungsabschlag.

Kaum zweifelhaft dürfte der Fall sein, dass der Anteil des Übernehmers am begünstigten Vermögen nur insoweit übertragen wird, als ein Ausgleich durch nicht begünstigtes Vermögen möglich ist. Der Übergang der Steuerverschonung vom weichenden auf den übernehmenden Miterben muss bei diesem Sachverhalt in vollem Umfang zulässig sein.

**Beispiel 40:**

A und B erben von ihrem Vater E 2009 je zur Hälfte einen Gewerbebetrieb mit einem Steuerwert von 10 Mio. € und nicht begünstigtes Geldvermögen im Wert von 5 Mio. €. Der Betrieb besitzt kein Verwaltungsvermögen. A und B beantragen jeweils Optionsverschonung zu 100 %, was auch gewährt wird.

2011 setzen sich A und B in Kenntnis der Probleme bei der Teilung in der Weise auseinander, dass der Anteil des A am Gewerbebetrieb entsprechend seiner Erbquote von 50 % auf 75 % erhöht wird und B 25 % am Betrieb behält, aber zusätzlich das ganze Geldvermögen erlangt.

Beim Erbfall war bei A und B jeweils nur die Hälfte des Geldvermögens in Höhe von 2,5 Mio. steuerpflichtig. Der Erwerb des Betriebs wurde in vollem Umfang von der Steuer verschont.

Als Folge der Erbauseinandersetzung erhöht sich die Bemessungsgrundlage für den Verschonungsabschlag und deshalb auch der Verschonungsabschlag des A von ursprünglich 5 Mio. € auf 7,5 Mio. €. Dagegen sinkt der Verschonungsabschlag des B auf Grund der Änderung der Bemessungsgrundlage von zunächst 5 Mio. € auf 2,5 Mio. €, da er insoweit einen Anteil am Gewerbebetrieb in der Teilung überträgt. Der Verschonungsabschlag geht insgesamt betrachtet nicht verloren.

Weitgehend noch ungelöst ist die Frage, ob nicht auch Aufteilungen von begünstigten Betrieben nach wesentlichen Betriebsgrundlagen oder sogar in einzelne Wirtschaftsgüter nach dem Vorbild der Realteilung gem. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG unter diese Teilungsregelung fallen, sofern und soweit die übernehmenden Miterben einen Betrieb weiterführen oder die Wirtschaftsgüter in einen bestehenden oder zu gründenden Betrieb einbringen.

Der an der Auseinandersetzung beteiligte „Dritte“, der das begünstigte Vermögen erwirbt, kann m. E. nur der Miterbe sein.<sup>45</sup> Nur ein Miterbe hat grundsätzlich schon vor der Teilung Nachlassvermögen, womit er ausgleichen kann. Eine Teilung kann im Prinzip nur zwischen Miterben erfolgen. Allerdings kann der Miterbe vor der Auseinandersetzung durch notariell beurkundeten Vertrag seinen Anteil am Nachlass oder einen Bruchteil davon gem. § 2033 Abs. 1 Satz 1 BGB an andere Miterben aber auch an Dritte verkaufen oder verschenken. Der Käufer oder Beschenkte ist dann Mitglied der Erbengemeinschaft und hat deshalb wie ein Miterbe Anspruch auf Auseinandersetzungsguthaben. Auch ein Dritterwerber haftet gegenüber Nachlassgläubigern gem. §§ 2382, 2385 BGB zunächst wie ein Erbe unbeschränkt. Maßgebend ist aber, dass nur die vermögensrechtliche Stellung des Miterben in der Erbengemeinschaft zur Zeit der Verfügung auf den Dritterwerber übergeht. Er wird nicht (Mit-)Erbe. M.E. will die Erbschaftsteuerreform nur die Miterben durch die zusätzliche Begünstigung der Teilungsregelung von der Erbschaftsteuer verschonen, dagegen nicht Käufer oder Beschenkte. Der Verkauf ist eine schädliche Verfügung. Soweit geschenkt wird, ist die Weiterübertragung allerdings nicht schädlich. Der Beschenkte muss aber in der Behaltensfrist die Behaltens-

pflichten erfüllen.

Auch der ErbSt-Erl. vom 25.6.09 Abschn. 7 spricht nur von Miterben.

Vermächtnisnehmer, Auflagenberechtigte und sonst an der Erbengemeinschaft nicht beteiligte Personen sind gleichfalls keine Dritte. Soweit Miterben als Vermächtnisnehmer am begünstigten Vermögen beteiligt sind, unterliegen sie m. E. nur der Behaltens- und Lohnsummenregelung und nicht der Auseinandersetzungsbestimmung. Soweit ein Miterbe mit Vermögen, das er im Voraus als Vermächtnis vom Erblasser erworben hat, für den Erwerb von begünstigtem Vermögen „bezahlt“, sollte m. E. § 13 b Abs. 3 Satz 1 Anwendung finden. Nicht zu den begünstigten Miterben gehören Personen, die lediglich einen Nießbrauch oder ein Pfandrecht an einem Erbteil haben.

Ich muss aber darauf hinweisen, dass verschiedene Autoren die Meinung vertreten, dass auch diese Nichterben der Teilungsregelung nach 13 b Abs. 3 Satz 1 ErbStG n. F. unterliegen und nicht der grundsätzlichen Behaltens- und Lohnsummenregelung. Dies hätte dann die Folge, dass beim begünstigten Vermögen der weichende Erbe oder auch der weichende Vermächtnisnehmer oder der weichende Erbteilkäufer seine anteilige Begünstigung verliert, aber der übernehmende Miterbe, der übernehmende Vermächtnisnehmer oder übernehmende Erbteilkäufer, soweit er mit Nachlassvermögen „kauft“, die Begünstigung des Übergebers übernimmt. Der hinsichtlich des begünstigten Vermögens weichende Vermächtnisnehmer würde dann seine bisherige Begünstigung in vollem Umfang verlieren, auch wenn die Auseinandersetzung im letzten Jahre der Behaltensfrist durchgeführt würde und nicht nur bei der Regelverschonung ein Fünftel des Verschonungsabschlags.

Soweit die Begünstigung auf den Übernehmer übergeht, trifft ihn die Pflicht zur Einhaltung der Lohnsummen- und Behaltensregelung auch hinsichtlich des übernommenen Anteils bis zum Ende der jeweiligen Frist

Im Rahmen der Auseinandersetzung kann auch Nachlassvermögen an Miterben oder auch Dritte geschenkt werden. Dies ist zwar gem. § 7 ErbSt schenkungsteuerpflichtig, aber für die Steuerverschonung nicht schädlich. Der Beschenkte muss aber anschließend die Behaltens- und Lohnsummenpflichten übernehmen. Soweit bei einer gemischten Schenkung das Geschäft entgeltlich ist, geht die Verschonung entsprechend der Lohnsummen und Behaltensregelung durch schädliche Handlung verloren.<sup>46</sup>

Für diesen Begünstigungstransfer gem. § 13 b Abs. 3 ErbStG n.F. sieht das Gesetz keine Fristbegrenzung vor. Diese vom Gesetzgeber eigentlich als Begünstigung der Miterben vorgesehene Regelung hat aber, wie vorstehend dargelegt, zum Teil gravierende Nachteile gegenüber der grundsätzlich geltenden Lohnsummen- und Behaltensregelung. Diese Schlechterstellung der Miterben gegenüber allen anderen Erwerbenden ist bei Auseinandersetzungen gegen Ende der jeweiligen Behaltens- und Lohnsummenfrist teilweise so erheblich, dass es kaum mehr vertretbar ist und erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken hervorruft. Während jeder andere Erwerber, sei es Alleinerbe, Vermächtnisnehmer oder Beschenkter auf den Vorteil des zeitanteiligen Abschmelzens

45 Geck in Kapp/Ebeling, ErbStG. §13 b Rz. 130, Wälzholz NWB 2009, S. 2803 (2809)

46 ErbStG. - Erl. Abschn. 9. Abs. 2 Nr. (BStrGI 1 09, 722)

der Nachversteuerung oder der Verringerung der Nachversteuerung nach Maßgabe der bislang erzielten Lohnsumme genießt, schlägt die Rückwirkung der Teilung wie ein Fallbeil voll zu. Welche Nachteile dies haben kann, darf ich an folgendem Beispiel beleuchten.

#### Beispiel 41

Der 2009 verstorbene E hat seine beiden Söhne A und B je zur Hälfte als Erben berufen. Zum Nachlass gehört ein Gewerbebetrieb mit einem gemeinen Wert von 10 Mio. €. Der Betrieb hatte zum Zeitpunkt des Erbfalls 18 Beschäftigte und kein Verwaltungsvermögen. A und B beantragen Optionsverschonung zu 100 %, was ihnen auch gewährt wird.

2015, nach Ablauf von vollen 6 Jahren, setzen sich A und B wie folgt auseinander:

A erhält den Betrieb und zahlt B zum Ausgleich 3 Mio. €, die er mit privatem Vermögen finanziert. Es kann nicht angenommen werden, dass die Bewertung des auf A übergehenden Anteils mit 3 Mio. € offensichtlich zu niedrig ist.

B verliert seinen bisherigen Optionsabschlag von 5 Mio. € in vollem Umfang. Auf A geht der Abschlag auch nicht über, da er mit eigenem Vermögen ausgleicht. Zudem kommt bei A eine Erhöhung des Versorgungsabschlags schon deshalb nicht in Frage, weil er den Anteil seines Bruders „kauft“ und insoweit auch nicht bereichert ist.

Dies führt bei B rückwirkend zu einer Nachsteuer von  
 $5 \text{ Mio. €} - 400\,000 \text{ € Freibetr} = 4,6 \text{ Mio. €} \times 19 \% = 874\,000 \text{ €}.$

Es spielt keine Rolle, dass sich der Wert der Hälfte des Betriebs um 2 Mio.€ verringert hat. Es kommt allein auf den Wert und damit auf den Optionsabschlag im Besteuerungszeitpunkt an, und darauf, dass nur mit Eigenmitteln abgefunden wird. Eine Schenkung an A könnte man nur annehmen, wenn die Erben offensichtlich nicht von objektiven Werten ausgingen.

Würde B seinen Anteil (Erbteil) an einen Dritten verkaufen, hätte er nach der abschmelzenden Behaltensregelung nach dem Ablauf von 6 Jahren nur noch folgenden Betrag der Erbschaftsteuer zu unterwerfen:

$5 \text{ Mio €} \times 1/7 = 714\,285 \text{ €} - 400\,000 \text{ €} = 314\,285 \text{ €}$

Nach Ablauf der jeweiligen Behaltens- und Lohnsummenfristen von 5 oder 7 Jahren führt eine unbeschränkte zeitliche Wirkungsdauer im Verhältnis zu den sonstigen Erwerben von Todes wegen nur noch zu Nachteilen von teilweise erheblicher Bedeutung. Während jeder Alleinerbe, jeder Vermächtnisnehmer und Beschenkte nach Ablauf dieser Fristen das begünstigte Vermögen ohne einen Nachteil verkaufen oder die Betriebe einstellen kann, hätte eine Nachlassauseinandersetzung noch nach Jahrzehnten evtl. bedeutsame nachteilige steuerliche Folgen. Dies wäre auch nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes widersinnig. Der Übernehmer des begünstigten Vermögens kann die Behaltenspflichten nur noch für die Restlaufzeit der Fristen übernehmen. Nach Beendigung der Fristen muss der Übernehmer weder eine Behaltenspflicht noch eine Lohnsumme einhalten. Vor allem wäre eine längere Wirkungsdauer m.E. offensichtlich verfassungswidrig. Es ist durch nichts zu rechtfertigen, dass mehrere Erben schlechter gestellt sind als der Alleinerbe oder der Beschenkte.

Eine längere Wirkungsdauer der Teilungsregelung wäre zudem in der Praxis mit Problemen verbunden, die kaum zu bewältigen wären. Es müssten z.B. noch für Jahrzehnte die ursprünglichen Werte festgehalten oder neu festgestellt werden. Inwieweit würde nach so langer Zeit noch mit Nachlassvermögen ausgeglichen, wenn das Nachlassvermögen in der Zwischenzeit völlig umgeschichtet worden wäre?

Eine verfassungskonforme und an Sinn und Zweck des Gesetzes ausgerichtete Auslegung muss daher zwingend zum Schluss kommen, dass diese Auseinandersetzungsregelung spätestens mit Ablauf der jeweils geltenden Behaltens- und Lohnsummenfrist die Wirkung verliert.<sup>47</sup>

M.E. wäre sogar aus den vorgenannten Gründen, vor allem aus dem Gebot der Gleichbehandlung, folgende Auslegung der Sache nach am gerechtesten.

Auch bei der Erbaueinandersetzung gelten zunächst die Vorschriften der Behaltens- und Lohnsummenregelung. Was bei der Teilung der Übergeber durch Zeitablauf bzw. erzielter Lohnsumme zu diesem Zeitpunkt schon „verdient“ hat, kann er nicht mehr verlieren. Nur soweit dies noch nicht der Fall ist, kann die Begünstigung des Abgebenden bei entsprechender Gestaltung auf den Übernehmer übergehen oder ggf. auch verloren gehen.

#### Beispiel 42

Sachverhalt wie Beispiel 41

B muss bei der rückwirkenden Nachversteuerung nur für die Bemessungsgrundlage von

314 285 € Erbschaftsteuer entrichten.

Könnte A den Erwerb der Hälfte des Gewerbebetriebs in der Auseinandersetzung voll mit anderweitigem Nachlassvermögen ausgleichen, würde sich bei ihm der Verschonungsabschlag nur um ein Siebtel des bisher B zustehenden Abschlags erhöhen. B würde seinen bisherigen Verschonungsabschlag nur in Höhe von einem Siebtel rückwirkend verlieren und müsste nur – wie dargelegt – den Betrag von 314 285 € der Erbschaftsteuer unterwerfen.

Mit dem Satz 2 des Absatzes 3 von § 13 b ErbStG n. F. erreicht das Gesetz den Gipfel der Unverständlichkeit hinsichtlich der Bedeutung dieser Vorschrift. Dieser Satz lautet:

„Soweit zum Vermögen der Kapitalgesellschaft Vermögensgegenstände gehören, die nach Absatz 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 nicht in das Begünstigte Vermögen einzubeziehen sind, ist der Teil des Anteilswerts nicht begünstigt, der dem Verhältnis der Summe der Werte der nicht einzubeziehenden Vermögensgegenstände zum Wert des gesamten Vermögens der Kapitalgesellschaft entspricht.“

Die Kommentare kommen bei der Auslegung dieser Vorschrift zu Ergebnissen, die unterschiedlicher nicht sein könnten. Vereinfacht ausgedrückt geht es darum, ob die Vorschrift nur bei Teilungen Bedeutung hat oder ganz generell. Im ersten Fall geht die Begünstigung nach §§ 13 a u. b ErbStG bei Teilungen insoweit verloren, als begünstigte Kapitalgesellschaften übergeben werden, soweit deren Vermögen an sich nicht begünstigten Streubesitz an Kapitalgesellschaften oder Dritten überlassenen Grundbesitz umfasst, obwohl die Kapi-

47 Ebenso Geck in Kapp/Ebeling, ErbStG. §13 b Rz. 142, Wälzholz NWB 2009, S. 2803 (2809).

talgesellschaft zu mehr als 50 % Produktivvermögen hat und deshalb grundsätzlich insgesamt begünstigt ist. Im zweiten Fall soll diese Vorschrift allgemeine Bedeutung haben und sich nicht nur auf die Erbaueinandersetzung beziehen, mit der Konsequenz, dass jeder Erwerb von an sich begünstigten Anteilen an Kapitalgesellschaft insoweit nicht steuererschont wird, als im Gesellschaftsvermögen nicht gepoolter Streubesitz an Kapitalgesellschaften bzw. an Dritte überlassener Grundbesitz befindet, auch wenn dieses Verwaltungsvermögen nur 20 % des Gesellschaftsvermögens ausmacht. Beide Auslegungen verstoßen aber gegen Strukturprinzipien der Erbschaftsteuerreform

Andere Autoren messen diesem Satz überhaupt keine Bedeutung zu.

Die Finanzverwaltung, die sich bislang vornehm zurückhält, sollte im Erlasswege klarstellen, dass § 13 b Abs. 3 Satz 2 ErbStG n.F. keinen Anwendungsbereich hat. Hilfsweise sollte der Anwendungsbereich auf die Auseinandersetzung beschränkt werden.

## Rechtsprechung

### §§ 181, 1795 Abs. 2 BGB

**Anders als bei dem Eintritt mehrerer Kinder in eine Kommanditgesellschaft durch Aufnahmevertrag kann bei der Übertragung von Kommanditanteilen eines Elternteils im Wege der Sonderrechtsnachfolge ein Ergänzungspfleger mehrere minderjährige Kinder vertreten (Abgrenzung zu BayObLG FamRZ 1959, 125/126).**

OLG München, Beschluss vom 17.10.2010 – 31 Wx 70/10, rechtskräftig

#### Gründe:

I.

Im Handelsregister ist die H. Immobilien KG eingetragen. Gegenstand des Unternehmens ist gewerblicher Grundstückshandel. Persönlich haftende Gesellschafterin ist die Beteiligte zu 1, Kommanditist der Beteiligte zu 2. Die Beteiligten zu 1 und 2 sowie die für die beiden minderjährigen Beteiligten zu 3 und 4 handelnde Ergänzungspflegerin meldeten zur Eintragung in das Handelsregister an:

„Der Kommanditist (Beteiligter zu 2) ist aus der Gesellschaft ausgeschieden. Er hat seinen Kommanditanteil von ... im Wege der Sonderrechtsnachfolge mit dinglicher Wirkung ab Eintragung dieser Tatsache im Handelsregister übertragen auf seine Kinder

(Beteiligter zu 3) ... geboren ... 2001 zu ...

(Beteiligter zu 4) ... geboren ... 2001 zu ...“

Mit Zwischenverfügung vom 18.2.2010 beanstandete das Registergericht, die Anmeldung sei durch die gesetzlichen Vertreter der Beteiligten zu 3 und 4 vorzunehmen; es sei für jeden Minderjährigen ein Ergänzungspfleger zu bestellen. Ferner wurde eine familiengerichtliche Genehmigung verlangt, die inzwischen vorliegt. Mit der Beschwerde machen die Beteiligten geltend, der angemeldete Erwerb von Kommanditanteilen durch Sonderrechtsnachfolge stelle kein Rechtsgeschäft der beiden Erwerber miteinander dar, so dass die Ergänzungspflegerin beide Kinder habe vertreten können.

II.

Die Beschwerde ist zulässig und begründet. Entgegen der Auffassung des Registergerichts steht der Eintragung nicht entgegen, dass die beiden minderjährigen Beteiligten zu 3 und 4 von derselben, für beide bestellten Ergänzungspflegerin vertreten werden. Diese war nicht nach § 1795 Abs. 2 i.V.m. § 181 BGB gehindert, beide Kinder bei dem Erwerb der bestehenden Kommanditanteile im Wege der Sonderrechtsnachfolge zu vertreten.

1. Zwar ist allgemein anerkannt, dass für den Abschluss eines Gesellschaftsvertrages zwischen Eltern und mehreren minderjährigen Kindern jedes Kind durch einen eigenen Ergänzungspfleger vertreten sein muss. Durch Abschluss des Gesellschaftsvertrages werden Rechtsbeziehungen zwischen sämtlichen Gesellschaftern, auch zwischen den einzelnen Kommanditisten, begründet, so dass ein Rechtsgeschäft auch zwischen den vertretenen minderjährigen Personen im Innenverhältnis vorliegt. Die minderjährigen Kommanditisten treten durch den Vertragsabschluss unter sich in wechselseitige gesellschaftsrechtliche Beziehungen und können deshalb nach § 181 BGB nicht von demselben Ergänzungspfleger vertreten werden. Das gilt nicht nur bei der Gründung einer Gesellschaft unter Beteiligung Minderjähriger (vgl. OLG Zweibrücken OLGZ 1980, 213/215 zur GbR; Menzel/Wolf MittBayNot 2010, 186), sondern auch dann, wenn durch Aufnahmevertrag mit den übrigen Gesellschaftern mehrere minderjährige Kinder in eine bestehende Gesellschaft eintreten (vgl. BayObLG FamRZ 1959, 125/126 zur KG; OLG Zweibrücken NZG 1999, 717/718 zur GbR; MünchHdbchGfR/Piehler/Schulte 2. Aufl. § 34 Rn. 4; kritisch für den Fall des gleichzeitigen Eintritts Maier-Reimer/Marx NJW 2005, 3025/3027).

2. Anders liegt der Fall jedoch, wenn bestehende Kommanditanteile im Wege der Sonderrechtsnachfolge von einem Elternteil an mehrere Kinder abgetreten werden. Die nach allgemeiner Meinung zulässige Anteilsübertragung beruht auf einer unmittelbaren Rechtsbeziehung zwischen Anteilsveräußerer und -erwerber, ohne den Anteil als solchen zu verändern. Die Verfügung über den Anteil bedarf zwar der Zustimmung der Mitgesellschafter, doch werden diese nicht Partner des Veräußerungsvertrages. Der Erwerber tritt in den im Übrigen grundsätzlich unverändert fortbestehenden Gesellschaftsvertrag ein (vgl. MünchKommBGB/Ulmer/Schäfer 5. Aufl. § 719 Rn. 25). Eine Änderung der gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen ist folglich mit der Anteilsübertragung nicht verbunden. Es handelt sich vielmehr nur um ein Rechtsgeschäft zwischen dem abtretenden Elternteil und dem erwerbenden Kind. Tritt der Elternteil seine Beteiligung an mehrere Kinder ab, liegt jeweils ein Rechtsgeschäft zwischen dem Elternteil und dem erwerbenden Kind vor, nicht aber ein Rechtsgeschäft zwischen den Kindern. Eine nach § 181 BGB nicht zulässige Mehrfachvertretung ist deshalb nicht gegeben, denn der für die Kinder auftretende Ergänzungspfleger gibt für diese lediglich gleichlaufende Erklärungen ab (ebenso Palandt/Ellenberger BGB 69. Aufl. § 181 Rn. 7; Maier-Reimer/Marx NJW 2005, 3025/3027).

3. Die bestellte Ergänzungspflegerin konnte somit als gesetzliche Vertreterin für beide Kinder handeln und insbesondere auch die Anmeldung vornehmen. Der in Ziffer 2 der Zwischenverfügung geforderten Bestellung eines weiteren Ergänzungspflegers bedarf es nicht. Zur Klarstellung ist auch Ziffer 1 der Zwischenverfügung aufzuheben, denn die verlangte Anmeldung durch „die gesetzlichen Vertreter“ der Kinder ist durch die hierzu berechnigte Ergänzungspflegerin bereits vorgenommen worden.

Mitgeteilt durch Richterin am OLG München Margaretha Förth

**GBO § 29; SGB II § 44 b****Eine ARGE im Sinne des § 44 b SGB II kann als Inhaberin einer Höchstbetragssicherungshypothek in das Grundbuch eingetragen werden.**

OLG Köln, Beschl. v. 16. 7. 2010 – 2 Wx 53/09

**Gründe**

1.

Die Beteiligte zu 1) ist eine Arbeitsgemeinschaft im Sinne des § 44b SGB II und wurde durch öffentlich-rechtlichen Vertrag gemäß §§ 53 ff. SGB X zwischen der Agentur für Arbeit Aachen und dem Kreis Heinsberg errichtet (Bl. 67 ff. d.GA.). In § 1 Abs. 2 dieses Vertrages ist bestimmt, dass die Zusammenarbeit der Vertragspartner in Zukunft auch in einer anderen Rechtsform erfolgen kann und diese beabsichtigen, die Arbeitsgemeinschaft künftig in der Rechtsform einer Anstalt des öffentlichen Rechts auszugestalten. Die Errichtung einer solchen Anstalt des öffentlichen Rechts ist bisher nicht erfolgt.

Der Beteiligte zu 2) ist Eigentümer des im Rubrum näher bezeichneten Grundbesitzes. Dieser bewilligte am 20. Januar 2009 zur Sicherung eines ihm von der Beteiligten zu 1) auf der Grundlage des § 23 SGB II gewährten Darlehens die Eintragung einer Höchstbetragssicherungshypothek über einen Betrag von 5.000,00 € (Bl. 59 d.GA.).

Mit Schreiben vom 5. Februar 2009 (Bl. 58 d.GA.) hat die Beteiligte zu 1) beim Grundbuchamt Heinsberg – nicht Aachen, wie es in dem landgerichtlichen Beschluss heißt – die Eintragung der Höchstbetragssicherungshypothek ins Grundbuch beantragt. Das Grundbuchamt hat mit Beschluss vom 6. März 2009 den Eintragungsantrag zurückgewiesen (Bl. 60 f. d.GA.). Zur Begründung hat es ausgeführt, eine Eintragung komme mangels Rechtsfähigkeit der Beteiligten zu 1) nicht in Betracht. Die hiergegen von der Beteiligten zu 1) mit Schreiben vom 19. März 2009 eingelegte Beschwerde (Bl. 65 f. d.GA.) hat das Landgericht mit Beschluss vom 17. April 2009 zurückgewiesen (Bl. 81 ff. d.GA.). Hiergegen wendet sich die Beteiligte zu 1) mit der am 29. Mai 2009 erhobenen weiteren Beschwerde von diesem Tage (Bl. 188 d.GA.).

2.

a)

Die an keine Frist gebundene weitere Beschwerde gegen den Beschluss des Landgerichts vom 17. April 2009 ist statthaft (§ 78 Satz 1 GBO in der bis zum 1. September 2009 geltenden Fassung; Art. 111 Abs. 1 FGG-RG) und in rechter Form (§ 80 Abs. 1 Sätze 1 und 2 GBO a.F.) eingelegt. Die Beteiligte zu 1) ist – unabhängig von der hier im Rahmen der Begründetheit des Rechtsmittels zu prüfenden Frage ihrer Rechtsfähigkeit – zur Einlegung des Rechtsmittels berechtigt, weil ihre Erstbeschwerde ohne Erfolg geblieben ist (vgl. BGH, NJW 1994, 1158; BayObLG FGPrax 2003, 59; OLG Hamm, FGPrax 1996, 210; Demharter, GBO, 26. Auflage 2008, § 78 Rn. 2; Meyer-Holz in Keidel/Kuntze/Winkler, FGG, 15. Auflage 2003, § 27 Rn. 10).

b)

Die weitere Beschwerde ist begründet und führt zur Abänderung des angefochtenen Beschlusses. Die angefochtene Entscheidung des Landgerichts beruht auf einer Verletzung des Rechts (§§ 78 S. 1 und 2 GBO a.F., 545 ZPO).

Das Grundbuchamt und ihm folgend das Landgericht durften den Antrag auf Eintragung einer Höchstbetragssicherungshypothek nicht mit der Begründung zurückweisen, der Antragsteller fehle die erforderliche Rechtsfähigkeit und damit die Grundbuchfähigkeit.

Das Landgericht hat insoweit ausgeführt: Die Beschwerdeführerin sei nicht rechtsfähig und könne daher nicht in das Grundbuch als Berechtigter eingetragen werden. Diese sei nicht, wie von § 3 AG-SGB II NRW ermöglicht, als rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts errichtet worden. Eine ARGE, die durch öffentlich-rechtlichen Vertrag errichtet wurde, ohne Anstalt des öffentlichen

Rechts zu sein, sei nicht rechtsfähig. Diese sei als öffentlich-rechtliche Organisationsform sui generis ohne Rechtsfähigkeit anzusehen. Da schon sozialrechtlich nicht von der Rechtsfähigkeit einer entsprechenden ARGE auszugehen sei, bestehe kein Grund, eine zivilrechtliche Rechtsfähigkeit einer solchen ARGE anzunehmen. Aus ihrer Beteiligtenfähigkeit im sozialgerichtlichen Verfahren könne ebenfalls ihre zivilrechtliche Rechtsfähigkeit nicht abgeleitet werden. Die Beteiligtenfähigkeit im sozialgerichtlichen Prozess sei nicht in jedem Fall von der Rechtsfähigkeit einer Partei abhängig. Bei der Beschwerdeführerin handele es sich auch nicht um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, da diese durch öffentlich-rechtlichen Vertrag errichtet worden sei. Daher bedürfe es im vorliegenden Fall keiner Entscheidung, ob eine GbR ins Grundbuch eingetragen werden könne.

Diese Ausführungen halten der dem Senat obliegenden rechtlichen Überprüfung nicht in allen Punkten stand. Zutreffend geht das Landgericht davon aus, aus der Beteiligtenfähigkeit einer auf der Grundlage des § 44b SGB II errichteten ARGE im sozialgerichtlichen Verfahren nach § 70 SGG könne noch nicht ihre Rechtsfähigkeit hergeleitet werden. Denn an sozialgerichtlichen Streitigkeiten kann nach § 70 Nr. 2 SGG auch eine nichtrechtsfähige Personenvereinigung beteiligt sein; § 70 SGG ist insoweit weiter gefasst als § 50 ZPO (vgl. BGH, VersR 2010, 346).

Die Beteiligte zu 1) besitzt in Anlehnung an die von der obergerichtlichen Rechtsprechung zur Rechts- und Parteifähigkeit der (Außen-)Gesellschaft bürgerlichen Rechts entwickelten Grundsätze (BGHZ 146, 341 [343 ff.] = NJW 2001, 1056; BGHZ 154, 88 [94] = NJW 2003, 1445; BGHZ 172, 169 [172] = NJW 2007, 2490) zumindest eine (Teil-)Rechtsfähigkeit (so auch BGH, VersR 2010, 346; LG Saarbrücken, Beschluss vom 26. November 2007, 5 T 395/07; jeweils für in vergleichbarer Form errichtete Arbeitsgemeinschaften). Die nach Maßgabe von § 44b SGB II durch öffentlich-rechtlichen Vertrag zwischen der Agentur für Arbeit Aachen und dem Kreis Heinsberg errichtete Beteiligte zu 1) ist berechtigt, zur Erfüllung der ihr übertragenen Aufgaben Verwaltungsakte und Widerspruchsbescheide gemäß § 44b SGB II zu erlassen (§ 1 Abs. 3 des Vertrages). Ihre Organe sind die Trägerversammlung (§ 5 des Vertrages) sowie Geschäftsführung (§ 6 des Vertrages). Letztere besteht aus dem von der Trägerversammlung bestellten (§ 5 Abs. 12) Geschäftsführer, der die ARGE gerichtlich und außergerichtlich vertritt (§ 6 Abs. 1 des Vertrages), sowie dem stellvertretenden Geschäftsführer. Damit ist die Beteiligte zu 1) rechtlich und organisatorisch verselbstständigt sowie eigenständiger Träger von Rechten und Pflichten. Ihre Struktur ist der einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zumindest ebenbürtig, so dass damit die für die Rechtsfähigkeit dieser Gesellschaft aufgestellten Grundsätze auch für die nach § 44b SGB II gegründeten Arbeitsgemeinschaften gelten (BGH, Vers 2010, 346; siehe auch die Antwort der Bundesregierung auf eine kleine Anfrage [BT-Drucks. 15/4709, S. 2], wonach § 44b SGB II voraussetzt, dass die Arbeitsgemeinschaft als solche rechtserheblich handeln, klagen und verklagt werden kann, somit rechts- und prozessfähig zu sein hat, ohne dass es darauf ankäme, sie als juristische Person der öffentlichen Rechts zu qualifizieren; im Ergebnis auch: OLG Zweibrücken, NJW 2007, 2779; LG Saarbrücken, Beschluss vom 26. November 2007, 5 T 395/07; offen gelassen: KG, OLG 2009, 261).

Gegen eine Annahme der Rechtsfähigkeit der Beteiligten zu 1) spricht auch nicht das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 20. Dezember 2007 (BVerfGE 119, 331, [361 ff.]). Zwar hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass Arbeitsgemeinschaften gemäß § 44b SGB II dem Grundsatz eigenverantwortlicher Aufgabenwahrnehmung durch die Gemeinden und Gemeindeverbände widersprechen und diese Vorschrift deshalb Art. 28 Abs. 2 GG i.V.m. Art. 83 GG verletzt. Ungeachtet der Unvereinbarkeit von § 44b SGB II mit dem Grundgesetz ist diese Vorschrift derzeit noch anwendbar. Das Bundesverfassungsgericht hat sich darauf beschränkt, die Unvereinbarkeit der beanstandeten gesetzlichen Regelung mit der Verfassung festzustellen. Um zu verhindern, dass durch die Nichtigerklärung der angegriffenen Regelung bei den betroffenen Behörden und Rechtsunterworfenen Unsicherheit über die Rechtslage besteht, und um eine wirkungsvolle, durch das Sozialstaatsprinzip gebo-

tene Aufgabenwahrnehmung zu ermöglichen, wurde die weitere Anwendung der beanstandeten Regelung bis zum 31. Dezember 2010 ausdrücklich zugelassen (BGH, VersR 2010, 346; OLG Düsseldorf, Urteil vom 17. Dezember 2008, 8 UF 155/08, NJOZ 2010, 1550).

Aufgrund ihrer (Teil-)Rechtsfähigkeit kann die Beteiligte zu 1) auch als Inhaberin einer Höchstbetragssicherungshypothek im Grundbuch eingetragen werden. Ihre Grundbuchfähigkeit ist eine notwendige Folge ihrer Rechtsfähigkeit (BGH, DNotZ 2009, 115; LG Saarbrücken, Beschluss vom 26. November 2007, 5 T 395/07; vgl. auch OLG München, Beschluss vom 30. Oktober 2009, 34 Wx 56/09, für die Grundbuchfähigkeit einer altrechtlichen (fränkischen) Waldkorporation). Da die Organisationsform für die Eintragung im Grundbuch ohne Bedeutung ist, kann es vorliegend dahinstehen, ob es sich bei einer ARGE um eine Gesellschaft des öffentlichen Rechts (z.B. Strobel, NVwZ 2004, 1195 [1198 f.]) oder um eine öffentlich-rechtliche Organisation bzw. Einrichtung sui generis (z.B. SG Hannover, NVwZ 2005, 976; vgl. auch Rixen in Eicher/Spellbrink, SGB II, 2. Auflage 2008, § 44b Rn. 3 f.) handelt.

c)

Mit der Zurückverweisung der Sache an das Grundbuchamt zur erneuten Bescheidung des Eintragungsantrages obliegt diesem auch die Prüfung, ob die weiteren Voraussetzungen für die Eintragung der Beteiligten zu 1) in grundbuchmäßiger Form (§ 29 GBO) nachgewiesen sind (vgl. auch OLG München, Beschluss vom 30. Oktober 2009, 34 Wx 56/09; LG Saarbrücken, Beschluss vom 26. November 2007, 5 T 395/07).

d)

Eine Vorlage an den Bundesgerichtshof nach § 28 Abs. 2 FGG ist nicht veranlasst. Die Entscheidung des Senats weicht weder von einer auf einer weiteren Beschwerde ergangenen Entscheidung eines anderen Oberlandesgerichts noch von einer Entscheidung des Bundesgerichtshofes ab. Vielmehr teilt der Senat die von dem Bundesgerichtshof in dem Urteil vom 22. Oktober 2009 (VersR 2010, 346) vertretene Auffassung der

(Teil-) Rechtsfähigkeit einer ARGE.

2.

Eine Kostenentscheidung ist nicht veranlasst, da Beteiligte mit widerstreitenden Interessen an dem (weiteren) Beschwerdeverfahren nicht beteiligt sind.

Mitgeteilt durch Richter am OLG Köln Werner Sternal

## §§ 146 Abs. 1, 147 Abs. 2 KostO

**Bei der Befolgung einer Treuhandaufgabe des Grundpfandrechtsgläubigers durch den Notar im Zuge der Abwicklung eines von ihm beurkundeten Grundstückskaufvertrages entsteht neben der Vollzugsgebühr nach § 146 Abs. 1 KostO keine zusätzliche Betreuungsgebühr nach § 147 Abs. 2 KostO.**

OLG Köln, Beschl. v. 15. 9. 2010 – 2 Wx 129/10

### Gründe

1.

Der Beteiligte zu 2. beurkundete am 8. Juli 2008 einen Grundstückskaufvertrag zwischen der Beteiligten zu 1. und einer in Gründung befindlichen GmbH als Käuferin. Das Grundstück war u.a. mit einer Grundschuld in Höhe von 3.600.000,00 € zugunsten einer Bank belastet. In der notariellen Urkunde hatten die Vertragsparteien u.a. vereinbart, dass dieses Grundpfandrecht

vom Käufer nicht übernommen wird, wobei die Kosten der Löschung nicht übernommener Verbindlichkeiten von der Verkäuferin getragen werden sollten. Der Kaufpreis sollte am 1. September 2008 fällig werden, jedoch nicht vor Ablauf von 14 Tagen, nachdem der Notar eine schriftliche Mitteilung darüber abgesandt hat, dass die Löschungsbewilligungen bzw. Pfandfreigabeklärungen sämtlicher Gläubiger der eingetragenen Grundpfandrecht jeweils in öffentlich-beglaubigter Form unter Zahlungsaufgaben vorliegen, die nicht höher als der Gesamtkaufpreis sind.

Mit Schreiben vom 20. August 2009 übersandte die Grundpfandrechtsgläubigerin dem Notar eine Löschungsbewilligung mit der Maßgabe, über diese treuhänderisch gegen Überweisung ihrer Forderung zu verfügen. Mit Schreiben vom 11. November 2008 bestätigte die Grundpfandrechtsgläubigerin entsprechende Zahlungseingänge und entließ den Notar aus dem Treuhandauftrag. Mit Rechnung vom 21. April 2009 stellte der Beteiligte zu 2. der Beteiligten zu 1. ausgehend von einem Geschäftswert von 1.562.191,80 € einen Betrag in Höhe von 1.438,83 € in Rechnung. Abgerechnet wurde darin eine Gebühr nach § 147 Abs. 2 KostO in Höhe von 1.206,00 € für „Treuhandaufgaben bei Lastenfreistellung“ sowie sonstige Auslagen und die Mehrwertsteuer.

Mit Schreiben vom 30. November 2009 hat die Beteiligte zu 1. die Rechnung beanstandet und beantragt, gemäß § 156 KostO die Entscheidung des Landgerichts herbeizuführen. Sie hat geltend gemacht, die Erhebung der Gebühr für die Überwachung der im Zuge des Kaufvertrages aufgegebenen Treuhandaufgaben zur Lastenfreistellung sei unzulässig. Diese Tätigkeit sei mit der im Kaufvertrag enthaltenen Verpflichtung zur Mitteilung der Kaufpreisfälligkeit und der Überwachung der Kaufpreiszahlung identisch. Hilfsweise rügt die Beteiligte zu 1. die Höhe des in Ansatz gebrachten Geschäftswertes. Der Beteiligte zu 2. ist der Auffassung, bei der Überwachung der Treuhandaufgaben habe es sich um eine von der eigentlichen Vollzugstätigkeit getrennte Tätigkeit gehandelt, die allein im Interesse des Verkäufers erfolgte. Dies rechtfertige in Übereinstimmung mit der teilweise in der kostenrechtlichen Literatur vertretenen Auffassung eine gesonderte Gebühr. Der Geschäftswert sei mit 50 % des Valutastandes des abzulösenden Grundpfandrechts in Ansatz zu bringen.

Mit Beschluss vom 23. Juli 2010 hat das Landgericht die Kostenrechnung des Beteiligten zu 2. aufgehoben, die „weitere Beschwerde“ gemäß „§ 156 Abs. 2 S. 2 KostO“ (a.F.) zugelassen und dem Beteiligten zu 2) gem. „§ 81 FamFG“ die Kosten des Verfahrens auferlegt. Gegen diese am 28. Juli 2010 zugestellte Entscheidung wendet sich der Beteiligte zu 2. mit der am 23. August 2010 erhobene Beschwerde, mit der er im Wesentlichen sein bisheriges Vorbringen wiederholt und vertieft.

2.

a)

Das von dem Beteiligten zu 2. eingelegte Rechtsmittel ist als Erstbeschwerde im Sinne des § 156 Abs. 3 KostO in der nach dem 31. August 2009 geltenden Fassung und nicht als sofortige weitere Beschwerde i.S.d. § 156 Abs. 2 KostO in der vor dem 1. September 2009 geltenden Fassung statthaft.

Auf das Verfahren vor dem Landgericht und vor dem Senat sowie auf den Rechtsmittelzug ist im Streitfall § 156 KostO in der ab dem 1. September 2009 geltenden Fassung anzuwenden. Der Gesetzgeber hat durch Art. 47 Abs. 2 Nr. 38 des FGG-RG § 156 KostO neu gefasst und dabei auch den Rechtsmittelzug neu geordnet. In Kraft getreten ist diese Neuregelung nach Art. 112 Abs. 1 1. Halbs. FGG-RG am 1. September 2009. Für die Anwendung der Neufassung der Kostenordnung kommt es nicht nach § 161 KostO auf die Fälligkeit der Kostenrechnung an. Maßgeblich für das jeweils anzuwendende Verfahrensrecht sind vielmehr die spezielleren Übergangsvorschriften in Art. 111 Abs. 1 S. 1 FGG-RG (offen gelassen von OLG München, FGPrax 2010, 49). Danach sind auf Verfahren, die bis zum Inkrafttreten des FGG-RG eingeleitet worden sind oder deren Einleitung bis zu diesem Zeitpunkt beantragt worden ist, weiter die vor dem Inkrafttreten des FGG-RG geltenden Vorschriften anzuwenden. Dies gilt, wie inzwischen in der Rechtsprechung allgemein anerkannt ist, auch für das Rechtsmittelverfahren und den Rechtsmittelzug (vgl. nur



BGH, FGPrax 2010, 102 m.w.N.; sowie speziell für die Notarkostenbeschwerde: OLG Köln, FGPrax 2009, 286). Für die Verfahren, die nach dem Stichtag eingeleitet worden sind oder deren Einleitung ab diesem Zeitpunkt beantragt worden ist, findet hingegen das neue Recht Anwendung. Ausgehend von diesen Grundsätzen ist vorliegend – entgegen der vom Landgericht ersichtlich ohne Prüfung der Übergangsvorschriften vertretenen Auffassung – auf das Verfahren und den Instanzenzug das nach dem Inkrafttreten der Neuregelung geltende Recht anzuwenden, weil das Verfahren durch den am 2. Dezember 2009 bei dem Landgericht eingegangenen Antrag auf gerichtliche Entscheidung eingeleitet worden ist.

Die Beschwerde ist auch im Übrigen zulässig, insbesondere innerhalb der Notfrist von einem Monat seit der Zustellung des Beschlusses am 28. Juli 2010 fristgerecht erhoben worden (§ 156 Abs. 5 S. 3 KostO n.F. i.V.m. § 63 FamFG). Die erforderliche Beschwer des Notars ist gegeben, da das Landgericht seine Kostenberechnung aufgehoben hat.

b)

Das Rechtsmittel ist indes unbegründet. Das Landgericht hat zu Recht die streitgegenständliche Kostenrechnung des Notars aufgehoben. Der Senat ist ebenfalls der Auffassung, dass eine Treuhandaufgabe den Notar nicht berechtigt, neben der Vollzugsgebühr des § 146 KostO zusätzlich noch eine Betreuungsgebühr gemäß § 147 Abs. 2 KostO geltend zu machen.

Bei dem Gebührentatbestand des § 147 Abs. 2 KostO handelt es sich um eine Auffangregelung, deren Anwendung voraussetzt, dass die Kostenordnung für die betreffende Notariatstätigkeit keine Gebühr bestimmt und auch keine Regelung enthält, aus der sich ergibt, dass dem Notar für diese Tätigkeit keine gesonderte Gebühr erwachsen soll (BGH, NJW 2006, 3428; BGH, NJW 2007, 3212; OLG Celle, FGPrax 2005, 86; JurBüro 2010, 373; OLG Hamm, OLGR 2002, 146 [147]; OLG Rostock, OLGR 2006, 413). Derartige, die Anwendung von § 147 Abs. 2 KostO ausschließende Gebührenregelungen für Vollzugstätigkeiten zu Urkundengeschäften, für die der Notar eine Entwurfs- oder Beurkundungsgebühr bekommt, finden sich in § 146 Abs. 1 und Abs. 2 KostO. Diese Vorschrift enthält eine abschließende Regelung der Gebühren für den Vollzug von Grundbuchgeschäften. Damit kommt ein gesonderter Gebührenansatz für Tätigkeiten des Notars zum Vollzug von Erklärungen, die nicht in den Kreis der in § 146 Abs. 1 und Abs. 2 KostO genannten Geschäfte fallen, grundsätzlich nicht in Betracht (BGH, NJW 2006, 3428 m.w.N.).

In der Rechtsprechung und kostenrechtlichen Literatur ist zwar umstritten, ob und unter welchen Voraussetzungen die Einholung einer Löschungsbewilligung, deren Erteilung seitens eines Grundpfandrechtsgläubigers mit einer Treuhandaufgabe verbunden ist, noch zum Vollzug des Grundstücksgeschäfts gehört und damit von der Gebühr gemäß § 146 Abs. 1 KostO erfasst wird.

Die zur Kostenordnung ergangene Rechtsprechung der Obergerichte (z.B. OLG Celle, JurBüro 2010, 373; OLG Dresden, MittBayNot 2009, 403; OLG Düsseldorf, JurBüro 2002, 45; OLG Hamm, FGPrax 2009, 236; OLG München, FGPrax 2010, 152; so auch: OLG Hamm, OLGR 2002, 146, wobei dem Notar im Einzelfall eine gesonderte Gebühr nach § 147 Abs. 2 KostO zustehen soll, wenn er eine besondere betreuende Tätigkeit entfaltet, die dazu dient, die Treuhandaufgabe in Einklang mit den schuldrechtlichen Vereinbarungen der Vertragsparteien zu erfüllen; OLG Oldenburg, ZNotP 2007, 279, welches die Auffassung vertritt, die Tätigkeit sei mit der dem Käufer in Rechnung gestellten Betreuungsgebühr für die Überwachung der Umschreibungsreife abgegolten; OLG Celle, FGPrax 2005, 86; OLG Düsseldorf, JurBüro 1994, 281; OLG Hamm, DNotZ 1990, 324; OLG Köln, [17. Zivilsenat], JurBüro 1988, 84; OLG Rostock, OLGR 2006, 413; OLG Schleswig, NJW-RR 2000, 1599; jeweils für den Fall, dass eine Hebegebühr gem. § 149 KostO anfällt; wohl auch OLG Frankfurt, Beschl. v. 27. Oktober 2003, 20 W 356/02, wobei die Entscheidung im konkreten Fall zu der Beschaffung von Lösungsunterlagen ergangen ist) sowie Teile der Literatur (Rohs/Wedewer, KostO, Stand April 2010, § 146 Rn. 27) vertreten die Auffassung, dass die Überwachung der Treuhandaufgabe eines Grundpfandrechtsgläubigers der Vollzugstätigkeit des Notars zuzurechnen

ist und hierdurch keine gesonderte Gebühr ausgelöst wird. Dieser Auffassung liegt ein weites Verständnis des Vollzugsbegriffs zugrunde. Der in § 146 KostO verwendete Begriff des Vollzugs ist nicht auf die dingliche Erfüllung des beurkundeten Grundstücksgeschäfts zu beschränken. Dem Vollzug dienen vielmehr alle Tätigkeiten, die zu den beurkundeten – schuldrechtlichen oder dinglichen – Vereinbarungen der Beteiligten notwendigerweise hinzukommen müssen, um deren Wirksamkeit herbeizuführen und ihre Ausführung zu ermöglichen (BGH, NJW 2007, 3212; OLG Braunschweig, NdsRpfl 1993, 233; OLG Düsseldorf, JurBüro 2002, 45 [46]; JurBüro 1994, 497; OLG Frankfurt, DNotZ 1990, 321 [322]; OLG Hamm, OLGR 2002, 146 [147 f.]; OLG Schleswig, JurBüro 1987, 1393 [1394] OLG Zweibrücken, JurBüro 1997, 658).

Demgegenüber wird von einem Teil der Instanzgerichte (LG Verden, RNotZ 2010, 280) und der Literatur (Korintenberg/Lappe/Bengel/Reimann, KostO, 18. Auflage 2010, § 146 Rn. 30a ff; Notarkasse München, Streifzug durch die Kostenordnung, 8. Auflage 2010, Rn. 1729; Schmidt, RNotZ 2010, 282; Tiedtke, ZNotP 2007, 363 [368 f.]; ders., ZNotP 2009, 327) die Auffassung vertreten, dass bei Übernahme von Treuhandaufgaben eines Gläubigers die Anwendung des § 146 KostO ausscheidet und eine Betreuungsgebühr gem. § 147 Abs. 2 KostO entsteht.

Der Senat hat in einer früheren Entscheidung (Beschl. v. 7. Februar 1996, 2 Wx 28/95, JurBüro 1997, 41) ausgeführt, es liege nahe, dass die Überwachung der Ablösung eingetragener Grundpfandrechte bei Beurkundung eines Kaufvertrages eine gesonderte Gebühr nach § 147 Abs. 2 KostO auslöse und nicht durch die Vollzugsgebühr nach § 146 Abs. 1 KostO abgegolten werde. Dabei stellten die Beschaffung der Lösungsunterlagen und die Befolgung der Treuhandaufgaben der Gläubiger einen einheitlichen Vorgang dar, so dass nicht jeweils eine gesonderte Gebühr nach § 147 Abs. 2 KostO anfallt. Insoweit hat der Senat indes keine abschließende Entscheidung zu der hier maßgeblichen Streitfrage getroffen, ob die Befolgung einer Treuhandaufgabe eine gesonderte Gebühr nach § 147 Abs. 2 KostO auslöst, da das Landgericht in der damals angefochtenen Ausgangsentscheidung dem Notar bereits für seine Tätigkeit eine Gebühr nach § 147 Abs. 1 KostO a.F. zugesprochen und der Notar diese Entscheidung mit der weiteren – letztlich erfolglosen – Beschwerde mit dem Ziel angefochten hatte, zwei Gebühren nach § 147 Abs. 2 KostO abrechnen zu können.

Für die vorliegend zu beurteilende Konstellation schließt sich der Senat der herrschenden Auffassung in der obergerichtlichen Rechtsprechung und kostenrechtlichen Literatur an, dass die gesonderte Berechnung einer Gebühr gemäß § 147 Abs. 2 KostO für die Überwachung der Treuhandaufgabe nicht in Betracht kommt. Diese Tätigkeit gehört noch zu dem von § 146 KostO erfassten Vollzug des Grundstücksgeschäfts. Der Begriff des Vollzuges in § 146 KostO ist in einem weiten Sinne zu verstehen. Die Vorschrift setzt den Begriff des Vollzugs nicht in Beziehung allein zu der Auflassung oder anderen dinglichen Erfüllungsgeschäften, sondern auch zu der Veräußerung des Grundstücks. Sie weitet den Wortsinn zusätzlich durch die Formulierung „bei“ der Veräußerung aus. Der Wortsinn geht damit über den engen Begriff der Durchführung von Erfüllungsgeschäften hinaus. Er umfasst auch deren vertragliches Vorfeld (BGH, NJW 2007, 3212). Entsprechend hat der Bundesgerichtshof in seinem Beschluss vom 12. Juli 2007 (NJW 2007, 3212) klargestellt, dass für die Beschaffung der Unterlagen für die nach einem Grundstückskaufvertrag geschuldete Löschung von Grundpfandrechten eine Vollzugsgebühr und keine Betreuungsgebühr anfällt. Diese Entscheidung nimmt zwar nicht ausdrücklich dazu Stellung, wie zu entscheiden ist, wenn die Löschungsbewilligung mit einer gesonderten Treuhandaufgabe verbunden ist. Jedoch betraf die auf Vorlage des OLG Düsseldorf (RNotZ 2006, 625) ergangene Entscheidung gerade eine Löschungsbewilligung, die eine Grundpfandrechtsgläubigerin dem Notar mit der Anweisung erteilt hatte, von ihr nur Gebrauch zu machen, wenn die Überweisung des wesentlichen Teils des Kaufpreises sichergestellt wäre. Es liegt fern, dass der Bundesgerichtshof mit seiner Entscheidung losgelöst vom tatsächlichen Sachverhalt nur beschränkt eine Entscheidung für die isolierte Tätigkeit der

Einholung der Löschungsunterlagen treffen wollte. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Bundesgerichtshof sich insgesamt mit der kosten-rechtlichen Bewertung der Tätigkeit des Notars im Zusammenhang mit der Beschaffung und Behandlung der Löschungsunterlagen befasst hat (so auch OLG Celle, JurBüro 2010, 373; Rohs/Wedewer, aaO, § 146 Rn. 27 Fn. 45a; Wudy, NotBZ 2007, 381 [387], zitiert nach OLG Celle, aaO) und damit auch inzidenter eine Aussage über die Möglichkeit der gesonderten Geltendmachung einer Betreuungsgebühr gem. § 147 Abs. 2 KostO für die Übernahme einer von Treuhandaufgabe getroffen hat.

Keine andere Beurteilung ist aufgrund der von Bengel/Tiedtke (Korintenberg/Lappe/Bengel/Reimann, aaO, Rn 30a ff.) vertretenen Auffassung gerechtfertigt. Bengel und Reimann stellen maßgeblich darauf ab, dass von einer bloßen Vollzugstätigkeit nicht mehr gesprochen werden könne, wenn der Notar mit den Berechtigten Verhandlungen führe. Bei der Übernahme von Treuhandaufgaben seien derartige Verhandlungen mit dem Gläubiger zwingend erforderlich, weil hierzu ein entsprechendes Anerbieten an den Berechtigten oder Gläubiger notwendig sei, der das Angebot erst annehmen müsste. Hierbei wird indes übersehen, dass die bloße Weiterleitung eines Angebots nach allgemeinen bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen noch keine Verhandlung darstellt. Vielmehr ist von einer Verhandlung erst dann auszugehen, wenn der Notar aktiv auf den Gläubiger einwirkt (OLG Celle, JurBüro 2010, 373). Eine entsprechende Tätigkeit hat indes der Notar hier nicht entfaltet. Daher kann es vorliegend auch dahinstehen, ob der Auffassung des OLG Hamm (OLGR 2002, 146) zu folgen ist, dass im Einzelfall eine zusätzliche Betreuungsgebühr gem. § 147 Abs. 2 KostO anfallen kann, wenn der Notar eine besondere betreuende Tätigkeit entfaltet, die dazu dient, die Treuhandaufgabe in Einklang mit den schuldrechtlichen Vereinbarungen der Vertragsparteien zu bringen (vgl. auch Senat, RNotZ 2003, 401).

Auch der Hinweis des Beschwerdeführers auf die Entscheidung des LG Verden (RNotZ 2010, 280) rechtfertigt keine andere Beurteilung. Das OLG Celle (JurBüro 2010, 373) hat diese Entscheidung aufgehoben und zur Begründung ausgeführt, der landgerichtliche Beschluss lasse die gebotene Auseinandersetzung mit Rechtsprechung und Literatur vermissen.

Der Hinweis der Beschwerde auf den Entwurf der Expertenkommission „Reform der Notarkosten“ vom 10. Februar 2009 geht fehl. Entscheidend ist nicht, wie de lege ferenda, sondern allein wie de lege lata zu entscheiden ist. Gesetzentwürfen kommt keine entscheidende Bedeutung bei der Anwendung und Auslegung bestehender Gesetze zu (OLG Celle, JurBüro 2010, 373).

Schließlich entfällt die Sperrwirkung des § 146 Abs. 2 KostO auch nicht deshalb, weil der Notar die Treuhandaufgabe nicht von Amts wegen, sondern nur aufgrund eines entsprechenden Ersuchens der Grundpfandrechtsgläubigerin überwacht hat. Der Kostenordnung kann nämlich nicht der Grundsatz entnommen werden, eine aufgrund eines Antrages durchgeführte Abwicklungstätigkeit sei gebührenpflichtig. Vielmehr ergibt sich aus § 147 Abs. 2 und Abs. 3 KostO, dass eine Betreuungstätigkeit nur dann eine Gebühr auslöst, wenn diese nicht schon als Nebengeschäft (§ 35 KostO) durch eine dem Notar zustehende Gebühr abgegolten wird. Nicht das Ansuchen an den Notar, sondern der sachli-

che Zusammenhang mit dem Hauptgeschäft entscheidet darüber, ob Nebentätigkeiten gebührenpflichtig sind (OLG Frankfurt, JurBüro 1976, 953 [956]). Nichts anderes gilt für die Beurteilung, ob eine Tätigkeit dem Vollzug des Urkundsgeschäfts gilt (BGH, NJW 2006, 3428)

3.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 156 Abs. 6 S. 3 KostO n.F. i.V.m. § 131 KostO n.F.

Die Rechtsbeschwerde war nach § 156 Abs. 3 KostO n.F. i.V.m. § 70 Abs. 2 Nr. 2 FamFG zuzulassen. Die Frage der gesonderten Gebühr für die Beachtung von Treuhandaufgaben wird von der Rechtsprechung sowie der kostenrechtlichen Literatur teilweise unterschiedlich beantwortet.

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Beschluss ist das Rechtsmittel der Rechtsbeschwerde gegeben. Sie ist binnen einer Frist von einem Monat nach der schriftlichen Bekanntgabe dieses Beschlusses durch Einreichung einer in deutscher Sprache abgefassten und unterschriebenen Beschwerdeschrift eines beim Bundesgerichtshof zugelassenen Rechtsanwalts beim Bundesgerichtshof, Herrenstraße 45a, 76133 Karlsruhe (Postanschrift: Bundesgerichtshof, 76125 Karlsruhe) einzulegen. So weit der Notar das Rechtsmittel erhebt, findet § 10 Abs. 4 FamFG keine Anwendung (§ 156 Abs. 4 S. 2 KostO n.F.).

Die Rechtsbeschwerdeschrift muss die Bezeichnung des Beschlusses, gegen den die Rechtsbeschwerde gerichtet wird, und die Erklärung enthalten, dass gegen diesen Beschluss Rechtsbeschwerde eingelegt wird. Sofern die Beschwerdeschrift keine Begründung enthält, ist die Rechtsbeschwerde binnen einer Frist von einem Monat zu begründen; diese Frist beginnt mit der schriftlichen Bekanntgabe dieses Beschlusses und kann auf Antrag durch den Vorsitzenden des Rechtsbeschwerdegerichts (Bundesgerichtshof) verlängert werden.

Die Begründung der Rechtsbeschwerde muss enthalten:

1. die Erklärung, inwieweit der Beschluss angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird (Rechtsbeschwerdeanträge),
2. die Angabe der Rechtsbeschwerdegründe, und zwar
  - a) die bestimmte Bezeichnung der Umstände, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt;
  - b) soweit die Rechtsbeschwerde darauf gestützt wird, dass das Gesetz in Bezug auf das Verfahren verletzt sei, die Bezeichnung der Tatsachen, die den Mangel ergeben.

Geschäftswert des Verfahrens der Beschwerde: 1.438,83 €

(§§ 131 Abs. 4, 30 KostO n.F.)

Mitgeteilt durch Richter am OLG Köln Werner Sternal

## Buchbesprechungen

**Gesetz über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung mit Erläuterung. Von Prof. Roland Böttcher, Verlag C. H. Beck. 5., neu bearbeitete Auflage 2010, 969 Seiten. In Leinen, 69 €.**

Das ZVG gilt von altersher als ein besonders schwieriges Gebiet. Der Kommentar will vor allem die Systematik des ZVG verständlich machen. Die Erläuterungen sind kurz, aber sehr prägnant. Die in den letzten Jahren im Vollstreckungsrecht vielfältig eingetretenen Gesetzesänderungen sind bis Ende 2009 berücksich-

tigt, ebenso die umfangreiche Rechtsprechung. Auch die Besonderheiten in den neuen Bundesländern sind berücksichtigt (Einl. Rn. 28 zum Gebäudeeigentum; § 52 Rn. 22 für Mitbenutzungsrechte; §§ 44, 45 Rn. 76 zu ZGB-Hypotheken). Ausführlich wird das durch die WEG-Novelle 2007 eingeführte Befriedigungsvorrecht wohnungseigentumsrechtlicher Ansprüche nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 ZVG dargestellt (§ 10 Rn. 15 ff.). Solche Ansprüche sind gegen jeden rechtsgeschäftlichen Erwerber eines Wohnungseigentums wirksam; die rechtsfähige Wohnungseigen-

tümergeinschaft kann ihren Titel gegen den Erwerber der Eigentumswohnung umschreiben lassen, da dieser kraft Gesetzes die dingliche Verpflichtung zur Duldung der Zwangsvollstreckung in das Wohnungseigentum übernimmt. Zutreffend ist die Ansicht von Böttcher, dass der Zwangsversteigerungsvermerk nicht ohne Rücksicht auf bereits beim Grundbuchamt vorliegende Eintragungsanträge einfach eingetragen werden darf; vielmehr ist Entscheidungsreihenfolge des § 17 GBO zu beachten (§ 19 Rn. 7). Zuzustimmen ist auch der Meinung, dass die Eintragung des Zwangsversteigerungsvermerks grundsätzlich keine Sperre des Grundbuchs bewirkt. Das nach dem Zuschlag vom Versteigerungsgericht veranlasste Eintragungsverfahren beim Grundbuchamt ist hervorragend dargestellt, selbst zu Sonderfällen wird Stellung genommen, so z. B. zu Ausnahmen von der Vollzugssperre des § 22 GrEStG (§ 133 Rnr. 4), ob ein Negativzeugnis der Gemeinde nach § 28 BauGB oder eine Zustimmung nach § 12 WEG bzw. § 5 ErbbauVO erforderlich ist (§ 130 Rnr. 18). Die Prüfung, ob eine Bevollmächtigung gegen das Rechtsdienstleistungsgesetz verstößt, obliegt nicht dem Vollstreckungsgericht (§ 71 Rn. 15). Zu Recht bejaht wird die Bietfähigkeit einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts; entweder wird die GbR von allen Gesellschaftern beim Bieten vertreten oder die sonstigen Gesellschafter müssen ihre Vertretungsmacht sofort durch öffentlich beglaubigte Urkunden nachweisen (§ 71 Rn. 23). Erwirbt eine Wohnungseigentümergeinschaft im Rahmen der Verwaltung des Gemeinschaftseigentums ein Grundstück oder eine Eigentumswohnung, so hat das Vollstreckungsgericht nicht zu prüfen, ob die Gebotsabgabe im Rahmen der Verwaltung des Gemeinschaftseigentums liegt (§ 71 Rn. 24a), insoweit kann es sich auf die Beschlussfassung der Wohnungseigentümergeinschaft verlassen. Der Praktiker findet in dem Werk das, was er sucht. Der Ratsuchende wird kompakt und zuverlässig informiert. Besonders für denjenigen, der Auswärtstermine wahrzunehmen hat, ist der Kommentar – auch wegen seines idealen Formats – ein unentbehrlicher Ratgeber.

Professor Walter Böhringer, Notar a.D., Heidenheim/Brenz

**J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Buch 3 Sachenrecht, §§ 1113-1203 (Hypothek, Grundschuld, Rentenschuld), Neubearbeitung 2009 von Hans Wolfsteiner, Sellier – de Gruyter, Berlin; € 369,-**

Weder den Kommentar von Staudinger noch den Kommentator des Hypotheken- und Grundschuldrechts im Staudinger, Wolfsteiner, muss man vorstellen. Daher kann die Besprechung so gleich zur Sache kommen.

Die hier zu besprechende Neubearbeitung ist 2009 erschienen. Die wichtigsten gesetzlichen Neuregelungen der letzten Jahre, insbesondere jene des Risikobegrenzungsgesetzes vom 12.08.2008<sup>1</sup> sind ebenso berücksichtigt wie die Regeln über das Refinanzierungsregister nach § 22 d KWG (Rn 144 Einl; § 1154 Rn 67 ff).

Dass Liegenschaftsrecht relativ statisch ist, gilt (oder galt) auch für das Grundschuldrecht. In letzter Zeit hat sich dies geändert. Kritik an der vollstreckbaren Sicherungsgrundschuld hat Dynamik in das Gebiet gebracht. Der Gesetzgeber hat einige Neuregelungen mit schuldner/eigentümerschützender Zielsetzung veranlasst. Neben § 1191 Abs. 1 a BGB und § 799 a ZPO ist § 1193 Abs. 2 Satz 2 BGB n.F. zu nennen. Dieser ordnet im Bezug auf die sechsmonatige Kündigungsfrist der Grundschuld an: „Dient die Grundschuld der Sicherung einer Geldforderung, so ist eine von Absatz 1 abweichende Bestimmung nicht zulässig.“ Die bisher übliche Vereinbarung sofortiger Fälligkeit der Grundschuld ist damit nicht mehr möglich. Drei Fragen gibt es hier insbesondere: Ist das Vorliegen eines Kündigungsgrundes erforderlich? Gilt die Norm bei Nachverpfändung einer „alten“ Grundschuld für ein neues Haftungsobjekt? Wie wirkt sich die Regelung auf die Erteilung der vollstreckbaren Ausfertigung der Grundschuld aus?

Wie behandelt Wolfsteiner die Fragen?

Wolfsteiner hält das Vorliegen eines Kündigungsgrundes für die dingliche Wirkung der Fälligkeit nicht für nötig (§ 1193 Rn 7), ist aber der Auffassung, sicherungsvertraglich sei die Kündigung

erst erlaubt, wenn die gesicherte Forderung gekündigt werden darf (Rn 105 Vorbem zu §§ 1191 ff). Eine entgegenstehende AGB sei wegen Verstosses gegen § 307 BGB unwirksam. Denn sie sei darauf ausgerichtet, das gesetzgeberische Ziel des § 1193 Abs. 2 Satz 2 BGB n.F zu vereiteln. Das ist zwar eigentlich nicht unrichtig. Andererseits ist § 1193 BGB keine Vorschrift, die den Sicherungsvertrag regelt. Dies ergibt sich bereits aus seiner systematischen Stellung im Sachenrecht. Abgesehen davon krankt die Argumentation an folgendem: Die Vorschrift von § 1193 Abs. 2 Satz 2 BGB gilt auch nach Wolfsteiner nicht für die Zinsen (§ 1193 Rn 12 am Ende). Diese können weiterhin ohne Kündigung fällig werden. Konsequenterweise müsste man dann annehmen, der Sicherungsvertrag lasse die Kündigung und Verwertung der Grundschuld für deren Kapital nur nach Vorliegen der Fälligkeit des gesicherten Darlehens zu, die Verwertung aus den Zinsen aber sei bei deren Fälligkeit, die nicht von einer Kündigung abhängt, auch vorher möglich. Das ist keine wirklich sinnvolle Unterscheidung.

Aber auch im übrigen ist im Ergebnis Wolfsteiner nicht zuzustimmen. Wenn die Hauptforderung fällig ist, muss auch das Sicherungsrecht gleich verwertbar sein. Das gilt insbesondere bei Grundpfandrechten. Denn hier ist das Verwertungsverfahren besonders zeitintensiv und mit besonderen Schutzmechanismen für den Eigentümer ausgestattet.

Bei der Pfandausdehnung geht Wolfsteiner davon aus, dass eine sofort fällige Altgrundschuld nachträglich nur noch kündbar ist (§ 1193 Rn 11). Es wäre unzulässig, dass die Grundschuld an einem Grundstück fällig, am anderen nur kündbar sei (ebenda sowie § 1132 Rn 33, 36). Warum das so sein soll, ist unklar. Schon nach altem Recht war die Kündigung einer Gesamtgrundschuld bei verschiedenen Eigentümern der Haftungsobjekte gegenüber dem Eigentümer von Flurstück 1 nicht wirksam, wenn sie nur gegenüber dem Eigentümer von Flurstück 2 erklärt war. Die Rechtsprechung des BGH ist denn auch der Gegenansicht gefolgt (BGH, Beschluss vom 10.06.2010, V ZB 22/10, DNotZ 2010, 683).

Im Hinblick auf die (vom Gesetzgeber nicht bedachte) Auswirkung von § 1193 Abs. 2 Satz 2 BGB auf die Erteilung der vollstreckbaren Ausfertigung hält es Wolfsteiner einerseits für naheliegend, dass der Notar die Beurkundung abzulehnen habe, wenn der Ablauf der Kündigungsfrist nicht zur Vollstreckungsvoraussetzung erhoben werde (sc.: wie dies die Bankpraxis trotz der Gesetzesänderung zum Teil weiterhin fordert). Andererseits müsse die Unterwerfung unter „Verzicht“ auf den Kündigungsnachweis zulässig sein. Denn es sei bei Errichtung der Urkunde nicht absehbar, ob die Grundschuld zum Zeitpunkt der Vollstreckung Sicherungsgrundschuld sei oder echte Grundschuld, die nach wie vor sofort fällig sein könne (§ 1193 Rn 8).

Vor dem Hintergrund des an anderer Stelle von Wolfsteiner Ausgeführten verwundert diese Ansicht. Zutreffend führt er etwa in seinem Standardwerk zur vollstreckbaren Urkunde aus, ein Verzicht rechtfertige sich meist nur, wenn die Voraussetzungen des materiellen Rechts nicht nach § 726 ZPO nachweisbar seien<sup>2</sup>. Es solle selbstverständlich sein, nur die Merkmale aus den Vollstreckungsvoraussetzungen auszusparen, die von der Beweisschwierigkeit betroffen sind<sup>3</sup>. Für die kündbare Grundschuld bedeutete das konsequenter Weise, dass man nicht auf den Nachweis des Zugangs der Kündigungserklärung verzichten kann. Denn dieser Nachweis ist unproblematisch zu erbringen. Demgegenüber ist das Vorliegen eines Kündigungsgrundes nicht zur Vollstreckungsvoraussetzung zu erheben. Selbst wenn man ihn bejahte, wäre er nicht in der Form des § 726 ZPO nachzuweisen.

Abgesehen davon, dass die Ansicht nicht hinreichend differenziert, trägt auch ihre Begründung nicht wirklich. Wer seiner Bank – und das ist der absolute statistische Regelfall – eine Grundschuld bestellt, der bestellt eine Sicherungsgrundschuld. Für diese gilt eben § 1193 Abs. 2 Satz 2 BGB. Ob nach Endablösung des Darlehens in 27 Jahren diese Sicherungsgrundschuld vielleicht eine „echte“ Grundschuld wird, kann für die gegenwärtige Behandlung keinen Unterschied machen. Auch mit der – allerdings selbst sehr fragwürdigen – Argumentation des BGH in dem viel beachteten obiter dictum seines Versäumnisurteil vom 30. März 2010 (XI ZR

<sup>1</sup> BGBl. 2008, S. 1666 (12. August 2008).

<sup>2</sup> Wolfsteiner, Die vollstreckbare Urkunde, 2. Auflage, 2006, Rn 6.46.

<sup>3</sup> Wolfsteiner, Die vollstreckbare Urkunde, 2. Auflage, 2006, Rn 6.49.

200/2009, RNotZ 2010, 390) zur Vollstreckungsunterwerfung ist die Argumentation, vielleicht werde die Grundschuld später einmal eine „echte“, nicht vereinbar. Denn der Eigentümer will danach ja gerade keine vollstreckbare isolierte Grundschuld bestellen.

Deutlich zu kurz gerät der einleitende Blick auf die Rechtsentwicklung der Grundpfandrechte (Rn 2 und 3 Einl zu §§ 1113 ff). In zwei Randnummern auf kaum einer halben Druckseite geht Wolfsteiner auf die Entwicklung vor 1900 (soll heißen: vor Einführung eines einheitlichen Sachenrechts in Deutschland mit dem BGB) ein. Wolfsteiner stellt dabei fest, das Grundpfandrecht gehe auf das deutsche und das römische Recht zurück, beide hätten zwar die gleichen Grundsätze, das römische habe aber auf Publizität völlig verzichtet.

Abgesehen davon, dass der Spötter anmerken könnte, dass die Feststellung hinsichtlich des Rückgangs auf deutsches und römisches Recht letztlich für (fast) das gesamte BGB richtig ist, würde der Leser hier gern ein bisschen mehr erfahren. Interessant wäre vor allem zu wissen, welche Teile denn römisch-rechtlich und welche Teile deutsch-rechtlicher Tradition entstammen. Im einem Praxishandbuch des Grundschuldrechts wäre das fehl am Platz. Im Staudinger darf man aber mehr erwarten (und das nicht nur, wenn man eine besondere Neigung für rechtsgeschichtliche Fragen hat).

Dass römisches und deutsches Recht die gleichen Grundsätze haben sollen, mag ja im Hinblick auf die Funktion der Sicherung von Forderungen an Grundbesitz richtig sein. (Das würde aber natürlich auch für das Recht der mortgage nach dem Recht von England oder Minnesota gelten).

Aber im Übrigen ist es natürlich nicht richtig. Besonders deutlich wird dies bei der Frage des Durchsetzungsmodus des Sicherungsrechts – (die im Gewand der Diskussion über die Zwangs-vollstreckungsunterwerfung hochaktuell ist!).

Beim römischen Pfandrecht besaß der Gläubiger auch bei Immobilien die Rechtsmacht zum Verkauf der Sache (Windscheid, Lehrbuch des Pandektenrechts, 7. Auflage, 1891, § 237). Deutsch-rechtlich ist hingegen die Ausgestaltung des Verwertungsverfahrens als gerichtliches Veräußerungsverfahren (Dernburg, Das Pfandrecht nach den Grundsätzen des heutigen römischen Rechts, Zweiter Band, 1864, § 120, S. 258; Nußbaum, Die Zwangsversteigerung und Zwangsverwaltung, 1916, S. 285 ff). Weiter auseinander könnten die Ansätze kaum sein (sieht man vielleicht vom Verfallpfand ab).

Kleinere Ungenauigkeiten sind etwas störend. So führt Wolfsteiner im Literaturverzeichnis vor der Einleitung auf Seite 3 auf: „Nüssbaum, Deutsches Hypothekenwesen (1921)“. Gemeint sein muss das Werk von Arthur Nußbaum, Lehrbuch des deutschen Hypothekenwesens nebst einer Einführung in das allgemeine Grundbuchrecht, 2. Auflage, 1921. Dessen erste Auflage ist unter dem Titel „Deutsches Hypothekenwesen, Ein Lehrbuch, 1913“ erschienen. (Dass das oben zitierte Werk dieses deutschen Emigranten „Zwangsversteigerung und Zwangsverwaltung“ nicht aufgeführt ist, ist gleichfalls schade. Denn es ist noch immer hoch lesenswert. Aber das ist eine Marginalie).

Auch wenn die in den Stichproben gefundenen Rechtsansichten vom Rez. nicht alle geteilt werden, ist aber natürlich festzuhalten, dass die Ausführungen von Wolfsteiner sich durchweg auf hohem Niveau befinden. Man merkt ebenso deutlich die große praktische Erfahrung des Autors wie die durchgängig vorhandene klare dogmatische Argumentation. Man wird auch kaum ein Einzelproblem finden, nach dem man in dem gut neunhundert Seiten starken Textteil vergeblich suchen wird. Der Autor ist aber nicht nur außerordentlich gründlich. Darüber hinaus schreibt Wolfsteiner in klarer Sprache und bezieht mit erfreulicher Deutlichkeit Stellung in Streitfragen.

Welches Resümee ist zur Neubearbeitung 2009 (mit anderen Worten: der 15. Auflage) des Staudinger zum Hypotheken- und Grundschuldrecht zu ziehen? Trotz kleinerer Mängel liegt mit ihr ein wichtiges Standardwerk vor, das wenige Wünsche offen läßt.

Dr. Johann Andreas Dieckmann, M.St (Oxford) Notar, Freiburg im Breisgau

**Sebastian Spiegelberger, Vermögensnachfolge, Verlag C.H.Beck, 2. Auflage, 2010, 596 Seiten, in Leinen mit CD-Rom, ISBN 978-3-406-59098-6, 68 Euro:**

Die zweite Auflage des 1994 erstmals erschienenen Handbuchs „Vermögensnachfolge“ erscheint mittlerweile in zwei separaten Bänden. Einerseits der hier zu besprechende Band „Vermögensnachfolge“ und der bereits vor kurzem von mir in der BWNNotZ besprochene Band „Unternehmensnachfolge“.

Der Band „Vermögensnachfolge“ befasst sich nach dem Vorwort in der hier zu besprechenden zweiten Auflage mit der Übertragung von steuerlichem Privatvermögen in vielfältigen Erscheinungsformen.

Die dem Buch beigelegte CD enthält die Formulierungsvorschläge von Spiegelberger als Word-Dokument. Insgesamt 51. Das Finden der Muster bereitet keine Schwierigkeiten, da die Kennzeichnung eindeutig ist. Dieser Umstand ist deshalb erwähnenswert, da dies leider nicht bei allen Werken (gemeint sind andere Autoren) der Fall ist.

Das Buch zeigt die Verzahnung des Zivil- und Steuerrechts durchgehend eindrucksvoll auf und gliedert sich in drei Teile, mit-hin „Übertragung auf Abkömmlinge“, „Vermögensverwaltende Personengesellschaften“ und „Sonstiger unentgeltlicher Erwerb“. Jeder Teil hat weitere vielfältige Untergliederungen. So etwa Teil 1 beispielsweise die Ausstattung, das Wohnungsrecht und Leibgeding als auch die Nießbrauchsgestaltung.

Teil 2 etwa befasst sich mit der GbR und anderen Gesellschaftsformen, Teil 3 mit der Erbauseinandersetzung, dem Erwerb von Ehegatten und der Stiftung als Instrument der Vermögensnachfolge.

Das Stichwortverzeichnis ist mit knapp 8 Seiten zum Finden des Gesuchten gut geeignet.

Die Literaturnachweise sind ausnahmslos aktuell und nachhaltig am notarrechtlichen Schrifttum orientiert.

An mehreren Stellen verwendet Spiegelberger einprägsame Diagramme und Tabellen, die wertvollen Hilfen beim Problemaufriss oder bei der Lösung eines Problems sind.

Auch wird das Verständnis der eigentlichen Probleme durch kurze Beispielfälle mit anschließender Lösung erleichtert.

Wohl ein Versehen ist darin zu sehen, dass ab Seite 198 ein Formulierungsvorschlag für ein eigentumsähnliches Dauerwohnrecht zur Geltendmachung der Eigenheimzulage zu finden ist. Diese Subvention ist bekanntlich seit vielen Jahren abgeschafft.

Die Ausführungen zur Ausstattung ab Seite 119 sind sehr knapp, aber prägnant. Ob vorbehaltene Rechte der Ausstattung entgegenstehen mit der Folge, dass möglicherweise eine Schenkung vorliegt, beantwortet Spiegelberger nicht.

Nicht zutreffend ist die Feststellung von Spiegelberger in § 15 Rdnr. 31, wonach der Vollzug der Auseinandersetzung (wenn der Testamentsvollstrecker einen Auseinandersetzungplan erstellt hat) unter Einhaltung der allgemeinen Formvorschriften (§ 311b Abs. 1 BGB) erfolge. Richtig ist vielmehr, dass der Auseinandersetzungsplan die formwirksame Causa ist. Es fehlt lediglich noch die Erfüllung, die sich ihrerseits nach den allgemeinen Vorschriften richtet.

Die steuerlichen Besonderheiten des Erbfalls einerseits und der Erbauseinandersetzung andererseits sind wiederum prägnant dargestellt.

Die Stärke des Buches besteht in der Tat -wie auch im Buch „Unternehmensnachfolge“- darin, ausgehend von der zivilrechtlichen Lösung die steuerrechtliche Fernwirkung darzulegen und Unwägbarkeiten, verbunden mit Alternativen, aufzuzeigen. Im Hinblick auf den Umstand, dass die notarielle Beratungspraxis nicht nur zivilrechtlich ausgestaltet sein kann, ist auch dieses Werk uneingeschränkt zu empfehlen.

Fazit: Das Werk ist im Lichte der Verzahnung des Zivil- und des Steuerrechts Garant für Lösungen aus einem Guss. Es komplettiert das bereits erschienene und ebenfalls von Spiegelberger stammende Werk „Unternehmensnachfolge“ auf ebenso hohem Niveau.

Achim Brenner, Bezirksnotar, Schwäbisch Gmünd

# Aktuelles aus dem Steuerrecht

(von Sebastian Mensch, Notarvertreter, Diplom Finanzwirt (FH), Stuttgart\*)

## I. Aktuelles aus der Verwaltung

### 1. Neue Vervielfältigtabelle veröffentlicht

Mit Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 08. November 2010<sup>1</sup> wurde die neue Vervielfältigtabelle zur Bewertung einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung bekannt gemacht<sup>2</sup>. Dabei richten sich die Werte nach der am 04. November 2010 durch das Statistische Bundesamt veröffentlichten Sterbetafel 2007/2009. Die neuen Werte finden Anwendung für alle zu bewertenden Vorgänge ab dem Stichtag 01. Januar 2011.

### 2. Umsatzsteuerliche Behandlung von Leistungen der Notare

Durch das zum 01.01.2010 novellierte Umsatzsteuergesetz wurde auch im Zusammenhang mit notariellen Leistungen das Bestimmungslandprinzip durchgesetzt. Dies bedeutet insbesondere bei Beurkundungen für ausländische Unternehmer, die nicht Grundstücke betreffen, dass der Ort der sonstigen Leistung (= Dienstleistung des Notars) im Ausland liegt. Sofern - wie hier - der Ort nicht im Inland liegt, fehlt es sodann am Merkmal der Steuerbarkeit gem. § 1 Abs. 1 UStG, so dass für die Abrechnung der notariellen Dienstleistung die unten stehenden Besonderheiten gelten.

Das Bundesministerium der Finanzen hat durch Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) vom 01. Oktober 2010<sup>3</sup> alle Änderungen zum Umsatzsteuergesetz umfassend erläutert. Der neue Anwendungserlass enthält auch Beispiele<sup>4</sup>.

Der Ort der sonstigen Leistung eines Notars bestimmt sich nach § 3a Abs. 1 bis 4 UStG. Dabei betrifft Absatz 1 mit dem Inhalt, dass der Ort des Leistungserbringers maßgebend sei, nur die Fälle, in denen nach den Absätzen 2- 4 kein anderer Leistungsort bestimmt ist. Die Verwirklichung des Bestimmungslandsprinzips erfolgt in § 3a Abs. 2 UStG. Demnach sind sonstige Beratungsleistungen und Beurkundungen sowie Beglaubigungen, die der Notar gegenüber Unternehmern aus der Europäischen Union und aus Drittstaaten erbringt, am Empfängerort steuerpflichtig. Wird die Leistung für eine Betriebsstätte erbracht, ist der Ort der Betriebsstätte maßgeblich.

Im Vergleich zur bisherigen Rechtslage liegt hierin die entscheidende Neuerung. Nach alter Rechtslage war der Amtssitz des Notars ausschlaggebend.

Die Unternehmereigenschaft und der Wille des Unternehmers, die notarielle Dienstleistung für Zwecke des Unternehmens in Anspruch zu nehmen, wird im Regelfall durch die Verwendung einer ausländischen Umsatzsteueridentifika-

tionsnummer verdeutlicht<sup>5</sup>. Im Umkehrschluss müsste der Notar bei Nichtvorlage der USt-ID durch den auslandsansässigen Unternehmer von einer Leistung zu Gunsten des nicht unternehmerischen Bereichs ausgehen und müsste wiederum (deutsche) Umsatzsteuer gem. § 3a Abs. 1 UStG in Rechnung stellen.

Wird die notarielle Leistung an einen Unternehmer aus einem Drittstaat erbracht, empfiehlt es sich zu Nachweiszwecken, eine Bestätigung der ausländischen Steuerbehörde zur Unternehmereigenschaft zu verlangen<sup>6</sup>. Meines Erachtens sind auch andere Dokumente, aus denen sich nach Überzeugung des Notars die Unternehmereigenschaft ergibt, geeignet<sup>7</sup>. Je wahrscheinlicher die notarielle Tätigkeit für ein Unternehmen bestimmt ist, umso geringere Anforderungen wird man an den Nachweis der Unternehmereigenschaft stellen dürfen, um Vertrauensschutz als leistender Unternehmer zu erhalten<sup>8</sup>.

Alle notariellen Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken<sup>9</sup> werden nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG am Belegenheitsort des Grundstücks ausgeführt<sup>10</sup>.

Für Leistungen an einen Nichtunternehmer greift die Auffangnorm<sup>11</sup>. Diese werden weiterhin am Amtssitz des Notars erbracht<sup>12</sup>.

Erbringt der Notar eine Leistung, deren Leistungsort nicht im Inland, sondern innerhalb der Europäischen Union liegt, so findet grundsätzlich das Reverse- Charge- Verfahren<sup>13</sup> Anwendung. Im Rahmen des Reverse- Charge- Verfahrens schuldet der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer. Der Notar hat diesen auf die Pflicht zur Abführung hinzuweisen, aber selbst keine Umsatzsteuer auszuweisen<sup>14</sup>. Befindet sich der Ort der Leistung im Drittland, gelten umsatzsteuerliche Rechnungsanforderungen und Meldepflichten für den deutschen Notar nicht<sup>15</sup>. Die Besteuerung richtet sich nach dem Recht des Drittstaates. Der Notar darf in diesem Fall ebenfalls keine Umsatzsteuer ausweisen<sup>16</sup>.

### 3. Einkommensteuerliche Behandlung von Vorsorgeaufwendungen und Altersbezügen

Mit BMF- Schreiben vom 13. September 2010<sup>17</sup> wurden die Grundsätze zur einkommensteuerlichen Behandlung von

\* Mit Unterstützung von Jan Haubold, Notarvertreter, Nürtingen

1 BMF- Schreiben vom 08.11.2010, Dokumentennummer: 2010/0873300; Geschäftszeichen: IV D 4 - S 3104/09/10001  
2 Gemäß § 14 Abs. 1 Satz 4 BewG  
3 Anwendungserlass zum Umsatzsteuergesetz vom 01.10.2010, Dokumentennummer: 2010/0815152; Geschäftszeichen: IV D 3 - S 7015/10/10002; DB 2010, 2163  
4 UStAE Seite 111ff., 3a.1. bis 3a.3.

5 Ihle notar 2010, 75  
6 So auch DNotI- Report Heft 19/2010, 173ff.  
7 Siehe auch Huschens NWB 2009, 3408; andere Dokumente sind z.B. Handelsregisterauszug, vergleichbare IHK Mitgliedschaftsregistrierung  
8 Zu Vertrauensschutz siehe auch BMF- Schreiben vom 04.09.2009 BStBl. I 2009, S. 1005; Geschäftszeichen IV B 9 - S 7117/08/10001  
9 UStAE Seite 118, 3a.3. Absatz 8  
10 Grundsatz von lex rei sitae  
11 § 3a Abs. 1 UStG  
12 Siehe auch Übersicht im DNotI- Report Heft 19/2010, 173ff.  
13 § 13b UStG  
14 BMF- Schreiben (Anm. 144), DB 2009, 2018  
15 Broddersen/von Loeffelholz BB Heft 14 2010, 800  
16 Kein steuerbarer Umsatz gemäß § 1 Abs. 1 UStG  
17 BMF- Schreiben vom 13.09.2010 BStBl. I 2010, 681; Dokumentennummer: 2010/0628045; Geschäftszeichen: IV C 3 - S 2222/09/10041 und IV C 5 - 2345/08/0001

Vorsorgeaufwendungen und Altersbezügen neu gefasst. Im Rahmen des BMF- Schreibens werden sowohl die Bestimmungen zum Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 EStG<sup>18</sup>, zur Besteuerung von Versorgungsbezügen nach § 19 Abs. 2 EStG und zur Besteuerung von Bezügen nach § 22 Nr. 1 Satz 3 EStG geregelt<sup>19</sup>.

Des Weiteren sind Bestimmungen zum neu gefassten Versorgungsausgleich, zum Beispiel zur steuerlichen Behandlung der internen und externen Teilung, enthalten<sup>20</sup>. Insbesondere die letztgenannten Bestimmungen können im Rahmen einer Scheidungsfolgenvereinbarung oder vorsorgenden Rechtsberatung auch für die notarielle Tätigkeit Bedeutung erlangen.

#### 4. Auswirkungen des MoMiG auf den Begriff der nachträglichen Anschaffungskosten

Nach der alten Rechtsprechung<sup>21</sup> vor dem Gesetz zur Modernisierung des GmbH- Rechtes und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG<sup>22</sup>) gehörten zu den Anschaffungskosten einer Beteiligung im Sinne von § 17 EStG auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung. Eine solche Aufwendung stellte regelmäßig auch die Wertminderung des Rückzahlungsanspruchs eines an die Gesellschaft gewährten Darlehens dar. Fraglich war nun, inwieweit diese Rechtsprechung und die entsprechende Verwaltungsanweisung<sup>23</sup> durch die Einführung des MoMiG noch Bestand haben. Mit Schreiben vom 21. Oktober 2010<sup>24</sup> hat das Bundesministerium der Finanzen hierzu Stellung bezogen.

Das Eigenkapitalersatzrecht, welches die Grundlage der BFH Entscheidungen darstellte, wurde durch das MoMiG aus dem GmbHG entfernt<sup>25</sup>. Damit wurde grundsätzlich auch den entwickelten Rechtssprechungsgrundsätzen die Basis entzogen. Die Bestimmungen zu kapitaleretzenden Darlehen sind im Insolvenzrecht und im Anfechtungsgesetz neu geregelt worden. Im Rahmen der Neuregelungen wurde ein allgemeines Nachrangigkeitsprinzip für Gesellschafterdarlehen normiert<sup>26</sup>. Mit Ausnahme der durch das Sanierungsprivileg und das Kleinanlegerprivileg begünstigten Gesellschafterdarlehen treten alle Gesellschafterdarlehen in der Insolvenz unabhängig von ihrer vertraglichen Ausgestaltung und unabhängig vom Zeitpunkt der Hingabe an die letzte Stelle aller Gläubiger.

Trotz der Neuerungen durch das MoMiG hat sich an der Qualifikation eines Darlehens als durch die Gesellschafterstellung veranlasst nichts geändert. Nach wie vor sind Darlehen dann durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, wenn ein ordentlicher Kaufmann zu den Konditionen des Gesellschafterdarlehens keinen Kredit gewährt hätte<sup>27</sup>. Des Weiteren gilt ein stehengelassendes Darlehen, als durch die Gesellschafterstellung veranlasst, wenn der Gesellschafter es vor Wertminderung seiner Rückzahlungsansprüche hätte abziehen kön-

nen. Durch die Fortgeltung dieser Grundsätze stellen die Wertverluste des Rückzahlungsanspruchs weiterhin nachträgliche Anschaffungskosten gemäß § 17 Abs. 2 EStG dar<sup>28</sup>. Die bisherigen Verwaltungsgrundsätze<sup>29</sup> bleiben in Kraft. Die Erläuterungen durch das BMF- Schreiben vom 21.10.2010 sind anzuwenden auf Insolvenzfälle und Rechtshandlungen gemäß dem Anfechtungsgesetz nach dem 31. Oktober 2008.

#### 5. Vereinbarung der Verlustübernahme

Nach § 17 Satz 2 Nr. 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG) bedarf es zur Annahme einer wirksamen körperschaftsteuerlichen Organschaft mit einer GmbH der Vereinbarung einer Verlustübernahmeklausel<sup>30</sup>. Hierbei sind Zweifel aufgetreten, ob es der Anerkennung einer Organschaft entgegensteht, wenn der Wortlaut des § 302 AktG nicht vollumfassend zitiert wird.

Das Finanzgericht Sachsen hatte mit Urteil vom 30.11.2009<sup>31</sup> entschieden, dass ein Verweis auf die Abs. 1 bis 3 von § 302 AktG nicht automatisch auch den Absatz 4<sup>32</sup> mit Verjährungsbestimmungen umfasst. Dieser Mangel führt nach Ansicht des FG Sachsen zur Aberkennung der körperschaftsteuerlichen Organschaft.

Der Bundesfinanzhof<sup>33</sup> stellt hingegen klar, dass mit einem allgemeinen Verweis auf § 302 AktG auch spätere Änderungen und Ergänzungen dieser Norm umfasst sind. Mit Schreiben vom 19. Oktober 2010<sup>34</sup> verweist das Bundesministerium der Finanzen auf die Allgemeingültigkeit der vom Bundesfinanzhof dargestellten Grundsätze.

Für die steuerliche Anerkennung der Organschaft bedarf es einer wirksamen Bezugnahme. Diese liegt demnach vor, wenn auf die Vorschrift des § 302 AktG verwiesen wird. Weiterführende Ausführungen zum Beispiel durch die Wiedergabe des Wortlautes von § 302 AktG stehen der wirksamen Bezugnahme nicht entgegen, sofern hiermit keine ausdrückliche Einschränkung der Verweisung erfolgt. Eine solche gewollte Einschränkung der Bezugnahme muss sich eindeutig aus dem Wortlaut der weiteren Ausführungen ergeben. An der Wirksamkeit einer ordentlichen Bezugnahme besteht nach der Oberfinanzdirektion Rheinland bei nachfolgender Formulierung kein Zweifel<sup>35</sup>:

„Die (Organträgerin) verpflichtet sich, entsprechend § 302 AktG jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag der (Organgesellschaft) auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den freien Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind.“

18 Änderung des BMF- Schreibens vom 14.09.2009 BStBl. I 2009, 1516

19 Neufassung u.A. notwendig durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung vom 16.07.2009 BGBl. I 2009, 1959

20 Siehe bereits Mensch/Haubold BWNNotZ 2010, 189

21 BFH NJW-RR 1999, 828 und BFH DStR 1998, 73

22 BGBl. I 2008, 2026

23 BMF- Schreiben vom 08.06.1999 BStBl. I 1999, 545; DStR 1999, 1151

24 BMF- Schreiben vom 21.10.2010 DStR 2010, 2191; Dokumentennummer: 2010/0810418; Geschäftszeichen: IV C 6 - S 2244/08/10001

25 Wegfall der §§ 32a und 32b GmbHG

26 § 39 Absatz 1 Nummer 5, §§ 44a, 135, 143 Absatz 3 der Insolvenzordnung (InsO)

27 Sog. Krisenfall

28 Vgl. Mensch notar 2010, 354 bzgl. Gleichstellung von Veräußerung und Liquidation nach § 17 Abs. 2 EStG

29 BMF- Schreiben vom 08.06.1999 BStBl. I 1999, 545; DStR 1999, 1151

30 Gemäß § 302 AktG

31 FG Sachsen Beschluss vom 30.11.2009 - 6 V 1426/09

32 Eingeführt durch das Gesetz zur Anpassung von Verjährungsvorschriften an das Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts mit Wirkung vom 15.12.2004 BGBl. I 2004, 3214

33 BFH vom 28.07.2010 DStR 2010, 1777

34 BMF- Schreiben vom 19.10.2010 DStR 2010, 2193; Dokumentennummer: 2010/0769613; Geschäftszeichen: IV C 2 - S 2770/08/10004

35 OFD Rheinland Verfügung vom 12.08.2009 S 2770 - 1015 - St 131 DStR 2010, 1136

## II. Gesetzliche Neuregelungen

### Veränderte Grunderwerbsteuersätze

Durch die Föderalismusreform<sup>36</sup> im Jahr 2006 wurde den Bundesländern die Möglichkeit geschaffen, den Steuersatz für die Grunderwerbsteuer festzulegen<sup>37</sup>. Bis dahin galt ein bundeseinheitlicher Steuersatz von 3,5 %<sup>38</sup>. Von dieser Möglichkeit haben bisher die Länder Berlin mit Wirkung zum 01. Januar 2007<sup>39</sup>, Hamburg mit Wirkung zum 01. Januar 2009<sup>40</sup> und Sachsen-Anhalt mit Wirkung zum 01. März 2010<sup>41</sup> Gebrauch gemacht. Der Steuersatz wurde in diesen Ländern jeweils auf 4,5 Prozentpunkte angehoben.

Mit Wirkung zum 01. Januar 2011 plant Brandenburg eine Erhöhung der Grunderwerbsteuer auf 5%. Der entsprechende Gesetzentwurf durchlief am 10. November 2010 die zweite Lesung im Brandenburger Landtag<sup>42</sup> und wurde am 29. November 2010 beschlossen<sup>43</sup>.

Das Saarland hat nunmehr im Rahmen des Haushaltbegleitgesetzes 2011 eine Erhöhung der Grunderwerbsteuer auf 4 Prozentpunkte beschlossen.

Nach den aktuellen Haushaltberatungen planen auch die Länder Bremen und Niedersachsen eine Erhöhung der Grunderwerbsteuer um einen Prozentpunkt.

## III. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

### III. 1. Umwandlungssteuer

#### Steuerbegünstigte Einbringung eines Mitunternehmeranteils als Agio

Der Wert einer Kapital- oder auch Sacheinlage ist gesellschaftsrechtlich häufig maßgeblich für die Höhe der Gesellschafterbeteiligung bzw. des Kapitalanteils bei der Beteiligung an einer Personengesellschaft bzw. ist maßgeblich für die Höhe des Geschäftsanteils bei der Kapitalgesellschaft. Etwas anderes gilt im ertragsteuerlichen Sinne und im Rahmen einer verdeckten Einlage. Der Bundesfinanzhof hatte darüber zu entscheiden, inwieweit dies auch Auswirkungen auf das Umwandlungssteuerrecht hat. Der Entscheidung lag der nachfolgende Sachverhalt zu Grunde:

An einer GmbH & Co. KG war ein Kommanditist und - ohne Kapitalanteil - die GmbH als Komplementär beteiligt. Der Kommanditist war gleichzeitig Alleingesellschafter der GmbH. In der Folgezeit übertrug der Kommanditist unentgeltlich jeweils einen Teil seiner Kommanditbeteiligung an seine Kinder. Anschließend wurde bei der Komplementär-GmbH eine Kapitalerhöhung um 1000 Euro auf 26.000 Euro durchgeführt. Die Erhöhung wurde sofort in Bar erbracht. Teil der Vereinbarung zur Kapitalerhöhung war auch die Einbringung der verbleibenden Kommanditanteile in das Vermögen der GmbH. Dabei war für die Einbringung keine gezielte

Gegenleistung vorgesehen. Sie erfolgte ausweislich als Aufgeld im Rahmen der Kapitalerhöhung.

Die GmbH bilanzierte das einfließende Vermögen mit den Buchwerten unter Bildung einer Kapitalrücklage<sup>44</sup>. Im weiteren Verlauf wurde von der GmbH und den beiden Kindern des ursprünglichen Kommanditisten eine weitere GmbH gegründet. Das zu erbringende Stammkapital wurde in Bar erbracht. Als Agio wurde vereinbart, dass alle Gründungsgesellschafter ihre Kommanditanteile in die neu gegründete GmbH einbringen. Erneut erfolgte die Einbringung zu Buchwerten ohne Aufdeckung der stillen Reserven<sup>45</sup>. Die Übertragung der Kommanditanteile zu Buchwerten als Agio wiederholte sich noch einmal, als durch die neu gegründete GmbH eine weitere neue GmbH gegründet wurde.

Das Finanzamt setzte in der Folge der beschriebenen Umstrukturierungen einen Veräußerungsgewinn fest. Dagegen wandte sich die betroffene GmbH erfolgreich mit Klage. Das Finanzamt ging mit der Überzeugung in Revision, dass ein Aufgeld nicht den Voraussetzungen des Umwandlungssteuergesetzes entspricht.

Der Bundesfinanzhof erklärte mit Urteil vom 07. April 2010<sup>46</sup> die Revision für unbegründet. Nach den umwandlungssteuerrechtlichen Vorschriften<sup>47</sup> ist bei der Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eine Buchwertfortführung möglich. Hierbei geht das Gesetz von einer sogenannten Sacheinlage aus. Nach Ansicht des BFH haben alle Beteiligten unter Anderem für die Einlage der Mitunternehmeranteile ihrerseits einen Kapitalanteil an den entsprechenden Gesellschaften erhalten. Dabei ist ausdrücklich auch das Agio ein Teil der Einlageleistung, die ein Gesellschafter erbringen muss, um im Rahmen einer Gründung oder Kapitalerhöhung seinen Kapitalanteil zu erhalten. Das Agio oder Aufgeld nimmt demnach am Gegenseitigkeitsverhältnis teil. Dieses Gegenseitigkeitsverhältnis von Einlageleistung und Gewährung der Gesellschaftsbeteiligung stellt die Grundvoraussetzung für die steuerbegünstigte Fortführung der Buchwerte dar. Es handelt sich hierbei um eine sog. Über- pari- Emission, die richtigerweise in die Kapitalrücklage gebucht wurde. Ausschlaggebend für diese Entscheidung des Bundesfinanzhofes war die Überlegung, dass zwischen der umwandlungssteuerlichen und der gesellschaftsrechtlichen Definition einer Sacheinlage keine Übereinstimmung herrschen muss. Gesellschaftsrechtlich handelte es sich in diesem Fall ausnahmslos um eine Barkapitalerhöhung und mehrere Bargründungen. Die Einbringung der Mitunternehmeranteile stellt gesellschaftsrechtlich keine Sacheinlageverpflichtung dar. Die gesellschaftsrechtlichen Sonderregelungen für Sacheinlagen, insbesondere der Sachgründungsbericht<sup>48</sup> und die Werthaltigkeitskontrolle<sup>49</sup>, fanden keine Anwendung, da es sich um eine Nebenverpflichtung<sup>50</sup> handelte.

Die Anwendung dieser Sonderregelungen stellt keine Voraussetzung für die Anwendung von § 20 Abs. 2 UmwStG dar. In diesem Zusammenhang stellt der Bundesfinanzhof klar, dass damit keine Begünstigung sogenannter verdeckter Einlagen

36 Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes BGBl. I 2006, 2034

37 Art. 105 Abs. 2a GG

38 § 11 Abs. 1 GrEStG

39 GVBl. Berlin 2006, 1172

40 HmbGVBl. 2008, 433

41 GVBl. LSA 2010, 69

42 Gesetzentwurf Drucksache 5/1976

43 GVBl. Brandenburg Nr. 40 vom 29.11.2010

44 § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB

45 Zum Begriff der stillen Reserven siehe auch Mensch BWNNotZ 2007, 145

46 DStR 2010, 1780

47 § 20 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 UmwStG

48 § 5 Abs. 4 GmbHG

49 § 9c Abs. 1 GmbHG

50 § 3 Abs. 2 GmbHG

einhergeht. Bei verdeckten Einlagen erfolgt eine unentgeltliche Einbringung gerade nicht im Gegenseitigkeitsverhältnis mit dem Erhalt oder der Erweiterung einer gesellschaftlichen Beteiligung.

Der Bundesfinanzhof sieht seine Ansicht durch die Gesetzesmotive des Umwandlungssteuergesetzes gestärkt. Demnach ist es ein Ziel gewesen, gesellschaftliche Umstrukturierungen zu vereinfachen und damit zu fördern, sofern die Besteuerung sichergestellt ist. In diesem Fall befinden sich die stillen Reserven bei einer im Inland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaft. Dies erfüllt die Voraussetzungen von § 20 Abs. 2 UmwStG.

Die konsequente Umsetzung dieses Urteils wird in der Gestaltungspraxis eine Möglichkeit schaffen, die oft unerwünschten Erfordernisse einer Sacheinlage zu umgehen. Dabei sind keine steuerlichen Nachteile zu befürchten. Des Weiteren kommt es zu einem fortschreitenden Unterschied von Handels- und Steuerbilanz. In der Handelsbilanz ist der Verkehrswert bilanzierbar, während in der Steuerbilanz die Buchwerte fortgeführt werden<sup>51</sup>. Es bleibt abzuwarten, wie sich die Finanzverwaltung zu diesem Urteil positioniert.

### III. 2. Grunderwerbsteuer

#### 1. Rückabwicklung bei fehlender Auflassung

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG unterliegt die Gegenleistung eines Kaufvertrages oder eines sonstiger Vertrages, der den entgeltlichen Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstücks begründet, der Grunderwerbsteuer. In dem vom Bundesfinanzhof zu entscheidenden Sachverhalt wurde ein Grundstückskaufvertrag mit Regelungen zu einem „Rückkauf“ geschlossen. Über dieses Grundstück hatten die Parteien zwei Jahre zuvor einen Kaufvertrag geschlossen. Der aktuelle Veräußerer und damalige Erwerber wurde nicht in das Grundbuch eingetragen und eine Auflassung war ebenfalls nicht erklärt worden.

Das Finanzamt sah in dem zweiten Kaufvertrag keine Rückgängigmachung des Ersten, sondern einen eigenen steuerbaren und steuerpflichtigen Vorgang.

Der Bundesfinanzhof hielt mit Urteil vom 22. Juni 2010<sup>52</sup> diese Auffassung nicht für sachverhaltsentscheidend und hob die Festsetzung der Grunderwerbsteuer auf. Unabhängig davon, ob mit dem zweiten Kaufvertrag eine Rückgängigmachung verbunden ist, erfüllt dieser nicht die Voraussetzung von § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG. Voraussetzung ist die Verschaffung eines Rechtes auf Übereignung. Dieses kann dann angenommen werden, wenn der Erwerber einen obligatorischen Anspruch auf Verschaffung des Grundstückseigentums und damit einen einklagbaren Auflassungsanspruch erhält. Für die Beurteilung, inwieweit ein solcher Anspruch verschafft ist, ist es unerheblich, welche Formulierungen der notarielle Kaufvertrag enthält. Vielmehr ist der Kaufvertrag einer verständigen Auslegung zu unterziehen. Nach dieser wurde im zweiten Kaufvertrag kein Auflassungsanspruch begründet, da zwischen den Parteien Einigkeit bestand, dass der aktuelle Erwerber das Grundstückseigentum nicht verlo-

ren hat. Des Weiteren machen die Parteien nach Auffassung des Bundesfinanzhofs mit der Antragstellung gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG deutlich, dass kein neuer Auflassungsanspruch verschafft werden soll.

Im Ergebnis kommt es nicht auf die Formulierung im notariellen Kaufvertrag an. Für die Steuerbarkeit nach dem GrEStG müssen die materiellen Voraussetzungen erfüllt sein. Diese sind nicht erfüllt, wenn tatsächlich kein Rückkauf, sondern eine Aufhebung des ersten Kaufvertrages vereinbart ist.

#### 2. Verwertungsrecht und Rückgängigmachung eines Kaufvertrages

Innerhalb von zwei Jahren ist nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG die Rückabwicklung eines Kaufvertrages und Rückerstattung der entstandenen Grunderwerbsteuer möglich. Fraglich war im folgenden Fall, wann eine solche Rückabwicklung nicht zur Berichtigung der Grunderwerbsteuer berechtigt.

Eine GmbH hatte in diesem Fall von einer weiteren GmbH ein Grundstück erworben. In der Folgezeit ist der Veräußerer insolvent geworden. Ein Vollzug des Vertrages stand noch aus. Der Erwerber zahlte den Kaufpreis nicht, da die Lastenfreistellung fehlte. Ein Jahr nach Abschluss des ersten Kaufvertrages erklärten der Insolvenzverwalter des Veräußerers und der Erwerber die Rückabwicklung des Kaufvertrages und stellten einen Antrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG. Sofort anschließend veräußerte der Insolvenzverwalter das Grundstück an eine weitere GmbH. Bei beiden Verträgen wurden alle Vertragsbeteiligten vollmachtlos durch eine Notariatsangestellte vertreten. Die Genehmigung der Verträge erfolgte jeweils einige Tage später. Sowohl am ursprünglichen Erwerber, als auch am Zweiterwerber war eine weitere Gesellschaft Alleingesellschafter. Diesem Gesellschafter gehörten auch 40 % der Gesellschaftsanteile am insolventen Veräußerer.

Das Finanzamt verweigerte die Aufhebung der festgesetzten Grunderwerbsteuer mit der Begründung, dass es an einer echten Rückgängigmachung fehlt.

Der Bundesfinanzhof gab mit Urteil vom 22. August 2010<sup>53</sup> dem Finanzamt recht. Eine vollzogene Rückabwicklung geht mit der Wiedererlangung der vollen Rechtsposition des ursprünglichen Veräußerers einher. Dient die Rückabwicklung, wie in diesem Fall, der Weiterveräußerung, so darf dem Ersterwerber kein Verwertungsrecht verbleiben. Ein solches Verwertungsrecht ist regelmäßig dann anzunehmen, wenn ein eigenes Interesse des Ersterwerbers mit der Weiterveräußerung verfolgt wird. Unabhängig vom Eigeninteresse des Ersterwerbers liegt ein Verwertungsrecht prima facie dann vor, wenn Rückabwicklung und Weiterveräußerung in einer Urkunde erfolgen. In diesem Fall erfolgten beide Vorgänge in zwei aufeinanderfolgenden Urkunden. Damit wurde die Weiterveräußerung erst mit Genehmigung der Rückabwicklung wirksam.

Für die Beurteilung, ob beim Ersterwerber ein Eigeninteresse mit der Weiterveräußerung realisiert wird muss wirtschaftlich auch der Kreis der Gesellschafter in die Betrachtung einbezogen werden. Da sowohl der Erst- als auch der Zweiterwer-

51 § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG

52 BFH vom 22.06.2010 - II R 24/09; Vorinstanz FG Münster vom 22.01.2009 - 8 K 5035/06

53 BFH vom 25.08.2010 - II R 35/08, Vorinstanz FG Berlin- Brandenburg vom 21.05.2008 - 11 K 1382/04 B



ber vollständige Tochtergesellschaften der gleichen Gesellschaft waren, kann von einem Eigeninteresse dieses Gesellschafters ausgegangen werden.

Nach Ansicht des Bundesfinanzhofes spricht ebenfalls für ein wirtschaftliches Eigeninteresse die Tatsache, dass der Ersterwerber die Kosten der Rückabwicklung getragen hat. Dem ist meiner Ansicht nach nicht zuzustimmen. In Anbetracht der Insolvenz des Veräußerers und der gesamtschuldnerischen Haftung für Kosten und Steuern kann die Kostentragung kein hinreichendes Indiz für wirtschaftliches Eigeninteresse sein. Zu berücksichtigen ist dabei meines Erachtens auch, dass die Rückabwicklung an eine Zeitvorgabe geknüpft ist.

Festgehalten werden kann, dass eine Aufhebung der Grunderwerbsteuer nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG scheidet, sobald dem Erwerber ein Verwertungsrecht verbleibt. Der bloße Vorschlag eines Zweiterwerbers durch den Ersterwerber steht für sich genommen einem wirtschaftlichen Interesse nicht gleich. Vielmehr müssen, wie in diesem Fall, kumulativ weitere Indizien hinzukommen. Diese müssen ergeben, dass der Ersterwerber zur Rückabwicklung nur unter Weiterveräußerung an einen bestimmten Zweiterwerber bereit ist.

## IV. Bundesfinanzhof Kompakt

1. Eine im Wege des Vermächtnisses begründete Verpflichtung, mtl. 5.000 Euro an die Lebensgefährtin des Erblassers zu entrichten, ist unabhängig von der dinglichen Absicherung am Grundstück nicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten berücksichtigungsfähig<sup>54</sup>.
2. Keine Abziehbarkeit von Zahlungen für den Ausschluss eines schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs<sup>55</sup>.
3. Die Zahlung eines Grundstückseigentümers an seinen Nachbarn für eine Zufahrtsbaulast führt regelmäßig zu nachträglichen Anschaffungskosten<sup>56</sup>.
4. Keine steuerliche Anerkennung einer formunwirksam vereinbarten Unterbeteiligung zwischen Ehegatten, unabhängig ob diese versichern, den Vertrag tatsächlich realisiert zu haben<sup>57</sup>.

- 54 BFH vom 20.07.2010 - IX R 30/09, Vorinstanz FG Baden- Württemberg vom 26.05.2009 - 4 K 1445/07  
 55 BFH vom 15.06.2010 - X R 23/08, Vorinstanz Hessisches FG vom 21.02.2008 - 13 K 1754/07  
 56 BFH vom 20.07.2010 - IX R 4/10, Vorinstanz Niedersächsisches FG vom 20.10.2009 - 15 K 472/08  
 57 BFH vom 11.05.2010 DSfR 2010, 1514

---

### Impressum

Herausgeber: Württembergischer Notarverein e. V., Stuttgart in Verbindung mit dem Badischen Notarverein e. V., Karlsruhe. Schriftleiter: Notar Daniel Schaal, Archivstraße 15A/B, 70031 Stuttgart (Tel. 0711/2123856). verantwortlich für Gesamtbereich ohne Sparte Rechtsprechung und Notar Dr. Oliver Fröhler, Tumringer Str. 186, 79539 Lörrach (Tel. 07621/9867711), verantwortlich für Sparte Rechtsprechung. Die BWNtZ erscheint jährlich sechsmal. Bestellungen und Anzeigenwünsche sind an die Geschäftsstelle des Württ. Notarvereins e.V. in 70174 Stuttgart, Kronenstraße 34 (Tel. 0711/2237951. Fax 0711/2237956. E-Mail: wuertt.NotV@t-online.de) zu richten.

Der Bezugspreis beträgt jährlich € 50,- einschließlich USt und Versandkosten und wird am 31.05. des Bezugsjahres in Rechnung gestellt: Einzelhefte € 8,- einschließlich USt zuzüglich Versandkosten. Einzelhefte können nur von den letzten 5 Jahrgängen einschließlich des laufenden Jahrgangs bezogen werden.

Abbestellungen müssen 6 Wochen vor Ende eines Kalenderjahres erfolgen.

Gesamtherstellung: Gaiser Print Media GmbH, Im Spagen 5, 73527 Schwäbisch Gmünd (Tel. 07171/9702-0, Fax 07171/9702-30).

