

Herausgeber:

Landesnotarkammer Bayern
Ottostraße 10
80333 München

Herausgeberbeirat:

Notare

Dr. Hermann Amann,
Berchtesgaden

Dr. Johann Frank, Amberg

Prof. Dr. Reinhold Geimer,
München

Dr. Dr. Herbert Grziwotz, Regen

Dr. Dieter Mayer, München

Prof. Dr. Wolfgang Reimann,
Passau

Dr. Hans Wolfsteiner, München

Schriftleiter:

Notarassessor

Dr. Wolfram Schneeweiß, LL. M.

Aus dem Inhalt

Seite

Jubiläum: Die Notarkasse – seit 75 Jahren Anstalt des öffentlichen Rechts

161

Abhandlungen

Wachter, Aktuelle Entwicklungen im Erbschaft- und
Schenkungssteuerrecht

162

Rechtsprechung

Rechtsfolge bei Beendigung Wiederkaufsverhältnis
(BGH)

224

Ergänzende Vertragsauslegung über Tragung
angefallener Umsatzsteuer (BGH)

226

Vorweggenommene Ermächtigung zur Umwandlung
von Gemeinschafts- in Sondereigentum (BayObLG)

228

Rangvorbehalt für Grundschuld bei Aufteilung in
Wohnungseigentum (Schleswig-Holsteinisches OLG)

232

Zur Sittenwidrigkeit eines Partnerschaftsvertrages
(OLG Hamm)

232

Testamentserrichtung durch schreib- und sprech-
unfähige Person (LG Paderborn)

240

Anmeldung durch GmbH-Geschäftsführer vor seiner
Bestellung (OLG Düsseldorf)

242

Beurkundungspflicht für satzungsdurchbrechenden
Beschluss (OLG Nürnberg)

244

Geschäftswert bei Verkauf unter vorbehaltenem
Nutzungsrecht (BayObLG)

247

Vorlagebeschluss zur Abzugsfähigkeit von Versorgungs-
leistungen (BFH)

253

Steuerklasse des Schlusserben bei Abänderungsrecht
des überlebenden Ehegatten (BFH)

261

Inhaltsübersicht

	Seite
Jubiläum: Die Notarkasse – seit 75 Jahren Anstalt des öffentlichen Rechts	161
Abhandlungen	
<i>Wachter</i> , Aktuelle Entwicklungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht	162
Kurze Beiträge	
<i>Amann</i> , Wiederverwendung unwirksamer Eigentumsvermerkungen	197
<i>Kirchner</i> , Grundstücksnutzung nach § 57 Telekommunikationsgesetz	202
<i>Schubert</i> , Drittaufwand und AfA-Berechtigung	203
<i>Wälzholz</i> , Eigenheimzulage im Rahmen der Erbaueinandersetzung	206
<i>Schwarz</i> , Verbraucherschutz und Gemeinschaftsrecht – Tagung der Europäischen Rechtsakademie Trier am 3. April 2000	212
Buchbesprechungen	
Schippl, Bundesnotarordnung, und Arndt/Lerch/Sandkühler, Bundesnotarordnung (<i>Vollhardt</i>)	215
Wöhrmann/Stöcker, Das Landwirtschaftserbrecht (<i>Sorge</i>)	217
Grziwotz, Praxishandbuch Grundbuch- und Grundstücksrecht (<i>Amann</i>)	218
Habersack, Europäisches Gesellschaftsrecht (<i>Bode</i>)	220
Gantzer, Spanisches Immobilienrecht (<i>Eberl</i>)	221
Fassbender et al., Notariatskunde (<i>Heitzer</i>)	222
Rechtsprechung	
Bürgerliches Recht	
<i>Allgemeines</i>	
1. Rücktritt von Überlassungsvertrag wegen Verstoß gegen Pflegeverpflichtung (BGH, Urteil vom 28.1.2000 – V ZR 252/98 –)	223
2. Rechtsfolge bei Beendigung Wiederkaufsverhältnis (BGH, Urteil vom 14.1.2000 – V ZR 386/98 –)	224
3. Ergänzende Vertragsauslegung über Tragung angefallener Umsatzsteuer (BGH, Urteil vom 14.1.2000 – V ZR 416/97 –)	226
4. Rückforderung einer Schenkung wegen Bedürftigkeit (BGH, Urteil vom 26.10.1999 – X ZR 69/97 –)	226
5. Notarfeststellung über Vertretungsberechtigung (BayObLG, Beschluss vom 30.9.1999 – 2Z BR 146/99 (nur Leitsatz))	228

Inhaltsübersicht (Fortsetzung)

	Seite
<i>Sachen- und Grundbuchrecht</i>	
6. Vorweggenommene Ermächtigung zur Umwandlung von Gemeinschafts- in Sondereigentum (BayObLG, Beschluss vom 5.1.2000 – 2Z BR 163/99 –)	228
7. Kein gemeinschaftliches Sondereigentum an TG-Stellplatz (BayObLG, Beschluss vom 13.8.1998 – 2Z BR 75/98 –)	230
8. Umgestaltung der Gartenfläche durch den Sondernutzungsberechtigten (OLG Hamm, Beschluss vom 15.2.2000 – 15 W 426/99 –) (<i>nur Leitsatz</i>)	231
9. Rangvorbehalt für Grundschuld bei Aufteilung in Wohnungseigentum (Schleswig-Holsteinisches OLG, Beschluss vom 23.9.1999 – 2 W 90/99 –)	232
<i>Familienrecht</i>	
10. Zur Sittenwidrigkeit eines Partnerschaftsvertrages (OLG Hamm, Urteil vom 20.4.1999 – 29 U 186/98 –)	232
<i>Erbrecht</i>	
11. Auslegung eines Widerrufstestamentes (BayObLG, Beschluss vom 24.2.2000 – 1Z BR 40/99 –) (<i>nur Leitsatz</i>)	236
12. Beweiswert notarieller Urkunden bei mündlich errichtetem Testament (BayObLG, Beschluss vom 21.10.1999 – 1Z BR 184/98 –)	236
13. Wohngeldschulden als Nachlassverbindlichkeiten (BayObLG, Beschluss vom 7.10.1999 – 2Z BR 73/99 –) (<i>nur Leitsatz</i>)	238
14. Testamentsauslegung durch das Grundbuchamt (OLG Köln, Beschluss vom 5.11.1999 – 2 Wx 41/99 –)	238
15. Rücknahme des Erbscheinsantrages (OLG Köln, Beschluss vom 16.12.1999 – 2 Wx 35/99 –) (<i>nur Leitsatz</i>)	239
16. Testamentserrichtung durch schreib- und sprechunfähige Person (LG Paderborn, Beschluss vom 15.11.1999 – 5 T 177/99 –)	240
Handels- und Gesellschaftsrecht, Registerrecht	
17. Eintragung der Gestattung zum Selbstkontrahieren bei GmbH & Co. KG (BayObLG, Beschluss vom 23.2.2000 – 3Z BR 37/00 –)	241
18. Anmeldung durch GmbH-Geschäftsführer vor seiner Bestellung (OLG Düsseldorf, Beschluss vom 15.12.1999 – 3 Wx 354/99 –)	242
19. Einsichtsrecht eines zum Ausscheiden verpflichteten GmbH-Gesellschafters (BayObLG, Beschluss vom 15.10.1999 – 3Z BR 239/99 –) (<i>nur Leitsatz</i>)	244
20. Fehlerhafte Ladung zu Hauptversammlung (OLG München, Urteil vom 12.11.1999 – 23 U 3319/99 –) (<i>nur Leitsatz</i>)	244
21. Beurkundungspflicht für satzungsdurchbrechenden Beschluss (OLG Nürnberg, Urteil vom 10.11.1999 – 12 U 813/99 –)	244
Zwangsvollstreckungs- und Konkursrecht	
22. Auslegung eines Pfändungsbeschlusses (BGH, Urteil vom 14.1.2000 – V ZR 269/98 –)	245

Inhaltsübersicht (Fortsetzung)

	Seite
Kostenrecht	
23. Rechtsbehelf bei Nichtzulassung der weiteren Beschwerde (BayObLG, Beschluss vom 23.2.2000 – 3Z BR 25/00 –) (<i>nur Leitsatz</i>)	247
24. Geschäftswert bei Verkauf unter vorbehaltenem Nutzungsrecht (BayObLG, Beschluss vom 15.9.1999 – 3Z BR 213/99 –)	247
25. Entwurfsgebühr bei vermeintlich beurkundungsbedürftigem Rechtsgeschäft (OLG Hamm, Beschluss vom 2.12.1999 – 15 W 336/99 –)	248
26. Zur Rückforderung von Handelsregistergebühren (OLG Zweibrücken, Beschluss vom 8.11.1999 – 3 W 219/99 –)	252
Steuerrecht	
27. Vorlagebeschluss zur Abzugsfähigkeit von Versorgungsleistungen (BFH, Beschluss vom 10.11.1999 – X R 46/97 –)	253
28. Steuerklasse des Schlusserben bei Abänderungsrecht des überlebenden Ehegatten (BFH, Urteil vom 16.6.1999 – II R 57/96 –) mit Anmerkung <i>Geck</i>	261
Hinweise für die Praxis	
Basiszinssatz: Stand des Basiszinssatzes mit Beginn des 1. Mai 2000 (Bekanntmachung der Deutschen Bundesbank vom 26.4.2000)	263
Standesnachrichten	264
Sonstiges	III
Veranstaltungen	III
Neuerscheinungen	IV

Die Notarkasse – seit 75 Jahren Anstalt des öffentlichen Rechts

Im viel gefeierten Jahr 2000 blickt die Notarkasse auf ihr 75jähriges Bestehen als Anstalt des öffentlichen Rechts zurück. Dieses Ereignis ist zunächst ein Anlass der Besinnung und der Rückschau. Der Blick in die Vergangenheit ist unerlässlich, um den gegenwärtigen Standort der Notarkasse zu begreifen und zu definieren. Von der Gegenwart aus sollte sodann den Blick in die Zukunft gerichtet werden, wohl wissend, dass zwar niemand in die Zukunft schauen kann, vielmehr um die Zeichen der Zeit zu erkennen, um auf neue Entwicklungen gefasst zu sein und nicht von ihnen überrollt zu werden.

Bei der Verleihung der Rechtsform einer Anstalt des öffentlichen Rechts übertrug der Staat der Notarkasse den Auftrag, die Grundlagen für ein leistungsfähiges und unabhängiges Notariat zu schaffen bzw. zu erhalten. Dies war und ist eine besondere Herausforderung angesichts der bestehenden strukturellen Unterschiede zwischen ländlich und städtisch geprägten Notariaten im Tätigkeitsbereich der Notarkasse. Um als Organ der vorsorgenden Rechtspflege die recht-suchende Bevölkerung flächendeckend auf gleichmäßig hohem Niveau zu betreuen, benötigt jeder einzelne Notar eine wirtschaftlich abgesicherte Position. Dies gewährleistet die Notarkasse durch die Altersversorgung aller Notare und die Einkommensergänzung. Ferner stellt sie jeder Notarstelle im erforderlichen Umfang fachkundiges Personal zur Verfügung. Die Notarkasse schafft dadurch die Grundlagen für die sachliche und persönliche Unabhängigkeit des einzelnen Notars. Eine weitere wichtige Aufgabe ist die Kostenrevision, der wegen der Regelung in § 93 Abs. 3 Satz 4 BNotO eine erhebliche justizentlastende Wirkung zukommt.

Die Sicherstellung eines funktionstüchtigen, leistungsstarken Notariats auch in der Fläche ist eine originär staatliche Aufgabe. Das bedeutet zwar nicht, dass der Staat die Aufgabe

unmittelbar mit Staatsbeamten erfüllen muss. Er hat aber gleichwohl die Funktionsfähigkeit dieses Teils der vorsorgenden Rechtspflege sicher zu stellen. Durch die Errichtung der Notarkasse als Anstalt des öffentlichen Rechts schuf der Staat ein Stück berufständische Selbstverwaltung. Er hat aber gerade nicht den Weg der Privatisierung sondern – seinem hoheitlichen Versorgungsauftrag entsprechend – eine Form der mittelbaren Staatsverwaltung gewählt, die ihm bei minimaler eigener Belastung im erforderlichen Umfang die Rechtsaufsicht und damit Kontrolle eröffnet. Mit diesem Schritt hat Bayern bereits zu Beginn des 20. Jahrhunderts ein Stück „Schlanken Staat“ verwirklicht.

Ein Jubiläum ist ein willkommener Anlass, all jenen zu danken, die durch ihre Arbeit zum Erfolg der Institution Notarkasse beigetragen haben und beitragen. Allen voran gilt mein Dank an dieser Stelle den aktiven und bereits im Ruhestand befindlichen Beamten und Angestellten der Notarkasse. Die Bedeutung der Kassenangestellten geht über die Arbeit für den einzelnen Notar weit hinaus: Die Kassenangestellten gewährleisten gerade beim Wechsel des Notars die Kontinuität an einer Notarstelle und erfüllen daher einen ganz eigenen, wichtigen Beitrag im System des bayerisch-pfälzischen Notariats.

Das Jubiläum war für uns auch ein Anlass zu feiern. Am 8. April 2000 fand im Künstlerhaus in München ein Festakt statt, an dem neben zahlreichen Notaren, Notarassessoren und Kassenangestellten auch hochrangige Vertreter der Justiz und des außerbayerischen Notariats teilgenommen haben. Die beim Festakt gehaltenen Reden werden in einer eigenen Festbroschüre veröffentlicht.

Der Präsident der Notarkasse, *Prof. Dr. Manfred Bengel*

Aktuelle Entwicklungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

– zugleich eine Besprechung von *Meincke*,

Kommentar zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 1999 –*

Von Notarassessor *Thomas Wachter*, München

„Nothing is certain except death and taxes.“

Benjamin Franklin, 1789

Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht gewinnt in der notariellen¹ Beratungspraxis zunehmend an Bedeutung. Die Vermögenswerte, die im Wege der vorweggenommenen Erbfolge oder von Todes wegen auf die nächste Generation übertragen werden, sind in den vergangenen Jahren sowohl im Einzelfall als auch insgesamt kontinuierlich gestiegen. Dabei haben sich die steuerlichen Rahmenbedingungen in wesentlichen Punkten geändert. Der Wegfall der früheren Einheitswerte und die Anhebung der Steuersätze hat bei mittleren und großen Vermögen in vielen Fällen eine höhere Steuerbelastung zur Folge. Gleichzeitig wurden die Möglichkeiten für eine steueroptimale Gestaltung der Vermögensnachfolge, insbesondere durch die Privilegierung von Betriebsvermögen immer weiter erweitert.

Eine sorgfältige Planung von Vermögensübertragungen, die gerade bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer künftige Entwicklungen mit zu berücksichtigen hat, erfordert möglichst konstante Rahmenbedingungen. Diesen Anforderungen haben die gesetzlichen Grundlagen viele Jahrzehnte entsprochen. In den letzten Jahren kam es jedoch beinahe jährlich zu Gesetzesänderungen². Durch die Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts vom 22. Juni 1995³ zur Verfassungswidrigkeit der ungleichen Bewertung von Grundbesitz und Kapital-

vermögen⁴ ist das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (erwartungsgemäß) noch zusätzlich in Bewegung geraten. Die Umsetzung der verfassungsrechtlichen Vorgaben durch das Jahressteuergesetz 1997⁵, insbesondere die Einführung der neuen Bewertungsvorschriften für Grundbesitz, markiert einen (vorläufigen) Höhepunkt in der Reform des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes.

Ende 1998 hat die Bundesregierung umfangreiche Verwaltungsanweisungen herausgegeben⁶, die der bundeseinheitlichen Anwendung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts und der Verwaltungsvereinfachung dienen sollen. Die „*sorgfältig durchdachten Anweisungen*“⁷ haben die verschiedenen Ländere Erlasse aus dem Jahr 1997 inhaltlich weitgehend übernommen und die in zahlreichen weiteren Erlassen enthaltenen Einzelregelungen ersetzt. Ergänzend haben die obersten Finanzbehörden der Länder Hinweise zu den Erbschaftsteuerrichtlinien als gleichlautende Erlasse herausgegeben, in denen sich neben Verweisen auf die höchstrichterliche Rechtsprechung vor allem auch zahlreiche Beispielsberechnungen finden⁸.

mit Anm. Wieland = JuS 2000, 506 (*Selmer*) = GmbHR 1999, 1267 (LS) (Halbteilungsgrundsatz des BVerfG gilt nicht für die Einkommensteuer); dazu *Hutter*, NWB Fach 3 Seite 10961 (2000); *Peter Fischer* FR 1999, 1291; *Lang*, NJW 2000, 457, *Sendler* NJW 2000, 482 und *List* BB 2000, 745 (Die Verfassungsbeschwerde gegen das Urteil des BFH ist unter dem Az. 2 BvR 2194/99 anhängig). – Kritisch zur Rspr. des BVerfG bereits BFH BStBl. II 1998, 395 = DStR 1998, 849 = DB 1998, 1214 = BB 1998, 1196 = ZEV 1998, 236 = NJW 1998, 2552 (Keine Anwendung der Grundsätze der Entscheidung des BVerfG vor In-Kraft-Treten des JStG 1997); FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 10.08.1999 – 2 K 123/97 (Revision beim BFH unter Az. I R 89/99 anhängig) (Keine Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes bei einer Kapitalgesellschaft); FG Münster, Gerichtsbescheid vom 20.09.1999 – 11 K 7976/97 E (Revision beim BFH unter Az. XI R 61/99 anhängig) (keine Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes auf die Einkommensbesteuerung in 1994).

* *Jens Peter Meincke*, ord. Professor an der Universität zu Köln, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 12., neu bearbeitete Auflage, München 1999, Verlag C. H. Beck, 961 Seiten, 152 DM.

¹ Eine Beratungspflicht trifft den Notar insoweit allerdings nicht; siehe statt aller: *Spiegelberger*, in: *Brambring/Jerschke* (Hrsg.), Beck'sches Notarhandbuch, 3. Auflage, München 2000, Kapitel E Anm. 7 ff. (erscheint demnächst). – Siehe jüngst aber LG Neuruppin, Urteil vom 29.11.1999 – 1a O 501/99, NotBZ 2000, 67 (Der Notar verletzt seine steuerlichen Amtspflichten, wenn er eine steuerlich wirksame Erbteilsübertragung in einem Fall beurkundet, in dem eine steuerlich neutrale Erbausschlagung unzweifelhaft zum selben Ergebnis führen würde).

² *Meincke* Einführung, Anm. 13 f.

³ BVerfG BStBl. 1995 II, 655 = BVerfGE 93, 121 = NJW 1995, 2615 (VermSt) und BStBl. 1995 II, 671 = BVerfGE 93, 165 = NJW 1995, 2624 (ErbSt). – Der Bundesfinanzhof (Az. BFH II R 4/99) hat demnächst zu entscheiden, ob mit einem Erbschaftsteuersatz in Höhe von 79 % infolge der Anwendung des Erbschaftsteuergesetzes der DDR (vgl. § 37a ErbStG) auf einen deutsch-deutschen Erbfall die Grenzen für einen steuerlichen Zugriff auf den Erwerb von Todes wegen überschritten sind (vom Sächsischen FG EFG 1999, 1090 wurde die Frage verneint). – Siehe in diesem Zusammenhang auch BFH BStBl. 1999 II, 771 = NJW 1999, 3798 = DStR 1999, 1845 = DB 1999, 2291 = BB 1999, 2385 = FR 1999, 1292 = JZ 2000, 356

⁴ Siehe jüngst BVerfG NJW 1999, 2357 (Es ist mit Art. 3 I GG unvereinbar, dass nach § 28 I 1 BAföG bei der Berechnung des auf den Bedarf anzurechnenden Vermögens des Auszubildenden Grundstücke lediglich mit dem Einheitswert berücksichtigt werden, während Wertpapiere und sonstige Vermögensgegenstände mit dem Kurs- oder Zeitwert anzusetzen sind).

⁵ Jahressteuergesetz 1997 vom 20.12.1996, BGBl. I 1996, 2049 = BStBl. I 1996, 1523.

⁶ Erbschaftsteuer-Richtlinien vom 22.12.1998, BStBl. I 1998, Sondernummer 2/1998 = Anhang I.

⁷ So *Meincke* im Vorwort.

⁸ Gleichlautende Erlasse der Obersten Finanzbehörden der Länder vom 21.12.1998, BStBl. I 1998, 1529.

Angesichts dieser vielfachen Änderungen ist es zu begrüßen, dass der angesehene Kommentar von *Jens Peter Meincke* zum Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht nach nur zwei Jahren in einer Neuauflage erschienen ist, in der vor allem auch die umfangreichen Erbschaftsteuerrichtlinien der Finanzverwaltung umfassend und präzise eingearbeitet sind. Mit dem Bearbeitungsstand vom August 1999 ist der Kommentar von herausragender Aktualität und berücksichtigt insbesondere die erneuten Änderungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002⁹.

Vorübergehend war zu befürchten, dass selbst die aktuelle Kommentierung von *Meincke* bereits kurz nach ihrem Erscheinen in manchen Bereichen schon wieder überholt sein würde. Der Gesetzesentwurf des Steuerbereinigungsgesetzes 1999¹⁰ sah verschiedene Änderungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes sowie des Bewertungsgesetzes vor¹¹, die im Vermittlungsausschuss jedoch gestrichen worden sind¹². Die nicht in das Gesetz aufgenommenen Änderungsvorschläge, mit denen unter anderem verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten verhindert werden sollten, lesen sich aus Sicht der Beratungspraxis nunmehr wie eine Anleitung zur steueroptimalen Vermögensübertragung. Wann die Änderungsvorschläge erneut in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht werden, ist derzeit nicht abzusehen.

Der Erbschaftsteuer kommt im Gesamtsteuersystem eine vergleichsweise geringe Bedeutung zu. Ihr Beitrag zum Gesamteueraufkommen macht weniger als 1 % aus¹³. Gleichwohl ist nicht davon auszugehen, dass die (politische) Diskussion um eine Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Ruhe kommt¹⁴. Die nächsten Änderungen zeichnen sich bereits ab. Die Bewertung des Grundvermögens muss für Erwerbsfälle ab 2002 neu überdacht werden (§ 138 Abs. 4 ErbStG). Der Entwurf eines Gesetzes zur Reform der Unternehmensbesteuerung und zur Senkung der Steuersätze (URefSenkG)¹⁵ sieht neue Änderungen vor, die im Wesentlichen darauf beruhen, dass Personenunternehmen, die von der Option zur Körperschaftsteuer Gebrauch machen, auch für Zwecke der Erb-

schaftsteuer wie eine Kapitalgesellschaft behandelt werden¹⁶. Daneben wird immer wieder die Frage eines grundsätzlichen Systemwechsels von der derzeitigen Erbanfallsteuer zu einer Nachlasssteuer diskutiert¹⁷. Eine Nachlasssteuer gibt es heute vor allem in den USA, England und dem Schweizer Kanton Graubünden. In Deutschland gab es eine Nachlasssteuer bisher nur einmal in der Übergangszeit von 1919 bis 1922. Die Nachlasssteuer versteht die Erbschaftsteuer als eine letzte Vermögensteuer des Erblassers, die den gesamten Nachlass einer abschließenden Besteuerung unterwirft. Das Verwandtschaftsverhältnis zum Erblasser wird in einem solchen System nicht berücksichtigt. Nach der derzeitigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts erscheint es zweifelhaft, ob eine Nachlasssteuer überhaupt verfassungskonform ausgestaltet werden könnte¹⁸. Die Einführung einer Nachlasssteuer wäre naturgemäß mit neuen Schwierigkeiten verbunden, etwa bei der Besteuerung von Vermächtnissen und Erwerben aus Verträgen zugunsten Dritter. Im Hinblick auf eine mögliche Annäherung der Erbschaftsteuersysteme innerhalb der Europäischen Union ist schließlich zu berücksichtigen, dass die Mehrzahl der ausländischen Erbschaftsteuerrechtsordnungen dem System der Erbanfallsteuer folgt.

Die Gliederung der Neuauflage von *Meinckes* Kommentar ist weitgehend unverändert. Nach einer kurzen, aber sehr informativen Einführung in das Erbschaftsteuerrecht, folgt der Kommentierungsteil, dessen Umfang mit 700 Seiten im Vergleich zur Voraufgabe nahezu gleich geblieben ist. Änderungen im Gesetzestext sind erstmals durch einen Balken am Seitenrand hervorgehoben, was die Übersichtlichkeit weiter verbessert hat. Umfangreichen Erläuterungen werden zur besseren Orientierung Kurzübersichten vorangestellt. Hinweise auf ausgewähltes, aktuelles Schrifttum ermöglichen im Einzelfall eine gezielte Vertiefung. Die Kommentierung selbst ist übersichtlich, hervorragend gegliedert und äußerst prägnant. Trotz der kurzen Darstellungsform findet *Meincke* Platz, die manchmal etwas abstrakten Rechtsfragen anhand konkreter Rechenbeispiele plastisch zu machen. Abweichungen von der höchstrichterlichen Rechtsprechung sind stets deutlich gekennzeichnet und bieten dem Praktiker reichlich Argumentationshilfen. Ein gut lesbares Schriftbild und das handliche Format erleichtern die Benutzung. In einem ausführlichen Anhang finden sich die wichtigsten Rechtsgrundlagen: ein Auszug aus dem Bewertungsgesetz, die Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung (ErbStDV)¹⁹, die Erbschaftsteuer-Richtlinien (nicht aber die Hinweise) sowie ein Verzeichnis der für die Verwaltung der Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer zuständigen Finanzämter. In einer Neuauflage könnte man hier noch die jüngst neu erlassene allgemeine Verwaltungsanweisung für die Erbschaftsteuer (ErbStVA)²⁰ aufnehmen, in der das Ermittlungsverfahren (einschließlich der Zu-

⁹ Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999, BGBl. 1999 I, 402 = BStBl. I 1999, 304. Kritisch zu den durch dieses Gesetz im Wege der gesetzlichen Fiktion eingefügten Steuerverschärfungen *Gebel*, ZEV 1999, 249.

¹⁰ Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 22.12.1999, BGBl. I 1999, 2601 = BStBl. I 2000, 13.

¹¹ Artikel 11 (Änderungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes) und Artikel 10 (Änderungen des Bewertungsgesetzes) des Gesetzesentwurfs der Bundesregierung, BR-Drks. 475/99 vom 27.08.1999 = BT-Drks. 14/1514 vom 27.08.1999 = auszugsweise abgedruckt in ZfIR 1999, 705 und 789, und BT-Drks. 14/1655 vom 27.09.1999 (mit Stellungnahme des Bundesrates); BT-Drks. 14/1720 vom 06.10.1999 (Gegenäußerung der Bundesregierung zur Stellungnahme des Bundesrates).

¹² BT-Drks. 14/2380 vom 15.12.1999 = BR-Drks. 731/99 vom 16.12.1999 = auszugsweise abgedruckt in ZfIR 1999, 963 (Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses).

¹³ 1999 belief sich das Erbschaftsteueraufkommen auf 5,9 Mrd. DM, was 0,7 % der gesamten Steuereinnahmen entspricht. Gegenüber dem Vorjahr bedeutet dies einen Anstieg von immerhin 22 %.

¹⁴ Für die vollständige Abschaffung der Erbschaft- und Schenkungsteuer jüngst wieder *Northmann*, in: Der Fachanwalt für Steuerrecht im Rechtswesen, Festschrift 50 Jahre Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht e.V., Herne/Berlin 1999, S. 89 ff.

¹⁵ Referentenentwurf auf dem Stand vom 11.01.2000.

¹⁶ Artikel 7 URefSenkG-E sieht Ergänzungen der §§ 10 Abs. 1, 12 Abs. 2, 13a Abs. 4 und 5, 19a Abs. 2 und 5 sowie 37 Abs. 1 und 3 ErbStG vor. Zu den erbschaftsteuerlichen Auswirkungen des Optionsmodells siehe jüngst *Koschmieder/Schwarz*, DB 2000, 443 und *Scheipers/Bergemann*, DStR 2000, 709 (715 ff.).

¹⁷ Dazu *Meincke* § 1 Anm. 8 und § 21 Anm. 11.

¹⁸ BVerfGE 97, 1 (7) und BVerfGE 93, 165 (174 f.): „Die familiären Bezüge der nächsten Familienangehörigen zum Nachlass sind erbschaftsteuerlich zu berücksichtigen.“

¹⁹ Dazu jüngst Schuck ZEV 1999, 99.

²⁰ Allgemeine Verwaltungsanweisung für die Erbschaftsteuer (ErbStVA), FinMin Hessen, Erlass vom 22.12.1999, S 3715 A – 5 – II B 41, die die bisherige Verwaltungsvorschrift aus dem Jahr 1976 (S 3715 A – 5 – II B 32 vom 21.06.1976) ersetzt.

sammenarbeit der Finanzämter), das Festsetzungsverfahren, das Erhebungsverfahren und die Steuerüberwachung geregelt sind. Ein detailliertes Sachverzeichnis schließt den Kommentar ab. Um dem Benutzer den Zugriff auf die zitierten Entscheidungen weiter zu erleichtern, wäre eine Ergänzung des Anhangs um ein ausführliches Entscheidungsregister (ggf. ergänzt um eine Übersicht über die Erlasse der Finanzverwaltung) wünschenswert.

Meincke ist es auch in der Neuauflage in bewundernswerter Weise gelungen, die immer komplizierter werdende Materie des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts verständlich und präzise darzustellen. Nachfolgend sollen einige aktuelle Änderungen und für die notarielle Praxis wichtige Gestaltungsfragen näher erörtert werden. Der Aufbau der Darstellung folgt dabei weitgehend der Kommentierung.

1. Familienstiftungen

(§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG; R 2 Abs. 4 ErbStR)

Das Vermögen von Familienstiftungen unterliegt in Zeitabständen von 30 Jahren einer Erbsatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG²¹). Dabei handelt es sich der Sache nach um eine Vermögenssteuer, die mit dem System einer Erbanfallsteuer an sich nicht zu vereinbaren ist. Nach der Vorstellung des Gesetzgebers soll mit der Erbsatzsteuer verhindert werden, dass Vermögenswerte durch die Einbringung in eine Familienstiftung der Erbschaftsteuer dauerhaft entzogen werden können. In Anlehnung an eine fiktive Generationenfolge erfolgt die Besteuerung dabei so, als ob das Vermögen auf zwei Personen der Steuerklasse I übergeht (§ 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG). Dabei trifft die Stiftungsorgane insoweit keine Anzeigepflicht²². Nach Auffassung der Finanzverwaltung (R 2 Abs. 4 ErbStR) soll eine Satzungsänderung als Aufhebung der bisherigen Familienstiftung und Errichtung einer „neuen“ Stiftung zu beurteilen sein. Der Erwerb der neuen Stiftung wäre nach Steuerklasse III zu beurteilen. *Meincke* weist zu Recht darauf hin, dass für diese Auslegung keine gesetzliche Grundlage besteht. Da es bei einer Satzungsänderung zu keinem Wechsel des Rechtsträgers kommt, fehlt es an einem Vermögenserwerb²³. Die Finanzverwaltung hat offensichtlich selbst Zweifel an ihrer Auffassung, da sie die Worte „neue“ Stiftung und „bisherige“ Stiftung in den Richtlinien selbst in Anführungszeichen gesetzt hat.

Gewissermaßen als Ausgleich für die Belastung mit der Erbsatzsteuer wird die Familienstiftung durch die Gewährung eines günstigeren Steuersatzes privilegiert (§ 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG). Der Übergang von Vermögen auf eine Stiftung unterliegt grundsätzlich der ungünstigen Steuerklasse III. Bei der Errichtung einer inländischen Familienstiftung richtet sich die Steuerklasse jedoch nach dem Verwandtschaftsverhältnis der nach der Stiftungsurkunde entferntesten Berechtigten zu dem Erblasser oder Schenker. Aufgrund dieses Durchgriffs durch die rechtlich selbständige Stiftung kommt bei entsprechender Gestaltung der Stiftungssatzung Steuerklasse I zur Anwendung. Nach dem Gesetzeswortlaut gilt diese Vergünstigung jedoch nur für „im Inland“ errichtete Familienstiftungen. Das Steuerklassenprivileg gilt daher nicht für aus-

²¹ Kritisch dazu *Meincke* § 1 Anm. 14 f und ausführlich *ders.*, in *Birk (Hrsg.)*, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG Band 22, Köln 1999, S. 39 (52 ff.).

²² Ebeling DStR 1999, 665.

²³ *Meincke* § 1 Anm. 21; Siehe auch *ders.*, in *Birk (Hrsg.)*, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG Band 22, Köln 1999, S. 39 (42); *Ebeling* NJW 1999, 1087 (1088).

ländische Familienstiftungen oder die Einbringung von Vermögen in einen *trust*^{24 25}. Dies entspricht der parallelen Ausgestaltung des Erbsatzsteueratbestandes, wonach nur inländische Familienstiftungen der periodischen Erbsatzsteuer unterliegen (§§ 1 Abs. 1 Nr. 4, 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG²⁶). Indes dürfte die Vorschrift des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG insoweit gegen die europäische Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit verstoßen, als das Steuerklassenprivileg nicht auch Familienstiftungen mit Sitz in EU-Mitgliedstaaten gewährt wird²⁷.

2. Internationales Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht (§ 2 ErbStG; R 3 und 4 ErbStR)

Im Bereich der Ertragsteuern wird durch ein dichtes Netz von Doppelbesteuerungsabkommen versucht, eine mehrfache Steuerbelastung von Gewinnen zu vermeiden. Die Koordinierung der nationalen Erbschaftsteuersysteme steht demgegenüber noch am Anfang²⁸. Jeder Staat entscheidet aufgrund seiner Steuerhoheit autonom, welche Erbfälle er mit Erbschaftsteuer belastet. Der internationale Anwendungsbereich des deutschen Erbschaftsteuergesetzes ist außerordentlich weitreichend (§ 2 ErbStG). Zu einer Besteuerung des Weltvermögens kommt es bereits dann, wenn entweder der Erblasser oder der Erwerber Inländer ist (unbeschränkte Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG²⁹). Inländer ist, wer im Inland einen Wohnsitz (§ 8 AO) oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) hat; auf die Staatsangehörigkeit kommt es dabei nicht an (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe a) ErbStG). *Meincke* kritisiert zu Recht, dass die Anknüpfung an die Inländereigenschaft des Erblassers³⁰ mit dem System der Erbanfallsteuer unvereinbar ist³¹. Nachdem der Erwerb in anderen Staaten (aufgrund anderer oder gleicher Anknüpfungskriterien) ebenfalls der Besteuerung unterliegt, kommt es fast bei jedem internationalen Sachverhalt zu Doppel- und Mehrfachbesteuerungen. Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung hat die Bundesrepublik Deutschland im Bereich der Erbschaftsteuer nur mit wenigen Staaten geschlossen (z. B. USA, Österreich, Schweiz, Schweden, Dänemark, Griechenland, Israel³²). Eine Anrechnung der im Ausland bezahlten Steuer auf die deutsche Erbschaftsteuer kann die Mehrfachbesteuerung meist nur mildern, nicht aber vermeiden (§ 21 ErbStG).

²⁴ Anders wohl *Meincke* § 15 Anm. 23 aE, da § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG auf § 3 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStG Bezug nimmt („Da § 15 II 1 insofern keine Einschränkung vorsieht, wird die Einbringung von Vermögen in einen *trust* nach ausländischem Recht (§ 3 II Nr. 1 S 2, § 7 I Nr. 8 S 2) ab 5.3.1999 auch von § 15 II 1 erfasst.“). Wie hier beispielsweise *Schindhelm/Stein* FR 1999, 880 (887).

²⁵ § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG gilt dagegen unstreitig auch für ausländische Familienstiftungen und *trusts*, so dass insoweit Steuerklasse I zur Anwendung kommen kann (*Meincke* § 15 Anm. 25; *Piltz*, in *Birk (Hrsg.)*, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG Band 22, Köln 1999, S. 275 ff (296).

²⁶ So auch *Meincke* § 1 Anm. 16 und § 2 Anm. 9.

²⁷ *Thömmes/Stockmann* IStR 1999, 261.

²⁸ Dazu jüngst *Piltz*, in *Birk (Hrsg.)*, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG Band 22, Köln 1999, S. 275 ff.

²⁹ Dazu *Meincke* § 2 Anm. 3 ff.

³⁰ Siehe auch § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG, wo ebenfalls an die Verhältnisse beim Erblasser/Schenker – und nicht beim Erwerber – angeknüpft wird.

³¹ *Meincke* § 2 Anm. 5a und 8; *Meincke*, in *Birk (Hrsg.)*, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG Band 22, Köln 1999, S. 39 (56 f).

³² Dazu *Meincke* § 2 Anm. 14 ff.

Nachteile für in den USA lebende Deutsche konnten jüngst durch ein Ergänzungsprotokoll vom 4. Dezember 1998 zum ErbSt-DBA USA beseitigt werden. Nach US-Steuerrecht sind Vermögenswerte, die beim Ableben eines Ehegatten auf den überlebenden Ehegatten übergehen, grundsätzlich von der Nachlasssteuer befreit (unbegrenzter Ehegattenfreibetrag, „unlimited marital deduction“, § 2056 *Internal Revenue Code*). Aufgrund einer Gesetzesänderung aus dem Jahr 1988 galt dies jedoch nur noch, wenn der überlebende Ehegatte US-amerikanischer Staatsbürger ist³³. Durch das Revisionsprotokoll ist ein begrenzter Ehegattenfreibetrag in Höhe des jeweils nach US-Steuerrecht anwendbaren allgemeinen nachlasssteuerlichen Freibetrags für unbeschränkt steuerpflichtige Nachlässe eingeführt. Damit bleiben Nachlässe bis zu einem Betrag von 1,2 Mio. US-\$ steuerfrei (der Freibetrag steigt bis zum Jahr 2006 kontinuierlich auf 2 Mio. US-\$ an) (begrenzter Ehegattenfreibetrag)³⁴.

Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht ist von europäischen Rechtentwicklungen bislang weitgehend unberührt geblieben³⁵. Gleichwohl muss das jeweilige nationale Steuerrecht mit vorrangigem europäischem Recht vereinbar sein³⁶. Die möglichen Einwirkungen der europäischen Grundfreiheiten auf das deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht werden von *Meincke* bislang kaum erörtert.

Die Gewährung der Freibeträge (§§ 16, 17 ErbStG) ist an das Vorliegen der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht geknüpft. EU-Ausländern, die keinen Wohnsitz in Deutschland haben, werden die persönlichen Freibeträge nicht gewährt³⁷. Beschränkt steuerpflichtigen EU-Ausländern steht nur ein pauschaler Freibetrag von 2.000 DM zu (§ 16 Abs. 2 ErbStG³⁸). Eine Differenzierung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht hat der Europäische Gerichtshof im Grundsatz für zulässig erachtet. Eine unzulässige Beschränkung könnte jedoch dann vorliegen, wenn sich ein unbeschränkt Steuerpflichtiger und ein beschränkt Steuerpflichtiger im Hinblick auf den Zweck der Regelung in einer vergleichbaren Lage befinden. Dies dürfte zumindest dann der Fall sein, wenn das gesamte Vermögen in Deutschland zu versteuern ist und in anderen Mitgliedsstaaten keine Besteuerung erfolgt (beispielsweise aufgrund eines ErbSt-DBA).

Ein deutscher Staatsangehöriger ist selbst dann noch im Inland unbeschränkt erbschaft- und schenkungsteuerpflichtig, wenn er im Inland keinen Wohnsitz mehr hat, sich aber noch

keine fünf Jahre dauernd im Ausland aufhält (§ 2 Abs. 1 Satz 2 b) ErbStG). Mit dieser Regelung soll verhindert werden, dass die deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuer durch kurzfristige Wohnsitzverlegungen umgangen wird. Deutsche Staatsangehörige werden nach ihrem Wegzug steuerlich noch für fünf Jahre als Inländer behandelt³⁹. Der Wegzug deutscher Staatsangehöriger in andere EU-Mitgliedsstaaten zur Aufnahme einer (nicht)selbständigen Tätigkeit kann durch diese Regelung behindert werden. Im Regelfall wird der deutsche Staatsangehörige nach der Wohnsitzverlegung auch im Zugzugsstaat der Erbschaftsbesteuerung unterliegen (vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe c) Satz 2 ErbStG). Für den Wegzug im Inland ansässiger ausländischer Staatsangehöriger gilt die Vorschrift dagegen nicht. Es erscheint zweifelhaft, ob die erweitert beschränkte Steuerpflicht eine verhältnismäßige Beschränkung der europäischen Grundfreiheiten darstellt.

Im Ausland belegener Grundbesitz wird mit dem Verkehrswert bewertet (§ 12 Abs. 6 ErbStG; § 31 BewG⁴⁰). Der Grundbesitzwert für inländischen Grundbesitz erreicht dagegen in der Regel nur ca. 50 bis 70 % des Verkehrswerts (§ 12 Abs. 3 ErbStG; §§ 138 ff. BewG). Die Bewertungsvorschriften des deutschen Erbschaftsteuerrechts haben demnach zur Folge, dass ausländischer Grundbesitz einer höheren Erbschaftsbesteuerung unterliegt als inländischer Grundbesitz⁴¹. Sämtliche ungerechtfertigten Beschränkungen des Kapitalverkehrs sind verboten (Artikel 56 Abs. 1 EG-Vertrag). Im Erbfall kommt es zu einer Vermögensübertragung von Geldkapital (zum Beispiel Wertpapiere, Darlehen) bzw. Sachkapital (zum Beispiel Immobilien, Unternehmensbeteiligungen). Die Belastung dieses Kapitaltransfers mit einer Erbschaftsteuer stellt eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar. Die Übertragung von ausländischen Immobilien im Wege der Erbfolge wird durch die unterschiedliche Bewertung beeinträchtigt. Die darin liegende Beschränkung des freien Kapitalverkehrs kann auch nicht durch steuerliche oder sonstige Erfordernisse des Gemeinwohls gerechtfertigt werden. Für ausländisches Betriebsvermögen hat die Finanzverwaltung jüngst im Wege einer Billigkeitsregelung einen Wertansatz unterhalb des gemeinen Werts eröffnet (R 39 Abs. 1 Satz 2 ErbStR) und damit mittelbar die Willkürlichkeit der gesetzlichen Regelung für ausländische Vermögenswerte anerkannt. Eine Bewertung von Grundbesitz im europäischen Ausland mit dem Verkehrswert kommt aufgrund des Anwendungsvorrangs des EG-Vertrages künftig nicht mehr in Betracht. Erbschaftsteuerbescheide, die auf einer anderen Bemessungsgrundlage beruhen, sollten einer gerichtlichen Überprüfung unterzogen werden. Erblasser, die ihren Erben, eine Berufung auf die mangelnde Europarechtskonformität deutscher Bewertungsvorschriften ersparen möchten, können im Wege einer vorausschauenden Nachlassplanung Vorsorge treffen. Durch die Einbringung von ausländischem Grundbesitz in eine inländische (Kapital)Gesellschaft lassen sich die aufgezeigten Bewertungsrisiken vermeiden und im Einzelfall zusätzliche Steuervorteile für Betriebsvermögen genutzt werden⁴².

³³ Dazu *Meincke* § 2 Anm. 35.

³⁴ Ausführlich *Eimermann* IStR 1999, 237 und *Schmidt/Dendorfer*, IWB Fach 8 Gruppe 2 Seite 1037 (2000); vgl. *Meincke* § 2 Anm. 15 aE.

³⁵ Für eine Angleichung der zivilen Erbrechtsordnungen in Europa siehe jüngst *Leipold*, Europa und das Erbrecht, in: Festschrift für *Alfred Söllner*, München 2000, S. 647 ff. und *Kuchinke*, Über die Notwendigkeit, ein gemeineuropäisches Familien- und Erbrecht zu schaffen, in: Festschrift für *Alfred Söllner*, München 2000, S. 589 ff.

³⁶ Zu den europarechtlichen Aspekten der Besteuerung von Erbschaften siehe beispielsweise *Lang*, in *Birk (Hrsg.)*, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG Band 22, Köln 1999, S. 255 ff (263 ff.). Allgemein zur Bedeutung der Kapitalverkehrsfreiheit *Müller, Johannes*, Kapitalverkehrsfreiheit in der Europäischen Union, Berlin 2000, S. 267 ff.

³⁷ Vgl. *Meincke* § 16 Anm. 2 und § 2 Anm. 11a.

³⁸ Im Falle der beschränkten Steuerpflicht ergeben sich weitere Beschränkungen aus einer Begrenzung des Schuldenabzugs (§ 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG; dazu *Meincke* § 10 Anm. 56 und § 2 Anm. 11a).

³⁹ *Meincke* § 2 Anm. 6.

⁴⁰ Ausländisches Betriebsvermögen und im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften sind entgegen dem Grundsatz der Bewertungsidentität gleichfalls mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 12 Abs. 6 ErbStG; R 39 Abs. 1 Satz 2 ErbStR; vgl. demgegenüber *Seer*, GmbHR 1999, 64 [69]), insbes. Fn. 52).

⁴¹ Vgl. *Meincke* § 12 Anm. 129 aE.

⁴² Vgl. *Kowallik* DStR 1999, 1129 und 1834.

Die steuerlichen Vergünstigungen für Betriebsvermögen werden für „inländisches Betriebsvermögen“ (§§ 13a Abs. 4 Nr. 1, 19a Abs. 2 Nr. 1 ErbStG) und wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften mit „Sitz oder Geschäftsleistung im Inland“ (§§ 13a Abs. 4 Nr. 3, 19a Abs. 2 Nr. 3 ErbStG) gewährt. In der Differenzierung zwischen unternehmerischen Tätigkeiten im Inland und solchen im EU-Ausland ist eine kaum zu rechtfertigende Beschränkung der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit zu sehen⁴³.

Zuwendungen an inländische gemeinnützige Einrichtungen sind steuerfrei (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchstabe b) ErbStG; R 47 ErbStR⁴⁴). Die Begünstigung einer Zuwendung an eine vergleichbare ausländische Einrichtung steht dagegen unter dem Vorbehalt der Gegenseitigkeit (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchstabe c) ErbStG; R 48 ErbStR^{45, 46}. Die fehlende Gegenseitigkeit ist nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs⁴⁷ aber wohl kein ausreichender Grund, die Steuerfreiheit zu versagen.

3. Erwerb von Sachleistungen (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 Nr. 4 ErbStG)

Die unterschiedlichen steuerlichen Wertansätze für die verschiedenen Vermögenswerte, insbesondere die Vergünstigungen für Grundbesitz und Betriebsvermögen sind Ausgangspunkt zahlreicher kautelarjuristischer Gestaltungen. Die Rechtsprechung bemüht sich seit langem ein systematisch schlüssiges und sachgerechtes System zur Bewertung von Sachleistungsansprüchen und -verpflichtungen zu entwickeln.

a) Geldforderungen

Der *Berechtigte* hat eine von Todes wegen erworbene Geldforderung (zum Beispiel einen Pflichtteilsanspruch⁴⁸, Ver-

mächtnisanspruch⁴⁹, Erbersatzanspruch⁵⁰) auch dann mit dem Nominalwert zu versteuern, wenn an Stelle des Geldes ein Gegenstand (oftmals ein Grundstück) geleistet wird (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Umgekehrt kann der *Verpflichtete* die Geldforderung, und nicht nur den geringeren Steuerwert des Gegenstandes in Abzug bringen (Korrespondenzprinzip)⁵¹.

Die zivilrechtliche Einordnung des *Pflichtteilsanspruchs* als Geldanspruch⁵² führt somit dazu, dass der Pflichtteilsberechtigte nicht in den Genuss der Bewertungsvorteile für Grundbesitz oder Betriebsvermögen kommt. Der Pflichtteilsberechtigte hat vielmehr stets den Nominalwert zu versteuern. Dies ist insbesondere dann nachteilig, wenn der Nachlass überwiegend aus Vermögensgegenständen mit niedrigen Steuerwerten (zum Beispiel Betriebsvermögen, Grundbesitz) besteht. Der Pflichtteilsberechtigte erhält in solchen Fällen im wirtschaftlichen Ergebnis unter Umständen weniger als bei einem testamentarisch hinterlassenen Erbteil, der geringer ist als die Hälfte des gesetzlichen Erbteils. Die Benachteiligung des Pflichtteilsberechtigten gegenüber dem dinglich am Nachlass beteiligten Erben mag aus rechtspolitischer Sicht bedenklich sein⁵³. Aus Sicht der Gestaltungspraxis kann die unterschiedliche Steuerbelastung im Einzelfall zur Schwächung der Verhandlungsposition eines Pflichtteilsberechtigten genutzt werden.

Sofern der Erblasser etwa durch einen Pflichtteilsverzicht⁵⁴ seine vollständige Testierfreiheit erlangen möchte, kann er auf diesem Weg gegebenenfalls eine Begrenzung möglicher Abfindungsforderungen des Pflichtteilsberechtigten erreichen.

Für die Erben besteht in geeigneten Fällen die Möglichkeit, den Pflichtteilsberechtigten dadurch zu einem Verzicht auf die Geltendmachung von Pflichtteilsansprüchen gegen eine Sachabfindung zu bewegen, deren Verkehrswert unter dem Nomi-

⁴³ Vgl. EuGH, Urteil vom 26.10.1999, Rs. C-294/97 – *Eurowings Luftverkehrs AG/Finanzamt Dortmund-Unna*, BStBl. II 1999, 851 = IStR 1999, 691 = BB 2000, 29 mit Anm. *Kaefer/Tillmann* = RIW 2000, 63 mit Anm. *Hey* = DB 1999, 2246 mit Besprechungsaufsatz *Saß*, DB 2000, 176 und *Scheffler*, DB 2000, 735. – In dieselbe Richtung tendierend *Crezelius*, Unternehmensrecht, München 1998, Anm. 196; *Pohl in Heidel/Pauly (Hrsg.)*, Steuerrecht in der anwaltlichen Praxis, 2. Auflage, Bonn 2000, § 11 Anm. 121 und 150.

⁴⁴ Dazu *Meincke* § 13 Anm. 51 ff.

⁴⁵ Dazu *Meincke* § 13 Anm. Anm. 53.

⁴⁶ Zur Steuerbefreiung einer ausländischen Stiftung (hier mit Sitz in Schweden) siehe jüngst, FG Hamburg, EFG 2000, 227 = DStRE 2000, 310 (Revision beim BFH anhängig unter Az. II R 82/99) (Die Erbeinsetzung einer ausländischen gemeinnützigen Stiftung ist zwar steuerbar, aber nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchstabe c) ErbStG oder nach der Auffangvorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG steuerbefreit. Die Steuerbefreiung gilt auch dann, wenn das Vermögen erhalten bleibt und nur die Erträge gemeinnützig verwendet werden. Steuerunschädlich dürfen jährlich 25% der Erträge zur Kapitalerhaltung zurückgelegt werden.). – *Meincke* § 13 Anm. 54 vertritt in Übereinstimmung mit der Rspr. des BFH und dem FG Hamburg – abweichend von der Auffassung der Finanzverwaltung in R 49 Abs. 2 Satz 1 ErbStR – die Auffassung, dass die Steuerbefreiung für Zuwendungen zu gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken (§ 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG) nicht auf Zweckzuwendungen (§§ 1 Abs. 1 Nr. 3, 8 ErbStG) beschränkt ist.

⁴⁷ EuGH, Urteil vom 28.01.1986, Rs. C-270/83 – *Avoir Fiscal*, EuGH Slg. 1986 I, 273.

⁴⁸ Dazu *Meincke* § 12 Anm. 67; § 10 Anm. 36 und § 3 Anm. 10a, 43 und 101; BFH BStBl. II 1999, 23 = ZEV 1999, 34 mit Anm. *Daragan* = MittBayNot 1999, 316 = DB 1999, 127 = FR 1999, 663. – Siehe dazu auch OFD Hannover, Verfügung vom 13.04.1999, S 3802-6-StO 243/S 3802-6-StH 563, DStZ 1999, 584.

⁴⁹ Dazu *Meincke* § 3 Anm. 43; BFH BStBl. II 1996, 97 = ZEV 1996, 37 = DStR 1996, 103 = DB 1996, 189.

⁵⁰ BFH ZEV 1999, 408 = BFH/NV 1999, 1463 = DStRE 1999, 797 (Bewertung des als Geldanspruch ausgestalteten Erbersatzanspruchs eines nichtehelichen Kindes mit dem Nennwert).

⁵¹ Siehe dazu die Darstellung von *Geck*, Festschrift 50 Jahre Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht e.V., Herne/Berlin 1999, S. 365 ff.

⁵² Demgegenüber sehen beispielsweise die Rechtsordnungen in Frankreich, Spanien oder Italien ein materielles Noterbrecht für nahe Familienangehörige vor.

⁵³ *Meincke* § 3 Anm. 53 erachtet die unterschiedliche Besteuerung für „nicht unproblematisch“; Gebel, ZEV 1999, 85 (90) äußert sogar Bedenken im Hinblick auf eine verfassungskonforme Auslegung der Vorschriften betreffend die Besteuerung des Pflichtteilserwerbs.

⁵⁴ BFH BStBl. II 2000, 82 = ZEV 2000, 121 mit Anm. *Geck* = BB 2000, 181 = MittRhNotK 2000, 39 = DStR 2000, 196 = DB 2000, 357 (Verzichtet ein zur gesetzlichen Erbfolge Berufener auf seinen künftigen Erb- und Pflichtteil und erhält er hierfür anstelle eines Einmalbetrages der Höhe nach begrenzte wiederkehrende Zahlungen, sind diese bei ihm nicht als wiederkehrende Leistungen (§ 22 Abs. 1 Nr. 1 EStG) steuerbar) und BFH DStR 2000, 519 = BB 2000, 707 = DB 2000, 855 = ZEV 2000, 167 (LS) (Hat der als Erbe eingesetzte Steuerpflichtige aufgrund eines Erbverzichtvertrages seinen beiden Schwestern auf deren Lebenszeit wiederkehrende Leistungen zu erbringen, ist die Vermutung, dass damit erbrechtliche Ansprüche zeitlich gestreckt, nicht jedoch als Sonderausgaben abziehbare Versorgungsleistungen gezahlt werden, nur in Ausnahmefällen wiederlegt). – Zur Frage, ob ein zwischen zwei potentiell gesetzlichen Erben (Brüder) geschlossener Vertrag, mit dem der eine gegen Zahlung einer Abfindung auf seinen Pflichtteil verzichtet, als freigiebige Zuwendung der Schenkungsteuer unterliegt siehe FG München EFG 1997, 1525 (Az. BFH II R 22/98).

nalwert des Pflichtteilsanspruchs liegt. Verzichtet ein Pflichtteilsberechtigter beispielsweise gegen eine Abfindung in Form eines Grundstücks auf seinen Pflichtteilsanspruch, muss er lediglich den Steuerwert des Grundstücks versteuern (§ 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG)⁵⁵. Das Grundstück gilt in diesem Fall als unmittelbar vom Erblasser erworben. Die Erben können dementsprechend nur den Steuerwert des Grundstücks, und nicht den Nominalbetrag des Pflichtteilsanspruchs als Nachlassverbindlichkeit abziehen. Sofern der Steuervorteil beim Pflichtteilsberechtigten größer ist als der Steuernachteil bei den Erben kann die Gesamtsteuerersparnis im Verhandlungswege zwischen allen Beteiligten verteilt werden.

Die unterschiedliche erbschaftsteuerliche Beurteilung des Erwerbs eines Grundstücks durch den Pflichtteilsberechtigten eröffnet interessante Gestaltungsspielräume⁵⁶. Der Erwerb eines Grundstücks an Erfüllung Statt zur Befriedigung eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs wird mit dem Nennwert des Pflichtteilsanspruchs bewertet (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Dagegen wird die Zuwendung eines Grundstücks als Abfindung für einen Pflichtteilsverzicht mit dem Steuerwert der Grundstücks bewertet (§ 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG).

Neben den erbschaftsteuerlichen Auswirkungen ist insbesondere auch die Grunderwerbsteuerbelastung zu berücksichtigen. Im letzten Fall – Übertragung des Grundstücks als Abfindung für einen Pflichtteilsverzicht – ist der Erwerb des Grundstücks unstreitig Grunderwerbsteuerfrei (§ 3 Nr. 2 GrErbStG). Im ersten Fall – Erwerb des Grundstücks an Erfüllung Statt – unterliegt der Erwerb des Grundstücks nach überwiegender Auffassung⁵⁷ gleichfalls nicht der Grunderwerbsteuer. Zum Teil wird jedoch davon ausgegangen, dass der Erwerb des Grundstücks in diesem Fall aufgrund der unter Lebenden geschlossenen Erfüllungsvereinbarung erfolgt. Der Befreiungstatbestand für einen Grundstückserwerb von Todes wegen soll demnach nicht eingreifen. Bemessungsgrundlage soll dabei der Nennwert des Pflichtteilsanspruchs sein (§ 9 Abs. 1 Nr. 3 GrErbStG)⁵⁸. Die Entscheidung der Streitfrage hängt letztlich von der zivilrechtlichen Einordnung der Leistung an Erfüllung Statt (§ 364 Abs. 1 BGB) ab. Sieht man darin einen entgeltlichen Austauschvertrag (Erlass der ursprünglichen Forderung gegen Hingabe der Leistung an Erfüllung Statt) wäre der Erwerb Grunderwerbsteuerpflichtig; sieht man in ihr dagegen richtigerweise eine reine Hilfsvereinbarung, die die ursprüngliche Schuld zum Erlöschen

bringt⁵⁹, beruht der Erwerb des Grundstücks auf dem Pflichtteilsanspruch und ist damit Grunderwerbsteuerbefreit. Eine Zuzahlung durch den Pflichtteilsberechtigten zum Ausgleich eines etwaigen Mehrwerts des Grundstücks ist dagegen in jedem Fall Grunderwerbsteuerpflichtig.

Die Übertragung eines Grundstücks an Erfüllung Statt ist nach überwiegender Meinung auch dann keine entgeltliche Veräußerung im Sinne von § 23 EStG, wenn der Erblasser⁶⁰ das Grundstück innerhalb der letzten zehn Jahre erworben hat⁶¹. Ein steuerpflichtiger Veräußerungserlös besteht nur insoweit, als der Pflichtteilsberechtigte eine Gegenleistung erbringt.

Vergleichbare Gestaltungsmöglichkeiten bestehen bei *Geldvermächtnissen*. Auch hier kommt es darauf an, ob dem Vermächtnisnehmer das Grundstück an Erfüllung Statt für den geltend gemachten Vermächtnisanspruch (Bewertung mit dem Nominalwert), oder als Abfindung für die Ausschlagung des entstandenen (aber noch nicht geltend gemachten) Vermächtnisanspruchs (Bewertung mit dem Steuerwert des Grundstücks) übertragen wird. Bei Verhandlungen zwischen Vermächtnisnehmer und Erben über eine mögliche Abfindung kann (neben den Bewertungsunterschieden) insbesondere auch der Umstand, dass der Vermächtnisnehmer einer schlechteren Steuerklasse als der Erbe angehört, nutzbar gemacht werden. Die Abfindung in Form eines Grundstücks wird beim Erben unter Umständen nur eine geringfügige Steuerbelastung, beim Vermächtnisnehmer aber eine deutliche Steuerentlastung zur Folge haben.

Schließlich kann die Übertragung eines Grundstücks im Zusammenhang mit einer *Zugewinnausgleichsforderung* zur Optimierung der Steuerbelastung in Betracht kommen. Beim berechtigten Ehegatten fällt beim güterrechtlichen Zugewinnausgleich keine Erbschaftsteuer an (§ 5 Abs. 2 ErbStG). Der ausgleichsverpflichtete Erbe kann die Zugewinnausgleichsschuld mit dem Nennwert als Nachlassverbindlichkeit abziehen (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG⁶²). Dies gilt auch dann, wenn sich die Beteiligten darauf einigen, die Ausgleichsforderung durch die Übertragung eines Grundstücks zu erfüllen.

b) Verschaffungsvermächtnis

Sachvermächtnisse sind mit dem Steuerwert des Vermächtnisgegenstandes zu bewerten (R 92 Abs. 2 und R 124 Abs. 3 Satz 2 ErbStR⁶³).

Hat der Erblasser zu Lebzeiten von der Möglichkeit einer Umschichtung seines Vermögens in Sachwerte keinen Gebrauch gemacht, stellt sich die Frage, ob er dies durch die Anordnung eines Verschaffungsvermächtnisses mit steuerlicher Wirkung noch nachholen kann. Das Verschaffungsvermächtnis ist auf einen Gegenstand gerichtet, der nicht zum Nachlass gehört (§ 2169 Abs. 1, 2170 BGB).

⁵⁵ Sofern die Abfindungsleistung in Betriebsvermögen (§§ 13a, 19a ErbStG) besteht, werden nach Auffassung der Finanzverwaltung die dafür bestehenden Vergünstigungen nicht gewährt (R 55 Abs. 4 Satz 4 ErbStR). Zu Recht kritisch dazu *Meincke* § 13a Anm. 6a und 7.

⁵⁶ *Viskorf*, ZNotP 1999, 298 (303) spricht insoweit sogar von „*Beratungspflichten*“. – Zu der Frage, inwieweit mit Vereinbarungen über Pflichtteilsansprüche die Erbschaftsteuerbelastung reduziert werden kann siehe auch *Dressler*, NJW 1997, 2848 und ergänzend *Ebeling*, NJW 1998, 358.

⁵⁷ *Franz* in *Pahlke/Franz*, GrErbStG, 2. Auflage, München 1999, § 3 Anm. 61 geht davon aus, dass die Grundstücksübertragung sowohl im Fall des § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als auch im Fall des § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrErbStG Grunderwerbsteuerfrei ist. Das Urteil des BFH vom 07.10.1998, II R 52/96, BStBl. II 1999, 23 ist jedoch in der Kommentierung noch nicht berücksichtigt; *Geck/Messner ZEV* 1999, 348 (349); *Geck* in: *Dittmann/Reimann/Bengel (Hrsg.)*, Testament und Erbvertrag, 3. Auflage, Neuwied 1999, Teil C Anm. 7. – Allgemein zum Verhältnis der ErbSt zur GrErbSt siehe *Meincke*, Einführung Anm. 4.

⁵⁸ *Viskorf*, ZNotP 1999, 298 (303).

⁵⁹ So die heute herrschende Meinung im Zivilrecht: BGHZ 89, 126 (133) = BGH NJW 1984, 429 (430); *Staudinger/Olzen* (1995), § 364 Anm. 7 ff. (10); *MüKo-Heinrichs*, 3. Auflage, München 1994, § 364 Anm. 1; *Palandt-Heinrichs*, 59. Auflage, München 2000; § 364 Anm. 2.

⁶⁰ Die Anschaffung durch den Erblasser wird dem Erben nach § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG zugerechnet.

⁶¹ Die Frage ist jedoch umstritten; vgl. zum Streitstand nur *Heinicke* in *Schmidt*, EStG, 18. Auflage, München 1999, § 23 Anm. 15 aE mwN.

⁶² Dazu *Meincke* § 10 Anm. 32 und § 12 Anm. 150.

⁶³ *Meincke* § 3 Anm. 40 und § 12 Anm. 26 und 150.

Das im Nachlass vorhandene Geldvermögen ist vom Erben zunächst mit dem Nominalwert zu versteuern. Von dem so ermittelten Erwerb kann der Erbe die Vermächtnisverbindlichkeit in Abzug bringen (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG). Die Vermächtnisverbindlichkeit bemisst sich dabei nach ganz herrschender Auffassung⁶⁴ nach der Geldsumme, die der Erbe tatsächlich zur Erfüllung des Vermächtnisses (beispielsweise zum Erwerb des Grundstücks) aufwenden muss. Der Anspruch des Vermächtnisnehmers ist demgegenüber auf die Übereignung eines Grundstücks gerichtet, der mit dem (in der Regel niedrigeren) Grundstückswert anzusetzen ist. Im Fall des Verschaffungsvermächtnis findet das Korrespondenzprinzip somit keine Anwendung⁶⁵. Noch nicht abschließend geklärt ist die Frage, ob dem Berechtigten eines Verschaffungsvermächtnisses die Vergünstigungen für Betriebsvermögen (§§ 13a, 19a ErbStG) zu gewähren sind. Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll dies nicht der Fall sein, da der Erblasser selbst nicht Inhaber des begünstigten Betriebsvermögens gewesen ist (R 55 Abs. 4 Satz 3 ErbStR). *Meincke* weist zu Recht darauf hin, dass der Gesetzeswortlaut nur für den Fall einer wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft eine Gesellschafterstellung des Erblassers voraussetzt (§§ 13a Abs. 4 Nr. 3, 19a Abs. 2 Nr. 3 ErbStG); es im Übrigen aber nicht darauf ankommt, von wem der Vermächtnisnehmer das begünstigte Betriebsvermögen erwirbt⁶⁶.

c) Kaufrechtsvermächtnis

Ein Kaufrechtsvermächtnis liegt vor, wenn der Erblasser dem Vermächtnisnehmer in einer Verfügung von Todes wegen einen Anspruch auf Abschluss eines Kaufvertrages über einen Nachlassgegenstand gegen den Erben einräumt. Gegenstand eines Vermächtnisses ist in diesem Fall weder der Nachlassgegenstand selbst noch der Anspruch auf Übereignung des Gegenstandes, sondern vielmehr das bloße Kaufrecht⁶⁷. Sofern der Kaufpreis dem Verkehrswert des Nachlassgegenstandes entspricht, ist der Vermächtnisnehmer nicht bereichert. In der Regel wird dem Vermächtnisnehmer jedoch das Recht eingeräumt, einen Gegenstand zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Kaufpreis zu erwerben. Nach überwiegender Auffassung⁶⁸ hat der Vermächtnisnehmer die Differenz zwischen dem Verkehrswert (§ 12 Abs. 1 ErbStG, § 9 BewG) und

dem Kaufpreis zu versteuern. Der Erbe kann in gleicher Höhe eine Nachlassverbindlichkeit in Abzug bringen (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG)⁶⁹.

Diese Auffassung ist für den Erben günstig. Bei seinem eigenen Erwerb des Nachlassgegenstandes wird der günstige Steuerwert, bei der Berechnung der Nachlassverbindlichkeit dagegen der Verkehrswert (abzüglich des Kaufpreises) zugrundegelegt. Für die Weggabe des Gegenstandes erhält er darüber hinaus noch den Kaufpreis.

Der Berechtigte eines Kaufrechtsvermächtnisses wird demgegenüber benachteiligt. Obwohl er dem Erben einen Kaufpreis bezahlen muss, wird er höher besteuert als der Erwerber eines Sachvermächtnisses.

Angesichts dieser Unstimmigkeiten schlägt *Meincke* vor, das Kaufrechtsvermächtnis analog einer gemischten Schenkung zu bewerten⁷⁰. Denn das Recht einen bestimmten Gegenstand zu erwerben kann keinen höheren Wert haben als der Gegenstand selbst.

In der Praxis sollte gleichwohl davon ausgegangen werden, dass das Kaufrechtsvermächtnis mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist. Die Wahlmöglichkeit zwischen Sachvermächtnis und Kaufrechtsvermächtnis mit (geringem) Kaufpreis verschafft dem Erblasser ein ideales Instrument die Steuerbelastung in Abhängigkeit von der jeweiligen Situation beim Erben und Vermächtnisnehmer zu gestalten. Es bleibt abzuwarten, ob der Bundesfinanzhof die durch das Kaufrechtsvermächtnis eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten anerkennt⁷¹.

3. Schenkung auf den Todesfall

(§ 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG; R 6 ErbStR)

Schenkungsversprechen von Todes wegen werden in ihren zivilrechtlichen Wirkungen den Verfügungen von Todes wegen gleichgestellt (§ 2301 Abs. 1 Satz 1 BGB). Der Versprechensempfänger hat dementsprechend keine gesicherte Rechtsposition. Sofern das Schenkungsversprechen ein Grundstück zum Gegenstand hat, kann der künftige Anspruch des Beschenkten nicht durch eine Vormerkung gesichert werden. Aus diesem Grund wird in der notariellen Praxis anstelle der Schenkung

⁶⁴ So überzeugend *Meincke* § 12 Anm. 26 und § 3 Anm. 42; FG Köln EFG 1999, 36 = ZEV 1999, 119 (Az. BFH II R 28/98); *Daragan (Wohlschlegel)*, DStR 1998, 357 (359); *Reimann* in: *Dittmann/Reimann/Bengel (Hrsg.)*, Testament und Erbvertrag, 3. Auflage, Neuwied 1999, Formularteil Anm. 45 mit einem Formulierungsvorschlag, S. 384.

⁶⁵ Nach der Auffassung von *Gebel* ZEV 1999, 85 (86 f) soll das Korrespondenzprinzip dagegen auch im Falle des Verschaffungsvermächtnisses Anwendung finden und der Anspruch des Vermächtnisnehmers daher mit dem Verkehrswert des Gegenstands zu bewerten sein.

⁶⁶ *Meincke* § 13a Anm. 6a und 7; ebenso *Daragan (Wohlschlegel)*, DStR 1998, 357 (359).

⁶⁷ Zur Abgrenzung eines Kaufrechtsvermächtnisses von einem Sachvermächtnis unter Auflage siehe FG München (rkr.) EFG 1999, 1088 = DStRE 2000, 38 (Sofern der Vermächtnisnehmer nach dem Willen des Erblassers bereits mit Eintritt des Erbfalls einen Anspruch auf einen Vermächtnisgegenstand hat, liegt kein Kaufrechtsvermächtnis, sondern ein Vermächtnis unter einer Auflage vor.) Kritisch dazu *Geck/Messner*, ZEV 2000, 99 (100).

⁶⁸ FG Düsseldorf ZEV 1999, 326 mit Anm. *Messner* = EFG 1999, 569. Dazu jüngst FG Nürnberg, Urteil vom 19.11.1999, IV 300/97 (Az. BFH II R 5/00) und FG Nürnberg, Urteil vom 25.11.1999, IV 310/98 (Az. BFH II R 14/00).

⁶⁹ Bei Grundstückskaufverträgen, die im Zeitpunkt des Erbfalls noch nicht vollständig erfüllt sind, stellt sich die ähnliche Frage, ob das Grundstück mit dem Verkehrswert (so R 36 Abs. 2 Satz 4 und 5 ErbStR) oder mit dem Grundbesitzwert anzusetzen. – Siehe dazu FG Baden-Württemberg, Urteil vom 10.05.1999 9 K 317/98 (Az. BFH II R 61/99) (Der Erblasser hatte den Kaufpreis bereits bezahlt, der Antrag auf Eigentumsumschreibung ist bereits vor seinem Tod beim Grundbuchamt eingegangen, die Eintragung aber erst danach erfolgt) und FG München, DStRE 2000, 255 = ZEV 2000, 168 (LS) (Bewertung des Anspruchs auf Übereignung eines Grundstücks, für das eine Auflassungsvormerkung zugunsten des Erblassers eingetragen wurde und dessen Nutzen und Lasten bereits auf ihn übergegangen sind, mit dem gemeinen Wert und nicht mit dem Wert des Grundstücks). – Allgemein zur Frage des wirtschaftlichen Eigentums im Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht, *Gebel*, BB 2000, 537.

⁷⁰ *Meincke* § 12 Anm. 23; § 3 Anm. 44 und § 10 Anm. 38; ebenso *Geck* in: *Dittmann/Reimann/Bengel (Hrsg.)*, Testament und Erbvertrag, 3. Auflage, Neuwied 1999, Teil C Anm. 33.

⁷¹ FG Baden-Württemberg, EFG 2000, 23 (Az. BFH II R 76/99) (Bewertung des dem Erben zugewendeten Kaufrechtsvermächtnisses (Ankaufsrecht eines Grundstücks) mit dem gemeinen Wert, da es sich wegen der Verpflichtung zur Zahlung eines Kaufpreises um einen von einer Gegenleistung abhängigen Sachleistungsanspruch handelt, oder mit dem (niedrigeren) Steuerwert des Grundstücks (wie bei einem reinen Grundstücksvermächtnis)).

von Todes wegen oftmals eine Schenkung vereinbart, die sofort bindend ist und bei der lediglich die Erfüllung auf den Todeszeitpunkt hinausgeschoben ist (§§ 2301 Abs. 2, 518 Abs. 1 BGB). Eine solche Schenkung ist als unbedingtes Rechtsgeschäft unter Lebenden wirksam. Der Anspruch des Erwerbers entsteht in diesem Fall unmittelbar mit Vertragsschluss und kann dementsprechend durch eine Vormerkung gesichert werden. Nach dem Tod des Schenkers kann der Erwerber die Auflassung verlangen. Aus erbschaftsteuerlicher Sicht kann diese – zivilrechtlich sinnvolle – Gestaltung im Einzelfall jedoch nachteilig sein.

Für eine Schenkung auf den Todesfall müssen die Voraussetzungen einer freigiebigen Zuwendung vorliegen. Gleichwohl kommen die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur Ermittlung der Bereicherung bei gemischten Schenkungen⁷² nicht zur Anwendung. Vom Erwerber übernommene Verbindlichkeiten können vielmehr unbeschränkt vom steuerlichen Wert des Erwerbsgegenstandes abgezogen werden (§ 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG). Die Finanzverwaltung (R 6 ErbStR⁷³) hat sich damit der von *Meincke*⁷⁴ entwickelten Auffassung angeschlossen. Dies ist im Übrigen eines der seltenen Beispiele für eine steuergünstige Verwaltungsregelung.

Bei einer Schenkung kann der Erwerber etwa übernommene Verbindlichkeiten dagegen nur anteilig im Umfang der entgeltlichen Bereicherung abziehen (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG⁷⁵). Bei der Übertragung von Grundbesitz bei gleichzeitiger Übernahme der daran durch Grundpfandrechte abgesicherten Verbindlichkeiten ist die Schenkung unter Überlebensbedingung somit erbschaftsteuerlich günstiger als eine freigiebige Zuwendung unter Lebenden. Eine mehrfache Nutzung der Freibeträge innerhalb des Zehnjahreszeitraums kommt in diesem Fall jedoch nicht in Betracht (§ 14 ErbStG).

4. Gesellschaftsrecht und Erbrecht (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 und 3 ErbStG; R 7 ErbStR)

Der Tod eines Gesellschafters einer OHG oder einer KG führt – anders als bei der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (§ 727 Abs. 1 BGB) – lediglich zu dessen Ausscheiden und nicht zur Auflösung der Gesellschaft (§ 131 Abs. 3 Nr. 1 HGB). Die Vereinbarung einer gesellschaftsvertraglichen Fortsetzungsklausel ist daher insoweit verzichtbar. In diesem Fall beruht der Übergang des Anteils auf der Anwachsung bei den anderen Gesellschaftern (§ 738 Abs. 1 Satz 1 BGB) und nicht auf dem Gesellschaftsvertrag. Mit der durch das Steuerentlastungsgesetz 1999 / 2000 / 2002 erfolgten Gesetzesneufassung (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 und § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG) wird die Bereicherung der übrigen Gesellschafter erfasst.

Entgegen dem Gesetzeswortlaut („die anderen Gesellschafter“) soll die Vorschrift auch dann zur Anwendung kommen, wenn ein Gesellschafter aus einer zweigliedrigen Gesellschaft ausscheidet und die Gesellschaft nicht mehr fortbesteht (R 7 Abs. 2 Satz 1 ErbStR)⁷⁶.

⁷² Dazu *Meincke* § 7 Anm. 27 und R 14 ErbStR. – FG Münster, EFG 1999, 1194 (Az. BFH II R 60/99) (Keine gemischte Schenkung bei befreiender Schuldübernahme und Ausgleichspflicht im Innenverhältnis).

⁷³ Kritisch zu der Regelung des R 6 ErbStR *Gebel*, BB 1999, 1629 (1631).

⁷⁴ *Meincke* § 3 Anm. 55 ff und § 7 Anm. 32.

⁷⁵ Kritisch dazu *Meincke* § 7 Anm. 31 f.

⁷⁶ Kritisch *Meincke* § 3 Anm. 63 und § 7 Anm. 143.

Der Anteilsübergang wird nur insoweit besteuert, als der Steuerwert des Anteils (§ 12 Abs. 1 und 5 ErbStG) Abfindungsansprüche Dritter übersteigt. Die gesetzliche Regelung ist ein Indiz dafür, dass der Gesetzgeber Abfindungsklauseln selbst dann für zulässig erachtet, wenn die Höhe der Abfindung den Steuerwert des Anteils nicht erreicht⁷⁷. Unklar ist derzeit, welche Auswirkungen der neue Steuertatbestand auf die Wagnisrechtsprechung der Zivilgerichte haben wird, wonach in Buchwertklauseln keine Schenkung zu sehen ist. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs liegt keine unentgeltliche Zuwendung vor, wenn der Gesellschaftsvertrag einer Personengesellschaft beim Tod eines Gesellschafters die Fortsetzung unter Ausschluss der Erben vorsieht und die Vereinbarung bei gleichen Chancen und Risiken für alle Gesellschafter getroffen worden ist⁷⁸. Diese Frage ist für die Praxis gerade im Bereich des Zugewinnausgleich- und des Pflichtteilsrechts von großer Bedeutung. Da es sich bei dem neuen Steuertatbestand um eine bloße Fiktion des Gesetzgebers handelt („gilt“) dürfte in der Vereinbarung einer Buchwertklausel zivilrechtlich im Normalfall auch künftig keine Schenkung zu sehen sein.

Nach dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift findet die Bestimmung auch auf Kapitalgesellschaft Anwendung (so auch R 7 Abs. 1 Satz 2 ErbStR). *Meincke* weist zu Recht darauf hin, dass dies mit der zivilrechtlichen Rechtslage nicht übereinstimmt. Der Geschäftsanteil eines GmbH-Gesellschafters geht bei dessen Tod zwingend auf seine Erben über (§ 15 Abs. 1 GmbHG), so dass ein unmittelbarer Übergang auf die anderen Gesellschafter oder die Gesellschaft (sofern sie nicht zu den Erben gehören) nicht in Betracht kommt⁷⁹. Die Abfindungsregeln in GmbH-Satzungen sollten im Hinblick auf die Neuregelung überprüft werden⁸⁰. Soweit eine Steuerpflicht der Mitgesellschafter vermieden werden soll, muss die Höhe der Abfindung mindestens dem Erbschaftsteuerwert des Anteils (der in der Regel nach dem Stuttgarter Verfahren zu bestimmen ist; R 96 ff. ErbStR) entsprechen.

GmbH-Satzungen sehen für den Fall des Ablebens eines Gesellschafters (alternativ zu den vorbezeichneten Abtreungsklauseln) regelmäßig die Möglichkeit einer Einziehung des Geschäftsanteils vor (§ 34 GmbHG). Der Bundesfinanzhof⁸¹ hat in der Einziehung gegen eine unzureichende Abfindung an die Erben keinen steuerpflichtigen Erwerb der Gesellschaft gesehen: Die Frage, ob die Einziehung zu einem Erwerb der verbleibenden Gesellschafter führt, konnte er offen lassen. Aufgrund der gesetzlichen Neuregelung stellt nunmehr auch die Werterhöhung der Geschäftsanteile der anderen Gesellschafter einen steuerpflichtigen Vorgang dar (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 und § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG)⁸². Der neue Steuertatbe-

⁷⁷ Vgl. *Meincke* § 3 Anm. 66.

⁷⁸ Grundlegend BGHZ 22, 186 (194).

⁷⁹ Das erkennt auch die Finanzverwaltung an, R 7 Abs. 3 Satz 2 ff. ErbStR.

⁸⁰ *Mack/Schwedhelm/Olgemöller/Spatscheck*, GmbHR 1999, 1221 (1231).

⁸¹ BStBl. II 1992, 912 (914) = DStR 1992, 1317 = DB 1992, 2534 = MittRhNotK 1992, 254 = NJW 1993, 157 = GmbHR 1993, 309; vgl. *Meincke* § 3 Anm. 65.

⁸² Aus ertragsteuerlicher Sicht ist bei der Einziehung zu beachten, dass die von den verbleibenden Gesellschaftern im Privatvermögen gehaltene Beteiligung nicht zu einer wesentlichen und damit steuerverstrickten Beteiligung wird (§ 17 EStG). Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die beabsichtigte Senkung der Wesentlichkeitsgrenze auf 1% mit Wirkung zum 01.01.2001 durch das Gesetz zur Reform der Unternehmensbesteuerung und zur Senkung der Steuersätze (Unternehmenssteuerreform- und Steuersenkungsgesetz); Siehe Artikel 1 Nr. 7 URefSenkG (Stand 11.01.2000).

stand gilt nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut jedoch nur für „Gesellschaften mit beschränkter Haftung“. Daraus wird man schließen dürfen, dass bei Aktiengesellschaften oder Kommanditgesellschaften auf Aktien die Einziehung (§§ 237, 278 Abs. 3 AktG) nicht zu einem steuerpflichtigen Erwerb bei den verbleibenden Aktionären bzw. Kommanditaktionären führt⁸³.

Während Abtretungsklauseln bei der Aktiengesellschaft unzulässig sind (vgl. § 54 AktG), besteht auch im Aktienrecht die Möglichkeit, dass die Satzung die Einziehung der Aktien beim Tod des Aktionärs vorsieht (§ 237 Abs. 1 AktG). Insbesondere bei Familienaktiengesellschaften ist dies eine häufige Gestaltung, um das Eindringen familienfremder oder sonst unerwünschter Nachfolger zu verhindern. Dabei handelt es sich – anders als bei der GmbH – um eine gesetzlich zulässige Form der Kapitalherabsetzung.

5. Erwerb durch Vertrag zugunsten Dritter (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG; R 9 und 10 ErbStR)

Dem Erwerb aufgrund Vertrages zugunsten Dritter (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) kommt insbesondere im Bereich der Lebensversicherungen große Bedeutung zu. Im Zusammenhang mit Eheverträgen und Scheidungsvereinbarungen werden in der notariellen Praxis gelegentlich auch Regelungen im Hinblick auf bereits bestehende oder erst noch abzuschließende Lebensversicherungen getroffen. Einzelne Gestaltungen können durchaus auch zur Ersparnis von Erbschaft- und Schenkungsteuern genutzt werden.

Die Besteuerung der Ansprüche aus einer Lebensversicherung ist ein Beispiel für die ausnahmsweise Durchbrechung der Bindung des Erbschaftsteuerrechts an das Zivilrecht⁸⁴. Der Anspruch des Bezugsberechtigten aus dem Lebensversicherungsvertrag fällt zwar erbrechtlich nicht in den Nachlass, „gilt“ aber als steuerpflichtiger Erwerb von Todes wegen (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG⁸⁵).

Eine Steuerpflicht scheidet lediglich dann aus, wenn der Bezugsberechtigte die Versicherungsleistung als Gegenleistung für eine eigene Leistung an den Versprechensempfänger erhält⁸⁶. Die Voraussetzungen für die Annahme eines vermögensrechtlichen Leistungsaustausches (zum Beispiel Zahlung der Versicherungsprämien durch den Begünstigten, Tilgung einer Verbindlichkeit) lassen sich in der Praxis indes nur selten nachweisen⁸⁷.

An der Freigiebigkeit im Valutaverhältnis fehlt es auch dann, wenn in Vollzug einer Scheidungsvereinbarung eine Lebensversicherung zugunsten des unterhaltsberechtigten Ehegatten abgeschlossen wird⁸⁸. Um die Annahme einer steuerbaren Zuwendung von vornherein zu vermeiden, kann es sich daher empfehlen, in der Scheidungsvereinbarung klarzustellen, dass der Abschluss der Lebensversicherung in Erfüllung der nachehelichen Unterhaltspflicht erfolgt.

Ehegatten können durch den Abschluss einer verbundenen Lebensversicherung erreichen, dass nur die Hälfte der Ver-

sicherungssumme in den steuerpflichtigen Erwerb fällt, da die Leistung an den Hinterbliebenen zur Hälfte als Versicherungsnehmer ausbezahlt wird (R 9 Abs. 2 ErbStR)⁸⁹.

Räumt ein Versicherungsnehmer einem Dritten unwiderruflich das Bezugsrecht an einer Kapitallebensversicherung ein und erhält der Begünstigte bei Eintritt des Versicherungsfalles die Versicherungsleistungen, unterliegt die Einräumung des Bezugsrechts als solches nicht der Schenkungsteuer (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 und 10 ErbStG). Zuwendungsgegenstand ist in diesen Fällen vielmehr erst die zur Auszahlung gelangende Versicherungssumme, die dann allerdings in vollem Umfang der Besteuerung unterliegt (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG)⁹⁰.

Zur Vermeidung der vollen Steuerbelastung werden daher oftmals sämtliche Ansprüche und Rechte aus einer Lebensversicherung (und nicht nur das Bezugsrecht) bereits vor Eintritt des Versicherungsfalles übertragen. In diesem Fall erlangt der Empfänger nicht nur eine Anwartschaft auf die zukünftigen, bei Ablauf des Versicherungsvertrages entstehenden Versicherungsleistungen, sondern aufgrund der vollen Dispositionsbefugnis über das Versicherungsverhältnis die Stellung als Versicherungsnehmer. Der im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung zu versteuernde Erwerb ist nicht mit dem Auszahlungsbetrag, sondern lediglich mit $\frac{2}{3}$ des Wertes der eingezahlten Prämien, oder mit dem niedrigeren Rückkaufswert zu bewerten (§ 12 Abs. 1 ErbStG, § 12 Abs. 4 BewG). Die Anzeigepflichten der Versicherungsunternehmen für derartige Fälle sind durch die Neufassung der Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung verschärft worden. Bei einem Wechsel des Versicherungsnehmers vor Eintritt des Versicherungsfalles sind insbesondere der Rückkaufswert und die bis zum Wechsel eingezahlten Prämien oder Kapitalbeträge anzuzeigen (§ 3 Abs. 2 Satz 3 ErbStDV).

Zur vollständigen Vermeidung der Steuerpflicht empfiehlt es sich, den Begünstigten selbst als Versicherungsnehmer einzusetzen⁹¹. Sofern der Bezugsberechtigte selbst Versicherungsnehmer ist und die Prämien aus eigenem Vermögen bezahlt, ist der Erwerb steuerfrei. Bei dem Abschluss einer Lebensversicherung zur Altersversorgung eines Ehepartners lässt sich dies beispielsweise dadurch erreichen, dass die Versicherung unmittelbar von dem zu versorgenden Ehegatten als Versicherungsnehmer auf das Leben seines (älteren) Partners (versicherte Person) abgeschlossen wird *und* er auch selbst die Prämien entrichtet⁹². Die Auszahlung der Versicherungssumme kann in diesem Fall steuerfrei erfolgen⁹³. Da Versicherungsnehmer und Bezugsberechtigter in diesem Fall identisch sind, besteht auch keine Anzeigepflicht des Versicherungsunternehmens.

⁸⁹ *Meincke* § 3 Anm. 77.

⁹⁰ *Meincke* § 3 Anm. 74, § 7 Anm. 116 sowie § 9 Anm. 15 und 44; BFH, BStBl. II 1999, 742 = BB 1999, 2284 = ZEV 1999, 450 = DB 1999, 2395 = DStR 1999, 1764 mit Anm. *Viskorf* = NJW 1999, 3736. – Zur Besteuerung bei der unentgeltlichen Übertragung von Lebensversicherungen siehe auch *Fiedler*, DStR 2000, 533.

⁹¹ In diesem Sinn auch *Meincke* § 3 Anm. 75.

⁹² FinMin Nordrhein-Westfalen, Erlass vom 26.04.1999, S 3802 – 17 – V A 2, DB 1999, 1142 = FR 1999, 774 = DStZ 1999, 583 = Mitt-RhNotK 1999, 254 und FinMin Baden-Württemberg, Erlass vom 06.05.1999, 3 – S 3802/20, ZEV 1999, 225 = NJW 2000, 125 (Steuerpflicht bei Erwerben nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG bei Zahlung der Versicherungsprämie durch den Bezugsberechtigten).

⁹³ Allenfalls in der Zuwendung der Mittel für die Leistung der Versicherungsprämien von der versicherten Person an den Versicherungsnehmer kann eine freigiebige Zuwendung gesehen werden (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).

⁸³ Die Frage wird von *Meincke* § 3 Anm. 65 nicht ausdrücklich erörtert.

⁸⁴ Zu weiteren Durchbrechungen siehe *Meincke* Einführung Anm. 7.

⁸⁵ *Meincke* § 3 Anm. 73 ff. – Bei der Zurückweisung des Versicherungsauszahlungsanspruchs liegt kein Erwerb von Todes (nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) vor, Niedersächsisches FG, DStRE 2000, 481.

⁸⁶ Kritisch dazu *Meincke* § 3 Anm. 79 ff. (81).

⁸⁷ BFH ZEV 2000, 74 = DStRE 2000, 36; Niedersächsische FG EFG 1999, 1141 (Az. BFH II R 58/99).

⁸⁸ *Meincke* § 3 Anm. 80.

Lebensversicherungen werden in der Praxis oftmals zur Befreiung von der Pflichtversicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung abgeschlossen⁹⁴. Nach dem Gesetzeswortlaut unterliegt der Erwerb sämtlicher Versicherungsleistungen auf rechtsgeschäftlicher Grundlage, und damit auch die Leistungen aus solchen befreienden Lebensversicherungen der Erbschaftsteuer (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). *Meincke* legt überzeugend dar, dass Leistungen die dem Dritten als gleichwertiger Ersatz für Ansprüche eingeräumt werden, die sonst kraft Gesetzes entstanden wären und deshalb nicht der Erbschaftsteuer unterlegen hätten, bei einer am Normzweck orientierten Auslegung steuerfrei bleiben müssen⁹⁵. Der Bundesfinanzhof ist dem nunmehr gefolgt und erachtet die Besteuerung befreiender Lebensversicherungen zumindest für „*ernstlich zweifelhaft*“⁹⁶. Im Hinblick auf eine möglichst weitgehende Gleichbehandlung von vertraglich und gesetzlich begründeten Versorgungsrenten, wird die Anerkennung der Steuerfreiheit aber wohl eine entsprechende Kürzung des Versorgungsfreibetrags zur Folge haben (§ 17 Abs. 1 Satz 2 ErbStG)⁹⁷. Ferner werden die steuerfreien Versorgungsleistungen dem Zugewinn des verstorbenen Ehegatten dann vermutlich nicht mehr (d. h. auch nicht insoweit, als der Versorgungsfreibetrag nach § 17 ErbStG gekürzt wird) hinzugerechnet (§ 5 Abs. 1 Satz 1 ErbStG)⁹⁸. Aufgrund der nachteiligen Folgen der Steuerfreiheit bei den Freibeträgen kann sich der mutmaßliche Steuervorteil durchaus als Steuernachteil erweisen. Mit einer vollständigen höchstrichterlichen Klärung dieser Rechtsfragen ist schon bald zu rechnen⁹⁹.

Nach der Konzeption des deutschen Privatrechts kann niemand gegen seinen Willen ein endgültiger Rechtserwerb aufgezwungen werden. Dementsprechend kann der Dritte bei einem Vertrag zu seinen Gunsten das aus dem Vertrag erworbene Recht durch eine einseitige Erklärung gegenüber dem Versprechenden zurückweisen (§ 333 BGB)¹⁰⁰. Erhält der Dritte dafür eine Abfindung, bleibt diese unversteuert¹⁰¹. Gleichwohl kann der Erbe die für die Abfindung aufgewendeten Leistungen als Kosten für die Erlangung seines Erwerbs in Abzug bringen (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG)¹⁰². Im Rahmen des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 sollte diese Besteuerungslücke geschlossen werden, was bislang aber nicht geschehen ist.

⁹⁴ Zu R 8 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG siehe auch FinMin Baden-Württemberg, Erlass vom 10.01.2000, S 3715/4, DB 2000, 117 und FinMin Baden-Württemberg, Erlass vom 26.4.2000, S 3715/4, DStR 2000, 877 (Ansprüche aus einer freiwillig fortgeführten ehemaligen Pflichtversicherung in einer berufständischen Versorgungseinrichtung).

⁹⁵ *Meincke* § 3 Anm. 84 ff. (93).

⁹⁶ BFH BStBl. II 1998, 674 = BB 1999, 357 = BFH/NV 1999, 121.

⁹⁷ Vgl. *Meincke* § 3 Anm. 94.

⁹⁸ *Meincke* § 5 Anm. 23 ff. und § 3 Anm. 94.

⁹⁹ Hess. FG DB 2000, 180 = EFG 1999, 1298 = DStRE 2000, 368 = ZEV 2000, 207 (Az. BFH II R 59/99).

¹⁰⁰ Sofern ein Erblasser im Zusammenhang mit Bankguthaben und -depots Verträge zugunsten Dritter geschlossen hat, kann die Zurückweisung des Erwerbs durch den Dritten zweckmäßig sein, um die Gefahr einer mehrfachen Besteuerung zu vermeiden (zunächst Erwerb durch den Dritten nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG und dann aufgrund einer Weitergabe des Dritten an andere Miterben nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG); R 10 Satz 3 ErbStR und *Meincke* § 3 Anm. 83. Dazu *Gebel* ZEV 2000, 173 (178 f.).

¹⁰¹ Dazu *Meincke* § 3 Anm. 83; kritisch zu dieser Besteuerungslücke in § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG, *Meincke* § 3 Anm. 100; zu Gestaltungsmöglichkeiten im Zusammenhang mit Nießbrauchsvereinbarungen siehe *Jülicher* ZEV 2000, 183 (186).

¹⁰² *Meincke* § 10 Anm. 48.

6. Herausgabeanspruch des Vertragserben (§ 3 Abs. 2 Nr. 7 ErbStG)

Der durch Erbvertrag gebundene Erblasser kann zu Lebzeiten in beliebiger Weise über sein Vermögen verfügen (§ 2286 BGB). Unentgeltliche Verfügungen des Erblassers sind selbst dann wirksam, wenn damit eine Beeinträchtigung des Vertragserben beabsichtigt wird. Nach Anfall der Erbschaft hat der Vertragserbe gegen den Beschenkten lediglich einen Herausgabeanspruch nach Bereicherungsgrundsätzen (§ 2287 BGB). Der Vertragserbe hat das Erlangte als vom Erblasser stammender Erwerb von Todes wegen zu versteuern (§ 3 Abs. 2 Nr. 7 ErbStG)¹⁰³. Beim Beschenkten führt die Herausgabe zum rückwirkenden Erlöschen der Schenkungsteuer (§ 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).

Einen vergleichbaren Schutz wie der Vertragserbe gegen Schenkungen genießt auch der erbvertraglich bindend bedachte Vermächtnisnehmer (§ 2288 Abs. 2 Satz 2 BGB). Obwohl der Gesetzeswortlaut nur die Besteuerung des Anspruchs des „*Vertragserben*“ nach „§ 2287 des *Bürgerlichen Gesetzbuchs*“ vorsieht, ist nach Auffassung von *Meincke* auch der vergleichbare Anspruch des Vertragsvermächtnisnehmers steuerpflichtig¹⁰⁴.

Der Schlusserbe eines gemeinschaftlichen Testaments genießt einen ähnlichen Schutz seiner Rechtsstellung gegen beeinträchtigende Schenkungen des Erblassers wie der Vertragserbe eines Erbvertrages. Im Zivilrecht ist anerkannt, dass die §§ 2287, 2288 BGB auf bindend gewordene gemeinschaftliche Testamente analog anzuwenden sind. Dagegen ist bislang nicht abschließend geklärt, ob auch der Herausgabeanspruch des Schlusserben als Erwerb von Todes wegen zu versteuern ist. *Meincke* bejaht dies aufgrund einer „*Interpretation der Steuernorm*“ (und nicht einer Analogie) bereits *de lege lata*¹⁰⁵. Angesichts des Umstands, dass der Gesetzgeber im Zusammenhang mit dem Steuerbereinigungsgesetz 1999 erst eine gesetzliche Grundlage für die Besteuerung des Herausgabeanspruchs auch des Schlusserben schaffen wollte (dies aber bislang nicht erfolgt ist), muss insoweit von einer Besteuerungslücke ausgegangen werden. Der Bundesfinanzhof wird voraussichtlich in Kürze zu der Frage abschließend Stellung nehmen¹⁰⁶.

7. Auslegungsvertrag und Erbvergleich (§ 3 ErbStG)

Missverständlich abgefasste (privatschriftliche) Testamente sind vielfach Ursache für langwierige und kostspielige Erbstreitigkeiten. Von der Möglichkeit des erbrechtlichen Auslegungsvertrages wird in der Praxis dagegen nur selten Gebrauch gemacht. Grund dafür dürfte vor allem sein, dass zwischen den Beteiligten kein Einvernehmen über den Inhalt des Testaments zu erreichen ist. Auch sonstige Streitigkeiten über

¹⁰³ Dazu *Meincke* § 3 Anm. 7 und 104, der insbesondere darauf hinweist, dass es für die Besteuerung des Anspruchs des Vertragserben bis 1992 an einer gesetzlichen Grundlage gefehlt hat.

¹⁰⁴ *Meincke* § 3 Anm. 104.

¹⁰⁵ *Meincke* § 3 Anm. 104; ebenso FG Hessen EFG 1998, 889 = ZEV 1998, 317 mit Anm. *Daragan (Wohlschlegel)* (Das Urteil ist aufgrund der Abweisung der Nichtzulassungsbeschwerde rechtskräftig; BFH, Beschluss vom 25.08.1998, II B 45/98, BFH/NV 1999, 313. – Der Beschluss des BFH ist bei *Meincke* § 3 Anm. 104 noch nicht berücksichtigt, obwohl er in anderem Zusammenhang (*Meincke* § 3 Anm. 26 f.) bereits in die Kommentierung eingearbeitet worden ist.

¹⁰⁶ FG Berlin EFG 1998, 1601 = ZEV 1999, 78 mit Anm. *Daragan (Wohlschlegel)* (Az. BFH II R 40/98).

Art und Umfang erbrechtlicher Ansprüche werden bislang nur in wenigen Fällen im Rahmen eines Erbvergleichs gütlich beendet¹⁰⁷. Die Vorstellung, dass sich mit dem Abschluss eines notariellen Auslegungsvertrages oder eines Erbvergleichs nicht nur eine gerichtliche Auseinandersetzung und die damit verbundenen Kosten, sondern auch steuerliche Vorteile erzielen lassen, mag im Einzelfall jedoch einen nicht zu vernachlässigenden Anreiz für eine einvernehmliche Lösung darstellen.

Grundsätzlich ist es nicht den Erben überlassen, den Steuerpflichtigen und den Umfang der steuerpflichtigen Bereicherung im Wege der privatautonomen Vereinbarung zu bestimmen (§ 3 Abs. 1 Satz 1 AO).

Ein Auslegungsvertrag oder Erbvergleich, der jedoch die gütliche Regelung streitiger oder unklarer Erbrechtsverhältnisse zum Ziel hat, wird regelmäßig auch der Besteuerung zugrunde gelegt. Die Vereinbarung muss der Beilegung eines Streits im Wege des gegenseitigen Nachgebens oder der Ausräumung einer tatsächlich bestehenden Auslegungsunsicherheit dienen. In diesen Fällen ist der übereinstimmende Wille aller Beteiligten der Besteuerung selbst dann zugrunde zu legen, wenn die Vereinbarung zu einer insgesamt geringeren Gesamtsteuerbelastung führt¹⁰⁸.

8. Ehegüterrecht (§ 5 ErbStG; R 11 und 12 ErbStR)

Die erbschaftsteuerlichen Folgen der Auflösung der Zugewinnsgemeinschaft richten sich danach, ob der Zugewinn in pauschalierter Form (§ 5 Abs. 1 ErbStG) oder in tatsächlicher Höhe ausgeglichen (§ 5 Abs. 2 ErbStG) wird.

Beim erbrechtlichen Zugewinnausgleich bleibt der (fiktiv erzielte) Zugewinn steuerfrei (§ 5 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Der Zugewinnausgleich ist für erbschaftsteuerliche Zwecke in jedem Fall konkret zu ermitteln, so dass die im Zivilrecht zur Vermeidung der Schwierigkeiten bei der Bestimmung des Anfangs- und Endvermögens erfolgende Pauschalierungslösung in Frage gestellt wird. Inflationsbedingte Wertsteigerungen des Anfangsvermögens stellen zivilrechtlich keinen Zugewinn dar. Bislang hat die Finanzverwaltung dem überlebenden Ehegatten gestattet, den Zugewinn für Zwecke der Erbschaftsteuer ohne Berücksichtigung des Inflationsausgleichs zu ermitteln. Die Erbschaftsteuer-Richtlinien (R 11 Abs. 3 Satz 3 ErbStR) schreiben nunmehr zwingend eine Indexierung des Anfangsvermögens¹⁰⁹ vor, was den erbschaftsteuerfreien Erwerb des Ehegatten mit dem geringeren Zugewinn deutlich vermindert. Diese Änderung der Verwaltungspraxis führt bei unverändertem Gesetzeswortlaut vor allem dann zu einer erheblich höheren Erbschaftsteuerbelastung des überlebenden Ehegatten, wenn beim zugewinnausgleichsverpflichteten Ehegatten in nennenswertem Umfang Anfangsvermögen vorhanden war¹¹⁰.

¹⁰⁷Zur zivilrechtlichen Einordnung von Auslegungsverträgen und Erbvergleichen Staudinger/Olshausen, § 2385 Anm. 8 ff (1997); MüKo-Musielak, 3. Auflage, München 1997, § 2385 Anm. 2; Palandt/Edenhofer, 59. Auflage, München 2000, § 2385 Anm. 2; Dressler, ZEV 1999, 289; BGH NJW 1986, 1812 = DNotZ 1987, 109 mit Anm. Cieslar.

¹⁰⁸Meincke § 3 Anm. 20 und 26 f; BFH BFH/NV 1999, 313 und Söffing/Völkers/Weinmann, Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, München 1999, S. 48 f. und S. 114 ff.

¹⁰⁹Zur Berechnung siehe die Preisindextabelle in H 11 Abs. 3 ErbStR, fortgeschrieben durch FinMin Saarland, Erlass vom 06.10.1999, B/5 – 289/99 – S 3804, ZEV 1999, 436 = DStR 1999, 1739.

¹¹⁰Kritisch Meincke § 5 Anm. 14; zu der Indexierung des Anfangsvermögens siehe den Aufsatz von, Piltz ZEV 1999, 98 mit der treffenden Überschrift „Ab 1999 erhöhte Erbschaftsteuer bei Zugewinnsgemeinschaften!“.

Zuwendungen zwischen Ehegatten werden bei der Beendigung der Güterstands auf die Ausgleichsforderung des Beschenkten angerechnet (§ 1380 BGB). Soweit die ursprüngliche Zuwendung versteuert wurde, muss sie als bloße Vorausleistung auf den Zugewinnausgleichanspruch nunmehr in die Steuerfreiheit des Ausgleichsanspruch einbezogen werden. Für den Fall des güterrechtlichen Ausgleichs sieht das Gesetz die nachträgliche Freistellung der angerechneten Zuwendung ausdrücklich vor (§ 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Eine Freistellung hat aber nach allgemeiner Auffassung in gleicher Auffassung beim erbrechtlichen Zugewinnausgleich zu erfolgen, auch wenn eine beabsichtigte Klarstellung durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 bislang nicht erfolgt ist (R 11 Abs. 6 Satz 2 ErbStR)¹¹¹.

In der notariellen Praxis kommt es gelegentlich vor, dass Ehegatten durch Ehevertrag den während des bisherigen Bestehens des Güterstands der Zugewinnsgemeinschaft entstandenen Zugewinn ausgleichen, ohne jedoch den Güterstand zu beenden¹¹². Die Zugewinnsgemeinschaft wird dadurch mit Wirkung für die Vergangenheit beendet. Grundlage einer späteren Zugewinnausgleichsforderung kann demnach nur noch ein nach Abschluss dieses Ehevertrages erzielter Zugewinn sein. Die schenkungsteuerliche Behandlung der mit Wirksamwerden des Ehevertrages zwischen den Ehegatten entstehenden Ausgleichsforderung, ist ungeklärt. Da der zwischenzeitliche Zugewinnausgleich den Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft innerhalb eines sachlich und zeitlich bestimmten Rahmen partiell beendet, soll die Ausgleichsforderung nach Meincke steuerfrei sein (§ 5 Abs. 2 ErbStG)¹¹³. Die Finanzverwaltung (R 12 Abs. 3 ErbStR) geht demgegenüber davon aus, dass in diesen Fällen ein steuerbare unentgeltliche Zuwendung vorliegt¹¹⁴. Wird später der Güterstand beendet und die im Wege des zwischenzeitlichen Zugewinnausgleichs erhaltene Zuwendung auf die Ausgleichsforderung angerechnet, erlischt die Steuer mit Wirkung für die Vergangenheit (§ 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG; R 11 Abs. 6 Satz 1 ErbStR und H 12). Da es den Ehegatten freisteht, den gesetzlichen Güterstand zu beenden, den Zugewinn steuerfrei auszugleichen und dann den gesetzlichen Güterstand neu zu begründen, kann die Besteuerung des zwischenzeitlichen Zugewinnausgleichs nicht überzeugen.

Zivilrechtlich ist es möglich, den Güterstand der Gütertrennung aufzuheben und rückwirkend Zugewinnsgemeinschaft zu vereinbaren. Im Falle des güterrechtlichen Zugewinnausgleichs (§ 5 Abs. 2 ErbStG) wird die Vereinbarung auch erbschaftsteuerlich anerkannt. Dagegen kommt der rückwirkenden Vereinbarung des Güterstands der Zugewinnsgemeinschaft im Fall des erbrechtlichen Zugewinnausgleichs erbschaftsteuerlich keine Wirkung zu (§ 5 Abs. 1 Satz 4 ErbStG). Nach dem Gesetzeswortlaut verschafft die rückwirkende Änderung des Güterstandes dem überlebenden Ehegatten somit die Möglichkeit, durch Wahl der erbrechtlichen oder der güterrechtlichen Lösung die Erbschaftsteuerbelastung zu reduzieren.

Sofern der überlebende Ehegatte die Erbschaft ausschlägt, den güterrechtlichen Zugewinnausgleichanspruch geltend

¹¹¹Meincke § 5 Anm. 18 und § 29 Anm. 10.

¹¹²Dieser zwischenzeitliche Zugewinnausgleich ist von dem vorzeitigen Zugewinnausgleich nach §§ 1385, 1386 BGB zu unterscheiden.

¹¹³Meincke § 5 Anm. 39 und Hüttemann, DB 1999, 248 (250 ff.).

¹¹⁴Ebenso Moench, ZEV 1999, 308 (310); Pohl in Heidel/Paully (Hrsg.), Steuerrecht in der anwaltlichen Praxis, 2. Auflage, Bonn 2000, § 11 Anm. 93.

macht und darüber hinaus den (kleinen) Pflichtteile verlangt, bezieht sich der Steuerfreibetrag somit auf den während der gesamten Ehezeit erzielten Zugewinn. Die Finanzverwaltung (R 12 Abs. 2 Satz 2 und 3 ErbStR)¹¹⁵ geht allerdings davon aus, dass durch eine solche Vereinbarung dem Ehegatten eine erhöhte güterrechtliche Ausgleichsforderung verschafft wird, die als Schenkung auf den Todesfall (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG) oder als aufschiebend bedingte Schenkung unter Lebenden (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) steuerpflichtig ist. *Meincke* hält diese Auffassung zu Recht für nicht überzeugend¹¹⁶. Der Gesetzgeber hat bei der Neufassung des § 5 ErbStG bewusst davon abgesehen, die Steuerfreiheit des güterrechtlichen Zugewinnausgleichs (entsprechend § 5 Abs. 1 Satz 4 ErbStG) zu begrenzen. Im Übrigen wird der überlebende Ehegatte oftmals erst durch die Ausschlagung der Erbschaft (gegen Abfindung) in den Genuss der güterrechtlichen Ausgleichsforderung kommen. Wegen des bis zur Ausschlagung bestehenden Schwebezustands (§ 1944 BGB) kann im Zeitpunkt der Güterstandsänderung keine Bereicherung vorgelegen haben.

Bei der Erbschaftsausschlagung durch den überlebenden Ehegatten zur Reduzierung der Steuerbelastung ist in jedem Fall zu berücksichtigen, dass der Zugewinnausgleichsanspruch bei der Berechnung des Pflichtteils als Verbindlichkeit abzuziehen ist (§ 2311 Abs. 1 Satz 1 BGB).

9. Vor- und Nacherbschaft (§ 6 ErbStG)

Aus erbschaftsteuerrechtlicher Sicht ist die Anordnung von Vor- und Nacherbschaft in der Regel ungünstig. Der Vorerbe hat den Vermögensanfall zunächst als Vollerbe nach dem Erblasser zu versteuern (§§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 6 Abs. 1 ErbStG)¹¹⁷. Der Vorerbe ist dabei berechtigt, die Steuer aus den Mitteln der Vorerbschaft zu entrichten, so dass die Steuerlast wirtschaftlich vom Nacherben zu tragen ist (§ 20 Abs. 4 ErbStG, § 2126 BGB)¹¹⁸. Bei Eintritt der Nacherbfolge durch den Tod des Vorerben¹¹⁹ hat der Nacherbe das Vermögen (abweichend vom Zivilrecht) als vom Vorerben stammend zu versteuern (§ 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG). Der Nacherbfall bildet damit einen selbständigen, vom Vorerbfall unabhängigen steuerpflichtigen Erwerb¹²⁰. Dabei bleibt insbesondere unberücksichtigt, dass der Nacherbe das in der Vorerbschaft gebundene Vermögen nicht aufgrund einer Anordnung des Vorerben, sondern aufgrund der Bestimmung des Erblassers erhält. Dem Nacherben, der zugleich mit der Nacherbschaft eigenes Vermögen des Vorerben erwirbt, steht der persönliche Freibetrag (§ 16 ErbStG) danach nur einmal zu. Die einheitliche Be-

steuerung von gebundenem und freien Vermögen des Vorerben kann sich für den Nacherben zudem im Hinblick auf die Steuerprogression nachteilig auswirken.

Abweichend von dem Grundsatz, dass der Nacherbe das Vermögen als vom Vorerben stammend zu versteuern hat, kann der Besteuerung des Nacherben auf Antrag „das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser“ zugrunde gelegt werden (§ 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG)¹²¹. Dem Nacherben wird damit aber kein Wahlrecht dahingehend eingeräumt, die Vorerbschaft als vom Erblasser oder vom Vorerben stammend zu versteuern. Der Erwerb des Nacherben bleibt vielmehr auch in diesem Fall ein Erwerb vom Vorerben. Lediglich bei der Bestimmung der Steuerklasse für den Erwerb des Nacherben wird nicht auf das Verhältnis des Nacherben zum Vorerben, sondern auf das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser abgestellt. Der Antrag ist dementsprechend nur dann zulässig, wenn der Nacherbe zum Erblasser in einem engeren Angehörigenverhältnis steht als zum Vorerben. Erwirbt der Nacherbe neben dem durch die Vorerbschaft gebundenen Vermögen auch eigenes Vermögen des Vorerben, sind beide Erwerbsvorgänge hinsichtlich der Steuerklasse getrennt zu behandeln (§ 6 Abs. 2 Satz 3 ErbStG)¹²². *Meincke* hat bislang die Auffassung vertreten, dass der Nacherbe sich durch die mit dem Antrag verbundene Trennung der beiden Vermögensanfälle (einerseits das der Nacherbfolge unterliegende Vermögen und andererseits das freie Vermögen des Vorerben) nicht zwei persönliche Freibeträge (§ 16 ErbStG) verschaffen kann. Vielmehr sei dem Nacherben auch in diesem Fall ein einheitlicher Freibetrag nach dem Verhältnis des Nacherben zum Erblasser zu gewähren¹²³. In der Neuauflage lässt *Meincke* eine Annäherung an die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs erkennen, wonach für die beiden Vermögensanfälle die jeweiligen persönlichen Freibeträge zu berücksichtigen sind¹²⁴. Für das der Nacherbfolge unterliegende Vermögen bestimmt sich der Freibetrag nach dem Verhältnis des Nacherben zum Erblasser, und für das freie Vermögen des Vorerben nach dem Verhältnis des Nacherben zum Vorerben. Die beiden Freibeträge sind allerdings nicht unabhängig voneinander. Der Abzug des für das eigene Vermögen des Vorerben zu gewährenden Freibetrags ist nur insoweit zulässig, als der Freibetrag für das der Nacherbfolge unterliegende Vermögen nicht verbraucht ist (§ 6 Abs. 4 Satz 2 ErbStG). Wird der persönliche Freibetrag des Nacherben nach dem Erblasser durch das der Nacherbfolge unterliegende Vermögen nicht voll ausgenutzt, kann der verbleibende Freibetrag nicht auf den Erwerb des Eigenvermögens des Vorerben übertragen werden¹²⁵. Dies wirkt sich insbesondere dann nachteilig aus, wenn erhebliches eigenes Vermögen des Vorerben auf den Nacherben übergeht und der persönliche Freibetrag des dem Nacherben im Verhältnis zum Erblasser zustehenden Freibetrags durch das der Nacherbfolge unterliegende Vermögen nicht genutzt werden kann.

¹¹⁵Zustimmend *Halaczinsky*, NWB Fach 10, Seite 879 (885) (1999); Weinmann, ZEV 1999, 6 (7); wohl auch Moench DStR 1999, 301 (304)).

¹¹⁶*Meincke* § 5 Anm. 41 und 29; ebenso *Pohl* in *Heidel/Pauly* (Hrsg.), Steuerrecht in der anwaltlichen Praxis, 2. Auflage, Bonn 2000, § 11 Anm. 92; *Crezelius*, Untenehmenerbrecht, München 1998, Anm. 182; wohl auch *Gebel*, BB 1999, 1629 (1632 f.).

¹¹⁷*Meincke* § 6 Anm. 3.

¹¹⁸*Meincke* § 6 Anm. 3 und § 20 Anm. 14.

¹¹⁹Ist der Eintritt des Nacherbfalls dagegen nicht mit dem Tod des Vorerben verknüpft (zum Beispiel Wiederverheiratung des Vorerben oder Erreichen eines bestimmter Lebensalters), gilt der Erwerb des Nacherben als aufschiebend bedingter Erwerb vom Erblasser, d.h. der Erwerb ist in diesem Fall als vom Erblasser stammend zu versteuern (§ 6 Abs. 3 Satz 1 ErbStG); dazu *Meincke* § 6 Anm. 18 ff.

¹²⁰*Meincke* § 6 Anm. 11 und 25.

¹²¹Dazu ausführlich *Meincke* § 6 Anm. 12 ff., insbesondere auch zu den weiteren Wirkungen des Antrags nach § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG.

¹²²*Meincke* § 6 Anm. 15.

¹²³*Meincke*, 11. Auflage, München 1997; § 6 Anm. 16.

¹²⁴*Meincke*, 12. Auflage, München 1999, § 6 Anm. 16 („Demgegenüber war bisher in diesem Kommentar (...) die Auffassung vertreten worden, dass es trotz des Antrags nach Satz 2 bei einem Freibetrag bleibt, der aber nun einheitlich aus dem Verhältnis der Nacherben zum Erblasser berechnet wird.“)

¹²⁵BFH BStBl. II 1999, 235 = ZEV 1999, 237 mit Anm. *Ebeling* = MittBayNot 1999, 317 = DStRE 1999, 233.

10. Berliner Testament (§ 6 Abs. 4 ErbStG; R 13 ErbStR)

Das Berliner Testament, in dem sich die Eheleute gegenseitig als Erben und ihre Kinder als Schlusserven einsetzen, ist auch heute noch die am weitesten verbreitetste Form des Ehegattentestaments. Die erbschaftsteuerlichen Nachteile, insbesondere der Wegfall der persönlichen Freibeträge der Kinder beim ersten Erbfall und die Progressionsnachteile durch die Besteuerung des Gesamtvermögens beim zweiten Erbfall, haben daran nichts geändert. Dies beruht vor allem auf dem Wunsch, dem überlebenden Ehegatten den Nachlass möglichst ungeschmälert zu erhalten. Dies ist ein schönes Beispiel dafür, dass der Vorrang zivilrechtlicher Gestaltungsüberlegungen vor einer steuerlichen Optimierung auch in Zeiten einer zunehmenden Sensibilität für die wirtschaftlichen Folgen von Rechtsgeschäften den Vorstellungen breiter Kreise der Bevölkerung entspricht.

Um den Zielkonflikt zwischen Zivilrecht und Erbschaftsteuerrecht zu entschärfen, bemüht sich die Kautelarjurisprudenz seit langem, den Nachlass bereits bei Ableben des Erstversterbenden steuerlich zu mindern, ihm aber gleichwohl die Nutzungs- und Verfügungsbefugnis daran weitestgehend zu belassen¹²⁶.

Ausgangspunkt aller Überlegungen ist die gesetzliche Regelung, dass Vermächtnisse, die beim Tod des Beschwerten fällig werden, den Nacherbschaften gleichstehen (§ 6 Abs. 4 Fall 2 ErbStG; R 13 ErbStR). Solche Vermächtnisse sind daher als Erwerb vom überlebenden Ehegatten zu versteuern¹²⁷. Vermächtnisse zugunsten der Kinder, die beim Tod des Erstversterbenden anfallen und beim Tod des Letztversterbenden fällig werden, scheiden somit als Gestaltungsmittel aus.

Höchstrichterlich noch nicht entschieden ist bislang die Frage, inwieweit für Vermächtnisse, die nur mittelbar an den Tod des Erstversterbenden bzw. des Letztversterbenden anknüpfen, die Regeln der Vor- und Nacherbfolge Anwendung finden. Mit verschiedenen Vermächtnisgestaltungen soll erreicht werden, dass der Vermächtnisnehmer den Erwerb als vom Erstversterbenden stammend zu versteuern hat und die Vermächtnislast beim Längerlebenden bereits beim Ableben des Erstversterbenden abgezogen werden kann.

Zivilrechtlich entsteht der Vermächtnisanspruch grundsätzlich mit dem Erbfall (§ 2176 BGB). Aufschiebend bedingte Vermächtnisse und befristete Vermächtnisse fallen dagegen erst mit Bedingungseintritt bzw. dem Eintritt des entsprechenden Zeitpunkts an (§ 2177 BGB). Von den befristeten Vermächtnissen sind die betagten Vermächtnisse zu unterscheiden, bei denen die Vermächtnisforderung schon mit dem Erbfall entsteht und nur deren Geltendmachung (Fälligkeit) hinausgeschoben ist. Soweit vom Erblasser nichts anderes bestimmt wurde, ist das Vermächtnis mit dem Anfall auch fällig (§ 2181 BGB). Der Erblasser kann jedoch eine spätere Fälligkeit anordnen. Soweit das Vermächtnis erst mit dem Tod des überlebenden Ehegatten fällig sein soll, ist gegebenenfalls die

gesetzliche Vermutung (§ 2269 Abs. 2 BGB), dass das Vermächtnis durch den überlebenden Ehegatten als angeordnet gilt, zu entkräften. In einem gemeinschaftlichen Ehegattentestament kann beispielsweise zugunsten der Kinder ein Vermächtnis in Höhe des Erbschaftsteuerfreibetrages angeordnet werden, dass beim Ableben des Erstversterbenden anfällt, aber erst zu einem bestimmten späteren Zeitpunkt fällig wird¹²⁸. Der Vermächtnisnehmer hat den Erwerb erst im Zeitpunkt der Fälligkeit zu versteuern (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a) ErbStG). Bei dem belasteten Erben ist die Vermächtnisschuld dagegen bereits im Zeitpunkt ihrer Entstehung zu erfassen (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG) und im Hinblick auf die fehlende Fälligkeit lediglich abzuzinsen (§ 12 Abs. 3 BewG).

Nach dem Gesetzeswortlaut ist auch ein Vermächtnis, dass erst eine bestimmte Zeit nach dem Ableben des Letztversterbenden fällig wird, vom Vermächtnisnehmer als Erwerb des überlebenden Ehegatten zu versteuern (vgl. § 6 Abs. 4 ErbStG). Gleiches gilt, wenn der Vermächtniserwerb von einer Bedingung abhängig gemacht wird, die der Berechtigte nach dem Ableben des Berechtigten jederzeit herbeiführen kann¹²⁹. In den Ausführungen bei *Meincke* bleibt offen, ob solche Gestaltungen anzuerkennen sind. Aus zivilrechtlicher Sicht sollte bei solchen Vermächtnissen in jedem Fall eine (dingliche) Sicherung des Vermächtnisanspruchs bzw. ein Schutz des Vermächtnisnehmers vor einem inflationsbedingten Wertverlust vorgesehen werden.

Das beim Tod des beschwerten fällige Vermächtnis hat insbesondere im Zusammenhang mit der sog. *Jastrow'schen* Klausel große praktische Bedeutung. Diese Klausel gilt für die Schlusserbeneinsetzung mehrerer Kinder und spricht für den Fall, dass eines der Kinder beim ersten Erbfall – gegen den Willen des Überlebenden¹³⁰ – den Pflichtteil verlangt, den anderen Kindern ein Vermächtnis in Höhe der Hälfte des Wertes ihres gesetzlichen Erbteils zu. Das Vermächtnis soll beim ersten Erbfall anfallen, aber erst beim zweiten Erbfall fällig werden. Es ist somit bedingt und nach Eintritt der Bedingung betagt zugewandt. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist das Vermächtnis auch in diesem Fall als Erwerb vom überlebenden Ehegatten zu versteuern (R 13 Satz 5 ErbStG, wonach § 6 Abs. 4 ErbStG entsprechende Anwendung findet). *Meincke* hat Bedenken, die in der *Jastrow'schen* Klausel zum Ausdruck kommenden Gerechtigkeitsüberlegungen durch eine nachteilige Besteuerung zu gefährden¹³¹. Vertraglichen Gestaltungen, die Rechtswirkungen der Vor- und Nacherbfolge in diesen Fällen zu vermeiden, steht *Meincke* demnach durchaus positiv gegenüber, ohne insoweit aber abschließend Stellung zu nehmen¹³².

¹²⁸ § 6 Abs. 4 ErbStG findet insoweit keine Anwendung. In diesem Sinn auch FinMin Saarland, Verfügung vom 20.08.1998, B/5 – 268/98 – S 3802, ZEV 1998, 347; FinMin Baden-Württemberg, Erlass vom 26.08.1998, 3 – S – 3802/17, DB 1998, 1841.

¹²⁹ *Meincke* § 6 Anm. 24.

¹³⁰ Zur Notwendigkeit dieser Einschränkung siehe nur Dressler, NJW 1997, 2848 (2850).

¹³¹ *Meincke* § 6 Anm. 24.

¹³² *Ebeling*, in *Birk (Hrsg.)*, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG Band 22, Köln 1999, S. 227 ff. (242 ff.): Die Streitfrage, ob der Anspruch aus einem betagten Erwerb bereits zum Zeitpunkt seiner Entstehung oder erst zum Zeitpunkt seiner Fälligkeit erbschaftsteuerlich zu erfassen ist, lässt sich nach der Auffassung von *Ebeling* in der Praxis durch eine Gleichstellung von Entstehung und Fälligkeit vermieden werden. Siehe dazu den Formulierungsvorschlag S. 244: „Das den Pflichtteil nicht geltend machende Kind erhält ein im Zeitpunkt des Ablebens des längstlebenden Elternteils entstehendes und fälliges Vermächtnis in Höhe des Geldbetrages, das seinem gesetzlichen Erbteil im Verhältnis zu dem erstversterbenden Elternteil verspricht.“

¹²⁶ Siehe statt aller *Brambring*, in Jubiläums-Festschrift des Rheinischen Notariats, Notar und Rechtsgestaltung, Tradition und Zukunft, *Rheinische Notarkammer/Verein für das Rheinische Notariat e.V. (Hrsg.)*, Köln 1998, S. 145 ff.; *Jörg Mayer*, ZEV 1998, 50 (insbesondere auch zu den ertragsteuerlichen Auswirkungen der einzelnen Gestaltungen, S. 55 ff.); *Daragan* DStR 1998, 357 und DStR 1999, 393; *Ebeling*, ZEV 2000, 87.

¹²⁷ Dem Korrespondenzprinzip entspricht es, dass es zu keinem Abzug der Vermächtnislast kommt (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG). Die Finanzverwaltung gesteht aber zu, dass das Vermächtnis beim Tod des überlebenden Ehegatten als Erblasserschuld abgezogen wird (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG; R 13 Satz 4 HS 2 ErbStR).

Anstelle von Vermächnissen können in einem Ehegattentestament auch Auflagen angeordnet werden, deren Durchsetzung von den zugleich als Testamentsvollstrecker eingesetzten Kindern nach dem Tod des Letztversterbenden jederzeit erzwungen werden kann¹³³. Der Begünstigte hat den in Vollzug der Auflage erhaltenen Vermögensvorteil erst im Zeitpunkt ihrer Erfüllung als vom Erblasser stammend zu versteuern (§§ 3 Abs. 2 Nr. 2 und § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d) ErbStG). Der überlebende Ehegatte kann die Verpflichtung aus der Auflage demgegenüber nicht erst mit Vollzug der Auflage, sondern sofort (gegebenenfalls abgezinst; § 12 Abs. 3 BewG) von seinem steuerpflichtigen Erwerb abziehen¹³⁴. Diese Gestaltung hat offensichtlich auch den Gesetzgeber für tragfähig angesehen, da er auf den erst Mitte März 1999 veröffentlichten Gestaltungsvorschlag bereits in dem im August 1999 vorgelegten Entwurf des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 durch eine „Abwehrklausel“ reagiert hat. Danach sollten beim Tod des Beschwerten fällige Auflagen ebenso wie Vermächnisse den Nacherbschaften gleichgestellt werden. Zu einer gesetzlichen Regelung ist es bislang jedoch nicht gekommen. Bei der Anordnung entsprechender Auflagen sollte gleichwohl darauf hingewiesen werden, dass die erbschaftsteuerlichen Auswirkungen noch nicht abschließend geklärt sind.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung begründet ein Vermächtnis, das erst mit dem Tod des Beschwerten fällig wird (§ 6 Abs. 4 ErbStG) keinen betagten¹³⁵, sondern einen aufschiebend bedingten Anspruch¹³⁶. Danach wäre das Vermächtnis bereits beim Tod des Erstversterbenden (mit dem abgezinsten Betrag) zu versteuern. Abweichend von der zivilrechtlichen Betrachtung werden damit entstandene, aber noch nicht fällige Forderungen aus dem erbschaftsteuerlichen Begriff der Betagung ausgeklammert. *Meincke* weist zu Recht darauf hin, dass diese Auslegung mit dem Gesetzeswortlaut nicht zu vereinbaren ist¹³⁷. Das beim Tode des Beschwerten fällige Vermächtnis steht einem Nacherbfall gleich (§ 6 Abs. 4 ErbStG). Der Erwerb des Nacherben fällt aber nicht bereits mit dem Tod des Erblassers, sondern erst mit dem Tod des Vorerben an. Dies zeigt, dass auch das betagte Vermächtnis erst beim Tod des Letztversterbenden steuerpflichtig ist. Andernfalls wäre auch die gesetzliche Regelung nicht zu erklären, dass die Steuer beim Erwerb eines betagten Anspruchs erst mit Eintritt des entsprechenden Ereignisses eintritt (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a) ErbStG). Bei dem belasteten Erben ist die Vermächtnisschuld im Zeitpunkt ihrer Entstehung zu erfassen, d.h. im Zeitpunkt des Ablebens des Erstversterbenden. Die fehlende Fälligkeit wird durch eine Abzinsung der Forderung berücksichtigt (§ 12 Abs. 3 BewG).

¹³³Diesen Vorschlag hat jüngst Daragan, DStR 1999, 393 gemacht; dazu auch *Meincke*, § 6 Anm. 24.

¹³⁴Formulierungsvorschläge finden sich bei *Daragen* DStR 1999, 393 (396).

¹³⁵Zivilrechtlich liegt eine betagte Forderung vor, wenn die Forderung zwar entstanden, aber noch nicht fällig ist (vgl. § 813 Abs. 2 BGB).

¹³⁶Zum Erwerb von Todes wegen unter einer Betagung: FinMin Saarland, Verfügung vom 20.08.1998, B/5 – 268/98 – S 3802, ZEV 1998, 347; FinMin Baden-Württemberg, Erlass vom 26.08.1998, 3 – S – 3802/17, DB 1998, 1841. Zustimmung *Gebel* BB 1999, 1629 (1633).

¹³⁷*Meincke* § 6 Anm. 24 und § 9 Anm. 23.

11. Kettenschenkung (§ 7 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)

In der notariellen Praxis stellt sich immer wieder die Frage, unter welchen Voraussetzungen eine Kettenschenkung¹³⁸ zur optimalen Ausschöpfung der persönlichen Freibeträge genutzt werden kann¹³⁹. Bei einer Kettenschenkung wird die Zuwendung alsbald nach dem Erwerb von dem Bedachten an einen Dritten weiterübertragen.

Sofern der Schenker den Beschenkten wirksam verpflichtet hat, seinen Erwerb alsbald nach dem Empfang ganz oder teilweise an einen Dritten weiterzuleiten, liegt eine Schenkung unter Auflage vor (§ 7 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Der Dritte hat den Erwerb als vom Schenker stammend zu versteuern.

Erfolgt die Weiterübertragung dagegen ohne eine entsprechende rechtliche *oder* tatsächliche Verpflichtung des Bedachten, ist von zwei aufeinander folgenden, voneinander unabhängigen Schenkungen auszugehen. Der Zweiterwerber ist in diesem Fall gesetzlicher Haftungsschuldner für die durch den Ersterwerb ausgelöste Schenkungsteuer (§ 20 Abs. 5 ErbStG).

Grundsätzlich ist die zivilrechtlich gewählte Gestaltung in Form einer Kettenschenkung auch steuerlich anzuerkennen. Der Steuerpflichtige darf seine Vertragsverhältnisse so gestalten, wie dies für ihn steuerlich am günstigsten ist und dabei für ihn vorteilhafte Regelungen voll ausschöpfen. Von einer missbräuchlichen Gestaltung (§ 42 AO) ist erst dann auszugehen, wenn die gewählte Gestaltung gemessen an dem angestrebten Ziel unangemessen ist, der Steuerminderung dient und nicht durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe zu rechtfertigen ist.

Entscheidend ist somit, inwieweit die Weiterübertragung des Vermögens auf einer eigenen Entscheidung des Ersterwerbers beruht¹⁴⁰. Verbleibt dem Erwerber aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen keine andere Möglichkeit als die der Weiterübertragung des Vermögens, fehlt es an einer selbständigen Vermögensdisposition über den zugewandte Bereicherungsgegenstand. Der Erwerber ist eine bloße Mittelposition, der nach den Vorstellungen des Schenkers keine ihm verbleibende Bereicherung erhalten sollte. Verwirklicht der Ersterwerber bei der Weiterübertragung dagegen eigene Ziele, kann die zivilrechtliche Vertragsgestaltung nicht als unbeachtlich angesehen werden. Ein Durchgriff durch den Ersterwerber ist in diesen Fällen nicht gerechtfertigt. Bei der Weiterübertragung erworbener Vermögensgegenstände auf den Ehepartner im Wege der unbenannten Zuwendung zur Herstellung ausgewogener Vermögensverhältnisse lässt sich der Erwerb des Dritten nicht auf die Erstzuwendung zurückführen¹⁴¹. Auch

¹³⁸Zur Kettenschenkung als Gestaltungsinstrument für steuerfreie Vermögensübertragung siehe jüngst *Rautenberg/Korezkij*, DStR 1999, 81 und 260 sowie *Fromm*, DStR 2000, 453. – Eine Hinweispflicht des Notars auf die Möglichkeit einer Kettenschenkung besteht jedoch nicht, OLG Oldenburg, MittBayNot 2000, 56.

¹³⁹Bei der Berechnung der möglichen Steuerersparnis ist die Erhöhung der Transaktionskosten (Gerichts- und Notargebühren) aufgrund des Vorliegens von zwei Erwerbsvorgängen zu berücksichtigen.

¹⁴⁰*Meincke* § 3 Anm. 67 ff. (68a).

¹⁴¹Dazu FG Rheinland-Pfalz ZEV 1999, 243 = MittRhNotK 1999, 211 (Trotz der gleichzeitigen notariellen Beurkundung beider Vermögensübertragungen wurde eine echte Kettenschenkung angenommen, da zwischen der Zweiterwerber mit dem Vermögensübergeber in geringerem Maße familiär verbunden ist und von eigenen ehebedingten Motiven des Ersterwerbers bei der Vermögensweitergabe auszugehen war [unbenannte Zuwendung]).

bei einer Weitergabe des Vermögens aus Haftungsgründen, als vorweggenommener Zugewinnausgleich oder zur Sicherung der Altersversorgung handelt es sich um anzuerkennende außersteuerliche Motive. Ein angemessener zeitlicher Abstand zwischen den beiden Schenkungen kann ein weiteres Indiz für die Unabhängigkeit der beiden Schenkungen sein.

12. Mittelbare Grundstücksschenkung (§ 7 ErbStG; R 16 ErbStR)

Auch nach der Erhöhung der Grundstückswerte durch die Bedarfsbewertung bleibt das Instrument der mittelbaren Grundstücksschenkung für die Gestaltungspraxis von Interesse¹⁴². Eine mittelbare Grundstücksschenkung¹⁴³ ist dadurch gekennzeichnet, dass der Schenker dem Beschenkten Geld zum Erwerb eines Grundstücks oder zur Errichtung eines Gebäudes zuwendet. Gegenstand der Zuwendung soll nach dem Willen des Schenkers das Grundstück bzw. das Gebäude und nicht ein bestimmter Geldbetrag sein.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung muss das zu erwerbende Grundstück im Zeitpunkt der Geldschenkung bereits „bestimmt“ sein (R 16 Abs. 1 Satz 1 ErbStR). *Meincke* hält es für die Annahme einer mittelbaren Grundstücksschenkung zu Recht für ausreichend, wenn die Geldzuwendung zum Erwerb eines Grundstücks aus einem abgrenzbaren Kreis von Objekten dient¹⁴⁴. Die bloße Bestimmbarkeit muss jedenfalls dann ausreichen, wenn die Auswahl des Erwerbers auf einige wenige Objekte beschränkt ist¹⁴⁵.

Weitere Voraussetzung einer mittelbaren Grundstücksschenkung ist ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen der Zuwendung und der Verwendung des Geldbetrages (R 16 Abs. 1 Satz 6 ErbStR). Die Geldzuwendung muss dabei bis zum Erwerb des Grundstücks bzw. dem Beginn der Baumaßnahmen erfolgen. Der Bundesfinanzhof hat in der Vergangenheit spätere Schenkungen nicht anerkannt¹⁴⁶. Die Finanzverwaltung lässt jedoch auch nachträgliche Zahlungen zu (R 16 Abs. 1 Satz 5 ErbStR)¹⁴⁷. Entscheidend ist der Nachweis, dass bereits zum Zeitpunkt des Erwerbs oder des Baubeginns eine Zusage des Schenkers bestand. In diesem Fall ist die nach-

trägliche Zahlung des vereinbarten Geldbetrages unschädlich. Zum Nachweis der Zusage ist eine schriftliche Erklärung des Schenkers ausreichend, obwohl nur ein notariell beurkundetes Schenkungsversprechen eine verbindliche Leistungsverpflichtung begründet (§ 518 Abs. 1 BGB)¹⁴⁸. Die Rechtsprechung der Finanzgerichte deutet gleichfalls auf eine gewisse Lockerung hin. Danach ist es für den zeitlichen Zusammenhang ausnahmsweise ausreichend, wenn der Beschenkte das Grundstück bereits vor Erhalt der Geldmittel erwirbt. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Beschenkte nach seinen eigenen wirtschaftlichen Verhältnissen zum Erwerb des Grundstücks nicht in der Lage gewesen wäre und der Kaufpreis noch nicht bezahlt worden ist¹⁴⁹.

Eine besonders lohnende Gestaltung bietet sich für die Eigentümer von Bauplätzen in Gebieten mit hohen Grundstückswerten (also etwa im bayerischen Voralpenland). Die Zuwendung von Geldmitteln an einen Grundstückseigentümer zur Durchführung von Baumaßnahmen kann in diesen Fällen im Einzelfall steuerfrei erfolgen. Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs ist vom Wert des bebauten Grundstücks der Wert des unbebauten Grundstücks abzuziehen¹⁵⁰. In sog. Mindestwertgebieten (§ 146 Abs. 6 BewG) wird eine Bereicherung des Bedachten damit oftmals entfallen¹⁵¹.

Bei der Planung mittelbarer Grundstücksschenkungen ist auf die Wechselwirkungen mit der Eigenheimzulage zu achten. Mangels eigener Anschaffungskosten entfällt beim Beschenkten die Eigenheim- und die Kinderzulage¹⁵². Der schenkungsteuerliche Vorteil der mittelbaren Grundstücksschenkung wird durch Nachteile bei der Eigenheimförderung in der Praxis oftmals (über)kompensiert. Damit der Beschenkte den Höchstbetrag der Eigenheimförderung gleichwohl nutzen kann, sollte der dazu erforderliche Teil der Zuwendung als auflagenfreie Geldschenkung erfolgen und die Zweckbestimmung sich nur auf den Restbetrag beziehen.

13. Überproportionale Gesellschafterleistungen (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, R 18 ErbStR)

Bei der schenkungsteuerlichen Beurteilung der Leistungen von Gesellschaftern an Kapitalgesellschaften konnten sich Finanzverwaltung und Rechtsprechung bislang noch auf keine gemeinsame Linie verständigen¹⁵³.

Einigkeit besteht im Ergebnis weitgehend darüber, dass in der Leistung eines Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft in der Regel keine freigiebige Zuwendung an die Gesellschaft liegt (R 18 Abs. 2 Satz 1 ErbStR). Dies wird damit begründet, dass die Leistung des Gesellschafters in rechtlichem Zusammenhang mit dem Gesellschaftszweck steht und es insofern an der Freigiebigkeit der Zuwendung fehlt (R 18 Abs. 2 Satz 2 ErbStR). *Meincke* merkt zu Recht kritisch an, dass das Kriterium der Freigiebigkeit im Gesellschaftsrecht somit anders

¹⁴²Die unterschiedliche Einordnung einer Zuwendung als Grundstücks- oder Geldschenkung wirkt sich nicht nur im Rahmen der Bewertung, sondern auch auf Zeitpunkt der Steuerentstehung aus; vgl. R 23 Abs. 2 ErbStR. – Zur mittelbaren Grundstücksschenkung bei Gewährung eines zinslosen Darlehens siehe jüngst FG München DStRE 2000, 256 = EFG 2000, 83 = ZEV 2000, 168 (LS).

¹⁴³Die Grundsätze der mittelbaren Schenkung kommen nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht zur Anwendung, wenn der Erwerber sich an begünstigtem Betriebsvermögen eines Dritten (und nicht an dem des Schenkers) beteiligt (R 56 Abs. 3 Satz 2 und R 76 Abs. 1 Satz 4 ErbStR).

¹⁴⁴*Meincke* § 7 Anm. 19.

¹⁴⁵*Meincke* § 7 Anm. 17 (ausreichend, dass der Erwerber mit den Geldmitteln einen Gegenstand seiner Wahl „aus zwei oder drei Objekten“ aussuchen und erwerben kann).

¹⁴⁶BFH BStBl. II 1995, 83 = DStR 1995, 130 = BB 1995, 138 = DB 1995, 306 = ZEV 1995, 75 = MittRhNotK 1995, 35 (In dem Fall, den der Bundesfinanzhof zu entscheiden hatte, versprach der Schenker dem Erwerber, ihm die für die Gebäudeerrichtung erforderlichen Geldmittel zur Verfügung zu stellen. Der Schenker wollte für die Zuwendung den Erlös aus einem von ihm zu verkaufenden Grundstück verwenden. Nachdem sich der Grundstücksverkauf durch den Schenker verzögert hatte, musste der Bedachte zunächst ein Darlehen aufnehmen. Das Darlehen wurde später mit dem Verkaufserlös getilgt). Ein Hinweis auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofs findet sich bei *Meincke* § 7 Anm. 17 ff. nur über H 16 „Darlehenstilgung“.

¹⁴⁷Zustimmend *Moench* DStR 1999, 301 (305); *Gebel*, BB 1999, 1629 (1634).

¹⁴⁸Darauf hat zu Recht *Gebel*, BB 1999, 1629 (1634) hingewiesen.

¹⁴⁹FG Münster MittBayNot 1999, 597 = EFG 1999, 987 (rkr.).

¹⁵⁰H 16 „Mittelbare Grundstücksschenkung – Einzelfälle“ Nr. 5.

¹⁵¹Dieser Gestaltungsvorschlag ist *Moench* DStR 1999, 301 (305) und *ders.* ZEV 1999, 345 (347) zu verdanken.

¹⁵²BFH BStBl. II 1999, 128 = DStZ 1999, 98 = DStRE 1999, 131 = ZEV 1999, 160 (LS) = NJW 1999, 672 (LS) (Der Erwerber eines eigengenutzten Einfamilienhauses hat keinen Anspruch auf Wohnungseigentumsförderung nach § 10e EStG, wenn ihm der Kaufpreis für das Grundstück in der Weise geschenkt wird, dass der Schenker den vom Erwerber geschuldeten Kaufpreis auf das im Kaufvertrag angegebene Notaranderkonto überweist.); FG Bremen EFG 1999, 1071.

¹⁵³*Meincke* § 7 Anm. 72 ff.

als im Eheerrecht ausgelegt wird¹⁵⁴. Der bloße Zusammenhang einer Zuwendung an einen Ehegatten zur Verwirklichung der ehelichen Lebensgemeinschaft schließt die Freigiebigkeit noch nicht aus (R 15 ErbStR).

Noch nicht abschließend geklärt ist dagegen, ob in der Einlage oder sonstigen Leistung eines Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft eine freigiebige Zuwendung an die Mitgesellschafter zu sehen ist. Die Kapitalgesellschaft ist als eigenständiges Steuersubjekt anerkannt. Die Leistung des Gesellschafters an die Gesellschaft wird in der Regel jedoch eine Wertsteigerung der Anteile der anderen Gesellschafter zur Folge haben. In diesem Bereicherungsreflex könnte eine steuerpflichtige Zuwendung des leistenden Gesellschafters an die Mitgesellschafter gesehen werden.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung¹⁵⁵ ist der für eine freigiebige Zuwendung erforderliche Bereicherungswille des leistenden Gesellschafters zu vermuten, sofern zwischen den Gesellschaftern familiäre oder sonst persönliche Beziehungen bestehen (R 18 Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 ErbStR). Stehen sich die Gesellschafter dagegen als fremde Dritte gegenüber, soll die Leistung in der Regel allein der Förderung des Gesellschaftszwecks dienen (R 18 Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 ErbStR).

Diese Auffassung kann nicht überzeugen. Bei wirtschaftlicher Betrachtung mag aufgrund der Werterhöhung der Geschäftsanteile eine Bereicherung gegeben sein. Dies ist aber ein bloßer Rechtsreflex, der keinen steuerpflichtigen Tatbestand darstellt. Auch der Steuergesetzgeber hat jüngst anerkannt, dass die mittelbare Werterhöhung der Geschäftsanteile anderer Gesellschafter keinen steuerpflichtigen Substanzübergang darstellt. Die zur Erfassung gesellschaftsrechtlicher Einziehungsklauseln neu eingefügten Tatbestände (§§ 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3, 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG) beruhen ausdrücklich auf einer gesetzlichen Fiktion („gilt“). *Meincke* legt überzeugend dar, dass der Bereicherungswille des Zuwendenden (dessen Bedeutung die Finanzverwaltung selbst betont, R 18 Abs. 4 Satz 4 ErbStR) konkret ermittelt werden muss und dessen Vorliegen bei Familiengesellschaften nicht allgemein unterstellt werden kann¹⁵⁶.

Solange eine abschließende Entscheidung des Bundesfinanzhofs nicht vorliegt¹⁵⁷, ist in der Praxis davon auszugehen, dass bei überproportionalen Gesellschafterleistungen eine Schenkungsteuer anfallen kann. Der Notar sollte in diesen Fällen daher vorsorglich auf eine mögliche Schenkungsteuerpflicht hinweisen (§ 8 Abs. 1 Satz 5 und Abs. 4 ErbStDV).

14. Grundstücksschenkungen (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG; R 23 ErbStR)

Bei Schenkungen unter Lebenden entsteht die Steuer mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)¹⁵⁸. Die Zuwendung ist ausgeführt, wenn der Beschenkte erhalten hat, was ihm nach der Schenkungsabrede verschafft werden soll. Bei Sachzuwendungen kommt es somit darauf an, wann der Beschenkte das Eigentum an der

Sache erlangt¹⁵⁹. Auch bei einer Grundstückszuwendung wäre von einer Ausführung der Schenkung demnach erst dann auszugehen, wenn der Beschenkte Eigentümer des Grundstücks geworden ist¹⁶⁰. Doch soll die Entstehung der Steuer nicht von den Zufälligkeiten des Geschäftsgangs beim Grundbuchamt abhängen, da es sonst insbesondere bei Gesetzesänderungen (Steuererhöhungen) zu sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlungen käme. Die Frage, auf welchen Zeitpunkt für die Entstehung der Steuer abzustellen ist, wurde in der Vergangenheit immer wieder unterschiedlich beantwortet¹⁶¹. Heute besteht weitgehend Einigkeit darüber, dass die Grundstücksschenkung dann als ausgeführt gilt, wenn die Auflassung erklärt und die Eintragungsbewilligung formgerecht abgegeben worden ist (R 23 Abs. 1 Satz 2 ErbStR)¹⁶². Auf den Eintragungsantrag des Beschenkten beim Grundbuchamt soll es dagegen nicht ankommen (R 23 Abs. 1 Satz 5 ErbStR)¹⁶³, obwohl die Überlegung, dass den Parteien aus der Eintragungsbedürftigkeit des Eigentumswechsels keine Nachteile entstehen sollen, insoweit nicht passt.

Sofern die Wirksamkeit der Grundstückszuwendung von einer Genehmigung abhängig ist, entsteht die Schenkungsteuer – anders als die Grunderwerbsteuer (§ 14 Nr. 2 GrEStG) – nicht erst mit der Erteilung der Genehmigung, sondern an dem Tag des Vertragsabschlusses (R 23 Abs. 3 ErbStR)¹⁶⁴. Das Schenkungsteuerrecht folgt insoweit der zivilrechtlichen Rückwirkung der Genehmigung (§ 184 Abs. 1 BGB)¹⁶⁵. Dies gilt nicht nur für behördliche¹⁶⁶, sondern auch für rechtsgeschäftliche Genehmigungen¹⁶⁷.

¹⁵⁹*Meincke* § 9 Anm. 43.

¹⁶⁰Zu der Frage der Schenkungsteuerpflicht einer Grundstückszuwendung trotz zeitnah erfolgter Aufhebung siehe jüngst FG Niedersachsen EFG 1998, 674 (Az. BFH II R 9/98).

¹⁶¹Siehe die Rechtsprechungsnachweise bei *Meincke* § 9 Anm. 45. – Kritisch zur Entstehung der Steuer bei Grundstückszuwendung *Gebel*, BB 2000, 537 (537 und 540).

¹⁶²Für einen Ausnahmefall hat das Niedersächsische FG, DStRE 2000, 479 jüngst anders entschieden (Eine Grundstücksschenkung zwischen künftigen Ehegatten ist trotz Erklärung der Auflassung und deren Eintragungsbewilligung nicht im Sinne von § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ausgeführt, wenn der Notar angewiesen wird, die Eigentumsumschreibung beim Grundbuchamt erst nach der Eheschließung zu beantragen). – Siehe auch FG München DStRE 2000, 416 = ZEV 2000, 208 (LS) (Az. BFH II B 15/00) (Wird einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts bei Gründung ein Betriebsgrundstück unentgeltlich zur Nutzung überlassen und erst einige Jahre später unentgeltlich zu Gesamthandigentum übertragen, liegt im Zeitpunkt der Nutzungsüberlassung noch keine Schenkung des Grundstücks vor).

¹⁶³AA *Meincke* § 9 Anm. 48.

¹⁶⁴Kritisch wohl *Meincke* § 9 Anm. 42.

¹⁶⁵Zur parallelen Frage der Rückwirkung einer Genehmigung im Zusammenhang mit § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG siehe jüngst Niedersächsische FG EFG 2000, 126 (Az. BFH IX R 45/99), wonach die zivilrechtliche Rückwirkung der Genehmigung der Erklärung des Grundstückskäufers einkommensteuerrechtlich nicht zu berücksichtigen ist.

¹⁶⁶R 23 Abs. 3 ErbStR bezieht sich allerdings ausdrücklich nur auf behördliche Genehmigungen. („Bei einer Grundstücksschenkung, die von einer behördlichen Genehmigung abhängig ist, (...) In Betracht kommen insbesondere die vormundschaftsgerichtliche Genehmigung nach den §§ 1643, 1821 BGB, (...)“) Eine Einschränkung für rechtsgeschäftliche Genehmigungen macht die Finanzverwaltung allerdings nicht.

¹⁶⁷Die in einem Zwangsgeldverfahren ergangene Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz ZEV 1998, 279, auf die auch *Meincke* § 9 Anm. 42 hinweist, wonach die Schenkungsteuer für eine von einem vollmachtlosen Vertreter erklärte und nachträglich vom Eigentümer genehmigte Grundstückszuwendung trotz der zivilrechtlichen Rückwirkung erst im Zeitpunkt der Erteilung der Genehmigung entsteht, betraf einen nicht verallgemeinerungsfähigen Sonderfall: Bei der Grundstücksschenkung am 28.12.1995 wurden beide Vertragsteile von Büroangestellten des Notars vertreten.

¹⁵⁴*Meincke* § 7 Anm. 74 und Anm. 83 ff.

¹⁵⁵Im Ergebnis ebenso *Groh* DStR 1999, 1050.

¹⁵⁶*Meincke* § 7 Anm. 74a und 78 ff.

¹⁵⁷Siehe die anhängigen Revisionsverfahren (Az. II R 6/98 zu FG Münster, EFG 1998, 673) und (Az. BFH II R 42/99 zu FG Düsseldorf, DStRE 2000, 483 (Übersteigt der Wert übernommener GmbH-Anteile die für die Übernahme entstandenen Aufwendungen, liegt in der Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem Anteilswert ein schenkungsteuerpflichtiger Vorgang, auch wenn beim Zuwendenden ein Wille zur Bereicherung des Zuwendungsempfängers nicht feststellbar ist).

¹⁵⁸*Meincke* § 9 Anm. 40 ff.

15. Errichtung einer Stiftung (§ 9 Abs. 1 Buchstabe c) ErbStG)

Eine von Todes wegen errichtete Stiftung gilt zivilrechtlich für die Zuwendungen des Stifters als schon vor dessen Tod entstanden (§§ 84, 1923 Abs. 2 BGB). Das Erbschaftsteuerrecht folgt dieser Rückwirkung nicht. Die Erbschaftsteuer entsteht nicht schon mit dem Übergang des Vermögens, sondern erst mit dem Zeitpunkt der Genehmigung (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe c) ErbStG). Für den steuerpflichtigen Erwerb und dessen Bewertung ist damit das gesamte zum Zeitpunkt der Stiftungsgenehmigung vorhandene Vermögen maßgebend. Wertveränderungen vor oder nach diesem Stichtag bleiben grundsätzlich ohne Einfluss auf die erbschaftsteuerliche Wertermittlung (§ 11 ErbStG). Verzögert sich die Genehmigung der Stiftung und vermehrt sich in der Zwischenzeit das der Stiftung ursprünglich zugeführte Vermögen, kann dies eine erhebliche Steuermehrbelastung zur Folge haben¹⁶⁸. Rechtsprechung und Finanzverwaltung sind auch in extremen Härtefällen nicht bereit, von dem formalen Stichtagsprinzip abzuweichen. Der Bundesfinanzhof hatte jüngst einen Fall zu entscheiden, in dem die von der Erblasserin angeordnete Stiftung erst 4½ Jahre nach ihrem Tod durch das zuständige Regierungspräsidium (§ 80 BGB) genehmigt worden ist. In diesem Zeitraum ist bei den zum Nachlass gehörenden Gesellschaftsbeteiligungen ein Vermögenszuwachs von 9,5 Mio. DM eingetreten, der neben der Ertragsbesteuerung in vollem Umfang der Erbschaftsteuer unterworfen worden ist¹⁶⁹. Billigkeitsmaßnahmen wurden vom Bundesfinanzhof (§§ 163, 227 AO) nicht einmal erörtert.

Diese Auslegung des Stichtagsprinzips kann weder im Ergebnis noch in der Begründung überzeugen. Bei dem Vermögen, das auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung übergeht (§§ 3 Abs. 2 Nr. 1, 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe c) ErbStG) kann es sich nur um das Vermögen handeln, das im Zeitpunkt des Erbfalls vorhanden ist und nicht auch um spätere Erträge aus diesem Vermögen. Das Bereicherungsprinzip als einheitlicher Grundsatz des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts¹⁷⁰ verlangt, dass für die Bestimmung des Zeitpunkts der Steuerentstehung bei Erwerben von Todes wegen (§ 9 Abs. 1 ErbStG) und bei Schenkungen unter Lebenden (§ 9 Abs. 2 ErbStG) grundsätzlich dieselben Wertmaßstäbe zur Anwendung gelangen. Bei genehmigungsbedürftigen Grundstückszuwendungen unter Lebenden ist die zivilrechtliche Rückwirkungsfiktion der Genehmigung (§ 184 Abs. 1 BGB) auch für den Zeitpunkt der Entstehung der Schenkungsteuer maßgebend. Dementsprechend muss auch bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer die Rückwirkung der Stiftungsgenehmigung (§ 84 BGB) berücksichtigt werden. Bei Grundstücksschenkungen wird der Zeitpunkt der Steuerentstehung vorverlegt, weil der Steuerpflichtige auf den Zeitpunkt der Eigentumsumschreibung durch das Grundbuchamt nur begrenzt Einfluss nehmen kann. Die mit der Erteilung der staatlichen Stiftungsgenehmigung verbundenen Unsicherheiten können daher ebenfalls nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen.

¹⁶⁸Kritisch *Meincke* § 9 Anm. 34.

¹⁶⁹BFH BStBl. 1996 II, 99 = ZEV 1996, 38 = BB 1996, 731 = DStR 1996, 59 = NJW 1996, 743 = DB 1996, 191. – Kritisch dazu *Ebeling* ZEV 1998, 93; *ders.*, ZEV 2000, 80; *ders.*, Ungereimtheiten im Erbschaftsteuerrecht, in *Birk (Hrsg.)*, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG Band 22, Köln 1999, S. 227 (229 f.). – Ein Hinweis auf diese Entscheidung findet sich bei *Meincke* § 9 Anm. 34 nur mittelbar über den Verweis auf H 24.

¹⁷⁰Siehe nur *Meincke* § 1 Anm. 4.

Eine Änderung des Gesetzeswortlauts im Zusammenhang mit der angekündigten Reform des Stiftungsrechts ist bislang nicht beabsichtigt¹⁷¹. In der Praxis empfiehlt es sich, die Stiftung im Wege der Stufengründung zu errichten. Die Stiftung sollte bereits zu Lebzeiten errichtet und mit einem Grundvermögen ausgestattet werden. Das weitere Vermögen kann der bereits bestehenden Stiftung dann von Todes wegen zugewandt werden.

16. Gemeinschaftskonten und -depots (§ 10 ErbStG)

Ein Gemeinschaftskonto liegt vor, wenn die Rechte und Pflichten aus dem Vertragsverhältnis mit einem Kreditinstitut mehreren Personen (in der Praxis zumeist Ehegatten) zustehen. Dabei sind die Kontoinhaber entweder nur gemeinschaftlich (Und-Konto) oder jeder einzeln (Oder-Konto) Verfügungsberechtigt. Unabhängig von der Herkunft der Einlagen werden Gemeinschaftskonten grundsätzlich beiden Ehegatten je zur Hälfte zugerechnet (vgl. § 742 BGB)¹⁷².

Bei der Berechnung des erbschaftsteuerpflichtigen Erwerbs wird das Guthaben auf einem Gemeinschaftskonto dementsprechend im Regelfall nur zur Hälfte berücksichtigt¹⁷³. Ausgehend von dieser Zurechnungsregel stellt sich in der Beratungspraxis die Frage, ob sich durch Leistungen nur eines Ehegatten auf ein Gemeinschaftskonto oder -depots Steuervorteile erreichen lassen¹⁷⁴.

Leistet ein Ehegatte Einzahlungen auf ein Gemeinschaftskonto und stirbt dieser Ehegatte zuerst, so unterliegt beim überlebenden Ehegatten nur die Hälfte des Gemeinschaftskontosaldos der Erbschaftsteuer. In Höhe der anderen Hälfte steht dem Überlebenden ein eigenes Forderungsrecht gegen die Bank zu. Allerdings ist in diesen Fällen zu prüfen, ob durch die disquotale Einzahlung auf das Gemeinschaftskonto nicht schon bereits zu Lebzeiten eine unentgeltliche Verfügung unter den Ehegatten vorgelegen hat. Laufende Zahlungen auf ein gemeinsames Ehegattenkonto, etwa im Rahmen des Familienunterhalts (§ 1360 BGB), können nicht als hälftige Schenkung des einzahlenden an den anderen Ehegatten gewertet werden. Soweit aber größere Beträge durch einen Ehegatten auf ein Gemeinschaftskonto eingezahlt werden, wird man das Bewußtsein des Zuwendungen über die Unentgeltlichkeit der Leistung nicht ohne weiteres verneinen können.

¹⁷¹Gesetzesentwurf der SPD und von Bündnis 90/Die Grünen – Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, BT-Drks. 14/2340 vom 13.12.1999 (Diesem Gesetzesentwurf hat der Deutsche Bundestag am 24.03.2000 zugestimmt. Das Gesetz soll mit (Rück-)Wirkung zum 01.01.2000 in Kraft treten); Gesetzesentwurf von Bündnis 90/Die Grünen – Entwurf eines Gesetzes zur Förderung des Stiftungswesens (StiftFördG), BT-Drks. 13/9320 vom 01.12.1997; Gesetzesentwurf der F.D.P. – Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Stiftungsrechts, BT-Drks. 14/336 vom 28.01.1999; Gesetzesantrag des Landes Baden-Württemberg – Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung des Stiftungsrechts und Stiftungssteuerrechts, BR-Drks. 629/99 vom 12.11.1999; Gesetzesantrag des Landes Hessen – Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Stiftungsrechts (StiftRReformG), BR-Drks. 752/99 vom 20.12.1999; Antrag der CDU/CSU – Ein modernes Stiftungsrecht für das 21. Jahrhundert, BT-Drks. 14/2029 vom 09.11.1999.

¹⁷²Dazu ausführlich Götz, NWB Fach 10, Seite 915 ff (1999).

¹⁷³*Meincke* § 10 Anm. 12 und § 7 Anm. 56; OFD Koblenz, Verfügung vom 18.08.1997, S 3810 A – St 53 5, DStR 1997, 2025 (bei *Meincke*, aaO, nicht zitiert).

¹⁷⁴Zu den möglichen Vorteilen, die Ehegatten durch die Gestaltung von Bankkonten und -depots als Gemeinschaftskonten erzielen können siehe jüngst *Günkel/Hörger/Thömmes*, DStR 1999, 1873 (1882).

Sofern der Ehegatte, von dem das Vermögen auf dem Gemeinschaftskonto größtenteils stammt, als Letzter verstirbt, kann die Leistung auf das Gemeinschaftskonto zur Besteuerung „eigenen“ Vermögens führen. Der Rückfall des gemeinschaftlichen Vermögens auf den zuwendenden Ehegatten unterliegt in halber Höhe der Erbschaftsteuer. Eine Steuerbefreiung besteht insoweit nicht. Der Einwand des Steuerpflichtigen, dass das gemeinschaftliche Vermögen überwiegend aus seinem eigenen Vermögen stammt, kann dazu führen, dass das Finanzamt nachprüft, ob nicht in der Vergangenheit eine steuerpflichtige Schenkung dieses Ehegatten vorgelegen hätte. Die Festsetzungsfrist beginnt erst mit dem Tod des Schenkers (§ 170 Abs. 5 Nr. 2 AO). In diesen Fällen kann es schließlich zu einer ungewollten Erhöhung von Pflichtteilsansprüchen kommen, wenn diese von den Kindern beim Ableben des ersten Elternteils geltend gemacht werden.

17. Übertragung von Anteilen an vermögensverwaltenden Personengesellschaften (§ 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG; R 26 ErbStR)

Bei der Bewertung des Erwerbs einer Beteiligung an einer *gewerblich* tätigen Personengesellschaft, wird ein dem Beteiligungsumfang entsprechender Anteil des Betriebsvermögenswerts der Personengesellschaft zugrunde gelegt (§ 12 Abs. 5 ErbStG). Unterschiedliche Auffassungen bestehen dagegen darüber, ob es sich bei dem Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft, die *nicht gewerblich* tätig ist, gleichfalls um den Erwerb eines Gesellschaftsanteils oder lediglich um den Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter handelt. Im Hinblick auf die zahlreichen grundbesitzverwaltenden Personengesellschaften kommt dieser Frage in der Praxis eine erhebliche Bedeutung zu.

Bei der Übertragung des Anteils an einer (vermögensverwaltenden) Personengesellschaft wird zivilrechtlich unmittelbar der die Mitgliedschaft verkörpernde Geschäftsanteil abgetreten (§§ 413, 398 BGB). Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs handelt es sich auch schenkungsteuerlich um die Zuwendung eines einheitlichen Vermögensgegenstands¹⁷⁵. Die mit der Übertragung des Anteils verbundene (anteilige) Belastung des Erwerbers mit Gesellschaftsschulden ist daher kein Entgelt für die Übertragung des Gesellschaftsanteils. Die steuerpflichtige Bereicherung des Erwerbers ergibt sich aus dem Saldo zwischen den Steuerwerten der einzelnen Besitzposten und den Gesellschaftsschulden. Durch die Einbringung von Grundstücken in eine Grundbesitzgesellschaft war es demnach jedenfalls bislang möglich, die Abzugsbeschränkungen bei der gemischten Grundstücksschenkung¹⁷⁶ zu umgehen.

¹⁷⁵BFH BStBl. II 1996, 546 = DStR 1996, 340 = ZEV 1996, 76 = DB 1996, 762; BFH BStBl. II 1999, 476 = ZEV 1999, 324 = MittBayNot 1999, 505 (LS) = DStR 1999, 1067 (LS) und jüngst FG Münster DStRE 1999, 716 = EFG 1999, 660 (rkr.).

¹⁷⁶Allgemein zur gemischten Schenkung *Meincke* § 7 Anm. 27 ff. – Zum Vorliegen einer gemischten Grundstücksschenkung trotz befreierender Schuldübernahme, wenn der Schenker sich den Nießbrauch an dem Grundstück vorbehält und weiter die Zins- und Tilgungsleistungen trägt, siehe jüngst FG Münster EFG 1999, 1194 (Az. BFH II R 60/99). – Zu den grunderwerbsteuerlichen Auswirkungen der gemischten Schenkung siehe jüngst OFD Koblenz, Rundverfügung vom 20.05.1999, S 4505 A – St 534, ZEV 1999, 350 = ZNotP 1999, 282. – Zur Bestimmung des Verkehrswerts von Grundstücken im Rahmen einer gemischten Schenkung siehe insbesondere R 17 Abs. 6 Sätze 3 ff. ErbStR und allgemein *Peter Zimmermann* in *Lambert-Lang/Tropf/Frenz* (Hrsg.), Handbuch der Grundstückspraxis, Herne/Berlin 2000, S. 1393 ff. (Anhang II). – Gestaltungsmöglichkeiten durch eine Variation des Verkehrswerts stellt *Schwarz*, ZEV 2000, 55 dar.

Die Finanzverwaltung hat aufgrund dieser Rechtsprechung erhebliche Steuerausfälle befürchtet und zunächst mit einem Nichtanwendungs-Erlass reagiert¹⁷⁷. Durch das Jahressteuergesetz 1997 hat schließlich der Gesetzgeber die Auslegung des Bundesfinanzhofs korrigiert¹⁷⁸. Der Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft, die nicht gewerblich tätig ist, gilt nunmehr als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter (§ 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG)¹⁷⁹. Danach sollen die anteiligen Gesellschaftsschulden nur noch nach den Grundsätzen der gemischten Schenkung¹⁸⁰ zu berücksichtigen sein (R 26 Abs. 2 Satz 7 ErbStR)¹⁸¹. Die vorhandenen Schulden der Gesellschaft mindern in diesen Fällen nicht unmittelbar den Steuerwert der Leistung, sondern bestimmen nur den entgeltlichen Teil der Leistung.

Die Finanzverwaltung räumt selbst ein, dass sie sich mit dieser Auslegung ausschließlich gegen kautelarjuristische Gestaltungsmöglichkeiten zu Lebzeiten richtet. Bei einem Erwerb von Todes wegen kann der Erwerber die anteiligen Gesellschaftsschulden als Nachlassverbindlichkeiten abziehen (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG; R 26 Abs. 2 Satz 4 ErbStR). Dagegen sollen die vorhandenen Schulden der Gesellschaft bei einer Schenkung unter Lebenden den Steuerwert der Leistung nicht unmittelbar mindern, sondern nur den entgeltlichen Teil der Leistung bestimmen (R 26 Abs. 2 Satz 5 ff. ErbStR).

Auch nach der Gesetzesneufassung erscheint jedoch fraglich, ob die Verpflichtung des Beschenkten, gesellschaftsintern die anteiligen Schulden der Gesellschaft gegen sich gelten zu lassen, als eine Gegenleistung des Beschenkten zu behandeln ist. Offenbar hat auch der Gesetzgeber Zweifel an dieser Auslegung, da im Zusammenhang mit dem Steuerbereinigungsgesetz 1999 ursprünglich eine entsprechende „Klarstellung“ (im Wege einer Fiktion!) vorgesehen war¹⁸². *Meincke* weist in diesem Zusammenhang zu Recht darauf hin, dass die Rechtsprechung in den nach der Gesetzesneufassung ergangenen Entscheidungen von Altfällen weiterhin an ihrer ursprünglichen Linie festgehalten hat¹⁸³.

18. Pflegeleistungen

(§§ 10 Abs. 5, 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG; R 44 ErbStR)

Die Erbringung von Pflege- und Betreuungsleistungen hat in den letzten Jahren zunehmend an Bedeutung gewonnen. Vor diesem Hintergrund stelle sich die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen die damit verbundenen Aufwendungen eines Erben die Erbschaftsteuerbelastung mindern können¹⁸⁴.

¹⁷⁷Nichtanwendungs-Erlass BStBl. I 1996, 1172 = DStR 1996, 1691.

¹⁷⁸Siehe dazu *Erwin Huber*, FS Klaus Offerhaus, Köln 1999, S: 241 (250), der das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 14.12.1995, BStBl. II 1996, 546 als ein Beispiel eines für den Gesetzgeber unerwünschten Legislativeffekts der Rechtsprechung nennt.

¹⁷⁹Für Altfälle (Übertragung des Geschäftsanteils vor dem 01.01.1996) erkennt die Finanzverwaltung an, dass Erwerbsgegenstand der Geschäftsanteil als solcher ist. – FinMin Saarland, Erlass vom 03.08.1999, B/5 – 224/99 – S 3806, ZEV 1999, 436 = DStR 1999, 1359 = ZfIR 2000, 160; Erlass FinMin Baden-Württemberg, Erlass vom 17.08.1999 – 3 -S – 3806/19, DB 1999, 1731 = FR 1999, 1085. – Für Neufälle (Übertragung seit dem 31.12.1995) sollen dagegen die Grundsätze der gemischten Schenkung gelten.

¹⁸⁰*Meincke* § 7 Anm. 27 ff.

¹⁸¹Kritisch zu der Neuregelung *Meincke* § 10 Anm. 21.

¹⁸²§ 10 Abs. 3 Satz 3 sollte danach um folgenden Halbsatz 2 ergänzt werden: „...; die dabei übergehenden Schulden und Lasten der Gesellschaft sind bei der Ermittlung der Bereicherung des Erwerbers wie eine Gegenleistung zu behandeln.“

¹⁸³*Meincke* § 10 Anm. 21 aE.

¹⁸⁴Ertragsteuerlich erfüllt die häusliche Verwandtenpflege im Regelfall nicht die Voraussetzungen der Einkunftserzielung, siehe BFH DStR 1999, 1807 = ZEV 2000, 37 = DB 1999, 2344 = FamRZ 2000, 225.

Ein Erbe, der dem Erblasser gegenüber entgeltlich Pflegeleistungen erbracht hat, kann den Vergütungsanspruchs als Erblässerschuld in Abzug bringen (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG, § 1967 Abs. 2 Fall 1 BGB) in Betracht¹⁸⁵. Dies setzt jedoch voraus, dass zwischen dem Erblasser und dem Erben ein zivilrechtlich wirksames Dienstvertragsverhältnis¹⁸⁶ bestand. Sofern es an einer ausdrücklichen Vereinbarung fehlt, müssen andere Anhaltspunkte auf einen vertraglichen Bindungswillen hinweisen. Der Umstand, dass der Erbe tatsächlich Pflegeleistungen erbracht hat, genügt nicht, um ein durch schlüssiges Verhalten zustande gekommenes Dienstverhältnis anzunehmen. Der Erbe muss die Tätigkeiten vielmehr aufgrund eines Vertragsverhältnisses erbracht haben, das über ein bloßes Gefälligkeitsverhältnis hinausgeht (R 44 Abs. 2 ErbStR)¹⁸⁷. Die Erbringung von Pflegeleistungen durch Angehörige beruht in der Regel auf persönlichen Bindungen. Die hohen Anforderungen, die von Rechtsprechung und Finanzverwaltung an den Nachweis eines entgeltlichen Dienstvertrages gestellt werden, sind demnach nur selten zu erfüllen.

In der Praxis werden Pflege- und Betreuungsleistungen oftmals auch in der Erwartung einer späteren Erbeinsetzung erbracht¹⁸⁸. Eine Erblässerschuld wird dadurch grundsätzlich nicht begründet. Bei der Zuwendung von Todes wegen handelt es sich um eine steuerlich unbeachtliche Belohnung des Erben, nicht aber um eine Entlohnung für vertraglich geschuldete Pflegedienste. Anders stellt sich die Situation dagegen dar, wenn der künftige Erblasser dem Betreuer verspricht, ihn für seine Dienstleistungen durch eine letztwillige Verfügung zu bedenken. Die zivilrechtliche Unwirksamkeit des Versprechens des Erblassers (§ 2302 BGB) ändert nichts daran, dass der Betreuer die Pflegeleistungen in diesen Fällen regelmäßig nicht unentgeltlich erbringen will, so dass ihm ein Anspruch auf die übliche Dienstvergütung (§ 612 BGB) zusteht. Der Vergütungsanspruch ist bis zum Erbanfall lediglich gestundet und wird durch die Zuwendung von Todes wegen erfüllt.

In der Praxis empfiehlt sich, in den Fällen, in denen der künftige Erbe für den Erblasser tätig werden soll, eine schriftliche Pflegedienstvereinbarung abzuschließen (§§ 611, 612 BGB), bei der der Vergütungsanspruch auf die Lebensdauer des Erblassers gestundet wird. Der Entgeltcharakter von Betreuungsleistungen, die bereits in der Vergangenheit erbracht worden sind, lässt sich im Einzelfall durch ein Schuldanerkenntnis des Erblassers nachweisen. Bei der Vertragsgestaltung ist zu berücksichtigen, dass die Vergütungsansprüche einkommensteuerpflichtig sind, die dem Erben jedoch erst im Erbfall zufließen (§§ 11 Abs. 1, 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG; R 44 Abs. 5 ErbStR)¹⁸⁹. Ein Abzug der Pflegeaufwendungen als Nachlass-

verbindlichkeit lässt sich auch durch den Abschluss eines Erbvertrages zwischen Erblasser und Erben erreichen¹⁹⁰.

Personen, die den Erblasser unentgeltlich oder gegen unzureichendes Entgelt Pflege oder Unterhalt gewährt haben steht ein sachlicher Steuerfreibetrag in Höhe bis zu 10.000 DM zu, sofern die Zuwendung als angemessenes Entgelt anzusehen ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG)¹⁹¹. Während der Abzug von Aufwendungen des Erben für die Pflege des Erblassers als Nachlassverbindlichkeit eine Vereinbarung über die Entgeltlichkeit voraussetzt, wird der Pflegefreibetrag für unentgeltliche und teilentgeltliche Leistungen gewährt. Die Finanzverwaltung geht demgegenüber davon aus, dass der Freibetrag gegenüber dem Abzug von Nachlassverbindlichkeiten nachrangig ist (R 44 Abs. 2 Satz 2 ErbStR). Der Freibetrag kann nicht in Anspruch genommen werden, wenn die Pflege- oder Unterhaltsleistung aufgrund gesetzlicher Verpflichtungen erbracht werden (§§ 1601 ff. BGB).

Noch nicht abschließend geklärt ist, inwieweit im Hinblick auf Pflegeleistungen auch ein Erwerbskostenabzug in Betracht kommt (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG). Die Rechtsprechung der Finanzgerichte bejaht einen Zusammenhang zwischen den Aufwendungen des Erben mit dem Erwerb von Todes wegen überwiegend dann, wenn die Pflegeleistungen nach einer erbvertragsmäßigen Erbeinsetzung erfolgt sind. *Meincke* befürwortet den Erwerbskostenabzug demgegenüber im Grundsatz auch bei einem nur testamentarisch bedachten Erben¹⁹². Die Finanzverwaltung erkennt Pflegeleistungen generell nicht als Erwerbskosten an (R 44 Abs. 2 Satz 3 ErbStR).

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass für die Weiterleitung von gesetzlichem oder privatem Pflegegeld an eine Pflegeperson ein zusätzlicher Steuerfreibetrag besteht (§ 13 Abs. 1 Nr. 9a ErbStG). Die zur Zuwendung an die Pflegeperson bestimmten Beträge sollten von der Pflegeperson nicht bis zum Ableben aufgespart werden, da die Steuerfreiheit nur für Zuwendungen unter Lebenden gilt¹⁹³.

19. Abzug von Schulden und Lasten (§ 10 Abs. 6 ErbStG, R 31 ErbStR)

Der Anknüpfung der Erbschaft- und Schenkungsteuer an die Bereicherung des Erwerbers entspricht es, dass grundsätzlich nur der positive Vermögenszufluss der Besteuerung unterliegt. Nachlassverbindlichkeiten können von dem steuerpflichtigen Erwerb daher grundsätzlich in Abzug gebracht werden (§ 10 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 5 ErbStG)¹⁹⁴.

Soweit Vermögenswerte jedoch nicht der Besteuerung unterliegen, werden auch die damit in Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten nicht berücksichtigt (§ 10 Abs. 6 Satz 1 bis 3 ErbStG; R 31 Abs. 3 ErbStR)¹⁹⁵. Dementsprechend ist beim Erwerb von wesentlichen Anteilen an Kapitalgesell-

¹⁸⁵*Meincke* § 10 Anm. 32 und 49. – FG München DStRE 2000, 371 = ZEV 2000, 208 (LS) (Pflegeleistungen als Nachlassverbindlichkeit im Sinne von § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG: Hat der Steuerpflichtige mit der Erblasserin vereinbart, dass sein Anspruch auf Ersatz der Aufwendungen im Rahmen der für sie zu erbringenden Pflegeleistungen durch Erbeinsetzung erfüllt werden solle, liegt hierin ein Dienstleistungsverhältnis. Der Ersatzanspruch kann als Nachlassverbindlichkeit von der Erbschaft abgezogen werden, soweit die Aufwendungen der Höhe nach glaubhaft nachgewiesen werden.).

¹⁸⁶Auf die ertragsteuerliche Anerkennung kommt es dagegen nicht an.

¹⁸⁷*Meincke* § 10 Anm. 49.

¹⁸⁸Ausführlich dazu *Gebel* BB 1999, 1629 (1637).

¹⁸⁹Siehe dazu auch BFH BFH/NV 1999, 931 (Der aufgrund eines Vermächnisses an eine Haushälterin fortgezahlte Arbeitslohn ist kein Erwerb von Todes wegen).

¹⁹⁰Ein Formulierungsvorschlag für einen Erbvertrag mit Pflegevertrag findet sich bei *Reimann* in: *Dittmann/Reimann/Bengel* (Hrsg.), Testament und Erbvertrag, 3. Auflage, Neuwied 1999, Formularteil Anm. 63 (S. 394).

¹⁹¹*Meincke* § 13 Anm. 31 f.

¹⁹²*Meincke* § 10 Anm. 49.

¹⁹³Darauf weist *Meincke* § 13 Anm. 32a zu Recht hin.

¹⁹⁴Der Abzug setzt jedoch voraus, dass der Erbe durch die Verbindlichkeit wirtschaftlich belastet ist. Siehe dazu BFH BStBl. II 1999, 653 = ZEV 1999, 452 = DStZ 1999, 872 = DB 1999, 1785 = NJW 2000, 239; BFH ZEV 1999, 503 = BFH/NV 1999, 1339 = HFR 1999, 808.

¹⁹⁵*Meincke* § 10 Anm. 53 ff.

schaften sowie von land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (§ 13a Abs. 4 Nr. 2 und 3 ErbStG) nur ein verhältnismäßiger Abzug von Schulden möglich (§ 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG)¹⁹⁶. Dagegen können die Schulden bei der Übertragung von gewerblichem oder freiberuflichem Betriebsvermögen (§ 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG) in vollem Umfang abgezogen werden (§ 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG; R 31 Abs. 4 ErbStR)¹⁹⁷.

Im Rahmen des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 war ursprünglich vorgesehen, dass die Abzugsmöglichkeit von Schulden auch insoweit begrenzt werden sollte. Schulden sollten danach nur noch mit dem Betrag abzugsfähig sein, der dem Verhältnis zwischen dem Steuerwert nach Anwendung des Freibetrages und des Bewertungsabschlages für das Betriebsvermögen zu dem ungekürzten Betriebsvermögenswert entspricht, mithin zu höchstens 60%. Eine solche Regelung erscheint wenig sachgerecht. Auf die im Zeitpunkt der Übertragung bereits vorhandenen Betriebsverbindlichkeiten kann sich die Abzugsbeschränkung nicht beziehen¹⁹⁸. Denn Gegenstand des Erwerbs ist eine wirtschaftliche Einheit, die nicht in die einzelnen Aktiva und Passiva aufgespalten werden kann¹⁹⁹. Es wären daher die (in vollem Umfang abzugsfähigen) Betriebsverbindlichkeiten von den (nur beschränkt abzugsfähigen) sonstigen, mit dem Betriebsvermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten abzugrenzen. Im Zusammenhang mit der Unternehmensnachfolge wäre außerdem eine wirtschaftlich unerwünschte Umwandlung von außerbetrieblichen Verbindlichkeiten in Betriebsverbindlichkeiten zu erwarten.

20. Bewertungsrecht (§ 12 ErbStG; R 91 ff. ErbStR)

Eine der Kernfragen des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts betrifft seit jeher die Frage nach der zutreffenden Bewertung der einzelnen Aktiva und Passiva²⁰⁰. Auch die neuen Erbschaftsteuerrichtlinien befassen sich überwiegend mit Bewertungsfragen.

Die Bewertung richtet sich grundsätzlich nach den allgemeinen Vorschriften des Bewertungsgesetzes (§ 12 Abs. 1 ErbStG). Ausgangspunkt der Wertermittlung ist danach der gemeine Wert (§ 9 BewG). Doch schon der „Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei der Veräußerung zu erzielen wäre“ ist in der Praxis oftmals kaum verlässlich zu ermitteln. Dies wird beispielsweise bei der Bewertung von Kunstgegenständen (R 94 Satz 2 ErbStR)²⁰¹ oder Immaterialgüterrechten (R 93 Erb-

StR) besonders deutlich. Angesichts fehlender oder enger Märkte und einer oft wechselhaften Preisentwicklung, bleibt hier ein breiter Spielraum, innerhalb dessen der für die Besteuerung maßgebende Wert festgesetzt wird²⁰². Der Nutzung der bestehenden Bewertungsspielräume wird in Zukunft vermutlich noch größere Bedeutung zukommen.

Im Mittelpunkt des notariellen Interesses steht die neue Grundbesitzbewertung. *Meincke* stellt in seinem Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz auch diese Neuregelung der bewertungsrechtlichen Vorschriften umfassend und prägnant dar²⁰³. Trotz der ausführlichen Richtlinien und Hinweise, sind immer noch einige für die Praxis wichtige Fragen offen²⁰⁴. Die Länderfinanzverwaltungen bemühen sich, durch die Herausgabe von Verwaltungserlassen zu einer einheitlichen Lösung der noch ungeklärten Problembereiche beizutragen. Im Interesse der Transparenz der Auffassung der Finanzverwaltung wäre es jedoch wünschenswert, wenn die zahlreichen Ländererlasse²⁰⁵ künftig möglichst zeitnah in die Hinweise zu den Erbschaftsteuer-Richtlinien integriert werden könnten.

An dieser Stelle soll nur auf zwei Fragen im Zusammenhang mit der Grundbesitzbewertung hingewiesen werden.

Bei der Bewertung bebauter Wohngrundstücke ist der nach einem typisierten Ertragswertverfahren ermittelte Wert um 20% zu erhöhen (§ 146 Abs. 5 BewG)²⁰⁶. Dies gilt nach dem Gesetzeswortlaut auch für Eigentumswohnungen (§ 146 Abs. 8 BewG). Im Interesse des Steuerpflichtigen sehen die Erbschaftsteuer-Richtlinien (entgegen dem Gesetzeswortlaut) allerdings vor, dass bei gewöhnlichen Eigentumswohnungen

²⁰²In diesem Sinn auch *Meincke* § 12 Anm. 2.

²⁰³*Meincke* § 12 Anm. 110 ff. – Zu der Frage, ob das Entgelt für die Übertragung der Nacherbenanwartschaft gegen ein Grundstück mit dessen gemeinen Wert oder dem Grundbesitzwert zu bewerten ist siehe jüngst FG Hessen EFG 1999, 1299 (Az. BFH II R 40/99).

²⁰⁴Siehe nur *Christoffel*, DB 1999, 551; *Eisele*, ZEV 1999, 369; *ders.* ZEV 2000, 96; *ders.* ZEV 2000, 139; *Hollender*, ZfIR 1999, 571 und 642; *Korezkij*, ZEV 1999, 262; *Salzmann*, DStR 1999, 345; *Stöckel*, DStZ 2000, 165.

²⁰⁵Zur Bewertung nach § 147 BewG: FinMin Baden Württemberg, Erlass vom 18.05.1998, 3 S 3014/13, DStR 1998, 1015. – Zur Ermittlung der Jahresmiete bei Grundstücksveränderungen innerhalb des Mietermittlungszeitraums: FinMin Baden-Württemberg, Erlass vom 09.07.1998, 3 – S 3014/5, DStR 1998, 1218. – Zur Bewertung von Grundstücken von Immobilien-Leasing-Fonds: FinMin Baden-Württemberg, Erlass vom 03.12.1998, 3 – S 3014/16, ZfIR 1999, 157. – Zur Anwendbarkeit der sog. doppelten Mindestwertlösung nach § 146 Abs. 6 BewG: FinMin Niedersachsen, Erlass vom 06.07.1999, S 3014 – 9 – 342, DB 1999, 1428; FinMin Saarland, Erlass vom 27.04.1999, B/5 – 130/99 – S 3014 b, ZEV 1999, 352; FinMin Baden-Württemberg, Erlass vom 27.11.1998, 3 – S 3014/19, DStR 1999, 27 = ZfIR 1999, 158. – Zur Ermittlung des Bedarfswerts von bebauten Grundstücken im sog. Mischverfahren: FinMin Baden-Württemberg, Erlass vom 27.11.1998, 3 S 3014/19, DStR 1999, 27; FinMin Schleswig-Holstein, Erlass vom 18.03.1999, VI 316 – S 3014 – 097, DStR 1999, 763; FinMin Hessen, Erlass vom 19.01.1999, S 3014b A – 4 – II B 41 (K), DStR 1999, 377 = ZfIR 1999, 407. – Zum Nachweis des niedrigeren Grundstückswerts durch Gutachten öffentlich bestellter Vermessungsingenieure: FinMin Baden-Württemberg, Erlass vom 07.06.1999, 3 – S 3014/15, BB 1999, 1481 = ZEV 1999, 267 = ZfIR 1999, 158 = DStR 1999, 1274; FinMin Niedersachsen, Erlass vom 25.05.1999, S 3014 – 9 34 2, DB 1999, 1241. – Zur Ermittlung des Anteils am Betriebswert bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen: Gleichlautender Erlass der Obersten Finanzbehörden der Länder vom 15.03.1999, BStBl. I 1999, 423 = DStR 1999, 1114.

²⁰⁶*Meincke* § 12 Anm. 118 ff.

¹⁹⁶Die Abzugsbeschränkung gilt auch für Erwerbsnebenkosten, FinMin Baden-Württemberg, Erlass vom 05.05.1999, 3 – S 3810/8, ZEV 1999, 267.

¹⁹⁷*Meincke* § 10 Anm. 57.

¹⁹⁸Diese Einschränkung ergibt sich wohl auch aus der Begründung zu dem ursprünglichen Gesetzesentwurf, wonach die Sonderbehandlung für „außerbetriebliche“, mit dem befreiten Betriebsvermögen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Schulden aufgehoben werden soll.

¹⁹⁹*Korn/Strahl*, NWB Fach 2 Seite 7217 (7238) (1999).

²⁰⁰Zur Bewertung des Nutzungsvorteils bei unverzinslichen und niedrig verzinslichen Darlehen siehe jüngst FinMin Baden-Württemberg, Erlass vom 20.01.2000, S 3104/6, DStR 2000, 204 = ZEV 2000, 102 und FinMin NRW, Erlass vom 14.02.2000, S 3811 – 15 – V A 2, DB 2000, 450 = FR 2000, 344.

²⁰¹Zur Bewertung von Kunstgegenständen *Meincke*, § 12 Anm. 21; *Boochs*, NWB Heft 50 (1999); *Heuer*, DStR 1999, 1389; *von Oertzen*, ZEV 1999, 422; Siehe dazu auch FG Münster EFG 1998, 680 (Az. II R 7/98) und FG München, DStRE 1999, 876 = ZEV 2000, 124 (LS).

in einer größeren Wohnanlage kein Zuschlag zu berücksichtigen ist (R 175 Abs. 1 Satz 3 und 4 ErbStR). Bei Reihensiedlungen, die zivilrechtlich in Form von Wohnungs- und Teileigentum aufgeteilt sind, dürfte der Zuschlag dagegen anzusetzen sein (R 175 Abs. 1 Satz 3 Fall 1 ErbStR, § 146 Abs. 5 und 8 BewG).

Bebauter Grundbesitz ist nach einem Ertragswertverfahren zu bewerten. Der Ertragswert bestimmt sich grundsätzlich nach dem 12,5fachen der vereinbarten (nicht der vereinnahmten) durchschnittlichen Jahresmiete²⁰⁷. Nach Auffassung der Finanzverwaltung wird bei der Vermietung an Angehörige (§ 15 AO) oder Arbeitnehmer anstelle der tatsächlich vereinbarten Miete „*stets*“ die übliche Miete zugrunde gelegt (§ 146 Abs. 3 Satz 1; R 171 ErbStR)²⁰⁸. Das gilt auch dann, wenn die tatsächlich vereinbarte Miete nur geringfügig von der üblichen Miete abweicht (R 171 Abs. 2 Satz 6 ErbStR). Dagegen bleibt es bei der Vermietung an sonstige (nicht in § 15 AO genannte) Personen auch dann bei der tatsächlich vereinbarten Miete, wenn diese von der üblichen Miete abweicht (R 171 Abs. 2 Satz 7 und 8 ErbStR).

Diese Richtlinienbestimmungen lassen sich mit den vergleichbaren Bewertungsvorschriften zum Erbbaurecht kaum vereinbaren. Der Wert des mit einem Erbbaurecht belasteten Grundstücks bestimmt sich nach dem 18,6fachen „*des nach den vertraglichen Bestimmungen im Besteuerungszeitpunkt zu zahlenden jährlichen Erbbauzinses*“ (§ 148 Abs. 1 Satz 1 BewG). Nach Auffassung der Finanzverwaltung kommt es insoweit „*stets*“ auf den vereinbarten Erbbauzins an (R 182 Abs. 2 Satz 2 ErbStR). Eine Angemessenheitsprüfung findet hier auch dann nicht statt, wenn der Erbbaurechtsvertrag zwischen Angehörigen abgeschlossen worden ist. Gleiches gilt in Fällen der Betriebsaufspaltung. Trotz der personellen Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen wird für die Bewertung der vertraglich vereinbarte Miet- oder Pachtzins zugrunde gelegt²⁰⁹.

Es erscheint demnach nicht sachgerecht, bei der Bewertung bebauter Grundstücke im Falle einer Vermietung an Angehörige oder Arbeitnehmer stets die übliche Miete zugrunde zu legen. Im Ertragsteuerrecht ist anerkannt, dass nicht jede Abweichung von dem, was unter Fremden üblich ist, der Anerkennung von Vertragsverhältnissen zwischen Angehörigen entgegensteht. Um die mit der Ermittlung der üblichen Miete (§ 146 Abs. 3 Satz 2 und 3 BewG; R 172 ErbStR) verbundenen Schwierigkeiten zu vermeiden, ist bei einer teilentgeltlichen Überlassung von Wohnraum im Einkommensteuerrecht ein Abzug der Werbungskosten in voller Höhe möglich, solange die vereinbarte Miete nur mindestens die Hälfte der üblichen Miete erreicht (§ 21 Abs. 2 Satz 2 EStG). Danach ist ein überschlägiger Vergleich der vereinbarten Miete mit der üblichen Miete ausreichend. Dieser Ansatz hat sich in der Praxis bewährt und sollte daher auch bei der Grundstücksbewertung zur Anwendung kommen.

Die derzeitigen Erbschaftsteuer-Richtlinien eröffnen umgekehrt große Gestaltungsspielräume, sofern der Grundbesitz nicht an Angehörige oder Arbeitnehmer vermietet wird.

²⁰⁷Nach dem Entwurf des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 sollte die Durchschnittsmiete künftig nicht mehr aus dem Durchschnitt der letzten drei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt, sondern aus der Durchschnittsmiete der letzten zwölf Monate abgeleitet werden.

²⁰⁸Meincke § 12 Anm. 121.

²⁰⁹aA Vorwald BB 1999, 1300 (1306 f.), ergänzend dazu Schiffler, BB 1999, 1743.

Durch eine Vermietung bebauter Grundstücke an Partner nichtehelicher Lebensgemeinschaften, Freunde und Bekannte kann der Ertragswert gezielt beeinflusst werden. Gleiches gilt bei der Nutzungsüberlassung bebauter Grundstücke durch Gesellschafter an eine Personengesellschaft (Sonderbetriebsvermögen)²¹⁰.

21. Erbbaurecht (§ 12 Abs. 3 ErbStG; § 148 BewG; R 181 ff. ErbStR)

Bei Grundstücken, die mit einem Erbbaurecht belastet sind, bilden das Grundstück und das Erbbaurecht je eine selbständige wirtschaftliche Einheit (R 181 Abs. 1 Satz 1 ErbStR). Nach der derzeitigen Regelung²¹¹ beträgt der Wert des mit dem Erbbaurecht belasteten Grundstücks das 18,6fache des nach den vertraglichen Bestimmungen jährlich zu entrichtenden Erbbauzinses (§ 148 Abs. 1 Satz 1 BewG; R 182 Abs. 1 Satz 1 ErbStR). Der Vervielfältiger ist dabei unabhängig von der Restlaufzeit des Erbbaurechts (R 182 Abs. 3 Satz 1 ErbStR)²¹². Die künftige Anpassung des Erbbauzinses aufgrund von Wertsicherungsklauseln (§ 9 Abs. 1 ErbbauVO) bleibt unberücksichtigt. Bei Bestehen eines Eigentümererbbaurechts oder bei der Bestellung eines Erbbaurechts zugunsten naher Angehöriger ohne Verpflichtung zur Zahlung eines Erbbauzinses²¹³ ist für das Grundstücks kein Wert (0 DM) anzusetzen (R 182 Abs. 2 Satz 5 ErbStR).

Die Ermittlung des Werts der Erbbaurechts beruht auf der Überlegung, dass die Summe aus dem Wert des belasteten Grundstücks und dem Wert des Erbbaurechts genauso hoch ist, wie der Wert des unbelasteten bebauten Grundstücks. Der Wert des Erbbaurechts ergibt sich demnach aus dem nach den allgemeinen Vorschriften zu ermittelnden Grundstückswert (§§ 146, 147 BewG) abzüglich des Wertes des belasteten Grundstücks (§ 148 Abs. 1 Satz 2 BewG; R 183 Abs. 1 ErbStR).

Die jetzige Regelung für die Bewertung von Erbbaurechten unter Zugrundelegung des gezahlten Erbbauzinses und eines einheitlichen Vervielfachers von 18,6 für die gesamte Laufzeit des Erbbaurechts führt insbesondere bei kurzen Restlaufzeiten zu nicht vertretbaren Bewertungsergebnissen. Eine Neuregelung ist daher seit langem geplant.

Nach dem Entwurf des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 sollten das Erbbaurecht und der Grund und Boden als zwei getrennte wirtschaftliche Einheiten bewertet werden. Dem Grundstückseigentümer sollte dabei der Wert des Grund und Bodens (bewertet mit 80 % des Bodenrichtwerts) und dem Erbbauberechtigten der Wert des Gebäudes (bewertet nach dem Ertragswertverfahren auf der Grundlage des 10fachen – nicht des 12,5fachen – Jahresmietwerts) zugerechnet wer-

²¹⁰Vgl. § 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG in Verbindung mit § 97 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 BewG; dazu R 115 Abs. 1 ErbStR.

²¹¹Dazu Meincke § 12 Anm. 123 ff.

²¹²Für die Grundsteuer erfolgt die Bewertung des Erbbaurechts laufzeitbezogen (§ 92 BewG).

²¹³Zu der Frage, wie die Einräumung eines Erbbaurechts schenkungsteuerlich zu behandeln ist, das ohne Erbbauzins oder gegen einen zu niedrigen Erbbauzins bestellt wurde, siehe FinMin Baden-Württemberg, Erlass vom 06.12.1999, S 3806/31, DB 1999, 2608 = DStR 2000, 247 = BB 2000, 449 = ZfIR 2000, 160 = ZEV 2000, 147 und FinMin Hessen, Schreiben vom 07.02.2000, S 3806 A – 18 – II B 41, ZNotP 2000, 195. – Zur Bewertung des entschädigungslosen Übergangs des Gebäudes nach Ablauf des Erbbaurechtsvertrages, FinMin Baden-Württemberg, Erlass vom 27.11.1998, 3 – S 3014/17, ZfIR 1999, 76.

den²¹⁴. In den Fällen, in denen die Laufzeit des Erbbaurechts weniger als 40 Jahre beträgt und das Gebäude nach Ablauf des Erbbaurechts entschädigungslos auf den Erbbaupflichteten übergeht, sollte der Gebäudewert nur noch anteilig (gestaffelt nach der Restdauer des Erbbaurechts) auf das Erbbaurecht entfallen.

Dieser Vorschlag hätte jedoch in vielen Fällen zu einer Überbewertung geführt. Der Bundesrat hatte daher vorgeschlagen, dass die Summe aus dem Wert des Erbbaurechts und des belasteten Grundstücks den Wert des nicht mit einem Erbbaurechten belasteten Grundstücks nicht übersteigen darf. Derzeit ist nicht abzusehen, ob und in welcher Form es zu einer Neuregelung der Bewertungsvorschriften für das Erbbaurecht kommen wird.

22. Betriebsvermögen (§ 12 Abs. 5 ErbStG; R 39 und 40 sowie R 114 ff. ErbStR)

Bei bilanzierenden Einzelunternehmen und Personengesellschaften besteht im Regelfall eine weitgehende Bestands- und Bewertungsidentität zwischen der Steuerbilanz und der für die Erbschaft- und Schenkungsteuer zu erstellenden Vermögensaufstellung (§ 12 Abs. 5 ErbStG)²¹⁵. Die für die Besteuerungspraxis wichtigste Ausnahme²¹⁶ von der grundsätzlichen Bestandsidentität betrifft Betriebsgrundstücke und damit zusammenhängende Schulden (R 114 Abs. 2 Satz 5 Nr. 2, 117 und 120 ErbStR)²¹⁷.

Abweichend von der ertragsteuerlichen Beurteilung (R 13 Abs. 4 bis 7 EStR) gilt ein Grundstück für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer insgesamt als Betriebsgrundstück, wenn es zu mehr als der Hälfte seines Wertes dem Gewerbebetrieb dient (§ 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG, § 99 Abs. 2 Satz 1 BewG, R 117 Abs. 1 Satz 1 ErbStR). Andernfalls (das Grundstück dient nur zur Hälfte seines Werts oder zu einem geringeren Teil dem Gewerbebetrieb) gehört das ganze Grundstück zum Grundvermögen (§ 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG, § 99 Abs. 2 Satz 2 BewG, R 117 Abs. 1 Satz 2 ErbStR).

Nach ständiger Auffassung der Finanzverwaltung gehört ein Grundstück, an dem neben dem Betriebsinhaber noch andere Personen beteiligt sind, stets in vollem Umfang zum Grundvermögen. Dies soll unabhängig davon gelten, in welchem Umfang das Grundstück einem Gewerbebetrieb der Beteilig-

ten dient (R 117 Abs. 2 ErbStR)²¹⁸. Damit entfällt für das Grundstück auch der Betriebsvermögensfreibetrag und der Bewertungsabschlag nach § 13a ErbStG (R 51 Abs. 2 Satz 5 und 6 ErbStR)²¹⁹. Der Frage kommt in der Praxis eine erhebliche Bedeutung zu, da viele Betriebsgrundstücke zivilrechtlich im Miteigentum des nicht unternehmerisch tätigen Ehegatten stehen.

Die Zurechnung mehrerer Wirtschaftsgüter zu einer wirtschaftlichen Einheit ist nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Wirtschaftsgüter zum Teil dem einen, zum Teil dem anderen Ehegatten gehören (§ 26 BewG). *Meincke* weist zu Recht darauf hin, dass kein Grund ersichtlich ist, warum diese allgemeine Zuordnungsregel im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht keine Anwendung finden soll. Ein Grundstück, das zu mehr als der Hälfte seines Wertes dem Betrieb dient, gehört damit auch dann insgesamt zum Betriebsvermögen, wenn es zivilrechtlich im Miteigentum des Nichtunternehmer-Ehegatten steht²²⁰. Auch der Gesetzgeber geht offensichtlich davon aus, dass in dieser Frage das letzte Wort noch nicht gesprochen ist. Andernfalls hätte es keine Veranlassung gegeben, im Entwurf des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 eine ausdrückliche gesetzliche Regelung in das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht im Sinne der Auffassung der Finanzverwaltung vorzusehen²²¹.

Solange eine verbindliche Klärung dieser Frage aussteht, ist in der Beratungspraxis darauf zu achten, dass der Betriebsinhaber zivilrechtlicher Alleineigentümer des Betriebsgrundstücks ist. Vor einer Übertragung des Unternehmens sollte der nicht unternehmerisch tätige Ehegatte daher das Betriebsgrundstück oder seinen Miteigentumsanteil daran auf den unternehmerisch tätigen Ehegatten zu Alleineigentum übertragen.

23. Stuttgarter Verfahren (§ 12 Abs. 5 ErbStG; R 96 ff. ErbStR)

Geschäftsanteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung²²² sind mit dem gemeinen Wert zu bewerten (§ 12 Abs. 1 ErbStG, § 11 Abs. 2 Satz 1 BewG). Dieser ist vorrangig aus

²¹⁴ *Stöckel*, NWB Nr. 49 vom 06.12.1999, S. 4549 (zu der geplanten Neuregelung durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 und dem alternativen Vorschlag der Bundesländer für eine Neufassung der Bewertungsvorschriften).

²¹⁵ Dazu *Eisele* ZEV 2000, 187. – Zu den Auswirkungen der durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 geänderten Bilanzierungsvorschriften auf die Bewertung des Betriebsvermögens von Einzelunternehmen und Personengesellschaften, insbesondere der Ermittlung des Stichtagswerts für Betriebsvermögen: FinMin. Baden-Württemberg, Erlass vom 23.08.1999, 3 – S 3730/8, ZEV 1999, 393 = NWB Fach 10 Seite 919 (1999) = GmbHR 1999, 1114 = DStR 1999, 1530 = DB 1999, 1832; siehe zu diesen Fragen auch *Weinmann*, ZEV 1999, 176. – Zur Behandlung von Steuererstattungsansprüchen und Steuerschulden in der Vermögensaufstellung für den Einheitswert des Betriebsvermögens: FinMin Baden-Württemberg, Erlass vom 27.11.1998, 3 – S 3224/11; SenFin Bremen, Erlass vom 28.01.1999, S 3224 – 130 – 81, Wpg. 1999, 341. – Dazu auch FG Köln EFG 1998, 677 (Az. BFH II R 15/98) (Zur Frage, ob Steuererstattungsansprüche bei der Erbschaftsteuer auch dann zu erfassen sind, wenn der Geltendmachung noch bestandskräftige Steuerbescheide entgegenstehen).

²¹⁶ Zu weiteren Durchbrechungen des Grundsatz der Bestandsidentität siehe R 114 Abs. 2 Satz 5 ErbStR.

²¹⁷ Kritisch dazu *Seer*, GmbHR 1999, 64 (66).

²¹⁸ FinMin Bayern, Erlass vom 22.04.1999, 34 – S 3812 – 21/53 – 18028; OFD München, Verfügung vom 04.05.1999, S 3812 – 16/4 St 353, DB 1999, 1142 = ZfIR 1999, 557; FinMin Baden-Württemberg, Erlass vom 19.07.1999, 3 – S 3821/22, BB 1999, 1802; FinMin Hessen, Erlass vom 24.06.1999, S 3812 A – 10 – II B 41, DStR 1999, 1231 = ZEV 1999, 312; FinSen Berlin, Erlass vom 08.06.1999, III B 15 – S 3812a 1/98, DB 1999, 1479 (mit krit. Anm. *Daragan* DB 1999, 2140); OFD Saarbrücken, Verfügung vom 28.04.1999, S – 3014 – 20 – St 262, ZEV 1999, 352.

²¹⁹ Zumindest im Hinblick auf den Miteigentumsanteil des unternehmerisch tätigen Ehegatten hält die Finanzverwaltung es offenbar nicht für ausgeschlossen, dass begünstigtes Betriebsvermögen im Sinne von § 13a ErbStG vorliegt (vgl. R 51 Abs. 2 Satz 6 ErbStR „Dies gilt gegebenenfalls, ...(...)“).

²²⁰ In diesem Sinn auch *Meincke* § 12 Anm. 140 und § 13a Anm. 18a.

²²¹ Nach dem Gesetzesentwurf sollte § 12 Abs. 5 Satz 2 um folgenden Halbsatz ergänzt werden: „§ 26 BewG findet keine Anwendung“.

²²² Zur Bewertung von Anteilen einer Beteiligungsgesellschaft nach dem Stuttgarter Verfahren siehe jüngst BFH DStR 2000, 773 = DStRE 2000, 539 (LS) (Keine Ausdehnung des Verfahrens getrennter Wertermittlung nach R 103 Abs. 4 Satz 1 ErbStR auf andere Fallgruppen). – Zur Bewertung von Aktien siehe FinMin Schleswig-Holstein, Erlass vom 15.02.2000, VI 316 – S 3263 – 077, DStR 2000, 429 = ZEV 2000, 194 (Ableitung des gemeinen Werts von Stammaktien aus dem Börsenkurs von Vorzugsaktien und umgekehrt). Zur Ableitung des gemeinen Werts von Stammaktien aus dem Börsenkurs von Vorzugsaktien und umgekehrt (R 95 Abs. 5 ErbStR) siehe FinMin Baden-Württemberg, Erlass vom 19.04.2000, S 3263/2, DStR 2000, 822 = DB 2000, 901.

Verkäufen abzuleiten, die nicht länger als ein Jahr vor dem Bewertungsstichtag zurückliegen (§ 11 Abs. 2 Satz 2 BewG)²²³. In der Praxis muss der gemeine Wert daher im Regelfall geschätzt werden. Die Schätzung erfolgt nach dem sog. Stuttgarter Verfahren (R 96 ff. ErbStR)²²⁴. Im Zusammenhang mit dem Erlass der Erbschaftsteuer-Richtlinien hat die Finanzverwaltung das Stuttgarter Verfahren im Vergleich zu den Vermögenssteuer-Richtlinien inhaltlich in einigen Punkten geändert²²⁵.

Bei der Ermittlung des Ertragshundertsatzes wird der Durchschnittsertrag nicht mehr nach dem arithmetischen Mittel der letzten drei Jahre, sondern aus einem gewichteten Mittel errechnet (R 99 Abs. 3 ErbStR: das letzte Jahr zählt dreifach, das vorletzte Jahr zweifach und das vorvorletzte Jahr einfach)²²⁶. Bei der Gestaltung einer Unternehmensübertragung sollte daher versucht werden, den Gewinn des letzten Geschäftsjahres durch gezielte Bilanzierungsmaßnahmen, das Vorziehen von Betriebsausgaben oder Gewinnausschüttungen möglichst gering zu halten.

Das Betriebsergebnis des laufenden Jahres soll bei der Ermittlung des Jahresertrages unberücksichtigt bleiben, was mit dem Stichtagsprinzip (§ 11 ErbStG) kaum vereinbar erscheint. Bei der Ermittlung des Vermögenswerts sollen dagegen auch nach Auffassung der Finanzverwaltung Gewinne und Verluste des laufenden Geschäftsjahres berücksichtigt werden (R 98 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 ErbStR).

Der bisher vorgesehene Abschlag von 15 % vom Durchschnittsertrag zur Abgeltung aller Unwägbarkeiten ist nicht in die Erbschaftsteuer-Richtlinien übernommen worden (so bisher Abschnitt 7 Abs. 3 Satz 2 VStR 1995).

Um so größere Bedeutung erlangt der Hinweis von *Meincke*, dass sich die Rechtsprechung nicht auf die formelle Überprüfung der von der Finanzverwaltung entwickelten Bewertungsmethode beschränken darf²²⁷. Der Tatrichter muss sich vielmehr eine eigene Überzeugung davon verschaffen, ob der nach dem Stuttgarter Verfahren ermittelte Wert im konkreten Einzelfall dem gemeinen Wert der Unternehmensanteile entspricht. Denn bei dem Stuttgarter Verfahren handelt es sich nur um eine Schätzungsmethode, um den gemeinen Wert von Geschäftsanteilen zu ermitteln.

Aufgrund der Bewertungsunterschiede zur Personengesellschaft empfiehlt sich insbesondere bei ertragstarken Gesellschaften mit beschränkter Haftung vor einer Anteilsübertragung ein Rechtsformwechsel in eine GmbH & Co. KG. Die ertragsteuerliche Rückwirkung der Umwandlung gilt nicht für die auch für die Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer (R 34 ErbStR)²²⁸. Die Frage, welche Gesellschaftsanteile Gegenstand einer unentgeltlichen Zuwendung sind, beurteilt sich ausschließlich nach den tatsächlichen Verhältnissen zum Zeitpunkt der Steuerentstehung.

²²³ Verkäufe, die länger zurückliegen oder nach dem Stichtag erfolgen können nicht berücksichtigt werden. Zum Stichtagsprinzip siehe jüngst BFH BFH/NV 2000, 320.

²²⁴ Zu den Auswirkungen der geänderten Bilanzierungsvorschriften auf das Stuttgarter Verfahren in den Übergangsfällen: FinMin. Baden-Württemberg, Erlass vom 23.08.1999, 3 – S 3730/8, ZEV 1999, 394 = GmbHR 1999, 1114 = DStR 1999, 1531.

²²⁵ *Meincke* § 12 Anm. 42 ff. und *Eggers*, StuB 1999, 127 ff.; *Pach-Hanssenheimb*, GmbHR 1999, 1020.

²²⁶ *Meincke* § 12 Anm. 54.

²²⁷ *Meincke* § 12 Anm. 43 ff. mit Hinweisen auf die abweichende Auffassung des Bundesfinanzhofs.

²²⁸ Zustimmung *Meincke* § 11 Anm. 7.

24. Ehebedingte Zuwendung des selbstgenutzten Familienheim (§ 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG; R 43 ErbStR)

Zuwendungen unter Ehegatten sind schenkungsteuerpflichtig, was von *Meincke* auch in der Neuauflage engagiert kritisiert wird²²⁹. Der Gesetzgeber hat auf die Änderung der Rechtsprechung im Hinblick auf unbenannte Zuwendungen mit der Schaffung eines neuen Freibetrages reagiert, diesen jedoch gegenständlich auf das selbstgenutzte Familienheim im Inland genutzte. Nach der Gesetzesbegründung sollen damit zumindest Zuwendungen, die den „engeren Kern der ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft“ berühren von der Schenkungsteuer freigestellt werden²³⁰.

Der Befreiungstatbestand²³¹ gilt nur für Zuwendungen unter Lebenden, nicht auch für den Erwerb von Todes wegen. Die Befreiung gilt unabhängig vom Güterstand der Ehegatten und ist wertmäßig nicht begrenzt (R 43 Abs. 2 Satz 2 und 3 ErbStR). Anders als bei der Eigenheimzulage (§ 6 Abs. 1 EigZuLG)²³² tritt mit der Zuwendung des Familienwohnheims an den anderen Ehegatten kein Objektverbrauch ein (R 43 Abs. 2 Satz 4 und 5 ErbStR).

Die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung ist nach dem Gesetzeswortlaut nicht davon abhängig, dass der Erwerber die Zuwendung während eines bestimmten Zeitraums nicht weiterveräußert (R 43 Abs. 2 Satz 7 und 8 ErbStR)²³³. Auch aus dem Begriff des Familienwohnheims lässt sich nicht ableiten, dass die Selbstnutzung des Objekts über den Zuwendungszeitpunkt hinaus andauern muss²³⁴.

Die Finanzverwaltung schließt aus dem Begriff des Familienwohnheims, dass eine Zuwendung von Ferien- und Wochenendwohnungen nicht begünstigt ist (R 43 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 1998). Eine gesetzliche Grundlage dafür ist jedoch nicht ersichtlich (siehe demgegenüber § 2 Abs. 1 Satz 2 EigZuLG²³⁵). Im Hinblick auf die europarechtlichen Grundfreiheiten erscheint auch fraglich, ob der Gesetzgeber die Zuwendung von zu eigenen Wohnzwecken genutzten Häusern bzw. Eigentumswohnungen, die im europäischen Ausland belegen sind, aus dem Befreiungstatbestand ausklammern durfte.

²²⁹ *Meincke* § 7 Anm. 83a ff.; ferner *ders.*, in *Birk (Hrsg.)*, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG Band 22, Köln 1999, S. 39 (49 f). Dazu auch FG Düsseldorf, DStRE 2000, 483 (Az. BFH II R 42/99) (Vermögensumschichtungen unter Ehegatten sind nicht stets als unbenannte Zuwendung steuerfrei).

²³⁰ Begünstigt ist nicht nur die Übertragung des Allein- oder Miteigentums an einem dem Ehegatten bereits gehörenden Grundstück, sondern auch wirtschaftlich vergleichbare Vorgänge wie die Tilgung gemeinsamer Finanzierungsdarlehen oder eine mittelbare Grundstücksschenkung; im einzelnen R 43 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis 5 ErbStR.

²³¹ Zur Steuerbefreiung für Hausratsgegenstände (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) siehe *Jülicher*, ZEV 2000, 94.

²³² Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen der Förderung nach dem Eigenheimzulagegesetz und der sachlichen Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG hat jüngst *Handzik*, DStZ 1999, 416 dargestellt.

²³³ Dies ergibt sich auch aus einem Umkehrschluss zu den ausdrücklichen Tatbeständen betreffend eine Nachversteuerung in §§ 13a Abs. 5 und 19a Abs. 5 ErbStG.

²³⁴ aA wohl FG Rheinland-Pfalz ZEV 1999, 244 = EFG 1999, 619; offen *Meincke* § 13 Anm. 25 aE.

²³⁵ Dazu Tz. 17 des BMF-Schreibens vom 10.02.1998, BStBl. I 1998, 190 = Sonderbeilage Nr. 4 zu MittBayNot 1998, betreffend Zweifelsfragen zum Eigenheimzulagegesetz und zum Vorkostenabzug bei einer nach dem Eigenheimzulagegesetz begünstigten Wohnung (§ 10i EStG).

Die Frage, inwieweit ein häusliches Arbeitszimmer der Nutzung zu Wohnzwecken zuzurechnen ist, wird je nach Sachzusammenhang unterschiedlich beurteilt. Für die Steuerfreiheit der Zuwendung eines Familienwohnheims zwischen Ehegatten ist ein Arbeitszimmer steuerunschädlich (R 43 Abs. 1 Satz 4 ErbStR). Bei der Bewertung bebauter Grundstücke wird gleichfalls davon ausgegangen, dass eine Nutzung zu Wohnzwecken ein Arbeitszimmer umfasst (R 175 Abs. 3 Satz 4 ErbStR). Bei der Eigenheimzulage führt ein Arbeitszimmer dagegen zu einer anteiligen Kürzung der Bemessungsgrundlage, da insoweit von einer gewerblichen bzw. beruflichen Nutzung ausgegangen wird (§ 8 Satz 3 EigZuLG²³⁶).

Auch im Übrigen steht eine teilweise Nutzung des Familienwohnheims zu anderen als zu Wohnzwecken (zum Beispiel eine Arztpraxis oder Kanzlei im Haus) der Anwendung des Befreiungstatbestandes nicht entgegen, sofern die Wohnnutzung insgesamt überwiegt (R 43 Abs. 1 Satz 5 ErbStR). Steuerunschädlich ist ferner die unentgeltliche Überlassung von Wohnräumen an andere Familienangehörige oder Verwandte (R 43 Abs. 1 Satz 3 und 7 ErbStR). Dagegen ist eine Fremdvermietung nach Auffassung der Finanzverwaltung selbst dann insgesamt befreiungsschädlich, wenn sie nur einen (untergeordneten) Teil des Familienheims betrifft (R 43 Abs. 1 Satz 6 ErbStR)²³⁷. Die tatsächliche Nutzung für eigene Wohnzwecke muss danach das gesamte Zuwendungsobjekt umfassen.

Richtigerweise sollte man eine Fremdvermietung von untergeordneter Bedeutung in gleicher Weise wie die Nutzung für eigene berufliche oder gewerbliche Zwecke für steuerunschädlich erachten, sofern die Eigenart als Familienwohnheim dadurch nicht beeinträchtigt wird. Zumindest aber sollte die Steuerschädlichkeit auf den vermieteten Teil beschränkt und nicht auch auf den selbstgenutzten Wohnteil erstreckt werden²³⁸. Die Aufteilung von einheitlichen Gebäuden in verschiedene Nutzungs- und Funktionszusammenhänge ist im Steuerrecht auch sonst anerkannt. In gleicher Weise sollte im vorliegenden Zusammenhang davon ausgegangen werden, dass es sich bei dem selbstgenutzten und dem fremdvermieteten Wohnungsteil um verschiedene wirtschaftliche Einheiten handelt²³⁹.

Angesichts der ungeklärten Rechtslage sollte das Familienwohnheim in der Praxis vor einer Fremdvermietung gegebenenfalls in Wohnungs- und / oder Teileigentum aufgeteilt werden, damit die Steuerbefreiung zumindest für den selbstgenutzten Wohnteil sicher gestellt ist.

25. Sachliche Befreiung des Rückfalls geschenkter Vermögens (§ 13 Abs. 1 Nr. 10; R 45 ErbStR 1998)

Der Rückfall von Vermögensgegenständen, die Eltern ihren Abkömmlingen zugewandt hatten, ist steuerfrei (§ 13 Abs. 1

Nr. 10 ErbStG; R 45 Abs. 1 Satz 1 ErbStR). Die Steuerbefreiung findet nur beim Rückwerb von Todes wegen, nicht auch bei Rückschenkungen Anwendung (R 45 Abs. 1 Satz 2 ErbStR). Die Rückübertragung von Geschenken unter Lebenden ist nur dann steuerfrei, wenn sie aufgrund eines gesetzlichen oder vertraglichen Rückforderungsrechts erfolgt (§ 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG²⁴⁰). In diesem Fall erlischt die Steuer für die ursprüngliche Schenkung mit Wirkung für die Vergangenheit. Dagegen kommt es beim Rückfall von Todes wegen zu keiner Korrektur der ursprünglichen Schenkungsteuer; lediglich der Rückfall selbst ist steuerfrei. *Meincke* weist darauf hin, dass der Anwendungsbereich der Vorschrift stark eingeschränkt ist. Aus rechtspolitischer Sicht sollte jede Doppelbesteuerung von geschenktem Vermögen aus Anlass einer Hin- und Rückgabe vermieden werden²⁴¹. Dies würde auch der Behandlung vergleichbarer Vorgänge im Zusammenhang mit anderen Verkehrssteuern entsprechen. Bei der Grunderwerbsteuer wird in derartigen Fällen auf Antrag beispielsweise keine Steuer für den Rückwerb festgesetzt und die Steuerfestsetzung für den ursprünglichen Erwerbsvorgang wieder aufgehoben (§ 16 Abs. 2 GrErbStG)²⁴².

Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist die Identität des zugewendeten mit dem zurückfallenden Vermögensgegenstand (R 45 Abs. 2 ErbStR). Surrogate und sonstige Ersatzgegenstände sind von der Steuerbefreiung nicht erfasst. Die aus dem zugewendeten Vermögensgegenstand gezogenen Früchte sind gleichfalls nicht steuerbefreit (R 45 Abs. 2 Satz 6 ErbStR). Der mit einer Gesellschaftsbeteiligung verbundene Gewinn ist beim Rückfall demnach selbst dann steuerpflichtig, wenn eine Ausschüttung aufgrund gesetzlicher oder gesellschaftsvertraglicher Regelungen nicht möglich war²⁴³.

Auf die Identität zwischen den zugewandten und den zurückfallenden Vermögensgegenständen soll es nur dann nicht ankommen, wenn die Gegenstände bei objektiver Betrachtung art- und funktionsgleich sind (R 45 Abs. 2 Satz 3 ErbStR). Art- und Funktionsgleichheit soll nach Auffassung der Finanzverwaltung aber beispielsweise nicht vorliegen, wenn der Vater dem Sohn Aktien der A-AG schenkt, der Sohn dafür Aktien der B-AG erwirbt und der Vater nunmehr die Aktien der B-AG erbt²⁴⁴.

Angesichts der außerordentlich restriktiven Auslegung der Befreiungsvorschrift durch die Rechtsprechung und die Finanz-

²³⁶Dazu Tz. 61 des BMF-Schreibens vom 10.02.1998, BStBl. I 1998, 190 = Sonderbeilage Nr. 4 zu MittBayNot 1998, betreffend Zweifelsfragen zum Eigenheimzulagengesetz und zum Vorkostenabzug bei einer nach dem Eigenheimzulagengesetz begünstigten Wohnung (§ 10i EStG).

²³⁷Ebenso jüngst das FG Rheinland-Pfalz ZEV 1999, 244 = EFG 1999, 619 (Keine Steuerbefreiung, wenn bei einer Gesamtnutzfläche des Familienwohnheims von 457 qm eine Wohnung mit 64 qm fremdvermietet wird).

²³⁸So im Ergebnis jüngst *Tiedtke/Wälzholz*, ZEV 2000, 19.

²³⁹*Meincke* § 13 Anm. 20 lässt offen, ob er sich der Auffassung der Finanzverwaltung anschließt.

²⁴⁰Zu § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG siehe FG München DStRE 1999, 234 (Die Aufhebung einer vollzogenen Grundstücksschenkung stellt eine der Schenkungsteuer unterliegende freigiebige Zuwendung dar, sofern der Empfänger keinen Rechtsanspruch auf Rückübertragung hat.) und das Verfahren Az. II R 62/97 (zu FG Düsseldorf vom 13.12.1995, 4 K 3779/92 Erb (Aufhebung des Schenkungsteuerbescheids wegen vertraglicher Verpflichtung des Beschenkten gegenüber dem Nacherben zur Rückgabe des von dem Vorerben erhaltenen Geldbetrags).

²⁴¹*Meincke* § 13 Anm. 33.

²⁴²Zu § 16 GrErbStG ausführlich *Schuhmann*, ZfIR 1999, 503 (507).

²⁴³Kritisch *Meincke* § 13 Anm. 34 f; ferner *Ebeling*, NJW 1999, 1087 (1088). – Das Bundesverfassungsgericht hat es ausdrücklich gebilligt, dass die sachliche Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG nur die ursprüngliche Zuwendung umfaßt, und sich nicht auch auf Surrogate, Früchte oder nicht in der wirtschaftlichen Entwicklung begründete Wertsteigerungen erstreckt, BVerfG BVerfGE 97, 1 = NJW 1998, 743 (Zurückweisung der Verfassungsbeschwerde gegen das Urteil des BFH vom 22.06.1994, BStBl. II 1994, 759 = DStR 1994, 1376 = BB 1994, 1692 = ZEV 1994, 322 = DB 1994, 2066). Der Beschluss des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 28.10.1997, 1 BvR 1644/94 wird bei *Meincke* § 13 Anm. 33 ff. nicht zitiert.

²⁴⁴Beispiel nach *Halaczinsky*, NWB Fach 10, Seite 879 (893) (1999).

verwaltung, sollte in Schenkungs- oder Übergabeverträge stets ein Rückforderungsrecht für den Fall des Vorversterbens des Erwerbers aufgenommen werden²⁴⁵! Damit ist im Falle der Rückübertragung nicht nur der Rückerwerb steuerfrei, sondern es entfällt zugleich die Steuer für die ursprüngliche Zuwendung. Die vom Bundesverfassungsgericht als „*Rechtswohltat*“ bezeichnete Steuerbefreiung für den Rückfall von Todes erscheint unter diesen Umständen entbehrlich²⁴⁶.

26. Begünstigung von Betriebsvermögen (§ 13a ErbStG; R 51 ff. ErbStR)

Die durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts²⁴⁷ unterstützte Begünstigung von Betriebsvermögen wird von *Meincke* sowohl vom Grundsatz her als auch in den Details kritisch beurteilt. In der einseitigen Begünstigung bestimmter Gruppen auf Kosten anderer sieht *Meincke* einen Verstoß gegen den Grundsatz der Belastungsgleichheit²⁴⁸.

Aufgrund der Bindung der Vermögenswerte im Unternehmen wird von anderer Seite immer wieder eine gänzliche Freistellung des Betriebsvermögens gefordert; zumindest sei die Steuer solange zu stunden wie der Erwerber das Unternehmen fortführe. Von einer solchen Förderung der Übernahme unternehmerischen Risiken im Wege der Unternehmensnachfolge hat der Gesetzgeber (bislang) jedoch abgesehen.

Aufgrund der „*weitgehende(n) Durchlässigkeit*“ zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen hält *Meincke* die steuerliche Entlastung des Betriebsvermögens für nicht sachgerecht. Die Kritik an den dadurch eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten lässt jedoch außer Betracht, dass die Nutzung der erbschaftsteuerlichen Vorteile vom Steuerpflichtigen durch den Nachteil der ertragsteuerlichen Verstrickung erkauft wird. Die geänderten ertragsteuerlichen Rahmenbedingungen machen im Übrigen einen Wechsel zwischen beiden Vermögensarten wirtschaftlich zunehmend unmöglich (§§ 6 Abs. 5 Satz 3 und 16 Abs. 3 Satz 2 EStG).

In der derzeitigen Besteuerung von Betriebsvermögen ist somit durchaus ein sachgerechter Ausgleich zwischen dem Gedanken der Belastungsgerechtigkeit und der besonderen Sozialbindung unternehmerisch gebundenen Vermögens zu sehen. In Österreich ist zum Jahresbeginn eine vergleichbare Regelung eingeführt worden, die der Unterstützung von rechtzeitigen Unternehmensübergaben dienen soll (§ 15a ÖErbStG)²⁴⁹.

²⁴⁵*Meincke* § 13 Anm. 33 aE weist gleichfalls darauf hin, dass sich die tatbestandlichen Beschränkungen der Freistellung in § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG durch die Vereinbarung einer entsprechenden Widerrufsklausel jederzeit vermeiden lassen.

²⁴⁶BVerfGE 97, 1 (8).

²⁴⁷BVerfGE 93, 165 (175 f).

²⁴⁸*Meincke* § 13a Anm. 3; weitergehend *Seer*, in *Birk (Hrsg.)*, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG Band 22, Köln 1999, S. 191 ff; kritisch auch *Spitzbart*, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht – Geltendes Recht und Reformvorschläge, Berlin 2000, S. 28 ff.

²⁴⁹Der durch Artikel IX Ziffer 4. des österreichischen Steuerreformgesetz 2000 (öBGBI. I 1999, 831 – Nr. 106) neu eingefügte § 15a öErbStG orientiert sich weitgehend an § 13a des deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes. Für den Erwerb von begünstigtem Betriebsvermögen wird ein Freibetrag von bis zu 5 Mio. ÖS gewährt. Der Freibetrag wird indes nur gewährt, wenn der Veräußerer das 55. Lebensjahr vollendet oder aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen. Dazu *Fraberger*, Unternehmen steueroptimal schenken und vererben. Gestaltungen nach der Steuerreform 2000, Wien 2000.

a) Inanspruchnahme des Freibetrags

Der Erwerb von Betriebsvermögen wird durch die Gewährung eines zusätzlichen Freibetrages in Höhe von 500.000 DM begünstigt (§ 13a Abs. 1 ErbStG). Der Freibetrag kann aber nicht von allen Erwerbern begünstigten Vermögens in Anspruch genommen werden.

Beim Erwerb von Todes wegen steht der Freibetrag mehreren Erwerber anteilig zu, sofern der Erblasser nicht eine andere Aufteilung schriftlich festgelegt hat (§ 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG; R 57 Abs. 5 ErbStR). Die Aufteilung des Freibetrags muss dabei nicht in einem Testament erfolgen. *Meincke* weist auf die Möglichkeit hin, den Freibetrag unmittelbar in einem notariellen Testament zwischen den Erwerbern zu verteilen²⁵⁰. Damit kann ein Gleichlauf zwischen erbrechtlicher und erbschaftsteuerlicher Gestaltung erreicht werden. Da durch die verbindliche Aufteilungsanordnung bei einer (unerwarteten) Änderung der persönlichen oder wirtschaftlichen Situation eine abweichende Zuordnung im Wege der Auslegung unmöglich gemacht wird (siehe zum Beispiel R 57 Abs. 5 Satz 5 ErbStR) sollte von dieser Möglichkeit jedoch nur im Einzelfall Gebrauch gemacht werden.

Beim Erwerb im Wege der vorweggenommenen Erbfolge²⁵¹ muss der Schenker unwiderruflich erklären, dass er für diese Schenkung den Freibetrag in Anspruch nimmt (§ 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG; R 58 Abs. 1 ErbStR). Eine anteilige Verfügung über den Freibetrag ist auch dann ausgeschlossen, wenn der Steuerwert des zugewendeten Vermögens geringer als 500.000 DM ist (R 58 Abs. 2 ErbStR). In diesem Fall bleibt ein Teil des Freibetrages ungenutzt, da bei jeder Inanspruchnahme des Freibetrages ein Vollverbrauch fingiert wird. Erst zehn Jahre nach dem begünstigten Erwerb steht der Freibetrag für weiteres von derselben Person anfallendes begünstigtes Vermögen erneut zur Verfügung. Bis zu diesem Zeitpunkt kann für weiteres nach dem Erwerb von derselben Person anfallendes begünstigtes Vermögen ein Freibetrag weder vom bereits Bedachten noch von anderen Erwerbern in Anspruch genommen werden (§ 13 Abs. 1 Satz 2 ErbStG).

Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll es sich bei der Erklärung des Schenkers zur Inanspruchnahme des Freibetrags um eine einseitige höchstpersönliche Erklärung handeln, die schriftlich zu erfolgen habe (R 58 Abs. 1 Satz 3 und 4 ErbStR). *Meincke* weist zu Recht darauf hin, dass sich dies dem Gesetzeswortlaut nicht entnehmen lässt²⁵². In der Praxis stellt sich insbesondere die Frage, ob die Erklärung über die Inanspruchnahme des Betriebsvermögensfreibetrags nach dem Tod des Schenkers von dessen Erben noch nachgeholt werden kann. Der Erbe tritt als Gesamtrechtsnachfolger in materiell- und verfahrensrechtlicher Hinsicht vollständig in die Position des verstorbenen Steuerpflichtigen ein (vgl. § 45 AO), so dass er die Freibetragserklärung gegenüber dem Finanzamt abgeben kann²⁵³. Die Finanzverwaltung will in diesen Fällen den Freibetrag zumindest aus Billigkeitsgründen gewähren (H 58 ErbStR). Soweit das Finanzamt die Inan-

²⁵⁰*Meincke* § 13a Anm. 9.

²⁵¹Kritisch zur Beschränkung auf Fälle der vorweggenommenen Erbfolge, *Meincke* § 13a Anm. 5 und 10. Im Rahmen des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 sollten in § 13a Abs. 1 Nr. 2 die Worte „*vorweggenommene Erbfolge*“ durch „*Schenkung unter Lebenden*“ ersetzt werden (Vgl. bereits jetzt R 56 Abs. 2 ErbStR).

²⁵²*Meincke* § 13a Anm. 10.

²⁵³FG Nürnberg EFG 2000, 27 = DStRE 2000, 140 (Az. BFH II R 53/99); aA FG Rheinland Pfalz, DStRE 1997, 521.

spruchnahme im Einzelfall verweigert, sollte im Hinblick auf eine bevorstehende Entscheidung des Bundesfinanzhofs darauf geachtet werden, dass der Schenkungsteuerbescheid nicht bestandskräftig wird. Im Zusammenhang mit der Durchführung einer Unternehmensnachfolge sollte stets sorgfältig geprüft werden, ob eine Abgabe der – unwiderruflichen – Freibetragsklärung durch den Schenker zweckmäßig ist. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, ob und inwieweit der Freibetrag im Falle seiner Inanspruchnahme überhaupt wirksam werden kann²⁵⁴. Nimmt der Schenker den Freibetrag in Anspruch, sollte er zugleich eine Mitteilung des Finanzamts über dessen Verbrauch beantragen (R 59 Abs. 1 Satz 5 ErbStR).

Wird im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge begünstigtes Betriebsvermögen (ausnahmsweise) auf mehrere Erwerber übertragen werden, sollten die Übertragungen im Hinblick auf die Zehnjahres-Sperrfrist zeitgleich ausgeführt werden (§§ 13a Abs. 1 Satz 2, 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG; R 59 ErbStR). Andernfalls wird nur der Freibetragsanteil für den früheren Erwerb steuerlich wirksam; der auf die spätere Zuwendung entfallende Freibetrag geht verloren (R 58 Abs. 2 ErbStR).

b) Anteile an Personengesellschaften

Bei der Übertragung von Anteilen an einer Personengesellschaft bestehen erhebliche steuerliche Risiken, wenn sich der Veräußerer Rückforderungsrechte vorbehält.

Eine Schenkung ist schenkungsteuerrechtlich unabhängig vom Umfang vereinbarter Rückforderungsrechte als vollzogen anzusehen und lässt die Schenkungsteuerschuld entstehen. Das gilt selbst bei einem freiem Widerrufsvorbehalt²⁵⁵. Die Zuwendung eines Anteils an einer Personengesellschaft unterliegt danach auch dann in vollem Umfang der Schenkungsteuer, wenn der Erwerber (etwa aufgrund des Widerrufsvorbehalts) ertragsteuerlich nicht als Mitunternehmer anerkannt wird²⁵⁶.

Für die Ermittlung der schenkungsteuerlichen Bemessungsgrundlage wird dagegen (anders als für die Frage nach der Ausführung der Schenkung) an das Ertragsteuerrecht angeknüpft. Die Anteile an einer Personengesellschaft werden nur dann nach Betriebsvermögensgrundsätzen bewertet (§ 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG, § 109 Abs. 1 und 2 BewG) und die Vergünstigungen für Betriebsvermögen (§§ 13a Abs. 4 Nr. 1, 19a Abs. 2 Nr. 1 ErbStG) nur dann gewährt, wenn die Mitunternehmerschaft einkommensteuerrechtlich anerkannt wird.

Die Übertragung eines Anteils an einer Personengesellschaft unter freiem Widerrufsvorbehalt gilt daher als Zuwendung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (R 51 Abs. 1 Satz 2 und H 51 Abs. 1 Sätze 1 bis 4 ErbStR). Damit finden auch die Grundsätze zur gemischten Schenkung zur Anwendung, so dass mit übertragene Verbindlichkeiten nur eingeschränkt abzugsfähig sind (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG).

²⁵⁴Dazu *Meincke* § 13a Anm. 11.

²⁵⁵*Meincke* § 7 Anm. 53 ff. und § 9 Anm. 40. – Anders wird der zivilrechtliche Begriff der Schenkung beispielsweise in Art. 894 des französischen Code Civil bestimmt („*La donation entre vifs est un acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée, en faveur du donataire qui l'accepte.*“).

²⁵⁶Dazu jüngst ausführlich Jülicher DStR 1998, 1977.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll aber auch die Übertragung eines Personengesellschaftsanteils unter Nießbrauchsvorbehalt als Zuwendung der anteiligen Wirtschaftsgüter zu bewerten sein. Die Vereinbarung eines Vorbehaltsnießbrauchs, etwa zur Altersversorgung, wäre danach in wirtschaftlich sinnvoller Weise kaum mehr möglich. Dies kann nicht überzeugen²⁵⁷. Der Erwerber ist ertragsteuerlich auch dann als Mitunternehmer anzusehen, wenn sich der Übergeber bei der Zuwendung den Nießbrauch vorbehält²⁵⁸. Dies muss insbesondere dann gelten, wenn der Nießbrauch sich nicht auf alle ordentlichen und außerordentlichen Gewinne erstreckt.

c) Betriebsgrundstücke

Grundstücke, die nicht zu mehr als der Hälfte ihres Wertes einem Gewerbebetrieb dienen, gelten für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht als Betriebsvermögen (§ 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG, § 99 Abs. 2 Satz 1 BewG, R 51 Abs. 2 ErbStR). Ertragsteuerlich können diese Grundstücke aber eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen. Die Vergünstigungen für Betriebsvermögen werden aber nur dann gewährt, wenn der gesamte Betrieb einschließlich aller wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen wird (R 51 Abs. 3 Satz 4 ErbStR)²⁵⁹. Die Zurückbehaltung des betrieblich genutzten Grundstücks würde im Übrigen zu einem ertragsteuerlichen Entnahmegewinn führen.

In diesem Fällen kann sich empfehlen, das Grundstück in Wohnungs- und Teileigentum aufzuteilen. Die Vergünstigungen für Betriebsvermögen können dann nicht nur für den Betrieb, sondern auch für den betrieblich genutzten Grundstücksteil in Anspruch genommen werden (§ 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG). Der privat genutzte Grundstücksteil muss dagegen nicht mit übertragen werden.

d) GmbH & Co. GbR mbH

Die gewerblich geprägte Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) ist in der Praxis ein beliebtes Gestaltungsinstrument zur Nutzung der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Vorteile für Betriebsvermögen (§§ 13a Abs. 4 Nr. 1, 19a Abs. 2 Nr. 1 EStG)²⁶⁰. Insbesondere Grundbesitz wurde (und wird) vor einer Übertragung oftmals in entsprechende Grundstücksgesellschaften eingebracht²⁶¹. Bei belastetem Grundbesitz ergab sich der zusätzliche Vorteil, dass mit übertragene Verbindlichkeiten – anders als bei einer Direktübertragung von Grundbesitz – die Bereicherung des Erwerbers in vollem Umfang mindern (§ 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG).

Die Verwaltung des Grundbesitzes erfolgte in der Regel durch eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, bei der die Haftung der

²⁵⁷aA *Ebeling* DB 1999, 611; *ders.*, NJW 1999, 1087 (1088); *Korn*, DStR 1999, 1461 (1471 f.); *Knebel/Nekola*, DB 2000, 169 (175); *Pohl* in *Heidel/Pauly* (Hrsg.), Steuerrecht in der anwaltlichen Praxis, 2. Auflage, Bonn 2000, § 11 Anm. 148.

²⁵⁸Zu den ertragsteuerlichen Folgen der Nießbrauchbestellung auf die Mitunternehmerstellung siehe im einzelnen *L. Schmidt* in *Schmidt* (Hrsg.), EStG, 18. Auflage, München 1999, § 15 Anm. 305 ff (insbesondere Anm. 309).

²⁵⁹*Meincke* § 13a Anm. 18b.

²⁶⁰Zur Gestaltung einer Familien-Grundbesitzgesellschaft aus zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht siehe jüngst *Hübner* in *Sudhoff*, Unternehmensnachfolge, 4. Auflage, München 2000, § 72

²⁶¹Im Hinblick auf Gestaltungen mit Auslandsimmobilien siehe insbesondere *Kowallik*, DStR 1999, 1834; ergänzend *Daragan* DStR 2000, 272.

nicht geschäftsführenden Gesellschafter für vertragliche Schulden durch eine im Gesellschaftsvertrag enthaltene Beschränkung der Vertretungsmacht der Geschäftsführer auf ihren Anteil am Gesellschaftsvermögen beschränkt war. Zur Geschäftsführung war ausschließlich eine GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin befugt. Die Haftungsbeschränkung wurde nach außen durch eine entsprechende Bezeichnung (zum Beispiel X-GbR mbH oder Y-GmbH & Co. GbR mit beschränkter Haftung) bzw. Hinweisen auf Geschäftsbriefen kenntlich gemacht (H 138 Abs. 6 EStR)²⁶². Bei dieser Ausgestaltung wurden die vermögensverwaltenden Gesellschaften bürgerlichen Rechts allgemein als gewerblich geprägte Personengesellschaften (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) anerkannt.

Die persönliche Haftung der Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts kann nach einem Urteil des II. Zivilsenats des Bundesgerichtshofs vom 27. September 1999 nicht mehr wirksam durch einen bloßen Namenszusatz oder sonstige einseitige Hinweise beschränkt werden. Eine Haftungsbeschränkung ist grundsätzlich nur im Wege einer mit dem Vertragspartner individualvertraglich getroffenen Vereinbarung möglich²⁶³.

Die Entscheidung betrifft unmittelbar nur die GbR mbH. Mittelbar dürfte durch die Einschränkung einer Möglichkeit der Haftungsbeschränkung aber zugleich den gewerblich geprägten GmbH & Co. GbR's die steuerliche Grundlage entzogen worden sein. Die Haftung ist im Regelfall nicht mehr auf die Kapitalgesellschaft beschränkt, so dass die Voraussetzungen für die gewerbliche Prägung entfallen sind.

Die ertragsteuerlichen Folgen der Entscheidung lassen sich derzeit noch nicht übersehen²⁶⁴. In dem durch die Änderung der Zivilrechtsprechung bedingten Entfallen der gewerblichen Prägung wird man jedoch keinen Entnahmevergang sehen können. Dies zumindest dann nicht, wenn die bestehenden Altgesellschaften binnen einer angemessenen Übergangsfrist ihre Rechtsform in eine GmbH & Co. KG umwandeln. Da die Rechtsformen der Personenhandelsgesellschaften aufgrund der Änderungen durch das Handelsrechtsreformgesetz auch vermögensverwaltenden Gesellschaften offen steht (§§ 161 Abs. 2 und 105 Abs. 2 HGB), ist die „Umwandlung“ durch eine Änderung des Gesellschaftsvertrages und einer entsprechenden Handelsregistereintragung jederzeit möglich²⁶⁵.

²⁶²Statt aller L. *Schmidt in Schmidt* (Hrsg.), EStG, 18. Auflage, München 1999, § 15 Anm. 211 ff. (insbesondere Anm. 227).

²⁶³BGH MittBayNot 1999, 577 = DStR 1999, 1704 mit Anm. *Goette* und Besprechungsaufsatz *Dauner-Lieb* S. 1992 sowie *Peres*, DStR 2000, 639 = ZIP 1999, 1755 mit Anm. *Altmeyen* = BB 1999, 2152 = NJW 1999, 3483 = GmbHR 1999, 1134 = MittRhNotK 1999, 353 mit Besprechungsaufsatz *Heil* S. 337 = NotBZ 1999, 253 mit Anm. *Lösler* = BB 1999, 2152 = LM H. 3/2000 § 705 BGB Nr. 74 (*Wilhelm*) = DNotZ 2000, 135 mit Anm. *Brandani* = JuS 2000, 188 (*Karsten Schmidt*); dazu auch *Röhrich* in: VGR (Hrsg.), Gesellschaftsrecht in der Diskussion 1999, VGR Band 2, Köln 2000, S. 3 (26 ff.).

²⁶⁴Zu den ertragsteuerlichen Konsequenzen siehe jüngst von *Gronau/Konold*, DStR 1999, 1965 und OFD München, Verfügung vom 19.11.1999, S. – 2241a – 12 St 427, ZNotP 2000, 101 = DStR 2000, 158 = DB 2000, 69 = GmbHR 2000, 102 mit Anm. *Görden GmbH-StB* 2000, 10.

²⁶⁵Zu anderen „Umwandlungsmodellen“ siehe *Eggert*, DStR 2000, 230 (zur Einbringung der Gesellschaftsanteile an einer GmbH & Co. GbR mbH in eine zuvor neu zu gründende KG); *Simon*, DStR 2000, 578; *Koch/Spiegelberger* in: *Deutsches Anwaltsinstitut e.V., Fachinstitut für Notare* (Hrsg.), Vertragsgestaltung aufgrund des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 und des Steuerbereinigungsgesetzes, Bochum 2000, S. 80 ff. (insbesondere S. 85 ff.).

Die schenkungsteuerrechtlichen Vorteile der gewerblich geprägten Personengesellschaft können mit Hilfe einer GmbH & Co. KG auch in Zukunft genutzt werden.

e) Wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

Die Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist nur dann begünstigt, wenn der Veräußerer am Nennkapital der Gesellschaft zu mehr als 25 % unmittelbar beteiligt war (§§ 13a Abs. 4 Nr. 3, 19a Abs. 2 Nr. 3 ErbStG, R 53 ErbStR).

Für die Inanspruchnahme der Vergünstigung kommt es ausschließlich auf die Beteiligungshöhe beim Erblasser bzw. Schenker an. *Meincke* kritisiert, dass es nicht auch auf die Stellung des Erwerbers ankommt²⁶⁶. Diese Überlegungen hat der österreichische Steuergesetzgeber jüngst aufgegriffen: Die Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft ist danach nur dann begünstigt, wenn der Schenker daran zu mindestens 25 % beteiligt war und auch ein Kapitalanteil im Ausmaß von mindestens 25 % Gegenstand der Zuwendung ist (§ 15a Abs. 3 Nr. 3 öErbStG). Eine Änderung des deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes ist insoweit jedoch nicht geplant.

Ein Schenker, der bislang mit weniger als 25,01 % an der Gesellschaft beteiligt ist, kann gegebenenfalls durch einen Hinzuerwerb die erforderliche Beteiligungshöhe noch vor der Zuwendung erreicht werden. Einer solcher Zuerwerb von Anteilen ist auch unmittelbar vor der Schenkung möglich, da das Gesetz keine Mindestbehaltsfrist für die zu übertragenden Anteile vorsieht²⁶⁷. Sofern der Schenker eine Beteiligung in Höhe von mindestens 10 % (bzw. künftig 1 %²⁶⁸) an der Gesellschaft hält, ist auch eine steuerneutrale Einlage der Anteile an der Kapitalgesellschaft in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft möglich (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchstabe b EStG, § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG).

Bei der Übertragung begünstigter Anteile an einer Kapitalgesellschaft an mehrere Erwerber ist, muss der Schenker zu Zeitpunkt des jeweiligen Erwerbs mit mindestens 25 % beteiligt sein. Der Zeitpunkt des Vermögensübergangs sollte daher für alle Zuwendungen einheitlich gewählt werden²⁶⁹. Durch den zeitlich ersten Erwerbsvorgang könnte andernfalls die Beteiligungsquote beim Schenker so weit abgesunken sein, dass für die weiteren Zuwendungen eine Vergünstigung nicht mehr gewährt wird.

Meincke weist darauf hin, dass zwischen der Beteiligungsquote für eine wesentliche Beteiligung im Sinne des Ertragsteuerrechts (§ 17 EStG) und derjenigen für die schenkungsteuerliche Begünstigung von Betriebsvermögen schon bislang kein vollkommener Gleichlauf bestand²⁷⁰. Das Erb-

²⁶⁶*Meincke § 13a Anm. 20; ders.*, in *Birk* (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DSuG Band 22, Köln 1999, S. 39 (56 f.).

²⁶⁷So auch *Meincke § 13a Anm. 20* („Die maßgebliche Beteiligungsquote des Erblassers oder Schenkers muss (...) im Augenblick des Beteiligungserwerbs bestehen.“); ebenso *Hörger/Pauli*, GmbHR 1999, 945 (946); *Günkel/Hörger/Thömmes*, DStR 1999, 1873 (1882).

²⁶⁸Art. 1 Ziffer 7 Buchstabe a) des URefSenkG (Referentenentwurf des Gesetzes zur Reform der Unternehmensbesteuerung und zur Senkung der Steuersätze (Unternehmenssteuerreform- und Steuer-senkungsgesetz; Stand 11.01.2000), der vorsieht, dass in § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG die Angabe „mindestens 10 vom Hundert“ durch die Angabe „mindestens ein vom Hundert“ ersetzt wird.

²⁶⁹So auch *Günkel/Hörger/Thömmes*, DStR 1999, 1873 (1882).

²⁷⁰*Meincke § 13a Anm. 20 aE.*

schaft- und Schenkungsteuerrecht verlangt insbesondere eine Beteiligung von mehr als 25 % und lässt eine mittelbare Beteiligung nicht genügen²⁷¹. Gleichwohl kann es nicht überzeugen, dass eine Beteiligung im Umfang von mindestens 10 % (bzw. künftig 1 %) ertragsteuerlich steuerverstrickt ist, für Zwecke des Schenkungsteuerrechts aber erst bei einer Beteiligungshöhe von mehr als 25 % als Betriebsvermögen gilt²⁷².

Einbringungsgeborene Anteile (§ 21 UmwStG) sind nach dem Gesetzeswortlaut nicht begünstigt (§ 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG). Nach Auffassung der Finanzverwaltung sollen sie jedoch dann begünstigt sein, wenn allein oder zusammen mit anderen Anteilen die Beteiligungsgrenze von 25 % übersteigen (R 53 Abs. 2 Satz 3 ErbStR). Nachdem einbringungsgeborene Anteile ertragsteuerlich stets (d.h. unabhängig von der Beteiligungshöhe) steuerverstrickt sind, müßte dies auch für die erbschaftsteuerliche Begünstigung gelten²⁷³.

Sofern der Erwerber bereits bisher an der Kapitalgesellschaft eine nicht wesentliche Beteiligung im Privatvermögen hält, kann es durch einen Zuerwerb weiterer Anteile aufgrund Erbfalls oder Schenkung dazu kommen, dass die gesamte Beteiligung steuerverstrickt wird (§ 17 EStG). Nachdem für die Ermittlung eines späteren Veräußerungsgewinns nicht der Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Schenkung bzw. des Erbfalls, sondern die historischen Anschaffungskosten maßgebend sind (§ 17 Abs. 2 Satz 3 EStG), kann die steuerliche „Infizierung“ der früher bereits vorhandenen Anteile zu erheblichen Steuernachteilen beim Erwerber führen. Die Steuerverstrickung erfolgt auch dann, wenn es beim Erwerber lediglich zu einem Durchgangserwerb kommt. Bei der Anordnung von Vermächtnissen in Bezug auf GmbH-Geschäftsanteile sollten in entsprechenden Fällen die steuerlichen Auswirkungen sorgfältig bedacht werden. In einzelnen Fällen kann eine Erbeinsetzung mit Teilungsanordnung oder eine Schenkung auf den Todesfall als Ausweichgestaltung in Betracht kommen.

f) Nachversteuerung

Der Gesetzgeber hat die dauerhafte Gewährung des Betriebsvermögensfreibetrags (§ 13a Abs. 1 ErbStG), des Bewertungsabschlags (§ 13a Abs. 2 ErbStG) und der Tarifiermäßigung (§ 19a ErbStG) grundsätzlich davon abhängig gemacht, dass der Erwerber das begünstigte Vermögen für mindestens fünf Jahre in seinen ursprünglichen Bestand erhält (§§ 13a Abs. 5, 19a Abs. 5 ErbStG; R 62 ff. ErbStR)²⁷⁴. Die Nachver-

steuerung wird dabei nicht nur durch eine Weiterveräußerung, sondern auch eine Vielzahl von Ersatztatbeständen²⁷⁵ ausgelöst.

Die Nachsteuertatbestände sind sowohl für den Erwerber als auch für die Finanzverwaltung²⁷⁶ nur schwer handhabbar²⁷⁷. Der Erwerber ist hinsichtlich der Entstehung der Steuer selbst anzeigespflichtig (§ 153 Abs. 2 AO; R 62 Abs. 1 Satz 3 ErbStR) und muss deshalb bei allen Vorgängen, die das begünstigte Betriebsvermögen betreffen auf mögliche Nachversteuerungstatbestände achten. Sofern der Erwerber das begünstigte Vermögen steuerunschädlich (zum Beispiel im Wege der vorweggenommenen Erbfolge) weiter übertragen hat, sind die Behaltensregeln auch vom Empfänger zu beachten. *Meincke* bildet das praxisnahe Beispiel, das mehrere Erwerber das begünstigte Betriebsvermögen auf einen Miterben übertragen und dieser gegen die Behaltenspflichten verstößt²⁷⁸. Die Nachbesteuerung ist in diesen Fällen von allen Erwerbern entsprechend ihrer Erbquote zu tragen. Bei der Gestaltung von Verträgen über begünstigtes Betriebsvermögen (zum Beispiel Erbauseinandersetzungen, Vermächtniserfüllungen, Überlassungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge²⁷⁹) sollte dies entsprechend berücksichtigt werden. Dies könnte etwa durch einen schuldrechtlichen Zustimmungsvorbehalt für alle Handlungen, die eine Nachsteuer auslösen erreicht werden. Ergänzend sollte vereinbart werden, dass eine gleichwohl anfallende Nachsteuer im Innenverhältnis allein vom jeweiligen Inhaber des begünstigten Betriebsvermögens zu bezahlen ist.

Zur Nachversteuerung kommt es zunächst dann, wenn der erworbene Betrieb innerhalb der Fünfjahresfrist vom Erwerber veräußert wird (§ 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 ErbStG; R 63 Abs. 1 und 2 ErbStR). Das Motiv der Veräußerung ist dabei unbeachtlich, so dass beispielsweise auch eine Veräußerung zur Erfüllung von Zugewinnausgleichsansprüchen oder Pflichtteilsansprüchen steuerschädlich ist (R 62 Abs. 2 Satz 2 ErbStR). Zur Nachversteuerung kommt es insbesondere auch im Falle einer Betriebsaufgabe oder der Veräußerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen²⁸⁰.

Die Einbringung des erworbenen Betriebs in eine Kapital- oder Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (§§ 20, 24 UmwStG) ist aus dem Katalog der schädlichen Veräußerungsfälle herausgenommen worden (R 63 Abs. 3 Satz 1 ErbStR)²⁸¹. Dabei kommt es nicht darauf an,

²⁷¹Zur Übertragung von Anteilen an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, zu deren Vermögen Anteile an einer Kapitalgesellschaft gehören siehe R 53 Abs. 2 Satz 3 und H 26 ErbStR. – Nach *Hörger/Pauli*, GmbHHR 1999, 945 (946) und *von Sothen* in *Sudhoff*, Unternehmensnachfolge, 4. Auflage, München 2000, § 54 Rz. 48 soll R 53 Abs. 2 Satz 3 nicht für vermögensverwaltende Personengesellschaften gelten.

²⁷²AA wohl *Meincke* § 13a Anm. 20; Kritisch dagegen *Vogt*, DStR 1999, 1596 (1603), *Eilers/Wienands*, GmbHHR 1999, 505 (505); *Mack/Schwedhelm/Olgemöller/Spatschek*, GmbHHR 1999, 1221 (1231); *Herzig/Förster*, DB 1999, 711 (713).

²⁷³Ebenso *Söffing/Peters/Ommer*, ZEV 1999, 15 (15).

²⁷⁴Im Rahmen des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 war geplant, § 13a Abs. 5 ErbStG dahingehend zu ergänzen, dass die Festsetzungsfrist in den Fällen des Satzes 1 abweichend von § 175 Abs. 1 Satz 2 AO erst mit Ablauf des fünften Jahres nach dem Erwerb beginnt. – Ferner sollte durch eine Neuregelung von § 13a Abs. 3 klargestellt werden, in welcher Reihenfolge für einen Erwerber jeweils die Entlastungen durch Freibetrag und Bewertungsabschlag entfallen, wenn er zur Weitergabe eines Teils des erworbenen begünstigten Vermögens verpflichtet ist.

²⁷⁵Zu § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG, R 65 ErbStR: Zur Berechnung der Überentnahmen siehe OFD München, Verfügung vom 31.03.1999, S 3812 – 20 St 353, ZEV 1999, 225 = DStR 1999, 937 und OFD Koblenz, Verfügung vom 25.02.1999, S 3812 a A – St 535, ZNotP 1999, 285. – Die Sachentnahme von Vermögensgegenständen ist nach R 65 Abs. 1 Satz 5 ErbStR mit dem erbschaftsteuerlichen Wert zu bewerten, womit insbesondere den Interessen der Land- und Forstwirtschaft Rechnung getragen wird (Bewertung mit dem Anteil (§ 49 BewG) an einem niedrigen Ertragswert).

²⁷⁶In R 62 Abs. 1 Satz 4 heißt es, dass die Finanzämter die Einhaltung der Behaltensregelungen „in geeigneter Form“ zu überwachen haben.

²⁷⁷Praktische Bedenken äußert auch *Meincke* § 13a Anm. 21.

²⁷⁸*Meincke* § 13a Anm. 21.

²⁷⁹Zu weiteren Fällen siehe R 62 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis 4 ErbStR.

²⁸⁰Zur Anwendung der §§ 13a, 19a ErbStG bei Einräumung obligatorischer Nutzungsrechte an begünstigtem Vermögen FinMin Baden-Württemberg, Erlass vom 04.01.2000, S 3812a/1, DB 2000, 118 = DStR 2000, 248 und FinMin Sachsen-Anhalt, Erlass vom 25.02.2000, 45 – S 3812 – 18, DStR 2000, 556.

²⁸¹Dazu ausführlich *Weither*, ZEV 1999, 388.

ob die Einbringung zu Buchwerten, Zwischenwerten oder Teilwerten erfolgt²⁸². Steuerschädlich ist in diesen Fällen erst die spätere Veräußerung der bei der Einbringung erhaltenen Geschäftsanteile während der Behaltenszeit. Daneben kann die Personengesellschaft auch im Wege des Formwechsels steuerneutral in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt werden (§§ 25, 20 ff. UmwStG; R 63 Abs. 3 Satz 2 ErbStR).

Die Erwerber von begünstigten Anteilen an Kapitalgesellschaften sind insoweit schlechter gestellt, als eine formwechselnde Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Personenhandelsgesellschaft zur Nachversteuerung führt (§ 13a Abs. 5 Nr. 4 Satz 2 ErbStG). Dies stellt sich faktisch als eine fünfjährige Umwandlungssperre dar, was von *Meincke* zu Recht kritisiert wird²⁸³. Zielvorstellung des neuen Umwandlungssteuerrecht ist es, steuerneutrale Änderungen der Rechtsform zu ermöglichen. Die Anknüpfung der Nachsteuer an einen Umwandlungsvorgang lässt sich damit nicht vereinbaren. Für die Fälle, in denen das begünstigt erworbene Vermögen Gegenstand einer Umwandlung ist, könnte der Neuregelung im österreichischen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz Modellcharakter zu kommen. Danach liegt ein Verstoß gegen die Behaltensfrist nur dann vor, wenn das an Stelle des begünstigten Erwerbsgegenstandes tretende Vermögen weiterübertragen wird (§ 13a Abs. 5 und 6 ErbStG).

Die unterschiedliche Ausgestaltung der Verlängerungstatbestände für Personengesellschaften einerseits (§ 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG) und Kapitalgesellschaften andererseits (§ 13a Abs. 5 Nr. 4 Satz 2 ErbStG) ist ein weiteres²⁸⁴ Argument dafür, Kapitalgesellschaften vor einer Vermögensübertragung in Personengesellschaften umzuwandeln. Der Erwerber hat dann die Möglichkeit, steuerneutral erneut die Rechtsform zu wechseln.

Noch nicht abschließend geklärt ist die Frage, welche Auswirkungen sich aus der geänderten ertragsteuerlichen Beurteilung der Realteilung (§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG)²⁸⁵ für die Nachversteuerungstatbestände ergeben. Die Realteilung wird ertragsteuerlich als gewinnrealisierende Betriebsaufgabe behandelt, soweit der Realteiler Einzelwirtschaftsgüter erhält (§ 16 Abs. 3 Satz 2 HS 1 EStG). Eine Buchwertfortführung ist nur noch insoweit möglich, als die Realteilung auf die Übertragung von (Teil)betrieben oder Mitunternehmeranteilen gerichtet ist (§§ 16 Abs. 3 Satz 2 HS 2, 6 Abs. 3 EStG). Nach (bisheriger) Auffassung der Finanzverwaltung löst die Realteilung (gleich, ob mit²⁸⁶ oder ohne Ausgleichszahlung) keine Nachsteuer aus (R 63 Abs. 3 Satz 2 ErbStR).

Bei der Übertragung von begünstigten Anteilen an einer Kapitalgesellschaft kommt es in der Praxis oftmals vor, dass der Erwerber bereits zuvor an dieser Gesellschaft beteiligt war. Für den Fall einer späteren teilweisen Veräußerung der Anteile durch den Erwerber, geht die Finanzverwaltung im Interesse des Steuerpflichtigen davon aus, dass zunächst der bereits ursprünglich vorhandene Anteil veräußert wird (R 66 Abs. 1 Satz 2 ErbStR)²⁸⁷. Zivilrechtlich ist der Erwerber in

diesem Fall jedoch Inhaber von zwei selbständigen Geschäftsanteilen (§ 15 Abs. 2 GmbHG). Bei der teilweisen Weiterveräußerung von Anteilen durch den Erwerber wird in der notariellen Urkunde entsprechend dem sachenrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz genau festgelegt, welcher Anteil Vertragsgegenstand ist (§ 15 Abs. 3 GmbHG). Im Einzelfall kann der Steuerpflichtige durchaus daran interessiert sein, den später hinzu erworbenen Anteil – unter Inkaufnahme der damit eintretenden Nachversteuerung – zuerst zu veräußern. Dies mag etwa der Fall, wenn die Anschaffungskosten für den hinzu erworbenen Anteil (§ 17 Abs. 2 Satz 3 EStG) höher waren als diejenigen für die bereits vorhandenen Anteile. Die Nachsteuer kann dann durch den geringeren Veräußerungsgewinn ausgeglichen werden bzw. sogar zu einer Gesamtsteuersparnis führen. Die Festlegung des Vertragsgegenstandes in der notariell beurkundeten Geschäftsanteilsabtretung ist danach zumindest dann für die Finanzverwaltung verbindlich, wenn der Erwerber auf die Anwendung der Auslegungsregel in den Erbschaftsteuer-Richtlinien (R 66 Abs. 1 Satz 2) ausdrücklich verzichtet.

27 Berücksichtigung früherer Erwerbe (§ 14 ErbStG; R 70 und 71 ErbStR)

Mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Erwerbe sind bei der Besteuerung des letzten jeweiligen Erwerbs im Zehnjahreszeitraum zusammenzurechnen (§ 14 ErbStG). Damit soll verhindert werden, dass bei sukzessiven Schenkungen die vorgesehenen Freibeträge innerhalb von zehn Jahren²⁸⁸ mehrfach ausgenutzt werden können (§ 16 ErbStG) und die progressive Ausgestaltung des Steuertarifs unterlaufen werden kann (§ 19 ErbStG)²⁸⁹.

Die einheitliche Betrachtung der einzelnen Erwerbsvorgänge innerhalb eines Zehnjahreszeitraum dient aber nicht nur dem Interesse des Fiskus an einer Vermeidung einer Umgehung der Steuerpflicht, sondern erfolgt zugleich im Interesse des Steuerpflichtigen.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind insbesondere bei Vorschenkungen aus der Zeit vor 1996 steuerfreie Nachschenkungen möglich, wenn sich die Freibeträge, die Steuerklasse oder der Steuersatz innerhalb des laufenden Zehnjahreszeitraums zu Gunsten des Erwerbers geändert haben (R 70 Abs. 4 ErbStG)²⁹⁰. Dem Erwerber soll die früher entrichtete Steuer allerdings nicht erstattet werden, wenn die auf den Vorwerb entfallende Steuer höher war als die Steuer für den Gesamterwerb (R 70 Abs. 4 Satz 5 und 6 ErbStR mit Berechnungsbeispiel in H 70 Abs. 4).

Meincke hält es aufgrund einer „*einschränkenden Interpretation*“ des Gesetzeswortlauts demgegenüber für sachgerecht, für den Letzterwerb stets mindestens die Steuer zu erheben,

²⁸² Crezelius, Unternehmenserbrecht, München 1998, Anm. 201.

²⁸³ *Meincke* § 13a Anm. 25 aE; kritisch auch *Jülicher* DStR 1999, 825.

²⁸⁴ Neben dem Bewertungsvorteil von Personengesellschaften, der insbesondere bei ertragstarken Unternehmen zum Tragen kommt.

²⁸⁵ Dazu statt aller *Wacker*, BB 1999, Beilage 5.

²⁸⁶ So auch *Jülicher* DStR 1999, 825 (829) unter Hinweis auf den Rechtsgedanken in R 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HS 2 und R 55 Abs. 4 Satz 6 ErbStR.

²⁸⁷ Vgl. *Meincke* § 13a Anm. 25.

²⁸⁸ Zur Ermittlung der Schenkungsteuer bei einer über zehn Jahre hinausreichenden Kette von Schenkungen und der Beseitigung einer etwaigen „Überprogression“ siehe *Meincke* § 14 Anm. 17 f; R 70 Abs. 5 ErbStR und H 70 Abs. 5 mit einem Berechnungsbeispiel und die Verfahren Az. BFH II R 78 und 79/99 je zu FG Köln, EFG 2000, 277 (Az. BFH II R 78/99).

²⁸⁹ Zum Regelungszweck *Meincke* § 14 Anm. 2.

²⁹⁰ AA *Meincke* § 14 Anm. 4 unter Hinweis darauf, dass § 14 ErbStG nur das Interesse des Fiskus schützt, durch die Aufteilung einer Zuwendung in mehrere Einzelzuwendungen eine Steuerumgehung zu verhindern. Das Interesse der Steuerpflichtigen, die Steuerlast für mehrere Einzelvererbe zu senken, soll dagegen nicht geschützt sein.

der ohne Zusammenrechnung auf den Letzterwerb entfallen wäre²⁹¹. Dies kann jedoch nicht überzeugen. Der Steuerpflichtige soll es nicht in der Hand haben, durch die Aufspaltung eines einheitlichen Erwerbsvorgangs in mehrere Teilerwerbe die Steuerbelastung willkürlich zu reduzieren. Umgekehrt sollte der Steuerpflichtige bei mehreren Einzelerwerben nicht stärker belastet werden, als bei einem einheitlichen Erwerb²⁹². Zumindest muss der Steuerpflichtige die Möglichkeit haben, ein aufgrund der Besteuerung des Vorerwerbs erworbenes „Anrechnungsguthaben“, zum Ausgleich des Steueranspruchs aufgrund des Letzterwerbs zu verwenden. Im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung kommt es damit lediglich zu einer Korrektur der aus Sicht der Besteuerung des Letzterwerbs gesehen zu hohen Besteuerung der Vorerwerbe.

Diese Kompensationsmöglichkeit wird auch vom Gesetzgeber anerkannt. Im Rahmen des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 sollte die derzeit bestehende Anrechnungsmöglichkeit eingeschränkt (nicht aber aufgehoben) werden²⁹³. Die für den für den Vorerwerb tatsächlich entrichtete Steuer hätte danach höchstens bis zu dem Teilbetrag der Steuer für den Gesamtbetrag abgezogen werden dürfen, der dem Wert der in die Zusammenrechnung einbezogenen früheren Erwerbe zum Gesamtbetrag entspricht²⁹⁴.

Nachdem mit einer Einschränkung der derzeit bestehenden Anrechnungsmöglichkeit gerechnet werden muss, sollten vorhandene Anrechnungsvolumen baldmöglichst durch entsprechende Nachschenkungen genutzt werden²⁹⁵.

Die Frage, inwieweit durch die Zusammenrechnung innerhalb des Zehnjahreszeitraums die Interessen des Steuerpflichtigen geschützt werden sollen, stellt sich auch in anderem Zusammenhang. Bei Vermögensübertragungen zu Lebzeiten wird die Substanz und die Nutzung eines Vermögensgegenstandes oftmals zwischen mehreren Berechtigten aufgeteilt. Die unentgeltliche Zuwendung der Sachsubstanz und der Nutzungsmöglichkeit unterliegt dabei regelmäßig einer gesonderten Besteuerung. Bislang hat der Bundesfinanzhof stets die Auffassung vertreten, dass die Gesamtsteuerbelastung beim sukzessiven Erwerb von Sachsubstanz und Nutzungsbefugnis nicht höher sein darf, als beim einheitlichen Erwerb des Vermögensgegenstandes. Sinn und Zweck des Gebots der Zusammenrechnung sämtlicher Erwerbe innerhalb von zehn Jahren hat man darin gesehen, dass die einzelnen Erwerbsvorgänge nicht höher besteuert werden dürfen als ein einzelner Erwerb im Gesamtwert. In einem neueren Urteil ist der Bundesfinanzhof jedoch erstmals der Auffassung von *Meincke* gefolgt, wonach die Gesamtsteuerbelastung für die beiden Erwerbsvorgänge der Höhe nach nicht begrenzt ist²⁹⁶. In dem

der Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt hatte der Erwerber zunächst das Recht auf unentgeltliche Nutzung eines Gegenstandes und danach den der Nutzung unterliegenden Gegenstand selbst erworben. Gleichwohl wird man davon ausgehen müssen, dass die Änderung der Rechtsprechung auch für den umgekehrten – und in der notariellen Praxis üblicheren – Fall gilt, bei dem die Vermögenssubstanz unter gleichzeitiger Zurückbehaltung der Nutzungsmöglichkeit übertragen wird (zum Beispiel Grundstücksüberlassung unter Nießbrauchsvorbehalt). Die damit verbundene Steuerveranschärfung ist insbesondere bei der vorzeitigen Aufgabe von Nutzungsrechten zu berücksichtigen, die sich der Schenker selbst oder seinem Ehegatten vorbehalten hat. Denn der Verzicht auf das vorbehaltene Nutzungsrecht wird als freigiebige Zuwendung angesehen²⁹⁷, obwohl die Belastung mit dem Nutzungsrecht bei der Besteuerung der Vermögensübertragung nicht berücksichtigt wird (§ 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG).

Eine Berücksichtigung früherer Erwerbe erfolgt nur dann, wenn die an den jeweiligen Vermögenszuwendungen beteiligten Personen identisch sind. Im Fall der Nacherbfolge hat der Nacherbe den Erwerb als vom Vorerben stammend zu versteuern (§ 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG). Der Erwerb ist daher nur mit früheren Zuwendungen des Vorerben an den Nacherben, nicht aber mit Zuwendungen des Erblassers an den Nacherben zusammenzurechnen. *Meincke* weist zu Recht darauf hin, dass dies auch dann gilt, wenn der Nacherbe beantragt, der Versteuerung das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser zugrunde zu legen (§ 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG)²⁹⁸. Denn der Erwerb des Nacherben bleibt auch in diesem Fall ein Erwerb vom Vorerben. Das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser ist lediglich für die Steuerklasse von Bedeutung.

28. Steuerklasse beim Schlusserben (§ 15 Abs. 3 ErbStG)

Beim Berliner Testament hat der Schlusserbe beim Tod des letztversterbenden Ehegatten das gesamte Vermögen zu versteuern. Ist der Schlusserbe kein gemeinsames Kind der Ehegatten und gegenüber den Ehegatten in unterschiedlichen Erbschaftsteuerklassen einzuordnen, käme es für die Besteuerung grundsätzlich allein auf das Verwandtschaftsverhältnis des Schlusserben zum Letztversterbenden an. Dabei bliebe jedoch unberücksichtigt, dass der Erwerb des Schlusserben auch auf dem Willen des erstversterbenden Ehegatten beruht. Ist der überlebende Ehegatte an die gemeinsame letztwillige Verfügung gebunden ist und der Schlusserbe mit dem erstverstorbenen Ehegatten näher verwandt²⁹⁹, kommt es zu einer Aufspaltung des Erwerbs des Schlusserben. Soweit das Vermögen des erstverstorbenen Ehegatten noch vorhanden ist, wird ein Erwerb von diesem an den Schlusserben fingiert. Im Übrigen verbleibt es beim Erwerb vom zuletzt verstorbenen Ehegatten (§ 15 Abs. 3 ErbStG). In der Praxis stellt sich immer wieder die Frage, ob der überlebende Ehegatte auch dann noch an die Erbeinsetzung des Schlusserben gebunden ist, wenn ihm in dem gemeinschaftlichen Testament das Recht eingeräumt worden ist, die Schlusserbfolge sowie die Verteilung des Nachlasses zu ändern. Ein solches Abänderungsrecht

²⁹¹ *Meincke* § 4 Anm. 4 aE.

²⁹² Anders wohl neuerdings BFH BStBl. II 1999, 25 = DStR 1999, 21 = DB 1999, 128 = BB 1999, 301 = MittBayNot 1999, 412 mit Anm. *Geck* = ZEV 1999, 74 mit Anm. *Pach-Hanssenheimb* S. 117.

²⁹³ *Korezkij*, Nochmals: Wie groß ist das Steuergeschenk des § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG – Zur Abschaffung des Steuergeschenks, ZEV 1999, Heft 11, S. VIII.

²⁹⁴ In der Begründung zu § 14 Abs. 1 Satz 4 ErbStG-E hieß es indes, dass der Abzug der tatsächlich entrichteten Steuer auf den früheren Erwerb auf den Betrag begrenzt werden soll, der auf den Vorerwerb im Verhältnis seines Werts zum Gesamtbetrag der zusammengerechneten Erwerbe entfällt.

²⁹⁵ Zu den Gestaltungsmöglichkeiten siehe insbesondere *Korezkij*, ZEV 1998, 291. – Zur Jahressteuer (§ 23 ErbStG) bei Zusammenrechnung eines Rentenerwerbs mit Vorerwerben (H 84 ErbStR) siehe OFD München, Verfügung vom 7.4.2000, S 3834 – 1 St 353, DB 2000, 953.

²⁹⁶ BFH BStBl. II 1999, 25 = DStR 1999, 21 = DB 1999, 128 = BB 1999, 301 = MittBayNot 1999, 412 mit Anm. *Geck* = ZEV 1999, 74 mit Anm. *Pach-Hanssenheimb* S. 117.

²⁹⁷ Insoweit zu Recht kritisch *Meincke* § 25 Anm. 15.

²⁹⁸ *Meincke* § 14 Anm. 7 und 6 Anm. 13.

²⁹⁹ Keine Rolle spielt die Frage demnach bei gemeinsamen Kindern, Adoptivkindern oder Stiefkindern. Relevant ist die Frage demgegenüber beispielsweise bei der Erbeinsetzung von Neffen oder Nichten des Erstversterbenden.

ist zivilrechtlich regelmäßig sinnvoll und erbschaftsteuerlich jedenfalls dann unschädlich, solange von ihm kein Gebrauch gemacht wird. Bei einer tatsächlichen Abänderung des gemeinschaftlichen Testaments kommt es auf die konkrete Betrachtung des einzelnen Schlusserben an. Eine Änderung der rechnerischen Erbquoten (beispielsweise zwischen den anderen Schlusserben) ist somit steuerunschädlich, solange die Erbquote des zu besteuernenden Schlusserben unverändert bleibt. Auf wertmäßige Verschiebungen, etwa aufgrund der Anordnung späterer Vermächtnisse zugunsten von anderen Erben oder zugunsten von Nichterben kommt es nicht an. Macht der überlebende Ehegatte dagegen von seinem Änderungsrecht dadurch Gebrauch, dass er einem Schlusserben (bei unveränderter Erbquote) ein Vorausvermächtnis aussetzt, kommen die Steuervergünstigungen insoweit nicht zur Anwendung³⁰⁰. Schädlich dürfte es auch sein, wenn der überlebende Ehegatte in dem gemeinschaftlichen Testament zugunsten des Schlusserben enthaltene Vermächtnisse abändert.

29. Nichtehele Partnerschaften (§ 15 Abs. 1 ErbStG)

Die Erwerber werden nach ihrem „*persönlichen Verhältnis*“ zum Erblasser oder Schenker in drei verschiedene Steuerklassen eingeteilt. Die Unterscheidung zwischen den einzelnen Steuerklassen ist im Hinblick auf den anwendbaren Steuertarif (§ 19 Abs. 1 ErbStG) und den persönlichen Freibetrag (§ 16 Abs. 1 ErbStG) von erheblicher Bedeutung³⁰¹.

Für die Abgrenzung zwischen den einzelnen Steuerklassen sind nach den Wertungen des Gesetzgebers vor allem die familiären Beziehungen des Erwerbers zum Erblasser oder Schenker maßgebend. Dabei wird jedoch ausschließlich auf formale Kriterien wie Familienstand, Verwandtschaft oder Schwägerschaft abgestellt. Persönliche Vertrautheit oder gemeinsames Zusammenleben sind für die Zuordnung eines Steuerpflichtigen zu einer Steuerklasse unbeachtlich.

Ehegatten gehören der Steuerklasse I ein. Dies gilt auch dann noch, wenn die Ehegatten getrennt leben³⁰² oder die Scheidung bereits beantragt ist. Der grundsätzliche Ausschluss des Erbrechts des Ehegatten bei bevorstehender Auflösung der Ehe (§§ 1933, 2077, 2268 und 2279 BGB) findet im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht keine Entsprechung. Erst mit Rechtskraft der Scheidung kommt Steuerklasse II zur Anwendung (§ 15 Abs. 1 – Steuerklasse I – Nr. 7 ErbStG).

Aufgrund der formalen Anknüpfung an das Bestehen einer wirksamen Ehe sind Zuwendungen zwischen Verlobten (§§ 1297 ff. BGB) nicht begünstigt, sondern unterliegen der Steuerklasse III³⁰³. Dies gilt beispielsweise auch dann, wenn der Todesfall nach der Bestellung des Aufgebots und unmittelbar vor der Eheschließung eintritt³⁰⁴. Eine Gleichstellung mit Ehegatten im Rahmen einer Billigkeitsentscheidung (§ 227 AO) kommt in der Regel nicht in Betracht.

³⁰⁰Dazu *Meincke* § 15 Anm. 29 und jüngst BFH, BStBl. II 1999, 789 = DStR 1999, 1811 = DB 1999, 2346 = ZNotP 1999, 481 = ZEV 2000, 35 mit Anm. *Jülicher*. Zustimmung *Plewka/Söffing*, NJW 2000, 919 (927).

³⁰¹Daneben spielt die Steuerklasse für die sachlichen Freibeträge (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) und die Vergünstigung bei mehrfachem Erwerb desselben Vermögens (§ 27 ErbStG) eine Rolle.

³⁰²*Meincke* § 15 Anm. 2 und 5.

³⁰³*Meincke* § 15 Anm. 5.

³⁰⁴BFH BStBl. II 1998, 396 = BB 1998, 2148 = DB 1998, 1215 = ZEV 1998, 272 (Die Eheschließung hatte im konkreten Fall nur deshalb verzögert, weil der Ehemann als niederländischer Staatsangehöriger noch ein Ehefähigkeitszeugnis beibringen musste).

Ebenso fallen Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft selbst dann in die ungünstige Steuerklasse III, wenn sie über dreißig Jahre in einem gemeinsamen Hausstand zusammengelebt haben. Das Bundesverfassungsgericht hat die Verfassungsgemäßheit der Privilegierung von Ehegatten gegenüber anderen Formen partnerschaftlichen Zusammenlebens letztmals im Jahre 1990 bestätigt³⁰⁵.

Schätzungen zufolge leben in der Bundesrepublik Deutschland heute knapp vier Millionen Menschen in einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft. Angesichts der veränderten Lebenswirklichkeit stellt sich zunehmend die Frage, ob die formale Anknüpfung an das Bestehen einer wirksamen Ehe noch sachgerecht ist. *Meincke* betont daher zu Recht, dass die Steuerklasseneinteilung nach formalen Kriterien immer wieder eine rechtspolitischen Neubewertung bedarf³⁰⁶. Dies gilt um so mehr, als die Finanzverwaltung in anderem Zusammenhang an das Bestehen einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft auch nachteilige Steuerfolgen knüpft (R 18 Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 ErbStR).

In anderen europäischen Ländern ist eine Verbesserung der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Situation für nichteheliche Lebensgemeinschaften zum Teil bereits verwirklicht worden³⁰⁷. In Frankreich bestehen für Partner eines sog. Solidaritätspakts (*pacte civil de solidarité, PACS*)³⁰⁸ seit kurzem verschiedene Vergünstigungen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Hat der Pakt seit zwei Jahren Bestand, kommen die Partner in den Genuss eines Freibetrags von 375.000 FF und eines reduzierten Steuertarifs³⁰⁹. Gleichwohl besteht gegenüber Ehegatten weiterhin eine Benachteiligung.

Die Reformüberlegungen in Deutschland betreffen derzeit ausschließlich gleichgeschlechtliche Gemeinschaften. Ein jüngst vorgelegter Gesetzesentwurf³¹⁰ sieht die Schaffung einer eingetragenen Lebenspartnerschaft für gleichgeschlechtliche Paare vor³¹¹, die erbschaft- und schenkungsteuerlich in vollem Umfang Ehegatten gleichgestellt werden

³⁰⁵Dazu *Meincke*, Einführung Anm. 6 und § 15 Anm. 5.

³⁰⁶*Meincke* § 15 Anm. 2.

³⁰⁷Zur erbschaft- und schenkungsteuerlichen Behandlung von Partnerschaften Geschlechts in Belgien siehe *Pintens*, FamRZ 2000, 69 (73) und in Dänemark *Ring/Olsen-Ring*, ZRP 1999, 459 (460). – Ausführlich zur Regelung der Rechtsstellung gleichgeschlechtlicher Lebensgemeinschaften das Gutachten des Hamburger Max-Planck-Instituts für ausländisches und internationales Privatrecht *Basedow/Dopffel/Hopt/Kötz (Hrsg.)*, Die Rechtsstellung gleichgeschlechtlicher Lebensgemeinschaften, Tübingen 2000.

³⁰⁸Der Solidaritätspakt kann zwischen Partnern gleichen oder verschiedenen Geschlechts geschlossen werden.

³⁰⁹Siehe im einzelnen Artikel 777 bis 779 des französischen *Code Général des Impôts*, geändert durch Artikel 5 des Gesetzes über einen zivilrechtlichen Solidaritätspakt, Loi No. 364 vom 13.10.1999. Ein erster Überblick über die Neuregelung findet sich bei *Röthel*, ZRP 1999, 511 (515).

³¹⁰Entwurf eines Gesetzes zur Regelung der Rechtsverhältnisse eingetragener Lebenspartnerschaften (ELPSchG), BT-Drks. 14/1259 vom 23.06.1999 (Gesetzesentwurf der Fraktion der F.D.P.).

³¹¹§ 1588a BGB-E lautet auszugsweise: „(1) Zwei volljährige, nicht verheiratete und in keiner anderen eingetragenen Lebenspartnerschaft lebende Personen gleichen Geschlechts, für die kein Eheverbot besteht, bilden eine eingetragene Lebenspartnerschaft, wenn sie einander schriftlich erklären, dauerhaft füreinander einstehen zu wollen (Erklärungsformel). (2) Die Erklärungen bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der notariellen Beurkundung und müssen persönlich bei gleichzeitiger Anwesenheit beider Teile abgegeben werden. Der Familienstand „Eingetragene Lebenspartnerschaft“ wird vom Standesbeamten in das Familienbuch eingetragen. (...)“.

sollen³¹². Offen ist derzeit noch, inwieweit die angekündigte Gesetzesinitiative der Bundesregierung auch eine Verbesserung der steuerlichen Situation gleichgeschlechtlicher Partnerschaften zum Gegenstand hat³¹³.

Vermögenszuwendungen zwischen unverheirateten Partnern sind derzeit in erbschaft- und schenkungsteuerlicher Hinsicht erheblich benachteiligt (Steuerklasse III mit Steuersätzen zwischen 17% und 50% und einen Freibetrag von 10.000 DM). Die Nutzung der Vorteile der Tarifbegrenzung für betriebliches Vermögen (§ 19a ErbStG), etwa durch Gründung einer gewerblich geprägten Personengesellschaft, ist in diesen Fällen von besonderem Interesse (Steuerklasse I an Stelle von Steuerklasse III; siehe aber § 19 Abs. 5 ErbStG). Ungeklärt ist derzeit noch, inwieweit durch eine ausdrückliche Vereinbarung zwischen den Partnern eine berücksichtigungsfähige Erblässerschuld (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG) geschaffen werden kann, wenn diese nur im Fall des Vorversterbens des Schuldners voll wirksam wird.

30. Steuerschuldner (§ 20 Abs. 1 ErbStG)

Nach der Konzeption des deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts wird nicht das zugewendete Vermögen als solches, sondern der Erwerb beim Empfänger besteuert. Dem entspricht es, dass als Steuerschuldner in erster Linie der Erwerber³¹⁴ in Betracht kommt (§ 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Erwerber kann jede natürliche oder juristische Person sein. Umstritten war lange Zeit, ob Personengesellschaften schenkungsteuerrechtlich als Erwerber anzuerkennen sind. Der Frage kommt in der Praxis große Bedeutung zu. Im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge werden Vermögenswerte vielfach nicht unmittelbar an die Abkömmlinge, sondern an eine Familiengesellschaft in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft oder eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts übertragen. Da das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht Gesamthandsgemeinschaften nicht berücksichtigt, können Steuervorteile im Hinblick auf die Steuerklasse und die Freibeträge nur dann genutzt werden, wenn der Erwerb durch die Abkömmlinge erfolgt. *Meincke* erkennt die Personengesellschaften im Hinblick auf ihre vermögensrechtliche Selbständigkeit im Zivilrecht auch im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht als Steuersubjekte an³¹⁵. Der Bundesfinanzhof ist dem zu Recht nicht gefolgt und vertritt nunmehr die Auffassung, dass die Gesamthand nicht Erwerber sein kann und daher eine Bereicherung nur auf der Ebene der Gesamthänder erfolgt³¹⁶. Dies gilt unabhängig von der zivilrechtlichen Betrachtung³¹⁷ und dem Willen der Beteiligten. Für die Vertrags-

gestaltung kommt es somit nicht mehr darauf an, ob die Vermögensübertragung unmittelbar auf eine Personengesellschaft erfolgt, oder die Abkömmlinge selbst als Erwerber auftreten und sich erst danach zu einer Gesamthandsgemeinschaft zusammenschließen.

Im umgekehrten Fall der Schenkung durch eine Gesamthand (zum Beispiel durch eine GmbH & Co. KG) kommt es gleichfalls nur zu einer Entreicherung der Gesellschafter³¹⁸.

Meincke ist allerdings zuzugeben, dass der Satz, dass eine Gesamthand weder Schenker noch Beschenkter sein kann, besonders eigentümlich wirkt, nachdem der Gesetzgeber neuerdings sogar eine nichtrechtsfähige Vermögensmasse als Erwerber ansieht (§ 20 Abs. 1 Satz 2 ErbStG)³¹⁹. Nach allgemeiner Auffassung ist die im Zusammenhang mit der Neuregelung der Trustbesteuerung eingeführte Bestimmung jedoch sowohl unter verfassungsrechtlichen als auch unter völkerrechtlichen Gesichtspunkten bedenklich³²⁰, so dass aus ihr keine weitergehenden Folgerungen abgeleitet werden sollten.

31. Anrechnung ausländischer Erbschaft- und Schenkungsteuer (§ 21 ErbStG; R 82 ErbStR)

Bei dem Erwerb von Auslandsvermögen durch unbeschränkt Steuerpflichtige (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) kommt es oftmals zu einer mehrfachen Belastung mit einer ausländischen Steuer und der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer. Soweit die Doppelbelastung nicht durch bilaterale Maßnahmen vermieden wird (Doppelbesteuerungsabkommen; § 21 Abs. 4 ErbStG), besteht in engen Grenzen die Möglichkeit einer Anrechnung der ausländischen Steuern (§ 21 ErbStG)³²¹. Durch die Anrechnung wird die auf den Auslandserwerb entfallende deutsche Erbschaft- oder Schenkungsteuer um den anrechnungsfähigen Betrag der entsprechenden ausländischen Steuer gekürzt (Anrechnungsmethode).

Meincke vertritt im Anschluss an *Max Troll* weiterhin die Auffassung, dass die Doppelbelastung nicht nur auf dem Weg der Anrechnung gemildert werden kann: Dem Steuerpflichtigen stehe vielmehr ein Wahlrecht zwischen der Kürzung der Steuerschuld durch Anrechnung und dem Abzug der ausländischen Steuer von der Bemessungsgrundlage zu (Abzugsmethode; § 10 Abs. 5 ErbStG)³²². Das Abzugsverbot für die eigene Erbschaftssteuer des Erwerbers (§ 10 Abs. 8 ErbStG) steht dem nicht entgegen, da es – was *Meincke* zu Recht betont – nicht um den Abzug der inländischen, sondern der ausländischen Erbschaftsteuer von der Bemessungsgrundlage für

³¹² Artikel 7 des ELPsSchG-E sieht vor, dass §§ 13 Abs. 1 Nr. 4a, 15 Abs. 1 – Steuerklasse I –, 16 Abs. 1 Nr. 1 und 17 ErbStG auf eingetragene Lebenspartner ausgedehnt werden.

³¹³ Siehe dazu auch das Urteil des EuG vom 28.01.1999, T – 264/97 (Ablehnung des Antrags eines schwedischen Beamten der Europäischen Gemeinschaft, seine gleichgeschlechtliche Partnerschaft im Hinblick auf seine Beamtenbezüge einer Ehe gleichzustellen, nachdem im schwedischen Recht für registrierte Partnerschaften eine solche Gleichstellung weitgehend erfolgt ist.).

³¹⁴ *Meincke* § 20 Anm. 6 weist zu Recht darauf hin, dass es in einem System der Bereicherungsteuer sinnwidrig ist, den Schenker als Steuerschuldner in Anspruch zu nehmen. Siehe auch die Kritik an der Anzeigepflicht des Schenkers nach § 30 Abs. 2 ErbStG bei *Meincke* § 30 Anm. 7.

³¹⁵ *Meincke* § 1 Anm. 7, § 15 Anm. 16 und § 20 Anm. 4.

³¹⁶ BFH BStBl. 1995 II, 81 = MittBayNot 1995, 82 = MittRhNotK 1995, 33 = DSzR 1995, 94 = ZEV 1995, 74 = DB 1995, 254 = DNotZ 1995, 300 mit Anm. *Schuck* = JZ 1995, 1074 mit abl. Anm. *Meincke*.

³¹⁷ Der Bundesfinanzhof hatte noch keine Gelegenheit zu der Frage Stellung zu nehmen, welche Auswirkungen sich aus der durch Gesetz vom 17.07.1996 (BGBl. 1996 I, 990) eingefügten Legaldefinition der rechtsfähigen Personengesellschaft in § 1059a Abs. 2 BGB ergeben. Aufgrund der Abkehr von der zivilrechtlichen Betrachtungsweise ist davon auszugehen, dass OHG, KG, PartG, EWIV auch in Zukunft nicht als Steuersubjekt der Erbschaft- und Schenkungsteuer anerkannt werden.

³¹⁸ BFH BStBl. II 1998, 630 = BB 1998, 2193 = ZEV 1998, 393 = DB 1998, 2098 = DSzR 1998, 845 = ZfIR 1998, 623.

³¹⁹ *Meincke* § 20 Anm. 4 aE.

³²⁰ Zuletzt *Klein*, FR 1999, 1110 mwN.

³²¹ Die ausländische Steuer ist mit dem amtlichen Briefkurs am Tag des Entstehens der deutschen Erbschaftsteuer in Deutsche Mark umzurechnen (R 82 Abs. 2 ErbStR; dazu *Meincke* § 21 Anm. 17). Zu den Umrechnungskursen für ausländische Währungen siehe jüngst FinMin Baden-Württemberg, Erlass vom 26.07.1999, 3 – S 3831/3, ZEV 1999, 484.

³²² *Meincke* § 10 Anm. 59 und § 21 Anm. 2, 7 sowie im Vorwort (anders jedoch die überwiegende Auffassung im Schrifttum).

die inländische Steuer geht. Der Abzug der ausländischen Steuer als Nachlassverbindlichkeit ist für den Steuerpflichtigen insbesondere dann von Vorteil, wenn die Anrechnung nur in begrenztem Umfang möglich ist.

Die Anrechnung ausländischer Steuern ist nur unter engen Voraussetzungen möglich³²³, insbesondere muss die ausländische Steuer der deutschen Erbschaft- oder Schenkungsteuer entsprechen³²⁴. Einigkeit besteht darüber, dass eine ausländische Steuer auch dann angerechnet werden kann, wenn die ausländische Steuer nicht (wie in Deutschland) als Erbanfallsteuer, sondern als Nachlasssteuer ausgestaltet ist. Dagegen sollen ausländische Einkommensteuern der deutschen Erbschaftsteuer selbst dann nicht entsprechen, wenn der Todesfall als ein fiktiver Gewinnrealisierungsvorgang angesehen wird³²⁵. Ein Abzug als Nachlassverbindlichkeit (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG) bleibt in diesen Fällen aber möglich. Bei Schenkungen kann die Übernahme der anfallenden Ertragsteuern durch den Erwerber als Gegenleistung zu berücksichtigen sein³²⁶.

32. Besteuerung bei Nutzungs- und Rentenlast (§ 25 ErbStG; R 85 ErbStR)

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer knüpft an die durch den Vermögensübergang beim Erwerber eintretende objektive Bereicherung an (vgl. § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG). Für Nießbrauchs- und Rentenlasten³²⁷ zugunsten des Schenkers und dessen Ehegatten³²⁸ besteht jedoch ein gesetzliche Abzugsverbot (§ 25 Abs. 1 ErbStG). Der Gesetzgeber möchte damit „ungerechtfertigte Steuervorteile“ ausschließen³²⁹. Insbesondere soll bei einer Vermögensübertragung auf Kinder eine mittelbare Ausnutzung des Ehegattenfreibetrags durch ein Rentenrecht verhindert werden. *Meincke* führt überzeugend aus, dass sich die zur Ausnutzung des Ehegattenfreibetrags erforderlichen Rentenleistungen in den seltensten Fälle aus dem übertragenen Vermögen ohne Substanzverlust erwirtschaften lassen und die thesaurierten Leistungen beim Tod des Emp-

fängers erneut der Erbschaftsbesteuerung unterliegen³³⁰. Das Abzugsverbot kann im Übrigen leicht umgangen werden. Ein Vermächtnisnehmer, der durch ein beim Erben nicht abzugsfähiges Nutzungs- oder Rentenrecht begünstigt worden ist, kann das Vermächtnis gegen eine Abfindung ausschlagen³³¹, die beim Erben keinem Abzugsverbot unterliegt³³². Der Erblasser kann zugunsten des überlebenden Ehegatten auch ein Barvermächtnis mit einer Rentenoption aussetzen, so dass der Berechtigte an Stelle einer Einmalzahlung eine laufende lebenslängliche Rente verlangen kann. Das Abzugsverbot findet in diesem Fall keine Anwendung. Angesichts der hervorgehobenen Bedeutung des Bereicherungsprinzips im deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht erscheint das pauschale Abzugsverbot für Nutzungs- und Rentenrechte somit nicht überzeugend³³³.

Als Ausgleich für das Abzugsverbot wird die auf den Kapitalwert der Belastung (§§ 13 ff. BewG) entfallende Steuer zinslos gestundet (§ 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG; R 85 Abs. 3 ErbStR). Die Stundungsfrist endet mit dem Erlöschen der Belastung oder dem Verzicht des Berechtigten (R 85 Abs. 4 ErbStR). Umstritten ist, ob in dem unentgeltlichen Verzicht des Nutzungsberechtigten eine (erneute) steuerpflichtige Zuwendung gesehen werden kann. *Meincke* weist zu Recht darauf hin, dass eine solche Besteuerung mit der Systematik des Abzugsverbots nicht zu vereinbaren ist. Die Übertragung der Vermögenssubstanz wird beim Erwerber grundsätzlich so besteuert, als ob die Belastung mit einem Nutzungsrecht nicht bestehen würde. Der spätere Verzicht auf die Belastung kann demnach keine (zusätzliche) Bereicherung des Erwerbers zur Folge haben³³⁴. Gleichwohl sieht die Finanzverwaltung und die finanzgerichtliche Rechtsprechung in dem Verzicht eine steuerpflichtige Zuwendung. Aus Billigkeitsgründen (§ 163 AO) bietet die Finanzverwaltung immerhin eine Reduzierung der Steuer an (H 85 Abs. 4 ErbStR mit Berechnungsbeispielen). Ist die gestundete Steuer noch nicht abgelöst worden (§ 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStR³³⁵) wird die Schenkungsteuer wegen des Verzichts nur erhoben, soweit sie den gestundeten Teilbetrag übersteigt. Ist die gestundete Steuer dagegen bereits abgelöst worden, wird die Steuer nur erhoben, soweit sie den Betrag übersteigt, der bei einer Ablösung der gestundeten Steuer im Zeitpunkt des Verzichts zu zahlen wäre. In der Praxis ist darauf zu achten, dass insbesondere bei Grundstücksübertragungen vor 1996 der Verzicht auf Renten- und Nutzungsrechte auch unter Berücksichtigung der Billigkeitsmaßnahmen zu hohen Steuerbelastungen führen kann.

³²³Zu den einzelnen Voraussetzungen siehe *Meincke* § 21 Anm. 5.

³²⁴*Meincke* § 21 Anm. 11. Dazu jüngst auch *Crezelius*, in *Birk (Hrsg.)*, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG Band 22, Köln 1999, S. 73 (83 f).

³²⁵So insbesondere BFH BStBl. II 1995, 540 = DStR 1995, 1227 = ZEV 1995, 306 = FamRZ 1995, 1354 (zur kanadischen *capital gains tax*); zustimmend wohl *Meincke* § 21 Anm. 11.

³²⁶FG Rheinland-Pfalz (rkr.) ZEV 1999, 504 = DStRE 2000, 38 = EFG 2000, 86 (zur kanadischen *capital gains tax*).

³²⁷Bei den wiederkehrenden Leistungen unterscheidet die gesetzliche Regelung zwischen Renten und sonstigen wiederkehrenden Leistungen. Sonstige wiederkehrende Leistungen ergeben sich vor allem aus einem Nießbrauch, einem dinglichen Wohnungsrecht und obligatorischen Nutzungs- und Wohnrechten. – *Korn*, DStR 1999, 1461 und 1512 (1513) weist darauf hin, dass erbschaftsteuerlich zwischen dinglichen und obligatorischen Nutzungsrechten kein Unterschied besteht. Eine umfassende Sicherung des Berechtigten lässt sich zivilrechtlich indes nur durch die Bestellung eines dinglichen Rechts erreichen. Die Eintragung des Rechts im Grundbuch auf jederzeit mögliches Verlangen des Berechtigten bietet im „Krisenfall“ (zum Beispiel Insolvenz oder Zwangsversteigerungsmaßnahmen) in der Regel keine ausreichende Sicherheit.

³²⁸Aus erbschaftsteuerlicher Sicht ist es trotz des Abzugsverbots nach § 25 ErbStG in der Regel günstiger, dem überlebenden Ehegatten ein umfassendes Nießbrauchsrecht einzuräumen anstatt ihn zum Vorerben einzusetzen; dazu *Meincke* § 6 Anm. 26 f.

³²⁹Zu den angeblichen Steuervorteilen im einzelnen siehe *Meincke* § 25 Anm. 2 ff.

³³⁰*Meincke* § 25 Anm. 4.

³³¹Eine Frist für die Ausschlagung eines Vermächtnisses besteht (anders als bei der Ausschlagung einer Erbschaft nach § 1944 BGB) nicht. Das Ausschlagungsrecht geht jedoch mit der Annahme des Vermächtnisses verloren (§ 2180 Abs. 1 BGB).

³³²*Meincke* § 25 Anm. 9 und § 3 Anm. 98.

³³³So auch *Meincke*, § 25 Anm. 5 aE, der in Anlehnung an *Moench* davon spricht, dass der Gesetzgeber mit § 25 ErbStG „ein Phantom ins Visier genommen hat.“

³³⁴*Meincke* § 25 Anm. 15 und jüngst *Korn*, DStR 1999, 1461 und 1512 (1515).

³³⁵FG München DStRE 2000, 309 = EFG 2000, 85 = ZEV 2000, 168 (LS) (Az. BFH II R 15/2000) in Abweichung zu H 27 ErbStR (Wird dem Beschenkten ein Grundstück zugewandt, an dem sich der Schenker einen Nießbrauch vorbehält, und übernimmt der Schenker die Schenkungsteuer, so ist dem Erwerb nach § 10 Abs. 1 ErbStG neben der daraus errechneten, sofort zu zahlenden Steuer der Ablösebetrag nach § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG und nicht der gestundete Betrag hinzuzurechnen.).

33. Erlöschen der Steuer in besonderen Fällen (§ 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG)

Zuwendungen an gemeinnützige Einrichtungen werden durch die Freistellung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer gefördert (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchstabe b) ErbStG). Insbesondere Erwerber von steuerpflichtigen Zuwendungen sollen ermutigt werden, das erhaltene Vermögen an eine gemeinnützige Einrichtung weiter zu übertragen.

Bei einer Weiterleitung der Zuwendung innerhalb von zwei Jahren³³⁶ ist nicht nur die Zuwendung an die gemeinnützige Einrichtung selbst steuerfrei (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchstabe b) ErbStG), sondern es erlischt auch die Steuer für den ursprünglichen Erwerb (§ 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Die Beteiligten werden so behandelt, als ob die Vermögensgegenstände unmittelbar (steuerfrei) vom Erblasser oder Schenker auf die gemeinnützige Einrichtung übertragen worden wären.

Eine begünstigte Weiterleitung der erworbenen Vermögensgegenstände ist derzeit nur an Stiftungen, die wissenschaftlichen oder kulturellen Zwecken dienen, oder an inländische Gebietskörperschaften möglich. Dagegen sind Stiftungen, die mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, als Vermögensempfänger ausgeschlossen. Im Zusammenhang mit der geplanten Neuregelung des Stiftungssteuerrechts sollen grundsätzlich alle gemeinnützigen Stiftungen³³⁷ unter den Anwendungsbereich des Erlöschenstatbestandes fallen³³⁸. Unklar ist derzeit noch, ob damit in Zukunft auch Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen, die bis zu einem Drittel ihres Einkommens für Zwecke des Unterhalts des Stifters oder seiner nächsten Angehörigen verwenden, begünstigt sind (§ 29 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 ErbStG)³³⁹. Die Gemeinnützigkeit einer Stiftung wird durch diese Leistungen nicht beeinträchtigt (§ 58 Nr. 5 AO), so dass auch sie als begünstigte Empfänger des weitergeleiteten Vermögens in Betracht kommen sollten³⁴⁰.

Mit dem Begriff der „inländischen Stiftung“ ist entgegen der Auffassung von *Meincke*³⁴¹ keine Einschränkung auf rechts-

fähige Stiftungen verbunden³⁴². Auch Zuwendungen an unselbständige Stiftungen, Stiftungsgesellschaften (zum Beispiel Stiftungs-GmbH's oder Stiftungs-AG's) oder Stiftungsvereine, die gemeinnützigen wissenschaftlichen oder kulturellen Zwecken dienen, sind begünstigt³⁴³.

33. Anzeigepflichten (§§ 30 ff. ErbStG)

Im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer besteht keine allgemeine Pflicht eines Erwerbers zur Abgabe einer Steuererklärung (§ 31 Abs. 1 ErbStG³⁴⁴). Es obliegt vielmehr dem Finanzamt, die an einem Erbfall oder einer Schenkung Beteiligten zur Abgabe einer Steuererklärung aufzufordern. Um der Finanzverwaltung die dazu notwendigen Informationen zu verschaffen, besteht ein differenziertes System von Anzeigepflichten.

Anzeigepflichtig sind grundsätzlich der Erwerber und sonstige Steuerschuldner (§ 30 Abs. 1 und 2 ErbStG), private Einrichtungen, die regelmäßig an der Abwicklung der Vermögensnachfolge beteiligt sind (vor allem Banken und Versicherungen; § 33 ErbStG³⁴⁵) sowie öffentliche Amtspersonen (neben den Notaren³⁴⁶ insbesondere auch die Gerichte, Standesämter und die deutschen Auslandsvertretungen; § 34 ErbStG).

Eine gleichmäßige und effektive Durchsetzung des staatlichen Steueranspruch ist nur dann möglich, wenn die Finanzverwaltung aufgrund der Anzeigen möglichst vollständig über mögliche Steuerfälle unterrichtet ist. *Meincke* macht deutlich, dass die Erfüllung der Anzeigepflichten von den Beteiligten ein Handeln gegen ihre eigene Interessen verlangt³⁴⁷. Angesichts der vielfach fehlenden Akzeptanz für die Steuerbarkeit

³³⁶Eine zeitliche Ausdehnung des Erlöschenstatbestandes auf 36 Monate ist im Zusammenhang mit der geplanten Reform von § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG nicht geplant.

³³⁷Mit Ausnahme der Stiftungen, die gemeinnützige Zwecke im Sinne von § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO verfolgt.

³³⁸Artikel 6 des Gesetzesentwurfs der SPD und von Bündnis 90/Die Grünen – Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, BT-Drks. 14/2340 vom 13.12.1999; Artikel 6 des Gesetzesentwurfs des Landes Baden-Württemberg – Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung des Stiftungsrechts und Stiftungssteuerrechts, BR-Drks. 629/99 vom 12.11.1999; Artikel 6 des Gesetzesentwurfs des Landes Hessen – Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Stiftungsrechts (StiftRReformG), BR-Drks. 752/99 vom 20.12.1999.

³³⁹Artikel 6 des Gesetzesentwurfs des Landes Hessen – Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Stiftungsrechts (StiftRReformG), BR-Drks. 752/99 vom 20.12.1999 sieht eine Einbeziehung dieser Stiftungen in § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG vor. Anders dagegen (d.h. keine Änderung von § 29 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 ErbStG) Artikel 6 des Gesetzesentwurfs der SPD und von Bündnis 90/Die Grünen – Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, BT-Drks. 14/2340 vom 13.12.1999 und Artikel 6 des Gesetzesentwurfs des Landes Baden-Württemberg – Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung des Stiftungsrechts und Stiftungssteuerrechts, BR-Drks. 629/99 vom 12.11.1999.

³⁴⁰Anders wohl *Meincke* § 29 Anm. 13, wonach durch § 29 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 ErbStG verhindert werden soll, das der Erwerber das an die Stiftung weitergeleitete Vermögen mittelbar doch für eigene Zwecke nutzen kann.

³⁴¹*Meincke* § 29 Anm. 13.

³⁴²In diesem Sinne beispielsweise auch *Wochner*, ZEV 1999, 125 (131).

³⁴³Dafür spricht auch der Wortlaut „(...) nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung (...)“.

³⁴⁴Sonderregeln bestehen für Testamentsvollstrecker und Nachlasspfleger gemäß § 31 Abs. 5 und 6 ErbStG; siehe dazu *Meincke* § 31 Anm. 12 ff. – Die Pflicht des Testamentsvollstreckers zur Abgabe einer Steuererklärung ist im Regelfall auf den Erwerb von Todes wegen durch die Erben beschränkt und erstreckt sich grundsätzlich nicht auch auf den Erwerb von Vermächtnisnehmern; BFH BStBl. II 1999, 529 = BB 1999, 2285 = ZEV 1999, 325 = DStR 1999, 1226 = NJW-RR 1999, 1594 = FamRZ 2000, 225 (LS). Siehe dazu jetzt auch BFH BStBl. II 2000, 233 = DB 2000, 554 = DStR 2000, 468 = BB 2000, 552 = ZEV 2000, 167 und FG München DStRE 2000, 372.

³⁴⁵Zur Anzeige von Banken und Geldinstituten bei Wertpapierdepots: BMF-Schreiben vom 18.08.1999, IV C 7 – E-weins 3844 – 11/99, DStR 1999, 1814 = ZEV 1999, 434 = DB 1999, 2141 = FR 1999, 1205; Zur Anzeigepflicht der Vermögensverwahrer und -verwalter nach § 33 ErbStG (insbes. im Hinblick auf Konten und Depots im Ausland): FinMin Baden-Württemberg, Erlass vom 10.01.2000, S 3844/20, DB 2000, 252 und FinMin Nordrhein-Westfalen, Erlass vom 20.12.1999, S 3844 – 2 – V A 2 DStR 2000, 878; Zur Anzeige der bis zum Todestag errechneten Zinsen und Stückzinsen siehe BMF-Schreiben vom 24.02.2000, IV C 7 – S 3844 – 12/00, DB 2000, 748 und FinMin Hessen, Erlass vom 9.3.2000, S 3844 – A – 9 – II B 41, ZEV 2000, 194 (Anzeigen nach § 33 ErbStG in Verbindung mit §§ 1 Abs. 1 Satz 2, 12 Abs. 1 Satz 2 ErbStDV).

³⁴⁶OFD München, S 4540 – 35 St 352 und OFD Nürnberg, S 4540 – 58 St 43, Merkblatt über die steuerlichen Anzeigepflichten der Notare auf den Gebieten der Grunderwerbsteuer, der Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) und den Ertragsteuern, (Stand: November 1999).

³⁴⁷*Meincke* § 30 Anm. 1.

bestimmter Vorgänge (beispielsweise Zuwendungen innerhalb der Familie) ist insbesondere im Bereich der Schenkungsteuer von einem hohen Vollzugsdefizit auszugehen³⁴⁸.

Durch den Wegfall der Vermögenssteuer haben sich die Erkenntnismöglichkeiten für die Finanzverwaltung zusätzlich verschlechtert. Aufgrund der zum 1. August 1998 (rückwirkend) in Kraft getretenen, neuen Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung wurden dementsprechend die Anzeigepflichten erweitert und die Mitteilungspflichten verschärft³⁴⁹. Die Notare wurden durch die Neuregelung in besonderer Weise mit zusätzlichen Mitteilungspflichten belastet (§ 8 ErbStDV)³⁵⁰. Die Anzeigepflichten sind dabei nicht auf Schenkungen beschränkt (§ 34 Abs. 2 Nr. 3 ErbStG)³⁵¹, sondern beziehen sich auf alle Vorgänge, die für die Festsetzung der Steuer „von Bedeutung sein können“ (§ 34 Abs. 1 ErbStG). Im Hinblick auf Anderkonten oder Treuhandkonten,

obliegt dem Notar beim Tod eines Beteiligten eine gesonderte Anzeigepflicht (§ 33 Abs. 1 ErbStG; § 1 ErbStDV)³⁵².

Die Anzeige durch den Notar macht (bislang) eine weitere Mitteilung des steuerpflichtigen Vorgangs durch den Schenker oder Erwerber entbehrlich (§ 30 Abs. 3 Satz 2 ErbStG)³⁵³. Die Anzeigepflicht dient der Information der Finanzverwaltung und kann daher entfallen, wenn die Finanzverwaltung von dem Vorgang bereits Kenntnis hat oder die Kenntniserlangung auf anderem Wege bereits gesichert ist³⁵⁴. Der Entwurf zum Steuerbereinigungsgesetz 1999 wollte dieses System alternativer Anzeigepflichten erstmals durchbrechen. Danach sollte die Anzeigepflicht des Erwerbers auch bei notarieller Beurkundung einer Schenkung insbesondere dann bestehen, wenn zum Erwerb Grundbesitz, Betriebsvermögen, GmbH-Geschäftsanteile oder Auslandsvermögen gehört. Die Finanzverwaltung sollte auf diesem Weg unmittelbar vom Erwerber Informationen über die Zusammensetzung und den Wert der Zuwendung erhalten.

³⁴⁸Allgemein dazu jüngst *Tipke*, Über Deklarieren und Verifizieren, FS Klaus Offerhaus, Köln 1999, S. 819 (833 ff.).

³⁴⁹Die neue Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung (BGBl. I 1998, 2568 = BStBl. I 1998, 1183) ist bei *Meincke* als Anhang II abgedruckt. Kritisch zu den erweiterten Anzeige- und Mitteilungspflichten *Schuck* ZEV 1999, 99.

³⁵⁰Zu Recht kritisch dazu *Schuck*, ZEV 1999, 99 (100). *Meincke* § 36 Anm. 1 weist zu Recht darauf hin, dass es für die Hinweis- und Beratungspflichten der Notare gemäß § 8 Abs. 4 und Abs. 1 Satz 5 ErbStDV an einer gesetzlichen Grundlage fehlt.

³⁵¹Siehe die Eingangsformulierung in § 34 Abs. 2 ErbStG: „*Insbesondere haben anzuzeigen: (...)*“.

³⁵²*Meincke* § 33 Anm. 3.

³⁵³Dazu jüngst BFH ZEV 1999, 409 = BFH/NV 1999, 1341 (Beruht der Erwerb von Todes wegen auf einem vom Amtsgericht eröffneten Testament, das das Finanzamt in die Lage versetzt zu prüfen, ob ein erbschaftsteuerbarer Vorgang vorliegt, hat der Erbe keine Anzeige zu erstatten.) und FG Düsseldorf EFG 1999, 1239 = DStRE 2000, 211 (Az. BFH II R 52/99) (Sofern das Nachlassgericht zur Mitteilung über den Erbfall verpflichtet ist, entfällt die Anzeigepflicht des Erben auch dann, wenn er gegenüber dem Gericht falsche Angaben gemacht hat.).

³⁵⁴*Meincke* § 30 Anm. 8.

Wiederverwendung unwirksamer Eigentumsvormerkungen

Grundlagen und Konsequenzen des Urteils des BGH vom 26.11.1999 – V ZR 432/98 –¹

Von Notar Dr. Hermann Amann, Berchtesgaden

1. Akzessorietät und Wiederverwendung

Damit eine rechtsgeschäftlich begründete² Eigentumsvormerkung wirksam ist, müssen nach § 885 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 BGB in Verbindung mit § 883 Abs. 1 BGB drei Voraussetzungen vorliegen, nämlich

- Eintragung der Vormerkung im Grundbuch,
- materiellrechtliche *Bewilligung* des bisherigen Eigentümers, die formfrei ist, aber dem Vormerkungsberechtigten oder dem Grundbuchamt zugehen muss³ und nicht mit der zur Grundbucheintragung nötigen formbedürftigen Eintragungsbewilligung (§§ 19, 29 GBO) verwechselt werden darf, sowie
- *Eigentumsverschaffungsanspruch*, der durch die materiellrechtliche Bewilligung und die Eintragung gedeckt ist; nach § 883 Abs. 1 Satz 2 BGB ist ein künftiger oder bedingter Anspruch bereits vormerkungsfähig, sobald für den Schuldner eine – wenn auch nur vorläufige – Bindung besteht, der er sich nicht ohne weiteres entziehen kann⁴.

Die Vormerkung steht und fällt mit dem zu sichernden Eigentumsverschaffungsanspruch. Sie ist streng akzessorisch. Deshalb ging die bisher wohl h. M.⁵ davon aus, dass jeder Wegfall des vorgemerkten Eigentumsverschaffungsanspruchs zum Erlöschen der ihn sichernden Vormerkung führt. Die einmal erloschene Vormerkung konnte demzufolge ihre Wirksamkeit nicht wiedererlangen, indem die Beteiligten den Anspruch neu begründeten. Für den neu begründeten Eigentumsverschaffungsanspruch ließ sich die alte Vormerkung selbst dann nicht wieder verwenden, wenn sämtliche Bedingungen des Schuldverhältnisses, auf welchem der neue Anspruch beruhte, mit den früheren Bedingungen übereinstimmten. Ein Eigentumsverschaffungsanspruch aus einem nichtigen Vertrag genoss von vorneherein keinen Vormerkungsschutz, auch nicht als künftiger Anspruch, weil er keine – auch nur vorläufige – Bindung des Schuldners erzeugte. Die zu seiner Sicherung eingetragene Vormerkung war materiellrechtlich wirkungslos.

¹ BGH MittBayNot 2000, 104 mit Anm. *Demharter* = NJW 2000, 805 = Rpfleger 2000, 154 mit Anm. *Streuer* = ZfIR 2000, 121 mit Anm. *Volmer* ZfIR 2000, 207 = EWIR § 883 BGB 1/2000, 285 mit Anm. *Grunsky*.

² Die auf einer einstweiligen Verfügung beruhende Vormerkung bleibt hier außer Betracht.

³ Vgl. *Palandt/Bassenge*, 59. Aufl. 2000, § 885 BGB Rdnr. 9; *Staudinger/Gursky*, 13. Bearb. 1996, § 885 BGB Rdnr. 9.

⁴ BayObLG DNotZ 1996, 374; *Palandt/Bassenge*, § 883 BGB Rdnr. 15 m.w.N.

⁵ BayObLG DNotZ 1963, 681; vgl. *Staudinger/Gursky*, § 883 BGB Rdnr. 16 bis 18, 37 ff., 223 ff. jeweils m.w.N.; *Grziwotz*, Grundbuch- und Grundstücksrecht, Rdnr. 760 m.w.N.; *Amann* in Beck'sches Notar-Handbuch, 2. Aufl. 1997, A I Rdnr. 163, 165; *Brambring*, ebenda, A I Rdnr. 386.

Nunmehr erlaubt es das Urteil des BGH⁶, mit der anspruchslernen und daher unwirksamen Eigentumsvormerkung einen neuen Eigentumsverschaffungsanspruch zu sichern, wenn

- a) der neue Anspruch denselben Schuldner, denselben Gläubiger und dasselbe Anspruchsziel hat wie der ursprünglich nichtige oder nachträglich erloschene Anspruch sowie
- b) der Eigentümer für den neuen Anspruch eine neue materiellrechtliche Bewilligung abgibt.

Unerheblich für die Schutzwirkungen der auf diese Weise erstarkten Vormerkung sind demnach

- das abweichende Entstehungsdatum des neuen Anspruchs,
- etwa abweichende sonstige Modalitäten des Schuldverhältnisses, auf dem der neue Anspruch beruht, wie z.B. höherer oder niedrigerer Kaufpreis, Schenkung statt Kauf, Kauf statt Schenkung,
- der Zugang der neuen materiellrechtlichen Bewilligung beim Grundbuchamt (Zugang beim Vormerkungsberechtigten genügt),
- die Angabe des neuen Bewilligungsdatums im Grundbuch, die zwar zulässig, aber nicht erforderlich ist,
- die fehlende Bezugnahme des Grundbuchs auf den neuen Anspruch bzw. auf das neue Anspruchsdatum.

Die so erstarkte Vormerkung entfaltet zwar keine auf den alten Eintragungszeitpunkt zurückreichende Sicherungswirkung, wohl aber Sicherungswirkung ab dem Zeitpunkt, zu welchem für den neu entstandenen Anspruch eine neue materiellrechtliche Bewilligung abgegeben ist.

Vormerkungswidrige Rechte Dritter, die nach der ursprünglichen Eigentumsvormerkung eingetragen worden sind, profitieren infolgedessen vom Fehlen oder Erlöschen des ursprünglich vorgemerkten Eigentumsverschaffungsanspruchs nur dann, wenn sie eingetragen wurden, bevor der neue Eigentumsverschaffungsanspruch vormerkungsfähig entstanden und seine Sicherung durch die alte Vormerkung materiellrechtlich bewilligt worden ist. Anders ausgedrückt: Hat der Drittberechtigte zuvor die Eintragung seines Rechts lediglich beantragt, so bewahrt ihn dies nicht vor der Elisionswirkung der erstarkten Vormerkung, selbst dann nicht, wenn er bei seinem Antrag alle Voraussetzungen des § 878 BGB erfüllt hatte⁷.

Der BGH hat sich damit einen Standpunkt zu Eigen gemacht, den *Ertl* als erster im Jahre 1979 vertreten⁸ und *Wacke* im Jahre 1995 bekräftigt hat⁹.

⁶ Fußn. 1.

⁷ Vgl. *Wacke*, DNotZ 1995, 507, 516.

⁸ *Ertl*, Rpfleger 1979, 361, 363.

⁹ *Wacke*, DNotZ 1995, 507 ff; ebenso OLG Frankfurt DNotZ 1995, 539; *Haegele/Schöner/Stöber*, Grundbuchrecht, 11. Aufl. 1997, Rdnr. 1487.

2. Grundlagen der Wiederverwendung

a) Entsprechende Anwendung des 879 Abs. 2 BGB

Zunächst stützt der BGH die Abkehr von der bisher h. M. auf eine Erkenntnis, die bereits vor dem Urteil des BGH als nahezu allgemeine Ansicht gelten konnte: Entsprechend § 879 Abs. 2 BGB schadet es nicht, wenn die zur Entstehung der Vormerkung nötige materiellrechtliche Bewilligung erst abgegeben wird, nachdem die Vormerkung bereits eingetragen ist¹⁰.

Diese Erkenntnis besagt indessen nichts darüber, ob der Vormerkung ein neuer Anspruch unterlegt werden kann. Der Zusammenhang zwischen nachgeschobenem Anspruch und nachträglicher Bewilligung ist gerade umgekehrt: Erst wenn der Vormerkung ein neuer Anspruch unterlegt werden kann, stellt sich überhaupt die Frage, ob dafür eine spätere Bewilligung erforderlich ist, die der Eintragung nachfolgen darf. Unzutreffend ist es also, aus der Zulässigkeit einer nachträglichen Bewilligung die Zulässigkeit des Nachschiebens eines neuen Anspruchs herzuleiten.

b) Entsprechende Anwendung der für den Eigentumserwerb geltenden Regeln

Ähnliche Struktur hat das Argument des BGH, das sich auf die Reihenfolge von Eintragung und Auflassung beim Eigentumserwerb an Immobilien stützt: Ein eingetragener Eigentumserwerb auf Grund nichtiger Auflassung könne durch wirksame spätere Auflassung ohne neue Eintragung geheilt werden¹¹. Für den Erwerb der Vormerkung habe der Gesetzgeber an die Stelle der Einigung die bloße materiellrechtliche Bewilligung gesetzt.

Auch dies rechtfertigt nur das zeitliche Nachfolgen der Bewilligung, dagegen nicht das Nachschieben eines neuen Anspruchs. Mehr noch: Als Argument für die Zulässigkeit eines Anspruchsaustausches eignet sich der Vergleich mit dem Eigentumserwerb besonders schlecht, weil der zugrunde liegende Anspruch für den Eigentumserwerb infolge des Abstraktionsprinzips gerade keine Rolle spielt.

c) Entsprechende Anwendung der Vorschriften des Hypothekenrechts über den Forderungsaustausch

Das Gesetz regelt den Anspruchsaustausch bei der Vormerkung nicht ausdrücklich, wohl aber in anderem Zusammenhang, nämlich im Hypothekenrecht: Wenn an die Stelle der Forderung, für welche die Hypothek besteht, eine andere Forderung gesetzt werden soll, verlangt § 1180 Abs. 1 BGB hierfür die Einigung zwischen Gläubiger und Eigentümer sowie die Eintragung in das Grundbuch. Sobald man § 1180 Abs. 1 BGB auf die Vormerkung entsprechend anwendet, führt kein Weg an einer Grundbucheintragung vorbei, wenn der durch Vormerkung gesicherte Anspruch ausgetauscht werden soll.

Die Analogie zu § 1180 Abs. 1 BGB liegt nahe. Der Gesetzgeber hat die Hypothek mehrfach von der gesicherten Forderung abgekoppelt (§§ 1138, 1163, 1177 BGB), die Vormerkung dagegen nirgends. Die Vormerkung ist also strenger akzessorisch als die Hypothek. Wenn der Gesetzgeber schon bei der geringer akzessorischen Hypothek die Auswechslung der Forderung von einer Eintragung in das Grundbuch abhängig macht, dann kann sich eine solche Eintragung bei der streng

¹⁰ Vgl. die umfangreichen Nachweise im Urteil des BGH (Fußn. 1).

¹¹ Vgl. die Nachweise im Urteil des BGH (Fußn. 1).

akzessorischen Vormerkung kaum erübrigen. Wie *Wacke*¹² zum gegenteiligen Ergebnis gelangt, strengere Akzessorität der Vormerkung gebiete einen einfacheren Forderungsaustausch, bleibt unerfindlich.

d) Schweigen des Grundbuchs über Entstehung und Fortbestand des vorgemerkten Anspruchs

*Ertl*¹³ und *Wacke*¹⁴ halten den vorzumerkenden Anspruch für nachschiebbar, weil das Grundbuch ohnehin keine Auskunft über die Wirksamkeit des vorgemerkten Anspruchs gebe. In der Tat braucht z. B. bei einem bedingten Anspruch nicht eingetragen zu werden, ob die Bedingung eingetreten oder ausgefallen ist. Ebenso wenig hängt das Erstarren eines vorgemerkten künftigen Anspruchs zu einem voll wirksamen Anspruch von einer Grundbucheintragung ab.

Diese Erkenntnisse helfen aber nicht über einen entscheidenden Unterschied hinweg: Ein bedingter oder künftiger Anspruch ist nur dann vormerkungsfähig, wenn für den Schuldner bereits eine Bindung besteht, der er sich nicht einseitig und nicht ohne weiteres entziehen kann¹⁵. Bei der Aktivierung einer Vormerkung, die einem nicht entstandenen oder später erloschenen Anspruch gegolten hat, fehlt dagegen bis zur Neubegründung eines gleichen Anspruchs jegliche Bindung des Schuldners. Die wirkungslose Hülse der Vormerkung wird auf Vorrat gehalten für einen neu entstehenden Anspruch. Die (Wieder-)Verwendbarkeit der Vormerkung aus bindungsloser Situation müsste folgerichtig dazu führen, auch die Neueintragung einer Vormerkung in bindungsloser Situation zuzulassen¹⁶. Solange sich hierzu niemand bereit findet, bleibt die Frage unbeantwortet, weshalb eine anspruchleere eingetragene Vormerkung auf Vorrat gehalten werden kann für einen inhaltsgleichen künftigen Anspruch.

e) Gedankliche Verschmelzung zweier Ansprüche zu einem Anspruch

Die dargestellten Hürden, die einer Anspruchsauswechslung entgegenstehen, lassen sich allerdings durch einen gedanklichen Kunstgriff beseitigen, nämlich dadurch, dass man die zahlreichen Merkmale, welche zur Individualisierung verschiedener Ansprüche taugen, auf ganz wenige Merkmale reduziert. Auf diese Weise wandelt sich das Bild zweier Ansprüche in das Bild eines einzigen Anspruchs. In der Tat beschränkt der BGH die Individualisierungsmerkmale des vorgemerkten Anspruchs auf

- die Person von Schuldner und Gläubiger,
- das Ziel des Anspruchs, z. B. Verschaffung des Eigentums an einem bestimmten Grundbesitz frei von im Grundbuch eingetragenen Rechten Dritter.

Aus dem Kreis der anspruchindividualisierenden Merkmale scheidet dabei insbesondere die Modalitäten und die Art des Schuldverhältnisses aus, auf dem der Anspruch beruht, also z. B. Entstehungsvoraussetzungen, Bindungsdauer, Art und Höhe der Gegenleistungen, Leistungsverweigerungsrechte. Wenn *Ertl*¹⁷ und *Wacke*¹⁸ in der Novation die Wiederkehr

¹² *Wacke*, DNotZ 1995, 507, 513.

¹³ *Ertl*, RPfleger 1979, 361, 364.

¹⁴ *Wacke*, DNotZ 1995, 507, 512.

¹⁵ Fußn. 4.

¹⁶ Ebenso *Streuer*, Rpfleger 2000, 155.

¹⁷ Fußn. 13.

¹⁸ *Wacke*, DNotZ 1995, 514 ff.

des alten Anspruchs in ununterscheidbarer Gestalt sehen, so eliminieren sie sogar den Zeitpunkt der Entstehung des Anspruchs aus dem Kreis der individualisierenden Merkmale. Geht man so weit, so sind der nicht entstandene oder erloschene Anspruch einerseits und der neue Anspruch andererseits nicht mehr als zwei Ansprüche unterscheidbar. Alle maßgeblichen Merkmale, nämlich Schuldner, Gläubiger und Anspruchsziel, sind identisch. Bei völliger Anspruchsidentität wird es allerdings schwierig, die Notwendigkeit einer neuen materiellrechtlichen Bewilligung zu rechtfertigen¹⁹.

f) Rechte Drittberechtigter

Wenn alter und neuer Anspruch unabhängig vom zeitlichen Abstand ihrer Entstehung als identisch gelten, wäre jedenfalls zu befürchten, dass zwischenzeitlich eingetragene dingliche Rechte Dritter auf unbegrenzte Zeit mit dem Erstarken der nicht entstandenen oder erloschenen Vormerkung rechnen müssen. Weil dies auch für diejenigen untragbar ist, welche die Wiederverwendung der Vormerkung befürworten, müssen sie eine zeitliche Grenze setzen, bis wann solche Zwischenrechte entstanden sein müssen, um vom Erstarken der Vormerkung unberührt zu bleiben. Für die Zwischenberechtigten kommt es mithin darauf an, ob ihr Rechtserwerb vollendet sein muss

- bereits bis zur bloßen Neubegründung des zu sichernden Anspruchs, zumindest als vormerkungsfähiger künftiger Anspruch²⁰, oder
- bis zur Wirksamkeit einer neuen materiellrechtlichen Bewilligung²¹, oder
- bis zu einer Eintragung im Grundbuch, wonach der alte Anspruch vormerkungsfähig (wieder) entstanden ist analog § 1180 Abs. 1 BGB²².

Ob man sich mit der Neubegründung des Anspruchs begnügt oder zusätzlich – wie der BGH – eine materiellrechtliche Bewilligung verlangt, macht dabei keinen nennenswerten Unterschied. Einerseits wird in der Neubegründung des Anspruchs stets auch die formlose Bewilligung enthalten sein. Andererseits entzieht sich das eine wie das andere zunächst dem Blick etwaiger Zwischenberechtigter²³. Betroffen sind vor allem die Gläubiger des Eigentümers, die bei der Einleitung von Zwangsvollstreckungsmaßnahmen noch viel weniger als bisher eine Prognose über die Werthaltigkeit der eingetragenen Vormerkung wagen können. Erst eine (vorsorgliche) Zwangsvollstreckung ermöglicht es ihnen, sich ein zutreffendes Bild über die Kraft der Vormerkung zu erarbeiten. Zwar kann der Eigentümer dank der in § 313 BGB angeordneten Beurkundungspflicht das Datum der (Wieder-)Belebung der Vormerkung nicht manipulieren. Den Drittberechtigten fehlt aber zunächst der Zugang zu der Urkunde, auf welcher das Erstarken der Vormerkung beruhen kann. Erst ein Rechtsstreit vor den Zivilgerichten vermag diesen Zugang zu öffnen. Die dabei entstehenden Beweislastfragen sind nicht einfach zu beantworten, aber auch nicht unser Thema²⁴.

¹⁹ So in der Tat anders als der BGH *Ertl* a.a.O. Fußn. 13, OLG Frankfurt DNotZ 1995, 539, 541; *Wacke* a.a.O. 516; *Haegeler/Schöner/Stöber* Rdnr. 148.

²⁰ Vgl. Fußn. 19.

²¹ So der BGH (Fußn. 1); ebenso LG Lübeck NJW-RR 1996, 914.

²² So *Demharter* MittBayNot 2000, 106, 107; *Streuer*, Rpfleger 2000, 155.

²³ Vgl. *Volmer*, ZfR 2000, 207.

²⁴ Vgl. *Demharter* und *Streuer* jeweils a.a.O. (Fußn. 22).

Müsste dagegen der Anspruchsaustausch im Grundbuch publiziert werden, so ließen sich derartige Rechtsstreitigkeiten und Beweislastfragen in der Regel vermeiden. Außerdem käme der Schutz der §§ 878 BGB, 17 GBO *gleichermaßen* dem Vormerkungsberechtigten wie dem Drittberechtigten zugute. Er würde also nicht einseitig dem Drittberechtigten versagt.

3. Konsequenzen des Urteils des BGH

Für die praktische Arbeit des Notars haben die gerade dargelegten Bedenken gegen das Urteil des BGH geringere Bedeutung als die Kontinuitätserwartungen, welche der Praktiker an eine höchstrichterliche Rechtsprechung knüpfen darf und muss. Das besondere Interesse richtet sich daher auf die praktische Umsetzung und weitere Folgen des Urteils des BGH.

a) Novation eines anfänglich nicht vormerkungsfähigen oder nachträglich weggefallenen Eigentumsverschaffungsanspruchs

Wenn für einen von Anfang an unwirksamen Eigentumsverschaffungsanspruch, z. B. auf Grund eines sog. Schwarzkaufs, eine Vormerkung eingetragen wurde und der Vertrag später wirksam abgeschlossen wird, genügt zur Sicherung des durch die wirksame Neuvernahme entstandenen Anspruchs laut BGH statt einer neuen Vormerkung eine formfreie neue materiellrechtliche Bewilligung, die dem Käufer oder dem Grundbuchamt zugehen muss und z.B. wie folgt formuliert werden könnte²⁵.

V bewilligt, dass die bereits eingetragene Vormerkung zugunsten des K den in der heutigen Urkunde begründeten Eigentumsverschaffungsanspruch sichert.

Das Datum der neuen materiellrechtlichen Bewilligung kann im Interesse der Rechtsklarheit berichtend im Grundbuch eingetragen werden. Nach dem Urteil des BGH hängt die wirksame Sicherung des neuen Anspruchs davon nicht ab. Vorsorge für den Fall, dass der BGH – etwa angesichts der gegen sein Urteil vorgetragenen Bedenken – seine Ansicht modifiziert und eines Tages analog § 1180 Abs. 1 BGB eine Eintragung des Anspruchswechsels verlangt, kann getroffen werden, indem der vorstehend formulierten Bewilligung der Satz hinzugefügt wird:

Die Beteiligten beantragen, im Grundbuch einzutragen, dass die Vormerkung den in der heutigen Urkunde begründeten Eigentumsverschaffungsanspruch des K gemäß vorstehender materiellrechtlicher Bewilligung sichert²⁶.

Gleiches gilt, wenn zwar ursprünglich ein vormerkungsfähiger Eigentumsverschaffungsanspruch begründet und im Grundbuch vorgemerkt wurde, dieser aber später wieder weggefallen ist, z. B. durch einvernehmliche Aufhebung des Kaufvertrags, durch Anfechtung oder durch Rückabwicklung gemäß § 326 BGB. Falls anschließend der Vertrag erneut zu

²⁵ Auch ohne ausdrückliche Formulierung wird mangels gegenteiliger Anhaltspunkte in der Neubegründung des ursprünglich vorgemerkten Anspruchs die schlüssige Abgabe einer neuen materiellrechtlichen Bewilligung enthalten sein.

²⁶ Diese Eintragung löst beim Grundbuchamt gemäß § 67 Abs. 1 Satz 1 KostO ein Viertel der vollen Gebühr aus; vgl. *Korintenberg/Lappe/Bengel/Reimann*, KostO, 14. Aufl. 1999, § 66 KostO Rdnr. 16, § 67 Abs. 1 Satz 1 KostO Rdnr. 15 m.w.N. Demgegenüber löst die Löschung der alten und die Eintragung einer neuen Vormerkung insgesamt eine Dreiviertel-Gebühr aus (§§ 66 Abs. 1 Satz 1, 60 Abs. 1, 68 Satz 1 KostO).

gleichen oder abweichenden Bedingungen geschlossen wird, kann die noch eingetragene Vormerkung zur Sicherung des nunmehr begründeten inhaltsgleichen Eigentumsverschaffungsanspruchs gemäß vorstehenden Ausführungen wieder verwendet werden.

Diese Grundsätze gelten abweichend von der bisherigen Rechtsprechung und h. M. z. B. auch dann, wenn die Frist für die Annahme eines Verkaufsangebots bereits abgelaufen ist, der künftige Eigentumsverschaffungsanspruch aus dem Verkaufsangebot also erloschen ist und nunmehr durch eine sog. „Fristverlängerung“ der Anspruch der Sache nach neu begründet wird. Erst recht gelten sie für die Verlängerung einer noch gar nicht abgelaufenen Bindungsfrist²⁷.

b) Erweiterungen des vorgemerkten Anspruchs

Gelegentlich erweitern die Beteiligten den vorgemerkten Anspruch nachträglich, indem sie z. B. die Eigentumsverschaffungspflicht auf zusätzlichen Grundbesitz erstrecken oder den Veräußerer verpflichten, Lasten zu beseitigen, die er nach den ursprünglichen Vereinbarungen noch bestellen durfte²⁸. Auf den ersten Blick könnte man meinen, auch hier genüge eine Erweiterung der materiellrechtlichen Bewilligung ohne Eintragung im Grundbuch. Schaffe eine neue materiellrechtliche Bewilligung sogar für einen neu begründeten Anspruch Vormerkungsschutz, dann müsse sie bei Erweiterungen des Anspruchs Gleiches bewirken. Diese Überlegung geht jedoch fehl. In den unter a) behandelten Fällen der Novation wird nämlich das ursprüngliche Anspruchsziel *nicht* erweitert, in den gerade geschilderten Fällen dagegen durchaus. Das Urteil des BGH ändert somit nichts daran, dass die Anspruchserweiterung im Grundbuch selbst eingetragen werden muss und den Schutz der Vormerkung erst ab dem Zeitpunkt genießt, ab welchem sie eingetragen ist. Gegenüber zwischenzeitlich eingetragenen Rechten Dritter bleibt die Erweiterung wirkungslos, solange diese nicht gemäß § 877 BGB zugestimmt haben. Möglicherweise kann ohne solche Zustimmung die Erweiterung gar nicht eingetragen werden²⁹.

Unklarheiten könnten entstehen, wenn die Anspruchserweiterung als Aufhebung des alten Anspruchs und Neubegründung eines neuen gestaltet wird³⁰. Nach dem Urteil des BGH müsste es auch bei solcher Gestaltung genügen, die bisherige Vormerkung für den neuen erweiterten Anspruch wieder zu beleben und zusätzlich die Anspruchserweiterung im Grundbuch einzutragen. Denkbar wäre aber auch, dass der Neubegründung eines erweiterten anstelle des erloschenen Anspruchs eine gänzlich neue Vormerkung folgen muss.

c) Einschränkungen des vorgemerkten Anspruchs

Wenn die Beteiligten den vorgemerkten Eigentumsverschaffungsanspruch nachträglich einschränken, verringert sich der Vormerkungsschutz wegen der Akzessorietät der Vormerkung ipso jure auf den eingeschränkten Anspruchsumfang. Dies gilt z. B. dann, wenn nur noch ein Teil der ursprünglich veräußerten Fläche zu übereignen ist oder wenn eine nach den ursprünglichen Vereinbarungen zu beseitigende dingliche Be-

lastung bestehen bleiben darf. Die Einschränkung des Anspruchs kann berichtigend in das Grundbuch eingetragen werden. Der Vormerkungsschutz reduziert sich aber unabhängig davon auf den verbleibenden Restanspruch.

Auch hier droht Unklarheit, wenn die Beteiligten – statt den Anspruch einzuschränken – ihn zunächst aufheben und anschließend mit reduziertem Inhalt neu begründen. Nach dem Urteil des BGH müsste sich auch bei dieser Vorgehensweise die ursprüngliche Vormerkung weiter verwenden lassen auf Grund bloßer erneuter materiellrechtlicher Bewilligung ohne Eintragung im Grundbuch. Wenn nämlich weder für die Novation noch für die Reduktion des Anspruchs eine Grundbucheintragung nötig ist, bleibt eine solche auch entbehrlich, falls Novation und Reduktion miteinander kombiniert werden.

d) Änderung der sonstigen Anspruchsmodalitäten und/oder des zugrunde liegenden Schuldverhältnisses

Nicht selten ändern die Beteiligten sonstige Anspruchsmodalitäten oder das dem Eigentumsverschaffungsanspruch zugrunde liegende Schuldverhältnis, z. B. dadurch, dass sie

- den Kaufpreis oder sonstige Gegenleistungen herabsetzen oder erhöhen,
- ein entgeltliches Geschäft in ein unentgeltliches umwandeln oder umgekehrt,
- die Fälligkeit des Eigentumsverschaffungsanspruchs verlegen,
- die Bindung des Veräußerers verlängern oder verkürzen, z. B. durch Änderung der Modalitäten eines vereinbarten Rücktrittsrechts oder durch Verlängerung oder Verkürzung der Annahmefrist bei einem Verkaufsangebot³¹.

Alle diese Einzelheiten des Schuldverhältnisses eliminiert der BGH ausdrücklich aus den Merkmalen des vorgemerkten Anspruchs. Solange die Person von Schuldner und Gläubiger sowie das Anspruchsziel und damit der vom Anspruch betroffene Grundbesitz unverändert bleiben, braucht keine der vorstehenden Änderungen bei der Vormerkung eingetragen zu werden, um deren Schutzwirkung zu erhalten. Hierzu ist infolge des Urteils des BGH nicht einmal eine ergänzende materiellrechtliche Bewilligung erforderlich.

e) Auskünfte über die Reichweite einer eingetragenen Vormerkung

Bisher hat der Blick in das Grundbuch und in die darin so gut wie immer bezeichnete Urkunde, auf welcher der Anspruch beruht, jedenfalls einige Rückschlüsse über Bestand und Fortbestand der Vormerkung erlaubt. Nach dem Urteil des BGH sind solche Rückschlüsse unmöglich. Wer Auskunft geben will, befindet sich in derselben Situation wie die in Abschnitt 2. f) aufgeführten Drittberechtigten.

f) Vorlage des Vertrags, auf welchem der vorzumerkende Anspruch beruht, an das Grundbuchamt

Schon vor dem Urteil des BGH war umstritten, ob das Grundbuchamt die Vorlage der Urkunde fordern kann, auf welcher der vorzumerkende Eigentumsverschaffungsanspruch beruht. Verlangt wurde dies, um zu verhindern, dass das Grundbuch-

²⁷ Anders noch OLG Frankfurt DNotZ 1994, 247 mit Anm. *Promberger*; OLG Köln NJW 1976, 631.

²⁸ Vgl. BGH DNotZ 1959, 399; *Staudinger/Gursky*, § 883 BGB Rdnr. 225.

²⁹ Vgl. *Staudinger/Gursky*, § 883 BGB Rdnr. 224, 225 m.w.N.

³⁰ In dieser Weise hatte der Notar in dem vom BGH (Fußn. 1) entschiedenen Fall formuliert.

³¹ Weitere Beispiele bei *Staudinger/Gursky*, § 883 BGB Rdnr. 223.

³² KG DNotZ 1972, 173, 174; *Haegeler/Schöner/Stöber*, Rdnr. 1514; *Jansen* DNotZ 1953, 382, 385; aM *Ertl*, RPflege 1979, 361; *MünchKomm/Wacke*, 3. Aufl. 1997, 885 BGB Rdnr. 26; *Staudinger/Gursky*, § 885 BGB Rdnr. 49.

amt auf Grund eines formunwirksamen Vertrags eine wirkungslose Vormerkung einträgt. Nachdem der BGH nun den Weg frei gemacht hat, um die auf einem formunwirksamen Veräußerungsvertrag beruhende Eigentumsvormerkung wieder zu verwenden zur Sicherung eines aus späterer wirksamer Novation entstehenden Anspruchs, hat die Wirksamkeitsprüfung durch das Grundbuchamt an Bedeutung verloren. Damit dürften die Würfel endgültig zu Gunsten der schon bisher herrschenden Ansicht gefallen sein, wonach das Grundbuchamt sich mit der Bezeichnung der Person von Schuldner und Gläubiger und des Anspruchsziels in einer grundbuchtauglichen Eintragungsbewilligung (§ 19 GBO) begnügen muss³².

g) Rechtsschutzbedürfnis für eine neue Vormerkung

Die Wiederverwendung der Eigentumsvormerkung für einen neuen Anspruch bedarf laut BGH nur einer neuen materiellrechtlichen Bewilligung. Eine Eintragung bei der Vormerkung ist nicht erforderlich, wohl aber als Berichtigung zulässig. Besteht dann für die herkömmliche Vorgehensweise, den neuen Anspruch durch eine gänzlich neue Vormerkung zu sichern, noch ein Rechtsschutzbedürfnis? Oder richtet sich ein entsprechender Antrag auf eine überflüssige Eintragung?

Rechtsprechung und Literatur haben in Verfahren der freiwilligen Gerichtsbarkeit ein Rechtsschutzbedürfnis z. B. verneint, wenn der Antragsteller

- einen bereits zurückgewiesenen Antrag erneut mit gleicher Begründung stellt, statt Rechtsmittel gegen die Zurückweisung einzulegen³³,
- zusätzlich zu einem Nießbrauch noch ein Wohnungsrecht für denselben Berechtigten am selben Grundbesitz beantragt³⁴,
- sonst eingetragen haben will, was unzweifelhaft ohnehin gilt³⁵,
- eine Eintragung begehrt, die eindeutig zweckwidrig ist und sich als Missbrauch der Rechtspflege darstellt³⁶.

Die Erforderlichkeit eines Rechtsschutzbedürfnisses resultiert u. a. auch daraus, dass die Inanspruchnahme staatlicher Tätigkeit besonderer Rechtfertigung vor allem dort bedarf, wo die anfallenden Gebühren die Kosten nicht decken³⁷.

Unter diese Fallgruppen fehlenden Rechtsschutzbedürfnisses ließe sich der Antrag auf eine neue Vormerkung vielleicht dann subsumieren, wenn die neue Vormerkung *zusätzlich* zu einem entsprechenden Vermerk bei der alten Vormerkung beantragt würde. Ansonsten dürfen wir davon ausgehen, dass der Antragsteller zwei Möglichkeiten hat, den Vormerkungsschutz für den neuen Anspruch grundbuchersichtlich zu machen, entweder durch berichtigenden Vermerk bei der alten Vormerkung oder durch konstitutive Eintragung einer neuen Vormerkung für den neuen Anspruch³⁸. Dem zweiten Weg kann fehlendes Rechtsschutzbedürfnis m. E. nicht entgegengehalten werden, weil er

- bisher als der sicherste Weg gelten durfte,
- Vorsorge trifft gegen eine etwaige Änderung der Rechtsprechung des BGH und
- dem Staat höhere Gebühren bei unwesentlich größerem Aufwand einbringt³⁹.

h) Behandlung der durch Zuschlag in der Zwangsversteigerung erloschenen Eigentumsvormerkung

Erlischt eine eingetragene Eigentumsvormerkung durch Zuschlag in der Zwangsversteigerung, weil sie nicht in das geringste Gebot fällt, so erhält der Vormerkungsberechtigte eine Entschädigung aus dem nach Befriedigung vorrangiger Berechtigter verbleibenden Versteigerungserlös (§ 92 Abs. 1 ZVG). Nach h. M. errechnet sich die Entschädigung aus dem Wert des zu übereignenden Grundbesitzes *abzüglich* der vom Vormerkungsberechtigten noch zu erbringenden Gegenleistung, also z. B. des Kaufpreises – sog. Differenztheorie⁴⁰. Aus der Sicht solcher Berechtigter, deren Rechte der Eigentumsvormerkung nachfolgen, erhöht sich die Beteiligung des Vormerkungsberechtigten am Versteigerungserlös um den gleichen Betrag, um den die Vertragsteile die Gegenleistung, welche der Vormerkungsberechtigte zu erbringen hat, nachträglich ermäßigen. Dies schmälert die Erlösbeteiligung der nachfolgenden Berechtigten. Nach der Differenztheorie müssten sich also nachrangige Berechtigte eine spätere Ermäßigung der vom Vormerkungsberechtigten zu erbringenden Gegenleistung nur gefallen lassen, wenn die darin liegende Stärkung der Stellung des Vormerkungsberechtigten vor Eintragung ihrer Rechte im Grundbuch eingetragen worden ist. Wegen dieses versteigerungsrechtlichen Zusammenhangs empfahl es sich bisher, eine nachträgliche Ermäßigung der Gegenleistung im Grundbuch bei der Vormerkung eintragen zu lassen, um die nach der Differenztheorie eintretende stärkere Beteiligung des Vormerkungsberechtigten am Versteigerungserlös nachrangigen Berechtigten entgegenhalten zu können.

Nachdem der BGH die Höhe der Gegenleistung und ähnliche Modalitäten im Umfeld des vorgemerkten Eigentumsverschaffungsanspruchs aus dem Gehalt der Vormerkung ausgegliedert hat, wird sich die herrschende Differenztheorie kaum aufrechterhalten lassen, zumal die Argumente ihrer zahlreichen Gegner schon in der Vergangenheit beachtliches Gewicht hatten⁴¹.

4. Ergebnis

Das Urteil des BGH hinterlässt einen zwiespältigen Eindruck: Einerseits schwächt es mit wenig überzeugenden Argumenten die Aussagekraft des Grundbuchs. Andererseits verringert es manchen Aufwand und manches Haftungsrisiko, die mit dem Austausch der alten gegen eine neue Vormerkung verbunden waren. Der Praxis dient auch die Feststellung des BGH, dass Änderungen des Schuldverhältnisses, auf dem der vorgemerkte Anspruch beruht, nicht eintragungsbedürftig sind, solange Schuldner, Gläubiger und Anspruchsziel unverändert bleiben. Die bisherige Unsicherheit, wann Vertragsänderungen bei der Vormerkung eingetragen werden müssen, um deren Schutz zu erhalten, ist erheblich geringer geworden.

³³ Vgl. Brandenburgisches OLG FGPrax 1997, 118; KG ZEV 1999, 498.

³⁴ OLG Hamm NJW-RR 1998, 304 = FGPrax 1997, 168.

³⁵ Vgl. OLG Hamm MittBayNot 1996, 378.

³⁶ Vgl. *Bumiller/Winkler*, FGG, 7. Aufl. 1999, § 12 FGG Rdnr. 12.

³⁷ Vgl. *Zimmermann*, ZEV 1995, 275, 277.

³⁸ Zur ähnlichen Situation bei Wirksamkeitsvermerk und Rangrücktritt im Verhältnis Eigentumsvormerkung – Finanzierungsgrundschuld *Frank*, MittBayNot 1996, 271, 273; *Gursky*, DNotZ 1998, 276; *Amann*, LM § 873 BGB Nr. 25; a. M. *Schubert*, DNotZ 1999, 967 ff., 973.

³⁹ Vgl. Fußn. 26.

⁴⁰ *Zeller/Stöber*, ZVG, 16. Aufl. 1999, § 92 ZVG Anm. 7.3; *Blomeyer*, DNotZ 1979, 515, 533; *Siegmann*, DNotZ 1995, 209 ff. m.w.N.

⁴¹ *Erman/Hagen*, 9. Aufl. 1993, § 883 BGB Rdnr. 23; *Staudinger/Gursky*, § 883 BGB Rdnr. 191 m.w.N.

Grundstücksnutzung nach § 57 Telekommunikationsgesetz

Von Notar Jürgen Kirchner, Würzburg

1) Das Telekommunikationsgesetz (TKG) – Sartorius Nr. 920 regelt in seinem 8. Teil (§§ 50 ff.) die Benutzung von Verkehrswegen für die öffentlichen Zwecken dienenden Telekommunikationslinien (TK-Linien). Die Definition der TK-Linie findet sich in § 3 Ziffer 20 TKG. Zum öffentlichen Telekommunikationsnetz gehören nach § 3 Ziffer 12 TKG alle Einrichtungen, die zur Erbringung von Telekommunikationsleistungen für die Öffentlichkeit dienen; diese sind wiederum in § 3 Ziffer 19 TKG definiert. Damit gehören dazu alle Anlagen von Netzbetreibern, die sich mit ihrem Angebot an beliebige Personen, also die Öffentlichkeit, wenden, zum Beispiel von Deutsche Telekom, VIAG Interkom, Mannesmann Arcor.

2) In den §§ 50 ff. TKG ist der § 57 versteckt, bei dem es gerade nicht um Verkehrswege geht, sondern um jedes beliebige Grundstück. Ziel des Gesetzgebers, das von den nachstehend genannten Entscheidungen anerkannt wird, ist es, den Energieversorgungsunternehmen, die ihr Leitungsnetz zu einem öffentlichen TK-Netz ausbauen wollen, die nötigen Instrumente in die Hand zu geben und den Aufbau der Netze zu erleichtern. Nach § 57 TKG kann ein Eigentümer die Errichtung, den Betrieb oder die Erneuerung einer TK-Linie auf seinen Grundstück in zwei Fällen nicht verbieten:

a) Einmal, wenn auf seinem Grundstück eine durch ein Recht gesicherte Leitung bereits vorhanden ist und durch die Linie die Nutzbarkeit seines Grundstücks nicht dauernd zusätzlich eingeschränkt wird.

Typischer Fall ist die durch eine Dienstbarkeit für ein Energieversorgungsunternehmen gesicherte Starkstromleitung. Daran hängen die Telekommunikationsunternehmen, ohne dass es die Grundstückseigentümer merken, ihre TK-Linien. In der Rechtsprechung spielen insbesondere die Gasleitungsfälle eine Rolle: Neben den Gasleitungen verlaufen in Leerrohren Steuerkabel; nun werden in die Leerrohre neue oder größere Glasfaserkabel eingezogen, die der öffentlichen Telekommunikation dienen, oder es wird sogar ein weiteres Leerrohr verlegt (eingepflügt), das ausschließlich der öffentlichen Telekommunikation dient (LG Hanau 30.05.1997 – NJW 1997, 3031; OLG Frankfurt 26.06.1997 – NJW 1997, 3030; OLG Oldenburg 26.05.1998 – NJW 1999, 597; OLG Düsseldorf 13.07.1998 – NJW 1999, 956).

Wenn zwischen den Masten zusätzlich zu den Hochspannungsleitungen eine oder mehrere weitere Schwachstromleitungen hängen und das Grundstück überspannen, wird der Eigentümer kaum darlegen können, dass die Nutzbarkeit seines Grundstücks *zusätzlich* dauerhaft eingeschränkt ist. Das Gleiche gilt, wenn in das Elektroleerrohr neben der Gasleitung ein Glasfaserkabel eingezogen oder neben der Gasleitung innerhalb des bisherigen Übungsbereiches ein zusätzliches Leerrohr mit TK-Linien verlegt wird. Der Eigentümer wird die TK-Linie dulden müssen. Es handelt sich um Duldungspflicht nach § 1004 Absatz 2 BGB (OLG Düsseldorf und OLG Frankfurt je a.a.O.).

Den wenigsten Eigentümern, an deren Grundstück ein Starkstrom- oder Gasleitungsrecht mit Steuerleitungen lastet, ist bewusst, dass diese Anlagen inzwischen auch zum Transport von Daten genutzt werden. Sie werden in der Praxis nämlich

nicht gefragt, ja nicht einmal informiert. Der Inhalt der Dienstbarkeit muss auch nicht geändert werden, sondern der Gesetzgeber hat praktisch den Inhalt dieser Dienstbarkeiten gesetzlich erweitert.

b) Zum anderen kann nach § 57 Absatz 1 Ziffer 2 TKG der Eigentümer, auch wenn keine Dienstbarkeit eingetragen ist und auch das Grundstück noch nicht von einer Hochspannungsleitung überspannt wird, die TK-Linie nicht verbieten, wenn das Grundstück durch die Benutzung nicht oder nur unwesentlich beeinträchtigt wird, was gemäß § 906 Absatz 1 Satz 1 BGB zu beurteilen ist. Es kann also jeden treffen.

3) § 57 Absatz 2 TKG regelt den finanziellen Ausgleich. Hat der Eigentümer nach Absatz 1 zu dulden, erhält er nach Absatz 2 Satz 1 einen Ausgleich in Geld nur, wenn durch die Maßnahmen die Benutzung des Grundstücks oder dessen Ertrag über das zumutbare Maß hinaus beeinträchtigt wird. Er erhält also den Ausgleich nicht schon für seine Duldung, sondern muss noch eine über das zumutbare Maß hinausgehende Beeinträchtigung nachweisen.

Besser steht er nach Absatz 2 Satz 2: Er erhält zusätzlich einen *einmaligen* Ausgleich in Geld für eine erweiterte Nutzung zu Zwecken der Telekommunikation, sofern bisher keine Leitungswege vorhanden waren, die zu Zwecken der Telekommunikation verwendet werden konnten. Der Begriff des Leitungsweges ist in § 3 TKG nicht definiert und wird im Gesetz sonst nicht benutzt; ich verstehe ihn als Weg für eine TK-Linie. Dieser Anspruch besteht also, ohne dass die Nutzung des Grundstücks beeinträchtigt wird. Das LG Hanau (a.a.O.) begründet dieses Ergebnis folgendermaßen: Durch das TKG, insbesondere § 57 soll einerseits Wettbewerb auf dem Gebiet der Telekommunikation hergestellt und sollen vorhandene Versorgungsleitungen durch Nutzung für TK-Linien aufgewertet werden, was der Eigentümer zu dulden hat; andererseits hat der Betreiber die Möglichkeit, Einnahmen zu erzielen. Da der Gesetzgeber eine Beteiligung des Eigentümers an diesen Einnahmen nicht kodifiziert habe, müsse er wenigstens unter Berücksichtigung des Art. 14 GG den Ausgleich nach § 57 Absatz 2 Satz 2 TKG erhalten. Gegen diese Auffassung des LG Hanau wendet sich *Scherer* (Die Entwicklung des Telekommunikationsrechts in den Jahren 1996 und 1997, NJW 1997 1607 (1614); er meint, der Ausgleichsanspruch bestehe in diesen Fällen nicht, weil bisher schon ein Leitungsweg – die alte Gas- oder Stromleitung vorhanden sei.

Aus dem Wort „einmalig“ in Satz 2 ergibt sich, dass der Ausgleich nach Satz 1, der die unzumutbare Beeinträchtigung voraussetzt, anlassbezogen oder sogar wiederkehrend zu zahlen ist, wenn die Beeinträchtigung fort dauert. Satz 3 regelt noch die Beseitigungspflicht bei Schäden am Grundstück.

Nach § 58 TKG verjähren die Ansprüche binnen zwei Jahren nach Schluss des Jahres, in dem sie entstanden.

Die Position des Eigentümers ist schwach. Er muss für seine Ansprüche unter Umständen eine unzumutbare Beeinträchtigung nachweisen. Da keine Informationspflicht besteht, kann er der Durchsetzbarkeit seiner Ansprüche durch die sehr kurze Verjährungsfrist verlustig gehen.

4) Wenn der Eigentümer eine Dienstbarkeit für eine Starkstrom- oder Gasleitung bestellt, nimmt er als gesetzliche Folge auch TK-Linien hin, ohne dass dies vertraglich vereinbart wird oder in der Bewilligung zum Ausdruck kommt und dem Eigentümer damit bewusst wird. Die TK-Linie kommt mit der Strom- oder Gasleitung daher, huckepack, aber unsichtbar.

Der Gesetzgeber wollte mit dem TKG ausdrücklich die Schaffung weiterer TK-Netze ermöglichen. Es fragt sich deshalb, ob in einem Vertrag über die Bestellung einer Dienstbarkeit die Verlegung und der Betrieb von TK-Linien wirksam ausgeschlossen werden kann, um den Fall des § 57 Absatz 1 Ziffer 1 TKG zu vermeiden. M.E. müsste das möglich sein und dann für die TK-Linie eine weitere Dienstbarkeit bestellt werden. Dem Eigentümer droht aber auch ohne eine solche Dienstbarkeit der Fall des § 57 Abs. 1 Ziffer 2; dagegen kann er sich aber immerhin mit dem Einwand der mehr als unwesentlichen Beeinträchtigung wehren.

In einem praktischen Fall kam jedenfalls die Existenz der TK-Linie dadurch ans Licht, dass der Eigentümer in der Bewilligung der Dienstbarkeit die Nutzung zu TK-Zwecken ausschloss.

5) Der Ausgleichsanspruch richtet sich gegen den Betreiber der TK-Linie, der in der Regel ein anderer ist als der Inhaber der Gasleitung (OLG Düsseldorf a.a.O.). Der Eigentümer muss diesen unsichtbaren Partner also erst einmal ermitteln. Bei der Suche nach dem Betreiber der TK-Linie verhalten sich die Energieversorgungsunternehmen sehr zugeknöpft. Informationspflichten ergeben sich aus dem TKG nicht.

In konkreten Fällen konnte Ausgleich in Geld erreicht werden, der etwa bei einem Drittel der Entschädigung für die Starkstromleitung lag. Das LG Hanau (a.a.O.) hat 10% der Entschädigung für die Gasleitungsdienstbarkeit zugesprochen; diese war allerdings sehr hoch gewesen.

Der Notar hat bei einer Dienstbarkeitsbestellung für eine Stromleitung nicht die Pflicht, im Rahmen des § 17 BeurkG – rechtliche Tragweite – über die §§ 57, 58 TKG zu belehren; denn der schuldrechtliche Vertrag über die Bestellung der Dienstbarkeit und die Einigung sind meist schon wirksam, wenn die Dienstbarkeit bewilligt wird. Aber er kann sicher einen Hinweis geben, welche Möglichkeit der § 57 TKG den Netzbetreibern gibt und welche Ausgleichsansprüche bestehen können.

Drittaufwand und AfA-Berechtigung **nach den Beschlüssen des Großen Senats vom 23. August 1999** **(GrS 1, 2, 3 und 5/97).**

Von Notar *Dr. Peter Schubert*, Hof

1. Sachverhalte der Entscheidungen im Einzelnen:¹

a) *GrS 1/97*: Die Eheleute bewohnten ein Zweifamilienhaus, das im Alleineigentum des Ehemannes stand. Eine Wohnung war vermietet, eine Wohnung nutzten die Ehepartner selbst. In dieser selbst bewohnten Wohnung nutzte die nichtselbstständig tätige Ehefrau einen Raum als Arbeitszimmer. Den Hauskauf hatte die Ehefrau über Bausparverträge mitfinanziert in einem Umfang, der höher war als der räumliche Anteil des Arbeitszimmers an der Gesamtwohnfläche.

Die Leitsätze der Entscheidung lauten:

1. Beteiligt sich der Steuerpflichtige an den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Gebäudes, das seinem Ehepartner gehört und in dem der Steuerpflichtige einen Raum (Arbeitszimmer) für seine beruflichen Zwecke (§ 19 EStG) nutzt, kann er die auf diesen Raum entfallenden eigenen Aufwendungen grundsätzlich als Werbungskosten (AfA) geltend machen.

2. Bemessungsgrundlage der AfA sind die auf das Arbeitszimmer entfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten, soweit sie der Kostenbeteiligung des Steuerpflichtigen entsprechen.

b) *GrS 2/97*: Die Ehepartner kauften mit gemeinsamen Mitteln eine Eigentumswohnung je gleicher Art und Größe aa) zum Eigentum der Ehefrau – diese wurde vermietet – und bb) zum Eigentum des Ehemannes – diese nutzten Sie als Wohn-

nung, während die Ehefrau einen Raum in dieser Wohnung als Arbeitszimmer für ihre Tätigkeit als Lehrerin nutzte. Lediglich die laufenden Kosten wurden gemeinsam bestritten.

Die Leitsätze der Entscheidung lauten:

1. Erwerben der Steuerpflichtige und sein Ehegatte aus gemeinsamen Mitteln gleichzeitig jeweils einander gleiche Eigentumswohnungen, von denen die des Ehegatten gemeinsam zu Wohnzwecken genutzt wird, und nutzt der Steuerpflichtige in dieser Wohnung einen Raum (Arbeitszimmer) allein zu beruflichen Zwecken (§ 19 EStG), kann er die darauf entfallenden Anschaffungskosten grundsätzlich nicht als eigene Werbungskosten (AfA) geltend machen.

2. Vom Eigentümer-Ehegatten aufgewendete Anschaffungskosten des Arbeitszimmers können nicht als sogenannter Drittaufwand Werbungskosten (AfA) des Steuerpflichtigen sein.

3. Werden die laufenden Aufwendungen für die Wohnung des Eigentümer-Ehemanns gemeinsam getragen, kann der Steuerpflichtige die durch die Nutzung des Arbeitszimmers verursachten Aufwendungen als Werbungskosten geltend machen.

c) *GrS 3/97*: In einem der Ehefrau alleine gehörenden Einfamilienhaus nutzen beide Ehegatten einen Raum gemeinsam als Arbeitszimmer.

Der Leitsatz der Entscheidung lautet:

Allein aufgrund der Tatsache, dass der Steuerpflichtige gemeinsam mit seinem Ehepartner ein Arbeitszimmer in der dem Ehepartner gehörenden Wohnung nutzt, sind ihm die an-

¹ Vgl. *Gosch*, Die steuerliche Betriebsprüfung 1999, 302, 304.

teiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Arbeitszimmers entsprechend seiner Nutzung zur Vornahme von AfA nicht zuzurechnen.

d) GrS 5/97: Ein Einfamilienhaus gehört beiden Ehegatten je zur Hälfte; die Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten waren von beiden getragen worden. Jeder nutzt in dem Haus einen Raum für gewerbliche Zwecke.

Der Leitsatz der Entscheidung lautet:

Ehegatten, die gemeinsam die Herstellungskosten des von ihnen bewohnten Hauses getragen haben und die darin jeweils einen Raum für eigenbetriebliche Zwecke nutzen, können jeweils die auf diesen Raum entfallenden Herstellungskosten für die Dauer der betrieblichen Nutzung als Betriebsausgaben (AfA) geltend machen.

2. Einführung, Begriffsklärung, geschichtlicher Abriss

Mit seinen Urteilen vom 23. August 1999 beendet der BFH einen nunmehr schon über zehn Jahre dauernden Streit bezüglich der rechtlichen Behandlung des Drittaufwandes und die maßgebenden Gesichtspunkte für die Frage, wer berechtigt ist, Abschreibungen vorzunehmen. Bevor die Entscheidungen im Einzelnen erläutert werden, sollen an dieser Stelle zunächst einige Begriffe erläutert werden:

a) Unter „AfA-Berechtigung“ oder „Abschreibungsberechtigung“ versteht man im Einkommensteuerrecht (Ertragsteuerrecht) das Recht einer Person, Absetzungen für Abnutzung (lineare oder degressive AfA, AfA nach Sondervorschriften) geltend zu machen. Unstreitig ist heute, dass AfA nur geltend machen kann, wer auch Einkünfte erzielt.²

Von Drittaufwand spricht man, wenn der Steuerpflichtige den Aufwand nicht selbst getragen hat, sondern dieser von einem Dritten übernommen wurde. Hierbei hat sich in jüngster Zeit die Unterscheidung zwischen dem abgekürzten Zahlungsweg und dem abgekürzten Vertragsweg herausgebildet:³ Beim abgekürzten Zahlungsweg besteht eine eigene Verbindlichkeit des Steuerpflichtigen, die von einem Dritten beglichen wird, während beim abgekürzten Vertragsweg der Steuerpflichtige nicht aus dem Vertrag verpflichtet ist, sondern der Dritte gleich auf eine eigene Schuld zahlt. Die Zahlung kommt dem Steuerpflichtigen lediglich mittelbar (wirtschaftlich) zugute.

b) Vor den Beschlüssen des Großen Senats musste der steuerliche Berater, um den Beteiligten steuerliche Nachteile zu ersparen, in bestimmten Konstellationen Gestaltungen empfehlen, die nicht unbedingt auf der Hand lagen:⁴ In Frage kamen insbesondere die Aufteilung in Wohnungseigentum, die Vereinbarung von Nutzungsregelungen unter Miteigentümern, ggf. ergänzt durch den wechselseitigen Abschluss von Mietverträgen (auch unter Ehegatten), insbesondere dann, wenn einer der Ehegatten Teile des Gebäudes zu gewerblichen Zwecken nutzte.

c) Der BFH hat Jahrzehnte gebraucht, bis die jüngst ergangene Rechtsprechung des Großen Senates (einigermaßen)

² Vgl. nur Schubert, Finanzrundschau 1994, 815; Tiedtke, Einkommensteuer- und Bilanzsteuerrecht, S. 463 f.

³ Gosch, Die steuerliche Betriebsprüfung 1999, 302, 303; BFH Ur. vom 13.03.1996 VI R 103/95 BStBl. II 1996, 375.

⁴ Vgl. Schubert, Die Abschreibungsberechtigung im Einkommensteuerrecht 1994, Seiten 180 ff.; ders. FR 1994, 815, 820 ff.; Söffing, FR 1992, 801, 805.

verlässliche Kriterien für die Zurechnung eines Aufwandes aufgestellt hat. Zunächst stellte man für die Abschreibungsberechtigung auf das wirtschaftliche Eigentum ab.⁵ Später betonte man, es käme nur auf den Einsatz des Wirtschaftsgutes zur Einkunftserzielung an.⁶ Damit ging einher, dass man dem lediglich Nutzungsberechtigten keine AfA zugestand; allerdings sah man den Vorbehaltsnießbraucher früher als wirtschaftlichen Eigentümer an mit der Folge, dass er Abschreibungen vornehmen durfte.⁷ Ende der siebziger und Anfang der achtziger Jahre stand die einkommensteuerliche Behandlung von Nutzungsrechten im Vordergrund: Über die Fiktion einer Nutzungseinlage (die der BFH nur im Betriebsvermögen für möglich hielt) sollte auch eine Abschreibung von Aufwendungen möglich sein, die ein Dritter getragen hatte.⁸ Diese Rechtsprechung fand jedoch ihr Ende in der Entscheidung des Großen Senates vom 26.10.1987⁹, in dem der BFH unentgeltlich erworbene Nutzungseinlagen nicht mehr zur Abschreibung zuließ.

Als Problemfälle bildeten sich Ende der achtziger und im Laufe der gesamten neunziger Jahre die eingangs geschilderten Fälle des sogenannten gemischt genutzten Miteigentums heraus. Dabei wurde insbesondere diskutiert, ob die AfA bei Gewinneinkünften und Überschusseinkünften unterschiedlich zu behandeln sei, ferner, ob es bei Ehegatten eine von sonstigen Fällen abweichende Zurechnung gebe.¹⁰ In seinem Vorlagebeschluss vom 09.07.1992 wollte bereits der vierte Senat die Frage klären lassen, ob sogenannter Drittaufwand, d.h. ein Aufwand, den der Steuerpflichtige nicht selbst getragen hat, im Wege der AfA (oder der laufenden Kosten = Betriebsausgaben oder Werbungskosten) abzugsfähig ist.¹¹ Der Große Senat des BFH hatte in seiner Entscheidung aus dem Jahre 1995¹² die Frage mit der Begründung offen gelassen, bei dem Sachverhalt des Vorlagebeschlusses läge gar kein Drittaufwand vor.

3. Die Urteile im Einzelnen:

a) Den Entscheidungen des Großen Senates liegt nunmehr ein einheitliches Begründungsschema zu Grunde. Absetzung für Abnutzung kann nur vornehmen, wer selbst Einkünfte erzielt und wer selbst die Kosten getragen hat. Ob er alleiniger Eigentümer oder Miteigentümer ist, spielt keine Rolle. Die Lösung ist daher von der dinglichen Zuordnung nach dem Zivilrecht unabhängig. Dieser eigenständige Ansatz – wirtschaftliche Betrachtungsweise unabhängig vom Zivilrecht – ist zu begrüßen. Die Crux liegt nunmehr in der Zuordnung des

⁵ Z. B. BFH Ur. vom 06.07.1966 VI 124/65, BStBl III 1966, 584, 585; vom 05.07.1957 VI 74/55 U, BStBl III 1957, 393.

⁶ „Mai-Urteile“ des BFH vom 13.05.1980 VIII R 63/79, 75/79 und 128/78, BStBl II 1980, 295, 297 und 299.

⁷ BFH Ur. vom 08.03.1977 VIII R 180/74, BStBl II 1977, 629; vom 21.06.1977 VIII R 18/75, BStBl II 1978, 303.

⁸ BFH Ur. vom 31.10.1978 VIII R 182/75, 196/77 und 146/75, BStBl II 1979, 399, 401 und 507; vom 20.01.1980 VIII R 74/77, BStBl II 1980, 244; vom 20.11.1980 IV R 117/79, BStBl II 1981, 68; vom 02.08.1983 VIII R 15/80, BStBl II 1983, 736.

⁹ BFH Beschl. vom 26.10.1987 GrS 2/86, BStBl II 1988, 348, 353.

¹⁰ BFH vom 12.02.1988 VI R 141/85, BStBl II 1988, 764; bestätigend: Ur. vom 19.05.1995 VI R 64/93 BFH/NV 1995, 879; Beschl. vom 30.01.1995 GrS 4/92, BStBl II 1995, 281 (betreffend Arbeitszimmer); vom 20.09.1990 IV R 300/84, BStBl II 1991, 82 (betreffend gewerblich/selbständig genutzte Räume)

¹¹ BFH Beschl. vom 09.07.1992 IV R 115/90, BStBl II 1992, 948.

¹² BFH Beschl. vom 30.01.1995 GrS 4/92, BStBl II 1995, 281.

Aufwandes. Hierbei existieren mehrere Problemkreise: Liegt eigener Aufwand vor oder Aufwand eines Dritten? Ist der Aufwand der beruflichen/betrieblichen Sphäre oder der privaten Sphäre zuzuordnen? Ist zwischen Gewinn- und Überschusseinkunftsarten einerseits und Abschreibungen und laufenden Ausgaben zu differenzieren?

b) Der BFH hat den Befürwortern der Abzugsfähigkeit als Drittaufwand eine Absage erteilt und den sogenannten Zuwendungs- und Veranlassungsgedanken sowie eine Analogie zu § 11d der Einkommensteuereinführungsvorordnung (EStDV) abgelehnt.^{12a} Wann liegt nun eigener Aufwand vor? Immer dann, wenn der Steuerpflichtige tatsächlich selbst mit Kosten belastet ist oder ein Dritter auf eine eigene Verpflichtung des Steuerpflichtigen gezahlt hat („abgekürzter Zahlungsweg“) nicht jedoch beim „abgekürzten Vertragsweg“.

c) Dementsprechend handelt es sich bei „Bauten auf fremdem Grund und Boden“ nicht mehr um einen isoliert zu betrachtenden Fragenkreis; dieser ist vielmehr nach den vom BFH aufgestellten Kriterien zu lösen. Ob ein Gebäude im Eigentum des Steuerpflichtigen steht oder nicht, ist nunmehr kein sachlicher Differenzierungsgrund mehr.¹³

Das wesentlich Neue an den Entscheidungen des BFH ist, dass der angefallene Aufwand primär der beruflichen Sphäre zugeordnet wird. Soweit ein Steuerpflichtiger also Aufwendungen selbst getragen hat oder diese ihm zuzurechnen sind (z. B. bei der Abkürzung des Zahlungsweges) und diese den beruflichen/betrieblichen Nutzungsanteil erreichen oder übersteigen, kann er diese Aufwendungen in voller Höhe absetzen. Dogmatisch ist dies nicht unbedenklich: § 12 EStG (Verbot des Abzugs für private Ausgaben) spricht eher dafür, dass der Aufwand zumindest auch anteilig der privaten Sphäre zuzuordnen ist.¹⁴

Bezüglich der angefallenen Aufwendungen wird zunächst untersucht, ob diese erkennbar einer bestimmten Raumeinheit zugeordnet werden können; im Übrigen ist der Aufwand auf die Gesamtwohn-/nutzfläche des Gebäudes zu verteilen (*sachliche Zuordnung*). Ähnliches gilt für die *personale Zuordnung* des Aufwandes: Hat eine bestimmte Person nachweisbar die Kosten getragen, sind sie bei dieser zu berücksichtigen. Sind, insbesondere bei Ehegatten, die Kosten gemeinsam aufgewendet worden und ist keine eindeutige Zuordnung möglich, wird eine hälftige Kostentragung vermutet. Gibt es auch insoweit keine Nachweise für die Kostentragung, ist der Aufwand dem Eigentümer zuzuordnen, bei mehreren Eigentümern entsprechend ihren Miteigentumsanteilen (nur insoweit kann der Miteigentumsanteil für die AfA-Berechtigung überhaupt noch eine Rolle spielen; vgl. auch § 11 d EStDV).

d) Ausgehend von diesen Grundsätzen ergeben sich für die vom Großen Senat des BFH zu entscheidenden Fälle folgende *Lösungen*:

GrS 1/97: Die Ehefrau erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Sie hat selbst Kosten aufgewendet, zu deren

^{12a}Ebenso schon BFH Urt. vom 09.11.1995 IV R 60/92, BStBl II 1996, 192; vom 23.11.1995 IV R 50/94, BStBl II 1996, 193.

¹³ Anders BFH Urt. vom 20.09.1990 IV R 300/84, BStBl II 1991, 82.

¹⁴ Hierzu näher *Schubert*, FR 1994, 815, 818 ff.; ders., Die Abschreibungsberechtigung im Einkommensteuerrecht, München 1994, 212 ff.; der Verfasser vertrat bereits vor Jahren die Auffassung, dass die Lösung des Problems eine Frage der Zuordnung des angefallenen Aufwandes zur beruflichen oder privaten Sphäre ist.

Tragung sie rechtlich verpflichtet war (eigene Bausparverträge). Der von ihr getragene Aufwand war mindestens so hoch wie der auf das Arbeitszimmer entfallende anteilige Kaufpreis. Die Ehefrau durfte daher den auf das Arbeitszimmer entfallenden anteiligen Kaufpreis in voller Höhe (heute wäre ggf. nach § 9 Abs. 5 i. V. m. § 4 Abs. 5 Nr. 6 b) EStG zu kürzen) als AfA geltend machen. Dass sie nicht Eigentümerin ist, spielt keine Rolle. Der weitergehende Aufwand geht, da er keiner Einkunftsart zugeordnet wird, verloren (die Eigenheimzulage wird hier nicht behandelt).

GrS 2/97: Erwerben die Ehegatten mit gemeinsamen Mitteln eine Immobilie und lässt sich nicht im Einzelnen klären, wer in welcher Höhe die Anschaffung/Herstellung finanziert hat, ist der Aufwand im Zweifel beiden Ehegatten hälftig zuzurechnen. Im vorliegenden Fall sind die Eigentumswohnungen gleichartig, gleich groß und gleich teuer. Die Ehefrau erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit der Eigentumswohnung Nr. 1 und Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, für die sie das Arbeitszimmer in Eigentumswohnung Nr. 2 einsetzt. Da die Ehefrau nur einen Gesamtaufwand von 50% getragen hat, kann sie auch nur diesen Aufwand zurechnen, zweckmäßigerweise zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Eigenen Aufwand für das Arbeitszimmer hat sie nicht getragen. Den Aufwand ihres Ehemannes kann sie nicht abziehen, da es sich insoweit um nicht abzugsfähigen „echten“ Drittaufwand handelt. Aus dem Umstand, dass sie verheiratet ist, ergibt sich nichts Anderes. Das Gleiche gilt für die laufenden Kosten: Auch insoweit würde eine hälftige Kostentragung vermutet, sofern die Beteiligten nichts Gegenteiliges nachweisen (etwa eindeutig das Arbeitszimmer betreffende Reparaturen). Der Aufwand wird dann der Mietwohnung zugeordnet, sodass kein ansetzbarer Aufwand mehr für das Arbeitszimmer verbleibt.

GrS 3/97: Es kommt weder darauf an, wem das Objekt gehört noch darauf, ob es einer der Beteiligten alleine nutzt oder ob es gemeinsam genutzt wird. Entscheidend ist vielmehr, ob der Einkunftszieler (hier beide Ehegatten) mindestens Aufwendungen getragen hat, die seinem Nutzungsanteil entsprechen. Dabei kann auch bei gemeinsamer Nutzung der auf das Arbeitszimmer entfallende Anteil nur insgesamt einmal abgezogen werden. Interessant ist bei der Entscheidung zu diesem Fall, dass der BFH „im Interesse einer praktikablen Lösung“ (so die Entscheidung wörtlich) den Aufwand alleine dem Eigentümer-Ehegatten zuordnet, den er für berechtigt hält, Absetzungen für Abnutzung geltend zu machen. Es hätte näher gelegen und wäre auch für anders gelagerte Fälle eine brauchbare dogmatische Leitlinie gewesen, wenn er jedem Ehegatten die Hälfte des Aufwandes zugeordnet hätte.

GrS 5/97: Es macht keinen Unterschied, ob Überschusseinkünfte erzielt werden oder Gewinneinkünfte, ob bilanziert wird oder der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wird. Die vom Großen Senat aufgestellten Grundsätze gelten für alle Einkunftsarten und Einkunftsermittlungsformen gleichermaßen. Haben beide die Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten getragen, kann jeder die AfA für den von ihm genutzten gewerblichen Raum im Umfang der auf diesen Raum entfallenden Kosten geltend machen, sofern sein Anteil an der Kostentragung die anteiligen Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten mindestens erreicht; andernfalls wäre verhältnismäßig zu kürzen.

e) Für den Abzug von Abschreibungen und laufenden Aufwendungen gelten nunmehr die gleichen Grundsätze. Der Aufwand ist dabei nicht wie ein Nutzungsrecht und damit nur

zeitlich begrenzt auf die Nutzungsdauer abzuschreiben, sondern wie ein materielles Wirtschaftsgut Gebäude.¹⁵ Die neue Rechtsprechung des BFH hat durchaus eine gewisse Logik für sich. Wenn sie auch nicht den Abzug des echten Drittaufwandes bejaht, stellt sie doch mit der primären Zurechnung des Aufwandes zur beruflichen Sphäre eine Kompromissformel dar, mit der die Rechtspraxis künftig leben kann. Durch die Abschaffung des alten § 7b EStG und die Kürzung des Abzuges von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer ist das Problem weiter entschärft worden.

4. Ausblick, Folgen für die Praxis

a) Die Rechtsprechung des Großen Senats harmonisiert mit der bisherigen Rechtsprechung zu den Nutzungsrechten. Während der Vermächtnisnießbraucher und der Zuwendungsnießbraucher, weil sie keinen eigenen Aufwand getragen haben, keine AfA geltend machen können¹⁶, stehen dem Vorbehaltsnießbraucher die Abschreibungen weiterhin zu.¹⁷ Der Vorbehaltsnießbraucher führt dabei die Abschreibungen nach den bisherigen Grundsätzen fort (Abschreibung des Gebäudes als materielles Wirtschaftsgut, keine Abschreibung eines Nutzungsrechtes).

b) Die neue Rechtsprechung erleichtert dem Notar und dem steuerlichen Berater den Umgang mit gemischten Nutzungen. Es ist künftig nur darauf zu achten, dass der Umfang der eigenen Kostentragung durch den Steuerpflichtigen den Umfang seiner eigenen betrieblichen/beruflichen Nutzung mindestens erreicht. Ob der Steuerpflichtige Eigentümer oder Mitei-

gentümer ist, spielt künftig keine Rolle. Eine Aufteilung in Wohnungseigentum oder Miteigentümerregelungen sind daher in den meisten Fällen nicht mehr erforderlich (es sei denn, es sprechen sonstige Gründe – z. B. die Vermeidung erheblicher Entnahmegewinne oder eine erhebliche Erbschaft- und/oder Schenkungsteuer – dafür). Für die Kostentragung kommt es im Übrigen darauf an, dass der Steuerpflichtige, der die Einkünfte erzielt, mindestens in dem Umfang seines beruflichen/betrieblichen Nutzungsanteils auch zur Tragung dieser Kosten verpflichtet ist.

c) Für den Steuerpflichtigen kann es in bestimmten Fällen (vgl. den der Entscheidung GrS 2/97 zu Grunde liegenden Sachverhalt) empfehlenswert sein, auf den Gleichlauf der Aufwendungen mit dem beruflichen/ betrieblichen Nutzungsanteil zu beachten. Die Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten sollten dann von den Ehegatten nachweisbar im entsprechenden Verhältnis getragen werden. Dies setzt eine entsprechende Planung insbesondere beim Abschluss von Darlehensverträgen und ggf. eine getrennte Aufzeichnung voraus. Ohne gegenteiligen Nachweis ist eine hälftige Kostentragung zu vermuten.

d) Es wäre zu begrüßen, wenn der BFH seine für Abschreibungen, laufende Betriebsausgaben und Werbungskosten aufgestellten Grundsätze auch hinsichtlich der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen anwenden würde. In diesen Bereichen vertritt der BFH noch immer einen engen Kostentragungsgedanken. So hat er z. B. entschieden, dass Versicherungsbeiträge vom Versicherungsnehmer auch selbst gezahlt werden müssten¹⁸. Richtigerweise gelten jedoch auch hier die allgemeinen Grundsätze für die Beurteilung des Drittaufwandes und damit auch die Grundsätze des abgekürzten Zahlungsweges¹⁹.

¹⁵ Grundlegend (und in Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung) BFH Beschl. vom 30.01.1995 GrS 4/92, BStBl II 1995, 281, 285.

¹⁶ Z. B. BFH Urt. vom 24.04.1991 XI R 9/84, BStBl II 1991, 794; vom 24.04.1990 IX R 9/86, BStBl II 1990, 888 für den Zuwendungsnießbrauch; vom 28.09.1993 IX R 156/88, DStR 1994, 280 für den Vermächtnisnießbrauch.

¹⁷ BFH Urt. vom 15.05.1992 IX R 21/86, BStBl II 1992, 67 f.; vom 30.07.1985 VIII R 71/81, BStBl 1986, 327 f.

¹⁸ BFH Urt. vom 19.04.1989 X R 2/84, BStBl II 1989, 683, 684.

¹⁹ Tiedtke, Einkommensteuer- und Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 1995, S. 519; Schmidt/Heinicke, § 10 EStG Anm. 5.

Eigenheimzulage und Begünstigung nach § 10 e EStG im Rahmen der Erbaueinandersetzung

Von Notarassessor Dr. Eckhard Wälzholz, Prien am Chiemsee

1. Ausgangspunkt

Der BFH hatte folgenden stark vereinfachten Fall zu entscheiden¹. Zwei Schwestern erben je zur Hälfte mehrere bebaute Grundstücke im Gesamtwert von rund 800.000,- DM. Eine der Schwestern, im Folgenden „die Klägerin“ genannt, übernahm den wertvolleren Teil des Grundbesitzes im Verkehrswert von rund 500.000,- DM (Einfamilienhaus) und hatte dafür eine Ausgleichszahlung in Höhe von ca. 100.000,- DM an die andere Schwester zu leisten, die den übrigen Grundbesitz im Wert von 300.000,- DM übertragen erhielt. Anschließend renovierte die Klägerin das Gebäude für rund 350.000,- DM. Sie machte unter anderem die Ausgleichszahlung, hilfsweise die Renovierungskosten im Rahmen von

§ 10 e EStG wie Sonderausgaben geltend. Das Finanzamt und das FG haben die geltend gemachten Abzugsbeträge nur anteilig zu rund einem Fünftel anerkannt. Der Grundbesitz sei nur zu diesem Fünftel-Anteil, der sich aus dem Verhältnis der Gegenleistung von 100.000,- DM zum Verkehrswert des erlangten Grundbesitzes von 500.000,- DM errechne, entgeltlich erworben worden. Nur insoweit liege eine nach § 10 e Abs. 1 S. 1 EStG begünstigte Anschaffung vor. Der BFH hat sich dieser Ansicht angeschlossen. Es fragt sich, ob diesem Urteil, das nach herrschender Ansicht² auch für das EigZulG³

¹ BFH vom 28.7.1999, X R 66/95, BStBl. II 2000, 61 ff.

² Zur Behandlung der teilentgeltlichen Erbaueinandersetzung: Erlass des BMF zum EigZulG vom 10.2.1998, BStBl. I 1998, 190 Tz. 67 ff.; Wilde, EigZulG, § 9 Rdnr. 41. Zur Behandlung nachträglicher Herstellungskosten bei teilentgeltlichem Erwerb: Erlass des BMF zum EigZulG vom 10.2.1998, BStBl. I 1998, 190 Tz. 57; ebenso Wacker, EigZulG, § 8 Rdnr. 55 ff.

gilt, zuzustimmen ist (dazu 2.) und welche Gestaltungsmöglichkeiten verbleiben, um die Folge anteilig gekürzter Förderbeträge zu vermeiden (dazu 3.).

2. Stellungnahme

Der BFH hat in der vorliegenden Sache die Ansicht bestätigt, die die Finanzverwaltung⁴ bereits bisher unter Zustimmung von Teilen der Rechtslehre⁵ vertreten hat und die im Beschluss des Großen Senats des BFH zum Erbfall und zur Erbaueinandersetzung ihre Grundlagen hat. Die Klägerin konnte daher kaum mit einem Erfolg ihrer Klage rechnen. Dennoch bedürfen einzelne Aspekte des Urteils genauerer Untersuchung.

a) Behandlung der teilentgeltlichen Erbaueinandersetzung

Im Rahmen der teilentgeltlichen Erbaueinandersetzung werden die Abzugsbeträge nur *anteilig* im Verhältnis des entgeltlichen zum unentgeltlichen Teil gewährt. Auf diese Weise werden im Regelfall nicht alle Anschaffungskosten, die ein Erwerber aufwendet, sondern nur ein Teil derselben steuerlich berücksichtigt. Unter Geltung des EigZulG wird der Fördergrundbetrag nach § 9 Abs. 2 EigZulG von 5000,- DM oder 2500,- DM im Verhältnis des entgeltlich erworbenen zum unentgeltlich erworbenen Anteil gekürzt⁶. Anders sieht die überwiegende Ansicht⁷ dies jedoch bei einem teilentgeltlichen Erwerb im Wege der vorweggenommenen Erbfolge. Hier wird der Abzugsbetrag nicht nach § 10 e Abs. 1 S. 6 EStG bzw. nach § 9 Abs. 2 S. 3 EigZulG gekürzt und die volle Gegenleistung des Erwerbers als Bemessungsgrundlage für den Sonderausgabenabzug berücksichtigt⁸. Auf Grund dieses Wertungswiderspruches hat das FG Köln⁹ jüngst eine abweichende, dem BFH widersprechende Ansicht vertreten. Wenn der teilentgeltliche Erwerb im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge in vollem Umfang begünstigt sei und die Höchstbeträge nicht anteilig gekürzt würden, könne für den teilentgeltlichen Erwerb im Rahmen der Erbaueinandersetzung nichts anderes gelten¹⁰. Die Argumentation des FG Köln hat bei wertender Betrachtung einiges für sich. Allerdings übersieht es einen konstruktiven Unterschied. Beim Erwerb im Wege der vorweggenommenen Erbfolge erhält der

Erwerber ein einheitliches Grundstück zu einem unter dem Marktwert liegenden Preis, also teilentgeltlich. Das ganze Grundstück wird zum Teil entgeltlich und zum Teil unentgeltlich erworben. Dies sieht der BFH im Rahmen der Erbaueinandersetzung anders, wie sich aus dem Verweis auf den Erlass des BMF¹¹ zum Erbfall und der Erbaueinandersetzung vom 11.1.1993 in Tz. 14 und 15 ergibt. Dort heißt es wörtlich: „Bei der Realteilung im Rahmen einer Erbaueinandersetzung bezieht sich das Entgelt nicht auf das, was ein Miterbe auf Grund seiner Erbquote erhält, sondern nur auf das ‚Mehr‘, das er auf Grund eines neben der Realteilung bestehenden besonderen entgeltlichen Rechtsgeschäfts bekommt. Es handelt sich hier also nicht um die bloße Aufteilung eines einheitlichen Rechtsvorgangs, sondern um die Beurteilung von zwei rechtlich selbständigen Vorgängen, von denen der eine unentgeltlich und der andere entgeltlich ist.“ Im Rahmen der Erbaueinandersetzung erwirbt der Miterbe nach den konstruktiven Vorstellungen des BFH¹² und des BMF¹³ mithin einen *Anteil* am Nachlassgegenstand voll entgeltlich und einen weiteren *Anteil* unentgeltlich. Im Wege der vorweggenommenen Erbfolge erhält der Erwerber hingegen den *einheitlichen Gegenstand* zum Teil entgeltlich und zum Teil unentgeltlich. Das ist der Grund, weshalb der BFH Erbaueinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge unterschiedlich behandelt. Ob diese Differenzierung überzeugt, ist dennoch fraglich. Den Beteiligten wird diese Unterscheidung regelmäßig nicht einleuchten. Sie erscheint unter dem Gesichtspunkt des Art. 3 Abs. 1 GG bedenklich. Schließlich stimmt die konstruktive Sicht der Übertragung eines Nachlassgegenstandes auf einen Miterben nicht mit den zivilrechtlichen Vorgaben überein. Übertragen wird unabhängig von der Höhe der Beteiligung des übernehmenden Miterben ein einheitlicher Gegenstand und nicht zwei Anteile. Die Ansicht des BFH lässt sich auch nicht auf § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO stützen. Nach dieser Vorschrift werden Wirtschaftsgüter einer Gesamthandsgemeinschaft den Beteiligten anteilig zugerechnet. Aus ihr folgt jedoch nicht zwingend, dass im Rahmen der Auseinandersetzung der Gemeinschaft der einheitliche auf einen Gemeinschaftler übertragene Gegenstand in unterschiedliche Anteile zu zerlegen sei. Nach alledem lässt sich die unterschiedliche Besteuerung teilentgeltlicher Übertragungen im Rahmen der Erbaueinandersetzung einerseits und zum Zwecke der vorweggenommenen Erbfolge andererseits nicht überzeugend begründen.

Die Ansicht des BFH ist im Anwendungsbereich des § 10 e Abs. 1 S. 6 EStG mit dem Wortlaut vereinbar, also trotz der vorstehenden Einwände immerhin eine mögliche Auslegung des Gesetzes. Dort heißt es: „Bei einem *Anteil* an der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung kann der Steuerpflichtige den entsprechenden Teil der Abzugsbeträge nach S. 1 wie Sonderausgaben abziehen.“ Diese Formulierung lässt eine anteilige Kürzung auch zu, wenn der Steuerpflichtige Alleineigentümer ist, aber nur einen Anteil entgeltlich erworben hat. Der Wortlaut des EigZulG ist demgegenüber in einem wesentlichen Punkt verändert. „Sind mehrere Anspruchsberechtigte Eigentümer einer Wohnung, kann der Anspruchsberechtigte den Fördergrundbetrag entsprechend

³ Das EigZulG ist Anfang 1996 an die Stelle des bisherigen § 10 e EStG getreten. Die Probleme des Besprechungsurteils gelten in vollem Umfang auch für die Eigenheimzulage nach dem Eigenheimzulagengesetz (EigZulG) in der Fassung, die es durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 22.12.1999 erlangt hat (BGBl. 1999, 2601 ff. = BStBl. I 2000, 13 ff.; vgl. zu den sich daraus ergebenden Folgen Meyer/Ball, DStR 2000, 624 und DStR 2000, 636.). Das Urteil ist insoweit keineswegs veraltet.

⁴ Erlass des BMF zu § 10 e EStG vom 31.12.1994, BStBl. I 1994, 887 Tz. 66.

⁵ Vgl. nur Drenseck in: Schmidt, EStG, § 10 e Rdnr. 32 m.w.N.

⁶ Erlass des BMF zum EigZulG vom 10.2.1998, BStBl. I 1998, 190 Tz. 67 ff.

⁷ BFH vom 1.10.1997, X R 149/94, BStBl. II 1998, 247; Wacker, EigZulG, § 2 Rdnr. 160, 161; Drenseck in: Schmidt, EStG, § 10 e Rdnr. 37; Erlass des BMF zu § 10 e EStG vom 31.12.1994, BStBl. I 1994, 887 Tz. 43; Erlass des BMF zum EigZulG vom 10.2.1998, BStBl. I 1998, 190 Tz. 59; Wilde, EigZulG, § 2 Rdnr. 76.

⁸ So schon BFH vom 21.3.1989, IX R 58/86, BStBl. II 1989, 778 ff.

⁹ FG Köln vom 20.9.1996, 3 K 7385/95, EFG 1997, Nr. 14.

¹⁰ Vgl. auch FG Rheinland-Pfalz vom 14.10.1997, 2 K 1318/97, EFG 1998, 177 f., Rev. unter IX R 90/97.

¹¹ BStBl. I 1993, 62.

¹² Ebenso BFH vom 29.10.1991, VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512 ff. unter II. 2. B.

¹³ Erlass vom 11.1.1993, BStBl. I 1993, 62 Tz. 15; Erlass des BMF zu § 10 e EStG vom 31.12.1994, BStBl. I 1994, 887 Tz. 66; ebenso Wilde, EigZulG, § 9 Rdnr. 41 und § 2 Rdnr. 94.

seinem Miteigentumsanteil in Anspruch nehmen“, heißt es in § 9 Abs. 2 S. 3 EigZulG. Dieser Wortlaut ist eindeutig auf die vorliegenden Fälle nicht anwendbar¹⁴. Die Voraussetzung dieser Vorschrift – „sind mehrere Anspruchsberechtigte Eigentümer einer Wohnung“ – ist bei Hinzuerwerb eines zusätzlichen Anteils an dem begünstigten Grundbesitz nicht erfüllt. Die Klägerin ist Alleineigentümerin geworden. Mag sie auch nach Vorstellung der überwiegenden Ansicht nur einen Anteil des Grundbesitzes entgeltlich erworben haben. Dies rechtfertigt nach den Regelungen des § 9 Abs. 2 S. 3 EigZulG jedoch keine Kürzung des Fördergrundbetrages, wie auch schon des FG Rheinland-Pfalz¹⁵ zutreffend dargelegt hat. Die Übertragung der für den Steuerpflichtigen nachteiligen Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung auf das EigZulG begegnet daher Bedenken, die über die vorstehend geäußerte Kritik zu § 10 e EStG hinausgeht. Sie ist im Rahmen des EigZulG nicht einmal mit dem Wortlaut des Gesetzes vereinbar.

b) Behandlung der anschaffungsnahen Herstellungskosten

Erstaunlich ist auf den ersten Blick die Annahme des BFH, die erheblichen anschaffungsnahen Herstellungskosten führen nicht zu einer Veränderung der Rechtslage zugunsten der Klägerin. Tätigt ein Steuerpflichtiger nach Erwerb eines Grundstücks Investitionen, so kann dies sowohl im Rahmen des § 10 e als auch bei Geltung des EigZulG unterschiedliche Auswirkungen haben. Es kann sich handeln um

- Herstellungskosten eines ganz neu erstellten Hauses (Fall 1),
- Herstellungskosten für Ausbauten oder Erweiterungen (Fall 2),
- nachträgliche Herstellungskosten (Fall 3),
- Modernisierungs- oder Instandhaltungsaufwendungen (Fall 4) oder um
- anschaffungsnahe Herstellungskosten (Fall 5).

Hätte die Klägerin ein unbebautes Grundstück im Wege der Erbaueinmündersetzungs erworben und anschließend ein *neues* Haus darauf gebaut und zu eigenen Wohnzwecken genutzt, so wäre die Klage erfolgreich gewesen. Der Abzugsbetrag hätte in voller Höhe nach den vollen Herstellungskosten gewährt werden müssen¹⁶. Die Klägerin hätte in diesem Fall nämlich das Haus neu hergestellt (Fall 1). So lagen die Dinge in hier zu beurteilenden Sachverhalt jedoch nicht. Eine Haus kann sowohl im Anwendungsbereich des § 10 e EStG als auch im Rahmen des § 2 Abs. 1 EigZulG aber auch neu hergestellt werden, wenn bereits Bausubstanz vorhanden war¹⁷. Eine Neuherstellung des gesamten Hauses ist nur anzunehmen, wenn die Altbausubstanz so tiefgreifend umgestaltet wird, dass die eingefügten Teile dem Gebäude das Gepräge geben und die Altbausubstanz wertmäßig untergeordnet ist¹⁸. Diese Voraussetzungen sind jedoch im *Regelfall* nur erfüllt, wenn

die Herstellungskosten den Wert der Altbausubstanz übersteigen¹⁹ und die Altbausubstanz auf Grund der Neuinvestitionen nur noch von untergeordneter Bedeutung ist²⁰. Dies war in der vorliegenden Sache (wohl) nicht der Fall. Wünschenswert wäre es allerdings gewesen, wenn der BFH sich mit dieser Frage näher beschäftigt hätte. Das Haus wurde demnach durch die Investitionen nicht ganz neu hergestellt, sondern lediglich modernisiert bzw. instandgesetzt (Fall 4). Derartige Aufwendungen sind nach dem eindeutigen Wortlaut des § 10 e Abs. 1 S. 1 EStG und des § 2 EigZulG nicht begünstigt.

Herstellungskosten für Ausbauten und Erweiterungen (Fall 2) sind nur nach § 10 e Abs. 2 EStG oder nach § 2 Abs. 2 EigZulG begünstigt. Der Ausbau oder die Erweiterung ist dabei ein *selbständiges* Förderobjekt, das von der vorherigen Anschaffung unabhängig ist. Wären die Voraussetzungen dieser Norm erfüllt gewesen, hätte die Klage Erfolg gehabt, hätten die Abzugsbeträge nach § 10 e EStG in voller Höhe gewährt werden müssen²¹. Den Begriff des Ausbaus und der Erweiterung legt der BFH in ständiger Rechtsprechung²² nach Maßgabe des § 17 des II. WoBauG aus. Dies gilt auch für das EigZulG²³. Danach sind bei Umbauten und Modernisierungen nur solche Investitionen begünstigt, die aus Räumen, die nicht (mehr) bewohnbar waren, nunmehr *neuen* bewohnbaren Wohnraum schaffen. Dem ist zuzustimmen. Diese Voraussetzungen waren in der vorliegenden Sache nach den Feststellungen der Tatsacheninstanz nicht erfüllt.

Während Ausbauten und Erweiterungen *selbständige* Förderungsobjekte im Sinne des § 10 e EStG bzw. des EigZulG sind, sind nachträgliche Herstellungskosten²⁴ (Fall 3) Aufwendungen, die nicht selbständig, sondern nur *abhängig* von der bisher geltend gemachten Förderung durch Erhöhung der Bemessungsgrundlage in Anspruch genommen werden können²⁵. Wurde das Objekt teilentgeltlich erworben, sind nach herrschender Meinung die nachträglichen Aufwendungen nur anteilig zu berücksichtigen, nämlich soweit sie auf den entgeltlich erworbenen Teil entfallen²⁶. Erfüllen nachträgliche Herstellungskosten gleichzeitig die Anforderungen an Ausbauten und Erweiterungen i.S.d. § 10 e Abs. 2 EStG bzw. des § 2 Abs. 2 EigZulG, so kann der Steuerpflichtige sich ent-

¹⁴ Ebenso FG Rheinland-Pfalz vom 14.10.1997, 2 K 1318/97, EFG 1998, 177 f.; Rev. unter Az. IX R 90/97; unentschieden *Wilde*, EigZulG, § 9 Rdnr. 45.

¹⁵ Ebenso FG Rheinland-Pfalz vom 14.10.1997, 2 K 1318/97, EFG 1998, 177 f.; Rev. unter Az. IX R 90/97; ablehnend *Wacker*, EigZulG, § 2 Rdnr. 81 m.w.N.

¹⁶ Vgl. *Wacker*, EigZulG, § 2 Rdnr. 106, 110; BFH vom 15.11.1995, X R 59/95, BStBl. II 1996, 356.

¹⁷ Vgl. Erlass des BMF zum EigZulG vom 10.2.1998, BStBl. I 1998, 190 Tz. 12.

¹⁸ BMF a.a.O., Tz. 12; *Wilde*, EigZulG, § 2 Rdnr. 64; *Wacker*, EigZulG, § 2 Rdnr. 115 ff.

¹⁹ Erlass des BMF zum EigZulG vom 10.2.1998, BStBl. I 1998, 190 Tz. 12; vgl. auch *Wacker*, EigZulG, § 2 Rdnr. 115 ff.

²⁰ Auch dann handelt es sich nicht um *nachträgliche* Herstellungskosten nach § 10 e Abs. 3 EStG (vgl. dazu bei teilentgeltlichem Erwerb BFH vom 1.10.1997, X R 149/94, BStBl. II 1998, 247), sondern um eine vollständig neue Herstellung. Der Tatbestand des § 10 e EStG wird erstmalig erfüllt.

²¹ Im Rahmen des EigZulG werden inzwischen Ausbauten und Erweiterungen nur noch eingeschränkt gefördert, vgl. § 9 Abs. 2 S. 2 (höchstens 2.500,- DM Fördergrundbetrag) und § 9 Abs. 6 S. 3 EigZulG; vgl. dazu *Wilde*, EigZulG, § 9 Rdnr. 15.

²² BFH vom 16.2.1993, IX R 63/88, BStBl. II 1993, 659 ff.; BFH vom 28.4.1992, IX R 130/86, BStBl. II 1992, 823 ff.; vgl. auch *Tiedtke*, Einkommensteuer- und Bilanzsteuerrecht, S. 566 f.

²³ Vgl. *Wacker*, EigZulG, § 2 Rdnr. 26 f.; *Wilde*, EigZulG, § 2 Rdnr. 16 ff.; Erlass des BMF zum EigZulG vom 10.2.1998, BStBl. I 1998, 190 Tz. 15.

²⁴ Vgl. § 10 e Abs. 3 EStG. Im Rahmen des EigZulG fehlt eine eigenständige Regelung dieser Fälle.

²⁵ Vgl. *Drenseck* in: *Schmidt*, EStG, § 10 e Rdnr. 105 f. m.w.N.; *Wacker*, EigZulG, § 8 Rdnr. 55; *Wilde*, EigZulG, § 9 Rdnr. 63.

²⁶ BFH vom 1.10.1997, X R 149/94, BStBl. II 1998, 247; *Drenseck* in: *Schmidt*, EStG, § 10 e Rdnr. 105; ebenso zum EigZulG: Erlass des BMF zum EigZulG vom 10.2.1998, BStBl. I 1998, 190 Tz. 57; *Wacker*, EigZulG, § 8 Rdnr. 55 ff.

weder für die Inanspruchnahme als selbständiges Objekt mit neuem Objektverbrauch oder für eine Aufstockung der Bemessungsgrundlage hinsichtlich der bisherigen Förderung entscheiden²⁷. Im Rahmen des EigZulG kann dieses Wahlrecht allerdings zeitlich nur noch eingeschränkt ausgeübt werden, nämlich bis zur Bestandskraft des ersten Zulagenbescheides²⁸.

Im vorliegenden Fall handelte es sich um anschaffungsnahe Herstellungskosten (Fall 5). Anschaffungsnahe Herstellungskosten sind Aufwendungen, die im Regelfall eigentlich Modernisierungsaufwendungen darstellen, die jedoch auf Grund ihres engen zeitlichen Zusammenhangs mit der Anschaffung und des erheblichen Umfangs als Herstellungskosten i.S.d. § 255 Abs. 2 HGB eingestuft werden²⁹. Diese Grundsätze gelten nicht bei unentgeltlichem Erwerb, sondern nur bei entgeltlichem³⁰. Die Investitionen ändern nichts daran, dass die Klägerin den Anteil am Grundbesitz nur zu rund einem Fünftel entgeltlich erworben hat. Das in den Grundbesitz investierte Vermögen ist nach Ansicht des BFH *keine Gegenleistung* für die Miterben, vermag daher an dem Umfang und Ausmaß der Entgeltlichkeit nichts zu ändern. Dem ist zuzustimmen. Die Klägerin verfügt daher, auf Grundlage der Rechtsprechung des BFH, steuerlich über einen entgeltlich erworbenen 1/5-Anteil. Die auf den entgeltlich erworbenen Anteil entfallenden Aufwendungen sind im Rahmen der verminderten Höchstbeträge als anschaffungsnahe Herstellungskosten berücksichtigungsfähig. Dies nützt der Klägerin jedoch wenig, da die anteilig gekürzten Höchstbeträge sich dadurch nicht erhöhen. Hinsichtlich des unentgeltlich erworbenen 4/5-Anteils liegen die Voraussetzungen einer Anschaffung des § 10 e Abs. 1 S. 1 EStG nicht vor. Daher kann es *insoweit* auch keinen *anschaffungsnahe* Herstellungsaufwand geben³¹. Im Übrigen kann hier nach Ansicht des BFH³² nichts anderes gelten als für andere *nicht selbständig* begünstigte nachträgliche Herstellungskosten, die bei vorangehendem teilentgeltlichem Erwerb ebenfalls nur anteilig berücksichtigt werden. Dies ist angesichts seiner konstruktiven Vorstellungen konsequent. Ob diese Argumentation auch bei teilentgeltlichem Erwerb im Wege der vorweggenommenen Erbfolge überzeugt, ist eine andere Frage, der hier nicht näher nachgegangen werden kann.

3. Gestaltungsüberlegungen

Trotz der Zweifel an der Richtigkeit der Rechtsprechung wird die notarielle Praxis sich vorerst auf ihre Fortgeltung einstellen müssen. Es fragt sich daher, ob die Probleme der Klägerin in dem Besprechungsurteil hätten vermieden werden können.

²⁷ Vgl. *Drenseck* in: *Schmidt*, EStG, § 10 e Rdnr. 106.

²⁸ *Wacker*, EigZulG, § 2 Rdnr. 30.

²⁹ Vgl. nur BFH vom 1.10.1997, X R 149/94, BStBl. II 1998, 247; *Drenseck* in: *Schmidt*, EStG, § 21 Rdnr. 72 mit zahlreichen Nachweisen.

³⁰ BFH vom 28.4.1998, IX R 66/95, BStBl. II 1998, 515 ff., bei teilentgeltlichem Erwerb zumindest für den entgeltlichen Teil.

³¹ BFH vom 15.11.1995, X R 59/95, BStBl. II 1996, 356 ff.; vgl. auch BFH vom 1.10.1997, X R 149/94, BStBl. II 1998, 247 (für einen Fall der vorweggenommenen Erbfolge); ebenso *Wacker*, EigZulG, § 2 Rdnr. 160 und § 8 Rdnr. 57; *Drenseck* in: *Schmidt*, EStG, § 10 e Rdnr. 35 – zweifelnd, während *Drenseck* in der Kommentierung bei § 21 Rdnr. 72 dem uneingeschränkt zustimmt. A. A. BFH vom 9.5.1995, IX R 5/93, BFHE 178, 40 mit Nichtanwendungserlass BStBl. I 1996, 1258.

³² BFH vom 1.10.1997, X R 149/94, BStBl. II 1998, 247.

a) Vorweggenommene Erbfolge

Der einfachste Weg, die hier erörterten Probleme zu vermeiden, besteht darin, mit dem Übergang des Grundbesitzes nicht bis zum Tode zu warten, sondern bereits zu Lebzeiten den Grundbesitz teilentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge zu übertragen³³. In diesen Fällen wird das *volle* Entgelt als Bemessungsgrundlage der Förderung herangezogen, ohne dass die Förderbeträge anteilig gekürzt werden. Ab einer Gegenleistung von 100.000,- DM kann so im Rahmen des EigZulG die volle Förderung erzielt werden. Für die Behandlung nachträglicher und anschaffungsnahe Herstellungskosten gelten hingegen auch bei Übertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge die gleichen Grundsätze³⁴ wie im Rahmen der Erbaueinandersetzung. Die Aufwendungen werden nach h.M. demnach nur anteilig berücksichtigt, soweit sie auf den entgeltlich erworbenen Teil entfallen.

b) Auseinandersetzung durch echten Kaufvertrag

Begünstigt ist grundsätzlich nur die Anschaffung, also der entgeltliche Erwerb des Grundbesitzes. Die Beteiligten haben in der notariellen Auseinandersetzungsurkunde einen Weg beschrieben, der nur zu einem Teilentgelt führte und dadurch nur zu einer teilweisen Begünstigung. Der Gedanke liegt nahe, diesen Nachteil wie folgt zu vermeiden. Das Ausmaß der Entgeltlichkeit richtet sich in ständiger Rechtsprechung, an der sich auch der BFH in der vorliegenden Sache orientiert, nach dem Verhältnis des Verkehrswertes der im Wege der (Teil-) Auseinandersetzung erworbenen Gegenstände zum Wert der Gegenleistung. Die beteiligten Miterben hätten mithin die Erbaueinandersetzung auch in der Weise vereinbaren können, dass die Klägerin das Einfamilienhaus im Verkehrswert von 500.000,- DM gegen Zahlung von 500.000,- DM erwirbt. Der Erwerb des Grundbesitzes wäre damit voll entgeltlich, die Vergünstigung des § 10 e EStG bzw. des EigZulG daher in voller Höhe zu gewähren gewesen.

Der Geldbetrag wäre in den Nachlass geflossen. Wäre die Übertragung des an die Schwester der Klägerin zu verteilen den Vermögens ebenfalls voll entgeltlich erfolgt, also auch insoweit der volle Gegenwert in den Nachlass gelangt, so würde bei einer Auseinandersetzung des Barvermögens nach den Erbquoten, also je zur Hälfte, das wirtschaftliche Ergebnis im Verhältnis der beiden Miterben zu einander vollständig dem tatsächlich Verwirklichten entsprechen. Jeder hätte im Ergebnis rund 400.000,- DM erhalten. Bei gleichem wirtschaftlichem Ergebnis der Verteilung unter ihnen hätten die Beteiligten jedoch die Abzugsbeträge nach § 10 e EStG bzw. die Förderung nach dem EigZulG in voller Höhe geltend machen können.

Diese Gestaltung hat jedoch einen Haken: Der XI. Senat des BFH³⁵ hat mit Urteil vom 26.6.1991 entschieden, die Anschaffungskosten eines übernehmenden Miterben minderten sich, wenn die Auseinandersetzung in Form eines Kaufes durchgeführt, später jedoch Teile des Erlöses aus dem Nach-

³³ Auch erbschaftsteuerlich ist dieser Weg meist der günstigere. Insbesondere Beteiligte, die frühzeitig mit der Nachfolgeplanung anfangen, können so die geltenden Freibeträge mehrfach ausnutzen.

³⁴ BFH vom 1.10.1997, X R 149/94, BStBl. II 1998, 247 (für einen Fall der vorweggenommenen Erbfolge); ebenso *Wacker*, EigZulG, § 2 Rdnr. 160 und § 8 Rdnr. 57. Diese Ansicht ist für den Bereich der vorweggenommenen Erbfolge jedoch zweifelhaft.

³⁵ Az. XI R 5/85, BFH/NV 1992, 24; vgl. auch *Wacker* in: *Schmidt*, EStG, § 16 Rdnr. 609.

lass an den Miterben ausgekehrt würden. Die gleiche Ansicht klingt auch in dem Beschluss des Großen Senates zur Erbauseinandersetzung an³⁶. Dort bezieht der BFH diese Ansicht allerdings nur auf den Fall der Teilauseinandersetzung. Ob dies auch gelten soll, wenn es sich um einen echten Kauf zwischen Erbengemeinschaft und einem Miterben handelt, lässt sich den Ausführungen des Großen Senats nicht eindeutig entnehmen. Diese Überlegungen des höchsten Steuergerichtes sprechen jedoch dafür, dass die Rechtsprechung im Rahmen des § 10 e EStG und des EigZulG wiederum eine Aufspaltung des Erwerbes in einen entgeltlich und einen unentgeltlich erworbenen Anteil vornehmen könnte. Die Rechtsprechung scheint Kauf und später nachfolgende Auseinandersetzung nicht als getrennte Vorgänge anzuerkennen, sondern zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammenzuziehen.

Die Nichtanerkennung eines Kaufvertrages zwischen Erbengemeinschaft und einem Miterben ist überzeugend, wenn es sich um ein Geschäft handelt, das materiell-rechtlich eine teilentgeltliche Auseinandersetzung darstellt, formal jedoch in die äußere Gestalt eines Kaufes „gepresst“ wurde. Handelt es sich dagegen um eine vollwertige Gegenleistung, hat die Rechtsprechung diese Vereinbarung der Besteuerung zu Grunde zu legen. Zu Recht erkennt die Rechtsprechung in vergleichbaren Fällen Kaufverträge zwischen anderen Gesamthandsgemeinschaften und ihren Mitgliedern an, soweit sie den unter fremden Dritten üblichen Bedingungen entsprechen³⁷. Nichts anderes kann für Verträge zwischen Erbengemeinschaft und einzelnen Miterben gelten. Diese These von der Gleichbehandlung von Erbengemeinschaft und anderen Mitunternehmern entspricht dem Ausgangspunkt und Bestreben des Beschlusses des Großen Senats des BFH³⁸ zu Erbfall und Erbauseinandersetzung. Insoweit ist das Urteil des BFH vom 26.6.1991 nicht überzeugend. Schließlich steht die vorstehende Ansicht des XI. Senats des BFH³⁹ im Widerspruch zu den Aussagen des Besprechungsurteils. Es komme „für die Berechnung des entgeltlichen Teils des Erwerbs“, führt der BFH⁴⁰ dort aus, „ausschließlich auf das Verhältnis der Ausgleichszahlung zum Verkehrswert des Grundstücks an“. Demnach ist bei vollem Wertersatz die vollständige Entgeltlichkeit anzuerkennen. Dies hat unabhängig von der Erbquote eines Beteiligten zu gelten.

Für die Praxis sind die vorstehenden Erwägungen nur wenig tröstlich. Der vorsichtig gestaltende Notar sucht nach sichereren Wegen. Die Probleme lassen sich jedoch vermeiden, indem der *Ehegatte* des Miterben den Nachlassgegenstand vollentgeltlich kauft. Auf diese Weise kann kein teilentgeltlicher Vorgang konstruiert werden. Wie immer bei Verträgen

zwischen nahen Angehörigen⁴¹ ist jedoch darauf zu achten, dass die Vereinbarungen dem zwischen fremden Dritten Üblichen entsprechen und ebenso durchgeführt werden. Eine Übertragung vom erwerbenden Ehegatten auf den Miterben⁴² kurze Zeit nach der Auseinandersetzung sollte vermieden werden, um dem Einwand des Gestaltungsmissbrauches, § 42 AO, zu entgehen.

Der vorstehende Gestaltungsvorschlag ist im Hinblick auf die neue Besteuerung von Spekulationsgeschäften nach § 23 EStG⁴³ in jedem Einzelfall zu überprüfen. Dies bedeutet: Die vollentgeltliche Erbauseinandersetzung verbietet sich im Regelfall, wenn der Erblasser den Grundbesitz binnen der letzten zehn Jahre vor der Auseinandersetzung angeschafft und ihn nicht ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat, § 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG. Ansonsten würde durch die Auseinandersetzung in Form eines Kaufes ein einkommensteuerpflichtiger Spekulationsgewinn realisiert. Maßgeblich für die Fristberechnung ist jeweils das schuldrechtliche Rechtsgeschäft. Wurde der Grundbesitz nach dem 31.7.1995 angeschafft, werden dabei sogar geltend gemachte Abschreibungen nachversteuert. Demnach wären bei Anschaffungskosten von 200.000,- DM und einem Veräußerungspreis von 200.000,- DM bei in den Vorjahren geltend gemachten Abschreibungen in Höhe von 50.000,- DM diese 50.000,- DM auf einen Schlag nachzuersteuern. Allgemeine Wertsteigerungen werden ebenfalls der sog. Spekulationssteuer unterworfen.

Die Beteiligten sind darauf hinzuweisen, dass durch die vollentgeltliche Auseinandersetzung eine neue zehnjährige Spekulationsfrist in Gang gesetzt wird⁴⁴. Wird der im Wege der Auseinandersetzung erworbene Grundbesitz innerhalb der Spekulationsfrist veräußert, so ist dies auf Grund der Steuerbefreiung von ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutztem Grundbesitz nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG unproblematisch, wenn die eigene Wohnnutzung bis unmittelbar vor der Veräußerung andauert. Diese Befreiungsvorschrift ist allerdings mit einigen Unsicherheiten belastet⁴⁵.

Grunderwerbsteuerliche Probleme entstehen durch die vorstehend geschilderte Gestaltung nicht. Nach § 3 Nr. 3 GrEStG ist die Übertragung eines Grundstückes von der Besteuerung ausgenommen, wenn der Erwerb eines zum Nachlass gehörigen Grundstückes durch Miterben zur Teilung des Nachlasses erfolgt. Nach § 3 Nr. 3 S. 3 GrEStG gilt die Steuerbefreiung auch, wenn die Übertragung auf den Ehegatten eines Miterben erfolgt. Der Ehegatte eines Miterben ist dem Miterben ausdrücklich gleichgestellt. Die Voraussetzungen des § 3 Nr. 3 GrEStG sind auch dann erfüllt, wenn ein Miterbe seinen Anteil an einer Miterbengemeinschaft an einen anderen Mit-

³⁶ BFH vom 5.7.1990, GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837 ff. unter II 2 b. Auch dort ist nur von einer Minderung der Anschaffungskosten in Höhe der später ausgeschütteten Geldbeträge die Rede. Dies würde in den vorliegenden Fällen zu der hier geforderten Gleichbehandlung mit den Fällen der vorweggenommenen Erbfolge führen, sofern der einheitliche Vorgang nicht in den Erwerb unterschiedlicher Anteile aufgeteilt würde. Dazu äußert sich der Große Senat des BFH jedoch nicht.

³⁷ L. Schmidt, EStG, § 15 Rdnr. 661, 668 m.w.N. auch zur Rechtsprechung.

³⁸ BFH vom 5.7.1990, GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837 ff. unter II. der Gründe, wo ausdrücklich diese Gleichbehandlung als Ziel der Rechtsprechungsänderung genannt wird.

³⁹ Urt. vom 26.6.1991, XI R 5/85, BFH/NV 1992, 24.

⁴⁰ Unter 1. e) der Urteilsgründe, ebenso der Leitsatz, kursive Hervorhebung durch den Verfasser.

⁴¹ Vgl. Tiedtke, Einkommensteuer- und Bilanzsteuerrecht, S. 149, 167 ff.

⁴² Dies ist bei Nutzung als Familienwohnheim nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG ohne Aufzehren der allgemeinen erbschaftsteuerlichen Freibeträge möglich; vgl. zu den Risiken neben der Kommentarliteratur Tiedtke/Wälzholz, ZEV 2000, 19 ff.

⁴³ Vgl. allgemein zur Neuregelung des § 23 EStG Tiedtke/Wälzholz, NotBZ 2000, 133, erscheint demnächst.

⁴⁴ Bei teilentgeltlichem Erwerb wird nur anteilig hinsichtlich des entgeltlich erworbenen Teiles ein Spekulationstatbestand ausgelöst und der Lauf einer neuen Spekulationsfrist ausgelöst.

⁴⁵ Vgl. Tiedtke/Wälzholz, NotBZ 2000, 133 m.w.N., erscheint demnächst. Schon das steuerlich geltend gemachte häusliche Arbeitszimmer oder ein Nießbrauch zugunsten der Eltern kann zu einem (teilweisen) Wegfall der Steuerbefreiung führen.

erben oder dessen Ehegatten überträgt, sofern dies der Auseinandersetzung dient⁴⁶. Die Übertragung der einzelnen Grundstücke auf beide Miterben oder deren Ehegatten dient der Auseinandersetzung, da sie diese erleichtert und die Grundstücke aus dem ungeteilten Nachlass in das Vermögen der jeweiligen Miterben übertragen werden. Der Anwendung dieser Befreiungsnorm steht nicht entgegen, dass die Grundstücke entgeltlich übertragen werden⁴⁷. Dies ist sogar ein häufiger Anwendungsfall des § 3 Nr. 3 GrEStG. Diese Norm soll die Durchführung von Erbauseinandersetzungen erleichtern⁴⁸. Dafür ist es häufig erforderlich, dass der Miterbe oder dessen Ehegatte, der den Grundbesitz übernimmt, Ausgleichszahlungen an den anderen Miterben oder den Nachlass zahlt. Dies kann der Anwendung des § 3 Nr. 3 GrEStG nicht entgegenstehen. Jede andere Auslegung nähme dieser Norm jegliche Bedeutung. Würde § 3 Nr. 3 GrEStG lediglich unentgeltliche Realteilungen erfassen, was schon keinen Anhalt im Wortlaut des Gesetzes gefunden hat, hätte die Vorschrift neben der Befreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG für Grundstücksschenkungen keine eigenständige Bedeutung. Das Gleiche gilt im Hinblick auf die Befreiung des § 6 GrEStG. Dies kann nicht Wille des Gesetzgebers gewesen sein. Dementsprechend hat der BFH ausdrücklich anerkannt, auch die Übernahme aller Grundstücke durch einen Miterben gegen Abfindung der anderen sei nach § 3 Nr. 3 GrEStG steuerfrei⁴⁹. Insoweit betritt die hier vorgeschlagene Gestaltung kein unsicheres Terrain, sondern hat festen Boden unter den Füßen.

c) Regelungen in Verfügungen von Todes wegen

Sind die beiden vorstehend skizzierten Wege nicht gangbar, lassen sich die Probleme durch Anordnungen in einer Verfügung von Todes wegen lösen. Denkbar wäre es, die Erbengemeinschaft mit einem Kaufrechts(voraus)vermächtnis zugunsten einzelner Miterben zu beschweren. Auf diesem Wege könnten die gleichen wirtschaftlichen Folgen wie im Besprechungssachverhalt erzielt werden. Die Anordnung im Testament könnte die Chancen erhöhen, dass die Rechtsprechung die volle Entgeltlichkeit des Übertragungsvorganges von der Erbengemeinschaft auf einen Miterben anerkennt. Gesicherte Erkenntnisse aus der Rechtsprechung gibt es insoweit jedoch nicht. Diese Lösung ist mithin nicht risikolos.

Sicherer ist demgegenüber eine Verfügung von Todes wegen, die die Erbengemeinschaft ganz vermeidet. Im Besprechungsfall hätte der Erblasser die eine Schwester zur Alleinerbin einsetzen sollen. Als Alleinerbin hätte sie, sofern beim Erblasser die Förderungsvoraussetzungen vorgelegen hätten, die Förderung nach § 10 e EStG oder dem EigZulG für den verbleibenden Förderungszeitraum beanspruchen können⁵⁰ – allerdings bei *vollem* Objektverbrauch. Konnte der Erblasser die Zulage nur aus dem Grunde nicht beanspruchen, weil bei ihm bereits Objektverbrauch eingetreten war, so steht dies

einer Förderung der Alleinerbin nicht entgegen⁵¹. Lagen beim Erblasser allerdings die Förderungsvoraussetzungen in sachlicher Hinsicht nicht vor, so scheidet eine Förderung nach § 10 e EStG oder dem EigZulG bei der Alleinerbin aus.

Dafür kann der anderen Schwester, in der vorliegenden Sache der Klägerin, die ungekürzte Förderung wie folgt gesichert werden. Der Erblasser hätte die Alleinerbin mit einem Vermächtnis zugunsten der anderen Schwester, der Klägerin, beschweren sollen, den mit dem Einfamilienhaus bebauten Grundbesitz (Wert 500.000,- DM) gegen Zahlung von 100.000,- DM an diese zu verkaufen. Zwar hat ein Vermächtnisnehmer nicht die Möglichkeit, die Förderung *des Erblassers* fortzuführen⁵². Die aus dem Vermächtnis begünstigte Schwester hätte den Grundbesitz jedoch teilentgeltlich wie im Wege der vorweggenommenen Erbfolge erworben. Ihre Aufwendungen wären daher in voller Höhe im Rahmen der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen. Da die erwerbende Schwester nicht auf Grund des Erbfalles bereits an dem Grundbesitz beteiligt war, kann die Rechtsprechung auch keinen Erwerb unterschiedlicher Anteile konstruieren. § 10 e Abs. 1 S. 6 EStG und § 9 Abs. 2 S. 3 EigZulG erfassen diesen Fall gewiss nicht. Die emotionalen Probleme einer ungleichen Beteiligung beider Schwestern am Nachlass lassen sich durch Anordnung einer Testamentsvollstreckung mildern. Auf Grund dessen kann die aus dem Vermächtnis begünstigte Schwester das Vermächtnis an sich selbst erfüllen und ist nicht auf die Mitwirkung der anderen Schwester angewiesen.

4. Zusammenfassung

Nach alledem ist die Entscheidung des BFH, die im Wesentlichen auf der Linie der bisherigen herrschenden Meinung liegt, nur teilweise überzeugend. Hinsichtlich des Kernpunktes, der Behandlung eines teilentgeltlichen Erwerbs im Wege der Erbauseinandersetzung, ist die Entscheidung des BFH Einwänden ausgesetzt. Es bestehen Wertungswidersprüche zwischen der Behandlung eines teilentgeltlichen Erwerbs im Wege der vorweggenommenen Erbfolge und dem teilentgeltlichen Erwerb im Wege der Erbauseinandersetzung. Sie beruhen auf kaum tragfähigen Differenzierungen. Auf das EigZulG ist die Ansicht entgegen der Annahme des BMF schon auf Grund des klaren Wortlautes des § 9 Abs. 2 S. 3 EigZulG nicht übertragbar. Die Praxis wird sich dennoch auf diese Rechtsprechung, die voraussichtlich auch für das EigZulG gilt, einzustellen haben. Hinsichtlich der Behandlung anschaffungsnahe Herstellungskosten ist das Urteil konsequent.

Die Nachteile der Erbauseinandersetzung lassen sich weitgehend vermeiden, indem der Grundbesitz bereits zu Lebzeiten im Wege der teilentgeltlichen vorweggenommenen Erbfolge übertragen wird. Ist es hierfür zu spät, lassen sich die Probleme durch Vereinbarung eines echten Kaufes zwischen der Erbengemeinschaft und dem übernehmenden Miterben vermeiden. Wirtschaftlich lässt sich auf diesem Weg das gleiche Ergebnis erzielen wie bei einer teilentgeltlichen Auseinandersetzung. Die in einem Urteil des BFH geäußerte gegenteilige Ansicht, die Kauf und spätere Auseinandersetzung zu einem einheitlichen Vorgang zusammenziehen will, ist abzulehnen. Sie steht im Widerspruch zur Anerkennung von Verträgen zwischen einzelnen Mitunternehmern und der

⁴⁶ Hofmann, NWB Fach 8, Die Grunderwerbsteuer, S. 1346; Pahlke/Franz, GrEStG, § 3 Rdnr. 144; Koller/Faust, NWB Fach 19, S. 1817, 1819.

⁴⁷ Pahlke/Franz, GrEStG, § 3 Rdnr. 145, 147.

⁴⁸ BFH vom 15.12.1972, II R 123/66, BStBl. II 1973, 363.

⁴⁹ BFH vom 15.12.1972, II R 123/66, BStBl. II 1973, 363.

⁵⁰ Wacker, EigZulG, § 2 Rdnr. 170; Erläss des BMF zum EigZulG vom 10.2.1998, BStBl. I 1998, 190 Tz. 21; Tiedtke, Einkommensteuer- und Bilanzsteuerrecht, S. 569 zu § 10 e EStG; vgl. auch Wilde, EigZulG, § 2 Rdnr. 84 ff.; BFH vom 30.10.1996, X B 243/95, BFH/NV 1997, 287 zu § 7 b und § 10 e EStG.

⁵¹ So bereits zur Vorvorgängerregelung des § 7 b EStG BFH vom 4.9.1990, IX R 197/87, BStBl. II 1992, 69 ff.; ebenso BFH vom 30.10.1996, X B 243/95, BFH/NV 1997, 287; Wacker, EigZulG, § 2 Rdnr. 171; Wilde, EigZulG, § 2 Rdnr. 85.

⁵² Wacker, EigZulG, § 2 Rdnr. 170; Wilde, EigZulG, § 2 Rdnr. 71.

Mitunternehmerschaft im Rahmen gewerblich tätiger Gesamthandsgemeinschaften. Dieser Streit lässt sich vermeiden, indem nicht der Miterbe, sondern dessen Ehegatte das Grundstück von der Erbengemeinschaft kauft.

Derartige Gestaltungen sind im Einzelfall darauf zu überprüfen, ob der Grundbesitz binnen zehn Jahren vor der Erbauseinandersetzung angeschafft worden ist. Der Verkauf könnte als privates Veräußerungsgeschäft nach § 23 EStG sog. Spekulationssteuer auslösen.

Grunderwerbsteuerliche Probleme entstehen bei diesen Gestaltungen auf Grund des § 3 Nr. 3 S. 1 und 3 GrEStG weder bei einem Verkauf an einen Miterben noch bei einem Verkauf an dessen Ehegatten.

Eine weitere Strategie, die im Rahmen einer Erbauseinandersetzung auftretenden Probleme zu vermeiden, besteht darin, die Vermögensverteilung mittels Kaufrechtsvermächtnissen zu regeln oder die Entstehung einer Erbengemeinschaft ganz zu vermeiden.

„Verbraucherschutz und Gemeinschaftsrecht“ – Tagung der Europäischen Rechtsakademie Trier am 3. April 2000 –

Von Notarassessor *Dr. Henning Schwarz* LL. M. (Georgetown Univ.), München

Die Rechtsetzung der Europäischen Union prägt die Rechtslandschaft in den Mitgliedstaaten in so starkem Maße, dass mittlerweile sogar von einem europäischen Privatrecht¹ gesprochen wird. Der Verbraucherschutz ist einer der Kernbereiche, denen sich die Europäische Union auch in Zukunft intensiv widmen wird. Hierher gehören unter anderem² die Richtlinien zum Widerruf von Haustürgeschäften³, für Verbraucherkredite⁴, zur Regelung von missbräuchlichen Vertragsklauseln⁵, zum Time-Sharing⁶, zu Vertragsabschlüssen im Fernabsatz⁷ und der Richtlinienentwurf zum e-commerce⁸. Ihnen und ihrer Umsetzung in nationales Recht hat die Europäische Rechtsakademie Trier (ERA) bereits wiederholt ihre Tagungen gewidmet, unter anderem in Zusammenarbeit mit der Bundesnotarkammer⁹. Sie standen auch im Mittelpunkt der jüngsten ERA-Tagung am 3. April 2000, die von *Dr. Ludovic Bernardeau* geleitet wurde und an der Wissenschaftler,

Praktiker und Verbandsvertreter aus acht europäischen Staaten teilnahmen.

Prof. Dr. Hans Claudius Taschner berichtete als ehemaliger Leiter des zuständigen Referats der Europäischen Kommission engagiert und sachkundig über die *Produkthaftungsrichtlinie*¹⁰. Dass es seit einem Jahrzehnt auf diesem Rechtsgebiet ruhig ist, liegt nach seiner Einschätzung nicht nur daran, dass spektakuläre Produkthaftungsfälle in dieser Zeit ausblieben, sondern auch an den Regelungen der Richtlinie, auf die in Deutschland beispielsweise das Produkthaftungsgesetz zurückgeht. Der BSE-Skandal veranlasste die Europäische Kommission jüngst, das Landwirtschaftsprivileg des Art. 15 (1) a) ProdHaftRL aufzuheben und damit künftig auch landwirtschaftliche Produkte in die Produkthaftung einzubeziehen¹¹. Zukünftig will die Kommission auch darauf hinwirken, dass die Produkthaftung nicht durch Haftungshöchstbeträge (vgl. Art. 16 (1) ProdHaftRL und § 10 ProdHaftG) begrenzt wird. Weiterhin soll der Hersteller auch für sog. Entwicklungsrisiken haften, d. h. solche Fehler, die nach dem Stand der Technik und Wissenschaft zur Zeit der Herstellung nicht erkannt werden konnten (Art. 15 (1) b) ProdHaftRL und § 3 ProdHaftG). Auch Deutschland wird seine Regelungen entsprechend anpassen müssen.

Die „Haustürwiderrufs-Richtlinie“, wie die *Richtlinie über außerhalb von Geschäftsräumen geschlossene Verträge* ebenso verkürzend wie verfälschend genannt wird, behandelte *Peter Rott*, Universität Bamberg. Kernstück der Regelung ist das Widerrufsrecht des Verbrauchers, das es ihm gestattet, sich nach Vertragsabschluss innerhalb einer bestimmten Frist („cooling-off-period“) einseitig vom Vertrag zu lösen.

Die Kritik an diesem Instrument ist nie verstummt. Neben der Ausgestaltung im Detail betrifft sie die grundsätzliche Frage, ob ein nachträgliches Reuerecht des Verbrauchers mit der Vertragssicherheit zu vereinbaren und gegenüber strengeren Anforderungen vor und bei Vertragsabschluss (Informationspflichten, notarielle Beurkundung u. a.) vorteilhaft ist. An

¹ *Limmer*, Europäisches Privatrecht – das Ende des Zeitalters der einheitlichen Zivilrechtskodifikation?, MittBayNot 1999, 325.

² Ebenfalls diesem Bereich zuzurechnen wären etwa der Vorschlag für eine Richtlinie für den Fernabsatz von Finanzdienstleistungen an Verbraucher (KOM(1998)468 und COM(1999)385) und die Richtlinie über digitale Signaturen (1999/93/EG), die allerdings nicht Gegenstand der Tagung waren.

³ RL 1185/377/EWG.

⁴ RL 87/102/EWG.

⁵ RL 93/13/EWG.

⁶ RL 94/47/EG.

⁷ RL 97/7/EG.

⁸ Richtlinienentwurf, Gemeinsamer Standpunkt des Rates im Hinblick auf den Erlass der Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über bestimmte rechtliche Aspekte der Dienste der Informationsgesellschaft, insbesondere des elektronischen Geschäftsverkehrs, im Binnenmarkt („Richtlinie über den elektronischen Geschäftsverkehr“), 98/0325 (COD).

⁹ Internationale Expertentagung der Europäischen Rechtsakademie Trier zum Thema „Neues Europäisches Vertragsrecht und Verbraucherschutz – Regelungskonzepte der Europäischen Union und ihre Auswirkungen auf die nationalen Zivilrechtsordnungen“ am 5. und 6. Juni 1997 in Brüssel. Vgl. hierzu auch den Tagungsband *Heusel*, Neues Europäisches Vertragsrecht und Verbraucherschutz, 1998, sowie *Kaufhold*, DNotZ 1998, 254; *Löber*, DNotZ 1998, 322.

¹⁰ RL 85/374/EWG.

¹¹ RL 99/34/EG.

Alternativen fehlt es nicht. Das notarielle Beurkundungsverfahren stellt sicher, dass dem Verbraucher vor dem Vertragsabschluss eine hinreichende Überlegungsfrist verbleibt, insbesondere wenn dieser vor der eigentlichen Beurkundung durch den Notar beraten wird und einen Urkundenentwurf erhält¹². Die Vorteile der vorsorgenden Rechtspflege haben den deutschen Gesetzgeber veranlasst, notariell beurkundete Verträge vom Widerruf auszunehmen (§ 1 Abs. 2 Ziff. 3 HaustürWG). Die Richtlinie nimmt ausdrücklich nur Immobilienverträge aus (Art. 3 Abs. 2 lit a) HaustürWRL).

Gleichwohl wurde das Widerrufsrecht mit der Haustürwiderrufsrichtlinie zum favorisierten Instrument des Verbraucherschutzes. Es existiert mittlerweile in den verschiedensten Ausprägungen. Der deutsche Gesetzgeber wird das Widerrufsrecht nunmehr übergreifend im BGB regeln¹³.

Der Vergleich der in den Mitgliedstaaten getroffenen Regelungen offenbart, wie unterschiedlich der von der Richtlinie gewährte Spielraum von den Mitgliedstaaten genutzt wurde. Der persönliche und der sachliche Anwendungsbereich, der Umfang der Informationspflichten des Gewerbetreibenden, die Fristen und formellen Anforderungen an den Widerruf des Verbrauchers und die Rückabwicklung des Vertrages und ihre Umsetzung in nationales Recht weichen in allen Mitgliedstaaten von einander ab. Ein europaweit verbindlicher (Mindest-)Standard greift in die nationalen Zivilrechtsordnungen ein und führt zu einer kaum zu überschauenden Vielfalt der Lösungen, die den Verbraucher letztlich überfordern. Problematisch ist auch die Abstimmung der Regelungsbereiche der verschiedenen Richtlinien, wie aktuell die Vorlage des BGH an den EuGH zum Konkurrenzverhältnis von Verbraucherkreditrichtlinie und Haustürwiderrufsrichtlinie zeigt¹⁴.

Mit der Bilanz der *Richtlinie über missbräuchliche Klauseln* befasste sich im Folgenden *Prof. Gilles Paisant*, Dekan der Juristischen Fakultät, Universität Savoyen und Mitglied der Kommission für missbräuchliche Klauseln. Er sieht in ihr vor allem den französischen Ansatz zum Verbraucherschutz verwirklicht und konstatierte beträchtliche Unterschiede bei der Umsetzung in den Mitgliedstaaten, die den Anwendungsbereich ebenso betreffen wie die Sanktionen. So sollen in manchen Staaten Verbandsklagen, Verfügungen öffentlicher Stellen, Geldbußen oder zumindest Empfehlungen einer Expertenkommission die Verwendung missbräuchlicher Klauseln unterbinden.

In Deutschland wurde die Richtlinie durch Änderungen des AGBG umgesetzt, vor allem durch § 24a AGBG. Diese Lösung war im Gesetzgebungsverfahren nicht unumstritten. Denn gesetzgeberisches Ziel des AGBG war es bis dahin zu verhindern, dass der Verwender von AGB die Vertragsgestaltungsfreiheit allein in Anspruch nimmt und den anderen Ver-

tragsteil unangemessen benachteiligt. § 24a AGBG ist demgegenüber verbraucherschützend im engeren Sinn, da er den Verbraucher in seiner „rollenspezifischen Unterlegenheit“¹⁵ schützen will und hierzu auch Klauseln einbezieht, die von Dritten (wie dem Notar) oder nur für den Einzelfall formuliert wurden. Der Notar hat danach die Pflicht, in Verbraucherverträgen vorab eine Inhaltskontrolle nach dem AGBG vorzunehmen, das wiederum richtlinienkonform ausgelegt werden muss. Der im Anhang der Richtlinie beigefügte Katalog missbräuchlicher Klauseln hat zwar nur beispielhaften Charakter, keine bindende Wirkung. Es wird jedoch erwartet, dass die Rechtsprechung sich an ihm orientiert¹⁶. Noch nicht absehbar ist derzeit, ob sich durch den Einfluss des EuGH (durch das gerichtliche Vorlageverfahren) Auswirkungen auf den Umfang der Inhaltskontrolle jenseits der Verbraucherverträge ergeben werden.

Den Abschluss der Tagung bildeten die Beiträge von *Pierre-Henri Corlay* und *Bertrand de Nayer* über die Fernabsatzrichtlinie und über den Entwurf einer e-commerce-Richtlinie. Die *Richtlinie über den Verbraucherschutz bei Vertragsabschlüssen im Fernabsatz* (Fernabsatzrichtlinie) trägt der wachsenden Bedeutung dieses Handelszweiges unter veränderten technischen Bedingungen Rechnung. Sie bewegt sich dabei in den von den früheren Verbraucherschutzrichtlinien geprägten Bahnen. Die gleiche Zielsetzung verfolgt der Vorschlag für eine Fernabsatzrichtlinie für *Finanzdienstleistungen*¹⁷. Immobiliengeschäfte sind jeweils vom Anwendungsbereich ausgenommen. Für den Notar könnten beide Richtlinien beispielsweise bei auch räumlich getrennter Beurkundung von Angebot und Annahme oder – wegen der fehlenden Definition von Finanzdienstleistungen – im Zusammenhang mit Grundpfandrechtsbestellungen, Rentenvereinbarungen oder Kaufpreisstundungsabreden Bedeutung erlangen.

Zentrale Regelungen sind auch hier ein Widerrufsrecht des Verbrauchers und Informationspflichten des Lieferanten, die jedoch über die vergleichbaren Regelungen früherer Verbraucherschutzrichtlinien hinausgehen und auch Angaben zur Vertragserfüllung umfassen (Angaben zu Verkäufer, Produkt, Kosten, Kundendienst, Garantiebedingungen etc., Art. 4, 5 Fernabsatz-RL). Mit Regelungen auch zu Erfüllungsfristen, Rückzahlungspflichten und Ersatzlieferungen greift die Richtlinie in die Vertragsdurchführung ein und berührt so das nationale Leistungsstörungsrecht (Art. 7 Fernabsatz-RL), eine Tendenz die durch die Richtlinie zum Verbrauchsgüterkauf und Garantien für Verbrauchsgüter massiv verstärkt wird. Die Umsetzung in nationales Recht hat innerhalb von drei Jahren zu erfolgen; hierzu liegt in Deutschland ein Gesetzesentwurf vor¹⁸.

¹² In diese Richtung weist auch die Stellungnahme der Landesnotarkammer Bayern im Zusammenhang mit der beabsichtigten Revision der Time-Sharing-Richtlinie durch die Europäische Kommission.

¹³ §§ 361a, 361 b BGB n.F. Der Gesetzesentwurf wurde bereits in erster Lesung vom Bundestag behandelt. Zum Gesetzesentwurf mit Begründung vergleiche BT-Drucksache 14/2658 vom 9.2.2000 „Entwurf eines Gesetzes über Fernabsatzverträge und andere Fragen des Verbraucherrechts sowie zur Umsetzung von Vorschriften auf Euro“.

¹⁴ Sie betrifft die Frage nach der Anwendbarkeit des Haustürwiderrufgesetzes auf Realkreditverträge und damit das Konkurrenzverhältnis zwischen Haustürwiderrufsrichtlinie und Verbraucherkreditrichtlinie, BGH NJW 2000, 521.

¹⁵ *Hommelhoff* zitiert nach *Palandt-Heinrichs*, Einf v AGBG 1 Rdnr. 5. Nach *Wackerbarth*, Unternehmer, Verbraucher und die Rechtfertigung der Inhaltskontrolle vorformulierter Verträge, AcP 2000, 45, geht es demgegenüber um den fehlenden Wettbewerb von Vertragsmodellen bzw. -klauseln und die mangelnde Beachtung der in vorformulierten Klauseln behandelten Fragen durch die Beteiligten.

¹⁶ Durch die Aufnahme der nationalen Gerichtsentscheidungen in elektronische Datenbanken und deren Auswertung durch die Kommission soll dies weiter kontrolliert werden.

¹⁷ Vorschlag für eine Richtlinie für den Fernabsatz von Finanzdienstleistungen an Verbraucher, KOM(1998)468 und COM(1999)385.

¹⁸ Dieser wurde am 24.2.2000 vom Bundestag in erster Lesung behandelt. Vgl. auch Fußnote 13.

Für den Erlass einer *e-commerce-Richtlinie* hat der Rat am 28. Februar 2000 einen gemeinsamen Standpunkt vorgelegt¹⁹. Der Anwendungsbereich ist teilweise deckungsgleich mit demjenigen der Fernabsatzrichtlinie, die Schutzrichtung ist jedoch eine andere. Denn primäres Ziel der *e-commerce-Richtlinie* ist es, Handelshemmnisse abzubauen. Der Verbraucherschutz wird demgegenüber nur berücksichtigt, soweit die Freiheit, Dienste der Informationsgesellschaft anzubieten, dadurch nicht eingeschränkt wird (Art. 1 Abs. 3 Richtlinienentwurf). Zur Umsetzung werden die Niederlassungsfreiheit konkretisiert und umfassende Informationspflichten statuiert (Art. 4 ff. Richtlinienentwurf). Der rechtswirksame Abschluss von Verträgen auf elektronischem Wege ist zu gewährleisten (Art. 9 Richtlinienentwurf). Für die Notare ist von Bedeutung, dass eine Ausnahme für Rechte an Immobilien ebenso vorgesehen ist, wie bei Verträgen, bei denen das Gesetz die Mitwirkung von öffentlichen Befugnisse ausübenden Berufen vorschreibt²⁰. Weiterhin werden die Verantwortlichkeiten der Vermittler (Art. 12 ff. Richtlinienentwurf) und Maßnahmen der Umsetzung durch Verhaltenskodices, Maßnahmen der außergerichtlichen Streitbeilegung, Klagemöglichkeiten etc. (Art. 16 ff. Richtlinienentwurf) geregelt. Umsetzungsmaßnahmen in Deutschland sind in diesem frühen Stadium noch nicht absehbar.

¹⁹ Vgl. auch *Bender/Sommer*; E-Commerce-Richtlinie: Auswirkungen auf den elektronischen Rechtsverkehr in Deutschland, RIW 2000, 260.

²⁰ Notare sind hier (Art. 9 Abs. 2 lit. b) Richtlinienentwurf) nicht ausdrücklich genannt, während sie hinsichtlich der Dienste der Informationsgesellschaft von der Anwendung der Richtlinie ausgenommen sind (Art. 1 Abs. 5 lit. d) Richtlinienentwurf).

Für den Vertragsabschluss auf elektronischem Wege enthält die *Richtlinie über digitale Signaturen*²¹ Vorgaben, die eine Novelle des deutschen Signaturgesetzes nebst Signaturverordnung²² erforderlich machen²³. Für die notarielle Praxis werden hier Änderungen von Form- und Beweisvorschriften bedeutsam sein. Unter anderem ist die Gleichstellung der elektronischen Signatur mit der eigenhändigen Unterschrift thematisiert. Die Diskussion hat hier erst begonnen; die Umsetzung hat jedoch bereits bis zum 19.07.2001 zu erfolgen.

Der Umfang der Verbraucherschützenden Rechtsetzung der Europäischen Kommission lässt sich mittlerweile im Rahmen einer eintägigen Tagung kaum mehr überblicken. Die europäischen Vorgaben werden durch ihre Umsetzung in nationales Recht der Mitgliedstaaten mediatisiert und sind von daher in der notariellen Praxis nicht unmittelbar offensichtlich. Sie sollten in ihrer Bedeutung jedoch nicht unterschätzt werden. In absehbarer Zeit wird die Richtlinie zum Verbrauchsgüterkauf und Garantien für Verbrauchsgüter²⁴, die ursprünglich ebenfalls auf der Tagung thematisiert werden sollte, erheblich in das nationale Leistungsstörungenrecht eingreifen. Auch ein europäisches Zivilgesetzbuch erscheint Kennern der Materie nicht mehr als reine Utopie. Insoweit gilt es, die vorsorgende Rechtspflege auch auf europäischer Ebene zu verankern.

²¹ RL 99/93/EG vom 13.12.1999.

²² BGBl. 1997 I, 1870, 2498; Notarkasse; Handbuch für das Notariat, Nr. 207, 208.

²³ Vgl. auch *Kilian*, BB 2000, 733.

²⁴ RL 99/44/EG.

Schippel, Bundesnotarordnung, 7. Auflage Verlag Franz Vahlen, München, 1999, 802 Seiten, DM 248,-

Arndt/Lerch/Sandkühler, Bundesnotarordnung, 4. Auflage, Carl Heymanns Verlag KG, Köln, 1999, 988 Seiten, DM 178,-

Vielleicht nicht gerade „Makulatur“ ist es, was der Gesetzgeber mit dem 3. Gesetz zur Änderung der Bundesnotarordnung vom 31.08.1998 aus den beiden Kommentaren zur Bundesnotarordnung von *Arndt/Lerch/Sandkühler* und *Seybold-Schippel* gemacht hat, aber Neuauflagen hat er geradezu herausgefordert. Es war auch nicht nur ein „Federstrich des Gesetzgebers“ der diese Neuauflagen erforderlich machte, sondern das Berufsrecht der Notare wurde in weiten Bereichen umgestaltet:

Der Geltungsbereich der BNotO wurde auf die neuen Bundesländer erstreckt. Veranlasst durch eine Entscheidung des BVerfG wurde im letzten Stadium des Gesetzgebungsverfahrens den Anwaltsnotaren die Möglichkeit eröffnet, sich mit Wirtschaftsprüfern zur gemeinsamen Berufsausübung zu verbinden, wobei gleichzeitig die Mitwirkungsverbote nach dem BeurkG verschärft wurden. Die Vereinbarkeit von Beruf und Familie wurde durch Neuregelungen beim vorübergehenden Ausscheiden aus dem Beruf wegen der Erziehung von Kindern und der Pflege von Angehörigen deutlich verbessert. Die Residenzpflicht stellt nicht mehr den Regelfall, sondern nur noch eine Ausnahme dar. Das Verbot der Werbung wurde ausdrücklich in die BNotO aufgenommen. Die Beschäftigung von Volljuristen wurde nur insoweit gestattet, als dadurch die persönliche Amtsausübung nicht gefährdet wird. Vorschriften der DONot stehen nunmehr neu formuliert in der BNotO. Den Notarkammern wurde *expressis verbis* das Recht eingeräumt, die Pflichten der Notare in Ergänzung der Gesetze in bestimmten Teilbereichen näher zu regeln. Die Befugnis der Bundesnotarkammer zur Aufstellung von Richtlinien wurde gleichzeitig auf den Erlass von Empfehlungen beschränkt.

Diese keineswegs erschöpfende Aufzählung der Neuregelungen unseres Berufsrechts macht deutlich, wie umfangreich die Arbeit der Kommentatoren war. Aus dem Kreis der Bearbeiter der 6. Aufl. des „Seybold-Schippel“ ist in der nunmehrigen 7. Aufl., die unter dem Namen „Schippel“ erscheint, Notar *Dr. Bracker* ausgeschieden. Die von ihm bisher kommentierten Paragraphen hat im Bereich der Aufsicht und des Disziplinarverfahrens *Dr. Reiner Lemke*, früher Vizepräsident des Landgerichts Rostock, nunmehr Richter im V. Zivilsenat des BGH, übernommen. *Schippel* hat mit bewundernswerter Disziplin in seinen letzten Lebensmonaten die Abschlussarbeiten für die 7. Aufl. noch selbst erledigt. Die 7. Aufl. gebunden in die Hand zu nehmen, war ihm nicht mehr vergönnt. Die beiden Bearbeiter der 3. Aufl. des „Arndt/Lerch/Sandkühler“, nämlich *Lerch* und *Sandkühler*, haben auch die 4. Aufl. kommentiert.

Bei beiden Kommentaren ist in den Neuauflagen der Umfang der Kommentierungen maßvoll angewachsen. Der „Schippel“ ist trotzdem schlanker ausgefallen, da auf den bisherigen Abdruck und die Kommentierung der DONot verzichtet wurde, an deren Neufassung die Landesjustizverwal-

tungen derzeit arbeiten. Da infolge der Gesetzesänderungen auch die landesrechtlichen Verordnungen der Bundesländer zur Ausführung der BNotO sowie deren allgemeine Verwaltungsvorschriften zurzeit neu gefasst werden, wurden auch sie nicht in die 7. Aufl. des „Schippel“ aufgenommen.

In Kürze zu erwarten ist eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Frage, inwieweit die Vornahme zahlreicher Amtsgeschäfte außerhalb der Geschäftsstelle aber noch innerhalb des Amtsbereichs mit der Stellung des Notars vereinbar ist. Die Entscheidung ergeht noch zur bisherigen Rechtslage. § 5 Abs. 2 DONot lautet: „Der Notar soll die Amtsgeschäfte in der Regel in seiner Geschäftsstelle vornehmen“. Der Regierungsentwurf zum 3. Gesetz zur Änderung der BNotO sah noch eine wörtliche Übernahme dieser Bestimmung der DONot in die BNotO vor. Im Rechtsausschuss wurde die Aufnahme dieser Regelung in die BNotO jedoch abgelehnt, u. a. unter Hinweis darauf, dass „übersteigerten Begründungspflichten zu Lasten des Notars“ begegnet werden soll und dass die Notarkammern insoweit Richtlinien erlassen können (§ 67 Abs. 2 S. 3 Nr. 9 BNotO). Die Neufassung der DONot wird keine dem bisherigen Abs. 2 entsprechende Bestimmung mehr enthalten.

Beide Kommentare weisen bei der Erörterung der Zulässigkeit von sogenannten Auswärtsbeurkundungen nicht darauf hin, dass der Gesetzgeber damit bewusst von der gesetzlichen Regelung der Beurkundung außerhalb der Geschäftsstelle abgesehen hat. Beide Kommentierungen nehmen jedoch Bezug auf die Richtlinienempfehlungen der Bundesnotarkammer (abgedruckt in beiden Kommentaren), die Amtsgeschäfte außerhalb der Geschäftsstelle bei Vorliegen „sachlicher Gründe“ zulassen, es sei denn „der Anschein von amtswidriger Werbung, der Abhängigkeit oder Parteilichkeit entsteht oder der Schutzzweck des Beurkundungserfordernisses wird gefährdet“.

Den in beiden Kommentaren aufgeführten Beispielen für zulässige Auswärtsbeurkundungen lässt sich mit genügender Deutlichkeit entnehmen, wo in etwa die künftige Grenzlinie verlaufen wird. Wenn *Lerch* seine Ausführungen in § 10 Rdnr. 22 allerdings damit schließt, dass andere Amtsgeschäfte als Beglaubigungen „nur aus triftigen Gründen“ außerhalb der Geschäftsstelle vorgenommen werden dürfen, so spiegelt er damit eher die frühere als die gegenwärtige Rechtslage wieder.

Im Hinblick darauf, dass in den Berufsordnungen der Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer im Anschluss an die Entscheidungen des BVerfG zu den anwaltlichen Standesrichtlinien die Zulässigkeit der Werbung ausdrücklich geregelt wurde, sah sich der Gesetzgeber veranlasst, auch in die BNotO eine diesbezügliche Regelung aufzunehmen. § 29 schreibt das grundsätzliche Werbeverbot fest, das bisher aus den das Berufsbild prägenden Bestimmungen der BNotO abgeleitet wurde. Der Gesetzgeber deutet mit seiner Formulierung, der Notar habe „eine dem öffentlichen Amt widersprechende Werbung zu unterlassen“, allerdings an, dass dem Notar keineswegs jede Werbung verboten ist. Die Regelung von Einzelheiten überlässt der Gesetzgeber den Richtlinien der Kammern, die innerhalb des gesetzlichen Spielraums insoweit auch örtlichen Gewohnheiten und Auffassungen Rech-

nung tragen können. Zwar hat die Bundesnotarkammer auch für den Bereich der Werbung Richtlinienempfehlungen gegeben, denen die Kammern im Grundsätzlichen gefolgt sind, in Einzelheiten weichen die Kammerrichtlinien aber voneinander ab. Soweit in den Kommentaren zu einzelnen Werbematbeständen Stellung bezogen wird, sind die Ausführungen jeweils anhand der Richtlinien der zuständigen Notarkammer zu überprüfen, worauf *Schippel* (§ 29 Rdnr. 6) zu Recht hinweist.

Vergleicht man die beiden Kommentierungen zu § 29 BNotO miteinander, so überzeugen bei *Schippel* insbesondere seine grundsätzlichen Ausführungen zum Wandel der Anschauungen in diesem Bereich (§ 29 Rdnr. 1–5); bei *Sandkühler* werden die Besonderheiten der Werbung des Anwaltsnotars hervorragend herausgearbeitet.

Erfreulich ist, dass beide Kommentatoren darin übereinstimmen, dass das Spannungsverhältnis zwischen dem grundsätzlichen notariellen Werbeverbot und dem liberalisierten Werberecht der Rechtsanwälte nicht dadurch aufgehoben werden kann, dass das Anwaltsnotariat und das Nurnotariat unterschiedlichen Berufsbildern zugeordnet werden, wie das das BVerfG in seiner Logo-Entscheidung getan hat. Der Anwaltsnotar unterliegt vielmehr in seiner Funktion als Notar den gleichen Werbebeschränkungen wie der zur hauptberuflichen Amtsausübung bestellte Notar, während für seine Werbung als Rechtsanwalt die für diesen Beruf maßgeblichen Werbebestimmungen gelten (so *Arndt/Lerch/Sandkühler* § 29 Rdnr. 15).

Wie schwierig die Grenzziehung zwischen erlaubter und unerlaubter Werbung im Einzelfall ist, zeigen beispielhaft die unterschiedlichen Auffassungen die beide Kommentare zur Zulässigkeit der Nennung von Interessen- und Tätigkeitsschwerpunkten (*Schippel*: eher zulässig/*Sandkühler*: eher unzulässig) oder der Anzeige von Urlaubsabwesenheiten (*Schippel*: unzulässig/*Sandkühler*: zulässig) einnehmen. Es bleibt das Pflänzchen Hoffnung, dass sowohl die Aufsichtsbehörden als auch die Notare durch Zurückhaltung in diesem Bereich dazu beitragen, dass die Kommentierung zu § 29 in der nächsten Auflage nicht auf den doppelten Umfang anschwillt.

Die den Notarkammern übertragene Aufgabe, in Richtlinien die Amtspflichten und sonstigen Pflichten ihrer Mitglieder näher zu regeln, und der in § 67 Abs. 2 S. 3 BNotO aufgeführte Regelungskatalog werfen die Frage auf, ob die Notarkammer in ihre Satzung auch Regelungsbereiche aufnehmen kann, die im Gesetz nicht genannt sind. *Arndt/Lerch/Sandkühler* (§ 67 Rdnr. 17) bezeichnet – allerdings ohne nähere Begründung – den im § 67 Abs. 2 S. 3 Nr. 1–11 aufgelisteten Katalog als „nicht abschließend“. Dieser Auffassung dürfte jedoch aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht zu folgen sein (vergl. *Bohrer*: „Das Berufsrecht der Notare“, Rdnr. 191). Auch die Gesetzgebungshistorie spricht für eine abschließende Regelung; wurde doch das in § 67 Abs. 2 S. 3 zunächst aufgenommene Wort „insbesondere“ im Lauf der Gesetzgebungsarbeiten wieder gestrichen.

Klärungsbedürftig ist auch das Verhältnis der Kammer-Richtlinien zur DONot. Dieses Problem hat Aktualität besonders deshalb gewonnen, weil die Richtlinienempfehlungen der BNotK (Ziffer VI 1.2.) dem Notar im Hinblick auf die Einhaltung der Mitwirkungsverbote des Beurkundungsgesetzes

die Wahl lassen, ob er ein Beteiligtenverzeichnis oder eine sonstige zweckentsprechende Dokumentation führt und die Landesjustizverwaltungen deshalb vor der Frage stehen, ob sie die Anforderungen, die insoweit an den Notar gestellt werden, nicht präzisieren müssen. Der Kommentar von *Schippel* äußert sich zu diesem Problem noch nicht. *Lerch* führt hierzu einerseits aus, „dass die Dienstaufsicht durch Regelungen der DONot auch dann nicht regulierend eingreifen kann, so weit die Notarkammern von ihrer Regelungskompetenz bewusst oder unbewusst keinen Gebrauch gemacht haben“. Andererseits soll die DONot Regelungen treffen dürfen „wie die jeweilige Amtspflicht des Notars auszugestaltet ist.“ (*Lerch* § 67 Rdnr. 19).

Unstrittig handelt es sich bei den Richtlinien der Kammern um Satzungsrecht, das in der Normenhierarchie der DONot als bloße Verwaltungsvorschrift vorgeht. Die DONot darf sich deshalb ebensowenig in Widerspruch zu den Richtlinien der Notarkammer setzen, wie sie einen Widerspruch zur BNotO und den auf ihr beruhenden Verordnungen der Landesgesetzgebung zu vermeiden hat. Dieses Verhältnis bedeutet jedoch keineswegs, dass die Landesjustizverwaltung im Bereich des Regelungskatalogs des § 67 Abs. 2 S.3 BNotO sich künftig aller dienstordnungsrechtlichen Regelungen zu enthalten hätte. So weit z. B. die Aufgaben der Aufsichtsbehörden (§ 93 BNotO) von diesen mit vertretbarem Aufwand nur erfüllt werden können, wenn der Notar bestimmte Aufzeichnungen führt, können die Landesjustizverwaltungen dem Notar diese Aufzeichnungen durch die DONot auch dann zur Pflicht machen, wenn die Notarkammern dem Notar insoweit die Wahl gelassen haben. Da die Zielrichtung einer solchen dienstordnungsrechtlichen Bestimmung eine ganz andere ist als die der Richtlinien, kann eine Kollision nicht entstehen. Während die Richtlinien dem Notar Dokumentationspflichten auferlegen, um ihn und das Publikum vor der versehentlichen Verletzung von Mitwirkungsverböten zu schützen, verfolgt die DONot das Ziel, den Aufsichtsbehörden eine Nachprüfung der Einhaltung der Mitwirkungsverböte zu ermöglichen. Eine zweckentsprechende Regelung in der DNotO findet damit ihre Rechtfertigung in der Aufsicht über die Notare (§ 93 BNotO). Sollte die Richtlinie einer Notarkammer die insoweit notwendigen Befugnisse der Aufsichtsbehörden einschränken, wäre sie mit höherrangigem Recht nicht vereinbar und dürfte von der Landesjustizverwaltung nicht genehmigt werden.

Die vorstehenden Ausführungen verdeutlichen, wie notwendig eine wissenschaftliche Aufarbeitung des notariellen Berufsrechts ist. Die Durchsicht beider Neuauflagen zeigt, dass diese zu einer solchen Aufarbeitung einen ganz wesentlichen Beitrag leisten. Die neuere Rechtsprechung und Literatur ist jeweils zuverlässig eingearbeitet. Die vom Rezensenten überprüften Kommentarstellen erlauben das Urteil, dass die Neuauflagen beider Kommentare anregend und Gewinn bringend gelungen sind. Dass so manche Frage unbeantwortet bleibt, schmälert den Respekt vor der Arbeit der Kommentatoren in keiner Weise, zumal den Bearbeitern dieser Neuauflagen bei nicht wenigen Paragraphen die undankbare Aufgabe zugefallen ist, mit ihren Kommentierungen Neuland zu beackern, ohne bereits auf Rechtsprechung zurückgreifen zu können.

Notar Dr. Jürgen Vollhardt, Hersbruck

Wöhrmann/Stöcker, Das Landwirtschaftserbrecht – Kommentar zur Höfeordnung und zum BGB-Landguterbrecht, 7. Aufl. 1999, Luchterhand, Neuwied, 751 Seiten, 268,- DM

1. Wer in seiner Praxis regelmäßig mit der HöfeO in Berührung kommt, wird über den Erwerb des nun in 7. Auflage erschienenen und nach dem Tod von *Hans A. Stöcker* erstmalig von *Heinz Wöhrmann*, Richter am OLG Celle, bearbeiteten *Wöhrmann/Stöcker* bzw. eines der beiden anderen Standardwerke (*Faßbender/Hötzel/Jeinsen/Pikalo*, vgl. Bspr. der 3. Aufl. 1994, DNotZ 1995, 514) und *Lange/Wulff/Lüdtke-Handjery*, vgl. Bspr. der 9. Aufl. 1991, MittRhNotK 1992, 127) nicht lange nachzudenken haben. In Bayern gilt die HöfeO jedoch nicht. Das bayerische Landesrecht kennt ebenfalls kein Anerbenrecht. Das rheinland-pfälzische Landesgesetz über die Höfeordnung ist abgedruckt (S. 711 ff.), aber nicht kommentiert. Lohnt sich für den bayerischen bzw. pfälzischen Notar der Kauf des Kommentars, dessen Schwerpunkt (über 450 Seiten) in der Erläuterung der Höfeordnung (HöfeO) liegt?

a) Der *Wöhrmann/Stöcker* ist nicht nur Kommentar, sondern auch Gesetzessammlung des zersplitterten Rechtsgebietes. Sämtliche derzeit gültigen landesrechtlichen Vorschriften über das Recht des Leibgeding- bzw. Altenteilervertrags (S. 395 ff., 592 ff.) und die Anerbengesetze sind abgedruckt (S. 675 ff.).

b) *Wöhrmann* beschränkt sich nicht nur auf die Erläuterung der HöfeO. Auch das Zuweisungsverfahren der §§ 13 ff. GrdstVG und die Vorschriften des BGB-Landguterbrechts (§§ 97, 98, 330, 1515, 2049 und 2312 BGB) werden kommentiert. Auf besonderes Interesse des Kautelarjuristen stoßen hierbei die Ausführungen zum Übergabevertrag außerhalb des Geltungsbereichs der HöfeO (bei § 330 Satz 2 BGB), die durch die parallele Kommentierung bei § 17 HöfeO ergänzt und vertieft werden. Die Lösungsansätze der HöfeO können im Einzelfall wertvolle Anregungen bieten.

c) Der Zugriff auf die gesuchte Information ist erfreulich einfach. Das Inhaltsverzeichnis wird durch ausführliche Übersichten und Schrifttumsnachweise vor den Kommentierungen ergänzt. Der gut lesbare Text ist übersichtlich gegliedert und mit Randnummernverweisen ausgestattet. Das Stichwortverzeichnis erscheint sorgfältig ausgearbeitet. Dieser Eindruck bestätigt sich weitgehend auf Stichprobe (z. B. „Bayern“, „Nachabfindung“, „Ertragswert“, „Milchlieferungsrecht“, es fehlt z. B. „Sozialhilferegress“).

2. Der *Wöhrmann/Stöcker* ist für seine wissenschaftliche Eigenständigkeit bekannt (vgl. z. B. Besprechung der 5. Aufl. in DNotZ 1991, 342). Der Praxistauglichkeit ist das nicht abträglich, da der jeweilige Stand der Rechtsprechung und herrschenden Lehre regelmäßig wiedergegeben wird. Die Kritik *Wöhrmanns* fällt allerdings mitunter zu harsch und markig aus; das BGB-Landguterbrecht bezeichnet er z. B. als eine der „verrottete(n) Ecken“ der deutschen Gesetzkultur und bedauert dessen „kümmerliche(s) Fortvegetieren“ (Einl. vor § 2049 BGB Rn. 3). Andererseits ermuntert dies zur Äußerung eigener Anregung und Kritik:

a) Ein Problem des Landguterbrechts bzw. der lebzeitigen Hofübergabe ist die Nachabfindung weichender Erben im Fall der Veräußerung des Hofes bzw. von Teilen durch den Hof-erben/Erwerber. Die HöfeO, das GrdstVG und sämtliche Landes-erben- bzw. Anerbengesetze sehen hierfür Regelungen vor. Der Notar wird die Aufnahme entsprechender Vertragsklauseln regel-

mäßig erörtern. Das BGB-Landguterbrecht sieht die Nachabfindung dagegen nicht vor und ist daher nach Ansicht *Wöhrmanns* lückenhaft. Aus der Entstehungsgeschichte des BGB leitet er her, dass diese Regelungslücke geplant war, damit sie durch die Landesgesetzgeber gefüllt werden konnte. Da der bayerische Gesetzgeber von dieser Kompetenz keinen Gebrauch gemacht habe, müsse die nicht geschlossene Lücke nun doch durch Bundesrecht, nämlich die HöfeO, geschlossen werden (Rn. 4 bis 8 und 22 zu § 330 BGB). Das Ergebnis ist ebenso missionarisch wie kühn: In Bayern gilt demnach die HöfeO – zumindest teilweise – doch (Wobei nicht übersehen wird, dass die HöfeO in der Tat als Orientierungshilfe herangezogen wird, wenn der Vertrag auslegungsbedürftig erscheint (OLG München, RdL 1987, 262, Rdnr. 21 zu § 330 BGB)).

b) In einigen Teilbereichen irritiert die fehlende Aktualität des Werkes: So ist die Abschaffung des § 419 BGB durch das EGInsO noch nicht berücksichtigt (Rdnr. 18 zu § 13 HöfeO, Rdnr. 58 zu § 17 GrdstVG). Gleiches gilt für das Betreuungsrecht (Rdnr. 21 zu § 17 HöfeO). Im Zusammenhang mit dem Übergabevertrag wird der Sozialhilferegress zwar angesprochen, die einzig zitierte Fundstelle aus dem Jahr 1983 dürfte der Problematik jedoch kaum mehr gerecht werden (vgl. Krauß, MittBayNot 1992, 77 ff., 82; Mayer, Der Übergabevertrag in der anwaltlichen und notariellen Praxis, 1998; ders., Sozialhilferegress gegenüber Erben und Beschenkten, 1999). Augenscheinlich fehlt auch jeglicher Hinweis auf die Frage der Anwendung des VerbrKrG bei der Übernahme von Verbindlichkeiten durch den Erwerber eines Hofes (zuletzt DNotI-Report 2000, 65).

Die Abschaffung der Flächenbindung der Milchquote zugunsten eines grundsätzlichen Börsenzwangs bei der Veräußerung von Milchreferenzmengen zum 1.4.2000 (ZusatzabgabenVO BGBI. 2000 I 27) war bei Abschluss der Bearbeitung freilich nicht vorauszusehen. Der Notar hat zukünftig zu beachten, dass die Übertragung einer Milchquote zu notarieller Urkunde nur möglich ist, wenn der gesamte landwirtschaftliche Betrieb veräußert oder übergeben wird (DNotI-Report 2000, 63).

c) Für die Praxis durchaus wichtig ist die Frage, ob und inwieweit ein geschäftsunfähiger Hofeigentümer noch einen Übergabevertrag schließen kann. *Wöhrmann* beschäftigt sich unter dem Blickwinkel einer „Doppelnatur“ des Übergabevertrages mit dem Thema, wonach die vorweggenommene Erbfolge schon an der fehlenden Testierfähigkeit scheitern könne. Diese Ansicht lehnt er ab und kommt zum Ergebnis, dass der gesetzliche Vertreter mit vormundschaftsgerichtlicher Genehmigung für den „entmündigten“ Eigentümer handeln kann (Rdnr. 21 f. zu § 17 HöfeO). Unbeantwortet bleibt die schüchterne Frage nach §§ 1908i Abs. 2, 1804 BGB, wonach dem Betreuer Schenkungen untersagt sind, es sei denn, sie entsprechen einer sittlichen Pflicht. Trotz Genehmigung des Vormundschaftsgerichts führt ein Verstoß gegen § 1804 BGB zur Nichtigkeit des Rechtsgeschäfts! (BayObLG, Beschluss v. 24.05.1996 – 3Z BR 104/96, MittBayNot 1996, 432). Auch gemischte Schenkungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unterfallen grundsätzlich dem § 1804 BGB, wenn die Verpflichtungen des Empfängers wesentlich hinter dem Wert des übertragenen Vermögens zurückbleiben (Münch-Komm-Schwab, 3. Aufl. 1992, § 1804 Rdnr. 5.). Das Eingreifen des Befreiungstatbestandes des S. 2 (Anstandsschenkungen) ist auch im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge nicht selbstverständlich (*Staudinger-Engler*, 1999, § 1804 Rdnr. 13 ff.; BayObLG a.a.O.). Hier besteht m.E. dringender

Ergänzungsbedarf (eingehend hierzu: *Böhmer*, MittBayNot 1996, 405 ff).

d) Da ein bayerischer Hof in der Regel lebzeitig übertragen wird, wirkt sich das Fehlen eines Anerbenrechts in der Praxis kaum aus. Tritt doch einmal gesetzliche Erbfolge ein, ermöglicht das Zuweisungsverfahren des GrdstVG die Erbauseinandersetzung zugunsten eines Miterben gegen Ausgleichszahlung an die weichenden Erben (§§ 13 ff. GrdstVG, § 2049 BGB, Art. 137, 218 EGBGB, Art. 68 AGBGB). Der Rechtsübergang erfolgt außerhalb des Grundbuchs (§ 13 Abs. 2 GrdstVG); dieses wird auf Ersuchen des zuständigen Landwirtschaftsgerichts (beim LG) nach Rechtskraft des Beschlusses berichtigt. Gemäß § 17 GrdstVG ist der Hoferwerber den weichenden Erben zum Ausgleich verpflichtet, wenn er durch Veräußerung oder auf andere Weise binnen 15 Jahren erheblichen Gewinn zieht. Wöhrmann verweist hierzu auf seine Ausführungen zu § 13 HöfeO (Rdnr. 8 zu § 17 GrdstVG).

Die Belastung von Hofgrundstücken mit Grundpfandrechten kann nach Wöhrmann eine die Ausgleichspflicht auslösende Gewinnziehung sein (Rdnr. 8 zu § 17 GrdstVG, Rdnr. 65 und 92 ff. zu § 13 HöfeO). Durch die Belastung könne der Hof als Kreditsicherheit missbraucht werden, was eine höferechtsfremde Verwertung sei. Der Hoferbe/Erwerber müsse daher

einen Teil der erhaltenen Darlehen an die Miterben herausgeben. Die beschriebene Gefahr ist real. Mit der Regelung des § 13 Abs. 5 Satz 2 HöfeO lässt sich die Teilhabe an der Kreditvaluta aber kaum in Einklang bringen. Danach werden Erlösminderungen, die bei der Veräußerung des Hofes als Folge vom Hoferben eingegangener dinglicher Belastungen eintreten, bei der Berechnung des Ausgleichsbetrages als fiktiver Gewinn berücksichtigt. Daraus und aus § 13 Abs. 8 HöfeO wird deutlich, dass das Gesetz die dingliche Belastung selbst nicht der Veräußerung bzw. Zwangsversteigerung gleichsetzt.

Außerdem steht der ausgezahlten Kreditvaluta eine entsprechende Rückzahlungspflicht gegenüber, so dass der Erwerber zunächst gar keinen Gewinn erzielt. Diesen erzielt er erst mit der Tilgung des Darlehens durch die Verwertung des Hofes. Wöhrmann möchte den weichenden Erben das Bonitätsrisiko des Hoferwerbers abnehmen. Dieses liegt jedoch in der Natur des im Grundbuch nicht gesicherten gesetzlichen Ausgleichsanspruchs.

4. In der Gesamtschau überwiegen die Stärken des Buches eindeutig seine Schwächen, so dass ich dessen Anschaffung jedem, der mit dem Landwirtschaftserbrecht in seiner Praxis konfrontiert ist, empfehlen kann.

Notarassessor *Hans-Ulrich Sorge*, Coburg

Grziwotz, Praxis-Handbuch Grundbuch- und Grundstücksrecht, 1999 Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 427 Seiten, DM 98,-.

„Wenn einer sein Besitztum einem anderen verkauft, sei es gebautes oder ungebrautes Land, Wiesen oder Wälder, so soll der Kauf nach empfangenem Preis durch Urkunde oder durch Zeugen als rechtsbeständig erwiesen werden. Jeder Zeuge soll beim Ohr gezogen sein; denn so verlangt es euer Gesetz ...“. Mit diesem Zitat aus der Lex Bajuvariorum eröffnet *Grziwotz* das Vorwort zu seinem neuen Buch. *Grziwotz* hat sich aber nicht die Aufgabe gestellt, das Fortwirken alter Rechtstraditionen im modernen Grundstücksrecht darzustellen. Er führt vielmehr Stil und Methode seines erfolgreichen Buchs „Baulanderschließung“ auf neuem Terrain fort – freilich auf einem Terrain, in welchem eine andere Marktlage herrscht: Mit der Baulanderschließung hat *Grziwotz* der Praxis juristisches Brachland an der Schnittstelle zwischen öffentlichem Recht und Privatrecht erschlossen, in das vor ihm keiner ähnlich kompetent vorgedrungen war. Mit dem Grundbuch- und Grundstücksrecht wagt er sich in ein Rechtsgebiet, in welchem kein Mangel an Literatur herrscht. Wir fragen also, welche Marktlücke hier ein neues Buch zu füllen oder vielleicht erst bewusst zu machen vermag, worin die Besonderheiten der Neuerscheinung bestehen.

1. Zuvörderst fällt auf, dass im Mittelpunkt des Buchs nicht der Grundbuchrechtspfleger und der Richter stehen, sondern der Rechtsgestalter, vor allem also der Notar. Dementsprechend macht *Grziwotz* nicht dort Halt, wo Sachenrecht und Grundbuchordnung enden, sondern erst dort, wo die gesamten Anliegen der Beteiligten einer Lösung zugeführt sind. Die vielfältigen Gestaltungsinstrumente des Notars und die

steuerrechtlichen Implikationen spielen dafür eine ebenso wichtige Rolle wie das eigentliche Immobilienrecht. Insofern greift der Inhalt des Buchs weit über seinen Titel hinaus.

2. Von vorhandener Literatur hebt sich das neue Buch weniger durch den vermittelten Stoff ab als vielmehr durch die Methode der Vermittlung:

– Jedem Abschnitt sind Fallbeispiele vorangestellt. Ich habe insgesamt über 100 gezählt. Sie sind alle aus dem prallen Leben geschöpft. Daher wecken sie Verständnis für die behandelten Rechtsfragen und Spannung auf deren Lösung.

– Die Lösung findet man freilich nicht, indem man das Buch um 180 Grad dreht. Sie ist in der Regel auch nicht auf andere Weise optisch hervorgehoben. Der Weg zu ihr führt stets durch die Lektüre des ganzen Abschnitts. Die Lösung ist also eingebettet in die größeren dogmatischen Zusammenhänge. Oft begegnet sie uns in einem Nebensatz und ohne nochmaligen Hinweis auf den Ausgangsfall. Das ist beschwerlich für denjenigen, der nur die schnelle Beherrschung des konkreten Falls erstrebt, didaktisch vorteilhaft für denjenigen, welcher den Ausgangsfall als Eintrittspforte in ein abgegrenztes Rechtsgebiet nutzen möchte.

3. Für einen Autor, der aus der Fülle der Praxis schöpft und seinen Lesern wenig vorenthalten mag, sind 311 Seiten und ca. 75 Seiten Muster (Grundbuchblätter und Vertragsmuster) ein sehr enger Rahmen. Dem durch Fallbeispiele erleichterten Einstieg folgt daher regelmäßig und zwangsläufig komprimierte stoffliche Fülle, die für den Erfahrenen genussreich, für den weniger Gewandten anstrengend ist. Die höchstrichterliche Rechtsprechung ist gründlich verarbeitet. Wichtige Entscheidungen sind mit mehrfachen Fundstellen nachgewiesen. Eine vergleichbar umfassende Einarbeitung der Literatur

hätte den knappen Rahmen endgültig gesprengt. Manchmal wird der Uneingeweihte die Informationsdichte ohnehin nur bewältigen können, wenn er weitere Literatur oder einen sachkundigen Gesprächspartner zu Hilfe nimmt, so z.B. in Rdnr. 687 ff., wo der unterschiedliche Verfügungsmodus über das Anwartschaftsrecht einerseits und den Eigentumsverschaffungsanspruch andererseits dargestellt ist. Auch das Verständnis des bereits bei Bestellung einer Eigentümerbriefgrundschuld abgegebenen abstrakten Schuldversprechens mit persönlicher Zwangsvollstreckungsunterwerfung (Rdnr. 681) wird dem Unkundigen ohne weitere Unterstützung schwer fallen. Wer hier Kritik ansetzt, bemängelt indessen den Versuch, auf engstem Raum möglichst reichhaltige Information zu bieten.

4. Die Neuerscheinung spricht m. E. vor allem zwei Benutzerkreise an:

a) Wer den Einstieg in die notarielle Tätigkeit auf dem Gebiet des Immobilienrechts sucht, der wird ihn nirgends spannender aufbereitet finden. Alle zwei bis drei Tage einen „Grziwotz-Fall“ und dessen dargestelltes juristisches Umfeld durcharbeiten hieße, in relativ kurzer Zeit auf besonders anregende Weise Zugang zu den notariellen Gestaltungsaufgaben im Grundbuch- und Grundstücksrecht finden. Für bayerische Verhältnisse z. B. ist das Buch ein idealer Begleiter auf dem Weg in die Prüfungen für das Fachpersonal. Dem angehenden Anwaltsnotar wird es ähnlich gute Dienste leisten.

b) Damit allein wäre der Anspruch der Neuerscheinung aber zu eng umrissen. *Grziwotz* hält außerdem zahlreiche Formulierungsbeispiele bereit, die bisher anderwärts kaum oder nicht in gleicher Qualität zu finden sind. Den Zugang zu diesen erleichtert er durch ein speziell dafür geschaffenes Verzeichnis. Ich habe fast 70 Formulierungsbeispiele gezählt und nenne hiervon nur einige:

- Bestehen bleiben der Erbbauzinsreallast bei einer Zwangsversteigerung,
- Erbbaurechtsbestellung statt Teilflächenveräußerung,
- Sondernutzungsrecht nach dem WEG zur weiteren Bebauung,
- Blockstimmrecht und getrennte Abrechnung bei Mehrhausanlagen,
- Rückübertragungsverpflichtung bei vorweggenommener Erbfolge,
- Geh- und Fahrtrecht mit Versorgungsleitungsrecht,
- Geldzahlung als Bedingung für die Ausübung eines beschränkten dinglichen Rechts,
- Nettonießbrauch,
- monatliche Geldzahlung als dauernde Last mit Absicherung durch Reallast.

Selbst der erfahrene Praktiker wird hier zahlreiche neue Anregungen für die eigene Arbeit finden.

5. Wenn nach der Lex Baiuvariorum die Zeugen beim Ohr gezogen werden mussten, so geschah dies wohl, um ihnen ihre Verantwortung einzuschärfen. So wird mir denn der geschätzte Kollege *Grziwotz* gestatten, ihn am Ohr zu ziehen, soweit mir noch Nachbesserungsbedarf aufgefallen ist:

- In dem Muster für eine Grundstücksvereinigung mit Pfanderstreckung und Zwangsvollstreckungsunterwerfung (Rdnr. 78) unterwirft der Eigentümer das in die Mithaft einzubeziehende Grundstück der Zwangsvollstreckung gemäß § 800 ZPO wegen der Grundschuld „samt im

Grundbuch eingetragener Zinsen und Nebenleistungen“. Wegen Höhe, Beginn sowie Fälligkeit der Zinsen und sonstigen Nebenleistungen ist also auf das Grundbuch verwiesen. Ob die Entscheidung des BGH DNotZ 1975, 770 dies rechtfertigt, ist umstritten (vgl. *Münch DNotZ* 1975, 749, 752 ff.). Nicht anders als bei gerichtlichen Urteilen sollte sich auch bei vollstreckbaren Urkunden der Umfang des Anspruchs unmittelbar, aus dem Vollstreckungstitel selbst ergeben (vgl. *Wolfsteiner*; Die vollstreckbare Urkunde 1978, Rdnr. 16. 11; *Haegeler/Schöner/Stöber*, Grundbuchrecht, 11. Aufl. 1997, Rdnr. 2646, 2652).

- In Rdnr. 375 ff. behandelt *Grziwotz* die Auswirkungen, die der Rang eines beschränkten dinglichen Rechts bei der Zwangsversteigerung hat. Hier und ebenso in Rdnr. 552 erschien mir ein Hinweis wichtig, welche hohen Anforderungen der BGH an die Belehrungspflicht des Notars über die Auswirkungen des Rangs in der Zwangsversteigerung stellt (vgl. BGH DNotZ 1996, 568, DNotZ 1993, 752).
- Die Darstellung der Privilegien, die das Leibgeding in der Zwangsversteigerung genießt, sollte nicht verschweigen, dass diese Privilegien von entsprechenden Bestimmungen des Landesrechts abhängen, welche bisher in den neuen Ländern sowie in Bremen und Hamburg fehlen.
- Der Feststellung in Rdnr. 672, dass das abstrakte Schuldversprechen des Grundschuldbestellers, der nicht Schuldner der gesicherten Verbindlichkeiten ist, nach § 3 AGBG unwirksam weil überraschend ist, kann man mit guten Gründen beipflichten. Sie darf nur nicht unter Berufung auf den BGH getroffen werden, denn dieser leitet die Unwirksamkeit aus § 9 Abs. 2 Nr. 1 AGBG ab (BGH DNotZ 1992, 91).
- Bei der Formulierung eines preislimitierten schuldrechtlichen Vorkaufsrechts in Rdnr. 555 wird dieses einem „Alleinberechtigten“ gemäß ... eingeräumt. Dem offengelassenen Gemeinschaftsverhältnis fehlt ein weiterer Berechtigter. Ist er vorhanden, so lässt die viel zu engherzige h. M. in der Regel nur § 513 BGB zu (vgl. *Demharter*; GBO, 23. Aufl. 2000, § 47 GBO Rdnr. 3). Die in den Formulierungsvorschlag aufgenommene Pflicht des Eigentümers, das schuldrechtliche Vorkaufsrecht „einem eventuellen Sonderrechtsnachfolger aufzuerlegen“ mit Weitergabeverpflichtung, in der Weise, dass jeder neue Eigentümer eine neue Vormerkung bestellen muss, schwächt die Sicherheit des Vorkaufsberechtigten, statt sie zu stärken. Ohne diesen Zusatz bleibt nämlich der Besteller Schuldner des durch Ausübung des Vorkaufsrechts entstehenden Eigentumsverschaffungsanspruchs; der Vormerkungsberechtigte kann von jedem späteren Eigentümer im Verkaufsfall Zustimmung zur Erfüllung dieses Anspruchs gemäß §§ 883 Abs. 2, 888 BGB verlangen. Die mit diesem Zusatz bestellte Vormerkung als „vorsehend“ statt „vorstehend“ zu bezeichnen, ist daher nicht nur orthographisch unrichtig.

Im Übrigen liegt aber gerade in der vorsehenden, vorsorgenden Gestaltung die besondere Stärke des Buchs. Selbst wenn der bei Rdnr. 521 vorgeschlagene Zaun gegen die Katze, die ihre Toilette im Nachbargrundstück zu erledigen gewohnt ist, nicht helfen sollte, so hilft die Neuerscheinung von *Grziwotz* alle Mal gegen das Vorurteil, Grundbuch- und Grundstücksrecht sei langweilig. Vor allem aber fördert sie das Verständnis für sachenrechtliche, grundbuchrechtliche, wirtschaftliche und steuerrechtliche Zusammenhänge.

Notar Dr. Hermann Amann, Berchtesgaden

Verschmelzen Sie gemäß Art. 2 ff. Verschmelzungsrichtlinie Aktiengesellschaften und erhöhen Sie deren Grundkapital nach Art. 25 Kapitalrichtlinie? Obwohl das Gesellschaftsrecht im Kernbereich europäischer Rechtsetzung liegt, bleiben seine europarechtlichen Grundlagen leicht verborgen. Mit Ausnahme der Verordnung zur europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung – EWIV (EWG Nr. 2137/85) hat sich der europäische Gesetzgeber bisher stets der Richtlinie bedient. Sie wird für den „Rechtsverbraucher“ aber nur als – mehr oder minder gelungene – Umsetzung des nationalen Rechts sichtbar. Das hier anzuzeigende Buch erleichtert es dem deutschen Studenten und Praktiker, dennoch Zugang zum europäischen Sekundärrecht sowie zu den hierzu ergangenen Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs zu finden.

Habersack, bekannt z.B. durch seine Kommentierung im Münchner Kommentar (§§ 123 ff. BGB; §§ 145 ff. HGB) hat sein Lehr- und Textbuch im November 1998 fertiggestellt. Es berücksichtigt deshalb noch nicht die an die Centros-Entscheidung des EuGH vom 9.3.1999 (Rs. C-212/97, NJW 1999, 2027 ff., MittBayNot 1999, 298 mit Anm. *Görk*) anknüpfende Diskussion zur Sitztheorie (vgl. m.w.N. DNotf-Report 3/2000 S.26) und auch nicht das am 24.2.2000 verabschiedete KapCoRiLG (BGBl. I 2000 S. 154 ff.), welches die GmbH & Co-Richtlinie (90/605/EWG) umsetzt und zugleich die im EuGH-Urteil Daihatsu (Rs. C-97/96, Slg. 1997, I-6858) geforderten schärferen Sanktionen für die Verletzung der Offenlegungspflichten bei der Rechnungslegung eingeführt hat.

Das Buch ist in drei Teile gegliedert. Der Einführung in die EG-vertraglichen Grundlagen folgt im zweiten Teil die Abhandlung der neun wesentlichen Richtlinien des Gesellschaftsrechts: PublizitätsRiL (68/151/EWG), KapitalRiL (77/91/EWG), VerschmelzungsRiL (78/855/EWG), JahresabschlussRiL (78/660/EWG), SpaltungsRiL (82/891/EWG), RiL über den konsolidierten Abschluss (83/349/EWG), PrüferbefähigungsRiL (84/253/EWG), ZweigniederlassungsRiL (89/666/EWG) und Ein-Personen-Gesellschaft-RiL (89/667/EWG). Die Richtlinien werden, eine nach der anderen, erläutert und anschließend ihre Umsetzung in das deutsche Recht untersucht. Jedes Kapitel schließt mit dem Richtlinienentwurf ab. Im dritten Teil wird die europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung als bisher einzige supranationale europäische Rechtsform zusammen mit den Grundzügen des Vorhabens einer europäischen Aktiengesellschaft dargestellt.

Die Intensität der europäischen Rechtsetzung zeigt sich auch darin, dass von den 317 Seiten des Buches immerhin 124 auf die Wiedergabe der Quellentexte entfallen. Der Zugang zum europäischen Gesellschaftsrecht, der sonst z.B. in der Beck'schen Textausgabe zum Europäischen Wirtschaftsrecht oder aber im Internet (vgl. z.B. www.europa.eu.int/eur-lex/de/index.html) besteht, wird zusätzlich dadurch erleichtert, dass die Richtlinien stets in ihrer aktuellen, d.h. Änderungsrichtlinien berücksichtigenden Fassung wiedergegeben werden. Im Erläuterungstext werden außerdem entscheidende Passagen aus der Rechtsprechung des EuGH im Wortlaut zitiert. Erleichtert wird die Handhabung schließlich durch sehr zahlreiche Querverweise, durch eine übersichtliche Gliederung sowie durch ein vollständiges Sachverzeichnis, welches auch EuGH-Entscheidungen mit ihren gebräuchlichen Fallnamen aufführt. Da die Rechtssachen-Nummern der Urteile des

EuGH ihr Auffinden erleichtern, würde es die Handhabung des Buches weiter verbessern, wenn diese künftig mitzitiert werden könnten. Ebenso wertvoll wäre eine Ergänzung des am Anfang des Buches abgedruckten Verzeichnisses der Richtlinien durch eine synoptische Gegenüberstellung der einzelnen Richtlinienbestimmungen mit den jeweils umsetzenden Bestimmungen des deutschen Rechts.

Behutsam führt *Habersack* den Leser in das Gefüge der Richtlinie mit ihren spezifischen Problemen (Rechtsgrundlage: Art. 44 Abs. 2 Ziff. g EG; abschließende oder lückenhafte, Mindest- oder Höchstregelung; Wahlrechte der Mitgliedstaaten?) ein und versäumt es nicht, den Diskussionsstand schwieriger Einzelfragen darzustellen. Dabei erweist sich der Ansatz, nicht systematisch anhand der verschiedenen Rechtsgebiete, sondern Richtlinie für Richtlinie vorzugehen, wohl deshalb als fruchtbar, weil *Habersack* zu jeder Richtlinie ihre Zielsetzung im Hinblick auf den gemeinsamen Markt gründlich herausarbeitet und damit das Verständnis des Lesers weckt. Selbst die schwierige Materie des Jahresabschluss- und Bilanzrechts ist gut verdaulich dargestellt.

Bei der Frage der ordnungsgemäßen Umsetzung einer Richtlinie beschränkt sich das Buch auf die deutsche Rechtslage (vgl. zur Umsetzung in anderen EU-Staaten z.B. *Hohloch*, EU-Handbuch des Gesellschaftsrechts, Loseblatt, 1997, Stand: März 1999). Dabei nimmt *Habersack* zum Teil bestätigend und prägnant kurz Stellung (z.B. Rdnr. 179 zur KapitalRiL: „... Umsetzungsdefizite lassen die §§ 56, 71 ff. AktG nicht erkennen“), zum Teil lediglich darstellend (Rdnr. 54 erwähnt kommentarlos die Unvereinbarkeit der Höhe mancher Handelsregistergebühren mit der PublizitätsRiL), oft aber auch kritisch. Nicht immer verdient die Kritik des Autors die uneingeschränkte Zustimmung der Praxis. So findet sich in Rdnr. 230 die zum Glück nicht vorherrschende (vgl. *Lutter*, UmwG § 8 Rdnr. 45, § 9 Rdnr. 17; *Mayer* in *Widmann/Mayer* UmwG § 9 Rdnr. 38) Meinung, dass § 8 Abs. 3 S. 1, § 9 Abs. 3 UmwG, die den einstimmigen Verzicht aller Anteilshaber auf Verschmelzungsbericht und -prüfung ermöglichen, mit Art. 9 VerschmelzungsRiL nicht in Einklang zu bringen seien. Zur Begründung wird im Wesentlichen auf den durch die Information dieser Berichte bezweckten Schutz der Anteilshaber verwiesen. Warum die Beteiligten auf diesen kostspieligen Schutz in Fällen, wo er ihnen überflüssig erscheint, z. B. auf Grund nicht seltener paralleler Beteiligungsverhältnisse, nicht einstimmig zu notarieller Urkunde verzichten sollen, bleibt unbeantwortet. Der sich an anderer Stelle wiederholende Hinweis, dass eine abschließende Entscheidung dem EuGH vorbehalten sei, ist hier nicht hilfreich und selbstverständlich.

Diskussionswürdig erscheint dem Rezensenten auch Rdnr. 226, wo *Habersack* aus den vom EuGH in seiner Staatshaftungsrechtssprechung entwickelten Grundsätzen der Effektivität der Staatshaftungsvorschriften für die Haftung der Organwalter und Berichtsprüfer im Rahmen einer Verschmelzung (§ 11 Abs. 2 UmwG, § 323 Abs. 2 HGB) ableiten will, dass der dort vorgesehene Haftungshöchstbetrag (zwei bzw. acht Millionen DM pro Prüfung) die Effektivität der VerschmelzungsRiL in Frage stelle. Die Gleichsetzung von Staats- und Berufshaftung ist nicht nur deshalb gewagt, weil Art. 20 und 21 der VerschmelzungsRiL die Ausgestaltung des Haftungssystems ausdrücklich den Mitgliedstaaten übertragen.

Es ist eine wichtige Frage für die Bestimmung der Reichweite und Bedeutung von Richtlinien, ob nationales Recht, welches autonome und richtlinienbestimmte Rechtsgebiete in einheit-

lichen Vorschriften regelt, auch dann richtlinienkonform auszulegen ist, wenn es um Sachverhalte geht, die eigentlich außerhalb des Anwendungsbereichs der Richtlinie liegen. So ist in obigem Beispiel der Verschmelzungsbericht bei der Verschmelzung zweier GmbHs auch in § 8 UmwG geregelt, nicht aber von Art. 9 VerschmelzungsRiL erfasst, weil diese nur Aktiengesellschaften betrifft. Ähnliches gilt für die §§ 123 ff. UmwG und die SpaltungsRiL. Der EuGH hat in Fällen „autonomer Verweisung“ des nationalen Rechts auf Gemeinschaftsrecht auf Vorlage nationaler Gerichte seine Zuständigkeit zur Vorabentscheidung gem. Art. 234 EG bejaht (insbes. Urteil Leur-Bloem, Rs. C-28/95, Slg. 1997 I-4190, Tz. 25 ff.). *Habersack* leitet hieraus z. B. in Rdnr. 211, 236, 248 ab, dass auch für den autonomen Sachverhalt die richtlinienkonforme Auslegung der Bestimmung zwingend sei und in Zweifelsfällen Vorlagepflichten der deutschen Gerichte begründe. Dem ist zuzugeben, dass die einheitliche Auslegung einfacher und deshalb praktikabler wäre. Dennoch muss in jedem Einzelfall untersucht werden, ob die einheitliche Fassung der Vorschriften wirklich eine „freiwillige“ Unterwerfung des eigentlich autonomen Sachverhalts unter europäisches Recht nach dem Willen des deutschen Gesetzgebers beinhaltet. Ein gemeinschaftsrechtliches Verbot der „gespaltenen Auslegung“ lässt sich aus der vorgenannten „Dzodzi-Rechtsprechung“ des EuGH schwerlich herleiten. So räumt auch der Autor in Rdnr. 269 zum steuerlichen Grundsatz der Maßgeb-

lichkeit der Handelsbilanz (§ 5 Abs. 1 EStG) ein, dass Wille des deutschen Gesetzgebers die „steuerneutrale“ Umsetzung der JahresabschlussRiL war und nicht die Angleichung des Bilanzsteuerrechts. Zu ergänzen ist hier der Hinweis auf den in dieser Frage beim Großen Senat schwebenden Vorlagebeschluss des BFH vom 9.9.1998 (DStR 1999, 151 ff.).

Wenn am Schluss des Buches die Ausführung zur Europäischen Wirtschaftlichen Interessenvereinigung mangels Verbreitung in der Rechtswirklichkeit etwas blutleer und die Einführung in die als Holding gedachte Europäische Aktiengesellschaft ohne Abdruck des vorgeschlagenen Verordnungstextes theoretisch wirken (zu weiteren Perspektiven supranationaler Rechtsformen vgl. z. B. *Schwappach*, EU-Rechtshandbuch für die Wirtschaft, 2. Aufl., 1996, § 35 Rdnr. 61 ff.; *Limmer*, Die Europäische Privatgesellschaft – Eine Gesellschaft ohne Notar, notar 1999, 138 ff.), gibt *Habersack* doch insgesamt einen äußerst gelungenen Überblick zu dem Stand und den Perspektiven der Rechtsangleichung im Gesellschaftsrecht. Klar zeigt er den Zweck und das Ausmaß der Angleichung im Kapitalgesellschaftsrecht auf. Das Buch eignet sich besonders zum Einstieg in die europäische Dimension des Gesellschaftsrechts, kann aber auch als kleines Nachschlagewerk mit seinen Quellen, Erläuterungen, Verweisen und Literaturhinweisen gute Dienste leisten.

Notarassessor *Falko Bode*, Fürstenfeldbruck

Prof. Dr. Peter Gantzer: Spanisches Immobilienrecht, 8. überarbeitete Auflage, Peter Lang Europäischer Verlag der Wissenschaften, Frankfurt am Main, 1999, 164 Seiten, 39,- DM.

Das nunmehr bereits in 8. Auflage vorliegende Buch von *Gantzer* ist ohne Zweifel der deutschsprachige Klassiker auf dem Gebiet des spanischen Immobilienrechts.

Das Werk ist eine kompakte, praxisnahe, gleichzeitig aber auch sehr fundierte und umfassende Einführung in eine Materie, die gerade für den vom deutschen Rechtsverständnis geprägten Juristen nicht immer einfach ist.

Im ersten umfangreichsten Abschnitt wird unter dem Titel „Kaufvertrag“ die Abwicklung eines Immobiliengeschäftes in Spanien vom privatschriftlichen (Vor-)Vertrag über die notarielle *escritura* und ihre Gestaltung einschließlich der wechselseitigen Sicherung der Vertragsteile bis hin zum Vollzug im Eigentumsregister abgehandelt. Dabei werden die Besonderheiten, die für bebaute und unbebaute Grundstücke, Appartements, Bauträger- und Time-Sharing-Objekte gelten, ebenso dargestellt, wie die geltenden Vorkaufs- und Nachbarrechte.

Im anschließenden Kapitel II werden die Eigenheiten des spanischen Eigentumsregisters, die dort eintragbaren Rechte und die Rechtswirkungen solcher Eintragungen aufgezeigt. Die Besonderheiten, die bei Neubauten zu beachten sind, und die Erwerbsbeschränkungen für Ausländer, insbesondere nach dem spanischen Devisen- und Investitionsrecht, bilden den Gegenstand der folgenden Kapitel III, IV und V. Eigene Abschnitte widmet *Gantzer* anschließend dem neuen Gesetz über horizontales Eigentum (Wohnungseigentumsgesetz, Kap. VI) und den Problemen, die sich im Zusammenhang mit

der Vermietung von spanischen Immobilien ergeben können (Kap. VII).

Ausführlich handelt er dann das Erbrecht einschließlich der Erbschaftsteuer (Kapitel VIII) und sonstige Fragen des spanischen Steuerrechts (Kapitel IX) ab, die im Zusammenhang mit Grundbesitz auftauchen.

Nach einem ergänzenden Schlusskapitel enthält der Anhang noch wertvolle Materialien, z. B. Gesetzestexte und Steuertabellen.

Die 8., vollständig überarbeitete Auflage bringt das Werk auf den Stand von 1999. Seit der Voraufgabe sind einige wichtige gesetzliche Neuerungen zu verzeichnen. Von Bedeutung ist insbesondere die Neufassung des spanischen Wohnungseigentumsgesetzes vom 6.4.1999, auf Grund derer das Kapitel über Wohnungseigentum vollständig umgeschrieben wurde.

Wesentliche Erleichterungen brachte die neue Investitionsverordnung vom 23.4.1999, durch die zahlreiche Beschränkungen des Devisen- und Investitionsrechts weggefallen sind. Der Erwerb einer Immobilie durch Nicht-Residente ist jetzt nur noch dann eine Investition i.S. dieser Verordnung, wenn der Kaufpreis höher ist als 500 Mio. Peseten (= ca. 5,8 Mio. DM), unabhängig von seiner Höhe allerdings dann, wenn er aus einem Steuerparadies fließt oder eine Gesellschaftsgründung zwischengeschaltet wird. Selbst wenn danach eine Investition vorliegt, ist Rechtsfolge nicht mehr eine Genehmigungspflicht, sondern der Vertrag ist nur anzeigepflichtig.

Auch die Bestimmung, dass solche Investitionen nur von einem spanischen Notar beurkundet werden können, ist weggefallen. Beurkundungen über Grundstücke in Spanien können nunmehr also nach dem Gesetz – auch wenn eine Investi-

tion vorliegt – von einem ausländischen Notar vorgenommen werden. In der Zwischenzeit – nach Erscheinen der Neuauflage – hat allerdings die spanische Aufsichtsbehörde der Notare und Register im Hinblick auf Urkunden deutscher Notare einen anderslautenden Beschluss erlassen, dessen Bindungswirkung und Tragweite derzeit noch nicht geklärt ist. Gegenwärtig kann daher wohl jeder Grundbuch-Registrator selbst entscheiden, ob er die *escritura* eines deutschen Notars anerkennt und einträgt.

Diesen Erleichterungen stehen andererseits neu hinzugekommene Formalien gegenüber, die in Grundstücksverträgen zu beachten sind: Beim Grundstücksbeschrieb ist jetzt die Angabe der Katasternummer vorgeschrieben, die sich aus den Grundsteuerbelegen ergibt. Jeder Nicht-Residente muss ferner neben der obligatorischen Steuernummer (NIF) einen Steuerrepräsentanten in Spanien benennen (Art. 9 des Einkommensteuergesetzes für Nicht-Residente) und eine Zustelladresse in Spanien angeben.

Auf den kanarischen Inseln sorgt zudem neuerdings ein Vorkaufsrecht für Wirbel, das beim Verkauf von Appartements in touristisch vermieteten Anlagen besteht, und zwar zugunsten der einheitlichen Vermietungsgesellschaft. Über Voraussetzungen, Ausübungsfristen und Folgen herrscht derzeit selbst unter spanischen Notaren noch eine gewisse Unklarheit.

Neben den Gesetzesänderungen geht *Gantzer* in der Neuauflage auch auf Änderungen in der deutsch-spanischen Rechtsprechung und aktuelle Probleme in der praktischen Abwicklung von Immobiliengeschäften ein. Vehement wendet er sich beispielsweise dagegen, dass die Eigentumsregister zum Nachweis der Erbfolge nach deutschen Erblassern häufig nur Erbscheine, nicht aber notarielle Testamente mit Eröffnungsniederschrift anerkennen. Hier wird sicher noch viel Überzeugungsarbeit nötig sein, um die teilweise übermäßig formalistischen Grundbuchregistratoren flächendeckend von dieser Praxis abzubringen.

Das nunmehr wieder ganz aktuell vorliegende Werk von *Gantzer* ist sehr übersichtlich und systematisch aufgebaut. Nicht nur der Rechtsberater, der sich in das System des Spanischen Immobilienrechts einarbeiten will, findet hier eine ganz auf seine Bedürfnisse zugeschnittene Einführung. Auch für den Praktiker, der Antworten auf spezielle Fragen sucht, stellt das Werk eine zuverlässige Fundgrube dar. Und der Nicht-Jurist, der sich, etwa als Verkäufer oder Erwerber einer Immobilie in Spanien, über das Thema informieren will, findet in der verständlich geschriebenen und an der täglichen Praxis orientierten Darstellung ebenfalls viele wertvolle Hinweise.

Jedem Interessierten kann die Anschaffung daher nur uneingeschränkt empfohlen werden.

Notarassessor *Markus Eberl*, München

Faßbender/Grauel/Kemp: Notariatskunde, 13. Auflage, 1999, Dt. Anwalt Verlag, Merkur Verlag Rinteln, 842 Seiten, DM 78,-.

Mit der nunmehr 13. Auflage der „Notariatskunde“ steht auch im neuen Jahrtausend den Auszubildenden wie den Ausbildern im Notariat ein Lehrbuch zur Verfügung, das in diesem Bereich wohl zu Recht als Standardwerk bezeichnet werden kann.

Die aus den Voraufgaben bekannte und bewährte Untergliederung in die Teile

- Der Notar und seine Mitarbeiter
- Das Büro des Notars
- Die Amtsgeschäfte des Notars
- Die einzelnen Geschäfte und ihre Abwicklung
- Notariatskostenrecht

ist ebenso erhalten geblieben, wie das sehr übersichtliche Inhaltsverzeichnis und das ausführliche Stichwortverzeichnis.

Die Behandlung der einzelnen Themen innerhalb dieser Teilbereiche zeichnet sich durch eine genauso übersichtliche wie ausführliche Darstellung aus. Dabei wird Wissen in äußerst kompetenter Art und Weise vermittelt, ohne den Blick für das Wesentliche und den Bezug zur Praxis zu verlieren. So enthält das Buch zum Zwecke der Veranschaulichung eine Vielzahl von systematischen Zusammenstellungen, Mustern und Formulierungsbeispielen. Einzig die Beispiele zu den von einem Notar zu führenden Büchern muten teilweise etwas antiquiert an (so weisen die abgedruckten Auszüge aus dem Kostenregister oder der Urkundenrolle auch die Jahreszahlen „1980“

bzw. „1986“ aus). Die inhaltliche Qualität des Buches berührt dies jedoch in keiner Weise.

Hervorzuheben ist, dass einzelne Darstellungen gegenüber der Voraufgabe (zum Teil wesentlich) erweitert und mit ergänzenden Literaturhinweisen versehen wurden (so z. B. zum ehelichen Güterrecht ausländischer Beteiligter, was in der notariellen Praxis zunehmend an Bedeutung gewonnen hat).

Andererseits sind aus der vorliegenden Neuauflage einzelne Abhandlungen, etwa zu Besonderheiten in Bezug auf die neuen Bundesländer, entnommen worden. Der diesbezüglich Interessierte wird jedoch detailliert auf die hierzu in der Voraufgabe enthaltene ausführliche Behandlung verwiesen.

Ebenso ist die Behandlung steuerlicher Fragen im Zusammenhang mit Übergabeverträgen entfallen. Dies ist nach meiner Ansicht positiv zu bewerten, da man nicht aus den Augen verlieren sollte, dass dieses Buch in erster Linie die Ausbildung der Mitarbeiter des Notars, im Bereich der MittBayNot, also die angehenden Notarfachangestellten oder Inspektoranwärter und -anwärterinnen, unterstützen und begleiten soll. Hiervon ausgehend, durfte die umfangreiche Darstellung der erbschafts- und schenkungssteuerlichen Aspekte bereits in der Voraufgabe als eher verwirrend und überzogen betrachtet werden.

Abschließend ist festzustellen, dass die „Notariatskunde“ für die genannte Zielgruppe nach wie vor ein in seiner Qualität konkurrenzloses Lehrbuch darstellt, welches in keinem Ausbildungsnotariat fehlen sollte.

Amtsrat i. N. *Franz Heitzer*, München

Bürgerliches Recht

1. BGB § 326 (*Rücktritt von Überlassungsvertrag wegen Verstoß gegen Pflegeverpflichtung*)

1. Übernimmt der Erwerber eines Grundstückes die Verpflichtung zu Wart und Pflege des Veräußerers, liegt ein gegenseitiger Vertrag nach §§ 320 ff. BGB vor.

2. Zu den Voraussetzungen des Rücktritts des Veräußerers bei Nichterbringung der bedungenen Pflegeleistungen.

(Leitsatz der Schriftleitung)

BGH, Urteil vom 28.1.2000 – V ZR 252/98 – mitgeteilt von *Wolfgang Wellner*, Richter am BGH

Zum Sachverhalt:

Durch notariellen Vertrag vom 23.11.1989 übertrug der Kläger der Beklagten, seiner Tochter, „im Wege vorweggenommener Erbfolge“ das Erbbaurecht an einem Grundstück in W., N.-Weg, bebaut mit einem Wohnhaus, in dem der Kläger mit seiner Ehefrau und die Beklagte mit ihrer Familie wohnte. Dem Kläger und seiner Ehefrau wurde ein lebenslanges unentgeltliches Wohnrecht an zwei Zimmern, Küche und Bad des Hauses eingeräumt. Ergänzend verpflichtete sich die Beklagte zu notarieller Urkunde vom 5.2.1990, den Kläger und seine Ehefrau bei Bedarf in gesunden und kranken Tagen „zu pflegen und zu betreiben bzw. kostenlos pflegen und betreiben zu lassen“. Sie wurde als Erbbauberechtigte in das Grundbuch eingetragen. Im Mai 1995 zog sie nach Scheitern ihrer Ehe aus dem Haus aus. Die Mutter der Beklagten litt zu dieser Zeit bereits an Blutzucker, Herzinsuffizienz und Bluthochdruck; der Kläger erlitt im Juni 1995 einen Schlaganfall. Pflegeleistungen wurden von der Beklagten trotz Aufforderung nicht mehr erbracht. Die im Haushalt anfallenden Arbeiten und die Versorgung des Klägers und seiner Ehefrau wurden, soweit nötig, von den Brüdern der Beklagten und deren Ehefrauen geleistet.

In der Folge kam es zu Unstimmigkeiten zwischen den Parteien über Inhalt und Umfang der von der Beklagten übernommenen Pflegeverpflichtung. Mit Schreiben seiner Rechtsanwälte vom 8.6., 30.6. und 25.6.1995 forderte der Kläger die Beklagte auf, Pflegeleistungen zu erbringen und setzte ihr dafür eine Frist bis zum 4.8.1995, für deren fruchtlosen Ablauf er ankündigte, zukünftig Pflegeleistungen abzulehnen. Nachdem die Beklagte der Aufforderung nicht nachkam, erklärte er mit Schreiben vom 17.8.1995 den Rücktritt vom Vertrag. Am 28.6.1996 belastete die Beklagte das Erbbaurecht mit einer Grundschuld über 130.000 DM.

Der Klage auf Rückauflassung des Erbbaurechts hat das Landgericht stattgegeben; das Berufungsgericht hat sie abgewiesen. Mit seiner Revision erstrebt der Kläger die Wiederherstellung des landgerichtlichen Urteils; die Beklagte beantragt, die Revision zurückzuweisen. Diese hatte Erfolg.

Aus den Gründen:

I.

Das Berufungsgericht hat unter anderem ausgeführt: Ein Rücktrittsrecht des Klägers sei nach § 9 Nds. AGBGB i.V.m. mit Art. 96 EGBGB ausgeschlossen, da ein Altenteilsvertrag vorliege. Auch wenn man dieser Auffassung nicht folge, scheidet ein Rücktritt des Klägers nach § 326 BGB aus. Zwar sei die Beklagte mit tatsächlich erforderlichen Pflegeleistungen in Verzug gewesen. Der Kläger habe aber das Unterbleiben der Leistungen in wesentlicher Weise durch unberechtigte Forderungen mitverursacht, was eine eigene Vertragsuntreue darstelle.

II.

Die Revision hat Erfolg. Der Kläger hat einen Anspruch auf Rückauflassung des Erbbaurechts (§ 327 Satz 1; § 346 Satz 1 BGB), weil er wirksam vom Vertrag mit der Beklagten zurückgetreten ist (§ 326 Abs. 1 BGB).

1. Zu Unrecht beurteilt das Berufungsgericht das Schuldverhältnis zwischen den Parteien als Altenteilsvertrag. Nach gefestigter Rechtsprechung des Senats, an der er festhält, wird eine Grundstücksübertragung allein durch eine Wohnrechtsgewährung mit Pflege- und Versorgungsverpflichtung im Bedarfsfall noch nicht zum Altenteilsvertrag (vgl. z.B. Urteile v. 4.12.1981, V ZR 37/81, WM 1982, 208, 209; v. 28.10.1988, V ZR 60/87, WM 1989, 70 [= MittBayNot 1989, 81]; v. 23.9.1994, V ZR 113/93, NJW-RR 1995, 77, 78). Dieser hat in der Regel die Gewährung des vollen Unterhalts mit Wohnrechtsgewährung zum Inhalt, wobei dem Übernehmer ein Gut oder Grundstück überlassen wird, kraft dessen Nutzung er sich eine eigene Lebensgrundlage verschaffen und gleichzeitig den dem Altenteiler geschuldeten Unterhalt gewinnen kann (BGHZ 53, 41, 43). Der Wesenszug eines solchen Altenteils liegt in dem Nachrücken der folgenden Generation in eine die Existenz – wenigstens teilweise – begründende Wirtschaftseinheit (vgl. Senatsurt. v. 28.10.1988, a.a.O., m.w.N.). Diese Voraussetzungen sind weder behauptet noch festgestellt. Das Berufungsgericht gelangt zu einer anderen Beurteilung nur deshalb, weil es im rechtlichen Ansatzpunkt von der Senatsrechtsprechung abweicht.

2. Entgegen der Auffassung des Berufungsgerichts sind nach seinen Feststellungen auch die Voraussetzungen eines wirklichen Rücktritts nach § 326 Abs. 1 BGB erfüllt.

a) Das Schuldverhältnis zwischen den Parteien ist nach seiner Ergänzung um die Pflegeverpflichtung der Beklagten ein gegenseitiger Vertrag nach §§ 320 ff. BGB. Der Kläger hat behauptet, die Beklagte habe die Pflegeverpflichtung für die Übertragung des Erbbaurechts übernommen. Die Beklagte ist dem nicht entgegengetreten, sondern geht in ihrer Berufungsbegründung selbst davon aus, dass zwischen den Parteien ein gegenseitiger Vertrag bestehe, auf den die Regeln der §§ 320 ff. BGB anzuwenden seien. Entgegen der Auffassung des Berufungsgerichts ist unerheblich, ob der Wert der Pflegeverpflichtung den Wert des Erbbaurechts erreicht. Auch wenn die Parteien im Hinblick auf die objektiven Wertverhältnisse eine teilweise unentgeltliche Zuwendung beabsichtigten, liegt ein gegenseitiger Vertrag nach §§ 320 ff. BGB vor.

b) Das Berufungsgericht nimmt nach seinen unangefochtenen tatsächlichen Feststellungen an, dass sich die Beklagte mit den übernommenen Pflegeleistungen in Verzug befand. Sie hat die unstreitig nötigen Leistungen nach ihrem Auszug trotz Mahnung weder erbracht noch erbringen lassen und diese auch nicht in der erforderlichen Weise tatsächlich angeboten (§ 294 BGB). Auch die Voraussetzungen für ein bloß wörtliches Angebot (§ 295 BGB) lagen nicht vor.

c) Rechtsfehlerhaft hält es einen Rücktritt des Klägers wegen eigener Vertragsuntreue für ausgeschlossen. Es sieht diese in einer angeblich unberechtigten Zuvielforderung des Klägers, weil er mit Schreiben vom 8.6.1995 eine 24-stündige Betreuung der Mutter gefordert habe, die in diesem Umfang nicht

erforderlich gewesen sei. Ferner habe er Betreuungsleistungen Dritter grundsätzlich abgelehnt, obwohl diese nach dem Vertragswortlaut ohne Einschränkung zulässig gewesen seien. Jedenfalls aber habe der Kläger bei ergänzender Vertragsauslegung im Hinblick auf die veränderten Lebensverhältnisse der Beklagten in einem zumutbaren Rahmen die Einschaltung von Dritten als Hilfspersonen zur Betreuung und Pflege hinnehmen müssen.

Der vom Berufungsgericht angesprochene Gesichtspunkt einer angeblichen Zuvielforderung des Klägers betrifft allerdings nicht die aus § 242 BGB abgeleitete ungeschriebene Voraussetzung von § 326 BGB, nämlich die eigene Vertragstreue des Gläubigers (vgl. *Palandt/Heinrichs*, BGB, 59. Aufl., § 326 Rdnr. 10 m.w.N.), sondern greift in den geschriebenen Tatbestand ein, weil in diesem Zusammenhang nach den Umständen des Falles zu entscheiden ist, ob eine Zuvielforderung die Wirksamkeit der Mahnung (und damit den Verzug) oder die Nachfristsetzung in Frage stellt (vgl. auch *Hagen/Brambring*, Der Grundstückskauf, 6. Aufl., Rdnr. 143). Das Berufungsgericht gerät damit in Widerspruch zu seiner eigenen Auffassung, die Beklagte habe sich mit den Pflegeleistungen in Verzug befunden.

Entgegen der Auffassung des Berufungsgerichts liegt aber eine relevante Zuvielforderung des Klägers nicht vor. Es bestehen schon erhebliche Zweifel daran, ob er mit Schreiben vom 8.6.1995 von der Beklagten eine Betreuung „rund um die Uhr“ forderte. Dies kann jedoch offenbleiben, denn er hat mit Schreiben vom 30.6.1995 eine solche Forderung jedenfalls nicht wiederholt, sondern sich darauf beschränkt, ganz konkrete Betreuungsleistungen, nämlich die Bereitung des Frühstückes und eines warmen Abendessens sowie die Sauberhaltung der Wohnung und das Wäschewaschen mit Bügeln, zu fordern und im Fristsetzungsschreiben vom 25.6.1995 hierauf Bezug genommen sowie dargelegt, dass die Beklagte diese Leistungen außerhalb ihrer Arbeitszeit erbringen könne. Entgegen der Auffassung des Berufungsgerichts hat der Kläger mit Schreiben vom 30.6.1995 die Erbringung von Pflegeleistungen durch Dritte nicht grundsätzlich abgelehnt, sondern ist der Auffassung der Beklagten entgegengetreten, dass die Pflegeleistungen generell von Dritten erbracht werden könnten und nahm eine solche Berechtigung nur für Ausnahmefälle (z.B. Krankheit oder Urlaub der Beklagten) an. Läge darin auf der Grundlage der vom Berufungsgericht vorgenommenen ergänzenden Vertragsauslegung eine Zuvielforderung des Klägers, so würde dies jedenfalls – nach den Umständen des Falles weder die Wirksamkeit der Mahnung noch die der Fristsetzung in Zweifel ziehen. Es wäre vielmehr von einer wirksamen Aufforderung zur Erbringung der Leistung im geschuldeten Umfang auszugehen (§ 242 BGB). Die Differenzen der Parteien betrafen die schwierige Frage der Vertragsauslegung. Die Eltern der Beklagten befanden sich unstrittig in einer gesundheitlich bedrohlichen Situation. Der Kläger hatte einen Schlaganfall erlitten und war gerade eben aus dem Krankenhaus entlassen worden, seine Frau war ebenfalls nur bedingt einsatzfähig. Eine Betreuung war für die Eltern der Beklagten von herausragender Bedeutung. Ihr Wunsch, von einer ihnen vertrauten Person gepflegt zu werden, erscheint verständlich und auf der Grundlage der vom Berufungsgericht vorgenommenen ergänzenden Vertragsauslegung (Drittleistungen in zumutbarem Rahmen) ebenfalls nicht unverhältnismäßig und überzogen. Vor diesem Hintergrund musste die Beklagte die Mahnung und Fristsetzung jedenfalls als Aufforderung verstehen, nunmehr überhaupt tätig zu werden und konnte nicht davon ausgehen, die Eltern wür-

den tatsächlich angebotene Pflegeleistungen ablehnen. Demgegenüber hat sie sich nur darauf beschränkt, verbal ihre Pflegebereitschaft auszudrücken und durch ihr Schreiben vom 14.6.1995 auch noch den Eindruck erweckt, es bedürfe zunächst einer Begutachtung zur Pflegebedürftigkeit. Dies blieb ganz entscheidend hinter ihrer vertraglichen Verpflichtung zurück.

2. BGB § 497 (*Rechtsfolge bei Beendigung Wiederkaufsverhältnisses*)

Wird ein Wiederkaufsverhältnis beendet, lebt der Kaufvertrag wieder auf (Fortführung von BGHZ 29, 107, 110).

BGH, Urteil vom 14.1.2000 – V ZR 386/98 – mitgeteilt von *Wolfgang Wellner*; Richter am BGH

Zum Sachverhalt:

Mit notariellem Vertrag vom 29.5.1996 kaufte der Kläger von der Beklagten ein Hausgrundstück in V. zum Preis von 770.000 DM. Am gleichen Tag wurde in einer gesonderten Urkunde der Beklagten ein Wiederkaufsrecht eingeräumt, das innerhalb von drei Jahren nach Vertragsschluss jederzeit durch schriftliche Erklärung gegenüber dem Kläger ausgeübt werden konnte. Diesem sollten in diesem Fall die Gebühren und Kosten, die entrichtete Grunderwerbsteuer und die mit der Finanzierung des Kaufpreises anfallenden Notar- und Grundbuchkosten ersetzt werden. Nach der Zahlung des unter Berücksichtigung einer vereinbarten Anrechnung in Höhe von insgesamt 120.000 DM noch verbleibenden Kaufpreises von 650.000 DM durch den Kläger machte die Beklagte mit Schreiben vom 14.7.1997 von ihrem Wiederkaufsrecht Gebrauch.

Der Kläger hat Klage auf Auflassung und Bewilligung seiner Eintragung in das Grundbuch erhoben. Während des auf Antrag beider Parteien vom Landgericht angeordneten Ruhens des Verfahrens hat der Kläger die Beklagte zur Zahlung des Wiederkaufspreises zuzüglich der entstandenen Kosten bis zum 9.2.1998 aufgefordert. Da die Beklagte keine Zahlung leistete, hat der Kläger schließlich mit Schreiben vom 10.2.1998 eine letzte Frist bis zum 20.2.1998 gesetzt und mitgeteilt, dass er nach Ablauf der Frist die „von ihm“ zu erbringende Leistung ablehnen werde. Da die Beklagte auch auf diese Aufforderung hin nicht zahlte, hat der Kläger mit Schreiben vom 23.2.1998 den Rücktritt vom Wiederkaufvertrag erklärt. Nach dem Wiedereintritt in das streitige Verfahren hat der Kläger sein Klageziel weiterverfolgt. Das Landgericht hat die Klage abgewiesen. Die Berufung des Klägers hat das Oberlandesgericht zurückgewiesen. Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers mit Erfolg.

Aus den Gründen:

(...)

1. Rechtlich zutreffend ist allerdings die Annahme des Berufungsgerichts, die Beklagte habe durch die Ausübung des Wiederkaufsrechts den Eintritt des Wiederkaufsfalls wirksam herbeigeführt.

a) Die Vereinbarung eines Wiederkaufsrechts im Sinne von § 497 Abs. 1 BGB stellt eine neben den eigentlichen Kaufvertrag tretende Rückkaufabrede dar, die dem Verkäufer einen aufsiehend bedingten Anspruch auf (Rück-)Übereignung des Kaufgegenstands gewährt. Durch die Wiederkaufserklärung wird – unabhängig von ihrer Rechtsnatur (*Staudinger/Mader*, BGB [1995] Vorbem. zu §§ 497 ff. Rdnr. 7; *Palandt/Putzo*, BGB 59. Aufl. § 497 Rdnr. 3) – der bereits bedingt abgeschlossene Wiederkaufvertrag mit dem Eintritt der Bedingung wirksam (BGHZ 29, 107, 110 ff.; 38, 369, 371; 58, 78, 80; BGB-RGRK/*Mezger*, 12. Aufl. § 497 Rdnr. 2; *Staudinger/Mader* a.a.O.; MünchKomm-BGB/*Westermann*, 3. Aufl.

vor § 497 Rdnr. 4; *Soergel/Huber*, BGB 12. Aufl. vor § 497 Rdnr. 8, 9; *Erman/Grunewald*, BGB 9. Aufl. § 497 Rdnr. 3; vgl. auch – allerdings ohne ausdrückliche Einordnung der Wiederkaufserklärung als Ausübung eines Gestaltungsrechts – RGZ 69, 281 ff.; 121, 367, 369 ff.; RGZ 126, 308, 312; *Palandt/Putzo*, a.a.O.). Eine solche vertragliche Abrede braucht nicht in der Kaufvertragsurkunde selbst enthalten sein, sondern kann – wie hier – auch Inhalt einer gesonderten, auf den Kaufvertrag Bezug nehmenden notariellen Urkunde sein (RGZ 126, 309, 311; BGH, Senatsurt. v. 2.2.1951, V ZR 15/50, LM BGB § 497 Nr. 1; *Palandt/Putzo*, a.a.O. § 497 Rdnr. 6).

b) Die Beklagte hat durch das Schreiben vom 14.7.1997 innerhalb der vereinbarten Dreijahresfrist von ihrem Wiederkaufsrecht Gebrauch gemacht und hierdurch wirksam den Wiederkaufsfall ausgelöst. Denn im Gegensatz zu der Vereinbarung des Wiederkaufsrechtes unterliegt die Wiederkaufserklärung im Hinblick auf den – auch nach der Änderung des § 313 BGB unverändert gebliebenen – eindeutigen Wortlaut des § 497 Abs. 1 Satz 2 BGB und unter Berücksichtigung des Umstands, dass die wesentliche Bindung der Parteien schon mit dem der notariellen Beurkundungspflicht unterworfenen bedingten Abschluss des Wiederkaufvertrags begründet wird, nicht dem Formerfordernis des § 313 BGB (RGZ 121, 367, 369 ff.; 126, 308, 312; BGB-RGRK/*Mezger*, a.a.O. § 497 Rdnr. 6; MünchKomm-BGB/*Westermann*, a.a.O. § 497 Rdnr. 10; *Soergel/Huber*, a.a.O. § 497 Rdnr. 14; *Palandt/Putzo*, a.a.O. § 497 Rdnr. 7; für den Fall gemeinderechtl. Vorschriften vgl. BGHZ 29, 107, 111 ff.; vgl. hierzu auch für den Fall eines Wiederverkaufsrechts BGHZ 140, 218, 221; a.A. *Staudinger/Mader*, a.a.O. § 497 Rdnr. 18; *Staudinger/Wufka*, BGB [1995] § 313 Rdnr. 78; *Wufka*, DNotZ 1990, 339, 350 ff.; Einsele, DNotZ 1996, 835, 859 ff.).

2. Mit dem Berufungsgericht ist ferner davon auszugehen, dass die Rechte und Pflichten aus dem ursprünglichen Kaufvertrag im Wiederkaufsfall nicht mehr geltend gemacht werden können. Nicht gefolgt werden kann jedoch der weiteren Annahme, dass dies auch im Fall eines Rücktritts vom Wiederkaufvertrag (weiter) gelten soll.

a) Der Senat hat zwar mit Urteil vom 17.12.1958 (BGHZ 29, 107, 110) ausgeführt, dass mit dem Eintritt der der Wiederkaufsabrede anhaftenden aufschiebenden Bedingung der Wiederkaufvertrag wirksam und damit zugleich der ursprüngliche Kaufvertrag aufgelöst wird. Dieser rechtlichen Beurteilung hat sich auch die Literatur – soweit sie zu dieser Frage überhaupt Stellung bezieht – angeschlossen (*Fikentscher*, Schuldrecht 9. Aufl. § 70 Rdnr. 745 a; BGB-RGRK/*Mezger*, a.a.O. § 497 Rdnr. 2; MünchKomm-BGB/*Westermann*, a.a.O. § 497 Rdnr. 4, der insoweit von Erledigung spricht). Die genannte Entscheidung betrifft einen Fall, in dem es darum ging, ob nach wirksamer Ausübung des Wiederkaufsrechts noch ein Rücktritt vom Kaufvertrag möglich ist. Dies hat der Senat verneint, weil der Kaufvertrag hierfür keine Grundlage mehr bietet. Mit der hier maßgeblichen Frage, ob der Käufer nach einem Rücktritt vom Wiederkaufvertrag wieder die Rechte aus dem alten Kaufverhältnis beanspruchen kann, hatte sich der Senat damals nicht zu befassen. Dies ist jetzt zu bejahen.

b) In welchem Umfang sich das Wirksamwerden des Wiederkaufvertrages auf den Kaufvertrag auswirkt, ergibt sich nicht aus dem Gesetz. Aus der Entstehungsgeschichte lässt sich nur entnehmen, dass die Regelungen über den Wiederkauf auf dem Gedanken beruhen, dass durch den Abschluss des Wiederkaufs der frühere Kauf für die Vergangenheit nicht außer

Kraft tritt (Motive, Band 2 S. 342). Die Parteien können jedoch die Auswirkungen des Wiederkauffalles auf den Kaufvertrag regeln. Haben sie dies nicht getan, lässt sich aus dem auf Eingehung eines neuen Vertragsverhältnisses gerichteten Willen nur schließen, dass die Rechtsbeziehungen mit Wirksamwerden des Wiederkaufs nach den Konditionen dieses Schuldverhältnisses zu beurteilen sind. Dagegen ist nicht anzunehmen, dass die Parteien den Kaufvertrag unabhängig vom Schicksal des Wiederkaufs für die Zukunft endgültig aufheben wollten. Denn Kauf und Wiederkauf ermöglichen durch ihre jeweils eigenständige gesetzliche Ausgestaltung ein Nebeneinander beider Rechtsverhältnisse unter Vorrang des Wiederkaufsrechts. Solange der Wiederkaufvertrag Geltung beansprucht, steht einem Rückgriff auf den ursprünglichen Kaufvertrag der Einwand des Wiederkaufs entgegen (so wohl auch MünchKomm-BGB/*Westermann*, a.a.O.). Wird das Wiederkaufsverhältnis dagegen beendet, steht der Abwicklung des Kaufvertrags nichts mehr im Wege. Soweit der Entscheidung vom 17.12.1958 etwas anderes entnommen werden könnte, wird daran nicht festgehalten.

3. Ohne Rechtsfehler nimmt das Berufungsgericht an, der Kläger sei wegen Zahlungsverzugs der Beklagten mit dem von ihr geschuldeten Wiederkaufpreis wirksam nach § 326 BGB vom Wiederkaufvertrag zurückgetreten.

a) Es ist allgemein anerkannt, dass der Wiederverkäufer nach § 326 BGB vorgehen kann, wenn der Wiederkäufer den ihm aus dem Wiederkaufvertrag obliegenden Pflichten nicht nachkommt (BGH, Ur. v. 23.9.1958, VIII ZR 125/57, WM 1958, 1366; MünchKomm-BGB/*Westermann*, a.a.O. § 498 Rdnr. 3).

b) Der Kläger hat mit Schreiben vom 23.2.1998 den Rücktritt vom Wiederkaufvertrag erklärt. Hierzu war er berechtigt, weil die Beklagte trotz Fälligkeit des Wiederkaufpreises sowohl die ihr im Schreiben vom 28.1.1998 gesetzte Zahlungsfrist als auch die ihr mit Schreiben vom 10.2.1998 bis 20. Februar gesetzte Nachfrist mit Ablehnungsandrohung hat verstreichen lassen, ohne Zahlung zu leisten. Auch wenn im letztgenannten Schreiben sowie im Rücktrittsschreiben davon die Rede ist, dass der Kläger die „von ihm“ zu erbringende Leistung im Falle der Nichtzahlung ablehnen werde, war für die Beklagte bei der nach den §§ 133, 157, 242 BGB gebotenen Würdigung des Inhalts des Schreibens vom 10.2.1998 zweifelsfrei ersichtlich, dass der Kläger bei fruchtlosem Fristablauf am Wiederkaufvertrag nicht mehr festhalten und dessen Erfüllung insgesamt ablehnen wird. Dies genügt für eine wirksame Ablehnungsandrohung nach § 326 Abs. 1 BGB (vgl. MünchKomm-BGB/*Emmerich*, a.a.O. § 326 Rdnr. 89; *Erman/Battes*, a.a.O. § 326 Rdnr. 24, 25).

c) Ob die Beklagte in Höhe eines Betrags von 153.684,18 DM zur Aufrechnung befugt war und sich damit hinsichtlich dieses Teilbetrags möglicherweise nicht in Verzug befand, kann hier dahin stehen. Da die vom Kläger zu erbringende Gegenleistung (Zustimmung zur Löschung der eingetragenen Auflassungsvormerkung) nicht teilbar ist und der Kläger dementsprechend an einer Teilzahlung der Beklagten kein Interesse besitzt, erstrecken sich seine Rechte nach den §§ 326 Abs. 1 Satz 3, 325 Abs. 1 Satz 2 BGB auf das gesamte Schuldverhältnis. Der Kläger war also berechtigt, vom Wiederkaufvertrag insgesamt zurückzutreten (vgl. RGZ 50, 138, 143; *Palandt/Heinrichs*, a.a.O. § 326 Rdnr. 29; *Erman/Battes*, a.a.O. § 326 Rdnr. 44; vgl. auch für den Fall, dass die zu erbringende Leistung unteilbar ist, BGH, Urteil vom 27.6.1990, VII ZR 72/89, NJW-RR 1990, 1462, 1464 m. w. N.).

(...)

3. BGB §§ 157, 433 Abs. 2 (*Ergänzende Vertragsauslegung über Tragung angefallener Umsatzsteuer*)

Sind die Parteien irrtümlicherweise übereinstimmend davon ausgegangen, dass der Kaufvertrag über Bergwerkseigentum nicht der Umsatzsteuer unterliegt, kann die Frage, wer die tatsächlich angefallene Umsatzsteuer zu tragen hat, einer ergänzenden Vertragsauslegung zugänglich sein.

BGH, Urteil vom 14.1.2000 – V ZR 416/97 – mitgeteilt von *Wolfgang Wellner*, Richter am BGH

Zum Sachverhalt:

Mit notariellem Vertrag vom 4.10.1991 kaufte die damals noch in Gründung befindliche Klägerin von der Treuhandanstalt, die nunmehr unter dem Namen der Beklagten handelt, das Bergwerkseigentum zweier Bergfelder für den Bodenschatz „Kiese und Kiessande“ zum Preis von 2.500.000 DM. Nach Erteilung der erforderlichen Genehmigungen wurde der Kaufpreis bezahlt; Übergabe, Nutzung und Lastentragung sind erfolgt.

Mit Schreiben vom 4.8.1993 forderte die Klägerin von der Treuhandanstalt eine Rechnung mit gesondertem Ausweis der nach ihrer Auffassung im vereinbarten Kaufpreis enthaltenen Umsatzsteuer. Nachdem das Finanzamt der Treuhandanstalt in anderer Sache mit Schreiben vom 19.11.1993 mitgeteilt hatte, dass die entgeltliche Übertragung von Bergwerkseigentum umsatzsteuerbar und umsatzpflichtig sei, erteilte die Treuhandanstalt mit Schreiben vom 22.3.1994 der Klägerin eine Rechnung über netto 2,5 Mio. DM zuzüglich 14 % Umsatzsteuer, insgesamt 2,85 Mio. DM und forderte sie zur Zahlung der (weiteren) 350.000 DM auf. Ein Angestellter der Klägerin überwies ohne Anweisung der Geschäftsführung diesen Betrag am 12.4.1994 an die Treuhandanstalt, die ihn an das zuständige Finanzamt weiterleitete.

Mit der Klage verlangt die Klägerin Rückzahlung der nach ihrer Auffassung zu Unrecht von der Beklagten geforderten und von ihr gezahlten Umsatzsteuer von 350.000 DM sowie die Erteilung einer Rechnung über einen Kaufpreis von 2.192.982,50 DM zuzüglich 307.017,55 DM Mehrwertsteuer. Das Landgericht hat die Klage abgewiesen. Die hiergegen gerichtete Berufung hat im Wesentlichen Erfolg gehabt. Mit der Revision erstrebt die Beklagte die Wiederherstellung des landgerichtlichen Urteils. Die Klägerin beantragt die Zurückweisung der Revision.

Aus den Gründen:

(...)

II.

1. Zu Recht geht das Berufungsgericht davon aus, dass ein vereinbarter Kaufpreis grundsätzlich auch die hierauf zu entrichtende Umsatzsteuer mit einschließt, falls nicht etwas anderes vereinbart wurde oder sich ein abweichender Handelsbrauch entwickelt hat (BGHZ 58, 292 ff., 295 m.w.N.; 60, 199 ff., 203 m.w.N.; 103, 284 ff., 287; 115, 47 ff., 50).

2. Ohne Rechtsfehler vertritt es auch die Auffassung, dass die Parteien die Frage, wer eine etwaige Umsatzsteuer zu tragen hat, nicht ausdrücklich geregelt haben. Zwar wendet sich die Revision zu Recht gegen die Auslegung des Berufungsgerichts, schon der gewählte Vertragswortlaut „der Kaufpreis für das Bergwerkseigentum beträgt insgesamt DM 2.500.000“ spreche für eine abschließende Regelung. Denn der verwendete Begriff „insgesamt“ bezieht sich erkennbar nur auf die aufgeschlüsselten Kaufpreisteile von 0,6 Mio DM und 1,9 Mio. DM für die beiden verkauften Bergfelder. Unstreitig haben die Parteien jedoch über die Frage, wer eine Umsatzsteuer zu tragen hat, nicht verhandelt. Die Beklagte macht vielmehr geltend, der Vertrag sei in der beiderseitigen Annahme geschlossen worden, das vereinbarte Rechtsgeschäft unterliege nicht der Umsatzsteuerpflicht. Dann aber kommen

außerhalb des Erklärungsaktes liegende Umstände, die im Rahmen der Auslegung den zwingenden Rückschluss auf eine gewollte Überwälzung der Umsatzsteuerpflicht auf die Klägerin zuließen, nicht in Betracht. Die in § 5 Ziff. 1 des Kaufvertrags enthaltene Freistellungsverpflichtung der Käuferin betrifft nur die Pflichten der Käuferin im Rahmen der Nutzung und Wiedernutzbarmachung des Bergwerkseigentums, nicht den steuerlichen Aspekt.

3. Dagegen kann dem Berufungsgericht nicht darin gefolgt werden, dass dem Vertrag eine Regelung auch nicht im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung entnommen werden kann. Zwar ist es richtig, dass die hierzu erforderliche Lücke nicht daraus hergeleitet werden kann, dass sich die getroffene Preisabsprache als unbillig erweist. Wohl aber sind die Voraussetzungen für die ergänzende Vertragsauslegung dann gegeben, wenn der Vortrag der Beklagten zutrifft, nach dem die Parteien übereinstimmend davon ausgegangen sind, dass der Kaufvertrag nicht der Umsatzsteuerpflicht unterliege. Denn in diesem Fall haben die Parteien die Frage, wer die Umsatzsteuer zu tragen hat, an sich als regelungsbedürftig angesehen, ihre Regelung aber als unerheblich erachtet. Es liegt dann kein in ihre Risikosphäre fallender einseitiger Kalkulationsirrtum der Beklagten, sondern eine Regelungslücke vor, die im Wege der ergänzenden Auslegung zu schließen ist. Dies geht den Grundsätzen der Anpassung wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage bei einem gemeinschaftlichen Kalkulationsirrtum (vgl. BGH, Ur. v. 4.4.1973, VIII ZR 191/72, WM 1973, 677, 679; BGH, Ur. v. 18.11.1975, VI ZR 153/73, DB 1976, 234 ff., 235; BGH, Ur. v. 14.12.1977, VIII ZR 34/76, WM 1978, 91 ff. = JR 1978, 237 m. Anm. *Ohlsen* = MDR 1978, 834 m. Anm. *Weiß*; *Palandt/Heinrichs* 58. Aufl. § 242 Rdnr. 150 m.w.N.; *Soergel/Teichmann* 12. Aufl. § 242 Rdnr. 237 m.w.N.; *Knapp*, Einfluss nicht erwarteter steuerlicher Folgen auf Schenkungen, BB 1979, 1207 ff.) vor. Die von der Revisionserwiderung in Bezug genommene Entscheidung des VIII. Zivilsenats vom 4.4.1973 (VIII ZR 191/72, WM 1973, 677) steht nicht entgegen, weil dort die Parteien die Auswirkungen des UStG 1967 auf die Vertragsabwicklung, d.h. die aktuelle steuerrechtliche Behandlung des Vorgangs, gerade nicht bedacht haben. Hier haben sie sie nach dem Vortrag der Beklagten dagegen bedacht, jedoch übereinstimmend falsch eingeschätzt. Hätten sie sich insoweit aber nicht geirrt, hätten sie bei einer angemessenen Abwägung ihrer Interessen nach Treu und Glauben als redliche Vertragspartner den Kaufpreis als Nettokaufpreis ausgewiesen, weil dies die Klägerin im Hinblick auf ihre Vorsteuerabzugsberechtigung wirtschaftlich im Ergebnis nicht nachteilig belastet und eine andere Regelung der Beklagten nicht zugemutet werden könnte.

4. BGB § 529 Abs. 1 (*Rückforderung einer Schenkung wegen Bedürftigkeit*)

Für den Eintritt der Bedürftigkeit beim Schenker innerhalb der Zehnjahresfrist des § 529 Abs. 1 BGB genügt es nicht, wenn vor Ablauf dieser Frist die Umstände eingetreten sind, aus denen sich (früher oder später) eine Erschöpfung des Vermögens des Schenkers ergeben kann oder voraussichtlich ergeben wird; es ist vielmehr erforderlich, dass die Erschöpfung des Vermögens innerhalb der Frist bereits eingetreten ist.

BGH, Urteil vom 26.10.1999 – X ZR 69/97 – mitgeteilt von *Wolfgang Wellner*, Richter am BGH

Zum Sachverhalt:

Der Kläger ist Verwalter des Nachlasses der verstorbenen Mutter des Beklagten. Der Beklagte war mit seinem Bruder als gesetzlicher Erbe nach seiner Mutter zu 1/2 berufen; er hat die Erbschaft ausgeschlagen. Die Mutter des Beklagten schenkte diesem und seiner Ehefrau im Jahr 1978 ein von ihr bewohntes bebautes Grundstück, ließ sich aber ein dingliches Wohnrecht eintragen und bedang sich ein monatliches Taschengeld von 100,- DM aus. 1981 schenkte sie dem Beklagten ein weiteres Grundstück, dessen Umschreibung im Grundbuch am 30.4.1981 beantragt wurde. Am 10.4.1991 zog sie in ein Altersheim, in der Folgezeit verzichtete sie auf das ihr eingeräumte Wohnrecht, das im Grundbuch gelöscht wurde.

Zunächst leistete der Beklagte Zahlungen auf die Kosten der Heimunterbringung, später blieben die Kosten offen. Der Heimträger erwarb einen Titel über 58.038,10 DM gegen die Mutter des Beklagten und ließ aus diesem deren Rückforderungsanspruch wegen Notbedarfs pfänden. Schließlich musste der Sozialhilfeträger eintreten; er hat vor Klageerhebung Ansprüche der Mutter des Beklagten gegen diesen in Höhe von 40.876,30 DM nach § 90 BSHG übergeleitet. Vertreten durch ihren damaligen Betreuer hat die Mutter des Beklagten sodann gegen diesen Klage auf Zahlung eines Betrags von zunächst 70.000,- DM erhoben. Nach dem Tod der Mutter des Beklagten im Jahr 1994 hat der Kläger als Nachlassverwalter den Prozess fortgeführt und später die Klage erweitert. Der Sozialhilfeträger hat den Kläger mit Schreiben vom 4.3.1996 zur Geltendmachung der übergeleiteten Ansprüche im eigenen Namen ermächtigt. Landgericht und Oberlandesgericht haben der Klage stattgegeben. Die vom Beklagten eingelegte Revision hatte Erfolg.

Aus den Gründen:

(...)

II. 1. Das Berufungsgericht ist vom Vorliegen zweier Schenkungen, und zwar einer solchen über das Grundstück im Jahr 1981 und einer weiteren bei Aufgabe des Wohnrechts 1991 sowie davon ausgegangen, dass bei der Mutter des Beklagten innerhalb der Zehnjahresfrist des § 529 Abs. 1 BGB Notbedarf eingetreten ist. Dies greift die Revision hinsichtlich der ersten Schenkung mit Erfolg an.

a) Das Berufungsgericht hat – von der Revision unbeanstandet – angenommen, dass die erste Schenkung mit Eingang des Umschreibungsantrags am 30.4.1981 vollzogen worden sei.

b) Das Berufungsgericht meint, der die Bedürftigkeit der Schenkerin begründende erhöhte Bedarf habe mit Beginn des Heimaufenthalts am 10.4.1991 und damit innerhalb der in § 529 Abs. 1 BGB vorgesehenen Zehnjahresfrist begonnen. Maßgeblich sei insoweit der gesamte – auch zukünftige – Bedarf, so dass sich der Beklagte nicht darauf berufen könne, dass seine Mutter die Kosten für den ersten Monat der Unterbringung noch aus ihrem Barvermögen habe aufbringen können. Am 30.4.1991 habe die frühere Klägerin über ein Bankguthaben von 3.545,21 DM und eine monatliche Rente von 1.075,90 DM (sowie allenfalls über die ausbedungenen monatlichen 100,- DM) verfügt. Das seinerzeit noch bestehende Wohnrecht sei dem Aktivvermögen nicht hinzuzurechnen, da nicht dargelegt sei, dass dieses habe verwertet werden können. Allein die Heimunterbringungskosten hätten sich demgegenüber auf monatlich 3.621,30 DM belaufen.

c) aa) Die Revision ist der Ansicht, das Berufungsgericht habe bei der Frage der Bedürftigkeit nicht bereits die künftige finanzielle Entwicklung bei der Mutter des Beklagten einbeziehen dürfen. Sie meint, dass eine bloße Gefährdung des Unterhalts für die Bejahung der Bedürftigkeit nicht ausreiche. Bei Heimaufnahme hätten Barvermögen, Rente und Leibrente die Heimkosten für April und den größten Teil des Monats Mai noch abdecken können, erst im Anschluss daran

und mithin erst nach Ablauf der Zehnjahresfrist habe Bedürftigkeit eintreten können.

bb) Die Rüge ist begründet. Der Senat hat zwar in seinem Urteil vom 28.10.1997 (X ZR 157/96; NJW 1998, 537 ff. = FamRZ 1998, 155 ff. [= MittBayNot 1998, 89], insoweit in BGHZ 137, 76, 79 nur teilweise abgedruckt) lediglich eine Aussage dahin getroffen, dass der Rückgewähranspruch mit dem Eintritt der Notlage entsteht, nicht aber die Frage vertieft, wann die Notlage eingetreten ist. Auch das Schrifttum geht – gestützt auf eine Entscheidung des Reichsgerichts (RG, Urt. v. 3.9.1905 – VII 59/05, SeuffArch. 61 Nr. 102) – überwiegend davon aus, dass der Notbedarf bereits eingetreten sein muß (MünchKomm/Kohlhosser, 3. Aufl. Rdnr. 4 zu § 528 BGB, Staudinger/M. Cramer 13. Bearb. Rdnr. 4 zu § 528 BGB; vgl. AK/Däubler Rdnr. 1 zu §§ 528, 529 BGB; a.A. offenbar Palandt/Putzo, BGB 57. Aufl., Rdnr. 3 zu § 529 BGB i.V.m. Rdnr. 4 zu § 519 BGB). Nicht ganz eindeutig sind allerdings die Stellungnahmen zu der Frage, ob bei Ablauf der Zehnjahresfrist eingetretener Notbedarf nur voraussetzt, dass Umstände eingetreten sind, die früher oder später zur Erschöpfung des Vermögens führen, oder ob das Vermögen zu diesem Zeitpunkt bereits erschöpft sein muss.

Anders als die Regelung in § 519 BGB stellen die §§ 528, 529 BGB nicht auf drohenden Notbedarf ab, sondern erfordern bereits eingetretene Bedürftigkeit. Es genügt deshalb nicht, wenn vor Ablauf der Zehnjahresfrist die Umstände eingetreten sind, aus denen sich (früher oder später) eine Erschöpfung des Vermögens des Beschenkten ergeben kann oder voraussichtlich ergeben wird; es ist vielmehr erforderlich, dass die Erschöpfung des Vermögens innerhalb der Zehnjahresfrist bereits eingetreten ist. Dies folgt bereits unmittelbar aus dem Wortlaut der Bestimmung des § 529 Abs. 1 Satz 1 BGB, wird aber auch durch eine am Schutzzweck der genannten Normen orientierten Auslegung bestätigt. Die Regelung in §§ 528, 529 BGB begründet nicht wie § 519 BGB eine Einrede gegen den Anspruch auf Erfüllung des Schenkungsversprechens, sondern ein seinem Umfang nach bereicherungsrechtlich ausgestaltetes Rückforderungsrecht. Dem Schenker wird durch diese Bestimmungen ein Herausgabeanspruch erst mit Eintritt der Bedürftigkeit zugebilligt; zugleich wird er durch deren Umfang begrenzt. § 528 BGB knüpft damit anders als § 519 BGB nicht an Umstände an, die erst in Zukunft zur Bedürftigkeit führen, sondern an bereits eingetretene Umstände. Die Fristenregelung in § 529 Abs. 1 BGB verdeutlicht dies. Sind zur Zeit des Eintritts der Bedürftigkeit seit der Leistung des geschenkten Gegenstands zehn Jahre verstrichen, ist der Anspruch auf Herausgabe des Geschenks ausgeschlossen.

Nur auf dieser Grundlage ist eine handhabbare Abgrenzung der von der Regelung in §§ 528, 529 BGB erfassten Fälle von den anderen möglich, weil nur eine solche eine Anknüpfung an feststellbaren und überprüfbaren Tatsachen und nicht auf notwendigerweise unsicheren Zukunftsprognosen ermöglicht. Zudem würde andernfalls die Fristenregelung des § 529 Abs. 1 BGB selbst in typischerweise vorkommenden Fällen weitgehend ausgehöhlt. Wollte man überhaupt eine erst in Zukunft eintretende Bedürftigkeit berücksichtigen, so könnte dies nicht mit überzeugender Begründung auf eine Vorauskalkulation von nur einem Monat (wie im vorliegenden Fall) begrenzt bleiben, sondern müsste im Grundsatz auch längere Zeiträume von mehreren Monaten oder Jahren mit zunehmender Unsicherheit erfassen können. Stellt man im Fall der Heimaufnahme auf die statistische Lebenserwartung des Schenkers ab, können die über die Lebenserwartung anfallenden Heimkosten selbst bei Heimaufnahme noch vorhandenes erhebliches Vermögen aufzehren. Auch in solchen Fällen ei-

nen Rückforderungsanspruch zu begründen, kann nicht Sinn der gesetzlichen Regelung sein.

d) Demnach liegen die Voraussetzungen für einen auf § 528 Abs. 1 BGB gestützten Herausgabeanspruch hinsichtlich der im Jahr 1981 erfolgten Schenkung nicht vor. Auf die weiteren insoweit erhobenen Revisionsrügen kommt es deshalb nicht mehr an.

2. a) Das Berufungsgericht hat im unentgeltlichen Verzicht auf das Wohnrecht eine weitere, innerhalb der Zehnjahresfrist des § 529 Abs. 1 BGB erfolgte Schenkung deshalb gesehen, weil dem Beklagten dadurch ohne Gegenleistung eine Wertsteigerung des Grundstücks zugewachsen sei. Diesen zutreffenden rechtlichen Ausgangspunkt will die Revision ersichtlich nicht angreifen.

b) Die Revision wendet sich jedoch mit Erfolg gegen die Bewertung des Wertzuwachses des Grundstücks durch den Wegfall des Wohnrechts mit 45.000,- DM.

aa) Herauszugeben ist nach § 528 Abs. 1 BGB nur der Wert der Bereicherung. Dieser kann nicht im Wert des Wohnrechts für den Wohnberechtigten, sondern nur in der Erhöhung des Verkehrswerts des Grundstücks bei Wegfall des Wohnrechts liegen, da nur der sich hieraus ergebende Wertzuwachs dem Beschenkten zugute kommt. Auf die Kritik der Revision an der vom Berufungsgericht vorgenommenen Ermittlung des Werts des Wohnrechts im Einzelnen kommt es für die Entscheidung im Revisionsverfahren schon deshalb nicht an, weil das Berufungsgericht bei seiner Bewertung außer acht gelassen hat, dass es sich nach den Umständen des Falls bei dem Wohnrecht weitgehend nur noch um eine formale Position handelte, die als solche keine geeignete Bewertungsgrundlage mehr abgeben konnte, nachdem mit einem erneuten Bezug der Wohnung durch die allein berechnigte Mutter des Beklagten auf Grund der Heimunterbringung ersichtlich nicht mehr zu rechnen war.

bb) Allerdings ist der Revision nicht dahin zu folgen, dass wegen des nur formalen Weiterbestands des Wohnrechts von dessen Wertlosigkeit auszugehen sei. Immerhin stellte die Eintragung des Wohnrechts für sich eine Belastung des Grundstücks dar, die sich zwar absehbar nicht mehr unmittelbar wirtschaftlich auswirken konnte, die Verwertbarkeit des Grundstücks aber gleichwohl zu beeinträchtigen geeignet war. Außerdem konnte die Mutter des Beklagten der anderweitigen Nutzung der ihr vorbehaltenen Räumlichkeiten widersprechen. Der Verzicht auf das Wohnrecht und dessen Löschung ließen diese Beeinträchtigung der Verwertbarkeit des Grundstücks entfallen. Der sich hierdurch ergebende Vermögensvorteil wurde dem Beklagten schenkweise zugewendet. Wie hoch sich dieser Vorteil beläuft, wird das Berufungsgericht zu ermitteln haben, wobei ihm die Möglichkeit der Schätzung nach § 287 Abs. 2 ZPO zur Verfügung steht. Diese Ermittlung selbst vorzunehmen ist dem Revisionsgericht verwehrt.

3. Schließlich wendet sich die Revision gegen die Nichtanrechnung von auf 35.265,67 DM bezifferten Leistungen des Beklagten für die Heimunterbringung von April 1991 bis Januar 1992. Die Rüge bleibt ohne Erfolg, weil die Nichtanrechnung im Ergebnis zu Recht erfolgt ist. Die titulierte Forderung des Heimträgers betrifft nämlich, wie das Berufungsgericht festgestellt hat, nur die Zeit ab 17.1.1992 und erfasst damit nicht den Zeitraum, für den der Beklagte Leistungen erbracht hat. Das Berufungsgericht hat nicht festgestellt, dass diese Leistungen aus der Deckungsmasse erbracht sind; die Revision zeigt nicht auf, dass insoweit Sachvortrag übergangen wäre.

5. BNotO § 20 Abs. 1; GBO § 29 Abs. 1 (*Notarfeststellung über Vertretungsberechtigung*)

1. Stellt der beurkundende Notar in der Vollmachtsurkunde fest, wer nach der Satzung der vollmachtgebenden Corporation berechtigt ist, für diese zu handeln, ist damit in grundbuchmäßiger Form dessen Berechtigung zur Vollmachtserteilung nachgewiesen.

2. Eine Bevollmächtigung wird durch eine beglaubigte Abschrift der dem Notar vorliegenden Ausfertigung der Vollmachtsurkunde in grundbuchmäßiger Form nachgewiesen.

BayObLG, Beschluss vom 30.9.1999 – ZZ BR 146/99 –, mitgeteilt von *Johann Demharter*, Richter am BayObLG

6. WEG § 10 Abs. 1 Satz 2 (*Vorweggenommene Ermächtigung zur Umwandlung von Gemeinschafts- in Sondereigentum*)

Die vorweggenommene Zustimmung oder die Ermächtigung, Gemeinschaftseigentum in Sondereigentum umzuwandeln, kann nicht mit einer die Sondernachfolger bindenden Wirkung als Inhalt des Sondereigentums vereinbart und daher auch nicht in das Grundbuch eingetragen werden (Bestätigung und Fortführung von BayObLGZ 1997, 233 [= MittBayNot 1998, 99])

BayObLG, Beschluss vom 5.1.2000 – ZZ BR 163/99 –, mitgeteilt von *Johann Demharter*, Richter am BayObLG

Zum Sachverhalt:

Der Beteiligte ist Eigentümer der beiden Wohnungen der aus einem Doppelhaus bestehenden Wohnanlage.

Zu notarieller Urkunde vom 11.2.1999 samt Nachtrag vom 4.7.1999 ersetzte der Beteiligte die als Inhalt des Sondereigentums im Grundbuch eingetragene Gemeinschaftsordnung vom Jahr 1965 durch eine neue Gemeinschaftsordnung.

§ 4 der neuen Gemeinschaftsordnung lautet wie folgt:

§ 4 Neue sondereigentumsfähige Einheiten.

Sollten auf Grund der in §§ 2 und 3 dieser Gemeinschaftsordnung zugelassenen Änderungen und Bebauungsmöglichkeiten neue bauliche Anlagen entstehen, so unterliegen sie der Sondernutzung wie die Grundstücksfläche. Entstehen sondereigentumsfähige Räume, so ist der Eigentümer, dem das Sondereigentumsrecht an den baulichen Anlagen zusteht, zur Einräumung des damit möglichen Sondereigentums für sich oder für von ihm zu benennende Dritte, gegebenenfalls unter Aufteilung seines Miteigentumsanteils, im Rahmen der erteilten Abgeschlossenheitsbescheinigungen, unter Umständen mit eigener Gemeinschaftsordnung für das Verhältnis unter dem neu entstehenden Wohnungs- und Teileigentum, die jedoch von dieser Gemeinschaftsordnung nicht abweichen darf, auf eigene Kosten berechtigt, ohne dass andere Eigentümer, auch künftige, ein Verhinderungsrecht haben. Er ist zur Aufteilung in einer entsprechenden Urkunde und zu deren grundbuchamtlichen Vollzug von den übrigen Eigentümern ermächtigt, soweit diese Ermächtigung ohne ausdrückliche Erklärung der übrigen Eigentümer zulässig ist. Die übrigen Eigentümer sind verpflichtet, bei der Einräumung des Sondereigentums an den neu entstehenden Einheiten, gegebenenfalls mit eigener Gemeinschaftsordnung und bei deren Eintragung im Grundbuch sowie bei der Beschaffung der Abgeschlossenheitsbescheinigung und Aufteilungspläne mitzuwirken, soweit das erforderlich ist, insbesondere durch Zustimmung zu Aufteilungsurkunden, die der berechnigte Eigentümer nach den vorausgehenden Bestimmungen errichtet.

Den Antrag auf grundbuchamtlichen Vollzug hat das Grundbuchamt durch die am 24.6.1999 ergänzte Zwischenverfügung vom 22.2.1999 beanstandet; es hat darauf hingewiesen, dass eine vorweggenommene Ermächtigung zur Umwandlung von Gemeinschaftseigentum in Sondereigentum nicht als Inhalt des Sondereigentums vereinbart werden könne, und verlangt, dass der Eintragungsantrag insoweit zurückgenommen werde.

Das Landgericht hat die Beschwerde des Beteiligten gegen die Zwischenverfügung durch Beschluss vom 8.10.1999 zurückgewiesen. Dagegen richtet sich die weitere Beschwerde des Beteiligten, jedoch ohne Erfolg.

Aus den Gründen:

1. Das Landgericht hat ausgeführt: Zu Recht habe das Grundbuchamt die Eintragungsfähigkeit des § 4 der neu gefassten Gemeinschaftsordnung verneint, soweit diese Bestimmung die Überführung von Gemeinschaftseigentum in Sondereigentum ohne Zustimmung der künftigen Wohnungseigentümer zulasse. Eine dahingehende Ermächtigung könne nicht Gegenstand einer Regelung der Gemeinschaftsordnung sein. Ein bestehendes Sondernutzungsrecht an dem betreffenden Teil des Gemeinschaftseigentums ändere daran nichts. Die Abänderung der Aufteilung in Gemeinschaftseigentum und Sondereigentum betreffe das Grundverhältnis der Eigentümergemeinschaft und nicht deren Verhältnis untereinander. Den Bedürfnissen der Praxis könne durch Vollmachten in ausreichendem Maße Rechnung getragen werden.

2. Die Entscheidung hält der rechtlichen Nachprüfung stand.

a) Der Senat hat am 24.7.1997 (BayObLGZ 1997, 23 [= MittBayNot 1998, 99]) entschieden, dass die vorweggenommene Zustimmung oder Ermächtigung, Sondereigentum in Gemeinschaftseigentum umzuwandeln, nicht mit einer die Sondernachfolger bindenden Wirkung als Inhalt des Sondereigentums vereinbart werden kann; der Senat hat in dieser Entscheidung weiter ausgeführt, dass dies auch für den umgekehrten Fall der Umwandlung von Gemeinschaftseigentum in Sondereigentum gelte. Dieser Ansicht haben sich das Kammergericht (FGPrax 1998, 94; ZMR 1999, 204 f.) für den Fall der Umwandlung von Gemeinschaftseigentum in Sondereigentum und Teile des Schrifttums (*Demharter* GBO 23. Aufl. Anh. zu § 3 Rdnr. 65; *Basty* NotBZ 1999, 233/235; vgl. auch v. *Oefe* in *Bauer/v. Oefe*, GBO AT V Rdnr. 109) angeschlossen; widersprochen haben ihr *Röll* (DNotZ 1998, 345/346) und *Rapp* (MittBayNot 1998, 77/79 f.).

b) Hinsichtlich der in § 10 Abs. 1 Satz 2 WEG genannten Vereinbarungen der Wohnungseigentümer über ihr Verhältnis untereinander gilt grundsätzlich Vertragsfreiheit. Vereinbarungen sind zulässig, soweit nicht etwas anderes ausdrücklich bestimmt ist. Eine Einschränkung ergibt sich aber nicht nur aus ausdrücklichen Vorschriften des Wohnungseigentumsgesetzes, sondern auch daraus, dass Vereinbarungen immer nur das Gemeinschaftsverhältnis der Wohnungseigentümer untereinander, nicht aber die dingliche Grundstruktur der Gemeinschaft betreffen können. Das Gemeinschaftsverhältnis der Wohnungseigentümer baut auf der dinglichen Grundlage der Gemeinschaft auf, die durch die Zuordnung von gemeinschaftlichem Eigentum einerseits und Sondereigentum andererseits geprägt ist. Eine Änderung dieser durch den dinglichen Begründungsakt festgelegten Grundstruktur der Gemeinschaft kann nicht Gegenstand von Vereinbarungen der Wohnungseigentümer im Sinn von § 5 Abs. 4, § 10 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 WEG sein. Vereinbarungen können nur das

darauf aufbauende Gemeinschaftsverhältnis betreffen. Zusammenfassend hat der Senat in seiner Entscheidung vom 24.7.1997 ausgeführt, dass die Änderung der Aufteilung in Gemeinschaftseigentum und Sondereigentum das Grundverhältnis der Gemeinschaft und nicht das Verhältnis der Wohnungseigentümer untereinander betreffe (BayObLGZ 1997, 233/238 f.; vgl. auch BayObLGZ 1986, 444/446).

c) Der Senat hält an der in der genannten Entscheidung vertretenen Ansicht fest. Die an dieser Ansicht geäußerte Kritik gibt ihm keine Veranlassung, seine Rechtsprechung zu ändern.

Röll (a.a.O.) beruft sich für seine Ansicht darauf, dass eine Bestimmung, wonach eine Zustimmung anderer Wohnungseigentümer zur Umwandlung nicht erforderlich sein solle, die Einwilligung im Sinn des § 185 Abs. 1 BGB ersetze und Gegenstand der Gemeinschaftsordnung sein könne. Eine ausreichende Begründung dafür kann nicht in den Ausführungen gesehen werden, dass es nicht einzusehen sei, warum diese Erleichterung des Rechtsverkehrs nicht möglich sein sollte, zumal es nicht Sinn der Bestimmungen des Wohnungseigentumsgesetzes sei, vernünftige Maßnahmen zu verhindern. Um eine vernünftige Maßnahme handelt es sich bei der angestrebten Ermächtigung in der Gemeinschaftsordnung allenfalls für den Bauträger, nicht aber für künftige Erwerber von Wohnungseigentum. Diesen wird zugemutet, Eigentum zu erwerben, das in wesentlichen Bereichen nachträglich ohne ihre Mitwirkung durch einen Dritten verändert werden kann (vgl. BayObLGZ 1994, 244/246).

Rapp (a.a.O.) verwischt den Unterschied zwischen Inhalt und Gegenstand des Sondereigentums. Strukturell besteht nach seiner Meinung zwischen ihnen kein Unterschied, weil Änderungen in beiden Fällen in das Grundbuch eingetragen werden müssten. Dies trifft in dieser Allgemeinheit nicht zu. Vereinbarungen wirken auch ohne Eintragung in das Grundbuch, allerdings nicht gegen Sondernachfolger, während Änderungen der Zuordnung von Gemeinschaftseigentum und Sondereigentum nur durch Eintragung in das Grundbuch wirksam werden (vgl. § 4 Abs. 1 WEG). Auch *Rapp* meint, es sei nicht einzusehen, weshalb eine dingliche Ermächtigung bei Verfügungsgeschäften über den Inhalt des Sondereigentums, nicht aber bei solchen über den Gegenstand des Gemeinschafts- oder Sondereigentums möglich sein sollte. Diese Argumentation übersieht, dass der Gegenstand des Sondereigentums (vgl. § 5 Abs. 1 bis 3 WEG) dessen Abgrenzung zum Gemeinschaftseigentum und damit die dingliche Grundlage der Gemeinschaft betrifft, während der Inhalt des Sondereigentums (vgl. § 5 Abs. 4 WEG) das schuldrechtliche Verhältnis der Wohnungseigentümer untereinander zum Gegenstand hat. Auf diesen entscheidenden Unterschied gründet sich die Ansicht des Senats, der Ermächtigungen zur Änderung der Zuordnung von Gemeinschaftseigentum und Sondereigentum nicht für zulässig erachtet, weil sie nicht das Verhältnis der Wohnungseigentümer, sondern die dingliche Grundstruktur der Gemeinschaftsordnung berühren, wie sie durch den Gründungsakt festgelegt ist.

7. WEG § 1, § 6 Abs. 1, § 16 Abs. 2, § 21 Abs. 3 (*Kein gemeinschaftliches Sondereigentum am TG-Stellplatz*)

- 1. Eine Tiefgarage, für die kein eigener Miteigentumsanteil gebildet worden ist, kann nicht bestimmten Wohnungseigentumsrechten als gemeinschaftliches Sondereigentum zugeordnet werden, sie ist daher Gemeinschaftseigentum.**
- 2. Zur Verteilung der ausscheidbaren Kosten und Lasten sowie zur Behandlung der für die Tiefgarage gebildeten Instandhaltungsrücklage, wenn die Gemeinschaftsordnung bestimmt, dass die Abrechnung der Betriebs-, Instandsetzungs- und Reparaturkosten sowie der Instandhaltungsrücklage nach den Miteigentumsanteilen und nach der Sondernutzung erfolgt und an den Stellplätzen Sondernutzungsrechte eingeräumt sind.**

BayObLG, Beschluss vom 13.8.1998 – ZZ BR 75/98 –, mitgeteilt von *Johann Demharter*, Richter am BayObLG

Zum Sachverhalt:

Die Antragsteller und die Antragsgegner sind die Wohnungs- und Teileigentümer einer Anlage, die aus 109 Wohnungen (im Aufteilungsplan bezeichnet mit Nrn. von 2 – 519) sowie einer Gaststätte (im Aufteilungsplan mit der Nr. 1 bezeichnet) besteht und vom weiteren Beteiligten verwaltet wird. Auf dem Gemeinschaftsgrundstück befindet sich eine Tiefgarage mit 70 Kraftfahrzeugabstellplätzen. Die als Inhalt des Sondereigentums im Grundbuch eingetragene Gemeinschaftsordnung (GO; Teil II des Teilungsvertrags vom 20.9.1972) lautet auszugsweise:

§ 1 Abs. 2

Die Hausmeisterwohnung ... ist gemeinschaftliches Sondereigentum der Anteile 2 – 519, ausgenommen Wohnung Nr. 16; dasselbe gilt für die gesamte Tiefgarage.

§ 12

Zahlungsverpflichtungen des Wohnungs-/Teileigentümers

I. Bewirtschaftungskosten/Erläuterungen

...

Eine überhöhte Sondernutzung verpflichtet zu erhöhter Kostentragung.

II. Kostenverteilung und Vorausleistung auf die Kosten

1. ...

Die Abrechnung der Betriebs-, Instandsetzungs- und Reparaturkosten sowie der Instandhaltungsrückstellung erfolgt nach den Tausendstel-Miteigentumsanteilen gemäß Teil I dieser Satzung und nach der Sondernutzung gemäß § 15.

Der jeweilige Teileigentümer der Kellergaststätte und Kegelbahn ... trägt von den gemeinschaftlichen Kosten und Auslagen der Eigentümergemeinschaft nur

...; im Übrigen jedoch keine Anteile an den anderen Gemeinschaftsausgaben.

§ 15

Sondernutzung an den Abstellplätzen

Dem jeweiligen Wohnungseigentümer von Nr. 2 – 519, ausgenommen die Nrn.: ... (es folgen 28 Wohnungsnummern) steht das ausschließliche Benutzungsrecht an einem mit der Wohnungsnummer bezeichneten Tiefgaragenabstellplatz (Doppelparker) oder einer Stellfläche im Hof, gemäß beigefügtem Lageplan zu.

Die im Lageplan nicht nummerierten Stellplätze stehen der Gaststätte und der Kegelbahn zur ausschließlichen Nutzung zu.

Im Lageplan des Kellergeschosses ist die Tiefgarage mit 35 Doppelparkern eingezeichnet. Bei jedem Doppelparker sind zwei Wohnungsnummern eingetragen. Der Lageplan des Erdgeschosses

weist 24 Stellplätze im Hof aus. Zehn Stellplätze sind mit Wohnungsnummern versehen, die restlichen tragen die Bezeichnung „für die Gaststätte“. Den in § 15 GO genannten 28 Wohnungen und der Wohnung Nr. 16 ist weder in der Tiefgarage noch im Hof ein Stellplatz zugeordnet.

In der Eigentümerversammlung vom 21.7.1975 wurde die Verteilung der Kosten der Tiefgarage erörtert. Der Versammlungsniederschrift zufolge erklärte der Verwalter, es handle sich um eine Sondernutzung und gemäß § 12 Abs. 1 GO verpflichtete eine überhöhte Sondernutzung zu erhöhter Kostentragung. Ein Wohnungseigentümer vertrat unter Hinweis auf § 12 Abs. 2 und § 15 GO ebenfalls die Auffassung, dass die Unkosten der Tiefgarage allein von den „Eigentümern“ der Stellplätze zu tragen seien. Ein Eigentümerbeschluss wurde insoweit nicht gefasst. In der Folgezeit wurden die Kosten der Tiefgarage gesondert abgerechnet und auf die Inhaber der Sondernutzungsrechte an den Stellplätzen verteilt. Für die Tiefgarage wurde eine eigene Rücklage gebildet, die bis 1997 auf ca. 92 000 DM angewachsen war.

In der Versammlung vom 16.6.1997, bei der 60 Wohnungseigentümer mit 618,623/1000 Miteigentumsanteilen erschienen oder vertreten waren, beschlossen die Wohnungseigentümer unter Tagesordnungspunkt (TOP) 5 mit 48 Ja-Stimmen gegen 12 Nein-Stimmen, die Rücklagen der Wohnungen und der Tiefgarage im Wirtschaftsjahr 1997 zusammenzuführen sowie die Reparatur- und Betriebskosten der Tiefgarage über die gesamte Eigentümergemeinschaft abzurechnen.

Die Antragsteller, denen kein Sondernutzungsrecht an einem Tiefgaragenstellplatz zusteht, haben beantragt, diesen Eigentümerbeschluss für ungültig zu erklären. Weitere Wohnungseigentümer haben sich nach Ablauf der Anfechtungsfrist diesem Antrag angeschlossen. Das Amtsgericht hat mit Beschluss vom 25.9.1997 den Eigentümerbeschluss für ungültig erklärt. Die sofortige Beschwerde der Antragsgegner zu 1 hat das Landgericht am 18.2.1998 zurückgewiesen. Hiergegen richtet sich die sofortige weitere Beschwerde der Antragsgegner zu 1., jedoch ohne Erfolg.

Aus den Gründen:

(...)

2. Die angefochtene Entscheidung hält der rechtlichen Nachprüfung im Ergebnis stand. Der Eigentümerbeschluss vom 16.6.1997 ist zu Recht für ungültig erklärt worden. Die Umliegung der Kosten der Tiefgarage auf alle Wohnungs- und Teileigentümer und die Zusammenführung der für die Tiefgarage gebildeten Instandhaltungsrücklage mit der allgemeinen Instandhaltungsrücklage der Wohnanlage verstößt gegen die Gemeinschaftsordnung, der die Rechtsnatur einer Vereinbarung zukommt, und konnte daher nicht mit Stimmenmehrheit beschlossen werden (§ 21 Abs. 3 WEG).

a) Die Vorinstanzen gehen allerdings zu Unrecht davon aus, dass die Tiefgarage gemäß § 1 Abs. 2 GO gemeinschaftliches Sondereigentum der dort genannten 108 Wohnungseigentümer geworden sei. Ein Mitsondereigentum lässt das Wohnungseigentumsgesetz nicht zu. Dasselbe Sondereigentum kann nicht mehreren verschiedenen Miteigentumsanteilen zugeordnet werden, denn die Rechtsfigur einer dinglich selbstständigen Untergemeinschaft an einzelnen Räumen ist dem Wohnungseigentumsrecht fremd (BGHZ 130, 159/168 f. m.w.N. [= MittBayNot 1995, 379]; BayObLGZ 1981, 407/412 [= MittBayNot 1982, 26] und 1987, 390/396 [= MittBayNot 1988, 35]).

Das Sondereigentum muss immer einem einzigen Miteigentumsanteil zugeordnet werden. Im Teilungsvertrag vom 20.9.1972 ist aber für die Tiefgarage kein eigener Miteigentumsanteil gebildet worden, mit dem das Sondereigentum an der Tiefgarage hätte verbunden werden können. Ein isoliertes Sondereigentum ohne Verbindung mit einem bestimmten

Miteigentumsanteil verstößt gegen zwingendes Recht (§ 1 Abs. 2 und 3, § 6 Abs. 1 WEG). Die Tiefgarage ist daher nach der allgemeinen Regel des § 1 Abs. 5 WEG gemeinschaftliches Eigentum geblieben (vgl. BGHZ a.a.O.; BayObLGZ 1987, 390/395 [= MittBayNot 1988, 35]) mit der Folge, dass grundsätzlich § 16 Abs. 2 WEG für die Kostentragung maßgebend ist.

b) Dem Umstand, dass lediglich ein Teil der Wohnungseigentümer eine gemeinschaftliche Einrichtung nutzen kann oder will, kann in der Gemeinschaftsordnung dadurch Rechnung getragen werden, dass als Inhalt des Sondereigentums nicht nur eine Nutzungsregelung nach § 15 Abs. 1 i.V.m. § 10 Abs. 1 Satz 2 WEG getroffen wird, sondern auch abweichend von § 16 Abs. 2 WEG die Unterhaltungskosten entsprechend der Nutzungsbestimmung verteilt werden (vgl. BayObLGZ 1981, 407/413; *Weitmaier* WEG 8. Aufl. § 3 Rdnr. 32). Die Vorinstanzen haben zutreffend angenommen, dass die Gemeinschaftsordnung in § 12 Abs. II Nr. 1 eine solche Regelung enthält, durch die nicht nur das Teileigentum Gaststätte und das Wohnungseigentum Nr. 16 von der Tragung der Kosten und Lasten der Tiefgarage ausgenommen werden, sondern auch alle weiteren Wohnungseigentümer, denen kein Sondernutzungsrecht an einem Tiefgaragenstellplatz zusteht.

(1) Da die Bestimmungen der Gemeinschaftsordnung im Grundbuch eingetragen sind, kann der Senat sie selbständig auslegen. Dabei ist wie bei jeder Grundbucheintragung auf Wortlaut und Sinn abzustellen, wie er sich für einen unbefangenen Leser als nächstliegende Bedeutung des Eingetragenen ergibt (vgl. BGHZ 121, 236/239 m.w.N.; BayObLGZ 1996, 58/61 [= MittBayNot 1996, 298]). Der das Grundbuchrecht beherrschende Bestimmtheitsgrundsatz erfordert dabei, dass eine von der gesetzlichen (hier von § 16 Abs. 2 WEG) abweichende Regelung klar und eindeutig feststellbar ist (vgl. BGHZ 129, 1/4).

(2) Der Senat gelangt bei der Auslegung der Gemeinschaftsordnung ebenso wie die Vorinstanzen zu dem Ergebnis, dass allein diejenigen Wohnungseigentümer, denen das Sondernutzungsrecht an einem Tiefgaragenstellplatz zusteht, die ausschließlichen Kosten und Lasten der Tiefgarage zu tragen haben. Dies kann zwar nicht aus § 12 Abs. 1 GO hergeleitet werden, wonach eine überhöhte Sondernutzung zu erhöhter Kostentragung verpflichtet, denn diese Regelung betrifft nach ihrer nächstliegenden Bedeutung nur die im Übermaß ausgeübte Sondernutzung, nicht aber die Sondernutzung als solche. Die Verpflichtung der an der Tiefgarage sondernutzungsberechtigten Wohnungseigentümer, für die ausschließlichen Kosten der Tiefgarage allein aufzukommen, ergibt sich jedoch aus § 12 Abs. II Nr. 1 i.V.m. § 15 GO. Nach dieser Bestimmung erfolgt die Abrechnung der Betriebs-, Instandsetzungs- und Reparaturkosten sowie der Instandhaltungsrückstellung nach den Tausendstel-Miteigentumsanteilen und nach der Sondernutzung gemäß § 15. Die Bezugnahme auf die in § 15 GO geregelte Sondernutzung an der Tiefgarage ergäbe keinen Sinn, wenn die damit zusammenhängenden Kosten in gleicher Weise auf alle Wohnungseigentümer umgelegt werden sollten wie alle anderen Kosten und Lasten der Wohnanlage. Andererseits erscheint es sachgerecht, allein die sondernutzungsberechtigten Wohnungseigentümer zur Kostentragung heranzuziehen, da die Tiefgarage nur 70 Stellplätze umfasst und demzufolge nur von einem Teil der 110 Wohnungs- und Teileigentümer genutzt werden kann. Die Regelung kann auch nicht dahin ausgelegt werden, dass die ausschließlichen Kosten der Tiefgarage auf sämtliche Wohnungseigentümer nach Miteigentumsanteilen und daneben auf sämtliche Sondernutzungsberechtigten zu verteilen sind. Dies

entspräche nicht der nächstliegenden Bedeutung der Regelung und kommt, wie das Amtsgericht zutreffend ausführt, schon deswegen nicht in Betracht, weil eine solche Aufteilung einen besonderen Verteilungsschlüssel erfordern würde, die Gemeinschaftsordnung aber keinen solchen enthält.

Dagegen bedarf die Aufteilung der Kosten der Tiefgarage unter den sondernutzungsberechtigten Inhabern der Tiefgaragenstellplätze keines eigenen Kostenverteilungsschlüssels, weil hier die Anzahl der Sondernutzungsrechte maßgebend ist.

Der von der Rechtsbeschwerde angeführte Umstand, dass § 12 Abs. 2 Nr. 1 GO für das Teileigentum Gaststätte eine gesonderte Regelung der Kostentragungspflicht enthält, kann für die Auslegung nicht herangezogen werden, denn diese Regelung betrifft nicht die Kosten und Lasten der Tiefgarage. Für diese kam nach den Vorstellungen der teilenden Grundstückseigentümer eine Heranziehung des Teileigentums Gaststätte und der Wohnung Nr. 16 schon infolge der Zuordnung der Tiefgarage als „Mitsondereigentum“ zu den in § 1 Abs. 2 GO genannten Wohnungen nicht in Betracht. Das weitere Vorbringen der Rechtsbeschwerde beruht auf der unzutreffenden Annahme, dass an der Tiefgarage Sondereigentum begründet und mit einem eigenen Miteigentumsanteil verbunden worden sei und ist daher nicht geeignet, die vom Senat vorgenommene Auslegung in Frage zu stellen.

c) In § 12 Abs. 2 Nr. 1 GO wird auch für die Abrechnung der Instandhaltungsrückstellung auf die Sondernutzung gemäß § 15 GO verwiesen. Daraus folgt, dass die für die Tiefgarage angesammelte Instandhaltungsrücklage von der für die Wohnanlage selbst gebildeten allgemeinen Rücklage getrennt zu halten ist. Der Eigentümerbeschluss vom 16.6.1997 verstößt daher auch insoweit gegen die Gemeinschaftsordnung, als er die Zusammenführung beider Rücklagen anordnet.

8. WEG §§ 15, 22 Abs. 1 (*Umgestaltung der Gartenfläche durch den Sondernutzungsberechtigten*)

- 1. Die grundlegende Umgestaltung einer Sondernutzungsfläche durch den Sondernutzungsberechtigten stellt eine zustimmungsbedürftige bauliche Veränderung dar.**
- 2. Die Gemeinschaftsordnung kann dem Sondernutzungsberechtigten bei der Gartenplanung und Gartengestaltung einen Gestaltungsspielraum einräumen, der über das Recht zur üblichen Gartenpflege hinausgeht.**
- 3. Der Tatrichter kann seine Entscheidung zu dem behaupteten erheblichen Nachteil einer baulichen Veränderung auf aussagekräftige Lichtbilder stützen; ein Ortstermin in einer der beiden Tatsacheninstanzen ist nicht zwingend erforderlich.**

OLG Hamm, Beschluss vom 15.2.2000 – 15 W 426/99 –, mitgeteilt von *Helmut Engelhardt*, Richter am OLG

9. BGB §§ 881, 1094; WEG § 8 (*Rangvorbehalt für Grundschuld bei Aufteilung in Wohnungseigentum*)

Die Aufteilung eines Grundstückes in Wohnungseigentum darf nicht zu einer größeren Beschränkung der von einem am Gesamtgrundstück eingetragenen Rangvorbehalt betroffenen Rechte führen. Ein Rangvorbehalt für die Eintragung einer Grundschuld muss daher bei den einzelnen Wohnungsgrundbüchern in der Weise eingetragen werden, dass er hinsichtlich sämtlicher betroffener Wohnungseigentumseinheiten nur bis zu dem eingetragenen Höchstbetrag ausgenutzt werden kann.

(*Leitsatz der Schriftleitung*)

Schleswig-Holsteinisches OLG, Beschluss vom 23.9.1999 – 2 W 90/99 –

Zum Sachverhalt:

Die Beteiligte zu 1. ist seit dem 22.9.1997 als Eigentümerin im o.g. Grundbuch eingetragen. Sie hat unter dem 19.10.1998 die Eintragung der Teilung gemäß notarieller Teilungserklärung vom gleichen Tage bewilligt und beantragt. Das Grundstück wurde daraufhin in 14 Wohnungseigentumseinheiten aufgeteilt, die in die Wohnungsgrundbücher Bl. 4684 – Bl. 4697 eingetragen wurden. Das Grundbuch Bl. 1038 wurde am 9.11.1998 geschlossen.

Für den Beteiligten zu 2. war in Abteilung II des Grundbuchs seit dem 5.3.1997 ein Vorkaufsrecht mit einem Rangvorbehalt bis zu 300.000 DM nebst Zinsen und Nebenkosten eingetragen, das bei Anlegung der Wohnungsgrundbücher mit allen anderen in Abt. II eingetragenen Belastungen nach Bl. 4684 – Bl. 4697 übertragen wurde. Die Eintragungen dort in Abt. II unter laufender Nr. 5 haben nunmehr folgenden Wortlaut:

„Vorkaufsrecht für A. gem. Bewilligung vom 15.11.1996, 22.1.1997 – UR 938/1996, 47/1997 Notar M. eingetragen am 5.3.1997 in Bl. 1038 bei Anlegung der Wohnungsgrundbücher einheitlich nach Bl. 4684 – Bi. 4697 übertragen am 9.11.1998.“

„Vorrangvorbehalt bis zu 300.000 DM; mit bis 18 % Jahreszinsen ab Eintragung der Grundpfandrechte und bis 10 % Nebenleistungen; eingetragen am 5.3.1997 und hierher übertragen am 9.11.1998.“

Am 7.12.1998 hat der Beteiligte zu 2. beantragt, den bei seinem Recht eingetragenen Vorrangvorbehalt in Höhe von 300.000 DM dahingehend zu ergänzen, dass insgesamt für die gesamte Wohnanlage – Wohnungsgrundbuchblätter 4684 – 4697 – nur Grundpfandrechte in Höhe von insgesamt 300.000 DM seinem Vorkaufsrecht vorgehen dürften.

Mit Beschluss vom 5.1.1999 hat das Amtsgericht den Antrag des Beteiligten zu 2. auf Ergänzung bzw. Berichtigung des in den Wohnungsgrundbüchern bei seinem Vorkaufsrecht eingetragenen Rangvorbehaltes zurückgewiesen. Auf die dagegen gerichtete Beschwerde des Beteiligten zu 2. hat das Landgericht den Beschluss des Landgerichts aufgehoben und das Grundbuchamt angewiesen,

„in die Wohnungsgrundbücher Bl. 4684 – 4697 jeweils in Abteilung II einen Klarstellungsvermerk dahin einzutragen, dass der bei dem Vorkaufsrecht (Abteilung II laufende Nr. 5) eingetragene Rangvorbehalt in der Weise ausgeübt werden kann, dass alle in Bl. 4684 – 4697 eingetragenen Wohnungseigentumseinheiten insgesamt bis zu dem eingetragenen Höchstbetrag des Vorbehalts (300.000 DM) belastet werden, sei es durch Einzel- oder Grundpfandrechte.“

Zur Begründung hat es sich dem Landgericht Köln (Rpfl. 1987, 368) angeschlossen und im Einzelnen ausgeführt, dass der Rangvorbehalt des Grundstückseigentümers nach der Aufteilung in Wohnungseigentumseinheiten keinen größeren Umfang haben könne als zuvor, auch wenn das Vorkaufsrecht auf jedem einzelnen Wohnungseigentum einzutragen sei. Die hiergegen eingelegte Beschwerde hatte keinen Erfolg.

Aus den Gründen:

Der Senat hält die Argumentation des Landgerichts für überzeugend. Sie geht zurück auf Erörterungen, die der Notar Dr. Weber 1938 zum Rangvorbehalt des Eigentümers zugunsten eines Gesamtrechts angestellt hat (DNotZ 1938, 289). Wenn damals begründet wurde, dass bei Veräußerung eines von mehreren mit gemeinschaftlichen Rangvorbehalten ausgestatteten Grundstücken Veräußerer und Erwerber den Rangvorbehalt immer nur in der Weise ausüben dürften, dass das betroffene Recht keine größere Beschränkung erleidet, als sie von Anfang an vorgesehen war, und dass dies auch bei Realteilung eines Einzelnen mit Rangvorbehalt ausgestatteten und mit einem davon betroffenen Recht belasteten Grundstücks zu gelten habe (Weber a.a.O. S. 291, 292), ist es richtig, diese Argumentation auf die Teilung in Wohnungseigentumseinheiten gem. § 8 WEG zu übertragen. Dass im vorliegenden Fall das betroffene Recht nicht eine – durch die Teilung zum Gesamtgrundpfandrecht verwandelte – Hypothek war, sondern ein Vorkaufsrecht, das sich an jeder der Wohnungseigentumseinheiten fortsetzt (vgl. dazu *Weitnauer* Rdnr. 16 ff., 20 zu § 3 WEG), rechtfertigt keine andere Lösung, wie bereits das Landgericht Köln (a.a.O.) überzeugend ausgeführt hat.

Die praktischen Bedenken der Eigentümerin sind nach Auffassung des Senats nicht begründet. Jeder Wohnungseigentümer hat nach § 12 Grundbuchordnung das Recht, Einsicht in die Wohnungsgrundbücher der Miteigentümer zu nehmen (*Demharter*, Rdnr. 9 zu § 12 GBO) und das Risiko, dass nach der Einsichtnahme vorrangige Anträge vor Stellung des eigenen Antrags eingehen, besteht stets und unabhängig vom Gegenstand des jeweiligen Interesses.

10. BGB §§ 138 Abs. 1, 812 Abs. 1 S. 1, 242, 826 (*Zur Sittenwidrigkeit eines Partnerschaftsvertrages*)

Eine Vereinbarung zwischen nichtehelichen, in Scheidung lebenden Partnern über Wohnungsrecht und Unterhalt ist nicht sittenwidrig.

(*Leitsatz der Schriftleitung*)

OLG Hamm, Urteil vom 20.4.1999 – 29 U 186/98 –

Zum Sachverhalt:

Die im Jahre 1996 von ihrem Ehemann geschiedene Beklagte und der noch heute verheiratete Kläger lernten einander im Jahre 1990 kennen. Zwischen ihnen entwickelte sich eine Liebesbeziehung, die nach ihrer beider Vorstellung nach der Trennung vom jeweiligen Ehepartner zu einem künftigen Zusammenleben in einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft führen sollte. Noch während des im November 1993 anhängig gewordenen Scheidungsverfahrens der Beklagten und ihres Ehemanns und eines daraus resultierenden weiteren Rechtsstreits über den Unterhalt der Beklagten schlossen die Parteien am 10.3.1995 zur Urkundenrolle-Nr. 104/1995 des Notars N. eine Vereinbarung, in deren Präambel es wörtlich heißt:

„Die Erschienenen erklärten vorab:

Wir beabsichtigen, in nichtehelicher Lebensgemeinschaft zusammenzuleben.

Frau F. ist verheiratet, ihr Scheidungsverfahren ist beim Familiengericht in P. anhängig.

Sie verhandelt derzeit mit ihrem Ehemann über Unterhalt, evtl. einen gegenseitigen Unterhaltsverzicht mit Abfindungsregelung.

Herr M. beabsichtigt, für diesen Fall Frau F. besser abzusichern. Er möchte insbesondere ihr Risiko übernehmen, lediglich auf diese

Abfindungssumme bzw. einen geringen monatlichen Unterhalt angewiesen zu sein, wenn – aus welchem Grunde auch immer – die geplante Lebensgemeinschaft der Erschienenen scheitert.“

Im Einzelnen gewährte der Kläger der Beklagten ein lebenslanges unentgeltliches Wohnrecht an der Eigentumswohnung und ein ebenfalls unentgeltliches Nutzungsrecht an der zugehörigen Garage. Die Beklagte sollte lediglich Verbrauchskosten und Nebenabgaben nach § 27 II. BVO und gemäß dem Abgabenbescheid der Gemeinde zahlen.

Die Beklagte verpflichtete sich im Gegenzug, auf das Wohn- und Nutzungsrecht zu verzichten und für den Fall der vorbehaltenen Eintragung der Rechte im Grundbuch eine entsprechende Löschungsbeurteilung zu erteilen, wenn sie einen anderen Mann als Lebenspartner in die Wohnung aufnehmen sollte.

Weiterhin verpflichtete sich der Kläger für den Fall, dass die geplante Lebensgemeinschaft nicht zustande kommen sollte, an die Beklagte von diesem Zeitpunkt an für die Dauer von zehn Jahren einen monatlichen Betrag von 800,00 DM, gekoppelt an die inflatorische Entwicklung, zu zahlen.

Für die Einrichtung der noch heute von der Beklagten bewohnten Wohnung stellte der Kläger der Beklagten ferner eine Spülmaschine und einen Wäschetrockner zur Verfügung. Die Parteien schafften gemeinsam einen Fernseher an, der für das geplante gemeinsame Zusammenleben genutzt werden sollte. Der Kläger zahlte hierfür einen Anteil von 2.500,00 DM, die Beklagte, die den Fernseher heute noch in Besitz hat, einen solchen von 1.468,00 DM.

Während der Dauer ihrer Beziehung hatten beide Parteien Zugang zu einem am 15.1.1992 eingerichteten Bankschließfach, in dem der Kläger zeitweilig ca. 120.000,00 DM deponiert hatte. Von diesem Geld wurden ein Cabriolet, ein Reitpferd und ein Roller angeschafft. Der Pkw wird noch heute von der Beklagten genutzt, das Reitpferd und der Roller wurden den Töchtern der Beklagten zur Verfügung gestellt. Der Rest des deponierten Geldes in Höhe von ca. 38.000,00 DM ist in dem Schließfach nicht mehr vorhanden.

Im Sommer 1997 zerstritten sich die Parteien; zu dem geplanten Zusammenleben und dem Einzug des Klägers in die Wohnung kam es nicht mehr. Am 24.10.1997 wurde unter Bezugnahme auf die Bewilligung in der notariellen Urkunde vom 10.3.1995 hin das Wohnrecht der Beklagten im Grundbuch eingetragen.

Die Parteien machen im Wege der Klage und Widerklage verschiedene vermögensrechtliche Ansprüche gegeneinander geltend. Der Kläger ließ diese Ansprüche erstmals mit Schreiben seiner erstinstanzlichen Prozessbevollmächtigten vom 27.1.1998 geltend machen. Im Februar 1998 ließ er seinen Prozessbevollmächtigten den Vorgang mit dem außergerichtlich für die Beklagte tätigen Rechtsanwalt in zwei mindestens 10-minütigen Telefongesprächen erörtern, wodurch Rechtsberatungskosten in Höhe von 2.936,87 DM angefallen sind, die der Kläger ebenfalls geltend macht. Im ersten Rechtszug hat der Kläger die Ansicht vertreten, dass die notarielle Vereinbarung vom 10.3.1995 sittenwidrig und damit nichtig sei. Er hat ferner behauptet, dass die Beklagte einen anderen Mann in die Wohnung aufgenommen habe, so dass sie zum Verzicht auf ihre Rechte und zur Erteilung einer Löschungsbeurteilung verpflichtet sei. Er hat weiter behauptet, mit der Beklagten abgesprochen zu haben, dass der Pkw ihm gehören solle und die Beklagte ihn lediglich nutzen dürfe. Gleiches gelte für das Reitpferd und den Roller, den er den Töchtern der Beklagten lediglich zum Gebrauch überlassen habe. Weiterhin hat der Kläger behauptet, die Beklagte habe die fehlenden 38.000,00 DM aus dem Bankschließfach ohne seinen Willen herausgenommen. Er selbst habe zum Schließfach keinen Zugriff mehr gehabt, nachdem ihm die Beklagte den Schlüssel entwendet habe.

Mit am 19.8.1998 verkündetem Urteil hat das Landgericht P. der Klage überwiegend stattgegeben und die Widerklage abgewiesen.

Die Berufung führte zur vollständigen Klageabweisung.

Aus den Gründen:

a) Ein auf § 812 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 BGB gestützter Anspruch des Klägers auf Erteilung der Löschungsbeurteilung betreffend das eingetragene Wohn- und Nutzungsrecht auf Räumung und Herausgabe der Wohnung nebst Garage besteht nicht. Entgegen der Ansicht des Landgerichts hat der Kläger

der Beklagten das lebenslange Wohn- bzw. Nutzungsrecht durch die notarielle Vereinbarung vom 10.3.1995 rechtswirksam eingeräumt. Die Beklagte ist auch nach dieser Vereinbarung berechtigt gewesen, die Eintragung ihrer Rechte im Grundbuch zu beantragen.

Mit der Vereinbarung vom 10.3.1995 haben die Parteien einen formwirksamen (§ 518 Abs. 1 BGB) Schenkungsvertrag geschlossen. Die unentgeltliche Zuwendung des Klägers an die Beklagte ist auch nicht gemäß § 138 Abs. 1 BGB wegen Sittenwidrigkeit nichtig. Dies folgt entgegen der Ansicht des Landgerichts auch nicht aus der Erstreckung einer möglichen Sittenwidrigkeit der Unterhaltsvereinbarung gemäß § 139 BGB auf die Zuwendung des Wohn- und Nutzungsrechts, weil der Ansicht des Landgerichts, die Beklagte hätte sich nicht mit diesen Rechten begnügt, nicht gefolgt werden kann. Nach Ansicht des Senates bedarf es gerade in Anbetracht der sich aus der Präambel der notariellen Vereinbarung vom 10.3.1995 ergebenden Zielsetzung vielmehr einer eigenständigen Bewertung der Zuwendung des Wohn- und Nutzungsrechtes, die keinen Verstoß gegen das Anstandsgefühl aller billig und gerecht Denkenden erkennen lässt.

Unentgeltliche Zuwendungen, wie sie Gegenstand der notariellen Vereinbarung vom 10.3.1995 sind, unterliegen grundsätzlich der Privatautonomie, wie aus dem in Art. 2 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich geschützten Selbstbestimmungsrecht folgt. Dem Einzelnen bleibt es danach grundsätzlich überlassen, seine Lebensverhältnisse eigenverantwortlich und rechtsverbindlich zu gestalten. Beschränkt wird dieses Recht nur im Ausnahmefall durch die guten Sitten. Sittenwidrig sind nur solche Rechtsgeschäfte, die gröblich die in der Rechtsgemeinschaft ganz überwiegend anerkannte Sozialmoral verletzen. Auf Grund eines allgemeinen Bewertungswandels werden solche unentgeltlichen Zuwendungen auch dann von der Rechtsordnung grundsätzlich anerkannt, wenn zwischen Zuwendendem und Zuwendungsempfänger ein außereheliches Liebesverhältnis besteht (*Palandt/Heinrichs*, BGB, 58. Aufl., § 138 Rdnr. 50; *MünchKomm/Mayer-Maly*, 3. Aufl., § 139 Rdnr. 54 m.w.N.; für die nichteheliche Lebensgemeinschaft BGH FamRZ 1986, 145). Der Bundesgerichtshof hat bereits in seiner grundlegenden Entscheidung zum Geliebten testament festgestellt, dass es im Rahmen des § 138 Abs. 1 BGB nicht um die Sanktionierung unsittlichen Verhaltens gehe, sondern allein um die Sittenwidrigkeit eines Rechtsgeschäfts. Es komme deshalb allein auf den Inhalt, Beweggrund und Zweck ergebenden Gesamtcharakter des Rechtsgeschäfts an, der an der Sittenordnung zu messen sei. Eine ganz oder überwiegend unentgeltliche Zuwendung sei deshalb in der Regel nur dann als sittenwidrig anzusehen, wenn sie ausschließlich den Zweck habe, sexuelle Hingabe zu belohnen oder zu fördern (NJW 1970, 1273, 1275). Fehle es dagegen an der Ausschließlichkeit der sexuellen Motive, wirkten vielmehr auch andere, achtenswerte oder wertneutrale Beweggründe bei der unentgeltlichen Zuwendung mit, so komme es entscheidend auf die sonstigen Umstände, insbesondere auch auf die Auswirkungen des Rechtsgeschäfts für Dritte, an (BGH NJW 1984, 2150, 2151 m.w.N.).

Die Zielsetzung der Vereinbarung der Parteien vom 10.3.1995 ergibt sich aus deren Präambel. Danach wollte der Kläger die Beklagte für den Fall finanziell absichern, dass sie im Hinblick auf seine laufenden Zuwendungen – sie wohnte etwa schon unentgeltlich in seiner Eigentumswohnung – von beiden Parteien erwartete Kürzungen ihres Unterhaltsanspruchs gegen ihren Ehemann hinnehmen musste, eine dauernde tatsächliche Unterhaltsleistung durch den Kläger im Rahmen der

angestrebten nichtehelichen Lebensgemeinschaft aber nicht (mehr) gewährleistet war. Es fehlt damit an der Ausschließlichkeit der sexuellen Motive; das Bestreben, der wirtschaftlich ungleich schwächeren Beklagten das finanzielle Risiko der noch ungeklärten Weiterführung der gemeinsamen Beziehung in der künftigen Form einer nichtehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft nach Beendigung der jeweiligen Ehen abzunehmen, kann unter sittlichen Gesichtspunkten nicht bemängelt werden (vgl. zur Wirksamkeit von Unterhaltsvereinbarungen auch für den Zeitraum nach Trennung der Partner BGH NJW 1986, 374 = FamRZ 1986, 145; *Palandt/Diederichsen*, a.a.O., vor § 1297 Rdnr. 13 m.w.N.; MünchKomm/Wacke, a.a.O., nach § 1302 Rdnr. 14, 46 m.w.N.; *Soergel/Lange*, BGB, 12. Aufl., Nehel LG, Rdnr. 80 f. m.w.N.; *Grziwotz*, Nichtehele Lebensgemeinschaft, 3. Aufl., § 24 Rdnr. 16 ff. m.w.N.; *Buhrhoff*, Handbuch der nichtehelichen Lebensgemeinschaft, 2. Aufl., Rdnr. 1182 f. m.w.N.). Den Umstand allein, dass einer der Partner noch verheiratet war oder sogar beide sich noch in festen ehelichen Beziehungen befanden, hat der BGH in ständiger Rechtsprechung jedenfalls bei einer – wie unstreitig hier – auf Dauer angelegten und von innerer Bindung getragene Beziehung nur dann bei der Beurteilung der Sittenwidrigkeit eines Rechtsgeschäfts berücksichtigt, wenn Ehegatten oder sonstige nahe Familienangehörige dadurch wirtschaftlich erheblich getroffen wurden (vgl. BGH NJW 1984, 2150, 2151; 1991, 830, 831 jeweils m.w.N.; so auch MünchKomm/Mayer/Maly, § 139 Rdnr. 54; widersprüchlich *Palandt/Heinrichs*, § 138 Rdnr. 51). Dafür hat der insoweit darlegungspflichtige Kläger (vgl. BGH NJW 1970, 1273, 1276) indes ebenso wenig vorgetragen wie dafür, dass er selbst nach seinen im Zeitpunkt der Vereinbarung gegebenen Verhältnissen in wirtschaftliche Schwierigkeiten gebracht worden sei (vgl. dazu BGH NJW 1984, 2150, 2151 m.w.N.). Damit kommt der vom Landgericht als maßgeblich hervorgehobene Umstand, dass der Kläger durch die finanziellen Auswirkungen der Vereinbarung daran gehindert worden sei, seine Ehe aufrechtzuerhalten bzw. wiederherzustellen, für die Annahme der Sittenwidrigkeit des Geschäfts nach § 138 Abs. 1 BGB also nicht in Betracht.

Ein vertraglicher Anspruch des Klägers gegen die Beklagte auf Erteilung der Löschungsbewilligung und Räumung der Wohnung nebst Garage besteht ebenfalls nicht. Nach der Vereinbarung vom 10.3.1995 sollte die Beklagte auf die Rechte aus der Vereinbarung verzichten und eine entsprechende Löschungsbewilligung erteilen müssen, wenn sie einen anderen Mann als Lebenspartner in die von ihr bewohnte Wohnung aufnehmen wollte. Schon ihrem Wortlaut nach ist diese Bestimmung gemäß den §§ 133, 157 BGB dahingehend auszulegen, dass nicht jeder Aufenthalt eines Mannes in der Wohnung, auch aus sexuellen Gründen, zu einem Verlust der Unterhaltssicherung führen kann; eine solche Regelung wäre als unzumutbare Einschränkung der persönlichen Selbstbestimmung nach § 138 Abs. 1 BGB sittenwidrig. In Betracht kommt vielmehr nur die Aufnahme einer Lebensgemeinschaft mit einem anderen Mann in der Wohnung, wofür der Kläger aber nichts vorgetragen hat. Seine Behauptung, die Beklagte habe sich wiederholt mit anderen Männern, zuletzt mit ihrem ständigen Lebenspartner, in der Wohnung aufgehalten, ist nicht hinreichend substantiiert. Insbesondere angesichts des Vortrags der Beklagten, dass ihr derzeitiger Lebensgefährte Witwer sei und mit einer kleinen Tochter ein eigenes Haus bewohne, hätte der Kläger zur Begründung seines Anspruchs näher vortragen müssen, was er auch bei seiner gezielten persönlichen Befragung im Senatstermin gemäß § 141 ZPO nicht getan hat.

Ein Anspruch auf Erteilung der Löschungsbewilligung und Räumung der Wohnung nebst Garage ergibt sich auch nicht aus § 812 Abs. 1 S. 2 Alt. 2 BGB wegen Nichteintritts des mit der Leistung bezweckten Erfolges. Zweck der Vereinbarung war nach dem in der notariellen Vereinbarung zum Ausdruck kommenden Willen der Parteien eine Absicherung der Beklagten für den Fall des Nichtzustandekommens oder Scheiterns der nichtehelichen Lebensgemeinschaft. Dieser Zweck ist nicht verfehlt worden.

Die notarielle Vereinbarung ist auch nicht wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage gemäß § 242 BGB unwirksam, weil die nichteheliche Lebensgemeinschaft entgegen der Erwartungen der Parteien nicht zustande gekommen ist. Aus Ziff. b) Abs. 1 der Vereinbarung ergibt sich vielmehr gerade, dass die Parteien unter dem Scheitern der geplanten Lebensgemeinschaft – „aus welchem Grunde auch immer“ – auch deren Nichtzustandekommen gemeint haben.

Letztlich ergibt sich der Anspruch des Klägers auch nicht als Schadensersatzanspruch aus § 826 BGB. Zwar kann sittenwidrig auch die Ausnutzung der formalen Rechtsposition sein (MünchKomm/Mertens, § 826 Rdnr. 33). Einen derartigen Sittenverstoß hat die Beklagte indes nicht begangen. Es kann insbesondere nicht als sittenwidrig bewertet werden, dass sie die Eintragung des Wohnrechts im Grundbuch erst zu einem Zeitpunkt beantragt hatte, als die Beziehung zum Kläger bereits zerbrochen war. Nach dem in der Vereinbarung vom 10.3.1995 zum Ausdruck gekommenen Willen der Parteien sollte das Wohnrecht der wirtschaftlichen Absicherung der Beklagten für den Fall des Scheiterns der Beziehung dienen. Es kann daher nicht als unredlich angesehen werden, wenn die Beklagte das Wohnrecht auch dinglich absicherte, als die Beziehung zu dem Kläger zerbrochen war.

b) Der Kläger hat auch keinen Anspruch auf Feststellung, dass die von ihm mit der notariellen Vereinbarung vom 10.3.1995 übernommene Zahlungsverpflichtung in Höhe von 800,00 DM monatlich nicht besteht.

Das Landgericht hat insoweit die Sittenwidrigkeit der Vereinbarung unter Bezugnahme auf die Entscheidung des Senats in NJW 1988, 2474 = DNotZ 1988, 712 mit Anm. *Lieb* = JZ 1988, 249 mit Anm. *Finger*, damit begründet, dass diese Vereinbarung den Charakter einer Vertragsstrafe habe, die an bestimmte Verhaltensweisen anknüpfe und die freie personale Selbstbestimmung des Klägers unzulässig einschränke. Eine solche – möglicherweise rechtlich unzulässige – (vgl. dazu auch MünchKomm/Mayer-Maly, § 139 Rdnr. 54; *Soergel/Lange*, a.a.O., Rdnr. 9) Vertragsstrafefunktion ist indes der Vereinbarung vom 10.3.1995 nicht zu entnehmen. Die Vertragsstrafe ist eine Leistung, die der Schuldner für den Fall der Nichterfüllung oder nicht gehörigen Erfüllung einer Verbindlichkeit verspricht (*Palandt/Heinrichs*, a.a.O., vor § 339 Rdnr. 1); es fehlt hier dafür an der vorausgesetzten Einigkeit der Parteien über den Zweck, die Erfüllung der Hauptverbindlichkeit als Druckmittel zu sichern und dem Gläubiger den Schadensnachweis zu ersparen (vgl. BGH NJW 1988, 2536 m.w.N.). Nach der Präambel der notariellen Vereinbarung vom 10.3.1995 war deren maßgeblicher Grund die Absicherung des Unterhalts der Beklagten für den Fall, dass eine nichteheliche Lebensgemeinschaft nicht mehr bestehe oder gar nicht erst zustande komme. Die Formulierung der Präambel „wenn – aus welchem Grunde auch immer – die geplante Lebensgemeinschaft der Erschienenen scheitert“ lässt zudem eindeutig erkennen, dass der Lebensunterhalt der Beklagten auch für den Fall gesichert sein sollte, dass sie selbst

die Aufnahme oder Weiterführung einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft nicht (mehr) wünschte. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass die Parteien die Vereinbarung zu einem Zeitpunkt getroffen haben, als noch völlig offen war, ob es überhaupt zu einem dauernden Zusammenleben kommen würde. Angesichts des primären Motivs der Parteien, der wirtschaftlich schwächeren Beklagten das finanzielle Risiko der noch ungeklärten Weiterführung der gemeinsamen Beziehung in einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft abzunehmen, reicht ein damit einhergehender gewisser Druck wirtschaftlicher Art auf den Kläger, eine Scheidung von seiner Ehefrau einzuleiten, allein nicht aus, um die Sittenwidrigkeit der Vereinbarung zu begründen (vgl. auch BGH NJW 1990, 703 zur Wirksamkeit einer Vereinbarung einer Abfindungssumme für den Fall, dass ein Ehegatten einen Scheidungsantrag einreichen sollte).

c) Da der Beklagten mithin ein unentgeltliches Wohn- und Nutzungsrecht an der Wohnung bzw. der zugehörigen Garage zusteht, ist sie entgegen dem erstinstanzlichen Urteil nicht verpflichtet, für die Überlassung der Wohnung samt Garage eine Nutzungsentschädigung an den Kläger zu zahlen.

d) Auch ein Anspruch auf Erstattung der Verbrauchskosten und Nebenabgaben nach § 27 II. BVO steht dem Kläger gegen die Beklagte nicht zu.

Für das Abrechnungsjahr 1998 folgt das bereits daraus, dass der Kläger als Wohnungseigentümer alleiniger Schuldner der angefallenen Verbrauchskosten und Nebenabgaben ist und die Beklagte ohne gesonderte Vereinbarung, für die er nichts vortragen hat, nicht auf Übernahme der nicht abgerechneten Vorauszahlungen für 1998 in Anspruch nehmen kann (vgl. *Sternel*, Mietrecht, 3. Aufl., III 323 m.w.N.). Hinsichtlich des weitergehenden Anspruches in Höhe von 4.709,92 DM ergibt sich der Anspruch zwar dem Grunde nach aus Ziff. a) Abs. 2 der Vereinbarung vom 10.3.1995 und der Höhe nach aus der der Beklagten vorgelegten Abrechnung für die Jahre 1995 bis 1997, die den daran zu stellenden Anforderungen entsprechen (vgl. dazu BGH WM 1981, 207). Ob die Beklagte mit ihrer Berufung zu Recht geltend macht, dass der Anspruch des Klägers wegen im Einzelnen fehlender Erläuterungen – hier kommt insbesondere der sich aus den Abrechnungen ergebende Verteilerschlüssel in Betracht – fällig sei, kann dahinstehen, weil die Beklagte hilfsweise die Aufrechnung mit ihren seit dem 1.1.1998 fällig gewordenen Zahlungsansprüchen aus der notariellen Vereinbarung vom 10.3.1995 erklärt hat. Die Voraussetzungen einer solchen Aufrechnung nach § 387 BGB liegen vor, weil die Gegenforderung der Beklagten voll wirksam und fällig und die Hauptforderung des Klägers erfüllbar ist; nicht erforderlich ist dagegen, dass sie voll wirksam und fällig ist (vgl. *Palandt/Heinrichs*, a.a.O., § 387 Rdnr. 12 m.w.N.).

e) Ein Anspruch des Klägers auf Rückzahlung seines Beitrages zu den Anschaffungskosten eines für die gemeinsame Nutzung vorgesehenen Fernsehgerätes ist dem Grunde nach entstanden §§ 812 Abs. 1 S. 2 Alt. 2, 818 Abs. 2 BGB), weil die Beklagte die Feststellung des erstinstanzlichen Urteils, dass das Fernsehgerät in Erwartung der künftigen gemeinsamen Nutzung angeschafft worden sei, nicht angegriffen hat. Auf einen Wegfall der Bereicherung nach § 818 Abs. 3 BGB kann die Beklagte sich nicht berufen, weil zwar das erlangte Geld mit der Anschaffung des Fernsehgerätes aus ihrem Vermögen ausgeschieden ist, ihr Gesamtvermögen aber noch einen Überschuss aufweist, der sich allerdings nicht nach der bereits in erster Instanz unstreitig gewordenen Höhe des Zu-

schusses, sondern nach dem anteiligen Zeitwert des Gerätes bemisst. Auf der Grundlage der Anschaffungskosten in Höhe von 3.968,00 DM im Jahre 1994 hat der Senat gemäß § 287 BGB den Zeitwert auf 700,00 DM geschätzt.

Der Zahlungsanspruch des Klägers ist aber erloschen, weil auch insoweit die Beklagte die Aufrechnung mit ihren seit dem 1.1.1998 fällig gewordenen Zahlungsansprüchen aus der notariellen Vereinbarung vom 10.3.1995 erklärt hat.

f) Ein Anspruch des Klägers auf Ersatz der Rechtsberatkosten ist entgegen der Ansicht des Landgerichts nur in Höhe von 78,30 DM entstanden. Er beruht auf § 286 Abs. 1 BGB, weil die Beklagte mit der Zahlung des Wertersatzes für den anteiligen Kaufpreis für das Fernsehgerät auf Grund des Mahnschreibens vom 27.1.1998 in Verzug geraten ist und die Einschaltung eines Rechtsanwalts – die sich nach dem erstinstanzlichen Vortrag auf den gesamten Vorgang bezogen hat – eine zweckentsprechende Maßnahme der Rechtsverfolgung darstellt (vgl. *Palandt/Heinrichs*, a.a.O., § 286 Rdnr. 7 m.w.N.). Die Voraussetzungen für das Entstehen einer Besprechungsgebühr nach § 118 Abs. 1 Nr. 2 BRAGO liegen vor. Es ist außergerichtlich zu mündlichen Verhandlungen bzw. Besprechungen mit einer anderen Person als dem Auftraggeber, nämlich dem Rechtsvertreter der Beklagten, gekommen; dabei steht die fernmündliche Besprechung der mündlichen gleich (vgl. *Hartmann*, Kostengesetze, 27. Aufl., § 118 BRAGO Rdnr. 32 m.w.N.). Die geltend gemachte 7,5/10-Gebühr einschließlich Mehrwertsteuer beträgt bei einem Gegenstandswert bis zu 1.200,00 DM 78,30 DM. Sie wird, wie das Landgericht zutreffend festgestellt hat, nicht auf die Gebühr nach § 31 BRAGO angerechnet (§ 118 Abs. 2 S. 1 BRAGO).

Auch dieser Anspruch ist indes durch die hilfsweise erklärte Aufrechnung der Beklagten mit ihren seit Januar 1998 fällig gewordenen Zahlungsansprüchen aus der notariellen Vereinbarung vom 10.3.1995 erloschen.

g) Ein Anspruch des Klägers auf Zinszahlung entfällt, da die Zinsen nur als Nebenforderung geltend gemacht worden sind.

h) Der mit der Widerklage geltend gemachte Anspruch der Beklagten auf Zahlung von 4.000,00 DM für den Zeitraum vom 1. August bis zum 31. Dezember 1997 ergibt sich aus Ziff. b) Abs. 1 der notariellen Vereinbarung vom 10.3.1995. Der weiterhin geltend gemachte Anspruch auf Zahlung von 4 % Zinsen auf diese Summe seit dem 18.8.1998 ergibt sich aus § 291 BGB.

2. Die Anschlussberufung des Klägers ist unbegründet.

a) Der Kläger hat gegen die Beklagte keinen Anspruch auf Herausgabe des Pkw aus § 985 BGB. Der Kläger ist für den Beweis seines Eigentums beweisfällig geblieben; er hat die zugunsten der Beklagten eingreifende Eigentumsvermutung aus § 1006 Abs. 1 S. 1 BGB nicht widerlegen können. Hiernach wird zugunsten des Besitzers vermutet, dass er bei Erwerb des Besitzes Eigenbesitz begründet, dabei unbedingtes Eigentum erworben und während des Besitzes behalten hat (vgl. BGH NJW 1994, 939). Unstreitig hat die Beklagte den Pkw in Besitz. Bei ihrer mündlichen Anhörung erster Instanz hat sie wie auch in der zweiten Instanz abweichend von ihrem ursprünglichen Vortrag im Scheidungsverfahren unwiderlegt angegeben, dass das Fahrzeug von vornherein ihr habe gehören sollen.

b) Der Kläger hat auch, wie bereits das erstinstanzliche Urteil zutreffend festgestellt hat, gegen die Beklagte keinen Anspruch auf Zahlung von 38.000,00 DM aus § 812 Abs. 1 S. 2 Fall BGB bzw. § 823 Abs. 2 BGB i.V.m. § 246 StGB. Der

erstinstanzliche Vortrag des Klägers, erst am 5.2.1992 beim alleinigen Aufsuchen des Schließfachs den unstreitigen Betrag in Höhe von 120.000,00 DM deponiert zu haben, weicht von seinen Angaben während seiner erstinstanzlichen Anhörung ab, wonach er gemeinsam mit der Beklagten – offenbar bei der Anmietung des Schließfaches am 15.1.1992 – das Geld deponiert habe. Für seine nunmehr abweichende – bestrittene – Behauptung hat er keinen Beweis angetreten.

11. BGB § 133, § 2084, § 2100, § 2231, § 2258 (*Auslegung eines Widerrufstestaments*)

- 1. Hat ein Erblasser in einem späteren Testament nur die Erbinsetzung wiederholt, dagegen nicht die in einem früheren Testament angeordnete Nacherbfolge, so kann ein derartiger Widerspruch zwischen nacheinander errichteten letztwilligen Verfügungen gemäß § 2258 Abs. 1 BGB zur Aufhebung der Nacherbfolge führen.**
- 2. Ist nicht mehr aufklärbar, welches von mit demselben Datum versehenen inhaltsgleichen Testamenten früher errichtet wurde, gelten beide als gleichzeitig errichtet und sind nebeneinander wirksam. In einem solchen Fall beruht das Erbrecht auf beiden letztwilligen Verfügungen.**

BayObLG, Beschluss vom 24.2.2000 – 1Z BR 40/99 –, mitgeteilt von *Johann Demharter*, Richter am BayObLG

12. BGB § 2232 Satz 1; ZPO § 415 (*Beweiswert notarieller Urkunden bei mündlich errichtetem Testament*)

- 1. Für die Frage, ob der Tatbestand einer Testamentserrichtung durch mündliche Erklärung nach § 2232 Satz 1 BGB vorliegt, ist auch im Verfahren der freiwilligen Gerichtsbarkeit von der Beweiskraft des Testaments als öffentliche Urkunde gemäß § 415 Abs. 1 ZPO auszugehen.**
- 2. Zum Beweiswert notarieller Urkunden nach § 415 Abs. 1 ZPO.**
- 3. Wird das Testament nach § 2232 Satz 1 BGB durch Verlesen eines bereits vorliegenden Urkundenentwurfs errichtet, so kann der Vorgang der mündlichen Erklärung des letzten Willens und der Genehmigung der Niederschrift zusammenfallen. Die Billigung des vorgelesenen Testamentsentwurfs muss dann aber den Erfordernissen sowohl der mündlichen Erklärung des letzten Willens wie der Genehmigung der Niederschrift genügen. Für die mündliche Erklärung des letzten Willens genügt es in diesem Falle, dass die Urkundsperson den Testamentsentwurf vorliest und der Erblasser die Frage, ob das Verlesene seinem Willen entspricht, bejaht. Die Bejahung muss mündlich, sie kann etwa durch das Wort „ja“ erfolgen. Auch ein schwer verständliches „ja“ genügt, wenn es von den mitwirkenden Personen noch verstanden werden kann.**

BayObLG, Beschluss vom 21.10.1999 – 1Z BR 184/98 –, mitgeteilt von *Johann Demharter*, Richter am BayObLG

Zum Sachverhalt:

Die 1996 im Alter von 85 Jahren verstorbene Erblasserin war verwitwet. Sie hatte keine Abkömmlinge. Ihre nächsten Verwandten waren die Kinder ihrer Schwester, die vormalige Beteiligte zu 2 und der Beteiligte zu 3. Diese hatte sie mit einem notariellen Testament vom 25.7.1991 neben einem Patenkind zu ihren Erben eingesetzt. Eingangs dieses Testaments hatte der Notar zur Person der Erblasserin festgehalten:

Frau ... (die Erblasserin) kann infolge einer Gehirnoperation nicht mehr ganz deutlich sprechen. Die Finger ihrer rechten Hand sind noch gelähmt. Sie ist aber nach meiner Überzeugung testier- und geschäftsfähig. ...“

Die Unterschrift der Erblasserin unter diesem Testament besteht aus einzelnen, sehr zittrig geschriebenen, teilweise kaum mehr lesbaren Buchstaben. Dieses Testament hatte die Erblasserin mit notariellem Testament vom 6.7.1993 wieder aufgehoben.

Die Beteiligte zu 2 ist 1998 verstorben; sie wurde beerbt durch die Beteiligten zu 4 und 5.

Am 20.5.1996 – die Erblasserin befand sich zu diesem Zeitpunkt im Krankenhaus – wurde ein weiteres notarielles Testament errichtet, das auszugsweise lautet wie folgt:

„Frau ... (die Erblasserin) konnte nach Überzeugung des Notars ihren Namen nicht mehr schreiben. Sie wurde deshalb darauf hingewiesen, dass bei dem Vorlesen und der Genehmigung ein Zeuge oder ein zweiter Notar zugezogen werden muss. Als Zeuge wurde ... (die Zeugin G.) zugezogen, die während der ganzen Beurkundungsverhandlung zugegen war. ...“

Frau ... (die Erblasserin) erklärte, ein Testament errichten zu wollen. Nach meiner Überzeugung war Frau ... (die Erblasserin), obwohl ihr die vorgenannten Daten der Eltern (Geburtsname der Mutter, Vorname des Vaters) nicht geläufig waren, testier- und geschäftsfähig. Sie erklärte ihren letzten Willen mündlich zur Niederschrift wie folgt:

...

Ich setze hiermit ... (die Beteiligte zu 1) als meine alleinige und ausschließliche Erbin ein. Frau ... (die Beteiligte zu 1) ist mit mir nicht verwandt, betreut mich aber seit ca. sechs Jahren ...“

Im Anschluss daran sind Vermächtnisse – Geldbeträge – zugunsten der ehemaligen Beteiligten zu 2 und des Beteiligten zu 3, des Patenkindes, das im Testament vom 25.7.1991 zur Miterbin eingesetzt worden war, einer Großnichte und zweier nicht verwandter Personen verfügt. Der beurkundende Notar fügte dem vorbereiteten maschinengeschriebenen Text handschriftlich hinzu:

„Attest des Herr Dr. med. ... ist dieser Urkunde nachrichtlich beigefügt.

Vorgelesen vom Notar, von ... (der Erblasserin) genehmigt und von ... (der Zeugin G.) eigenhändig unterschrieben: ...“

Das beigefügte Attest lautet:

„Frau ... (die Erblasserin) ist in meiner ambulanten Betreuung. Bei der Patientin besteht eine Bewegungsstörung, die es der Patientin fast unmöglich macht zu unterschreiben. Sie ist jedoch testierfähig.“

Die Beteiligte zu 1 hat die Erbschaft angenommen und einen Erbschein beantragt, der sie als Alleinerbin ausweist. Die ehemalige Beteiligte zu 2 und der Beteiligte zu 3 haben das Testament vom 20.5.1996 „angefochten“, weil die Erblasserin nicht nur nicht schreiben, sondern auch nicht sprechen habe können. Außerdem sei sie testierunfähig gewesen.

Nach Vernehmung des Notars und der Schreibzeugin erließ das Nachlassgericht mit Beschluss vom 16.6.1997 einen Vorbescheid, mit dem es ankündigte, einen Erbschein zugunsten der ehemaligen Beteiligten zu 2 und des Beteiligten zu 3 zu erlassen, sofern ein entsprechender Antrag gestellt werde. Das öffentliche Testament vom 20.5.1996 sei unwirksam, weil jedenfalls der Notar den erklärten Willen der Erblasserin nicht klar habe erkennen können, die Schreibzeugin den Willen der Erblasserin nur aus deren Nicken, nicht aus einer mündlichen Erklärung entnommen habe.

Den entsprechenden Erbscheinsantrag haben die ehemalige Beteiligte zu 2 und der Beteiligte zu 3 mit Schriftsatz vom 2.7.1997 gestellt.

Die „sofortige Beschwerde“ der Beteiligten zu 1 gegen den Beschluss vom 16.6.1997 hat das Landgericht mit Beschluss vom 29.9.1998 „mit der Klarstellung“ zurückgewiesen.

Die hiergegen eingelegte weitere Beschwerde hatte Erfolg.

Aus den Gründen:

(...)

2. Die Zurückweisung der Beschwerde gegen den Vorbescheid des Nachlassgerichts hält der rechtlichen Nachprüfung (§ 27 Abs. 1 Satz 2 FGG, § 550 ZPO) nicht stand. Die Vorinstanzen haben die Anforderungen, die an das Vorliegen einer mündlichen Erklärung im Sinne von § 2232 Satz 1 BGB zu stellen sind, überspannt; vor allem aber haben sie die gesetzliche Beweisregel des § 415 ZPO außer Acht gelassen, die auch im Verfahren der freiwilligen Gerichtsbarkeit gilt.

a) Ein öffentliches Testament kann durch mündliche Erklärung des letzten Willens gegenüber dem Notar errichtet werden (§ 2232 Satz 1 BGB). Über die Verhandlung ist eine Niederschrift aufzunehmen (§ 8 BeurkG), die den Beteiligten vorgelesen, von ihnen genehmigt und eigenhändig unterschrieben werden muss (§ 13 Abs. 1 Satz 1 BeurkG). Vermag ein Beteiligter nach der Überzeugung des Notars seinen Namen nicht zu schreiben, so muss bei dem Vorlesen und der Genehmigung ein Zeuge oder ein zweiter Notar zugezogen werden, was in der Niederschrift festgestellt werden soll; die Niederschrift ist dann von dem Zeugen oder dem zweiten Notar zu unterschreiben (§ 25 BeurkG).

Der Vorgang der mündlichen Erklärung des letzten Willens und der Genehmigung der Niederschrift kann in der Praxis zusammenfallen, wenn bei der Testamentsaufnahme zulässigerweise ein vorher gefertigter Entwurf benutzt und dem Erblasser vorgelesen wird (RGZ 161, 378/380). Voraussetzung für die Gültigkeit der Testamentserrichtung ist dann aber, dass die Billigung des von der Urkundsperson vorgelesenen Testamentsentwurfs durch den Erblasser den Erfordernissen sowohl der mündlichen Erklärung des letzten Willens (§ 2232 Satz 1 BGB) wie der Vorlesung und Genehmigung der Niederschrift (§ 13 Abs. 1 Satz 1 BeurkG) genügt (RGZ a.a.O. S. 381). Für die rechtswirksame Errichtung eines öffentlichen Testaments durch mündliche Erklärung des letzten Willens genügt es in diesem Falle, dass die Urkundsperson den Testamentsentwurf – der auch nach Angaben dritter Personen gefertigt sein kann – vorliest und der Erblasser die Frage, ob das Verlesene seinem Willen entspreche, bejaht (BGHZ 37, 79/84 f.; BayObLGZ 1968, 268/272 f.; OGHZ 2, 45). Die Bejahung muss nach dem Wortlaut des Gesetzes mündlich ausgesprochen sein (vgl. dazu BVerfG Beschluss vom 19.1.1999 NJW 1999, 1853/1855), also etwa durch das Wort „ja“; auch ein schwer verständliches „ja“ genügt unter der Voraussetzung, dass es von den mitwirkenden Personen noch verstanden werden kann (BayObLGZ a.a.O.; RGZ 108, 397/401; OGHZ 2, 45/48; 3, 383/388). Zu den mitwirkenden Personen gehört im Falle der Zuziehung eines Schreibzeugen auch dieser (RGZ a.a.O.; OGHZ 2, 45/48).

b) Die über die Errichtung des Testaments aufgenommene notarielle Urkunde ist eine öffentliche Urkunde im Sinne von § 415 ZPO. In der Frage, ob der Tatbestand einer Testamentserrichtung durch mündliche Erklärung gemäß § 2232 Satz 1 BGB vorliegt, ist daher von der Beweiskraft der öffentlichen Urkunde gemäß § 415 Abs. 1 ZPO auszugehen (RGZ 85,

120/124; OLG Hamm OLGZ 1989, 20/23), und zwar nicht nur im Zivilprozess, sondern auch im Verfahren der freiwilligen Gerichtsbarkeit. Die Vorschriften über den Urkundenbeweis werden zwar in § 15 Abs. 1 FGG nicht genannt; gleichwohl ist § 415 ZPO mit den Einschränkungen, die sich aus den für das Verfahren der freiwilligen Gerichtsbarkeit geltenden Grundsätzen ergeben, heranzuziehen. Aus dem Grundsatz der Amtsermittlung (§ 12 FGG, § 2358 Abs. 1 BGB) folgt, dass das Gericht von sich aus alle Erkenntnisquellen auszuschöpfen hat, die geeignet sind, den Beweis dafür zu erbringen, dass der Vorgang nicht richtig beurkundet worden ist (vgl. § 415 Abs. 2 ZPO). Dieser Grundsatz schließt die formelle Beweislast (Beweisführungslast) für das Verfahren der freiwilligen Gerichtsbarkeit aus. Doch gilt auch für das Verfahren der freiwilligen Gerichtsbarkeit und insbesondere das Erbscheinsverfahren die Regel über die materielle Beweislast. Danach geht es zu Lasten desjenigen Beteiligten, der den durch die öffentliche Urkunde erbrachten Beweis in Frage stellt, wenn die von Amts wegen hierzu anzustellenden Ermittlungen zu keinem Erfolg führen (BayObLGZ 1968, 268/273 f.). Erforderlich ist der Nachweis der Unrichtigkeit; das bloße Erwecken von Zweifeln reicht nicht aus. Der Richter ist durch die Anordnung des vollen Beweises (§ 415 Abs. 1 ZPO) gehindert, vorhandenen Zweifeln an der formalen Richtigkeit des Urkundeninhalts Raum zu geben (MünchKomm/Schreiber ZPO Rdnr. 26; Stein/Jonas/Leipold ZPO 21. Aufl. Rdnr. 11 und 13 jeweils zu § 415). Die öffentliche Beurkundung besteht solange zu Recht, bis durch die etwa mögliche Aufklärung des Verlaufs der Verhandlung ihre Unrichtigkeit zur Gewissheit wird (RGZ 85, 120/125). Die gesetzliche Vermutung des § 415 Abs. 1 ZPO ist nicht widerlegt, solange nicht alle Möglichkeiten ausgeräumt sind, die irgendwie für die Richtigkeit des Inhalts der Urkunde sprechen (vgl. RGZ 131, 284/288 f.; BGHZ 16, 217/227).

c) Die Vorinstanzen haben die materiell-rechtlichen Anforderungen an das Vorliegen einer „mündlichen Erklärung“ im Sinne von § 2232 Satz 1 BGB zu hoch angesetzt. Sie haben der Aussage des Notars entnommen, „dass die Erblasserin nicht mit einem klar verständlichen ‚ja‘ geantwortet“ bzw. nicht die „geforderte klare mündliche Erklärung“, ein „klares ja“ von sich gegeben habe, und haben deswegen verneint, dass die „Mindestvoraussetzung für die mündliche Erklärung nach § 2232 Satz 1 BGB“ vorliege. Sie haben dabei verkannt, dass für die mündliche Erklärung (und zugleich die Genehmigung der Niederschrift) ein zwar schwer, den Beteiligten – dem Notar und der Schreibzeugin – aber noch verständliches „ja“ genügt (vgl. oben unter 2 a). Der abweichende materiell-rechtliche Ausgangspunkt der Vorinstanzen ist ersichtlich ausschlaggebend für ihre Wertung der Aussage des Notars gewesen, wonach die Erblasserin nach Verlesen des Testaments (und, so ist sinngemäß zu ergänzen, der Frage, ob dies ihrem Willen entspreche), einen „krächzenden Laut“ von sich gegeben habe, den der Notar als „ja empfunden“ bzw. „eher als ja verstanden“ hat, wobei dieses Verstehen auch auf seinen Erfahrungen aus dem ersten, wegen der Unfähigkeit der Erblasserin, selbst zu unterschreiben, gescheiterten Beurkundungsversuch vom 15.5.1996 beruhte. Beide Vorinstanzen haben diese Aussage so gewertet, dass sich aus ihr ergebe, dass es an der „geforderten klaren mündlichen Erklärung des Testators“ gefehlt habe. Zu fragen wäre aber gewesen, ob nicht eine zwar schwer, dem Notar aber auf Grund seiner Erfahrungen mit der Erblasserin aus dem ersten Beurkundungsversuch noch verständliche Bejahung vorlag.

d) Die Vorinstanzen haben ferner die gesetzliche Beweisregel des § 415 Abs. 1 ZPO nicht beachtet. Sie haben eine freie Be-

weiswürdigung des Ergebnisses der Vernehmung des Notars und der Schreibzeugin vorgenommen, ohne zu beachten, dass ihnen dies durch die gesetzliche Beweisregel des § 415 Abs. 1 ZPO verwehrt war (vgl. OLG Frankfurt NJW-RR 1990, 717; *Stein/Jonas/Leipold* § 415 Rdnr. 11).

In der Testamentsurkunde heißt es:

„Sie (die Erblasserin) erklärte ihren letzten Willen mündlich zur Niederschrift wie folgt: ...“

Die notarielle Niederschrift enthält damit eine Feststellung des Inhalts, dass die Erblasserin ihren letzten Willen gegenüber dem Notar mündlich erklärte – was nach obigen Ausführungen auch dadurch geschehen sein konnte, dass sie nach dem Verlesen des Testamentsentwurfs die Frage, ob er ihren Willen richtig wiedergebe, mit „ja“ beantwortete. Die Testamentsurkunde erbringt damit nach § 415 Abs. 1 ZPO vollen Beweis dafür, dass jedenfalls dieses Mindestfordernis eines dem Notar und der Schreibzeugin noch verständlichen „ja“ nach Verlesen des Testamentsentwurfs und der Frage nach seiner Richtigkeit gegeben war (vgl. OLG Frankfurt a.a.O.; OLG Hamm a.a.O.); jede andere – insbesondere die freie – Beweiswürdigung schließt § 415 Abs. 1 ZPO aus (OLG Frankfurt a.a.O.). Die Vorinstanzen hätten sich daher nur die Frage stellen dürfen, ob die Beweisaufnahme jede Möglichkeit der Richtigkeit der Urkunde ausgeräumt habe. Die freie Beweiswürdigung, die die Vorinstanzen vorgenommen haben, war dagegen rechtsfehlerhaft.

e) Die Entscheidungen der Vorinstanzen erweisen sich auch nicht als im Ergebnis richtig; denn die Frage, ob die Beweisaufnahme jede Möglichkeit der Richtigkeit der Testamentsurkunde ausgeräumt habe, ist klar zu verneinen. Die Aussage des Notars ist mit der beurkundeten Feststellung, dass die Erblasserin ihren letzten Willen mündlich erklärt habe, ohne weiteres zu vereinbaren, wenn die Anforderungen an das Vorliegen einer mündlichen Erklärung nicht zu hoch angesetzt werden. Die Aussage der Schreibzeugin widerlegt jedenfalls die beurkundete Feststellung nicht, da die Zeugin zwar keine eigene Erinnerung an eine derartige Äußerung der Erblasserin hatte, aber die Möglichkeit, dass sie sich so geäußert habe, offen ließ. Dass sie darauf nicht besonders achtete, ist erklärlich, weil ihr die juristische Bedeutung gerade dieser Äußerung nicht bekannt war und weil sie aus anderen Gründen – insbesondere, weil sie von der Erblasserin selbst gebeten worden war, für sie zu unterschreiben – von vornherein davon ausging, dass der vorgelegene Testamentsentwurf dem Willen der Erblasserin entsprach.

13. WEG § 16 Abs. 2, § 28; BGB §§ 1967, 1978, 1990, 1991; ZPO § 780 (*Wohngeldschulden als Nachlassverbindlichkeiten*)

- 1. Erhebt der Erbe eines Wohnungseigentümers die begründete Einrede der Unzulänglichkeit des Nachlasses, sind auch die Wohngeldschulden, die aus Eigentümerbeschlüssen nach dem Erbfall herrühren, Nachlassverbindlichkeiten, für die der Erbe nur beschränkt haftet.**
- 2. Für die Haftungsbeschränkung kommt es nicht entscheidend darauf an, wieviel Zeit seit dem Erbfall verflossen ist, ob sich der Erbe inzwischen als Eigentümer in das Grundbuch eintragen ließ und ob er die Wohnung behalten will.**

BayObLG, Beschluss vom 7.10.1999 – 2Z BR 73/99 –, mitgeteilt von *Johann Demharter*, Richter am BayObLG

14. GBO §§ 29, 35; FGG § 12; BGB §§ 2102 Abs. 1 (*Testamentsauslegung durch das Grundbuchamt*)

- 1. Ein gemäß § 35 Abs. 1 Satz 2 GBO zum Nachweis der Erbfolge vorgelegtes notarielles Testament hat das Grundbuchamt unter Beachtung der gesetzlichen Auslegungsregeln auch dann auszulegen, wenn hierbei rechtlich schwierige Fragen beurteilt werden. Einen Erbschein darf es in einem solchen Fall nur verlangen, wenn sich bei der Prüfung der Verfügung von Todes wegen hinsichtlich des behaupteten Erbrechts Zweifel tatsächlicher Art ergeben, die nur durch – allein dem Nachlassgericht, wegen der Beschränkung des § 29 Abs. 1 GBO jedoch nicht dem Grundbuchamt mögliche – Ermittlungen über den Willen des Erblassers oder über tatsächliche Verhältnisse geklärt werden können.**
- 2. Die Auslegungsregel des § 2102 Abs. 1 BGB ist auch auf den Fall anzuwenden, dass sich Eheleute in einem gemeinschaftlichen Testament gegenseitig als Vorerben und einen oder mehrere Dritte, etwa ihre Abkömmlinge, als Nacherben einsetzen, ohne ausdrücklich zu bestimmen, wer Erbe des zuletzt versterbenden Ehegatten sein soll.**

OLG Köln, Beschluss vom 5.11.1999 – 2 Wx 41/99 – mitgeteilt von *Lothar Jaeger*, Vors. Richter am OLG

Zum Sachverhalt:

Die Antragsteller sind die gemeinsamen Kinder der verstorbenen Eheleute J.-J. W. und M. E. W., geborene S.

Die Eheleute J.-J. und E. W. waren zu je $\frac{1}{2}$ -Anteil Eigentümer des im Grundbuch von L., Blatt... eingetragenen Grundstücks Am Sch. 36. Herr J.-J. W. war ferner Eigentümer des im Grundbuch von L., Blatt... verzeichneten Grundstücks W.er Straße 10.

Die Eheleute W. haben am 9.7.1955 ein gemeinschaftliches notarielles Testament – UR-Nr. 104/1955 des Notars N. aus W. – errichtet, durch das sie sich gegenseitig als unbeschränkte Vorerben und ihre beiden Kinder, die Antragsteller, zu Nacherben eingesetzt und bestimmt haben, dass die Nacherbfolge beim Tode des überlebenden Ehegatten oder, falls dieser wieder heiraten sollte, mit dieser Heirat eintreten solle. Nachdem Frau E. W. am 21.4.1994 verstorben war, ist Herr J.-J. W. als Alleineigentümer des im Grundbuch von L., Blatt... verzeichneten Grundstücks – mit einem Nacherbenvermerk zu Gunsten der Antragsteller – eingetragen worden. Herr J.-J. W. ist am 21.12.1997 verstorben. Unter Bezugnahme auf das nach seinem Tode am 3.2.1998 eröffnete notarielle Testament vom 9.7.1955 und die Niederschrift über die Eröffnung dieses Testaments haben die Antragsteller mit Schriftsatz ihres Verfahrensbevollmächtigten vom 31.5.1999 beantragt, sie anstelle des Verstorbenen in Erbengemeinschaft als Eigentümer der beiden Grundstücke im Grundbuch einzutragen.

Mit Zwischenverfügung vom 28.6.1999 hat die Rechtspflegerin diesen Antrag beanstandet und ausgeführt, eine Berichtigung des Grundbuchs komme derzeit nur hinsichtlich des (früheren) $\frac{1}{2}$ -Anteils von Frau E. W. an dem auf Blatt... verzeichneten Grundstück in Betracht, weil das Testament vom 9.7.1955 nur den Eintritt des Nacherbfalls regelt, nicht jedoch eine Erbeinsetzung nach dem zuletzt verstorbenen Ehepartner enthalte. Zugleich hat das Grundbuchamt den Antragstellern eine Frist zur Vorlage eines Erbscheins nach ihrem Vater gesetzt.

Die gegen diese Zwischenverfügung gerichtete Beschwerde der Antragsteller vom 6.7.1999 hat das Landgericht Köln zurückgewiesen. Gegen diesen Beschluss wenden sich die Antragsteller mit der weiteren Beschwerde. Diese hatte Erfolg.

Aus den Gründen:

Die Berichtigung des Grundbuchs dahin, dass die Antragsteller Eigentümer der beiden in Rede stehenden Grundstücke

sind, kann nicht von der Vorlage eines Erbscheins nach ihrem Vater abhängig gemacht werden. Nach § 35 Abs. 1 Satz 1 GBO ist der Nachweis der Erbfolge zwar grundsätzlich durch Vorlage eines Erbscheins zu führen. Beruht die Erbfolge indes auf einer Verfügung von Todes wegen, die in einer öffentlichen Urkunde – wie hier einem notariellen Testament – enthalten ist, so genügt gemäß § 35 Abs. 1 Satz 2 GBO die Vorlage dieser Urkunde und der Eröffnungsniederschrift. Die Auslegung der Verfügung von Todes wegen obliegt (auch) dem Grundbuchamt, und zwar auch dann, wenn rechtlich schwierige Fragen beurteilt werden müssen (vgl. BayObLGZ 1982, 449 [452]; BayObLGZ 1989, 8 [9 ff.]; BayObLG Rpfleger 1995, 249; *Bauer/von Oefele/Schaub*, GBO, 1999, § 35, Rdnr. 125; *Demharter*, GBO, 22. Aufl. 1997, § 35, Rdnr. 42; *Herrmann* in *Kuntze/Eickmann/Herrmann* u.a., GBO, 5. Aufl. 1999, § 35, Rdnr. 73; *Meikel/Roth*, GBO, 8. Aufl. 1998, § 35, Rdnr. 111). Dabei hat das Grundbuchamt auch die gesetzlichen Auslegungsregeln zu beachten (vgl. OLG Stuttgart, Rpfleger 1992, 154). Einen Erbschein darf es nur dann verlangen, wenn sich bei der Prüfung der Verfügung hinsichtlich des behaupteten Erbrechts Zweifel tatsächlicher Art ergeben, die nur durch weitere – nur dem Nachlassgericht (§§ 12 FGG, 2358 Abs. 1 BGB), wegen der Beschränkung des § 29 Abs. 1 GBO aber nicht dem Grundbuchamt mögliche – Ermittlungen über den Willen des Erblassers oder über die tatsächlichen Verhältnisse geklärt werden können (vgl. BayObLGZ 1974, 1 [6]; BayObLG Rpfleger 1995, 249; Senat, MittRhNotK 1988, 44; OLG Hamm, NJW 1969, 798; f; OLG Stuttgart, Rpfleger 1992, 154; *Bauer/von Oefele/Schaub*, a.a.O., § 35, Rdnr. 126; *Demharter*, a.a.O., § 35, Rdnr. 39; *Herrmann*, a.a.O., § 35, Rdnr. 74; *Meikel/Roth*, a.a.O.).

Derartige weitere Ermittlungen sind im vorliegenden Fall nicht erforderlich. Ergänzende, über den Inhalt der Testamentsurkunde hinausgehende tatsächliche Feststellungen über den Willen der Erblasser, die das Nachlassgericht im Erbscheinsverfahren bei der dort gebotenen Ermittlung von Amts wegen (§§ 12 FGG, 2358 Abs. 1 BGB) treffen könnte, die dem Grundbuchamt indes im Hinblick auf die Regelung des § 29 Abs. 1 GBO verwehrt sind, kommen vorliegend ersichtlich nicht in Betracht. Die Testierenden können darüber, was sie gewollt haben, nicht mehr gehört werden, und es ist auch nicht anzunehmen, dass der beurkundende Notar, falls er noch vernommen werden könnte, konkrete Angaben zu einer vor mehr als 40 Jahren vorgenommenen Beurkundung machen könnte (vgl. OLG Stuttgart, Rpfleger 1992, 154). Anzuwenden ist daher hier die Auslegungsregel des § 2102 Abs. 1 BGB, nach der die Einsetzung als Nacherbe im Zweifel auch die Einsetzung als Ersatzerbe enthält. Da dies nur „im Zweifel“ gilt, findet die Bestimmung zwar dann keine Anwendung, wenn sich der Wille des oder der Testierenden durch Auslegung ermitteln lässt (vgl. BayObLG FamRZ 1992, 476 [477]; KG NJW-RR 1987, 451). Dies ist hier indes nicht der Fall.

Entgegen der Auffassung des Landgerichts ist § 2102 Abs. 1 BGB auch auf den hier gegebenen Fall anzuwenden, dass sich Eheleute in einem gemeinschaftlichen Testament gegenseitig als (befreite) Vorerben und einen oder mehrere Dritte, etwa ihre Abkömmlinge, als Nacherben einsetzen, ohne ausdrücklich zu bestimmen, wer Erbe des zuletzt versterbenden Ehepartners sein soll (vgl. BGH FamRZ 1987, 475 [476]; KG NJW-RR 1987, 451 [452]; LG Berlin, FamRZ 1976, 293 [294 f.]; *Erman/M. Schmidt*, BGB, 8. Aufl. 1993, § 2102, Rdnr. 3; *Grunsky* in Münchener Kommentar zum BGB, 3. Aufl. 1997, § 2102, Rdnr. 3 am Ende; *Nehlsen-von Stryck*, DNotZ 1988, 147 [14-9 ff.]; *Palandt/Edenhofer*, BGB, 58. Aufl. 1999, § 2102,

Rdnr. 3; *Staudinger/Behrens/Avenarius*, BGB, 13. Bearb. 1996, § 2102, Rdnr. 3). Der früher teilweise in der Rechtsprechung (vgl. OLG Karlsruhe, FamRZ 1970, 255 ff.; OLG München, HRR 1937, Nr. 1094) vertretenen Gegenauffassung vermag der Senat nicht beizupflichten. Sie ist damit begründet worden, dass mit dem Tode des zuerst verstorbenen Ehepartners die Bedingung, unter der die Abkömmlinge zu Nacherben des anderen Ehegatten berufen worden seien, ausgefallen sei (vgl. OLG München, a.a.O.; so auch *Staudinger/Seybold*, BGB, 11. Aufl. 1954, § 2102, Anm. 4). Diese Erwägung ist indes nicht richtig. Sie übersieht, dass die Einsetzung zum Nacherben stets an die Bedingung geknüpft ist, dass der als Vorerbe Bedachte den Erblasser überlebt (vgl. *Erman/M. Schmidt*, a.a.O.). Die Vorschrift des § 2102 Abs. 1 BGB will indes gerade in den Fällen, in denen die Einsetzung eines Nacherben wegen vorherigen Wegfalls des Vorerben nicht zum Tragen kommt, die Wirkung der Verfügung von Todes wegen dadurch erhalten, dass nach der gesetzlichen Auslegungsregel der Nacherbe für den Fall des Vorversterbens des Vorerben ersatzweise als Vollerbe berufen ist (vgl. KG NJW-RR 1987, 451 [452]; *Nehlsen-von Stryck*, DNotZ 1988, 147 [149]). Dies gilt auch und gerade bei der hier gegebenen Sachlage, so dass sich aus dem notariellen Testament in Verbindung mit der Niederschrift über seine Eröffnung und der gesetzlichen Auslegungsregel des § 2102 Abs. 1 BGB ergibt, dass die Antragsteller Erben ihres Vaters geworden sind. Dies genügt den Anforderungen des § 35 Abs. 1 GBO, so dass die Vorlage eines Erbscheins hier nicht verlangt werden kann.

Dass der Senat mit der vorliegenden Entscheidung von der Rechtsauffassung abweicht, die unter anderem den oben angeführten Entscheidungen des OLG Karlsruhe (FamRZ 1970, 255 ff.) und des OLG München (HRR 1937, Nr. 1094) zugrunde liegt, gibt keinen Anlass, die Sache nach § 79 Abs. 2 GBO dem Bundesgerichtshof zur Entscheidung vorzulegen, weil der Bundesgerichtshof über die Frage der Anwendbarkeit des § 2102 Abs. 1 BGB inzwischen – in dem oben zitierten Urteil vom 28.1.1987 (FamRZ 1987, 475 f.), wenn auch ohne nähere Begründung – entschieden hat und der Senat dieser Entscheidung des Bundesgerichtshofs folgt. In einem derartigen Fall kommt eine Vorlage an den Bundesgerichtshof nicht in Betracht (vgl. BayObLG NJW-RR 1986, 1480 [1481]; OLG Hamm, NJW-RR 1993, 838 [840]; *Demharter*, a.a.O., § 79, Rdnr. 12; *Kahl* in *Keidel/Winkler*, a.a.O., § 28, Rdnr. 17 m.w.N. in Fn. 66).

15. BGB § 2353; FGG § 27 (*Rücknahme des Erbscheinsantrages*)

Ein Erbscheinsantrag kann bis zum Abschluss des Erbscheinsverfahrens jederzeit auch durch eine Erklärung gegenüber dem Beschwerdegericht zurückgenommen werden. Die Rücknahme des Erbscheinsantrages kann weder widerrufen noch wegen Willensmängel angefochten werden. Das Vorliegen der Verfahrensvoraussetzungen für die Erteilung eines Erbscheins ist auch durch das Rechtsbeschwerdegericht eigenständig zu prüfen.

OLG Köln, Beschluss vom 16.12.1999 – 2 Wx 35/99 –, mitgeteilt von *Lothar Jaeger*, Vors. Richter am OLG

16. BGB §§ 2232, 2233; BeurkG §§ 22, 24 (*Testamentserrichtung durch schreib- und sprechunfähige Person*)

Zur formwirksamen Errichtung eines Testaments durch eine schreib- und sprechunfähige Person ist die Beiziehung sowohl eines Zeugen oder zweiten Notars als auch einer weiteren Person als Vertrauensperson des Erblassers erforderlich. Dies gilt auch für eine vor dem Beschluss des BVerfG vom 19.1.1999 (MittBayNot 1999, 185) errichtete Verfügung von Todes wegen.

(*Leitsatz der Schriftleitung*)

LG Paderborn, Beschluss vom 15.11.1999 – 5 T 177/99 –

Zum Sachverhalt:

Der am 20.12.1996 verstorbene Erblasser war mit Frau S. verheiratet. Aus der Ehe sind die Beteiligten zu 1.) bis 3.) als Kinder hervorgegangen. In dem zugrunde liegenden Erbscheinsverfahren streiten die Beteiligten zu 1.) und 2.) darum, ob der Beteiligte zu 1.) auf Grund eines notariellen Testaments vom 4.12.1996 (UR-Nr. 829/96 des Notars A.) den Erblasser allein beerbt hat oder ob gesetzliche Erbfolge eingetreten ist, weil der Erblasser bei der Errichtung dieses Testaments testierunfähig war.

Bereits im Jahre 1989 hatte der Erblasser zusammen mit seiner Ehefrau am 5.4.1989 vor dem Notar (UR-Nr. 115/89) ein gemeinschaftliches Testament errichtet, in dem sich beide wechselseitig zum Erben einsetzten und das in amtliche Verwahrung genommen wurde. Unter dem 13.2.1995 errichtete der Erblasser diesbezüglich ein Widerrufstestament, welches seiner Ehefrau am 20.3.1995 durch den Gerichtsvollzieher zugestellt wurde. Auch Frau S. errichtete in der Folgezeit unter dem 19.4.1996 ein Widerrufstestament, welches dem Erblasser am 25.4.1996 per Gerichtsvollzieher zugestellt wurde. Zu diesem Zeitpunkt war zudem unter dem Aktenzeichen 2 F 249/96 bereits bei dem Amtsgericht – Familiengericht – B. ein Scheidungsverfahren zwischen dem Erblasser und seiner Ehefrau anhängig.

Am 8.11.1996 erlitt der Erblasser vor seinem Haus einen Sturz, bei dem er sich nicht unerhebliche Schädelverletzungen zuzog. Nach einer medizinischen Erstversorgung wurde er auf die Intensivstation verlegt, wo er zunächst im Koma lag und künstlich beatmet wurde. Am 4.12.1996 errichtete er in seinem Krankenzimmer vor dem Notar A. sowie dem von diesem als Zeugen hinzugezogenen behandelnden Stationsarzt Dr. G. ein notarielles Testament, nach dessen Inhalt der Beteiligte zu 1.) sein Alleinerbe werden soll. Am 6.12.1996 wurde der Erblasser dann in das S.-Hospital zurückverlegt, wo er am 20.12.1996 schließlich an Herz-Kreislauf-Versagen verstarb.

Unter dem 2.1.1997 beantragte Frau S. beim Amtsgericht W. die Erteilung eines Erbscheines, wonach sie zu $\frac{1}{2}$ -Anteil und die Beteiligten zu 1.) bis 3.) zu je $\frac{1}{6}$ -Anteil gesetzliche Erben des Erblassers geworden seien. Dieser Antrag wurde vom Amtsgericht W. mit Beschluss vom 20.3.1997, der unangefochten blieb, als unbegründet zurückgewiesen. Noch zuvor, am 15.1.1997 hatte auch der Beteiligte zu 1.) gegenüber dem Amtsgericht W. die Erteilung eines Erbscheines beantragt, wonach er auf Grund des notariellen Testaments vom 4.12.1996 Alleinerbe des Erblassers geworden sei. Diesem Antrag sind die Beteiligten zu 2.) sowie Frau S. mit der Behauptung entgegengetreten, dass der Erblasser bei der Errichtung des Testaments vom 4.12.1996 nicht mehr testierfähig gewesen sei. Mit Beschluss vom 9.5.1997 hat das Amtsgericht W. angekündigt, einen Erbschein des Inhalts zu erteilen, dass der Erblasser von dem Beteiligten zu 1.) als Alleinerbe beerbt worden sei. Dieser Beschluss wurde auf die fristgerecht erhobene Beschwerde der Beteiligten zu 2.) mit Beschluss vom 15.8.1997 von der Kammer aufgehoben. Die gegen diese Entscheidung vom Beteiligten zu 1.) eingelegte weitere Beschwerde blieb ohne Erfolg und wurde mit Beschluss des Oberlandesgerichts Hamm vom 30.7.1998 zurückgewiesen. Das Amtsgericht W. hat daraufhin am 26.10.1998 die Beteiligten zu 1.) bis 3.) sowie Frau S. persönlich angehört und Beweis erhoben durch uneidliche Vernehmung verschiedener Zeugen. Ferner hat das Amtsgericht ein fachärztliches Gutachten eingeholt zu der Frage, ob der Erblasser zum Zeitpunkt der Errichtung des Testaments vom 4.12.1996 nicht testierfähig gewesen ist. Mit anschließendem Beschluss vom 1.6.1999 hat das Amtsgericht

angekündigt, folgenden Erbschein zu erlassen, wenn nicht einer der Beteiligten innerhalb von zwei Wochen ab Zustellung des Beschlusses Beschwerde einlege:

Erbschein

Der am 11.12.1935 in W. geborene, zuletzt in W. wohnhaft gewesene Johannes S. ist am 20.12.1996 in Bad D. verstorben und beerbt worden von Mario S., geboren am 30.4.1968, wohnhaft in W., als Alleinerbe.

Auf die nähere Begründung des Beschlusses wird Bezug genommen.

Gegen diese Entscheidung wendet sich die Beteiligte zu 2.) mit ihrer Beschwerde vom 8.6.1999, der der Beteiligte zu 1.) entgegentritt. Auf das wechselseitige Beschwerdevorbringen wird verwiesen.

Aus den Gründen:

(...)

Die Beschwerde der Beteiligten zu 2.) gegen den Vorbescheid des Amtsgerichts W. ist gemäß §§ 19, 20 FGG zulässig. Sie hat auch in der Sache Erfolg.

Zwar ist unbedenklich, dass das Amtsgericht W. erneut zunächst einen Vorbescheid erlassen hat. Vorbescheide dieser Art sind nach allgemeiner Ansicht zulässig, wenn die Vorklärung einer zweifelhaften Sach- und Rechtslage geboten erscheint, um mit Rücksicht auf die Vermutungsfolge gemäß §§ 2365, 2366 BGB die Erteilung eines später möglicherweise als unrichtig wieder einzuziehenden Erbscheins zu vermeiden (BGHZ 20, 155; OLG Hamm, Rpfleger 1981, 402). Eine solche Situation lag auch hier weiterhin vor.

Der Vorbescheid ist jedoch aufzuheben, weil der mit ihm angekündigte Erbschein fehlerhaft wäre. Der Beteiligte zu 1.) ist nicht der alleinige Erbe des Erblassers geworden. Vielmehr greift vorliegend die gesetzliche Erbfolge ein. Denn das notarielle Testament des Erblassers vom 4.12.1996 ist formunwirksam.

Diese Formunwirksamkeit ergibt sich zwar nicht bereits daraus, dass bei der Errichtung des Testaments vom 4.12.1997 nicht die Formvorschrift des § 2232 BGB eingehalten worden ist, wonach ein öffentliches Testament nur dergestalt zur Niederschrift eines Notars errichtet werden kann, dass der Erblasser dem Notar seinen letzten Willen entweder mündlich erklärt oder ihm eine Schrift mit der Erklärung übergibt. Diese Form ist deshalb nicht eingehalten worden, weil nach den übereinstimmenden Aussagen der Zeugen das Testament dergestalt errichtet worden ist, dass der Notar dem Erblasser, der zu diesem Zeitpunkt weder sprechen noch schreiben konnte, danach befragt hat, ob er ein Testament errichten will und welche Person er als Erben einsetzen will, und der Erblasser auf diese Fragen mit Kopfschütteln bzw. Kopfnicken reagiert hat.

Auch wenn diese Art der Willenskundgabe keine Erklärung i.S.d. § 2232 BGB beinhaltet, so folgt allein hieraus aber – wie das Amtsgericht im Ergebnis völlig zutreffend erkannt hat – die Formunwirksamkeit des Testaments noch nicht. Denn in seiner Entscheidung vom 19.1.1999 (abgedruckt in FamRZ 1999, 985 ff. [= MittBayNot 1999, 185]) hat das Bundesverfassungsgericht die der amtsgerichtlichen Entscheidung zugrunde liegende Auffassung bestätigt und festgestellt, dass die Formvorschrift der §§ 2232, 2233 BGB, die einen generellen Ausschluss schreib- und sprechunfähiger Personen von der Testierfähigkeit beinhaltet, wegen Verstoßes gegen die Erbrechtsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG, den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG und das Benachteiligungsverbot für Behinderte in Art. 3 Abs. 3 Satz 2 GG verfassungsg-

widrig ist und bis zu einer Neuregelung durch den Gesetzgeber auf letztwillige Verfügungen schreib- und sprechunfähiger Personen, die geistig und körperlich zu einer Testamenterrichtung in der Lage seien, fortan nicht mehr angewendet werden dürfen, soweit sie diese Personen von jeder Testierung ausschließen. Darüber hinaus hat das Bundesverfassungsgericht aber zugleich ausgeführt, dass schreib- und sprechunfähige Personen bis zu einer gesetzlichen Neuregelung künftig mit notarieller Hilfe letztwillige Verfügungen in der Weise errichten können, wie es bei rechtsgeschäftlichen Erklärungen unter Lebenden nach den Vorschriften des Zweiten Abschnitts des Beurkundungsgesetzes, insbesondere in den §§ 22 bis 26, 27 bis 29, 34 und 35 BeurkG geregelt ist. Ferner hat es ausgeführt, dass es für bereits in der Vergangenheit errichtete letztwillige Verfügungen sprech- und schreibunfähiger Personen Aufgabe der Rechtsprechung ist, die durch die Unvereinbarkeitserklärung entstandene Regelungslücke zu schließen und Maßstäbe für die Beurteilung der Wirksamkeit derartiger letztwilliger Verfügungen zu entwickeln. Dabei müssten jedenfalls solche letztwilligen Verfügungen als rechtswirksam anerkannt werden, die von schreibunfähigen Stummen in Ermangelung anderer Regelungen entsprechend den Anforderungen der §§ 22 bis 26 BeurkG errichtet worden seien (BVerfG, a.a.O., S. 989).

Auch unter Zugrundelegung dieser vom Bundesverfassungsgericht aufgezeigten Beurteilungsmaßstäbe ist das vom Erblasser unter dem 4.12.1996 errichtete notarielle Testament als formunwirksam anzusehen, weil es nach § 24 Abs. 1 und 3 BeurkG der weiteren Hinzuziehung einer Vertrauensperson des Erblassers bedürft hätte. Die Vorschrift des § 22 Abs. 1 BeurkG setzt bereits für den Fall der Beurkundung der Erklärung einer sprechunfähigen Person die Hinzuziehung eines Zeugen oder eines zweiten Notars voraus, es sei denn, dass alle Beteiligten übereinstimmend darauf verzichten. Ist mit der sprechunfähigen Person darüber hinaus auch eine schriftliche Verständigung nicht möglich, so fordert § 24 Abs. 1 BeurkG für die Formwirksamkeit des Beurkundungsaktes ferner die Hinzuziehung einer Vertrauensperson, die sich mit dem behinderten Beteiligten zu verständigen vermag. Dabei folgt aus § 24 Abs. 3 BeurkG, wonach das Erfordernis, nach § 22 BeurkG einen Zeugen oder zweiten Notar zuzuziehen, hiervon unberührt bleibt, dass es sich bei dieser Vertrauensperson um eine von dem beurkundenden Notar und dem nach § 22 BeurkG hinzuzuziehenden Zeugen oder zweiten Notar personenverschiedene, weitere Person handeln muss (so auch: *Keidel/Kuntze/Winkler*, FGG, Teil B, 13. Aufl. 1997, § 24 BeurkG Rdnr. 12).

An der Hinzuziehung einer solchen Vertrauensperson fehlt es vorliegend. Der der Testamenterrichtung allein hinzugezogene behandelnde Arzt wurde ausweislich des Wortlauts des Testaments vom beurkundenden Notar wegen der Schreibbehinderung des Erblassers als Schreibzeuge im Sinne des § 25 BeurkG hinzugezogen. Selbst wenn man ihn mit Rücksicht auf letzten Absatz des Testaments, in dem er vom Notar als Verhandlungszeuge bezeichnet wurde, nicht als bloßen Schreibzeugen ansehen wollte, könnte er allein als Zeuge i.S.d. § 22 Abs. 1 BeurkG angesehen werden, nicht aber als Vertrauensperson i.S.d. § 24 Abs. 1 BeurkG. Auch wenn sich der Erblasser ausweislich des Wortlauts des Testaments ausdrücklich mit der Hinzuziehung des Zeugen einverstanden erklärt hat, ist vorliegend die Hinzuziehung einer dritten Person nach § 22 Abs. 1 BeurkG nicht entbehrlich gewesen. Gemäß 24 Abs. 1 und 3 BeurkG hätte es damit für die Beurkundung noch der Hinzuziehung einer dritten Vertrauensperson neben den beteiligten Zeugen bedurft.

Zwar heißt es in der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, dass „jedenfalls“ solche letztwilligen Verfügungen als rechtswirksam angesehen müssen, die von schreibunfähigen Stummen in Ermangelung anderer Regelungen entsprechend den Anforderungen der §§ 22 bis 26 BeurkG errichtet wurden. Diese Formulierung kann aber nicht dahin aufgefasst werden, dass auch letztwillige Verfügungen schreibunfähiger Stummer, die noch nicht einmal diesen Anforderungen genügen, im Einzelfall wirksam sein können. Denn im Hinblick auf den Sinn und Zweck dieser Formschriften, nämlich im Interesse des Behinderten und der Rechtssicherheit die Richtigkeit des Beurkundungsaktes sicherzustellen, ist kein sachlicher Grund ersichtlich, der es rechtfertigen könnte, allein deshalb unterschiedliche Anforderungen an der Formwirksamkeit der Beurkundung von letztwilligen Verfügungen zu stellen, weil diese vor oder nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts errichtet worden sind. Zudem kommt der in § 24 Abs. 1 BeurkG vorgeschriebenen Hinzuziehung der weiteren Vertrauensperson eine so wesentliche Bedeutung für den Beurkundungsakt zu, dass auf dieses Erfordernis jedenfalls nicht verzichtet werden kann. Denn gerade mit der Hinzuziehung der Vertrauensperson, bei der es sich neben einem Taubstummendolmetscher insbesondere um nahe, mit den Vorstellungen des Erblassers vertraute Angehörige oder Bekannte handeln wird, soll noch einmal besonders sichergestellt werden, dass der Wille des Behinderten von dem beurkundenden Notar zuverlässig und richtig ermittelt und in der Urkunde festgehalten wird. Diese Funktion erfüllt der vom Notar zugezogene Stationsarzt nicht.

Nach alledem ist das Testament des Erblassers vom 4.12.1996 wegen Formverstößes unwirksam, so dass ungeachtet der Frage, ob der Erblasser zu diesem Zeitpunkt infolge der von ihm erlittenen Verletzungen bereits testierunfähig gewesen ist, der Vorbescheid des Amtsgerichts vom 1.6.1999 schon aus diesem Grunde aufzuheben ist.

Handels- und Gesellschaftsrecht, Registerrecht

17. HGB § 162 Abs. 1; BGB § 181 (*Eintragung der Gestattung zum Selbstkontrahieren bei GmbH & Co. KG*)

Ist es dem Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG gestattet, Rechtsgeschäfte mit sich im eigenen Namen und der KG vorzunehmen, kann diese Befreiung von dem Verbot des Selbstkontrahierens im Handelsregister der KG eingetragen werden.

BayObLG, Beschluss vom 23.2.2000 – 3Z BR 37/00 –, mitgeteilt von *Johann Demharter*, Richter am BayObLG

Zum Sachverhalt:

Die Gesellschaft beantragte am 28.10.1999, im Handelsregister einzutragen, dass der jeweilige Geschäftsführer ihrer Komplementär-Gesellschaft im Verhältnis zu ihr, der Kommanditgesellschaft, von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit ist.

Das Registergericht lehnte den Antrag am 5.11.1999 ab. Die Beschwerde der Gesellschaft hiergegen wies das Landgericht mit Beschluss vom 9.12.1999 zurück. Dagegen wendet sich die weitere Beschwerde der Gesellschaft mit Erfolg.

Aus den Gründen:

1. Das Landgericht hat ausgeführt, die Befreiung des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH von der Vorschrift

des § 181 BGB sei im Handelsregister der Kommanditgesellschaft nicht eintragungsfähig. Es handle sich nämlich um eine Tatsache, die nicht die Vertretungsbefugnis der Komplementär-GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin der GmbH & Co. KG betreffe, sondern die Vertretungsbefugnis des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH selbst. Zwar könne im Gesellschaftsvertrag der Kommanditgesellschaft festgelegt werden, dass der persönlich haftende Gesellschafter vom Verbot des § 181 BGB befreit ist. Eine Einflussmöglichkeit, von welchen gesetzlichen Beschränkungen die Organe der Komplementär-GmbH befreit sind, stehe jedoch allein der persönlich haftenden Gesellschafterin zu. Es bestehe auch kein Bedürfnis für die begehrte Eintragung, da der Rechtsverkehr die Vertretungsverhältnisse bei der Komplementär-GmbH ohne weiteres deren Handelsregister entnehmen könne.

2. Diese Ausführungen halten der rechtlichen Nachprüfung (§ 27 FGG, § 550 ZPO) nicht stand.

Ist es dem Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG gestattet, Rechtsgeschäfte mit sich im eigenen Namen und der Kommanditgesellschaft vorzunehmen, kann diese Befreiung von dem Verbot des Selbstkontrahierens im Handelsregister der Kommanditgesellschaft eingetragen werden (BayObLGZ 1999 Nr. 74 = GmbHR 2000, 91 [= Mitt-BayNot 2000, 53]). In diesem vor der Beschwerdeentscheidung noch nicht veröffentlichten Beschluss wurde u. a. darauf abgestellt, dass die Erwägungen, die zu der Eintragungsfähigkeit der Befreiung vom Verbot des Selbstkontrahierens des Geschäftsführers einer GmbH oder der persönlich haftenden Gesellschafter einer OHG oder KG führen, auch dazu zwingen, die Eintragungsfähigkeit der Befreiung von § 181 BGB im vorliegenden Fall zu bejahen.

Soweit das Beschwerdegericht meint, dass allein die Komplementär-GmbH ihren Geschäftsführer von gesetzlichen Beschränkungen in der geschilderten Art befreien könne, trifft dies nicht zu. Vielmehr kann nur die Kommanditgesellschaft es dem Geschäftsführer der Komplementär-GmbH gestatten, mit ihr durch In-sich-Geschäft einen Vertrag abzuschließen (BGH NJW 1972, 623).

Das Beschwerdegericht verneint auch zu Unrecht ein Bedürfnis für die begehrte Eintragung. Es ist zwar der Ausgangspunkt richtig, dass in das Handelsregister über die kraft Gesetzes anmeldepflichtigen Tatsachen hinaus nur solche einzutragen sind, für deren Eintragung ein erhebliches Bedürfnis des Rechtsverkehrs besteht. Dabei ist mit Rücksicht auf die strenge Formulierung des Registerrechts mit gesetzlich nicht vorgesehenen Eintragungen Zurückhaltung geboten; insbesondere darf dadurch das Handelsregister nicht unübersichtlich werden oder zu Missverständnissen Anlass geben (vgl. BGH FGPrax 1998, 68). Auch diese Maßstäbe schließen jedoch die Eintragungsfähigkeit hier nicht aus. Ein Legitimationsbedürfnis besteht für den Vertreter der Gesellschaft insbesondere im Hinblick auf § 29 GBO im Grundbuchverkehr (vgl. BayObLGZ a.a.O.). Zu Unklarheiten, insbesondere zu Divergenzen zwischen dem Handelsregister der Kommanditgesellschaft und der Komplementär-GmbH, kann es zumindest in Fällen der vorliegenden Art nicht kommen, in denen der „jeweilige Geschäftsführer“ der Komplementär-GmbH im Verhältnis zur Kommanditgesellschaft von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit ist.

18. GmbHG § 39 Abs. 1; HGB § 12 (*Anmeldung durch GmbH-Geschäftsführer vor seiner Bestellung*)

Die von einem Geschäftsführer unterzeichnete Anmeldung seiner Eintragung im Handelsregister ist mangels Vertretungsbefugnis unwirksam, wenn der Bestellungsbeschluss erst zu einem späteren Zeitpunkt gefasst worden ist. Auf den Zeitpunkt der Einreichung beim Handelsregister kommt es in diesem Fall nicht an.

(*Leitsatz der Schriftleitung*)

OLG Düsseldorf, Beschluss vom 15.12.1999 – 3 Wx 354/99 –

Zum Sachverhalt:

Im Handelsregister von N. ist unter HRB 9548 die Beteiligte zu 1 und als ihr Geschäftsführer der Beteiligte zu 3 eingetragen.

Unter dem 3.3.1999 reichte der Notar Dr. S. eine von ihm am 25.9.1998 zu UR.Nr. 1644/1998 S beglaubigte Handelsregisteranmeldung des Beteiligten zu 2 vom selben Tage ein.

Hierin heißt es u. a.:

„Ich, der Unterzeichnete H. J. R., Kaufmann, geboren am 26.5.1947, wohnhaft in D., überreiche Protokoll über die Niederschrift der Gesellschafterversammlung vom 2.2.1999 und melde zur Eintragung in das Handelsregister an:

Ich bin zum weiteren Geschäftsführer der Gesellschaft bestellt...“.

und weiter:

„Der beglaubigende Notar wird bevollmächtigt, alles zu erklären und zu veranlassen, damit die Eintragung der eingetretenen Veränderungen im Handelsregister erfolgen kann.

Er wird insbesondere ermächtigt, die vorstehende Anmeldung zu ergänzen, zu berichtigen oder registerrechtlichen Erfordernissen anzupassen.“

Darüber hinaus legte der Notar das Protokoll der Gesellschafterversammlung vom 2. 2.1999 – deren Datum hatte der Notar nachträglich handschriftlich in die Anmeldung vom 25.9.1998 eingefügt – vor, aus dem sich die angemeldete Bestellung sowie die Abberufung des Beteiligten zu 3 als Geschäftsführer ergibt und beantragte „die Durchführung der in der Anmeldung enthaltenen Erklärungen“.

Das Grundbuchamt (*sic!*) hat den Notar unter dem 9.3.1999 darauf hingewiesen, dass der Antrag vom 3.3.1999 nicht vollzogen werden könne, weil die Anmeldung vom 25.9.1998 einen – bezogen auf diesen Zeitpunkt – noch nicht geschehenen, vielmehr in der Zukunft liegenden Tatbestand, nämlich den Gesellschafterbeschluss vom 2.2.1999, anzeige.

Überdies sei die ebenfalls beschlossene Abberufung des Beteiligten zu 3 in öffentlich beglaubigter Form zum Handelsregister einzureichen.

Mit Schreiben vom 23.3.1999 teilte der Notar mit, dass es seiner Auffassung nach für die Anmeldung einer eingetretenen Veränderung nicht auf das Datum der Unterzeichnung der Handelsregisteranmeldung bzw. der Beglaubigung der Unterschrift, sondern auf den Zeitpunkt der Abgabe der Anmeldung zum Handelsregister ankomme. Sein Antrag vom 3.3.1999 datiere nach der Beschlussfassung vom 2.2.1999. Mithin werde nicht eine künftige, sondern eine zum Zeitpunkt der Antragstellung bereits beschlossene Tatsache angemeldet. Ferner meldete der Notar unter dem 23.3.1999 („In Ausübung der mir in der Handelsregisteranmeldung UR.Nr. 1644/98 erteilten Vollmacht, die Anmeldung zu ergänzen,...“) zur Eintragung in das Handelsregister ergänzend an:

„Herr Ö.-K. V. ist nicht mehr Geschäftsführer der Gesellschaft.“

Das Amtsgericht – Rechtspfleger – hat mit Beschluss vom 10.5.1999 die notariellen Anträge vom 3.3.1999 auf Eintragung des Beteiligten zu 2 als Geschäftsführer der Beteiligten zu 1 und vom 23.3.1999 auf Löschung des Beteiligten zu 3 als Geschäftsführer abgelehnt, weil in der Registeranmeldung, die die Eintragungsgrundlage darstelle, die einzutragenden Tatsachen glaubhaft darzulegen seien. Hieran fehle es

aber, da am Tage der Ausstellung der Urkunde die Erklärung der Anmeldung unter der Bedingung erfolge, dass demnächst eine Gesellschafterversammlung stattfinde, die die angemeldete Tatsache (Geschäftsführerbestellung des Beteiligten zu 2 erst noch schaffen solle. Auf die Antragstellung in seiner Schrift vom 3.3.1999 komme es nicht an, weil der Notar dort lediglich um „die Durchführung der in der Anmeldung enthaltenen Erklärungen“ bittet und damit keinen Eintragungsantrag im engeren Sinne stelle. Die notarielle Anmeldung vom 23.3.1999 stütze sich auf die am 25.9.1998 in der Urkunde 1644/1998 S erteilte Vollmacht des Beteiligten zu 2, der zum Zeitpunkt der Vollmachterteilung noch gar nicht zum Geschäftsführer bestellt gewesen sei. Die Vollmacht sei aber erteilt, „damit die Eintragung der eingetretenen Veränderungen im Handelsregister erfolgen kann“, stelle also ebenfalls auf den Zeitpunkt der Erklärung ab und könne die in der Zukunft liegende Abberufung der Beteiligten zu 3 als Geschäftsführer nicht erfassen. Die hiergegen eingelegten Rechtsmittel hatten keinen Erfolg.

Aus den Gründen:

(...)

1.

Zu unterscheiden ist zwischen der Abgabe der Anmeldung und der Einreichung der ordnungsgemäß und in der erforderlichen Form abgegebenen Anmeldungserklärung beim Registergericht. Der Zugang (die Einreichung) beim Handelsregister kann durch Vertreter, Boten, auch per Post bewirkt werden, namentlich auch durch den die Anmeldeerklärung beurkundenden oder beglaubigenden Notar (§ 53 BeurkG). Ist die zu einer Eintragung erforderliche Erklärung von einem Notar beurkundet oder beglaubigt, so gilt dieser nach § 129 Satz 1 FGG als ermächtigt, im Namen des zur Anmeldung Verpflichteten (also nicht im eigenen Namen) die Eintragung zu beantragen. Wenn bereits eine formgültige Anmeldung, das ist der öffentlich beglaubigte Antrag auf Eintragung, vorliegt, so bedarf es nur noch der Einreichung bei Gericht (MK-HGB/Bokelmann 1996 § 12 Rdnr. 22 ff.).

Danach haben die Vorinstanzen die vom Notar unter dem 3. und 23.3.1999 eingereichten Anträge auf Eintragung zu Recht beanstandet.

2.

a) Dass in der Urkunde vom 25.9.1998 eine un schlüssige, nicht eintragungsfähige Tatsache, nämlich die aus damaliger Sicht in der Zukunft liegende Bestellung des Beteiligten zu 2 zum neuen Geschäftsführer der Beteiligten zu 1 laut Gesellschafterversammlung vom 2.2.1999 angemeldet wird, hat das Landgericht dem Rechtspfleger folgend rechtsfehlerfrei ausgeführt.

b) Hinzu kommt, dass die Anmeldung des neuen Geschäftsführers einer GmbH vom Anmeldepflichtigen oder seinem Vertreter in Gestalt einer öffentlich beglaubigten oder notariell beurkundeten schriftlichen Erklärung einzureichen ist (*Baumbach-Hopt* HGB 29. Auflage 1995 § 12 Rdnr. 1). Die zur Anmeldung berechnete oder verpflichtete Person ergibt sich aus den gesetzlichen Bestimmungen, die eine Tatsache für eintragungsfähig oder eintragungspflichtig erklären. Gemäß § 39 Abs. 1 GmbHG ist jede Änderung in den Personen der Geschäftsführer sowie die Beendigung der Vertretungsbefugnis eines Geschäftsführers zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden. Darunter fällt die Neubestellung eines Geschäftsführers ebenso wie das Ausscheiden eines amtierenden Geschäftsführers (*Hachenburg-Mertens* GmbHG 8. Auflage 1997 § 39 Rdnr. 4). Bei der Anmeldung und Eintragung ist der Zeitpunkt des Amtsantritts anzugeben (*Scholz-GmbHG* 8. Auflage 1993 § 39 Rdnr. 2). Anmeldeungsver-

pflichtet sind der oder die Geschäftsführer in vertretungsberechtigter Zahl (§ 78 GmbHG). Der neu bestellte aber noch nicht eingetragene Geschäftsführer ist selbst (mit)anmeldungs berechtigt (*Hachenburg-Mertens* a.a.O. Rdnr. 9; *Scholz-GmbHG* 8. Auflage 1993 § 39 Rdnr. 13), muss allerdings seine Anmeldebefugnis gesondert nachweisen (*Hachenburg-Mertens* a.a.O.).

Hieraus folgt für den vorliegenden Fall, dass der Beteiligte zu 2 – da nicht zum Geschäftsführer bestellt – am 25.9.1998 nicht anmeldebefugt war.

3.

Aus dem Umstand, dass bei Einreichung der Anmeldung durch den Notar unter dem 3.3.1999 der Beteiligte zu 2 inzwischen (am 2.2.1999) zum Geschäftsführer bestellt worden war und die Anmeldung als Verfahrenshandlung entsprechend einer empfangsbedürftigen Willenserklärung erst mit Zugang beim Registergericht wirksam wird (vgl. MK-HGB 1996 § 12 Rdnr. 4 ff., 6), ergibt sich nichts anderes. Insbesondere führt dies nicht zu der Beurteilung, mit der notariellen Schrift vom 3.3.1999 sei eine wirksame Anmeldung des Beteiligten zu 2 oder des Notars eingereicht worden.

a) Der Notar hat – so bereits zutreffend der Rechtspfleger des Amtsgerichts – eindeutig „die Durchführung der in der Anmeldung enthaltenen Erklärungen“ beantragt, also aus objektiver Sicht des Registergerichts weder eine eigene Erklärung abgegeben, noch eine solche als Vertreter des Beteiligten zu 2, sondern lediglich dessen Anmeldung vom 25.9.1998 als Bote eingereicht, die er, allerdings ohne dies kenntlich zu machen (vgl. hierzu § 23 Abs. 5 BeurkG), handschriftlich um das Datum der Gesellschafterversammlung ergänzt hatte.

b) Selbst wenn aber der Notar in Ausnutzung der Vollmacht aus der von ihm zu UR.Nr. 1644 für 1998 S beglaubigten Anmeldeerklärung des Beteiligten zu 2 vom 25.9.1998 („Der beglaubigende Notar wird bevollmächtigt, alles zu erklären und zu veranlassen, damit die Eintragung der eingetretenen Veränderungen im Handelsregister erfolgen kann.“) eine aktualisierte Anmeldung hätte einreichen wollen, so ist seiner Schrift vom 3.3.1999 nicht zu entnehmen, dass er hiermit die von ihm selbst beglaubigte Anmeldungserklärung des Beteiligten zu 2 vom 25.9.1998 als dessen bevollmächtigter Vertreter durch eine Eigenurkunde berichtigen, ergänzen oder registerrechtlichen Erfordernissen anpassen wollte (vgl. MK-HGB § 12 Rdnr. 13) Denn der Notar hat die Anmeldung nachträglich lediglich um das Datum der Gesellschafterversammlung handschriftlich ergänzt, ohne diese Änderung kenntlich zu machen. Überdies wird nach wie vor entsprechend dem Sachstand vom 25.9.1998 die Bestellung zum weiteren Geschäftsführer angemeldet, während der Beteiligte zu 2 nach dem Gesellschafterbeschluss vom 2.2.1999 zum alleinigen Geschäftsführer bestellt worden ist. Auch fehlt es an einer Versicherung nach § 39 Abs. 3 GmbHG. Die Erklärung des Beteiligten zu 2 vom 25.9.1998 ist nicht die des bestellten Geschäftsführers. Eine aktuelle Erklärung des Beteiligten zu 2 wurde nicht eingereicht.

Schließlich ermangelt es dem Notar – und dies ist letztlich entscheidend – erkennbar an einer wirksamen Bevollmächtigung zur Ergänzung bzw. Berichtigung der Anmeldung vom 25.9.1998. Denn der Beteiligte zu 2 – Vollmachtgeber – war zu diesem Zeitpunkt noch nicht zum Geschäftsführer der Beteiligten zu 1 bestellt und daher selbst nicht anmeldungs berechtigt.

4.

Soweit der Notar unter dem 23.3.1999 die Abberufung des Beteiligten zu 3 als Geschäftsführer ("In Ausübung der mir in der Handelsregisteranmeldung UR.Nr. 1644/98 erteilten Vollmacht, die Anmeldung zu ergänzen... zur Eintragung ins Handelsregister anmeldet, vermag er sich – insoweit gelten die obigen Ausführungen entsprechend – ebenfalls nicht auf eine wirksame Bevollmächtigung des Beteiligten zu 2 zu stützen.

Abgesehen davon kann über die Anmeldung einer registerfähigen Tatsache mit mehreren einzutragenden Gegenständen nur einheitlich entschieden werden. Es darf nicht der Eintragung nur teilweise stattgegeben und für ihren weitergehenden Gegenstand der Eintragungsantrag zurückgewiesen werden. Wenn ein Eintragungshindernis vorliegt, ist die gesamte Anmeldung mit Zwischenverfügung zu beanstanden oder zurückzuweisen (*Keidel/Schmatz/Stöber*, Registerrecht 6. Aufl. 1998 Rdnr. 29 b)

19. GmbHG § 51a (*Einsichtsrecht eines zum Ausscheiden verpflichteten GmbH-Gesellschafters*)

- 1. Auch einem GmbH-Gesellschafter, der sich zum Ausscheiden aus der Gesellschaft verpflichtet hat, kann die Einsicht in einen aufgestellten Jahresabschluss nebst Lagebericht nicht verweigert werden.**
- 2. Zum Rechtsmissbrauch bei einem Informationsverlangen.**

BayObLG, Beschluss vom 15.10.1999 – 3Z BR 239/99 –, mitgeteilt von *Johann Demharter*, Richter am BayObLG

20. AktG §§ 121, 123, 245 (*Fehlerhafte Ladung zu Hauptversammlung*)

- 1. Fehlt bei der Einberufung zur Hauptversammlung neben der Angabe mehrerer Hinterlegungsstellen nur die Angabe einer weiteren Hinterlegungsstelle, führt dieser Einberufungsmangel nicht zur Nichtigkeit, sondern nur zur Anfechtbarkeit der in der Hauptversammlung gefassten Beschlüsse.**
- 2. Der Bevollmächtigte eines Aktionärs darf nicht deshalb von der Teilnahme an der Hauptversammlung ausgeschlossen werden, weil er eine dem Aktionär von der Aktiengesellschaft übersandte Eintrittskarte nicht vorlegen kann.**

OLG München, Urteil vom 12.11.1999 – 23 U 3319/99 (rkr.) –

21. GmbHG § 53; AktG 261 Nr. 2 analog (*Beurkundungspflicht für satzungsdurchbrechenden Beschluss*)

Der Gesellschafterbeschluss über die Abberufung eines Gesellschaftergeschäftsführers, dem in der Satzung das Sonderrecht eingeräumt ist, zum Geschäftsführer bestellt zu werden, bedarf der notariellen Beurkundung.

OLG Nürnberg, Urteil vom 10.11.1999 – 12 U 813/99 –

Zum Sachverhalt:

Der Kläger wendet sich mit seiner Nichtigkeits- und Anfechtungsklage gegen mehrere Gesellschafterbeschlüsse.

Der Kläger und die Nebenintervenientin sind zu je 50 % an der Beklagten und an der R.-GmbH beteiligt.

Nach § 9 der Satzung der Beklagten steht der Nebenintervenientin und dem Kläger das Recht zu, zu alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführern der Gesellschaft bestellt zu werden. Die Beklagte ist verpflichtet, mit den bestellten Geschäftsführern einen Dienstvertrag abzuschließen.

Am 29.8.1997 wurde in einer außerordentlichen Gesellschafterversammlung der Beklagten folgender Beschluss gefasst:

„J. R. wird mit sofortiger Wirkung seines Amtes als Geschäftsführer der R.-GmbH enthoben. Zu diesem Zweck wird ihm sein Sonderrecht gemäß § 9 Abs. 1 des Gesellschaftervertrages der R.-GmbH entzogen.“

Der Kläger hatte vor der Abstimmung den Raum verlassen. Der Beschluss wurde mit der Stimme der Nebenintervenientin gefasst.

Am 24.9.1997 stellte die Nebenintervenientin in einer außerordentlichen Gesellschafterversammlung der Beklagten die Anträge, den Kläger mit sofortiger Wirkung seines Amtes als Geschäftsführer der Beklagten zu entheben, zunächst für die Dauer von drei Jahren das Sonderrecht gemäß § 9 Abs. 1 des Gesellschaftervertrages zu entziehen und einen eventuellen Anstellungsvertrag mit sofortiger Wirkung außerordentlich, hilfsweise ordentlich zum nächstmöglichen Zeitpunkt zu kündigen. Die Nebenintervenientin stimmte für, der Kläger gegen die gestellten Anträge.

In einer weiteren außerordentlichen Gesellschafterversammlung der Beklagten vom 5.1.1998 stellte die Beklagte folgende Anträge:

„a) Die in der Gesellschafterversammlung der R.-GmbH vom 29.8.1997 beschlossene Amtsenthebung des Geschäftsführers J. R. wird bestätigt.

b) Die in der Gesellschafterversammlung der R.-GmbH vom 24.9.1997 erneut beschlossene Amtsenthebung des Geschäftsführers J. R. wird bestätigt.

c) Hilfsweise für den Fall, dass die in der Gesellschafterversammlung vom 29.8.1997 oder die in der Gesellschafterversammlung vom 24.9.1997 beschlossene Amtsenthebung nicht durch ein rechtskräftiges Urteil bestätigt wird, wird der Geschäftsführer J. R. mit sofortiger Wirkung seines Amtes enthoben.“

Die Nebenintervenientin stimmte für, der Kläger gegen diese Anträge. Weiterhin stellte die Nebenintervenientin in dieser Gesellschafterversammlung den Antrag:

„Für den Fall, dass Herr R. einen Vorschlag des zur Entscheidung über die Rechtswirksamkeit dieses Beschlusses berufenen Gerichts hinsichtlich eines milderen Mittels nicht akzeptiert, wird Herr R. als Gesellschafter der R.-GmbH gemäß § 17 Abs. 1 d der Satzung ausgeschlossen.“

Die Nebenintervenientin stimmte für, der Kläger gegen diesen Antrag.

Der Kläger hat die Auffassung vertreten, dass die genannten Beschlüsse nichtig, jedenfalls unwirksam seien. Am 29.8.1997 habe keine Gesellschafterversammlung stattgefunden. Die Beschlüsse vom 24.9.1997 seien nichtig, da er gemäß § 9 der Satzung nur mit seiner Zustimmung abberufen werden könne und ein wichtiger Grund für seine Abberufung nicht vorgelegen habe. Die Erhöhung des Stammkapitals der P.C.-GmbH habe er ausschließlich im Interesse einer gedeihlichen wirtschaftlichen Entwicklung der Unternehmensgruppe betrieben. Er sei bereit gewesen, die neu entstehenden Geschäftsanteile bei der P.C.-GmbH auf die R.D.-GmbH zu übertragen. Aus diesen Gründen seien auch die Beschlüsse vom 5.1.1998 nichtig, zumal es sich hierbei um satzungsdurchbrechende Beschlüsse gehandelt habe, die der notariellen Beurkundung bedürft hätten.

Die Beklagte hat anerkannt, dass die Beschlüsse vom 29.8.1997 und 24.9.1997 insoweit nichtig sind, als beschlossen wurde, das dem Kläger nach § 9 des Gesellschaftsvertrages zustehende Sonderrecht ganz oder für die Dauer von drei Jahren zu entziehen.

Das Landgericht hat entsprechend dem Anerkenntnis der Beklagten die teilweise Nichtigkeit der Beschlüsse vom 29.8.1997 und 24.9.1997 festgestellt, soweit in ihnen dem Kläger das Sonderrecht nach § 9 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages dauernd oder vorübergehend entzogen wurde. Das Landgericht hat weiterhin festgestellt, dass der Beschluss vom 5.1.1998 teilweise nichtig ist, soweit der Kläger mit sofortiger Wirkung seines Amtes als Geschäftsführer enthoben wird, falls die vorangegangenen Beschlüsse nicht gerichtlich bestätigt werden sollten und soweit der Kläger als Gesellschafter ausgeschlossen werden sollte, falls er einen Vorschlag des zuständigen Gerichts als milderer Mittel nicht akzeptieren würde.

Im Übrigen hat das Erstgericht die Klage abgewiesen. Die hiergegen vom Kläger eingelegte Berufung hatte nur teilweise Erfolg.

Aus den Gründen:

Die Beschlüsse vom 29.8.1997, 24.9.1997 und 5.1.1998 sind hinsichtlich der Abberufung des Klägers als Geschäftsführer der Beklagten und hinsichtlich der Kündigung seines Anstellungsverhältnisses wegen Formmangels nichtig, § 53 Abs. 2 GmbHG, § 241 Nr. 2 AktiG analog.

1. Durch die Abberufung und Kündigung wird in das dem Kläger in der Satzung eingeräumte Sonderrecht, als Geschäftsführer bestellt zu werden, eingegriffen. Bei den Beschlüssen vom 29.8.1997 und 24.9.1997 ging offensichtlich die Beklagte auch von dieser Beurteilung aus, denn im Zusammenhang mit der Amtsenthebung wurde jeweils auch das Sonderrecht des Klägers gemäß § 9 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages entzogen. Hinsichtlich der Entziehung des Sonderrechts in den beiden genannten Beschlüssen hat das Landgericht die Nichtigkeit durch Teilerkenntnisurteil festgestellt.

Zwar bestätigt der Beschluss vom 5.1.1998 nur die Amtsenthebung des Klägers, nicht auch die vollständige oder befristete Entziehung seines Sonderrechts. Materiell kommt die Amtsenthebung aber einem Entzug des Sonderrechts gleich, weil der Kläger nach dem Sinn des Beschlusses über die Amtsenthebung auf unbestimmte Zeit nicht mehr zum Geschäftsführer bestellt werden soll. Es lässt sich deshalb nicht vertreten, dass das Sonderrecht formal nicht entzogen ist. Etwas anderes könnte nur dann angenommen werden, wenn der Kläger jederzeit die Möglichkeit haben sollte, erneut zum Geschäftsführer bestellt zu werden. Gerade das soll aber durch die Amtsenthebung auf nicht absehbare Zeit nicht mehr möglich sein.

2. Die Beschlüsse über die Amtsenthebung hätten gemäß § 53 Abs. 2 GmbHG der notariellen Beurkundung bedurft, weil sie in das Sonderrecht des Klägers nach § 9 des Gesellschaftsvertrages eingreifen.

a) Der Verzicht auf die notarielle Beurkundung kann – entgegen der Auffassung des Erstgerichts – nicht auf die Entscheidung des Oberlandesgerichts Frankfurt vom 26.6.1979 (BB 79, 2127) gestützt werden, wonach die Ausschließung eines Gesellschafters aus der GmbH keine Satzungsänderung darstellt. Dem Ausschluss eines Gesellschafters kann der Entzug des Sonderrechts, zum Geschäftsführer bestellt zu werden, nicht gleichgesetzt werden. Bei der Ausschließung eines Gesellschafters ändert sich die personelle Zusammensetzung, während die inhaltlichen Regelungen der Satzung unverändert bleiben. Beim Entzug eines Sonderrechts wird bei Kontinuität der personellen Zusammensetzung der Gesellschaft der Inhalt der Satzung geändert.

b) Ein Sonderrecht kann zwar ohne Zustimmung des Berechtigten ausnahmsweise entzogen oder eingeschränkt werden, wenn ein wichtiger Grund dafür vorliegt (*Baumbach/Hueck*,

GmbHG, 16. Auflage, § 14 Rdnr. 18). Das Vorliegen eines wichtigen Grundes befreit aber bei Abänderung des Gesellschaftsvertrages nicht von dem Formerfordernis des § 53 Abs. 2 GmbHG. Eine Satzungsänderung liegt nicht nur dann vor, wenn das Sonderrecht ausdrücklich entzogen wird. Auch eine Beeinträchtigung, die direkt schmälern in das Sonderrecht eingreift, erfordert einen satzungsändernden Beschluss nach § 53 GmbHG (*Scholz/Winter GmbHG*, 8. Auflage, § 14 Rdnr. 26; *Hachenburg/Raiser*, GmbHG, 8. Auflage, § 14 Rdnr. 25)

c) Der Auffassung, dass § 38 Abs. 2 GmbHG die Gesellschafterversammlung zwar nicht zur Aufhebung des Sonderrechts, aber zu der keine Satzungsänderung voraussetzenden Abberufung des Geschäftsführers ermächtige, kann insbesondere im Hinblick auf das Urteil des Bundesgerichtshofs vom 7.6.1993 (BGHZ 123, 15 ff.) nicht gefolgt werden. Danach ist die Zulässigkeit von nicht formgültigen Satzungsdurchbrechungen auf Fälle einer „punktuellen“ Regelung, bei denen sich die Wirkung des Beschlusses in der betreffenden Maßnahme erschöpft, beschränkt. Satzungsdurchbrechungen, die einen von der Satzung abweichenden rechtlichen Zustand begründen, sind dagegen ohne Einhaltung der für eine Satzungsänderung geltenden Formvorschriften auch dann unwirksam, wenn dieser Zustand auf einen bestimmten Zeitraum begrenzt ist. Der Grund dafür liegt vor allem darin, dass solche eine Dauerwirkung entfaltenden Abweichungen von der Satzung nicht nur gesellschaftsinterne Bedeutung haben, sondern auch den Rechtsverkehr einschließlich etwaiger später eintretender Gesellschafter berühren (BGH a.a.O.). Die Abberufung des Klägers schafft einen solchen von der Satzung abweichenden rechtlichen Dauerzustand. Sie ist, da nicht alle Satzungsänderungsvorschriften eingehalten wurden, unwirksam (vgl. *Scholz/Priester*, a.a.O., § 53 Rdnr. 29). Soweit der Senat im Urteil vom 30.9.1998, 12 U 1691/98, unter Bezugnahme auf *Scholz/Winter*, § 14 Rdnr. 27, eine andere Auffassung vertreten hatte, wird daran nicht festgehalten.

Zwangsvollstreckungs- und Konkursrecht

22. ZPO § 829 (*Auslegung eines Pfändungsbeschlusses*)

Mit einem Pfändungsbeschluss über den „Anspruch des Schuldners gegen den Drittschuldner auf Schadensersatz wegen Nichterfüllung“ eines notariellen Kaufvertrages wird nicht der Anspruch des Schuldners gegen den Drittschuldner auf Zahlung des Kaufpreises aus diesem Vertrag erfasst.

BGH, Urteil vom 14.1.2000 – V ZR 269/98 – mitgeteilt von *Wolfgang Wellner*, Richter am BGH

Zum Sachverhalt:

Die Klägerin nimmt den Beklagten als Drittschuldner aus einer angeblich gepfändeten Forderung ihres Schuldners H. (im Folgenden: Schuldner) in Anspruch.

Dieser war Eigentümer eines Grundstücks in M., für das ein Zwangsversteigerungsverfahren anhängig war. Er verkaufte es mit notariellem Vertrag vom 2.8.1996 zum Preis von 900.000 DM an den Beklagten. Der Kaufpreis war bis 15.11.1996 auf ein Treuhandkonto einzuzahlen (§ 3 des Vertrages). In dem Versteigerungstermin vom 7.8.1996 blieb die Klägerin Meistbietende für das Grundstück, ließ aber die Entscheidung über den Zuschlag vertagen, um dem Beklagten Gelegenheit zur Zahlung des Kaufpreises zu geben. Am

23.10.1996 wurde ihr der Zuschlag erteilt. Dagegen legte der Schuldner Beschwerde ein, die – nachdem Fristen des Gerichts gegenüber dem Beklagten zum Nachweis der Finanzierung verstrichen waren – am 10.10.1997 zurückgewiesen wurde.

Mit amtsgerichtlichem Beschluss vom 4.2.1997 ließ die Klägerin den „Anspruch des Schuldners gegen den Drittschuldner auf Schadensersatz wegen Nichterfüllung des notariellen Kaufvertrages vom 2.8.1996“ pfänden und sich zur Einziehung überweisen. Nach Darstellung des Beklagten unter Vorlage einer entsprechenden privatschriftlichen Urkunde haben die Beteiligten den Grundstückskaufvertrag am 27.2.1997 wieder aufgehoben. Am 20.8.1997 erging auf Antrag der Klägerin ein weiterer Pfändungs- und Überweisungsbeschluss über den „Anspruch des Schuldners gegen den Drittschuldner auf Bezahlung des Kaufpreises gemäß dem notariellen Kaufvertrag vom 2.8.1996“.

Die Klägerin hat beantragt, den Beklagten zur Zahlung von 159.547,94 DM nebst Zinsen zu verurteilen. Die Klage hat in den Tatsacheninstanzen im Wesentlichen Erfolg gehabt. Dagegen wendet sich die Revision des Beklagten mit Erfolg.

Aus den Gründen:

(...)

2. Mit Recht wendet sich die Revision jedoch gegen die vom Berufungsgericht vorgenommene Auslegung des Pfändungs- und Überweisungsbeschlusses vom 4.2.1997. Der Senat kann diese voll nachprüfen, weil es insoweit um einen gerichtlichen Hoheitsakt geht (vgl. BGH, Beschluss vom 13.4.1983, VIII ZB 38/82, NJW 1983, 2773, 2774 m.w.N.). Dabei steht die aus Gründen der Rechts- und Verkehrssicherheit notwendige bestimmte Bezeichnung der Forderung im Vordergrund. Auslegunggrundlage ist allein der objektive Inhalt des Pfändungsbeschlusses, weil auch für andere Personen als die unmittelbar Beteiligten – insbesondere für weitere Gläubiger – allein aus dem Pfändungsbeschluss erkennbar sein muss, welche Forderung gepfändet worden ist (BGHZ 13, 42, 43; 93, 82, 83 ff.). Ungenauigkeiten bei der Bezeichnung sind nur unschädlich, sofern sie nicht Anlass zu Zweifeln geben, welche Forderung des Schuldners gegen den Drittschuldner gemeint ist. Die Forderungsbezeichnung als „Anspruch auf Schadensersatz wegen Nichterfüllung“ lässt entgegen der Auffassung des Berufungsgerichts keinen Auslegungsspielraum. Die Schadensersatzforderung wegen Nichterfüllung ist eindeutig etwas anderes als der Kaufpreisanspruch. Es geht nicht darum, dass – wie das Berufungsgericht ausführt – das zugrunde liegende Rechtsverhältnis (Kaufvertrag vom 2.8.1996) eindeutig bezeichnet ist, sondern, dass daraus mehrere verschiedene Forderungen entspringen können. Der Forderungsbezeichnung wurde auch nicht lediglich ein „ungenügender Zusatz angefügt“, sondern sie selbst ist falsch, wenn damit die Kaufpreisforderung gemeint sein sollte. Der Schadensersatzanspruch wegen Nichterfüllung entsteht nur unter besonderen Voraussetzungen (§§ 325, 326 BGB), die die Klägerin gerade nicht vorgetragen hat. Es trifft auch nicht zu, dass die richtige rechtliche Einordnung eines Anspruchs nach § 324 Abs. 1 BGB „für einen Gläubiger nicht einfach ist“. Sie ergibt sich – zumal für eine Bank – eindeutig aus dem Wortlaut des § 324 Abs. 1 i.V. mit § 433 Abs. 2 BGB. Wer z.B. Arbeitseinkommen pfändet, erfasst damit nicht auch den Anspruch auf Vergütung für eine freie Arbeitnehmererfindung (BGHZ 93, 82, 84). Hier handelt es sich um einen vergleichbaren Fall. Die rechtskundige Klägerin hätte ohne weiteres *alle* Ansprüche des Schuldners aus dem Vertrag vom 2.8.1996 pfänden können und sich nicht beschränken müssen. Wie sie selbst den Inhalt des Beschlusses vom 4.2.1997 verstanden hat, zeigt nicht zuletzt ihr erneuter Antrag, der zum Beschluss vom 20.8.1997 führte.

Erfolgos verteidigt die Revisionserwiderung die Auslegung des Berufungsgerichts. Wie beim prozessualen Anspruchsbegriff mag die eindeutige Bezeichnung des Lebenssachverhalts zur Angabe der gepfändeten Forderung genügen und die Pfändung dann auch nicht auf einzelne materiell-rechtliche Anspruchsgrundlagen beschränkt sein. Darum geht es hier nicht. Die Klägerin hat mit ihrem Pfändungsantrag keinen bestimmten Lebenssachverhalt umschrieben, sondern sich eines juristischen Begriffs zur Bezeichnung der Forderung bedient, der objektiv eindeutig ist und an dem sie sich festhalten lassen muss. Kaufpreisanspruch und Anspruch auf Schadensersatz wegen Nichterfüllung sind auch prozessual zwei verschiedene Ansprüche auf unterschiedlicher Sachverhaltsgrundlage. Ebenso wenig zieht der Hinweis auf das BGH-Urteil vom 21.9.1995 (IX ZR 228/94, NJW 1996, 48, 51). In diesem Fall war eine Regressforderung gegen einen Anwalt gepfändet worden, und diese Pfändung umfasste nach der Meinung des Bundesgerichtshofes auch den sog. Sekundäranspruch als unselbständiges Nebenrecht der Regressforderung, das mit dieser untrennbar verbunden ist und weder selbständig abgetreten noch gepfändet werden kann. So liegt der Fall hier nicht.

3. War der Kaufpreisanspruch mit Beschluss vom 4.2.1997 mithin nicht wirksam gepfändet worden, so kommt es – auch mit Rücksicht auf die nachfolgende Pfändung und Überweisung vom 20.8.1997 – auf die vom Berufungsgericht offen gelassene Frage zur Wirksamkeit des Aufhebungsvertrages vom 4.2.1997 an. Der Senat kann insoweit keine eigene Entscheidung treffen, weil streitig ist, ob der Schuldner den Aufhebungsvertrag unterschrieben hat.

Diese Tatsache ist nach dem derzeitigen Sach- und Streitstand erheblich.

a) Der Aufhebungsvertrag war formlos möglich, weil im Vertrag vom 2.8.1996 die Auflassung noch nicht erklärt worden war (§ 8 Abs. 1 des Vertrages) und damit trotz einer bestehenden Auflassungsvormerkung noch kein Anwartschaftsrecht des Beklagten entstanden war (BGHZ 89, 41, 44/45; 103, 175, 179).

b) Dass der Aufhebungsvertrag der Zustimmung der Ehefrau des Schuldners bedurfte (§ 1365 BGB), ist schon nicht schlüssig vorgetragen. Auch wenn man davon ausginge, dass der Kaufpreisanspruch praktisch das gesamte Vermögen des Schuldners ausmache, fehlt Vortrag dazu, dass der Beklagte dies auch positiv kannte (vgl. BGHZ 43, 174, 177; 77, 293, 295 m.w.N.). Diese Kenntnis ergibt sich noch nicht aus der Tatsache, dass die Ehefrau des Schuldners dem Kaufvertrag vom 2.8.1996 zustimmte (§ 9 des Vertrages). Im Übrigen hat der Beklagte auch unter Beweisantritt vorgetragen, dass die Ehefrau dem Aufhebungsvertrag zugestimmt hat.

c) Soweit die Revisionserwiderung darauf abstellen will, die Klägerin müsse sich den Aufhebungsvertrag – unabhängig von dessen Wirksamkeit – nicht entgegenhalten lassen, weil dieser nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 AnfG a.F. (zur Anwendbarkeit der Altfassung vgl. § 20 AnfG n.F.) anfechtbar gewesen sei, ist dies revisionsrechtlich unbeachtlich. Die Klägerin konnte diese Gegeneinrede (vgl. dazu *Kilger/Huber*, AnfG a.F., 8. Aufl., § 5 Anm. 2, Beispiel b) nur bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung in den Tatsacheninstanzen erheben (vgl. BGH, Urt. v. 14. 11.1989, XI ZR 97/88, NJW-RR 1990, 366, 367). Sie hat schon nicht aufgezeigt, wo, wann und wie sie ihr angebliches Anfechtungsrecht mit der erforderlichen Klarheit geltend gemacht hat (vgl. BGHZ 98, 6, 8 m.w.N.). Die bloße Behauptung, der Vertrag sei sittenwidrig (die Revisionserwiderung kommt auch nicht darauf zurück), genügt

dazu nicht (BGH, Urt. v. 14. 11.1989, a.a.O.). Im Übrigen fehlt jeder Sachvortrag zur erforderlichen Benachteiligungsabsicht und der positiven Kenntnis des Beklagten hiervon. Ob die Klägerin die Einrede mit entsprechendem Vortrag unter Beachtung der Verspätungsvorschriften (§§ 527, 528 ZPO) noch nachholen kann (vgl. dazu auch *Kilger/Huber*, AnfG, a.a.O., § 5 Anm. 3), ist hier nicht zu entscheiden.

Kostenrecht

23. KostO § 156 Abs. 2 (*Rechtsbehelf bei Nichtzulassung der weiteren Beschwerde*)

Hat das Landgericht im Notarkostenbeschwerdeverfahren die weitere Beschwerde nicht zugelassen, so unterbleibt jegliche Nachprüfung der landgerichtlichen Entscheidung. Eine Überprüfung unter dem Gesichtspunkt der „greifbaren Gesetzwidrigkeit“ kann nur vorgenommen werden, wenn die Entscheidung schlechthin mit der Rechtsordnung nicht vereinbar ist. Dafür reichen auch wesentliche Verfahrensverstöße nicht aus.

BayObLG, Beschluss vom 23.2.2000 – 3Z BR 25/00 –

24. KostO §§ 20, 24 (*Geschäftswert bei Verkauf unter vorbehaltenem Nutzungsrecht*)

1. Überlässt der Käufer eines Grundstücks dieses samt dem vom Verkäufer darauf errichteten Bauwerk dem Verkäufer zur Nutzung, so ist im Rahmen der Bewertung des Grundstückskaufs für die Anrechnung der Nutzung der Wert des Grundstücks samt Anlage maßgeblich und nicht allein das Grundstück. Dass der Verkäufer die Bebauung vorgenommen hat, ist rechtlich ohne Bedeutung.

2. Der Wert einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit ist nach § 24 KostO zu bestimmen. Maßgebend ist der Wert, den die Dienstbarkeit für den Berechtigten hat, nicht die durch die Dienstbarkeit herbeigeführte Wertminderung.

BayObLG, Beschluss vom 15.9.1999 – 3Z BR 213/99 –

Zum Sachverhalt:

Mit notariellem Vertrag vom 10.3.1994 (URNr. 570) verkaufte die Stadt an die Beteiligte zwei Grundstücksteile von zusammen ca. 1.600 qm zum Kaufpreis von 1.250.000 DM. Abschnitt 8 der Urkunde lautet u. a.:

„a) Die Stadt verpflichtet sich gegenüber dem Käufer, die gemäß dem in Abschnitt 1 d bezeichneten „Bebauungsplan H-Straße“ auf dem Vertragsgrundstück vorgesehene Tiefgarage, mit deren Bau bereits begonnen ist, bis spätestens 30. November 1994 soweit fertig zu stellen, dass der Käufer auf der Deckenplatte der Tiefgarage ungehindert mit der Errichtung der Hochbauten beginnen kann.

b) für die von der Stadt nach diesem Abschnitt durchzuführenden Baumaßnahmen, die auch dem Käufer zugute kommen, hat der Käufer kein zusätzliches Entgelt zu leisten. Sie sind vielmehr mit dem Grundstückskaufpreis abgegolten.

Abschnitt 12: Bestellung von Dienstbarkeiten

a) Die Stadt behält sich das Recht vor, unter bzw. auf dem Vertragsgrundstück

(1) eine Tiefgarage mit zwei Geschossen, den erforderlichen Zu- und Abfahrten, einer Treppen- und Liftanlage sowie einen Abluftschacht für die Lüftungszentrale der Tiefgarage zu errichten und zu nutzen,

(2) einen Teil der oberirdischen Grundstücksfläche als öffentliche Verkehrsfläche zu widmen.

b) Der Käufer als künftiger Eigentümer des Vertragsgrundstücks, räumt daher der Stadt auf unbeschränkte Dauer folgende Rechte ein, die durch Eintragung von Dienstbarkeiten zu sichern sind:

(1) das Recht, auf dem Grundstücksbereich, der in dem dieser Urkunde als Anlage 6 rot schraffiert eingezeichnet ist, unterirdisch eine Tiefgarage mit zwei Geschossen (Ebene 2 und Ebene 4) samt den erforderlichen Nebenanlagen, insbesondere mit den erforderlichen Zu- und Abfahrten, entsprechend dem bereits genehmigten Bauplan zu errichten, diese Tiefgarage auf unbeschränkte Dauer zu belassen, zu nutzen und zu unterhalten. Die Nutzung darf von der Stadt jederzeit Dritten überlassen werden...“

Mit Teilungserklärung vom 22.12.1995 teilte die Käuferin die Grundstücke gemäß § 8 WEG. Die erforderlichen Eintragungen im Grundbuch sind erfolgt.

Mit Kostenansatz vom 23.10.1997 stellte das Amtsgericht der Beteiligten für den grundbuchamtlichen Vollzug des Vertrags vom 23.10.1997 Gebühren in Höhe von 24.656 DM in Rechnung. Gegen den Kostenansatz legte sowohl die Staatskasse als auch die Beteiligte Erinnerung ein. Der Erinnerung der Staatskasse half das Amtsgericht am 16.6.1998 ab und bezifferte die Gebühren auf 27.977 DM. Die Erinnerung der Beteiligten wies das Amtsgericht mit Beschluss vom 22.6.1998 zurück.

Auf die Beschwerde der Beteiligten hat das Landgericht, mit Beschluss vom 27.1.1999 die Entscheidung des Amtsgerichts vom 22.6.1998 aufgehoben und die Kostenrechnung zu Lasten der Staatskasse abgeändert. Das Landgericht hat die weitere Beschwerde zugelassen.

Gegen die Entscheidung des Landgerichts wendet sich die Staatskasse mit der weiteren Beschwerde. Diese hatte Erfolg.

Aus den Gründen:

(...)

3. Die Beschwerdeentscheidung hält der rechtlichen Nachprüfung nicht stand (§ 27 Abs. 1 FGG, § 550 ZPO).

a) Nach § 20 KostO ist beim Kauf von Sachen für den Geschäftswert der Kaufpreis maßgeblich. Nach Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz ist der Wert der vorbehaltenen Nutzung dem Kaufpreis hinzuzurechnen. Das Landgericht hat dem Kaufpreis lediglich den Wert der Grundstücksnutzung, nicht aber den Wert der Nutzung der Tiefgarage hinzugerechnet. Dies ist unzutreffend, weil sich die Verkäuferin nicht nur die Nutzung des Grundstücks, sondern auch die Nutzung der Tiefgarage vorbehalten hat. Zum Zeitpunkt des Kaufabschlusses war die Tiefgarage bereits teilweise fertig. Die Verkäuferin verpflichtete sich gegenüber der Käuferin zur Fertigstellung. Beide Vertragsparteien gehen davon aus, dass die Tiefgarage in das Eigentum der Käuferin übergehen und die Verkäuferin zur Nutzung berechtigt sein sollte. Wird die Käuferin aber Eigentümerin der Tiefgarage und ist die Verkäuferin zur Nutzung der Tiefgarage berechtigt, dann liegt nicht nur eine Nutzung des Grund und Bodens, sondern eine solche der gesamten Anlage vor. Eine ausschließliche Nutzung des Bodens ist nicht mehr gegeben, wenn die Verkäuferin die Tiefgarage nutzt, die wesentlicher Bestandteil des übereigneten Grundstücks ist. Dass die Verkäuferin die Tiefgarage aus eigenen Mitteln erstellt hat, bleibt rechtlich ohne Bedeutung.

b) Die Bewertung der Nutzung richtet sich nach § 24 KostO. Der Verkäuferin wurde eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit eingeräumt. Es handelt sich damit um eine dauernde Nutzung im Sinne von § 24 Abs. 1 Satz 1 KostO (vgl. *Korintenberg/Lappe/Bengel/Reimann* nachfolgend *Korintenberg* KostO 14. Aufl. § 24 Rdnr. 14; *Hartmann* Kostengesetze 28. Aufl. § 24 KostO Rdnr. 3 Stichwort „beschränkte persönliche Dienstbarkeit“ und Rdnr. 5 Stichwort „Nießbrauch“). Da der Nutzungswert von unbeschränkter Dauer ist (vgl. *Korintenberg* Rdnr. 38; *Hartmann* Rdnr. 8) muss nach § 24 Abs. 1 Buchst. b KostO der 25-fache Jahresbetrag angesetzt werden. Zum Jahreswert liegen keine ausreichenden Feststellungen vor. Der Senat ist nicht in der Lage, diese Feststellungen zu treffen. Entscheidend ist der Wert, den die Dienstbarkeit für den Berechtigten hat, nicht die durch die Dienstbarkeit herbeigeführte Wertminderung (vgl. BayObLGZ 1957, 3; *Rohs/Wedewer* KostO 3. Aufl. § 24, Rdnr. 5; widersprüchlich *Korintenberg*, wo in § 22 Rdnr. 5 allein auf den Wert der Dienstbarkeit für den Berechtigten abgestellt wird, während in § 24 Rdnr. 32 darauf hingewiesen wird, dass das objektive Interesse der Dienstbarkeit für den Berechtigten einerseits mit der objektiven Wertminderung, die mit der Dienstbarkeit für das belastete Grundstück verbunden ist, verglichen werden muss und der höhere Betrag für maßgebend erachtet wird). Diesen Wert hat das Landgericht festzustellen.

25. KostO § 145 Abs. 3; BGB § 313 S. 1 (*Entwurfsgebühr bei vermeintlich beurkundungsbedürftigem Rechtsgeschäft*)

1. **Für den Entwurf einer notariell zu beurkundenden Vereinbarung ist unter den weiteren Voraussetzungen der Vorschrift gem. § 145 Abs. 3 S. 1 KostO bereits dann eine Gebühr zu erheben, wenn der Notar ohne unrichtige Sachbehandlung die beabsichtigte Vereinbarung auf Grund gesetzlicher Vorschrift für beurkundungsbedürftig halten konnte.**
2. **Zu den Voraussetzungen, unter denen der Notar eine beabsichtigte Vereinbarung über einen Gesellschafterwechsel innerhalb einer BGB-Gesellschaft wegen beabsichtigter Umgehung der Formvorschrift des § 313 S. 1 BGB für beurkundungsbedürftig halten kann.**

OLG Hamm, Beschluss vom 2.12.1999 – 15 W 336/99 –

Zum Sachverhalt:

Der Beteiligte zu 1) ist Initiator und Mitgesellschafter von insgesamt 27 selbständigen BGB-Gesellschaften, zu deren Vermögen jeweils Grundbesitz gehört, der ursprünglich in seinem Alleineigentum stand. In diesen Gesellschaften sind Angehörige des Beteiligten zu 1), nämlich seine Eltern, seine geschiedene Ehefrau und deren Mutter, in verschiedener Weise als Gesellschafter beteiligt. An der in einem privatschriftlichen Vertrag vom 15.12.1993 gegründeten BGB-Gesellschaft unter der Bezeichnung „I. 217“, um die es in dem vorliegenden Verfahren ausschließlich geht, waren beteiligt Frau Ursula K. mit 100% sowie Frau Hildegard K., Herr Hans K. und der Beteiligte zu 1) mit jeweils 0%. Der Gesellschaftsvertrag sieht im Übrigen vor, dass sich das Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung nach den Geschäftsanteilen richtet, ferner die Geschäftsführung und Vertretung in der Gesellschaft allein dem Beteiligten zu 1) obliegt. Der in dem Vertrag als Gesellschaftsvermögen bezeichnete, im Grundbuch von D. eingetragene Grundbesitz wurde später auf Grund notariell beurkundeten Einbringungsvertrages nebst Auflassung von Frau Ursula K. auf die Gesellschafter übertragen.

Nach der Darstellung des Beteiligten zu 1) handelt es sich bei der Gründung der Gesellschaften um die Umsetzung eines von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft entworfenen Steuersparmodells, durch das ein Ausscheiden der Großelterngeneration und der Gesellschaftereintritt der Generation seiner, des Beteiligten zu 1), Kinder durch Übertragung von Geschäftsanteilen sichergestellt werden sollte, und zwar mit den steuerrechtlichen Auswirkungen einer Umgehung von Grunderwerbsteuer, Vermeidung von Erbschaftsteuer und Ausnutzung der Schenkungssteuerfreibeträge.

Am 11.12.1997 suchte der Beteiligte, zu 1) den Beteiligten zu 2) auf und übergab ihm für die Gesellschaften I. 203, 211 und 217 jeweils einen Grundbuchauszug, den Gesellschaftsvertrag sowie ein Blatt mit einer handschriftlichen Aufzeichnung, in der er die von ihm gewünschte Veränderung der Geschäftsanteile niedergelegt hatte. Daraus ergibt sich, dass in der I. 217 GbR Frau Hildegard K. aus der Gesellschaft ausscheiden und die Kinder des Beteiligten zu 1), die Studentin C. und der Schüler M. in die Gesellschaft eintreten sollten. Die Geschäftsanteile sollten danach im Ergebnis wie folgt verteilt sein:

Hans K.	37,50%
der Beteiligte zu 1)	25,00%
C. K.	6,25%
M. K.	6,25%
U. K.	25,00%

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob und um welche Notartätigkeit der Beteiligten zu 1) den Beteiligten zu 2) bei diesem Gespräch in Bezug auf die I. 217 GbR ersucht hat.

Mit Anschreiben vom 17.12.1997 übersandte der Beteiligte zu 2) dem Beteiligten zu 1) gesondert für alle drei genannten Gesellschaften Entwürfe für die Beurkundung einer Vereinbarung über einen Gesellschafterwechsel mit einer Neuregelung der Geschäftsanteile, die die alleinige Geschäftsführung und Vertretung in diesen Gesellschaften durch den Beteiligten zu 1) unberührt ließ, eines davon getrennten Grundbuchberichtigungsantrages aller an dieser Vereinbarung Beteiligten sowie Einzelvollmachten der Mitgesellschafter an den Beteiligten zu 1) zur Gewährleistung seiner Befugnis zur Außenvertretung der jeweiligen Gesellschaft. Ob der Beteiligte auch die die I. 217 GbR betreffenden Entwürfe tatsächlich erhalten hat, ist zwischen den Beteiligten ebenfalls streitig.

Am 13.5.1998 nahm der Beteiligte zu 2) Beurkundungen bzw. Unterschriftsbeglaubigungen zu den von ihm gefertigten Entwürfen betreffend die Gesellschaften I 203 und 211 vor; entsprechende Beurkundungen für die Gesellschaft I. 217 wurden von dem Beteiligten zu 1) nicht gewünscht.

Der Beteiligte zu 2) hat sodann dem Beteiligten zu 1) unter dem 25.6.1998 eine Sammelkostenberechnung erteilt, in der er die seiner Auffassung nach für die Anfertigung der einzelnen Entwürfe nach § 145 Abs. 3 S. 1 KostO bzw. § 145 Abs. 1 S. 1 KostO entstandenen Gebühren nebst Nebenpositionen angesetzt hat. Diese Kostenberechnung hat er im Rahmen des vorliegenden Verfahrens unter dem 18.6.1999 neu gefasst, um Bedenken gegen die formelle Ordnungsgemäßheit der Kostenberechnung Rechnung zu tragen.

Gegen diese Kostenberechnung hat der Beteiligte zu 1) mit Schriftsatz seiner Verfahrensbevollmächtigten vom 4.12.1998 bei dem Landgericht Beschwerde erhoben, zu deren Begründung er im Wesentlichen geltend gemacht hat: Er habe dem Beteiligten zu 2) weder einen Auftrag erteilt, Entwürfe für die I. 217 GbR anzufertigen, noch habe er solche Entwürfe tatsächlich erhalten. Die von ihm bei dem Gespräch vorgelegten Unterlagen hätten dem Notar lediglich ein Bild über die Ausgestaltung der Gesellschaften insgesamt verschaffen sollen. Er habe dem Beteiligten zu 2) erklärt, ein konkreter Handlungsbedarf bestehe nur für die Gesellschaften I. 203 und 211, weil am Vermögen dieser Gesellschaften Frau Maria J. zu 100% beteiligt gewesen sei, diese jedoch bald in einem Altenheim habe aufgenommen werden sollen. Ferner habe zunächst die Reaktion des Finanzamtes auf die Veränderungen bei den Gesellschaften I. 203 und 211 abgewartet werden sollen. Im Übrigen habe der Beteiligte zu 2) es pflichtwidrig unterlassen, ihn darauf hinzuweisen, dass die Vereinbarung über den Gesellschafterwechsel nicht beurkundungsbedürftig gewesen sei; dasselbe gelte für den entworfenen Grundbuchberichtigungsantrag.

gungsantrag. In Kenntnis der fehlenden Formbedürftigkeit hätte er der Beteiligte zu 1) keinesfalls gebührenpflichtige Entwürfe angefordert. Hinsichtlich der Vollmachten habe er allenfalls einen einzelnen Entwurf erbeten, um dessen Text dann kostensparend den Gegebenheiten in der jeweiligen Gesellschaft anpassen zu können; zu einer solchen Verfahrensweise sei der Notar ohnehin verpflichtet gewesen.

Der Beteiligte zu 2) ist der Beschwerde entgegengetreten. Er hat behauptet, der Beteiligte zu 1) habe ihm in dem Gespräch vom 11.12.1997 einen Beurkundungsauftrag für einen Gesellschafterwechsel auch in der I. 217 GbR mit der Maßgabe erteilt, die erforderlichen Entwürfe zu übersenden. Die Vereinbarung über den Gesellschafterswechsel sei nach § 313 S. 1 BGB beurkundungsbedürftig, weil das Vermögen der Gesellschaft ausschließlich aus Grundbesitz bestehe und die Gesellschaftsverträge auf eine Umgehung der Formvorschrift angelegt seien. Zudem bestünden Bedenken gegen die Wirksamkeit des privatschriftlichen Gesellschaftsvertrages vom 15.12.1993 im Hinblick auf die dort vorgesehenen Null-Beteiligungen. Gerade deshalb habe es dem Interesse der Beteiligten entsprochen, für den Grundbuchberichtigungsantrag eine gesonderte Urkunde zu entwerfen um zu vermeiden, dass dem Grundbuchamt der Gesellschaftsvertrag habe vorgelegt und auf diese Weise Dritten die Möglichkeit des Einblicks in die internen Gesellschaftsverhältnisse habe eröffnet werden müssen. Der Beteiligte zu 1) habe angestrebt, von seinen Mitgesellschaftern Vollmachten zu erhalten, die dem Formerfordernis des § 29 GBO entsprechen sollten, um über den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Grundbesitz verfügen zu können. Ferner habe der Beteiligte zu 1) aus verschiedenen Gründen ausdrücklich Wert auf Einzelvollmachten der Mitgesellschafter gelegt.

Durch Beschluss vom 23.7.1999 hat das Landgericht die angefochtene Kostenberechnung aufgehoben und die weitere Beschwerde zugelassen. Die vom Beteiligten zu 2) eingelegte weitere Beschwerde hatte teilweise Erfolg.

II.

Aus den Gründen:

1) In Bezug auf den Entwurf betreffend die Neuregelung der Gesellschafterverhältnisse hat das Landgericht das Entstehen einer Gebühr nach § 145 Abs. 3 S. 1 KostO verneint: Die gesetzliche Vorschrift setze voraus, dass der Notar den Entwurf einer Urkunde für ein Rechtsgeschäft ausgehändigt habe, das der notariellen Beurkundung bedürfe. Die Formvorschrift des § 313 S. 1 BGB erstrecke sich jedoch nicht auf eine Vereinbarung durch die bei einer BGB-Gesellschaft ein Gesellschafterswechsel herbeigeführt werde.

Im Ausgangspunkt richtig ist, dass nach nahezu einhelliger Auffassung eine Entwurfsgebühr nach § 145 Abs. 3 S. 1 KostO nur entstehen kann, wenn das abzuschließende Rechtsgeschäft kraft Gesetzes der notariellen Beurkundung bedarf (KG DNotZ 1974, 503 = Rpfleger 1974, 240; *Korintenberg/Bengel/Lappe/Reimann* – KLBR –, KostO, 14. Aufl., § 145 Rdnr. 51; *Rohs/Wedewer*, KostO, § 145 Rdnr. 31; *Mümmeler*, KostO, 13. Aufl., Stichwort „Entwürfe“, Anm. 8 sowie in *JurBüro* 1976, 571, 580). Der vorliegende Fall gibt dem Senat keine Veranlassung zu einer abschließenden Stellungnahme dazu, ob § 145 Abs. 3 S. 1 KostO gleichwohl auch bei einer gewillkürten notariellen Beurkundung eines formfreien Rechtsgeschäfts angewandt werden kann. Ob ein Rechtsgeschäft kraft Gesetzes der notariellen Beurkundung bedarf, kann jedoch im Einzelfall zweifelhaft sein. Dies gilt insbesondere für die Formvorschrift des § 313 S. 1 BGB (siehe dazu die nachstehenden Ausführungen). Der Senat hält eine Anwendung des § 145 Abs. 3 S. 1 KostO für geboten, die nicht entscheidend darauf abstellt, ob in dem Beschwerdeverfahren nach § 156 KostO nach dem Ergebnis dazu ggf. durchzuführender umfangreicher Ermittlungen (§ 12 FGG) nachträglich festzustellen ist, dass das Rechtsgeschäft nach der gesetzlichen Vorschrift der Beurkundung bedurfte. Maßgebend

kann vielmehr nur sein, ob der Notar nach dem ihm unterbreiteten Sachverhalt zum Zeitpunkt seiner Amtstätigkeit (hier: Anfertigung eines Entwurfs) von der Beurkundungsbedürftigkeit des Rechtsgeschäfts ausgehen durfte.

Für diese Beurteilung des Senats spricht, dass für das Beurkundungsverfahren insgesamt einheitliche Bewertungsmaßstäbe gelten müssen. Die Vorschrift des § 145 Abs. 3 S. 1 KostO setzt voraus, dass das Beurkundungsverfahren durch den von einem Beteiligten an den Notar erteilten Beurkundungsauftrag bereits eingeleitet ist (KLBR, KostO, § 145, Rdnr. 52; *Rohs/Wedewer*, a.a.O., § 145, Rdnr. 31 jeweils m.w.N.) und der Notar vor der Beurkundungsverhandlung auf Ersuchen eines Beteiligten diesem einen Entwurf aushändigt. Erfolgt abschließend eine Beurkundung, so kann sich die Frage der Beurkundungsbedürftigkeit des Rechtsgeschäfts nur im Rahmen des § 16 Abs. 1 KostO, also dahin stellen, ob die angefallene Gebühr nicht zu erheben ist, weil sich die vorgenommene Beurkundung wegen der Formfreiheit des Rechtsgeschäfts als überflüssig darstellt. Im Hinblick auf die Einheitlichkeit des Beurkundungsverfahrens kann für die der Vorbereitung der Beurkundung dienende Aushändigung eines Entwurfs nichts anderes gelten. Deshalb muss § 145 Abs. 3 S. 1. KostO in derselben Weise im Zusammenhang mit § 16, Abs. 1 KostO verstanden werden. Um einen nach dieser Vorschrift zu vergütenden Entwurf handelt es sich mithin dann, wenn der Notar bezogen auf seinen Informationsstand zum Zeitpunkt der Entwurfsanfertigung das materielle Rechtsgeschäft ohne unrichtige Sachbehandlung für beurkundungsbedürftig halten konnte. Um eine unrichtige Sachbehandlung im Sinne des § 16 Abs. 1 KostO handelt es sich nach gefestigter Rechtsprechung nur dann, wenn dem Notar ein offen zutage tretender Verstoß gegen eindeutige gesetzliche Normen oder ein offensichtliches Versehen unterlaufen ist (BGH NJW 1962, 2107; BayObLGZ 1981, 165; 1987, 186, 193; KG DNotZ 1976, 434, 435; Senat FGPrax 1998, 154; KLBR, § 16, Rdnr. 2). Bezogen auf diesen Maßstab durfte der Beteiligte zu 2) nach Auffassung des Senats von der Beurkundungsbedürftigkeit des von ihm entworfenen Rechtsgeschäfts ausgehen:

Gegenstand des Entwurfs ist eine Vereinbarung der Gesellschafter der I. 217 GbR über das Ausscheiden der bisherigen Gesellschafterin Hildegard K., den Eintritt der neuen Gesellschafter M. und C. sowie schließlich eine Neuordnung der vermögensmäßigen Beteiligung der Gesellschafter, die im Ergebnis zu einem Übergang von 75% der Vermögensbeteiligung der Gesellschafterin U. auf andere Gesellschafter führen sollte. Diese Vereinbarung unterliegt, wenn sie nur nach ihrem in dem Entwurf niedergelegten Inhalt bewertet wird, nicht der Formvorschrift des § 313 S. 1 BGB. Denn sie ist nicht auf den rechtsgeschäftlichen Erwerb oder die Veräußerung von Grundeigentum gerichtet, sondern betrifft als solche nur die Mitgliedschaft an einer BGB-Gesellschaft. Mag zum gesamthänderischen Vermögen der Gesellschafter auch Grundeigentum gehören, so vollzieht sich der Verlust bzw. der Erwerb an der gesamthänderischen Mitberechtigung an dem zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Grundeigentum kraft Gesetzes, nämlich nach den Regeln der An- und Abwachsung des Gesellschaftsrechts. Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat deshalb die Anwendung des § 313 S. 1 BGB auf Vereinbarungen über den Wechsel von Gesellschaftern einer BGB-Gesellschaft ausgeschlossen (vgl. insbes. BGHZ 86, 367 = NJW 1983, 1110; NJW 1998, 376 [= MittBayNot 1998, 115]). Eine Anwendung der Formvorschrift kommt deshalb nur dann in Betracht, wenn sich die Vereinbarung der Gesellschafter als Umgehungsgeschäft darstellt. Für

die Annahme eines Umgehungsgeschäfts reicht es jedoch nach der Rechtsprechung des BGH (a.a.O.) aus Gründen der Rechtssicherheit nicht aus, dass der Zweck der Gesellschaft sich – wie hier – auf das Halten und Verwalten von Immobilienbesitz beschränkt und das gesamthänderische Vermögen ausschließlich oder überwiegend in Grundeigentum besteht (für eine analoge Anwendung der Formvorschrift in einer solchen Konstellation *Ulmer/Löbbe*, DNotZ 1998, 711 ff. sowie MK/BGB, 3. Aufl., § 719, Rdnr. 26 ff.). Eine Anwendung der Formvorschrift des § 313 S. 1 BGB im Bereich der gesellschaftsrechtlichen Übertragungsakte kommt indessen auch nach der Rechtsprechung des BGH (a.a.O.) in Fällen bewusster Umgehung der Vorschrift in Betracht, wofür er beispielhaft die Gründung von Grundstücksgesellschaften erwähnt, die nur dem Zweck dienen, mit Hilfe der hier verfügbaren rechtlichen Konstruktionsmöglichkeiten Grundvermögen außerhalb des Grundbuches und ohne förmliche Zwänge verlagern zu können. Der Beteiligte zu 2) konnte hier den ihm mitgeteilten Informationen greifbare Anhaltspunkte dafür entnehmen, dass die von dem Beteiligten zu 1) initiierten Gesellschaften neben anderen Zwecken auch darauf ausgerichtet sind, die Formvorschrift des § 313 BGB bewusst zu umgehen:

Es handelt sich nach den Angaben des Beteiligten zu 1) um insgesamt 27 BGB-Gesellschaften, die ausschließlich Grundeigentum verwalten, das ursprünglich aus seinem Vermögen stammt. Der Beteiligte zu 1) hat das Motiv für die Gründung der Gesellschaften dahin beschrieben, es handele sich um die Umsetzung eines von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft entworfenen Steuersparmodells, durch das ein Ausscheiden der Großelterngeneration und der Gesellschaftereintritt der Generation seiner, des Beteiligten zu 1), Kinder durch Übertragung von Gesellschaftsanteilen sichergestellt werden sollte, und zwar mit den steuerrechtlichen Auswirkungen einer Umgehung von Grunderwerbsteuer, Vermeidung von Erbschaftsteuer und Ausnutzung der Schenkungssteuerfreibeträge. Das nicht zu beanstandende Motiv der Steuerersparnis schließt die Absicht der Umgehung der gesetzlichen Formvorschrift nicht aus. Bereits die wiedergegebene Darstellung des Beteiligten zu 1) lässt erkennen, dass Zweck der Gründung der genannten Vielzahl von BGB-Gesellschaften nicht derjenige ist, Immobilienvermögen gewinnbringend zum Nutzen aller Gesellschafter zu verwalten. Die Bildung von sog. Null-Beteiligungen, die das auf diese Weise formell als Gesellschafter beteiligte Familienmitglied von jeglicher Teilhabe am Gewinn der jeweiligen Gesellschaft ausschließt, bestätigt diesen Befund. Eigentlicher Hintergrund der Gründung der Gesellschaften ist bereits nach dieser Darstellung derjenige, bestehendes Immobilienvermögen durch eine Veränderung der Beteiligung an dem durch die Gesellschaftsgründung gebildeten gesamthänderischen Vermögen zu übertragen. Die Beschwerdeerwiderung im Verfahren vor dem Senat belegt diese Motivation noch deutlicher. Danach dient die gewählte Konstruktion dazu, die Kindergeneration sukzessive und unter Berücksichtigung der Schenkungssteuerfreibeträge in eine stärkere Beteiligung am Gesellschaftsvermögen einzubinden und in diesem Zusammenhang den mit einer notariellen Beurkundung der Übertragung von Immobilienvermögen verbundenen Aufwand zu vermeiden. Geplant ist also offenbar eine mehrfache Teilübertragung, wobei das jeweilige gesamthänderische Vermögen lediglich als juristische Konstruktion dient, über die sich die Übertragung vollzieht. Dies reicht aus, um hinreichend konkrete Anhaltspunkte für eine bewusste Umgehung der Formvorschrift des § 313 S. 1 BGB im Sinne der genannten Rechtsprechung des BGH zu belegen. Die Umgehungsabsicht wird entgegen der Auffassung des Beteiligten

zu 1) nicht dadurch ausgeschlossen, dass es sich hier nicht um beabsichtigte gewerbliche oder sonstige entgeltliche Vermögensübertragungen handelt. Denn die Formvorschrift des § 313 S. 1 BGB gilt für jegliche schuldrechtliche Verpflichtung zur Veräußerung oder zum Erwerb eines Grundstücks, mag sie entgeltlich oder unentgeltlich sein, mag sie gegenüber dem Mitglied der Familie oder gegenüber einem Dritten begründet werden.

Bestanden danach begründete Zweifel ob die Vereinbarung über einen Gesellschafterwechsel in privatschriftlicher Form wirksam abgeschlossen werden konnte, so liegt keine unrichtige Sachbehandlung des Notars vor, wenn er eine Beurkundung der Vereinbarung vorbereitet und dem Beteiligten zu 1) einen entsprechenden Entwurf ausgehändigt hat. Denn es gehört gerade zu den Aufgaben des Notars, für Klarheit der Rechtsverhältnisse zu sorgen und denjenigen Weg zu wählen, der Zweifel an der Wirksamkeit des gewollten Rechtsgeschäfts nicht aufkommen lässt (BayObLGZ 1987, 186, 193; *Arndt/Sandkühler*, BNotO., 3. Aufl., § 17, Rdnr. 36). In diesem Zusammenhang versteht es sich von selbst, dass es dem Notar bei korrekter Amtsführung versagt ist, bei einem von ihm nach § 313 S. 1 BGB als beurkundungsbedürftig erachteten Rechtsgeschäft von einer Beurkundung aus Kostengründen allein im Hinblick auf die Möglichkeit einer Heilung einer formnichtigen Vereinbarung gem. § 313 S. 2 BGB abzusehen, mag diese Vorschrift auch entsprechend anwendbar sein, wenn die Rechtsfolgen einer beurkundungspflichtigen gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung im Grundbuch im Wege der Berichtigung der Eigentümereintragung, verlautbart werden (MK/BGB-*Ulmer*, a.a.O., § 719, Rdnr. 29; *K. Schmidt*, AcP 1982 [1982], 481, 512). Denn der Notar darf nicht an einer Umgehung der Formvorschrift mitwirken.

Der Beteiligte zu 2) war dem Beteiligten zu 1) nicht zu einer Belehrung über die entstehenden Kosten vor Aushändigung des Entwurfs verpflichtet. Denn es besteht nach anerkannter Auffassung keine gesonderte Belehrungspflicht des Notars darüber, dass für seine Tätigkeit Gebühren nach der KostO zu erheben sind (KG DNotZ 1969, 245; BayObLG JurBüro 1982, 1549; JurBüro 1988, 1195; Senat JurBüro 1999, 97, 99; *Rohs/Wedewer/Waldner*, a.a.O., § 16, Rdnr. 32; KLBR, § 16, Rdnr. 47). Dass die Anfertigung des Entwurfs einer notariell beurkundeten Vereinbarung über einen Gesellschafterwechsel sachlich keine unrichtige Sachbehandlung darstellt, ist bereits ausgeführt.

Die Entscheidung darüber, ob die Gebühr nach § 145 Abs. 3 S.1 KostO entstanden ist, hängt deshalb von der abschließenden tatsächlichen Feststellung ab, ob der Beteiligte zu 1) dem Beteiligten zu 2) einen Auftrag für die Anfertigung eines Entwurfs über eine Vereinbarung über einen Gesellschafterwechsel auch betreffend die I. 217 GbR erteilt hat und ihm der von dem Beteiligten zu 2) abgesandte Entwurf zugegangen und ihm damit im Sinne der gesetzlichen Vorschrift ausgehändigt worden ist. Diese tatsächlichen Feststellungen kann der Senat an Hand des Akteninhalts nicht treffen, nachdem das Landgericht sich dazu keine abschließende Überzeugung gebildet hat und es im Rahmen der Sachverhaltsaufklärung (§ 12 FGG) naheliegt, beide Beteiligten zum Inhalt des Gesprächs vom 11.12.1997 persönlich anzuhören.

Der Geschäftswert für die Gebühr nach § 145 Abs. 3 S. 1 KostO ist nach § 39 Abs. 1 KostO zu bestimmen. Der Wert des Rechtsverhältnisses, auf das sich die zu beurkundende Erklärung bezieht, ist hier die durch den Gesellschafterwechsel bewirkte Änderung des Gesellschaftsvertrages. Diese beschränkt sich auf die wertmäßige Beteiligung von 75% am

Gesellschaftsvermögen, die von Frau U. K. auf andere Gesellschafter übergehen sollte. Entgegen der Auffassung des Beteiligten zu 2) ist nicht das gesamte Gesellschaftsvermögen zu bewerten. Seine Auffassung, der Entwurf zielt auf eine Heilung des bis dahin unwirksamen Gesellschaftsvertrages, trifft bereits nach dem Inhalt der entworfenen Vereinbarung nicht zu. Dabei bedarf es keiner abschließenden Entscheidung über die von dem Beteiligten zu 2) vorgetragenen Bedenken, eine BGB-Gesellschaft im Sinne des § 705 BGB sei durch die privatschriftliche Vereinbarung vom 15.12.1993 im Hinblick auf die dort vorgesehenen Null-Beteiligungen nicht wirksam begründet worden. Der Begründung eines Gesellschaftsverhältnisses steht im Hinblick auf die Gestaltungsfreiheit der Vertragsparteien nicht entgegen, dass einzelnen Gesellschaftern im vertraglichen Innenverhältnis keine vermögensmäßige Beteiligung am Gesellschaftsvermögen zusteht. Dementsprechend ist etwa für den Bereich der handelsrechtlichen Personengesellschaft anerkannt, dass es durchaus einen Gesellschaftsanteil geben kann, der nicht mit einem Kapitalanteil verbunden ist, eine insbesondere bei der GmbH & Co KG für die Komplementärin häufig gewählte Gestaltungsform (vgl. K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 3. Aufl., S. 1375 ff.; Senat FGPrax 1999, 69 = NJW-RR 1999, 760). Im Hinblick auf die nach § 705 BGB notwendige Verpflichtung zur Förderung eines gemeinsamen Zwecks bedenklich erscheint es lediglich, wenn einzelne Gesellschafter nicht nur von einer vermögensmäßigen Beteiligung, sondern auch von jeglicher Teilhabe an der gemeinschaftlichen Willensbildung der Gesellschafter ausgeschlossen werden. Demgegenüber ist der Beteiligte zu 1) ungeachtet seiner Null-Beteiligung in dem Gesellschaftsvertrag vom 15.12.1993 eine Verpflichtung zur Förderung des Gesellschaftszwecks jedenfalls durch Übernahme der Geschäftsführung und Vertretung eingegangen. Einer weiteren Vertiefung dieser Erwägungen bedarf es hier nicht. Denn wenn die Richtigkeit des Standpunktes des Beteiligten zu 2) unterstellt wird, eine Gesellschaft sei insgesamt nicht wirksam zustande gekommen, hätte, um im Zusammenhang mit dem Gesellschafterwechsel eine Heilung durch Neuvernahme zu bewirken, der Gesellschaftsvertrag insgesamt neu beurkundet werden müssen. Daran fehlt es jedoch in dem von dem Beteiligten zu 2) angefertigten Entwurf. Die lediglich Bezug nehmende Verweisung in seinem § 5 des Entwurfs, im Übrigen verbleibe es bei den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages vom 15.12.1993, reicht dafür ersichtlich nicht aus.

Neben der Gebühr für den Entwurf einer Vereinbarung über den Gesellschafterwechsel steht dem Beteiligten zu 2) keine weitere Gebühr für den Entwurf eines Grundbuchberichtigungsantrages zu. Ein solche Gebühr ist wegen unrichtiger Sachbehandlung nach § 16 Abs. 1 KostO nicht zu erheben, allerdings nicht aus den vom Landgericht angeführten Gründen, sondern im Ergebnis unter einem anderen Gesichtspunkt.

Die Kammer hat darauf abgestellt, der Grundbuchberichtigungsantrag bedürfe nicht der notariellen Beurkundung. Dies trifft indessen nur auf den grundbuchverfahrensrechtlichen Eintragungsantrag als solchen zu. Das Landgericht hat demgegenüber in diesem Zusammenhang das Vorbringen des Beteiligten zu 2) übergangen, der Entwurf habe dem Umstand Rechnung tragen sollen, dass grundbuchverfahrensrechtlich die Erklärungen der Vertragsparteien der Form des § 29 GBO bedürft hätten. Dies ist richtig. Denn der Entwurf zielt erkennbar auf eine Grundbuchberichtigung, die nicht auf den Nachweis der Unrichtigkeit des Grundbuchs schlüssig erkennen lässt (BayObLG DNotZ 1991, 558, 599; BayObLGZ 1994, 33, 38; Bauer/von Oefele/Kössinger, GBO, § 22, Rdnr. 12). Die Bewilligung bedarf der Form des § 29 GBO,

also einer öffentlich beurkundeten oder öffentlich beglaubigten Erklärung. Der allseitige Antrag der Vertragsbeteiligten mit der nach § 22 Abs. 2 GBO zusätzlich erforderlichen und im Entwurf enthaltenen Eigentümerzustimmung enthält zugleich die Berichtigungsbewilligung. Für die nach § 145 Abs. 1 S. 1 KostO zu erhebende Entwurfsgebühr spielt es im Hinblick auf die Anrechnungsbestimmungen des § 145 Abs. 1 Sätze 3 und 4 KostO im Ergebnis keine Rolle, ob die Erklärungen später beurkundet oder die Unterschriften der Beteiligten unter der entworfenen Erklärung beglaubigt werden.

Eine unrichtige Sachbehandlung liegt indessen darin, dass der Beteiligte zu 2) die grundbuchverfahrensrechtlichen Erklärungen nicht in den Entwurf der Vereinbarung über den Gesellschafterwechsel als dessen Bestandteil aufgenommen hat. Diese Vereinbarung und die zu ihrer Durchführung bestimmten grundbuchverfahrensrechtlichen Erklärungen sind gegenstandsgleich im Sinne des § 44 Abs. 1 KostO, so dass für Letztere bei einer gemeinsamen Beurkundung keine zusätzlichen Kosten angefallen wären; dasselbe gilt für einen entsprechend ausgestalteten Entwurf. Es entspricht gefestigter Auffassung, dass der Notar unnötig hohe Kosten durch Zusammenbeurkundung mehrerer Erklärungen in einer Urkunde vermeiden muss, sofern nicht berechnete Interessen eines Beteiligten zu einer getrennten Beurkundung zwingen (vgl. Rohs/Wedewer/Waldner, a.a.O., § 16, Rdnr. 24 m.w.N.) Unter diesem Gesichtspunkt macht der Beteiligte zu 2) geltend, die gesonderte Beurkundung des Grundbuchberichtigungsantrages habe dem Interesse der Beteiligten dienen sollen, dem Grundbuchamt nicht den Gesellschaftsvertrag vorlegen und auf dem Wege der Registerpublizität (§ 12 GBO) Dritten Einblick in ihre internen Gesellschafterverhältnisse gewähren zu müssen. Dieser Gesichtspunkt greift aber ersichtlich nicht durch, weil er weitere beurkundungsrechtliche Möglichkeiten bei der Behandlung einer alle Erklärungen zusammenfassenden Urkunde außer Acht lässt. Der Beteiligte zu 2) wäre nämlich durch nichts gehindert gewesen, bei dem Grundbuchamt zum Zwecke des Vollzugs des Grundbuchberichtigungsantrags eine Teilausfertigung (§§ 42 Abs. 3, 49 Abs. 5 BeurkG) einzureichen, die nur den Abschnitt mit den grundbuchverfahrensrechtlichen Erklärungen enthielt. Soweit nach § 42 Abs. 3 BeurkG bei der Teilausfertigung durch den Notar zu bezeugen ist, dass die Urkunde über „diesen Gegenstand“ keine weiteren Bestimmungen enthält, handelt es sich um eine Ausprägung der Bezeugungspflicht des Notars (Keidel/Winkler, BeurkG, 14. Aufl., § 49, Rdnr. 17). Die Erklärung des Notars soll also lediglich ausschließen, dass der übrige Urkundentext Modifikationen der in der Teilausfertigung wiedergegebenen Erklärungen der Beteiligten enthält. Die Erteilung einer Teilausfertigung beispielsweise bei der Zusammenfassung von Kauf und Auflassung eines Grundstücks in einer notariellen Urkunde, also schuldrechtlicher Vereinbarung einerseits und dinglicher Vollzug andererseits, entspricht im Übrigen gängiger notarieller Praxis.

3) Das Landgericht hat auch die Anfertigung von Entwürfen für Einzelvollmachten der Gesellschafter Hans K., Ursula K., C., K. und M. K. als unrichtige Sachbehandlung angesehen und deshalb die entsprechenden Gebührenansätze des Beteiligten zu 2) aufgehoben. Die dafür gegebene Begründung der Kammer, der Beteiligte zu 2) habe den Beteiligten zu 1), pflichtwidrig nicht darüber belehrt, dass die Vollmachten nicht beurkundungsbedürftig seien, lässt maßgebliches Vorbringen des Beteiligten zu 2) außer Acht. Dieser hat vorgebracht, der Beteiligte zu 1) habe bei dem Gespräch vom 11.12.1997 Wert darauf gelegt, im Hinblick auf die ihm in der

Gesellschaft übertragene Geschäftsführung und Vertretung Einzelvollmachten von jedem Mitgesellschafter zu erhalten, die es ihm auch ermöglichen sollten, über das Grundvermögen der Gesellschaft zu verfügen. Zum Nachweis der Bevollmächtigung gegenüber dem Grundbuchamt bedurften die Vollmachten indessen der Form des § 29 GBO, wie der Beteiligte zu 2) zu Recht vorträgt. Hinsichtlich der Anfertigung eines Entwurfs jeweils zu beurkundender Vollmachtserklärungen gilt insoweit das bereits zu dem Grundbuchberichtigungsantrag Ausgeführte entsprechend.

Eine unrichtige Sachbehandlung liegt entgegen der Auffassung des Beteiligten zu 1) nicht darin, dass der Beteiligte zu 2) sich nicht darauf beschränkt hat, ihm ein Muster einer Vollmacht zur Verfügung zu stellen, das er, der Beteiligte zu 1), sodann selbst im Text den Gegebenheiten in der jeweiligen Gesellschaft hätte anpassen können, so dass es im Einzelfall lediglich einer schlichten Unterschriftsbeglaubigung mit den kostenrechtlichen Vorteilen aus § 45 KostO bedurft hätte. Wenn der Beteiligte zu 1) den Beteiligten zu 2) beauftragt hat, Vollmachtserklärungen der einzelnen Gesellschafter für die I. 217 GbR zu entwerfen und ihm auszuhändigen, stehen dem Beteiligten zu 2) die dafür entstandenen Gebühren zu, ohne dass es auf den ihm konkret entstandenen Arbeitsaufwand ankommt.

Eine Alternative gegenüber dem auf die jeweilige Gesellschaft zugeschnittenen Entwurf von Einzelvollmachten hätte nur darin bestanden, einen von dem Beteiligten zu 1) jeweils selbst zu vervollständigenden Musterentwurf für Einzelvollmachten in sämtlichen Gesellschaften anzufertigen. Dass der Beteiligte zu 1) dem Beteiligten zu 2) einen solchen Auftrag erteilt hat, hat er bislang selbst nicht vorgetragen. Der Geschäftswert für einen solchen Musterentwurf wäre dann auch völlig anders zu bestimmen, nämlich nach dem Interesse des Beteiligten zu 1), das entworfenen Muster für alle Gesellschaften verwenden zu können. Insbesondere müßte für einen solchen Entwurf die Wertobergrenze von 1.000.000,00 DM, die nach § 41 Abs. 4 KostO für die Vollmacht einer Einzelperson gilt, unberücksichtigt bleiben.

Es bedarf deshalb auch zu den Einzelvollmachten der Gesellschafter abschließender tatsächlicher Feststellungen dazu, ob und mit welchem Inhalt der Beteiligte zu 1) dem Beteiligten zu 2) einen Auftrag zur Anfertigung von Entwürfen erteilt hat.

Bei der Geschäftswertberechnung für die jeweiligen Vollmachtsentwürfe hat der Beteiligte zu 2) zutreffend die Beschränkung des Wertes auf den Anteil der einzelnen Gesellschafter am Gesellschaftsvermögen beachtet (§ 41 Abs. 3 in Verbindung mit § 40 Abs. 2 KostO). Bei der entworfenen Vollmachtserklärung des Gesellschafters Hans K. ist indessen die Wertobergrenze des § 41 Abs. 4 KostO unberücksichtigt geblieben.

Eine abschließende Entscheidung war dem Senat daher nur möglich hinsichtlich der Gebührenberechnung für den Entwurf des Grundbuchberichtigungsantrages; insoweit hat es bei der Aufhebung dieses Kostenansatzes zu verbleiben. Da die Entscheidung im Übrigen von weiteren tatsächlichen Feststellungen abhängt, die der Senat als Rechtsbeschwerdegericht nicht selbst treffen kann, musste die Sache insoweit zur erneuten Behandlung und Entscheidung an das Landgericht zurückverwiesen werden. Diesem hat der Senat auch die Entscheidung über die Anordnung der Erstattung außergerichtlicher Kosten des Verfahrens der weiteren Beschwerde übertragen, die nach Maßgabe des § 13 a Abs. 1 S. 1 FGg zu treffen ist.

26. KostO §§ 17, 26 bis 28, 79; Art. 10 c und 12 Abs. 1 e Richtlinie 69/335 EWG (*Zur Rückforderung von Handelsregistergebühren*)

- 1. Durch Erinnerung gegen einen Kostenansatz für Handelsregistergebühren können Rückerstattungsansprüche geltend gemacht werden, solange nicht nach 17 Abs. 2 KostO Verjährung eingetreten ist.**
- 2. Bis zu einer richtlinienkonformen bundesgesetzlichen Neuregelung der Bestimmungen §§ 26 bis 28, 79 KostO kann die Erinnerung gegen sog. Alt-Kostenansätze nur zur Anbringung eines Vorläufigkeitsvermerks führen.**
- 3. Eine Rückerstattung bereits gezahlter Gerichtskosten kommt derzeit nicht in Betracht. Nachteile für den Kostenschuldner sind weder auf Grund Zinsverlustes noch unter dem Aspekt der Verjährung zu befürchten.**

OLG Zweibrücken, Beschluss vom 8.11.1999 – 3 W 219/99 –

Zum Sachverhalt:

Die weitere Beschwerde ist infolge Zulassung durch das Landgericht statthaft (§ 14 Abs. 3 Satz 2 KostO). Sie ist auch im Übrigen in verfahrensrechtlicher Hinsicht nicht zu beanstanden.

Dabei geht der Senat davon aus, dass die Beteiligte zu 1) mit der weiteren Beschwerde keine Erweiterung ihres Antrags vorgenommen hat, der Rückerstattungsanspruch also schon Gegenstand des Erstbeschwerdeverfahrens war. Anerkannt ist, dass der zwar nicht ausdrücklich geregelte, aber in § 17 Abs. 2 KostO vorausgesetzte Erstattungsanspruch im Wege der Erinnerung gemäß § 14 Abs. 2 KostO geltend gemacht wird (vgl. *Korintenberg/Lappe*, KostO 14. Aufl. § 17 Rdnr. 17; *Schuck*, DStR, 1998, 820, 821; *Sprockhoff*, NZG 1999 747, 751). Hier hat sich die Beteiligte zu 1) bereits in ihrer Erstbeschwerde vom 20.11.1998 darauf berufen, dass ihr ein Rückforderungsanspruch in Höhe der zuviel gezahlten Gebühren zustehe. Die Frage, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe ein Rückerstattungsanspruch besteht, war mithin bereits Gegenstand des Erstbeschwerdeverfahrens.

II.

In der Sache bleibt das Rechtsmittel indes ohne Erfolg. Der angefochtene Beschluss des Landgerichts beruht nicht auf einer Verletzung des Gesetzes (§§ 14 Abs. 3 Satz 3 KostO, 550, 551 ZPO).

1. Nach der Entscheidung des EuGH vom 2.12.1997 (ZIP 1998, 206) verstoßen auch die Wertgebühren für Handelsregistereintragen nach §§ 79, 26 KostO gegen Europäisches Gemeinschaftsrecht, falls sie nicht dem tatsächlichen Aufwand entsprechen. (vgl. Senat, Beschluss vom 23.6.1999 – 3 W 107/99 – veröffentlicht WM 1999, 1631; OLGR 1999, 383; Rpfleger 1999, 464; FGPrax 99, 195 m.w.N.). Dem hat das Landgericht in der angefochtenen Entscheidung (veröffentlicht WM 1999, 1634) dadurch Rechnung getragen, dass es die Kostenrechnung um folgenden Zusatz ergänzt hat: „Vorläufiger Gebührenansatz im Hinblick auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 2.12.1997 in der Rechtssache C-188/95; Endabrechnung erfolgt nach gesetzlicher Neuregelung der §§ 26–28, 79 KostO“. Mit der Anbringung des Zusatzes erklärt sich die Beteiligte zu 1) einverstanden. Im Wege der Rechtsbeschwerde beantragt sie darüber hinaus, die Beteiligte zu 2) zu verurteilen, bereits gezahlte Gebühren in Höhe von 64.700,- DM nebst 4% Zinsen seit dem 1.7.1996 zurück zu erstatten.

2) Das Landgericht hat demgegenüber durch den Zusatz „... Endabrechnung erfolgt nach gesetzlicher Neuregelung...“ einen Rückerstattungsanspruch zum gegenwärtigen Zeitpunkt verneint und damit zum Ausdruck gebracht, dass es

nach den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts eine Abrechnung bis zum In-Kraft-Treten neuer Gebührensätze nicht für geboten erachte. Diese Auffassung lässt keinen Rechtsfehler erkennen. Dazu hat der Senat bereits im Beschluss vom 23.6.1999 (a.a.O.) ausgeführt, dass er es in Fällen, in denen – wie hier – der Kostenschuldner die festgesetzte Gebühr bereits geleistet hat, für richtlinienkonform hält, der Kostenberechnung auf der Grundlage der Wertgebühren der KostO einen Vorbehalt mit Endabrechnung im Zeitpunkt der gesetzlichen Neuregelung hinzuzufügen. Nachteile sind insoweit weder auf Grund Zinsverlusts noch unter dem Aspekt der Verzinsung zu befürchten. Ein etwaiger Rückerstattungsanspruch wird zu verzinsen sein (vgl. BayObLG NJW 1999, 1194; Rohs/Wedewer/Waldner, KostO § 14 Rdnr. 19); im Hinblick auf den noch ausstehenden Abrechnungszeitpunkt ist die Verzinsung gehemmt (Senat a.a.O. m.w.N., vgl. auch *Sprockhoff* a.a.O. 752, 753). Irgendwelche besondere Gesichtspunkte, die ausnahmsweise eine sofortige (Teil-)Rückerstattung gebieten könnten, sind – auch mit der Rechtsbeschwerde – weder dargelegt noch ersichtlich.

Steuerrecht

27. EStG § 10 Abs. 1 Nr. 1a, § 22 Nr. 1 Satz 1, § 12 Nr. 1 und 2 GG Art. 3 Abs. 1 (*Vorlagebeschluss zur Abzugsfähigkeit von Versorgungsleistungen*)

Dem Großen Senat wird folgende Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt:

Sind im Zusammenhang mit einer Vermögensübergabe zur Vorwegnahme der Erbfolge vereinbarte abänderbare Versorgungsleistungen auch dann als dauernde Last (Sonderausgabe nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG) abziehbar, wenn sie nicht aus den laufenden Nettoerträgen des übergebenen Vermögens gezahlt werden können („Typus 2“ i.S. von Tz. 17 bis 19, 38 bis 40 des BMF-Schreibens vom 23.12.1996, BStBl I 1996, 1508 [= MittBayNot 1997, 56])?

Beschluss vom 10.11.1999 – X R 46/97 –

I. Sachverhalt und Streitstand

Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute und wurden im Streitjahr 1993 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. In ihrer Einkommensteuererklärung für 1993 beantragten sie den Abzug einer dauernden Last (Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a des Einkommensteuergesetzes – EStG –) in Höhe von 12 000 DM. In einem notariell beurkundeten „Schenkungsvertrag“ vom 16.8.1993 hatte die damals 84 Jahre alte Tante der Klägerin dieser ein Grundstück (Hof- und Gebäudefläche) übertragen, das sie am 4.3.1993 zum Kaufpreis von 320 000 DM erworben hatte. Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten gingen ab dem 1.9.1993 auf die Klägerin über. Die Klägerin verpflichtete sich, „aufgrund des ihr übertragenen Grundbesitzes an die Veräußerin zu deren Lebzeiten monatlich nachträglich, jeweils am letzten Tage eines jeden Monats, erstmals am 30.9.1993, einen Betrag von monatlich 3 000 DM“ zu zahlen. Diese Zahlungsverpflichtung sollte durch Eintragung einer Reallast gesichert werden. Ferner wurde vereinbart, „dass sowohl die Erwerberin als auch die Veräußerin eine Erhöhung oder Minderung der Rente entsprechend den Regeln des § 323 Zivilprozessordnung (ZPO)“ verlangen können. Vor Abschluss des Vertrages hatte die Tante den Grundbesitz mit aufstehendem Einfamilienhaus für 1 200 DM monatlich vermietet. Die Klägerin ihrerseits vermietete das Grundstück für 1 500 DM monatlich zuzüglich Nebenkosten.

Die Klägerin leistete im Streitjahr die folgenden Zahlungen:

5 000 DM (20.8.1993), 9 000 DM (5.11.1993) und 6 000 DM (31.12.1993).

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt – FA –) versagte die steuerrechtliche Anerkennung der als Sonderausgaben (dauernde Last i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG) geltend gemachten Beträge in Höhe von 12 000 DM im Wesentlichen unter Hinweis darauf, dass der Vertrag nicht ordnungsgemäß durchgeführt worden sei. Mit der Klage trugen die Kläger vor:

Die „Versorgungsleistungen“ seien als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Sie, die Klägerin, sei voraussichtlich Erbin der Tante. Die einzelnen Beträge seien abweichend von den vereinbarten Fälligkeitsterminen entrichtet worden, weil die Heimunterbringung der Vermögensübergeberin in den Monaten August bis Dezember unterschiedliche höhere Aufwendungen erfordert habe. Dass zum Stichtag 31.12.1993 insgesamt 20 000 DM, d.h. 8 000 DM zusätzlich entrichtet worden seien, liege lediglich an der Bedürftigkeit der Vermögensübergeberin, deren Einkünfte aus einer Pension nicht ausreichten, um die Kosten des Altersheims zu tragen. Ferner seien in der Anfangszeit der Vertragsdurchführung über die vereinbarten Zahlungen hinaus weitere, unterschiedliche Beträge „wegen fehlender Bankkonten und ähnlichem“ entrichtet worden. Da es in der Rechtsnatur des Versorgungsvertrages begründet sei, auf geänderte Bedarfslagen angemessen zu reagieren, und die Schwankung der Leistungen der Höhe nach durch nachweisbare Umstände veranlasst sei, stehe insbesondere die Überzahlung im Jahr 1993 der steuerlichen Anerkennung der Versorgungsleistungen nicht entgegen. Es sei ferner zu berücksichtigen, dass nach Verrechnung der überschüssig gezahlten 8 000 DM mit den Zahlungen für Januar bis März 1994 sodann die Monatsbeträge in Höhe von 3 000 DM wiederkehrend pünktlich entrichtet worden seien.

Das Finanzgericht (FG) hat der Klage stattgegeben. Sein Urteil ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1997, 658.

Mit der Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts. Es trägt u.a. vor: Der vorliegende Sachverhalt könne dem „Urtyp“ eines Vermögensübergabevertrages nicht mehr zugeordnet werden. Die Frage, ob – wie im Streitfall – ein vermietetes Einfamilienhaus als „existenzsicherndes Vermögen“ anerkannt werden könne, sei klärungsbedürftig. Schließlich scheitere die Anerkennung der dauernden Last an der nicht vertragsgemäßen Durchführung des Übergabevertrages.

Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Kläger beantragen, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Sie tragen u.a. vor: Ein Zwei- oder Mehrfamilienhaus mit einer beständigen Rendite von mehr als 5 v.H. sei eine existenzsichernde Wirtschaftseinheit. Die gegenteilige Ansicht des FA widerspreche der vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) in seinem Schreiben vom 23.12.1996 (BStBl I 1996, 1508, Tz. 8 [= MittBayNot 1997, 56]) geäußerten Auffassung. An diesem Ergebnis ändere nichts die Tatsache, dass die Übergeberin das Mietobjekt erst wenige Monate vor der Übergabe erworben habe. Die Vermögensübergabe sei ordnungsgemäß durchgeführt worden.

Der Senat beabsichtigt, der Revision stattzugeben und die Sache an das FG zurückzuverweisen. Nach seiner Auffassung sind die Versorgungsleistungen nicht als dauernde Last abziehbar. Das FG wird im zweiten Rechtszug die betragsmäßigen Folgerungen daraus ziehen, dass die Klägerin ein ertragbringendes Wirtschaftsgut entgeltlich erworben hat.

II. Vorgreifliche Rechtsfragen

Der Senat geht davon aus, dass

– eine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen mit steuerlicher Wirkung auch im Verhältnis von Tante und Nichte (Senatsurteil vom 16.12.1993 X R 67/92, BStBl II 1996, 669) und sogar unter Familienfremden stattfinden kann (Urteil vom 16.12.1997 IX R 11/94, BStBl II 1998, 718);

– durch die ausdrückliche Bezugnahme auf die Änderungsmöglichkeit nach § 323 der Zivilprozessordnung (ZPO) eine

Abänderbarkeit der Zahlungen und damit eine dauernde Last vereinbart worden ist. Nach dem Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 15.7.1991 GrS 1/90 BStBl II 1992, 78, [= MittBayNot 1992, 67] unter C. II. 4. b) genügt für eine steuerrechtlich zu beachtende Änderungsklausel der „Vorbehalt der Rechte aus § 323 ZPO“, weil dies so zu verstehen ist, dass der Vertrag nach Maßgabe des materiellen Rechts, auf das diese Vorschrift Bezug nimmt, abänderbar sein soll. Anhaltspunkte dafür, dass der „Vorbehalt der Rechte aus § 323 ZPO“ lediglich den Charakter einer Wertsicherungsklausel hat (Senatsurteil vom 27.8.1997 X R 54/94, BStBl II 1997, 813 [= MittBayNot 1998, 55]), sind hier nicht ersichtlich;

– die Unregelmäßigkeit der Zahlungen für sich allein die Anerkennung einer dauernden Last nicht hindert. Das FG hat ausgeführt, es halte im Streitfall die zeitlichen und zahlenmäßigen Abweichungen „in Anbetracht des kurzfristig aufgetretenen und unter Berücksichtigung der Gesamtlaufzeit des Versorgungsvertrages zeitlich eingeschränkten erhöhten Versorgungsbedürfnisses der Berechtigten für gerade noch hinnehmbar“. Für dieses Ergebnis spreche auch der Umstand, dass sich die Vertragsparteien in Anbetracht der konkreten Durchführung in den Jahren 1993 und 1994 bei einer Gesamtschau in ausreichendem Umfang an die Vereinbarung gehalten haben. Diese Erwägungen des FG sind revisionsrechtlich (§ 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung – FGO –) nicht zu beanstanden. Denn nicht jede Abweichung vom Üblichen schließt notwendigerweise die steuerliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus (vgl. – zur Durchführung eines zwischen nahen Angehörigen geschlossenen Mietvertrags – BFH-Urteil vom 7.5.1996 IX R 69/94, BStBl II 1997, 196);

– im Streitfall die geschuldete dauernde Last in Höhe von monatlich 3 000 DM *nicht* aus dem Bruttoertrag des übergebenen Einfamilienhauses in Höhe von 1 500 DM zuzüglich Nebenkosten gezahlt werden kann.

Indes steht der Klägerin der Sonderausgabenabzug – entgegen der Ansicht des FG – aus Rechtsgründen nicht zu. Der erkennende Senat folgt nicht der im BMF-Schreiben in BStBl I 1996, 1508 [= MittBayNot 1997, 56] (Tz. 38 ff.) vertretenen Auffassung, nach welcher die Übertragung von „ihrem Wesen nach ertragbringenden Wirtschaftseinheiten“, deren Erträge aber nicht ausreichen, um abänderbare wiederkehrende Leistungen zu erbringen, als „Typus 2“ mit der steuerrechtlichen Folge einer abziehbaren dauernden Last anzuerkennen ist.

III. Rechtsprechung, Verwaltungsregelung und Literaturmeinungen zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung der privaten Versorgungsrente

1. Die Rechtsgrundlagen

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG sind als Sonderausgaben abziehbar die „auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden Renten und dauernden Lasten, die nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben.“ Bei Leibrenten kann nur der Ertragsanteil abgezogen werden. Nach § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG sind als „sonstige Einkünfte“ steuerbar die „Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen, soweit sie nicht zu den in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 bezeichneten Einkünften gehören“. Zu diesen Einkünften gehören auch „Leibrenten insoweit, als in den einzelnen Bezügen Einkünfte aus Erträgen des Rentenrechts enthalten sind“ (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG). Der Ertragsanteil der Leibrenten ergibt sich aus der gesetzlichen Er-

tragswerttabelle: Er wird abweichend von den Grundsätzen der Finanzmathematik über die gesamte Laufzeit gleichbleibend und unter Berücksichtigung biometrischer Durchschnittswerte nach der Allgemeinen Deutschen Sterbetafel und eines Rechnungszinsfußes von 5,5 v.H. gesetzlich pauschaliert.

2. Rechtsentwicklung bis zu den Entscheidungen des Großen Senats

Das Recht der wiederkehrenden Leistungen und Bezüge galt früher als eines der schwierigsten Gebiete des Einkommensteuerrechts. Der Grund hierfür lag darin, dass sich die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (RFH) und des FH durch den Gesetzeswortlaut zur Annahme einer Steuerbarkeit bzw. – im Bereich der Sonderausgaben – Abziehbarkeit allein „nach der äußeren Form der Wiederkehr“ verpflichtet sah. Dies führte dazu, dass anfangs die nach Interessenlage und Sachstruktur so unterschiedlichen Regelungsbereiche wie Kaufpreisrenten und private Versorgungsrenten (insbesondere Altenteilsleistungen) einheitlich nach diesem Rechtsgrundsatz behandelt wurden. Die spätere Berücksichtigung einer Gegenleistung mittels „Wertverrechnung“ – dies allerdings nur bei kauf- und darlehensähnlichen Verträgen, nicht bei Hof- und Geschäftsübergaben zur Vorwegnahme der Erbfolge – war zwar ein dogmatischer Fortschritt, der dem rechtlichen Gesichtspunkt der Nichtsteuerbarkeit von Vermögensumschichtungen Rechnung trug, indes (noch) nicht zu einer systematisch zutreffenden Behandlung des sich aus der zeitlichen Streckung ergebenden Zinsanteils führte. Weil die Rechtsprechung der Vertragspraxis gestattete, eine Abziehbarkeit der dauernden Last zu gestalten, kam es auch beim Bezieher von wiederkehrenden Leistungen zu steuerrechtssystematisch nicht erklärbareren Rechtsfolgen, die den Grundsätzen der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, der grundsätzlichen Nichtsteuerbarkeit von Vermögensumschichtungen in der Privatsphäre, sowie dem objektiven Nettoprinzip – Notwendigkeit der Abziehbarkeit von erwerbssicherndem Aufwand (Finanzierungskosten und Absetzung für Abnutzung – AfA –) – und dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes – GG –) widersprachen. Zugleich wurde – der Unterscheidung zwischen den in vollem Umfang abziehbaren/steuerbaren abänderbaren wiederkehrenden Leistungen („dauernde Last“) und den nur mit dem Ertragsanteil steuerlich relevanten, der Höhe nach gleichbleibenden Leibrenten folgend – für die Frage der Abänderbarkeit ausschließlich darauf abgestellt, ob § 323 ZPO – an sich ein prozessuales Instrument zur Abänderung von Unterhaltsleistungen – für anwendbar „erklärt“ worden war oder nicht.

Die Rechtsentwicklung – auch zur Abgrenzung zwischen der abziehbaren/steuerbaren Versorgungsrente und der nicht abziehbaren/nichtsteuerbaren Unterhaltsrente – ist im Einzelnen dargestellt im Beschluss des Großen Senats des BFH in BStBl II 1992, 78 [= MittBayNot 1992, 67] (unter C. I. 1. bis 6.).

3. Rechtsprechung des Großen Senats zur Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen

Hauptanwendungsfall der in vollem Umfang abziehbaren dauernden Last und der steuerbaren wiederkehrenden Bezüge sind Versorgungsleistungen, die in sachlichem Zusammenhang mit einem Vermögensübergabevertrag vereinbart worden sind. Der Große Senat hat in seinen Beschlüssen vom 5.7.1990 GrS 4-6/89 (BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847 [= MittBayNot 1990, 372]) und in BStBl II 1992, 78 zur privaten Versorgungsrente und ihrer Abgrenzung zur nicht-

abziehbaren/nichtsteuerbaren Unterhaltsrente Stellung genommen.

a) In seinem Beschluss in BStBl II 1990, 847 (unter C. II. 1. c) hat der Große Senat des BFH an der überkommenen Rechtsprechung festgehalten, dass Versorgungsleistungen, die anlässlich der Übertragung von Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge vom Übernehmer zugesagt werden, weder Veräußerungsentgelt noch Anschaffungskosten, sondern wiederkehrende Bezüge (§ 22 Nr. 1 EStG) und Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG) darstellen. Der Große Senat leitet dieses Ergebnis u. a. auch aus der Gesetzesentwicklung ab: In den EStG 1920, 1925 und 1934 ist das Leibgeding als Erscheinungsform der sonstigen Einnahmen bzw. der wiederkehrenden Bezüge eigens erwähnt worden. Damit ist auf ein Institut des Zivilrechts verwiesen worden, das Versorgungsleistungen nicht nur bei der Übergabe eines Hofes, sondern auch bei der Übergabe eines Gewerbebetriebs und von Grundvermögen betrifft. An diesem Rechtszustand hat das Steuerneuerordnungsgesetz (StNOG) 1954 nichts ändern sollen. Die Rechtsprechung hat Versorgungsleistungen aus einer Vermögensübergabe generell den wiederkehrenden Bezügen und Sonderausgaben zugerechnet, ohne im Einzelfall zu prüfen, ob die zivilrechtlichen Voraussetzungen eines Leibgedinges erfüllt waren. Auch hieran ist, so der Große Senat, festzuhalten. Weiterhin heißt es in der genannten Entscheidung:

„Denn die steuerrechtliche Zurechnung der Versorgungsleistungen zu den wiederkehrenden Bezügen und Sonderausgaben beruht auf dem Umstand, dass sich der Vermögensübergeber in Gestalt der Versorgungsleistungen typischerweise Erträge seines Vermögens vorbehält, die nunmehr allerdings vom Vermögensübernehmer erwirtschaftet werden müssen. Abzug und Versteuerung der Versorgungsleistungen führen hierbei zu einem ähnlichen Ergebnis wie der Vorbehalt eines gegenständlich beschränkten Nießbrauchs durch den Übergeber, der mit einer entgeltlichen Nutzungsüberlassung an den Vermögensübernehmer verbunden ist ... Diese Gegebenheiten können aber auch vorliegen, wenn der Begriff des Leibgedinges in Einzelheiten nicht erfüllt ist. Durch ihre Charakterisierung als vorbehaltene Vermögenserträge unterscheiden sich Versorgungsleistungen von Unterhaltsleistungen i.S. von § 12 Nr. 1 EStG; sie enthalten deshalb auch keine Zuwendungen des Vermögensübernehmers aufgrund freiwillig begründeter Rechtspflicht i.S. von § 12 Nr. 2 EStG. Da die Versorgungsleistungen, wie hervorgehoben, keine Gegenleistung des Übernehmers beinhalten, müssen sie auch nicht vorab mit dem Wert des übertragenen Vermögens verrechnet werden...“

b) Im Beschluss in BStBl II 1992, 78 (unter C. II. 3.) hat der Große Senat hieran angeknüpft und entschieden: Versorgungsleistungen, die anlässlich der Übertragung von Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge vom Übernehmer des Vermögens zugesagt werden, unterscheiden sich durch ihre Charakterisierung als vorbehaltene Vermögenserträge von Unterhaltsleistungen. Die nach bisheriger Rechtsprechung für die Abziehbarkeit einer dauernden Last vorausgesetzte Vereinbarung der Abänderbarkeit wird „im Normalfall“ durch eine Bezugnahme auf § 323 ZPO erfüllt; dadurch wird eine Rechtslage hergestellt, die dem Regelungswillen des StNOG 1954 – grundsätzliche Abziehbarkeit der Versorgungsleistungen – entspricht.

Zur Kennzeichnung des Vermögensübergabevertrages führt der Große Senat (C. II. 4. b, c) unter Bezugnahme auf die ständige Rechtsprechung aus, dass

- die einkommensteuerrechtliche Behandlung der familien- und erbrechtlichen Natur des Vertragstypus folgt,
- die Vermögensübertragung die Vorwegnahme der künftigen Erbregelung und die wirtschaftliche Sicherung der alternden Eltern bezweckt,

– die Rente nicht nach dem Wert der Gegenleistung, sondern nach dem Versorgungsbedürfnis des Berechtigten und nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Verpflichteten bemessen wird und dass

– die Beteiligten sich von dem Gedanken leiten lassen, den übertragenen Betrieb der Familie zu erhalten.

Der Große Senat fährt fort:

„Bereits der RFH hat in seinem Urteil in RStBl 1933, 583 ausgesprochen, ‚bis zur Grenze des versuchten Missbrauchs zur Umgehung des § 15 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG‘ (scil.: einer Vorläufervorschrift des § 12 Nr. 2 EStG) müsse in diesen Fällen regelmäßig anerkannt werden, ‚dass Sinn und Zweck nicht die (selbständige) Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht ist‘, sondern die ‚Folgerung aus der Übergabe von Vermögen seitens der Eltern an die Kinder‘. Nach dem BFH-Urteil in BStBl III 1964, 422 liegt eine nicht abziehbare Unterhaltsleistung dann vor, wenn unter Berücksichtigung der Gegenleistung der Unterhaltscharakter offensichtlich überwiegt. Nach dieser Entscheidung kann ein wesentlicher Anhaltspunkt für das Überwiegen im allgemeinen darin gesehen werden, dass der Wert der Gegenleistung (z. B. des übernommenen Betriebsvermögens) bei überschlägiger und großzügiger Berechnung weniger als die Hälfte des Wertes der Rentenverpflichtung beträgt. Auch das BFH-Urteil vom 28.7.1983 IV R 174/80 (BStBl II 1984, 97 [= MittBayNot 1984, 104]) sieht in dieser Vergleichsrechnung, die in Abschn. 123 Abs. 3 EStR (a.F.) ihren Niederschlag gefunden hat, einen – wenn auch für Hofübergabeverträge praktisch nicht bedeutsamen – ‚Anhaltspunkt‘ für die Bestimmung der nach § 12 EStG nicht abziehbaren Unterhaltsleistungen. Dem stimmt der Große Senat zu.“

4. Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG)

Das BVerfG hat in seinem Beschluss vom 17.12.1992 1 BvR 4/87 (Deutsches Steuerrecht – DStR – 1993, 315) entschieden: Bei einer Prüfung am Maßstab des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) ist es weder dem Gesetzgeber noch der Rechtsprechung bei der Auslegung der gesetzlichen Vorgaben verwehrt, bei Übergabeverträgen inhaltlich von zwei miteinander – allerdings ohne wirtschaftlich berechnete Gegenleistung – verknüpften Rechtsvorgängen auszugehen: Von der Schenkung des die Erwerbsgrundlagen darstellenden Vermögens einerseits und des Anspruchs auf die Versorgungsleistungen andererseits. Auch ist es nicht sachwidrig, wenn die Rechtsprechung die Versorgungsleistungen als wiederkehrende Bezüge deutet, „weil in diesen Fällen ein bedeutsamer Transfer wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit stattfindet; denn der Sache nach fordern die Eltern einen bestimmten Ertrag des bereits übergebenen Vermögens in regelmäßig wiederkehrenden Zahlungen zurück“. Bedenken dagegen, dass eine Verrechnung der Werte des übertragenen Vermögens und der Versorgungsleistungen nicht vorgenommen werde, sei letztlich nicht Rechnung zu tragen. Zu einer solchen Verrechnung sei die Rechtsprechung nicht verpflichtet, „weil es typischerweise den Beteiligten darauf ankommt, dass die Kinder nur aus dem Ertrag, den die übertragene Erwerbsgrundlage abwirft, die Versorgungsleistungen erbringen sollen. Es ist gerade nicht Kennzeichen der Übergabeverträge, dass das übertragene Vermögen als solches gegebenenfalls durch Verkauf dazu dienen soll, die vereinbarten Versorgungsleistungen abzudecken.“

5. Nachfolgende Rechtsprechung zu entgeltlichen wiederkehrenden Leistungen und Bezügen

Eine von zwei Entwicklungslinien – neben der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen – betrifft die wiederkehrenden Leistungen/Bezüge im Austausch mit einer Gegenleistung.

a) Gegenleistungen in der Form abänderbarer wiederkehrender Leistungen gehören nicht zum Anwendungsbereich der in vollem Umfang steuerbaren und abziehbaren wiederkehrenden Leistungen („dauernde Last“); auch hier gibt es keine Steuerbarkeit/Abziehbarkeit „nach der äußeren Form der Wiederkehr“, schon gar nicht wegen eines formelhaften „Vorbehalts der Rechte aus § 323 ZPO“ (BFH-Urteile vom 17.12.1991 VIII R 80/87, BStBl II 1993, 15; in BStBl II 1997, 813). Diese werden nunmehr nach dem – für Kaufpreistraten und Leibrenten ohnehin schon immer geltenden – einheitlichen Rechtsprinzip beurteilt: Ihr Zinsanteil wird von der steuerrechtlich nicht relevanten Vermögensumschichtung getrennt und entsprechend seiner materiell-rechtlichen Rechtsnatur behandelt. Der Zinsanteil gehört beim Bezieher zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG). Beim Verpflichteten sind die in den einzelnen Leistungen enthaltenen Schuldzinsen als Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG) abziehbar, wenn und soweit sie im Zusammenhang mit dem Erwerb eines ertragbringenden Wirtschaftsguts stehen. Für einen Erwerber ist es grundsätzlich nicht von Interesse, ob das Entgelt die Versorgung des Veräußerers sicherstellt (BFH-Urteil vom 31.8.1994 X R 44/93, BStBl II 1996, 676). Eine Aufteilung in einen Zins- und einen steuerneutralen Rückzahlungsanteil ist auch rechtlich geboten bei jeglicher „darlehensähnlichen“, d. h. zeitlich gestreckten Rückzahlung. Damit ist die Rechtslage angeglichen worden an die Behandlung der wiederkehrenden Bezüge und Leistungen im betrieblichen Bereich, wo der Aktivtausch und der Passivtausch nicht die Gewinn- und Verlustrechnung berühren und die Sonderung von Zinsanteilen für Zwecke einer erfolgswirksamen Erfassung schon immer selbstverständlich war.

Der definitionsgemäß um die Zinsanteile bereinigte Barwert der wiederkehrenden Leistungen ist beim Erwerb von ertragbringendem Vermögen Bemessungsgrundlage für die AfA (BFH-Urteil vom 9.2.1994 IX R 110/90, BStBl II 1995, 47). Die in den wiederkehrenden Leistungen enthaltene Vermögensumschichtung ist – außerhalb des Regelungsbereichs der Spekulationsgeschäfte (§ 23 EStG) – steuerrechtlich irrelevant. Ein privater Ertragsanteil ist ungeachtet des § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG wegen seines materiellen Zinscharakters nicht als Sonderausgabe abziehbar (BFH-Urteil vom 25.11.1992 X R 91/89, BStBl II 1996, 666).

b) Diese Grundsätze sind im BMF-Schreiben in BStBl I 1996, 1508 [= MittBayNot 1997, 56] („C. Entgeltliche Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen“) als Auffassung der Verwaltung übernommen worden.

c) Der aus der Rechtsprechung des RFH überkommene, vorkonstitutionelle Grundsatz von der „Steuerbarkeit/Abziehbarkeit um der äußeren Form der Wiederkehr willen“ ist aufgegeben worden. Dies hat u. a. dazu geführt, dass eine Mehrbedarfsrente nach § 843 Abs. 1, 2. Alt. des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) nicht – auch nicht mit einem Zinsanteil – steuerbar ist (BFH-Urteil vom 25.10.1994 VIII R 79/91, BStBl II 1995, 121). Im Falle der zeitlichen Streckung einer Gegenleistung oder darlehensähnlichen (Rück-)Zahlung sind steuerrechtliche Folgerungen lediglich insofern zu ziehen, als ein in den einzelnen Leistungen etwa enthaltener Zinsanteil seiner materiell-rechtlichen Rechtsnatur entsprechend zu behandeln ist. Dies bewährt sich auch bei entgeltlichen Rechtsgeschäften im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge (Gleichstellungsgelder) und der Erbauseinandersetzung. Ist die Auszahlung eines Vermächtnisses in einem Einmalbetrag beim Verpflichteten nicht abziehbar, gilt für eine entsprechende Vermächtnisrente grundsätzlich nichts anderes (BFH-Urteil vom

27.2.1992 X R 139/88, BStBl II 1992, 612); dementsprechend sind diese wiederkehrenden Leistungen beim Empfänger allenfalls mit einem Zinsanteil steuerbar.

6. Rechtsprechung des erkennenden Senats zur privaten Versorgungsrente und ihrer Abgrenzung gegenüber der nicht-abziehbaren/nichtsteuerbaren Unterhaltsrente

a) Nach ständiger Rechtsprechung des erkennenden Senats wird die rechtliche Charakterisierung der Versorgungsleistungen als vorbehaltene Vermögenserträge rechtstechnisch verwirklicht durch den Abzug als Sonderausgaben beim Verpflichteten und durch die Steuerbarkeit der Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen beim Berechtigten. Im Rahmen dieses „Transfers von Einkünften“ fordert der Übergeber einen bestimmten Ertrag des übergebenen Vermögens in regelmäßig wiederkehrenden Zahlungen zurück. Dieser Transfer bedingt einen gegenständlich beschränkten Grundsatz der materiell-rechtlichen Korrespondenz. Dem liegt auch die Erwägung zugrunde, dass es nach der Systematik des Einkommensteuerrechts für die Zurechnung von dem Übergeber zugewendeten Leistungen als steuerbare Einkünfte keinen anderen rechtlichen Grund gibt als den, dass diese Einkünfte beim Verpflichteten dem Grund und der Höhe nach abziehbar sind (Senatsurteil vom 26.7.1995 X R 113/93, BStBl II 1996, 157). Der rechtliche Gesichtspunkt des Vorbehalts von Vermögenserträgen ist konstitutiv für gleichheitsrechtlich begründungsbedürftige Ausnahmen vom Abzugsverbot für Unterhaltsleistungen und freiwilligen Zuwendungen bzw. Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht (§ 12 Nr. 1 und 2 EStG) und von der Nichtsteuerbarkeit zugewendeter Bezüge.

b) Eine Auslegung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG mit der Wirkung, dass übertragenes Vermögen beim Übernehmer in steuerlich abziehbare Unterhaltsleistungen umgewandelt werden kann, hält der Senat für nicht verfassungskonform. Eine steuermindernde Berücksichtigung von Privataufwendungen ist abweichend vom Grundsatz des § 12 Nrn. 1 und 2 EStG nur zulässig, wenn das Gesetz dies – ausnahmsweise – vorsieht, und zwar insbesondere bei den Sonderausgaben und bei den außergewöhnlichen Belastungen. Die Belastung von Eltern mit Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Kindern wird durch Kinderfreibeträge (§ 32 Abs. 6 EStG) und das Kindergeld (§§ 62 ff. EStG) sowie durch vergleichbare Leistungen abgegolten. Den Abzug von typischen Unterhaltsaufwendungen sieht der Gesetzgeber – unter bestimmten Voraussetzungen und der Höhe nach begrenzt – in § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten – Realsplitting –) und – u. a. für Leistungen von Kindern an die Eltern – in § 33a Abs. 1 EStG (außergewöhnliche Belastung in besonderen Fällen) vor. Es wäre mit dem Verfassungsgebot der steuerrechtlichen Gleichbehandlung nicht zu vereinbaren, wenn Unterhaltszahlungen von Kindern an ihre Eltern allein deshalb steuerlich abziehbar wären, weil die Eltern in der Lage sind, ihren Kindern Vermögen zu übertragen (Senatsurteile vom 14.7.1993 X R 54/91, BStBl II 1994, 19, und vom 24.7.1996 X R 167/95, BStBl II 1997, 315). Die steuerrechtlich neutrale Verwendung eigenen Vermögens zur Versorgung im Alter kann nicht dadurch steuerrechtliche Bedeutung erlangen, dass Angehörige in den Vorgang der Substanzverwertung eingeschaltet werden (Senatsurteile in BStBl II 1997, 315; vom 17.6.1998 X R 104/94, BFHE 186, 280). Dies ist offenbar auch die Rechtsauffassung des BVerfG (oben 4.).

c) Diese Erwägungen liegen bereits folgenden Entscheidungen des erkennenden Senats zugrunde:

– Der Typus der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen liegt jedenfalls dann nicht vor, wenn der Übergeber sich alle Erträge mittels Nießbrauchs vorbehält und zusätzlich vereinbarte Versorgungsleistungen deshalb typischerweise aus der Substanz des übertragenen Vermögens bestritten werden müssen. Erwirbt jemand Vermögen unter Vorbehalt des Nießbrauchs und sagt er aus diesem Anlass dem Übergeber *zusätzlich* Versorgungsleistungen zu, sind die Aufwendungen hierfür bei verfassungskonformer Auslegung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG i.d.R. nicht als dauernde Last abziehbar (Senatsurteile vom 25.3.1992 X R 100/91, BStBl II 1992, 803; in BStBl II 1994, 19).

– Wird existenzsicherndes Vermögen, das im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen wurde, zum Zwecke der Weiterveräußerung übergeben (BFH-Urteil in BStBl II 1997, 315) oder wird das Vermögen vom Übernehmer aufgrund eines nachträglich gefassten Entschlusses veräußert, sind im Zusammenhang mit der Übertragung vereinbarte Unterhaltszahlungen, die wiederkehrend auf die Lebenszeit des Übergebers zu leisten sind, nicht (mehr) als Sonderausgaben (Rente oder dauernde Last) abziehbar (BFH-Urteile in BFHE 186, 280; vom 17.6.1998 X R 129/96, BFH/NV 1999, 294). Dies gilt auch dann, wenn der Vermögensübernehmer ein Ersatzgrundstück erwirbt.

– Wird ein ertragloses Wirtschaftsgut, z.B. ein Grundstück mit aufstehendem Rohbau, im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen, sind im Zusammenhang hiermit vereinbarte Unterhaltszahlungen, die wiederkehrend auf die Lebenszeit des Übergebers zu leisten sind, nicht als Sonderausgaben (Rente oder dauernde Last) abziehbar (Senatsurteil in BFHE 184, 337, BStBl II 1997, 813). Insoweit ist der Begriff der „existenzsichernden Wirtschaftseinheit“ teleologisch eingeschränkt worden.

– Versorgungsleistungen sind – mangels einer diesbezüglichen Vereinbarung – jedenfalls dann nicht „nach der Rechtsnatur des Versorgungsvertrages“ abänderbar, wenn die vereinbarten Leistungen nicht aus den Erträgen des übergebenen Vermögens erbracht werden können (Urteile in BStBl II 1996, 669; vom 15.3.1994 X R 93/90, BFH/NV 1994, 848).

Das Senatsurteil in BStBl II 1996, 669 stützt sich auf den allgemeinen Grundsatz, dass sich eine Abänderbarkeit wiederkehrender Leistungen aus der Rechtsnatur des typischen Versorgungsvertrages ergeben kann. Dies setze allerdings voraus, dass es sich um eine dem zivilrechtlichen Typus des „Versorgungsvertrages“/„Altenteilsvertrages“ (*Pecher* in Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch Art. 96 EGBGB Rdnr. 8, 16, 17) in wesentlichen Zügen vergleichbare Vereinbarung handele (Senatsurteile vom 11.3.1992 X R 141/88, BStBl II 1992, 499 unter 4.; vom 27.2.1992 X R 136/88, BStBl II 1992, 609). Dazu gehöre vor allem, dass die vereinbarten Leistungen letztlich als zurückbehaltene Erträge aus dem übergebenen Vermögen angesehen und deshalb aus dessen Erträgen bezahlt werden könnten. Andernfalls verbleibe es bei der Würdigung als Leibrente. Das Senatsurteil hat sich hierfür auf das Urteil des XI. Senats vom 23.1.1992 XI R 6/87 BStBl II 1992, 526 – hierzu unten 6. a –) bezogen, das bei der Schaffung des „Typus 2“ Pate gestanden hat. Der XI. Senat hatte in jener Entscheidung wiederkehrende Zahlungen, die nicht aus Erträgen des übergebenen, teils von der Übergeberin, teils von den Klägern selbst bewohnten Zweifamilienhauses bezahlt werden konnten, als Leibrente beurteilt. Dem erkennenden Senat erschien es bei Berücksichtigung dieser Entscheidung vertretbar, eine Überleitung von Erträgen

im betragsmäßigen Umfang *des Ertragsanteils* anzunehmen. Eine Divergenz zur Entscheidung des XI. Senats in BStBl II 1992, 526 konnte damit für jenen Streitfall vermieden werden. Zur Abziehbarkeit einer dauernden Last mit *ihrem vollen Betrag* hat sich der XI. Senat des BFH nicht geäußert. Insofern wird Tz. 17 ff. des BMF-Schreibens in BStBl I 1996, 1508 durch die Rechtsprechung des XI. Senats nicht gestützt.

Im vorliegenden Rechtsstreit haben die Beteiligten ausdrücklich eine Abänderbarkeit vereinbart. Daher ist die Frage entscheidungserheblich, ob der hier einschlägige Typus 2 eine Rechtsgrundlage in der Entscheidung des Großen Senats in BStBl II 1992, 78 [= MittBayNot 1992, 67] findet.

d) Nach Auffassung des Senats widerstreitet die dogmatische Figur der vorbehaltenen Vermögenserträge der auf einen Vergleich von Vermögenspositionen bezogenen Rechnung der „50-v.H.-Grenze“, wenn ein Unternehmen übergeben wird, das – nach herkömmlicher substanzwertorientierter Betrachtung (vgl. BFH-Urteil vom 21.1.1986 VIII R 238/81, BFH/NV 1986, 597 – „Mittelmethode“) – keinen oder nur einen geringen Substanzwert hat, das aber ausreichend Erträge abwirft, aus denen Versorgungsleistungen an den Übergeber gezahlt werden können. Zwar hat das BFH-Urteil in BFH/NV 1986, 597 unter Bezugnahme auf *Busse von Colbe* (Steuerberater-Jahrbuch – StbJb – 1981/82, 257) und *Moxter* (Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensbewertung, 2. Aufl. 1983, S. 42) offen gelassen, ob ausschließlich oder vornehmlich auf den Ertragswert abzustellen ist oder ob der Substanzwert weiterhin eine nicht zu vernachlässigende Bewertungsgröße ist (so u.a. *Werndl* in *Raupach*, Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, 1984, 399, 409 ff.). Der XI. Senat des BFH hat in seinem Urteil vom 10.4.1991 XI R 25/89 (BFH/NV 1991, 720) für den Fall der Übergabe eines „alteingesessenen Geschäfts“ mit einem in der Bilanz ausgewiesenen Minuskapital gegen eine Rente mit einem Barwert von ca. 213 000 DM entschieden, der Wert des übernommenen Betriebsvermögens liege eindeutig unter der Hälfte dieses Wertes, so dass es einer genaueren Wertermittlung, wie sie in dem BFH-Urteil in BFH/NV 1986, 597 dargelegt sei, nicht bedürfe. Demgegenüber neigt der Senat zu der Auffassung, dass es auch in einem solchen Falle ausschließlich darauf ankommt, ob mit dem übertragenen Unternehmen ausreichend Erträge erwirtschaftet werden, aus denen eine Versorgungsrente gezahlt werden kann. Dies ist in einem beim Senat anhängigen Revisionsverfahren (X R 147/96) entscheidungserheblich, in welchem eine anlässlich der Übergabe einer gepachteten Gaststätte vereinbarte Rente zu beurteilen ist.

7. Rechtsprechung des IV., VIII., IX. und XI. Senats des BFH und der FG; Auffassung des BMF; Meinungsstreit im Schrifttum

a) Der XI. Senat des BFH hat im Urteil in BStBl II 1992, 526 (ebenso Urteil vom 29.4.1992 XI R 7/85, BFH/NV 1992, 734) – unter Bezugnahme auf das zu einem Fall des „Totalnießbrauchs“ ergangene, zwischenzeitlich aufgehobene Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 22.1.1991 2 K 2038/89, EFG 1991, 666; vgl. Senatsurteil in BStBl II 1994, 19; hierzu oben 6. c) – ausgeführt, es sei nicht Voraussetzung für die Anerkennung einer privaten Versorgungsrente als dauernde Last, dass sie aus Erträgen des übertragenen Vermögens geleistet werden könne; der Große Senat habe „lediglich auf die typischerweise gegebene Situation abgestellt, ohne dass es insoweit auf die Verhältnisse des Einzelfalles ankäme“. Ob es sich um Versorgungsleistungen nach der Art vorbehaltenen Erträge han-

dele, ergebe ein Vergleich des Kapitalwerts der Leistungen mit dem Wert des übertragenen Vermögens. Mit dieser Begründung hat der XI. Senat dem Antrag der Kläger auf Anerkennung von Anschaffungskosten nicht entsprochen, sondern die wiederkehrenden Leistungen als mit ihrem Ertragsanteil abziehbare *Leibrente* zum Abzug als Sonderausgaben zugelassen. Eine mit ihrem vollen Betrag abziehbare dauernde Last hat der XI. Senat seinerzeit nicht in Betracht gezogen.

Zu der Bemerkung des Großen Senats zur Vergleichsrechnung des Abschn. 123 Abs. 3 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) a.F. (oben 3. b) und ihrer Bedeutung für die *dauernde Last* haben sich der erkennende Senat und der XI. Senat nicht geäußert. Allerdings lassen Begründungsansätze der beiden Spruchkörper tendenziell unterschiedliche Auffassungen über die Auslegung des Beschlusses des Großen Senats in BStBl II 1992, 78 erkennen. Dies ist durch die Schaffung des „Typus 2“ im BMF-Schreiben in BStBl I 1996, 1508 [= MittBayNot 1997, 56] (Tz. 38 ff.) offenbar geworden.

b) Der VIII. Senat ist in seinem Urteil vom 7.4.1992 VIII R 59/89 BStBl II 1992, 809 davon ausgegangen, dass nach ständiger Rechtsprechung des BFH eine Unterhaltsrente vorliegt, wenn auch unter Berücksichtigung einer etwaigen Gegenleistung der Unterhaltscharakter der Zahlungen offensichtlich überwiegt. Das sei regelmäßig dann anzunehmen, wenn bei überschlägiger und großzügiger Ermittlung ihres Werts die Gegenleistung weniger als die Hälfte des Werts der Rentenverpflichtung betrage und deshalb als Zuwendung i.S. des § 12 Nr. 2 EStG anzusehen sei. In diesem Fall sei die Rente bei einheitlicher Betrachtung insgesamt als Unterhaltsrente zu behandeln. Entscheidungserheblich war indes nur seine Aussage, dass die Rechtsprechung „für den Erb- und Pflichtteilsverzicht gegen Abfindung stets eine Unterhaltsrente abgelehnt hat, ohne auf das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung einzugehen“.

c) Der IV. Senat des BFH hat in dem zum Wirtschaftsüberlassungsvertrag ergangenen Urteil vom 18.2.1993 IV R 106/92 BStBl II 1993, 546; ferner Urteile vom 18.2.1993 IV R 50/92, BStBl II 1993, 548; IV R 51/92, BFH/NV 1994, 14; offengelassen im Urteil vom 24.9.1998 IV R 1/98, BStBl II 1999, 55, unter 3. b) entschieden: In seinem Beschluss in BStBl II 1992, 78 habe der Große Senat des BFH die seinerzeit in Abschn. 123 Abs. 3 EStR übernommene Vergleichsrechnung im Anschluss an das Urteil in BFHE 139, 367, BStBl II 1984, 97 als einen „Anhaltspunkt“ für die Abgrenzung der Altenteilsleistungen von den nichtabziehbaren Unterhaltsleistungen angesehen, sie für Hofübergabeverträge aber als praktisch nicht bedeutsam erachtet. Für den Fall des Wirtschaftsüberlassungsvertrags könne auf die genannte Vergleichsrechnung nicht verzichtet werden. Dies folge aus der Vorläufigkeit des Vertragstyps als einer Vorstufe zur Hofübergabe.

d) Der IX. Senat des BFH hat sich in seinem Urteil vom 27.8.1996 IX R 86/93 BStBl II 1997, 47) unter Bezugnahme auf den Beschluss des Großen Senats in BStBl II 1990, 847 und die Senatsurteile in BStBl II 1994, 19 und vom 24.11.1993 X R 123/90 (BFH/NV 1994, 704) wie folgt geäußert: Die anlässlich einer Vermögensübergabe zugesagten Versorgungsleistungen sind grundsätzlich als vom Übergeber vorbehaltene Vermögenserträge zu charakterisieren, die der Übernehmer aus dem übertragenen Vermögen zu erwirtschaften hat. In jenem Streitfall könne dahingestellt bleiben, inwieweit dieser dem Rechtsinstitut der Vermögensübergabe zugrunde liegende Gedanke die Abziehbarkeit von Versorgungs-

leistungen begrenze, insbesondere, ob lediglich auf die typischerweise gegebene Situation abzustellen sei, oder ob Zahlungen nicht als dauernde Lasten berücksichtigt werden dürfen, soweit der Übergeber nach der Vermögensübergabe offenkundig mehr an Mitteln zur Verfügung hat als zuvor aus dem übergebenen Vermögen zu erwirtschaften war. Denn bei den in jenem Fall zugesagten Versorgungsleistungen handelte es sich nicht um Geldzahlungen, sondern um im Rahmen einer Vermögensübergabe typische Pflege- und Sachleistungen, die ihrer Natur nach ohnehin nicht aus dem übertragenen Miteigentumsanteil an dem Wohnhaus zu erwirtschaften, sondern von der Übernehmerin als persönliche Dienstleistung zu erbringen waren.

e) Die FG haben sich überwiegend auf den Boden der „Doktrin der vorbehaltenen Vermögenserträge“ gestellt (z. B. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 6.3.1996 14 K 556/91, EFG 1996, 696; FG Münster, Urteil vom 20.6.1996 8 K 5075/94 E, EFG 1996, 1214; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 25.10.1995 6 K 155/92, EFG 1996, 425; Thüringer FG, Urteil vom 15.8.1996 II 161/95, EFG 1997, 469).

f) Das BMF hat unter Bezug auf die Entscheidung des XI. Senats in BStBl II 1992, 526 in seinem Schreiben in BStBl I 1996, 1508 (Tz. 17 f., 38 ff.) einen „Typus 2“ anerkannt: Hiernach kann Gegenstand der Vermögensübergabe auch eine existenzsichernde und ihrem Wesen nach ertragbringende Wirtschaftseinheit sein, deren Erträge aber nicht ausreichen, um die wiederkehrenden Leistungen zu erbringen. Wirtschaftseinheiten in diesem Sinne sind typischerweise Betriebe mit geringen Gewinnen oder Mietwohngrundstücke mit geringen oder negativen Einkünften. In Fortführung der Verwaltungsanweisung in R 123 Satz 3 EStR 1996 (und der Vorläuferregelungen) heißt es (Tz. 18): „Voraussetzung für eine Vermögensübergabe in diesen Fällen ist, dass der Wert des Vermögens im Zeitpunkt der Vermögensübergabe bei überschlägiger und großzügiger Berechnung mindestens die Hälfte des Kapitalwerts der wiederkehrenden Leistungen beträgt.“ Diese Versorgungsleistungen sind regelmäßig nicht abänderbar; sie sind ausnahmsweise mangels Gleichmäßigkeit als dauernde Lasten zu behandeln, wenn die Vertragsparteien ausdrücklich auf § 323 ZPO oder eine gleichwertige Änderungsklausel Bezug nehmen (Tz. 39).

g) In der Literatur wird die Kontroverse umfänglich fortgesetzt. Die Rechtsprechung der BFH-Senate wird als nicht einheitlich empfunden (statt vieler *Brandenburg*, *Freundesgabe* für *Haas*, 1996, S. 39 ff.). Die Bandbreite der Meinungen reicht von Ablehnung des „Typus 2“, weil R 123 Satz 3 EStR a.F. (jetzt: Tz. 17 ff. des BMF-Schreibens in BStBl I 1996, 1508) „kein sachgerechtes Kriterium“ an die Hand gebe und sich infolgedessen unter Gleichheitsgesichtspunkten nicht mehr zu rechtfertigende Gestaltungsmöglichkeiten eröffneten (so *Stephan* in *Hörger/Stephan*, *Die Vermögensnachfolge im Erbschaft- und Ertragsteuerrecht*, 1998, Rdnr. 187; ders., *Der Betrieb – DB – 1997*, Beilage Nr. 4 S. 11), bis zur ungeteilten Zustimmung zur Entscheidung des XI. Senats in BFHE 167, 86, BStBl II 1992, 526 (z. B. *Weber-Grellet*, *Finanz-Rundschau – FR – 1996*, 415; ders., *DStR 1993*, Beihefter zu Heft 31 S. 7). *Schmidt/Heinicke* (*Einkommensteuergesetz*, 18. Aufl. 1999, § 22 Rdnr. 86; s. auch Rdnr. 79, 81) vertritt die Auffassung, die „Wohltat des Typus 2“ gehe „weit über die Rechtsprechung hinaus“. Demgegenüber weist *Hutter* in *Blümich* (*Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuerrecht*, § 10 EStG Rdnr. 143) darauf hin, der Große Senat habe der Vergleichsrechnung in R 123 Satz 3 EStR a.F. ausdrücklich zugestimmt. *Wacker* (*Neue Wirtschafts-Briefe –*

NWB – Fach 3 S. 9933, 9946 f.) hält zwar die Ansicht des X. Senats für systemgerecht. Indes habe die Finanzverwaltung nicht außer Acht lassen dürfen, dass die 50-v.H.-Grenze auf einer langen Rechtstradition beruhe und zumindest nicht ausgeschlossen werden könne, dass der Große Senat in seiner Entscheidung in BStBl II 1992, 78 die Wahrung dieses Schwellenwerts nicht nur als zusätzliches Abgrenzungskriterium gegenüber einer Unterhaltsrente, sondern „partiell typusbegründend“ angesehen habe. Damit sei die Entscheidung der Finanzverwaltung, beide Rechtsprechungslinien zu akzeptieren, vorgezeichnet gewesen.

IV. Rechtsauffassung des erkennenden Senats

Nach Auffassung des erkennenden Senats ist die Bemerkung des Großen Senats zur Vergleichsrechnung des Abschn. 123 Abs. 3 EStR a.F. (oben III. 3. b) mit dem Ergebnis auszulegen, dass sie kein zusätzliches typusbegründendes Tatbestandsmerkmal ist.

1. Der Große Senat des BFH hat in seinen Beschlüssen in BStBl II 1990, 847 und BStBl II 1992, 78 (oben III. 3.)

- die Privilegierung des Vermögensübergabevertrages aus der Entstehungsgeschichte seit dem EStG 1920 hergeleitet,
- die steuerliche Rechtsfigur des „Vorbehalts von Vermögenserträgen“ als tragend angesehen,
- die sachliche Nähe der privaten Versorgungsrente zu dem in Vorläuferbestimmungen des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG erwähnten Leibgedingvertrag betont,
- auf den familien- und erbrechtlichen Charakter der vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen hingewiesen sowie auf
- die Funktion des Vermögensübergabevertrags als Instrument eines generationenübergreifenden Erhalts von Familienvermögen und zugleich der Versorgung der weichenden Generation und
- die Ähnlichkeit einerseits des Vorbehaltsnießbrauchs – durch Vorbehaltsnießbrauch wird höchstens der Ertrag eines Wirtschaftsguts vorbehalten – und andererseits des Transfers von Einkünften mittels der privaten Versorgungsrente herausgestellt.

Eine Gesamtwürdigung dieser rechtlichen Gesichtspunkte zwingt zu der Annahme, dass mit der Zuweisung der Vermögensübergabe zu einem derart gekennzeichneten Rechtsinstitut der rechtliche Rahmen abgesteckt ist, *innerhalb dessen* der rechnerische Vergleich des Barwertes der Rente und des Wertes des übergebenen Vermögens von Bedeutung sein kann. Gerade eine Übertragung wie die vorliegend zu beurteilende hat mit dem Typus des Hof- und Geschäftsübergabevertrages nichts gemein, weil sie darauf angelegt ist, die Substanz des geschenkten Vermögens unter Ausnutzung eines Progressionsgefälles in Unterhaltsansprüche „umzuwandeln“ und letztlich im Interesse des Übergebers zu verwerten. Um dieses wirtschaftlichen Effektes willen brauchte das Vermögen nicht zum Zwecke einer Vorwegnahme der Erbfolge übergeben werden. Vielmehr wäre es widersinnig, wenn dem Übergeber das übertragene Vermögen nunmehr steuerbar zurückflösse. Die steuerliche Privilegierung der Vermögensübergabe verlöre ihren Sinn und unter dem rechtlichen Gesichtspunkt des Art. 3 Abs. 1 GG ihre gleichheitsrechtliche Rechtfertigung. Auch der Hinweis des Großen Senats in BStBl II 1992, 78 (unter C. II. 4. b) unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des RFH darauf, dass die Versorgungs-

leistungen „Folgerung aus der Übergabe von Vermögen seitens der Eltern an die Kinder“ sind, ist nur unter dem rechtlichen Gesichtspunkt der vorbehaltenen Vermögenserträge sinnvoll. Die 50-v.H.-Grenze kann nicht als „typusbildend“ anerkannt werden, ohne dass die vorangegangenen Ausführungen des Großen Senats und ihre sinnstiftende und legitimierende Bedeutung für das Recht der privaten Versorgungsrente entwertet würden.

2. Nach Auffassung des erkennenden Senats ist die Vergleichsrechnung kein selbständiges tatbestandsähnliches Unterscheidungskriterium, sondern setzt voraus, dass überhaupt dem Typus nach eine Vermögensübergabe zur Vorwegnahme der Erbfolge vorliegt. Unter dieser Voraussetzung wird die Vergleichsrechnung zwar nur selten praktische Relevanz haben. Dies stimmt indes mit dem Umstand überein, dass RFH und BFH dieses Abgrenzungsmerkmal im Zusammenhang mit Hof- und Geschäftsübergaben zwar erwähnt, aber nicht tatsächlich angewendet haben. Bis zum Beschluss des Großen Senats in BStBl II 1992, 78 gibt es keine Entscheidung des BFH, in der dieses Kriterium streitentscheidend gewesen wäre. Der Große Senat verweist ausdrücklich auf das BFH-Urteil in BStBl II 1984, 97, das in der Vergleichsrechnung, die in Abschn. 123 Abs. 3 EStR a.F. ihren Niederschlag gefunden hat, „einen – wenn auch für Hofübergabeverträge praktisch nicht bedeutsamen – ‚Anhaltspunkt‘ für die Bestimmung der nach § 12 EStG nicht abziehbaren Unterhaltsleistungen“ sieht.

3. Liegt, wie vorstehend ausgeführt, keine „Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen“ vor, und kommt deshalb ein Abzug der wiederkehrenden Leistungen (Renten und dauernde Lasten) als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG nicht in Betracht, gelten § 12 EStG und die allgemeinen Grundsätze des Einkommensteuerrechts uneingeschränkt (ausführlich Senatsurteile vom 26.11.1997 X R 114/94, BStBl II 1998, 190; in BFHE 186, 280). Haben wiederkehrende Leistungen keinen Bezug zu einem dafür erhaltenen Vermögenswert, sind sie – weil nicht durch die Anschaffung veranlasst – als Zuwendungen aufgrund freiwillig begründeter Rechtspflicht i.S. des § 12 Nr. 2 EStG nicht abziehbar. Insofern kann nichts anderes gelten als beim Erwerb gegen Einmalzahlung.

Stehen die wiederkehrenden Leistungen in sachlichem Zusammenhang mit der erhaltenen Gegenleistung, gelten die für kauf- und darlehensähnliche Rechtsgeschäfte maßgeblichen Grundsätze. Die Aufwendungen dürfen nur berücksichtigt werden, wenn sie entweder Werbungskosten oder Betriebsausgaben sind oder sonst ausdrücklich gesetzlich (z. B. § 10 EStG) zum Abzug zugelassen sind (BFH-Urteil in BStBl II 1992, 609; ausführliches Urteil in BStBl II 1996, 666, m.w.N.). Handelt es sich bei der Übertragung von Vermögen um ein Veräußerungsgeschäft oder zumindest einen „veräußerungsähnlichen Vorgang“, sind die Aufwendungen grundsätzlich Anschaffungskosten, die, sofern ein sachlicher Zusammenhang mit einer Einkunftsart besteht, – ggf. – über die AfA sowie mit dem in den laufenden Zahlungen enthaltenen Zinsanteil (ausführlich hierzu BFH-Urteile in BStBl II 1995, 47; vom 14.12.1994 X R 1-2/90, BStBl II 1996, 680) als Betriebsausgaben/Werbungskosten berücksichtigt werden können. Auch in dieser Hinsicht kann steuerrechtlich nichts anderes gelten als bei einer Einmalzahlung; die zeitliche Streckung erfordert lediglich, den Zinsanteil steuerlich zutreffend zu behandeln.

4. Aus den vorstehend unter III. 6. b, IV. 1. dargelegten Gründen hält der Senat eine verfassungskonforme Auslegung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG des Inhalts für geboten, dass die auf

die Wertrelation von übergebenem Vermögen und Rente abhebende Vergleichsrechnung keine selbständige Tatbestandsfunktion hat. Hinzu kommt, dass dort, wo der verfassungsrechtlich legitimierende Rechtsgedanke der vorbehaltenen Erträge nicht mehr trägt, beim Erwerb von ertragbringendem Vermögen der Bereich der entgeltlichen Anschaffungsgeschäfte unter Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips, welches die Abziehbarkeit von erwerbssicherndem Aufwand gebietet, ohne Grund eingeschränkt wird. Nach Auffassung des Senats liegt im Streitfall ein typisches Anschaffungsgeschäft vor. Unterstellt, die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des Eigenheimzulagengesetzes (EigZulG) lägen vor, gäbe es keinen Grund, die für entgeltliche Anschaffungsgeschäfte gesetzlich vorgesehene Förderung zu versagen.

V. Entscheidungserheblichkeit der Vorlage

Die Beantwortung der Vorlagefrage ist für die Entscheidung über die Revision erheblich. Bejaht man die Vorlagefrage, so wäre die Revision des FA unbegründet. Andernfalls wäre das Rechtsmittel erfolgreich, weil eine als Sonderausgabe abziehbare dauernde Last nicht vorläge. Vielmehr hätte die Klägerin das Grundstück entgeltlich angeschafft. Die Sache müsste an das FG zurückverwiesen werden, welches die Bemessungsgrundlage der AfA und die Höhe der bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbaren Schuldzinsen zu ermitteln hätte.

VI. Rechtsgrund der Vorlage

Der vorlegende Senat stützt die Anrufung des Großen Senats auf § 11 Abs. 4 FGO.

1. Die Vorlagefrage ist – wie vorstehend (III. 7.) dargelegt – innerhalb der Rechtsprechung des BFH nicht geklärt und im Schrifttum umstritten. Die divergierenden Rechtsauffassungen ergeben sich aus einer jeweils unterschiedlichen Interpretation der Grundaussage des Beschlusses des Großen Senats in BStBl II 1992, 78. Ein Anfrageverfahren auf der Rechtsgrundlage des § 11 Abs. 3 FGO hält der Senat deswegen nicht für zweckdienlich, weil ein angefragter Senat über den strittigen Inhalt der Aussage dieses Beschlusses nicht disponieren könnte.

2. Nach Auffassung des vorlegenden Senats ist eine Auslegung, aufgrund derer nicht nur der Ertrag des übergebenen Vermögens rechtstechnisch transferiert, sondern dessen Substanz in steuerlich abziehbare Unterhaltsaufwendungen „umgewandelt“ wird, nicht verfassungsgemäß. Ergäben sich aus § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG diejenigen Rechtsfolgen, wie sie – im Streitfall einschlägig – durch den „Typus 2“ beschrieben werden, müsste der Senat das Normenkontrollverfahren nach Art. 100 GG einleiten. Ob eine dies ausschließende verfassungskonforme Auslegung möglich ist, muss indes aus verfassungsprozessualen Gründen vorab vom BFH als Fachgericht geklärt werden. Der Große Senat hat bislang zu der verfassungsrechtlichen Problematik der Vergleichsrechnung keine Stellung genommen. Diese Verfassungsfrage war bis zu seiner Entscheidung in BStBl II 1992, 78 weder in der Rechtsprechung noch im Schrifttum erörtert worden. Im Hinblick hierauf hält der erkennende Senat eine erneute Befassung des Großen Senats (vgl. hierzu *Sunder-Plassmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, § 11 FGO Rdnr. 44 f.) für erforderlich.

3. Nach der Rechtsprechung des Großen Senats ist eine erneute Vorlage derselben Rechtsfrage an ihn nur zulässig, falls

in der Zwischenzeit neue rechtliche Gesichtspunkte aufgetreten sind, die bei der ursprünglichen Entscheidung nicht berücksichtigt werden konnten, und/oder neue Rechtskenntnisse eine andere Beurteilung der entschiedenen Rechtsfrage rechtfertigen könnten (vgl. BFH-Beschlüsse vom 18.1.1971 GrS 4/70, BStBl II 1971, 207; vom 24.6.1985 GrS 1/84, BStBl II 1985, 587; weitergehend *Gräber/Ruban*, Finanzgerichtsordnung, 4. Aufl. 1987, § 11 Rdnr. 16). Diese Voraussetzung bejaht der erkennende Senat zum einen aus den vorstehend unter 1. dargelegten Gründen. Zum anderen hat er seit 1992 aus der rechtstatsächlichen Anschauung eines großen Fallmaterials die Überzeugung gewonnen, dass, solange der Gesetzgeber nicht durch eine Streichung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG die einkommensteuerrechtliche Bemessungsgrundlage verbreitert, durch eine konsequente Ausrichtung der privaten Versorgungsrente am gleichheitsrechtlich legitimierenden Rechtsgedanken des „Vorbehalts der Vermögenserträge“ eine grundlegende Rechtsvereinfachung bewirkt werden könnte.

Generell sind Rechtsvereinfachung und so auch Steuervereinfachung nur unter der Voraussetzung denkbar, dass der Zweck der Normen ohne weiteres plausibel ist und ihre Anwendungsergebnisse nachvollziehbar und in sinnfälliger Weise gleichheitsgerecht sind. Bezogen auf die hier erörterten Rechtsfragen hätte eine Auslegung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG strikt am Maßstab eines zum Rechtsprinzip erhobenen „Vorbehalts der Vermögenserträge“ die folgenden Vereinfachungseffekte:

– Die Begrenzung auf die vom Vermögensübernehmer jeweils erzielten Nettoerträge hätte nicht nur einen ähnlichen, sondern denselben Effekt wie ein gegenständlich beschränkter (Vorbehalts-)Nießbrauch. Ein anzuerkennendes Bedürfnis für gestaltbare steuerliche Unterschiede sieht der Senat nicht.

– Die Rechtsfrage, zu welchem Zeitpunkt ausreichend Erträge vorhanden sein müssen (hierzu BMF-Schreiben in BStBl I 1996, 1508 Tz. 15), würde sich nicht mehr stellen.

– Ist die private Versorgungsrente im Verhältnis zum dinglich wirkenden Vorbehaltsnießbrauch ihrem Rechtscharakter nach lediglich ein „obligatorisch“ wirkender Transfer von Einkünften, verliert die Frage danach, was eine „existenzsichernde Wirtschaftseinheit“ ist, an Bedeutung. Derzeit führt die Unterscheidung zwischen Geldvermögen und vergleichbaren Wirtschaftsgütern und steuerlich privilegiert übertragbaren Wirtschaftseinheiten an der Schnittstelle zu wenig plausiblen Ergebnissen. Eine Unterscheidung etwa zwischen Wertpapieren und typisch stillen Beteiligungen (BMF-Schreiben in BStBl I 1996, 1508 Tz. 10) und „Anteilen an Kapitalgesellschaften“ (a.a.O., Tz. 8) liegt zumindest nicht auf der Hand. Sie erschließt sich allenfalls aus der Notwendigkeit, überhaupt eine Trennlinie zwischen zwei historisch gewachsenen, grundlegend verschiedenen Systembereichen zu ziehen. Bereits im Jahre 1963 hatte der BFH das Steuersparmodell des „Unterhaltskaufs“ nicht akzeptiert (vgl. BFH-Urteil vom 28.6.1963 VI 321/61 U, BStBl III 1963, 424; zuletzt BFH-Urteil in BStBl II 1992, 609 – Übergabe von 30 000 DM gegen eine Rente mit dem unter Anwendung der „50-v.H.-Regel“ errechneten Barwert von 59 866 DM). Hingegen ist das „Sonderrecht der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen“ durch das Grundsatzurteil vom 16.9.1965 IV 67/61 S, BStBl III 1965, 706 – landwirtschaftlicher Hofübergabevertrag gegen Altenteilsleistungen) begründet worden. Hierauf geht die bis heute fortwirkende Unterscheidung zwischen Geldvermögen und „existenzsichernden Wirtschafts-

einheiten“ zurück. Diese Differenzierung nach dem Objekt der Übergabe würde bedeutungslos werden, wenn, was der Senat vorschlägt, mit einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen maximal der mit einem Vorbehaltsnießbrauch bewirkte steuerliche Effekt erzielt werden kann.

4. Eine Anrufung des Großen Senats ist auch dann geboten, wenn die Entscheidung über die vorgelegte Rechtsfrage zu einer rückwirkenden Verschärfung der Steuerrechtsprechung führen kann. Gegebenenfalls obliegt es der Verwaltung, durch den Erlass von Übergangsregelungen den Belangen des Vertrauensschutzes und der „Übergangsgerechtigkeit“ (vgl. BVerfG-Beschluss vom 30.9.1987 2 BvR 933/82, BVerfGE 76, 256, 359 f.) Rechnung zu tragen (BFH-Beschluss vom 25.6.1984 GrS 4/82, BStBl II 1984, 751, unter C. I. 1.1.; BFH-Urteil vom 31.10.1990 I R 3/86, BStBl II 1991, 610).

28. ErbStG (in der bis 31.12.1995 geltenden Fassung) § 3 Abs. 1 Nr. 1, § 6 Abs. 2, § 15 Abs. 1 und Abs. 3, § 16 Abs. 1; BGB § 2255 Satz 1, § 2269 (*Steuerklasse des Schlusserben bei Abänderungsrecht des überlebenden Ehegatten*)

- 1. Haben Ehegatten in einem gemeinschaftlichen Testament, durch das sie sich gegenseitig als Erben einsetzen (Berliner Testament), dem überlebenden Ehegatten das Recht eingeräumt, die Schlusserbenfolge sowie die Verteilung des Nachlasses zu ändern, so bleibt § 15 Abs. 3 ErbStG zu Gunsten des Schlusserben insoweit anwendbar, als der überlebende Ehegatte durch eine spätere Verfügung von Todes wegen die Erbquote des Schlusserben nicht verändert hat.**
- 2. Macht der überlebende Ehegatte von seinem Recht auf Änderung dadurch Gebrauch, dass er abweichend vom gemeinschaftlichen Testament einem Schlusserben, dessen Erbquote als solche unverändert bestehen bleibt, ein Vorausvermächtnis aussetzt, kann für diesen Vermächtniserwerb § 15 Abs. 3 ErbStG nicht angewandt werden.**

BFH, Urteil vom 16.6.1999 – II R 57/96 –

Zum Sachverhalt:

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) wurde zu $\frac{1}{8}$ Miterbin der 1993 verstorbenen Erblasserin, der Ehefrau des vorverstorbenen Onkels (Bruders der Mutter) der Klägerin. Die Erblasserin hatte mit ihrem Ehemann 1972 gemäß § 2269 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) ein handschriftliches sog. Berliner Testament mit folgendem Wortlaut aufgesetzt:

„Gemeinsames Testament.

Wir setzen uns gegenseitig zu Erben ein und sind uns darüber einig, dass unser gesamtes Vermögen nach dem Tode des Letztlebenden ausschließlich der Familie des Ehemannes zufallen soll.

Als Richtlinie für die Verteilung des Vermögens soll das anliegende als ‚Testament‘ bezeichnete Schriftstück vom 18.12.1969 gelten, wobei Streichungen und Änderungen dem Letztlebenden vorbehalten bleiben.“

In dieser in Bezug genommenen Aufstellung waren u. a. die Klägerin und ihre Schwester als Erben zu je $\frac{1}{8}$ des Letztversterbenden bestimmt; in Anrechnung auf ihren Erbteil sollten beide zu je gleichen Teilen zwei Hausgrundstücke erhalten, „welche zu den neuen Einheitswerten per 1.1.64“ zuzüglich 50 v. H. anzusetzen seien.

Die Erblasserin machte nach dem Tode ihres Ehemannes in vier notariell beurkundeten Verfügungen von Todes wegen vom 6.5.1984,

vom 30.8.1985, vom 5.9.1989 und vom 22.4.1991 von ihrem Umgestaltungsrecht Gebrauch; u. a. ermächtigte sie in ihrer letztwilligen Verfügung vom 30.8.1985 den Erbteil einer als Miterbin zu $\frac{1}{8}$ eingesetzten Nichte auf $\frac{1}{16}$. In ihrer letztwilligen Verfügung vom 5.9.1989 ergänzte die Erblasserin ihre „bisher errichteten Testamente“ u. a. insoweit, als sie der Klägerin und ihrer Schwester „im Wege des Vorausvermächtnisses“ je eine Eigentumswohnung „zusätzlich zu den den Begünstigten zustehenden Erbteilen“, die unverändert blieben, vermachte.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt – FA –) setzte zunächst mit vorläufigem Bescheid vom 8.6.1994 gegen die Klägerin Erbschaftsteuer in Höhe von 179 892 DM fest. Dabei ging es von einem anteiligen Nachlasserwerb entsprechend der Erbquote von $\frac{1}{8}$ in Höhe von 362 749 DM sowie dem Vorausvermächtnis mit einem Wert von 113 680 DM, insgesamt also von 476 429 DM aus und legte der Steuerfestsetzung die im Verhältnis zur Erblasserin maßgebende Steuerklasse IV gemäß § 15 Abs. 1 des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) in der bis zum 31.12.1995 geltenden Fassung zu Grunde. Die Anwendung der im Verhältnis zum vorverstorbenen Ehemann der Erblasserin maßgebenden Steuerklasse III gemäß § 15 Abs. 3 ErbStG lehnte das FA ab, da die Erblasserin das ursprüngliche gemeinsame Testament hinsichtlich des der Klägerin zustehenden Anteils verändert habe.

Die hiergegen nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte Erfolg.

Die vom FA eingelegte Revision hatte in der Sache nur teilweise Erfolg.

Aus den Gründen:

...

Die Klage ist insoweit begründet, als der Erwerb des Erbteils von $\frac{1}{8}$ nicht nach Maßgabe der Steuerklasse IV, sondern gemäß § 15 Abs. 3 ErbStG nach Maßgabe der Steuerklasse III zu besteuern ist. Haben Ehegatten in einem gemeinschaftlichen Testament, durch das sie sich gegenseitig als Erben einsetzen (Berliner Testament), dem überlebenden Ehegatten das Recht eingeräumt, die Schlusserbenfolge sowie die Verteilung des Nachlasses zu ändern, so bleibt § 15 Abs. 3 ErbStG zu Gunsten des Schlusserben insoweit anwendbar, als der überlebende Ehegatte durch eine spätere Verfügung von Todes wegen die Erbquote des Schlusserben nicht verändert hat. Macht jedoch der überlebende Ehegatte von seinem Recht auf Änderung dadurch Gebrauch, dass er abweichend vom gemeinschaftlichen Testament einem Schlusserben, dessen Erbquote als solche unverändert bestehen bleibt, ein Vorausvermächtnis aussetzt, kann für diesen Vermächtniserwerb § 15 Abs. 3 ErbStG nicht angewandt werden.

a) Im Streitfall hatten die Erblasserin und ihr vorverstorbenen Ehemann in ihrem gemeinschaftlichen Testament bestimmt, dass der Nachlass nach dem Tode des Überlebenden an Dritte fallen soll (sog. Berliner Testament). Bürgerlich-rechtlich ist bei einer derartigen Gestaltung im Zweifel anzunehmen, dass die Dritten für den gesamten Nachlass als Erben des zuletzt Versterbenden eingesetzt sind (§ 2269 Abs. 1 BGB). Erbschaftsteuerrechtlich sind hingegen nach § 15 Abs. 3 ErbStG die mit dem zuletzt versterbenden Ehegatten näher verwandten Erben und Vermächtnisnehmer als dessen Erben anzusehen, soweit der überlebende Ehegatte an die Verfügungen des gemeinschaftlichen Testaments gebunden und soweit Vermögen des zuerst verstorbenen Ehegatten beim Tode des überlebenden Ehegatten noch vorhanden ist. Diese Vorschrift beruht auf der Überlegung, dass es unbillig ist, allein auf das Verwandtschaftsverhältnis zu dem zuletzt versterbenden Ehegatten abzustellen, soweit das dem Schlusserben anfallende Vermögen von dem zuerst verstorbenen Ehegatten stammt und der Erbe auf Grund seines Verwandtschaftsverhältnisses zu diesem Ehegatten in eine günstigere Steuerklasse fällt (vgl.

BT-Drucks VI/3418, S. 69); denn beim gemeinschaftlichen Testament mit Bindung des zuletzt versterbenden Ehegatten erwirbt der Schlusserbe nach dem Tode dieses Ehegatten die Erbschaft auf Grund des Willens beider Ehegatten. Aus dem Sinn und Zweck dieser Regelung hat der BFH in seiner Entscheidung vom 16.9.1982 II R 20/81 (BFHE 136, 552, BStBl II 1983, 44 [= MittBayNot 1983, 39] gefolgert, dass die Anwendung des § 15 Abs. 3 ErbStG nicht ausgeschlossen ist, wenn dem überlebenden Ehegatten das Recht eingeräumt wurde, nach dem Tode des zuerst Versterbenden anderweitig zu testieren, er von dieser Möglichkeit aber keinen Gebrauch gemacht hat. Denn auch in diesem Fall ist die Rechtsgrundlage für die Erbschaft des Schlusserben der in dem gemeinschaftlichen Testament niedergelegte Wille beider Ehegatten (BFH-Urteil vom 26.9.1990 II R 117/86, BStBl II 1990, 1067 [= MittBayNot 1991, 134]). An dieser Rechtsprechung hält der erkennende Senat fest.

Im Streitfall bildet das gemeinschaftliche Testament der Erblasserin und ihres Ehemannes von 1972 insoweit die Rechtsgrundlage für den Erwerb der Klägerin, als diese den Nachlass zu $\frac{1}{8}$ geerbt hat (§§ 2253, 2258 Abs. 1 BGB). Zwar hat die Erblasserin von ihrem Recht, an der in diesem Testament vorgesehenen Verteilung des – von dem vorverstorbenen Ehemann ererbten – Vermögens Streichungen und Änderungen vorzunehmen, nach dem Tode ihres Ehemannes durch vier, in den Jahren 1984 bis 1991 notariell beurkundete letztwillige Verfügungen Gebrauch gemacht und das gemeinschaftliche Testament mehrfach geändert. Sie hat jedoch die im gemeinschaftlichen Testament von 1972 festgelegte Erbquote der Klägerin von $\frac{1}{8}$ nicht verändert. Die Erblasserin hat sich vielmehr trotz der ihr eingeräumten Änderungsbefugnis nicht von der mit dem vorverstorbenen Ehemann getroffenen Regelung der Erbquote gelöst, sodass die Bindung insoweit bestehen blieb. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Erblasserin die im gemeinschaftlichen Testament enthaltene Teilungsanordnung bezüglich des Grundbesitzes in ihrer letztwilligen Verfügung vom 5.9.1989 durch ein Vorausvermächtnis ersetzt und dass sie bezüglich einer weiteren im gemeinschaftlichen Testament als Erbin eingesetzten Nichte des vorverstorbenen Ehemannes durch letztwillige Verfügung vom 30.8.1985 die Erbquote von $\frac{1}{8}$ auf $\frac{1}{16}$ ermäßigt hat. Denn diese Änderungen berühren die zu Gunsten der Klägerin verfügte Erbquote als solche nicht. Soweit der Entscheidung in BFHE 162, 97, BStBl II 1990, 1067 die Auffassung zu entnehmen wäre, dass die Abänderung des gemeinschaftlichen Testaments durch die Einsetzung einer im gemeinschaftlichen Testament nicht genannten Person zur Schlusserbin stets dazu führe, dass die Erbeinsetzung auch insoweit auf einer eigenständigen Entschließung des letztversterbenden Ehegatten und nicht auf dem gemeinschaftlichen Testament beruhe, als die (unveränderte) Erbeinsetzung nach Person und Quote der im gemeinschaftlichen Testament getroffenen Regelung entspricht, hält der Senat hieran nicht mehr fest. Entscheidend ist vielmehr, dass der im gemeinschaftlichen Testament bestimmte jeweilige Erwerber und seine Erbquote bestehen bleiben, sodass ein Widerruf des Testaments in seiner Gesamtheit nicht anzunehmen ist (vgl. § 2255 Satz 1 BGB). Sind diese Voraussetzungen – wie im Streitfall – erfüllt, ist bezüglich dieses Erbanfalls § 15 Abs. 3 ErbStG mit der Folge anzuwenden, dass der Besteuerung die im Verhältnis zum erstverstorbenen Ehemann geltende Steuerklasse III zugrunde zu legen ist.

b) Die Klage ist jedoch insoweit unbegründet, als die Klägerin die Anwendung der Steuerklasse III auch für den Erwerb des Wohnungseigentums auf Grund des ihr von der Erblasserin mit letztwilliger Verfügung vom 5.9.1989 ausgesetzten

Vorausvermächtnisses begehrt. Denn dieses Vorausvermächtnis beruht auf einer eigenständigen Verfügung der Erblasserin, die damit der Klägerin zusätzlich zu ihrem Erbanteil von $\frac{1}{8}$ Wohnungseigentum zuwenden wollte. Im gemeinschaftlichen Testament von 1972 fehlte eine entsprechende Regelung; dieses Testament enthält bezüglich des Grundbesitzes nur eine gemeinsam verfügte Teilungsanordnung, an die sich die Erblasserin jedoch nicht gehalten hat.

Entgegen der Auffassung des FG ändert hieran auch der Umstand nichts, dass nach dem gemeinschaftlichen Testament von 1972 das gesamte Vermögen nach dem Tode des Letztlebenden ausschließlich der Familie des Ehemannes zu fallen sollte. Denn diese Regelung ließ die Möglichkeit offen, dass die überlebende Ehefrau – wie im Streitfall – zu Gunsten der Angehörigen des Ehemannes eigenständige letztwillige Verfügungen treffen konnte.

Für die Besteuerung des Erwerbs auf Grund des Vorausvermächtnisses scheidet folglich die Anwendung des § 15 Abs. 3 ErbStG aus. Der Erwerb ist vielmehr nach dem persönlichen Verhältnis der Klägerin zur Erblasserin gemäß § 15 Abs. 1 ErbStG nach Maßgabe der Steuerklasse IV zu versteuern.

Anmerkung:

Die Entscheidung betraf einen Alltagsfall:

Die kinderlosen Ehegatten hatten sich durch Berliner Testament gegenseitig zu Alleinerben und u.a. die Nichte des zunächst verstorbenen Ehemannes als Schlusserbin eingesetzt. Dem überlebenden Ehegatten waren „Streichungen und Änderungen ... vorbehalten“. Von dieser Befugnis machte die Erblasserin nach dem Tod des Ehemannes Gebrauch, indem sie die Erbquote einer anderen Miterbin von $\frac{1}{8}$ auf $\frac{1}{16}$ herab- und der Klägerin eine Eigentumswohnung als Vorausvermächtnis aussetzte. Das beklagte Finanzamt setzte für den gesamten Erwerb der Klägerin, bestehend aus $\frac{1}{8}$ des Nachlasses sowie des Vorausvermächtnisses Erbschaftsteuer im Verhältnis der Klägerin zur Erblasserin nach Steuerklasse IV (ab 1.1.1996 Steuerklasse III) fest. Die Klägerin beehrte die Anwendung der Steuerklasse III (jetzt Steuerklasse II) unter Hinweis darauf, dass das erworbene Vermögen überwiegend aus dem Nachlass ihres vorverstorbenen Onkels stamme. Die Klage hatte Erfolg (FG Köln, EFG 1997, 21 = DStRE 1997, 77), die Revision des beklagten Finanzamtes zum Teil.

Die Entscheidung bestätigt zum Teil die bisherige Rechtsprechung des BFH, präzisiert sie jedoch in einem wesentlichen Punkt. Erbrechtlich ist der Schlusserbe Erbe des zuletzt verstorbenen Ehegatten, so dass das Vermögen beider Ehegatten eine Einheit auch insoweit darstellt, als im Nachlass des zuletzt Verstorbenen auch das Vermögen des zuerst Verstorbenen enthalten ist. Dies hätte gemäß § 15 Abs. 1 ErbStG zur Folge, dass für die Steuerklasse und damit den Freibetrag sowie den Tarif das Verwandtschaftsverhältnis zum letztversterbenden Ehegatten maßgeblich ist. Der Gesetzgeber sieht dies als unbillige Härte in den Fällen an, in denen das dem Schlusserben angefallene Vermögen zumindest zum Teil aus dem Vermögen des erstverstorbenen Ehegatten entstammt und zu diesem ein engeres Verwandtschaftsverhältnis als zum zuletzt versterbenden Ehegatten besteht. § 15 Abs. 3 Satz 1 ErbStG ordnet daher im Interesse des Schlusserben an, dass ähnlich wie bei der Vor- und Nacherbschaft die mit dem zuerst verstorbenen Ehegatten verwandten Erben und Vermächtnisnehmer als seine Erwerber anzusehen sind, soweit dessen Vermögen beim Tode des zunächst überlebenden Ehegatten noch vorhanden ist. Die Durchführung der Besteuerung richtet sich nach den Regelungen der Vor- und Nacherbschaft (§ 15 Abs. 3

Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 2 Sätze 3 – 6 ErbStG). Die Vorschrift hat daher Bedeutung nur für Fälle, in denen der Dritte als Erwerber gegenüber den Ehepartnern in unterschiedlichen Steuerklassen einzugruppieren ist. Voraussetzung für die Anwendung des § 15 Abs. 3 Satz 1 ErbStG ist ferner, dass der überlebende Ehegatte an die letztwillige Verfügung gebunden ist. Der BFH vertritt schon seit längerem (Urt. v. 16.9.1982, II R 20/81, BStBl II 1983, 44; Urt. v. 26.9.1990, II R 117/86, BStBl II 1990, 1067) die Auffassung, dass eine absolute Bindung nicht erforderlich ist. Öffnungsklauseln hindern die Anwendung des § 15 Abs. 3 Satz 1 ErbStG nicht. Nur wenn der überlebende Ehegatte von ihr Gebrauch macht, ist zu prüfen, ob und ggf. in welchem Umfang das Privileg des § 15 Abs. 3 Nr. 1 ErbStG entfällt. Unabdingbar ist jedoch, dass der Erwerb von Todes wegen auf dem *gemeinschaftlichen* Testament beruht. So hat der BFH im Urt. v. 26.9.1990, II R 117/86, BStBl II 1990, 1067, die Anwendung des § 15 Abs. 3 Satz 1 ErbStG ausgeschlossen, obwohl der überlebende Ehegatte in einem einseitigen Testament nur den Inhalt des gemeinschaftlichen Testamentes wiederholt hatte. Denn der Erwerb beruhte eben nicht auf dem gemeinschaftlichen, sondern dem einseitigen Testament. Mit dem Rezensionsurteil hat der BFH zunächst bestätigt, dass Öffnungsklauseln für sich gesehen unschädlich sind. Denn Grundlage für den Erwerb von Todes wegen ist und bleibt das gemeinschaftliche Testament, soweit von den Öffnungsklauseln kein Gebrauch gemacht wird. Der BFH hat jedoch erstmals die Frage verneint, ob die Änderung der Erbquote eines Miterben zugleich dazu führt, dass der Erwerb des anderen Miterben ebenfalls nicht mehr auf dem gemeinschaftlichen Testament beruht. Er betont, dass es für die Anwendung des § 15 Abs. 3 Satz 1 ErbStG im Verhältnis zur Klägerin unschädlich ist, wenn zwar nicht die Erbquote der Klägerin, wohl aber die eines Miterben verändert wird. Man kann somit in § 15 Abs. 3 Satz 1 ErbStG das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal hineinlesen, dass die Vorschrift zur Anwendung kommt, soweit der Erwerb von Todes wegen auf

der letztwilligen Verfügung auch des zuerst versterbenden Ehegatten beruht. Änderungen der letztwilligen Verfügung zu Lasten oder zu Gunsten eines Miterben haben keinen infizierenden Charakter für die übrigen Erwerber von Todes wegen. Dies ist keineswegs selbstverständlich, weil jede Veränderung auch Auswirkung auf die übrigen Miterben hat, so dass unter Umständen deren Erbquote unverändert bleibt, jedoch der Erbteil wertmäßig eine Veränderung erfährt.

Auf dem Hintergrund der Entscheidung vom 26.9.1990 überrascht die Aussage des II. Senates nicht, dass die Aussetzung des Vorausvermächtnisses durch den überlebenden Ehegatten nicht in den Anwendungsfall des § 15 Abs. 3 Satz 1 ErbStG fällt. Denn insoweit handelt es sich um eine einseitige Verfügung des überlebenden Ehegatten, so dass der Erwerb nicht zugleich auf der letztwilligen Verfügung des zunächst verstorbenen Ehegatten beruht. § 15 Abs. 3 Satz 1 ErbStG ist nur ausgeschlossen, soweit die Änderung reicht. Der Praxis ist dringend zu empfehlen, die Erbquoten in geeigneten Fällen nicht zu verändern, sondern mit Hilfe von Vorausvermächtnissen zu arbeiten. Für diese, aber eben nur für diese, findet § 15 Abs. 3 Satz 1 ErbStG keine Anwendung. Geklärt ist nunmehr auch, dass Änderungen hinsichtlich einzelner Erwerber die Steuerklassenzuordnung der übrigen Erwerber nicht berühren. Übrigens: Wenn auch noch nicht entschieden, dürfte § 15 Abs. 3 Satz 1 ErbStG über den Wortlaut hinaus nicht nur das Ehegattentestament erfassen, sondern auch den Ehegattenerbvertrag mit gleichem Inhalt. Dies lässt sich zwar nicht auf den Wortlaut der Vorschrift stützen, wohl aber auf den Sinn und Zweck, da die Bindungen des Erbvertrages in aller Regel weiter gehen als die des Berliner Testamentes. Gleichwohl ist beim Wettbewerb zwischen Berliner Testament und Ehegattenerbvertrag die leichte erbschaftsteuerliche Unsicherheit ein Punkt für das Berliner Testament.

Rechtsanwalt, Notar, Steuerberater
Dr. Reinhard Geck, Hannover

HINWEISE FÜR DIE PRAXIS

Stand des Basiszinssatzes mit Beginn des 1. Mai 2000

Bekanntmachung der Deutschen Bundesbank vom 26. 4. 2000 (Mitteilung Nr. 1004/2000)

Auf Grund des § 1 Abs. 1 des Diskontsatz-Überleitungs-Gesetzes gibt die Deutsche Bundesbank bekannt, dass der seit 1.1.2000 2,68% betragende Basiszinssatz sich mit Beginn des 1.5.2000 auf 3,42% erhöht.

Schriftleiter: Notarassessor Dr. Wolfram Schneeweiß, LL. M., Ottostraße 10, 80333 München

ISSN 0941-4193

Die Mitteilungen erscheinen jährlich mit 6 Heften und können nur über die Geschäftsstelle der Landesnotarkammer Bayern, Ottostraße 10, 80333 München, Tel.: 089/551 66-0, Telefax: 089/55 16 62 34, E-Mail: notare.bayern@t-online.de bezogen werden.

Der Bezugspreis beträgt jährlich 65,- DM einschließlich Versandkosten und wird in einem Betrag am 1.7. in Rechnung gestellt. Einzelheft 12,- DM einschließlich Versandkosten.

Abbestellungen sind nur zum Ende eines Kalenderjahres möglich und müssen bis 15. November eingegangen sein.

Bestellungen für Einbanddecken sind nicht an die Landesnotarkammer Bayern, sondern direkt zu richten an:
Mediengruppe Universal, Kirschstr. 16, 80999 München-Allach.

Personaländerungen**1. Es wurde verliehen:**

Mit Wirkung vom 1.6.2000:

München (neuerrichtete Notarstelle in Sozietät mit Notar Dr. Vossius)	dem Notarassessor Dr. Thomas Engel (bisher in München Notarstellen Dr. Gebhard/Rüth)
Fürth	der Notarassessorin Birgit Stoll (bisher in Nürnberg Notarstellen Dr. Ehrhardt/Pillhofer)
Höchstädt a. d. Donau	dem Notarassessor Tobias Feist (bisher in München Notarstellen Dr. Keidel/Dr. Korte)
Schrobenhausen	dem Notar a. D. Dr. Oskar Strober (Wiederbestellung zum Notar)

Mit Wirkung vom 1.7.2000:

München (in Sozietät mit mit Notar Schott)	dem Notar Dr. Winfried Kössinger (bisher in München)
Passau (in Sozietät mit Prof. Dr. Reimann)	dem Notarassessor Georg Westermeier (bisher in München Notarstellen Dr. Bader/Uhlig)

Mit Wirkung vom 1.10.2000

Landshut (in Sozietät mit Notar Schmidmeister)	dem Notar Peter Suttner (bisher in Roth)
--	--

2. Neuernannte Assessoren:

Mit Wirkung vom 1.5.2000:

Walter Martin, Aschaffenburg (Notarstellen Schiller/
Holzheu)

Mit Wirkung vom 15.5.2000:

Pohl Dr. Christian, Frankenthal/Pfalz (Notarstellen Barth/
JR Seiberth)

Mit Wirkung vom 1.8.2000:

Hipler Lothar, Bischofsheim (Notarstelle Koch)

3. Versetzung und sonstige Veränderungen:

Notar Felix Odersky, Erlangen wurde mit Wirkung vom
12.4.2000 promoviert.

Mit Wirkung vom 1.5.2000 wurde die Verbindung zur ge-
meinsamen Berufsausübung des Notars Dr. Peter Gassner
und der Notarin Martina Wurm beendet.

Notarassessor Dr. Gunther Philippsen, Landau (Notarstelle
Dr. Richter), ab 15.5.2000 in Germersheim (Notarstelle
Dr. Wolf)

Notarassessor Lorenz Gerhard Spall, Speyer (Notarstellen
Dr. Ball/Kaempfe), ab 1.6.2000 in Waldfischbach-Burg-
alben (Notar Lechner)

Notarassessor Michael Reindl, Erlangen (Notarstellen
Dr. Rieder/Dr. Sommerhäuser), ab 19.6.2000 in Fürth
(Notarstellen Prof. Dr. Bengel/Roedel)

Notarassessor Christoph Schrenk, Cadolzburg (Notarstelle
Ellert), ab 1.7.2000 in Uffenheim (Notarstelle Thiede)

Notarassessor Hannes Weishäupl, Abensberg (Notarstelle
Dr. Ries), ab 1.7.2000 in München (Notarstellen Bender/
Dr. Brachvogel)

Notarassessor Dr. Wolfgang Löbl, Uffenheim (Notarstelle
Thiede), ab 1.7.2000 in München (Notarstellen Dr. Reinl/
Zöller)

Notarassessor Rüdiger Merkle, Burglengenfeld (Notar-
stelle Kolb), ab 1.7.2000 in Regensburg (Notarstellen
Strobel/Dr. Sauer)

Notarassessor Armin Riedel, Garmisch-Partenkirchen
(Notarstellen Dr. Aumüller/Dr. Reiner), ab 1.8.2000 in
München (Notarstellen Dr. Wolfsteiner/Dr. Bohrer)

Amtmann i. N. Susanne Tabbert, Landstuhl (Notarstelle
Felder), ab 1.6.2000 in Kaiserslautern (Notarstelle Dr.
Wenz)

4. Ausgeschiedene Angestellte:

Amtsrat i. N. Horst Paul, München (Notarstellen Dr. Keim/
Schott), ab 1.5.2000 i. R.

Amtsärztin i. N. Rita Dorner, Neustadt a. d. Waldnaab
(Notarstelle Dr. Schwanecke), ab 1.6.2000 i. R.

Amtsrat i. N. Karlheinz Keimel, Lauingen (Notarstelle
Schmitt), ab 1.6.2000 i. R.

Amtmann i. N. Erich Meier, Nürnberg (Notarstellen
Dr. Latinak/Regler), ab 1.6. 2000 i. R.

Sonstiges

Anschriften- und Rufnummernänderungen:

Arnstein, Notarstelle Dr. Martini, Karlstadter Straße 16,
97450 Arnstein, Tel.: 09363/9081-0, Fax-Nr.: 09363/9081-20

Bund-Länder-Vereinbarung

„Teilnahme von Berufsschülern/Berufsschülerinnen an Austauschmaßnahmen mit dem Ausland“

(Beschluss der Kultusministerkonferenz vom: 8.6.1999)

Auslandsaufenthalte, zum Beispiel im Rahmen von Austauschmaßnahmen, stellen eine besondere Möglichkeit zur Vermittlung und Vertiefung fremdsprachlicher Kenntnisse sowie beruflicher und kultureller Erfahrungen dar.

Unter Berücksichtigung der besonderen Gegebenheiten in der dualen Berufsausbildung wird für die Teilnahme von Berufsschülern/Berufsschülerinnen an Austauschmaßnahmen mit dem Ausland Folgendes vereinbart:

- a) Berufsschüler/Berufsschülerinnen können für die Teilnahme an Austauschmaßnahmen (z. B. im Rahmen des Schüleraustausches oder von bilateralen oder EU-Austauschprogrammen) für einen Zeitraum von bis zu drei Wochen vom Teilzeitunterricht oder einen entsprechenden Zeitraum vom Blockunterricht beurlaubt/freigestellt werden.
- b) Eine darüber hinausgehende Beurlaubung/Freistellung bis zur Höchstdauer von neun Monaten kann dann erfolgen, wenn
 - Berufsschule, Betrieb und zuständige Stelle gemeinsam festgestellt haben, dass die vorübergehend in das Ausland verlagerte Ausbildung überwiegend den inhaltlichen Anforderungen der Ausbildung entspricht und
 - sichergestellt ist, dass die im Ausland verbrachten Ausbildungsabschnitte durch die zuständige Stelle auf die Berufsausbildung angerechnet werden.

Bei einer Entscheidung über eine Beurlaubung im letzten Jahr der Ausbildung sollte der bevorstehende Berufsabschluss und der mit dem Abschluss der Berufsschule mögliche Erwerb weiterer schulischer Berechtigungen berücksichtigt werden.

Veranstaltungen des DAI 3/2000

1. Wohnungseigentum und Wohnungserbbaurecht
30. Juni und 1. Juli 2000 in Berlin
2. Neues Berufsrecht der Notare
14. Juli 2000 in Berlin
15. Juli 2000 in Bremen
21. Juli 2000 in Bochum
22. Juli 2000 in Frankfurt
3. Die Immobilie im Zivil- und Steuerrecht
20.–22. Juli 2000 in Fischbachau
4. Intensivkurs Erbrecht
6.–8. September 2000 in Berlin
5. Intensivkurs für Anwaltsnotare zum Grundstücksrecht
4.–8. September 2000 in Würzburg
6. Personengesellschaften, Gesellschafts- und Steuerrecht
7.–9. September 2000 in Fischbachau
7. Bauträgervertrag
21. September 2000 in Wiesbaden
22. September 2000 in Bochum

Anfragen sind ausschließlich zu richten an das Deutsche Anwaltsinstitut e. V. – Fachinstitut für Notare –, Postfach 250254, 44740 Bochum, Telefon 0234/970 64 18, Telefax 0234/70 35 07, e-mail: notare@anwaltsinstitut.de

NEUERSCHEINUNGEN

1. Balsler/Bokelmann/Piorreck, Die GmbH, 12. Auflage, 2000, Haufe Verlag, Berlin, ca. 400 Seiten, DM 158,-.
2. Brambring, Ehevertrag und Vermögenszuordnung unter Ehegatten, 4. Auflage, 2000, Verlag C. H. Beck (Beck'sche Musterverträge), 164 Seiten, DM 34,-.
3. Ermann, BGB – Handkommentar in 2 Bänden, 10. Auflage, 2000, Aschendorf Rechtsverlag, Münster, ca. 6000 Seiten, DM 596,-.
4. Häger/Kieborz, Checkbuch Unternehmenskauf, 2000, Centrale für GmbH (Verlag Dr. Otto Schmidt), Köln, 94 Seiten, DM 64,-.
5. Henn, Schiedsverfahrensrecht, 3. Auflage, 2000, Verlag C. F. Müller, 488 Seiten, DM 228,-.
6. Holzapfel/Pollath, Unternehmenskauf in Recht und Praxis – Rechtliche und steuerliche Aspekte, 9. Auflage, 2000, RWS-Verlag, ca. 560 Seiten, DM 142,-.
7. Kracht, Checkbuch Testamentsgestaltung, 2000, Centrale für GmbH (Verlag Dr. Otto Schmidt), Köln, 184 Seiten, DM 58,-.
8. Krenzler, Vereinbarungen bei Trennung und Scheidung, 3. Auflage, 2000, Verlag C. H. Beck (Beck'sche Musterverträge), 165 Seiten, DM 34,-.
9. Knees, Immobiliarzwangsvollstreckung, 3. Auflage, 2000, Luchterhand Verlag, Neuwied, 263 Seiten, DM 62,-.
10. Nieder, Handbuch der Testamentsgestaltung, 2. Auflage, 2000, C. H. Beck-Verlag, München, 912 Seiten, DM 178,-.
11. Olbing, Sanierung durch Steuergestaltung, 2000, RWS-Verlag, 138 Seiten, DM 68,-.
12. Schüppen/Ehlermann, Corporate Venture Capital, 2000, RWS-Verlag, ca. 150 Seiten, DM 72,-.

1. BayObLG: Selbstkontrahieren bei GmbH & Co. KG

(HGB § 162 Abs. 1; BGB § 181)

Die Eintragung der dem Geschäftsführer einer Komplementär-GmbH erteilten Gestattung des Selbstkontrahierens im Handelsregister der KG setzt eine Anmeldung voraus, die aus sich selbst verständlich ist und nicht durch die Eintragung in einem anderen Registerblatt unrichtig werden kann. Die Eintragung der Befreiung eines namentlich benannten Geschäftsführers ist daher nicht zulässig.

(Beschluss vom 7.4.2000 – 3Z BR 77/00 –)

2. BayObLG: Hypothek zur Absicherung einer Forderung aus Wahlschuldverhältnis

(GBO § 19; BGB §§ 262 f., 1113, 1115)

Eine Geldforderung kann durch eine Hypothek auch dann gesichert werden, wenn die geschuldete Leistung Gegenstand eines Wahlschuldverhältnisses ist.

(Beschluss vom 2.3.2000 – 2Z BR 183/99 –)

3. BayObLG: Löschung Nacherbenvermerk wegen Unrichtigkeit

(GBO §§ 22 Abs. 1, 51; BGB §§ 2069, 2096, 2142)

Ein im Grundbuch eingetragener Nacherbenvermerk kann wegen Unrichtigkeit gelöscht werden, wenn der Nacherbfall nicht oder nicht mehr eintreten kann:

Schlägt eine als Nacherbe berufener Abkömmling des Erblassers die Erbschaft aus, um den Pflichtteil zu verlangen, sind im Zweifel auch die als Ersatznacherben in Betracht kommenden Abkömmlinge

des Ausschlagenden von der Erbfolge ausgeschlossen. Dies gilt jedoch nicht, wenn ein anderslautender tatsächlicher oder hypothetischer Wille des Erblassers festgestellt werden kann. Im Hinblick darauf erforderliche Ermittlungen sind dem Grundbuchamt verwehrt.

(Beschluss vom 2.3.2000 – 2Z BR 144/99 –)

4. OLG Düsseldorf: Verlegung des Ausübungsreichs einer Dienstbarkeit

(BGB § 1023)

Können Garagen i.S. einer wirtschaftlichen sinnvollen Ausnutzung nur auf der Ausübungsstelle einer Grunddienstbarkeit errichtet werden und steht geeigneter Ersatzparkraum zur Verfügung, so kann dies die Verlegung der Ausübungsstelle rechtfertigen.

(Urteil vom 17.4.2000 – 9 U 176/99 –)

5. LG Landshut: Zulässigkeit einer namensähnlichen Phantasiefirma

(HGB § 18)

Hinsichtlich der Irreführung i.S.v. § 18 Abs. 2 HGB n.F. gilt, dass ein Phantasiezusatz auch dann nicht täuscht, wenn man ihn für einen Familiennamen halten könnte. Im Übrigen wäre eine Täuschung unschädlich, weil sich bei der deutschen Personenfirma niemand darauf verlassen kann, dass die in der Firma genannte Person noch Gesellschafter ist.

(Beschluss vom 15.3.2000 – 2HK T 133/00 –)

Landesnotarkammer Bayern, Ottostr. 10, 80333 München
PVSt, Deutsche Post AG • Entgelt bezahlt • B 13022 F