

2.1 Grundregelungen des Erbrechts

2.1.1 Erbrecht als Teil des Privatrechts

Das Erbrecht ist Teil des Privatrechts. Es regelt somit nicht die öffentlich-rechtliche Stellung im Verhältnis zum Staat, sondern lediglich die privatrechtlichen, vermögensrechtlichen Folgen des Todes eines Menschen. Zu unterscheiden ist zunächst zwischen dem Erbrecht als Teilrechtsgebiet des Zivilrechts (Erbrecht im objektiven Sinne) und dem subjektiven Erbrecht einer Person. **Erbrecht im objektiven Sinne** bezeichnet die Summe der Rechtsnormen die eingreifen, wenn mit dem Tod eines Menschen dessen Rechtsfähigkeit endet, ein anderes Rechtssubjekt an dessen Stelle tritt und dessen nicht erloschene Rechte und Pflichten übernimmt, vgl. § 1922 Abs. 1 BGB. Die öffentlich-rechtlichen Rechtsfragen in Bezug auf den Tod eines Menschen sind von diesem Begriff nicht umfasst, so gehört das Erbschaftsteuerrecht etwa nicht zum Erbrecht im zivilrechtlichen Sinne.

Erbrecht im subjektiven Sinne hingegen beschreibt die Rechtsmacht des Erben und ist somit eine Sammelbezeichnung für eine Vielzahl an Rechten und Pflichten.

Die Erbschaft ist ein Rechtsgeschäft. Im Gegensatz zu mehrseitigen Rechtsgeschäften, wie etwa Verträgen, bedarf es zur Wirksamkeit des Rechtsgeschäfts keiner Annahme. Der Erbe muss also keine Willenserklärung abgeben, um in die Erbenstellung einzurücken (**Grundsatz des Vonselbsterwerbs**; vgl. § 1942 Abs. 1 BGB). Mit Eintritt des Erbfalls geht das Vermögen des Erblassers als Ganzes auf den Erben über (vgl. § 1922 Abs. 1 BGB). Die Herrschaft über diese Vermögensgesamtheit beschreibt das subjektive Erbrecht des Erben.

Der früheste Zeitpunkt, zu dem solches Recht entstehen kann, ist der Tod des Erblassers. Vor dem Tode des Erblassers gibt es niemanden, der Rechtsmacht als Erbe besitzt, höchstens eine Aussicht Erbe zu werden, z.B. von nächsten Angehörigen. Deshalb handelt es sich bei im Fall von im Testament bestimmten Erben auch nur um eine sogenannte Erbaussicht. Jedoch wird der Ausdruck „Erbrecht“ im Gesetzestext auch im Sinne der Erbaussicht gebraucht (vgl. § 2346 Abs. 1 Satz 1 BGB).

Dass das Vermögen einer verstorbenen Person auf ein anderes Privatrechtssubjekt übergeht, beruht auf der Anerkennung des Privateigentums sowie der Privatautonomie. Privatautonomie bedeutet, dass einzelne Personen befugt sind, im Rahmen der Rechtsordnung eigenverantwortlich rechtsverbindliche Regelungen zu treffen. Der Gesetzgeber erkennt also auch im Erbrecht die Freiheit einer privaten Person, autonom über eigene Rechte zu verfügen, bis zu dessen Tod an, wobei die Wirksamkeit von wirksamen Verfügungen auch über den Tod hinaus Bestand hat. Diese Testierfreiheit, also die Freiheit frei zu bestimmen, an welche Person das Vermögen im Erbfall fallen soll, kann rechtsgeschäftlich nicht beschränkt werden, gem. § 2302 BGB.

Gleichermaßen, in gewisser Weise als Entsprechung der positiven Testierfreiheit des Erblassers, folgt aus dem Grundsatz der Privatautonomie das Ausschlagungsrecht des Erben, wonach sich dieser nichts gegen seinen Willen zuwenden lassen muss. Zwar wirkt der Rechtsübergang, genannt Universalsukzession, unmittelbar im Zeitpunkt des Todes des Erblassers ohne Erklärung des Erben, jedoch kann diese Rechtsnachfolge nachträglich vom Erben durch die sogenannte Ausschlagung beseitigt werden (§§ 1942 ff. BGB). Auch das ist Ausdruck der gesetzgeberischen Wertung, dass die Gestaltung der eigenen Rechts- und Vermögensverhältnisse auf dem eigenen Willen der Teilnehmer im Rechtsverkehr beruht.

Die Privatautonomie ist Ausdruck allgemeiner Handlungsfreiheit nach Art. 2 Abs. 1 GG. Durch den verfassungsrechtlichen Schutz des Privateigentums nach Art. 14 Abs. 1 GG besteht ebenso ein Schutz des Privaterechts. Erbrechtsfreiheit und Testierfreiheit sind damit jedem Bürger garantierte Grundrechte.

2.1.2 Personen und Erbschaft

Grundsätze zum persönlichen Anwendungsbereich, insbesondere wer Erbe und wer Erblasser sind, regelt § 1922 Abs. 1 BGB: „Mit dem Tode einer Person (Erbfall) geht deren Vermögen (Erbschaft) als Ganzes auf eine oder mehrere andere Personen (Erben) über.“ Bereits aus § 1922 Abs. 1 BGB folgt, dass es nur natür-

liche Personen Erblasser sein können, da juristische Personen ihrer Natur nach nicht sterben können, zumindest nicht im Rechtssinne. Diese Beschränkung auf natürliche Personen betrifft aber nur die Seite des Erblassers. Fähigkeit, Erbe zu sein, haben neben natürlichen auch juristische Personen, soweit sie rechtsfähig sind. Der Erbe muss zudem zum gemäß § 1923 Abs. 1 BGB zum Zeitpunkt der Erbschaft leben, dementsprechend den Erblasser auch überleben. Ein gezeugter, aber noch nicht geborener Mensch gilt gemäß § 1923 Abs. 2 BGB als vor dem Erbfall geboren und kann somit Erbe sein. Bei dieser Vorverlegung der Rechtsfähigkeit handelt es sich um eine gesetzliche Fiktion, denn grundsätzlich können nur rechtsfähige Personen im Sinne von § 1 BGB erben. Als Ausfluss der Privatautonomie genießt, auch denklogisch zwingend, der durch Willenserklärung bestimmte Erbe (vgl. §§ 1937, 1941 BGB) Vorrang vor dem/den gesetzlich angeordneten Erben (§§ 1924 ff.). Ansonsten wäre die Möglichkeit, privatautonom die Erben zu bestimmen, sinnlos, wenn ohnehin die gesetzlichen Regeln Anwendung finden würden. Die gesetzlichen Regelungen zur Erbfolge haben somit eine gewisse Auffangfunktion, für die Fälle, in denen versäumt oder bewusst davon abgesehen wurde, wirksam privat den Erbfall umfassend zu regeln.

Die Erbschaft – meist Nachlass genannt – bezeichnet die Gesamtheit der Vermögenswerte des Erblassers, was nicht notwendigerweise nur geldwerte Güter umfasst. Grundsätzlich sind alle vermögensbezogene Rechte und Pflichten vererblich, ausgenommen sind persönlichkeitsbezogene Rechte und Pflichten. Falls sich Rechte als sowohl vermögensbezogen als auch persönlichkeitsbezogen darstellen, hängt die Vererblichkeit davon ab, welcher Aspekt überwiegt. Beispielsweise werden Urheberrechte, welche verwertungs- und persönlichkeitsrechtliche Aspekte umfassen, nach § 28 Abs. 1 UrhG als vererblich angesehen. Zumindest die Verwertung solcher Immaterialgüter soll den Erben nicht vorenthalten werden und da nach deutschem Urheberrecht eine Aufteilung des Urheberrechts nicht möglich ist (Monismus des Urheberrechts), soll das Urheberrecht in seiner Gesamtheit übergehen können. Dingliche Rechte sind ebenso grundsätzlich vererblich, außer sie sind besonders stark an eine bestimmte Person gebunden. Schuldrechtliche Rechte und Pflichten gehen grundsätzlich auch mit über. Sie enden mit dem Tod des Erblassers nur wegen Parteivereinbarungen oder aufgrund von bestimmten gesetzlichen Regelungen, welche an den Tod selbst Rechtsfolgen knüpfen.

Die Erbschaft vollzieht sich aus rechtlicher Sicht automatisch im Zeitpunkt des Todes des Erblassers (vgl. § 1942 Abs. 1 BGB). Die Rechte des Erblassers gehen dann sofort und unmittelbar auf den Erben über. Hierfür ist kein öffentlicher oder privater Akt notwendig, noch nicht einmal Wissen des Erben ist Voraussetzung.

2.2 Gesetzliche Erbfolge

Die gesetzliche Erbfolge ist subsidiär gegenüber der gewillkürten Erbfolge, also derjenigen Erbfolge, die durch eine Willenserklärung der verstorbenen Person (das Gesetz spricht vom „Erblasser“) bestimmt wurde. Dies ergibt sich schon zwingend trotz der systematischen Stellung (die Regelungen zur gesetzlichen Erbfolge befinden sich im 1. Abschnitt des fünften Buches des BGB, die Regelungen zum Testament jedoch erst in Abschnitt 3) daraus, dass der Gesetzgeber eine gewillkürte Erbfolge zulässt (§§ 1937, 1941 BGB). Es folgt, dass eine gesetzliche Erbfolge nur dann infrage kommt, wenn keine gültige Verfügung des Todes wegen vorhanden ist, oder diese bei Vorhandensein keine Erbeinsetzung enthält.

Möglich ist außerdem, dass der Erblasser nur über einen Teil seines Vermögens verfügt (§ 2088 BGB). In diesem Fall kommen gewillkürte und gesetzliche Erbfolge nebeneinander zum Tragen, wobei die gesetzlichen Rechtsfolgen den Teil, der nicht vom Erblasser berücksichtigt wurde, treffen.

Aus dogmatischer Sicht hat die gewillkürte Erbfolge somit Vorrang. Aus praktischer Sicht darf die Wichtigkeit der gesetzlichen Erbfolge nicht unterschätzt werden, da regelmäßig keine Verfügung von Todes wegen vom Erblasser hinterlassen wird. Der Gesetzgeber wird diesem rein tatsächlichen Umstand sowohl durch die Stellung der Normen zur gesetzlichen Erbfolge als auch deren inhaltlich ausdifferenzierter Regelungssystematik gerecht.

2.2.1 Erbrecht von Verwandten

Die Familienerbfolge bestimmt, dass nach dem Tod des Erblassers dessen Vermögen an Verwandte und Ehepartner übergeht. Es erben die nächsten Verwandten vor den entfernteren Verwandten.

Grundsätzlich steht nur Verwandten ein Erbrecht zu (vgl. §§ 1924 ff. BGB). Der Verwandtschaftsbegriff ergibt sich aus dem Familienrecht, welches auch im BGB geregelt ist. So definiert § 1589 Abs. 1 BGB: „Personen, deren eine von der anderen abstammt, sind in gerader Linie verwandt. Personen, die nicht in gerader Linie verwandt sind, aber von derselben dritten Person abstammen, sind in der Seitenlinie verwandt. [...]“. Maßgeblich ist somit die in §§ 1591 ff. BGB geregelte Abstammung, die aus rechtlicher Sicht nicht unbedingt mit der genetischen Abstammung übereinstimmt. Nicht in diesem Sinne verwandt, und daher von der gesetzlichen Erbfolge ausgeschlossen, sind Verschwägerter: z.B. Schwiegermutter, Schwiegersohn, Stiefvater, Stieftochter, angeheiratete Tante, angeheirateter Onkel; denn mit diesen hatte die verstorbene Person keine gemeinsamen Vorfahren.

Eine Ausnahme vom Verwandtschaftsbegriff des § 1589 Abs. 1 BGB ist die Adoption (Annahme als Kind; vgl. §§ 1741 bis 1766 BGB). Sie bewirkt grundsätzlich ein umfassendes gesetzliches Verwandtschaftsverhältnis zu den Annehmenden und deren Verwandtschaft (vgl. § 1754 BGB), mit allen daraus folgenden Rechten und Pflichten. Die Adoptivkinder sind daher den leiblichen Kindern grundsätzlich gleichgestellt.

Eine Ausnahme vom Grundsatz der Verwandtenerbfolge besteht für Ehepartner, die, obwohl sie in der Regel nicht miteinander verwandt sind, dennoch ein eigenes Erbrecht in Bezug auf ihre/n Partner/in haben (vgl. § 1931 BGB). Sind die Ehepartner geschieden, besteht kein Erbrecht, da gem. § 1564 BGB beim Tode keine Ehe mehr besteht. Soweit die Voraussetzungen der Scheidung gegeben sind und das Scheidungsverfahren rechtshängig ist, gilt dies auch bereits bei in Scheidung lebenden Ehepartnern (vgl. § 1933 Satz 1 BGB). Diese Regelung soll dem Umstand Rechnung tragen, dass zwischen Scheitern der Ehe (vgl. § 1565 BGB) und rechtskräftiger Scheidung Zeit liegen kann, währenddessen der Erblasser versterben kann. Um dem mutmaßlichen Willen des Erblassers zu entsprechen, werden (Noch-)Ehegatten dann erbrechtlich so behandelt, wie bereits geschiedene Ehegatten.

Obleich seit dem 01.10.2017 mit Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts die Begründung neuer Lebenspartnerschaften nicht mehr möglich ist, bestehen vorherig begründete Lebenspartnerschaften weiter fort, da diese nicht automatisch, sondern lediglich auf Antrag in eine Ehe umgewandelt werden (vgl. § 20a LPartG). Aus erbrechtlicher Sicht hat die Unterscheidung dieser Institute keine weitergehende Bewandnis, da Partnerinnen und Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft erbrechtlich den Ehepartnern gleichgestellt sind (vgl. § 10 Abs. 1 bis 3 LPartG). Demgegenüber ist für andere Lebensgemeinschaften ein gesetzliches Erbrecht nicht vorgesehen.

Das BGB kombiniert verschiedene Systeme zur Bestimmung der Erben: Ordnungs- und Gradualsystem, Stammes- und Liniensystem, Prinzip der Repräsentation und des Eintrittsrechts.

Ordnungssystem: Das BGB stuft in diesem System die Verwandten des Erblassers in verschiedene Ordnungen ein. Nach § 1930 BGB ist ein Verwandter nicht zur Erbfolge berufen, falls ein Verwandter einer vorhergehenden Ordnung vorhanden ist. In erster Ordnung stehen hierbei die Abkömmlinge des Erblassers (§ 1924 Abs. 1 BGB). Unwichtig an dieser Stelle ist die Generation, aus der die Erben stammen. Die Erben werden in sogenannte Parentel eingeordnet, dabei wird auf den gemeinsamen Ahnen abgestellt. Kinder, Enkel und Urenkel gehören demnach zu der gleichen Parentel. Dieses System priorisiert die Nachkommen im Vergleich zu den Ahnen des Erblassers. Beispielsweise steht ein Urenkel in der Ordnung vor dem Vater des Erblassers. Der Gesetzgeber verleiht hiermit einem typischerweise engen Näheverhältnis einer Person zu ihren Nachkommen Ausdruck. Gleichmaßen werden damit die Jüngeren den Älteren vorgezogen. Dies bewirkt zudem, dass durch die grundsätzlich geringere Wahrscheinlichkeit zu sterben, je jünger eine Person ist, seltener erbt wird.

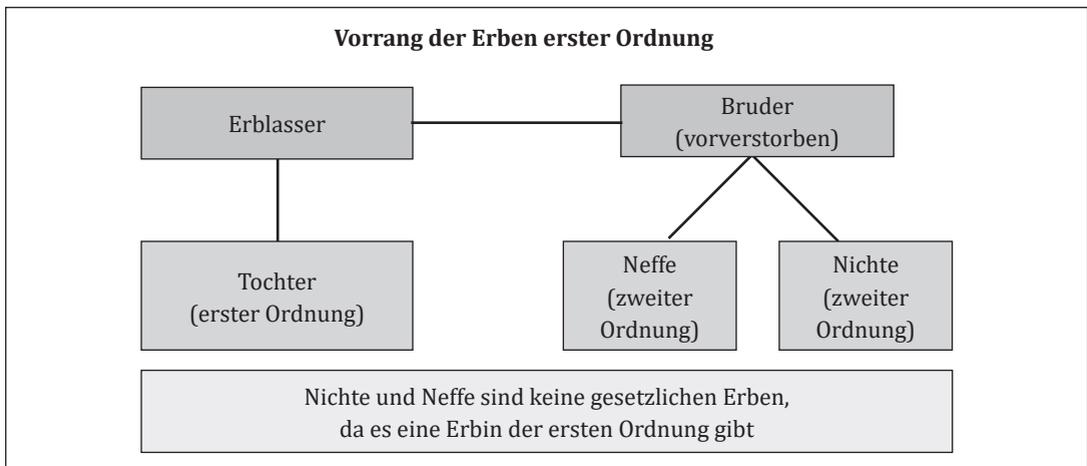
- Gesetzliche **Erben erster Ordnung** nach § 1924 BGB sind die Abkömmlinge des Erblassers, also seine Kinder und Enkelkinder. Sind mehrere Kinder vorhanden, erben diese zu gleichen Teilen. Ist ein Kind

bereits verstorben, erben dessen Kinder, also die Enkelkinder des Erblassers. Solange das Kind des Erblassers aber noch nicht verstorben ist, schließt es dadurch die Enkelkinder von der gesetzlichen Erbfolge aus. Erst der Fortfall eines Erben führt dazu, dass seine Abkömmlinge an seine Stelle treten (**Stammessystem**, siehe unten). Schwiegersöhne, Schwiegertöchter oder Pflegekinder gehören nicht zu den Verwandten i.S.d. BGB. Daher erben sie nur, wenn dies abweichend von der gesetzlichen Erbfolge durch den Erblasser bestimmt wurde.

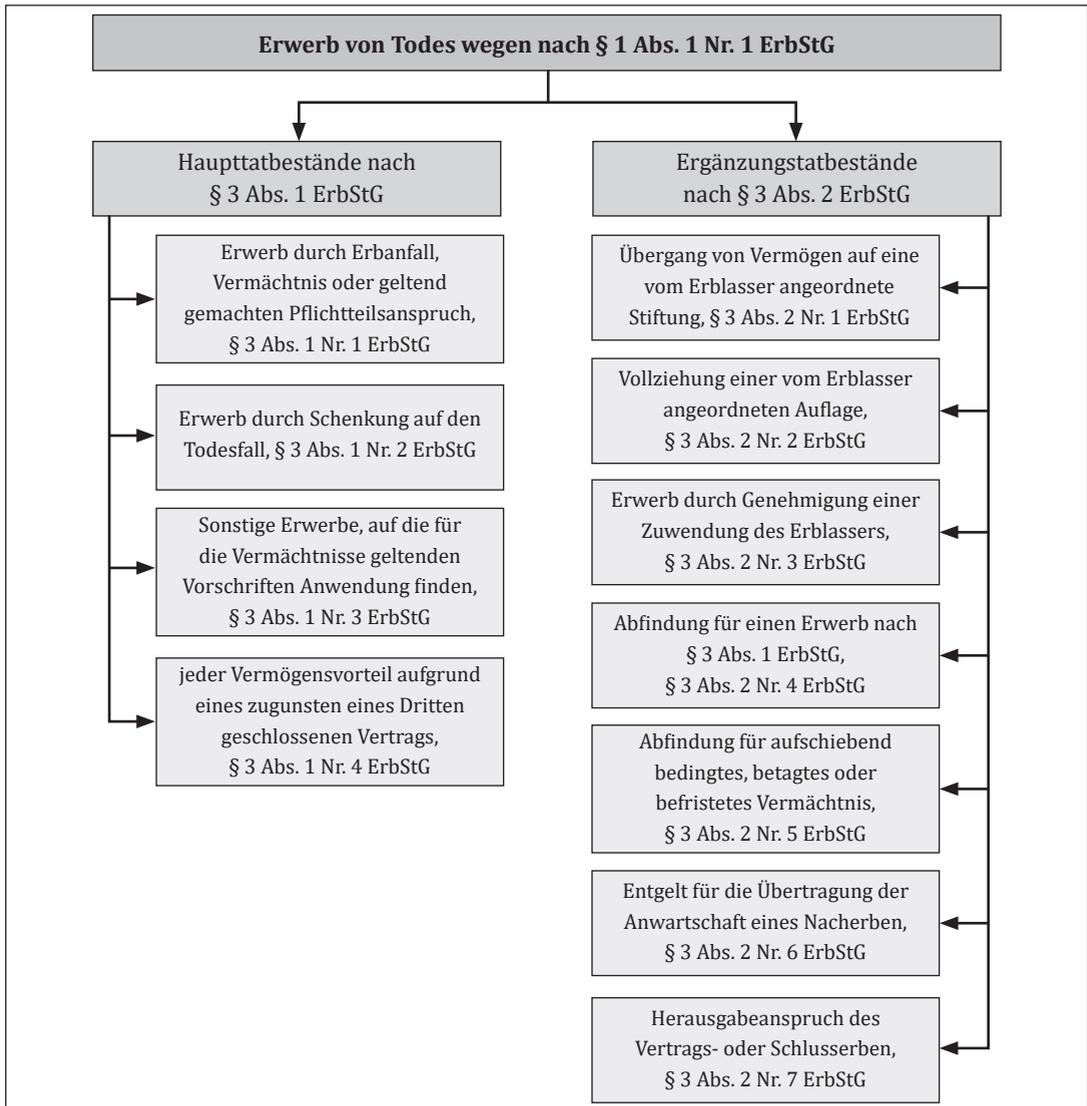
- Gesetzliche **Erben zweiter Ordnung** nach § 1925 BGB sind die Eltern des Erblassers und deren Abkömmlinge, also auch die Geschwister des Erblassers. Solange die Eltern noch leben, schließen sie wiederum die Geschwister aus. Ist aber bereits ein Elternteil verstorben, geht dessen Hälfte des Nachlasses auf die gemeinsamen Abkömmlinge, also die Geschwister des Erblassers über. Dabei spielt es keine Rolle, ob es sich dabei um Halb- oder Vollgeschwister handelt.
- Gesetzliche **Erben dritter Ordnung** nach § 1926 BGB sind die Großeltern des Erblassers und deren Abkömmlinge.
- Gesetzliche **Erben vierter Ordnung** nach § 1928 BGB sind dann die Urgroßeltern und deren Abkömmlinge, wobei hier nicht mehr das Stammesprinzip gilt, stattdessen erben gleichnahe Verwandte zu gleichen Teilen.
- Gesetzliche **Erben fünfter Ordnung** und der entfernteren Ordnungen nach § 1929 BGB sind die entfernteren Voreltern des Erblassers und deren Abkömmlinge.
- Gibt es **keine Erben** der vorgenannten Ordnungen, erbt – soweit keine testamentarische Regelung vorliegt – der **Staat**, gemäß § 1936 BGB.

Hinweis!

Erben niedriger Ordnung schließen Erben höherer Ordnung von der Erbfolge aus. Das bedeutet, wenn etwa Erben erster Ordnung (Kinder oder Enkelkinder) vorhanden sind, erben Eltern und Geschwister nicht. Innerhalb dieser Erbordnungen wird zu gleichen Teilen geerbt.



Die Kindeskinde, also die Enkel, Urenkel usw., können nur dann gesetzliche Erben sein, wenn ihre Eltern bereits verstorben sind oder selbst das Erbe nicht annehmen wollen. Unbenommen bleiben selbstverständlich testamentarische Regelungen.



3.3.1 Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis, aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs

3.3.1.1 Erbanfall

Der häufigste Fall des Erwerbs von Todes wegen ist der Erbanfall nach § 1922 BGB. Mit dem Tode einer Person geht hierbei deren Vermögen auf den Erben oder die Erben im Wege der **Gesamtrechtsnachfolge** über. Der Übergang des Vermögens vollzieht sich kraft Gesetzes. Mittels gesetzlicher oder gewillkürter Erbfolge (durch Testament oder Erbvertrag) tritt die Gesamtrechtsnachfolge ein.

Beispiel: Gesamtrechtsnachfolge des Erben

Der Erblasser hinterlässt ein Haus (Grundbesitzwert 190.000 €), Bankguthaben mit 10.000 €, Schulden 30.000 € sowie weiteres Vermögen im steuerlichen Wert von 65.000 € seiner Ehefrau F. Die Bestattungskosten belaufen sich auf 8.000 €.

Lösung:**Ermittlung des Steuerwerts und des steuerpflichtigen Erwerbs**

Haus	190.000 €
Bankguthaben	10.000 €
weiteres Vermögen	65.000 €
Vermögensanfall nach Steuerwerten	265.000 €
Schulden, gem. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG	./. 30.000 €
Pauschale für Bestattungskosten (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG)	./. 10.300 €
Bereicherung des Erwerbers	224.700 €
Ehegatten-Freibetrag (maximal 500.000 €)	./. 224.700 €
steuerpflichtiger Erwerb	0 €

 **Hinweis!**

Bei dem Erbanfall besteht vollständige Identität zwischen dem, was der Erblasser hatte und dem, was auf den Erben oder die Erben übergeht.

3.3.1.1.1 Ausschlagung der Erbschaft

Eine zulässige Gestaltung um die Erbschaftsteuer zu vermindern, ist durch die **Ausschlagung der Erbschaft** möglich. Diese ist immer dann vorteilhaft, wenn der Ersatzerbe zu einer günstigeren Steuerklasse gehört oder die Erbschaft auf mehrere Ersatzerben verteilt werden kann.

Beispiel: Ausschlagen der Erbschaft

Die Eheleute M und F verunglücken mit dem Pkw schwer. M verstirbt am Unfallort und hinterlässt seiner Ehefrau und den beiden Kindern K1 und K2 800.000 €. Eine Woche später verstirbt auch die Ehefrau (Nachlasswert: 200.000 €). Beide hatten sich gegenseitig zu Alleinerben eingesetzt. Sie lebten im Güterstand der Gütertrennung. Pflichtteilsansprüche sollen nicht geltend gemacht werden.

Lösung:

1. Wenn keine Ausschlagung des Erbes bezüglich der ersten Erbschaft stattfindet, ist F Alleinerbin nach ihrem Ehemann. Sie hat die 800.000 € zu versteuern. Die Kinder haben eine Woche später den gesamten Vermögensanfall i.H.v. 1.000.000 € (abzüglich einer gegebenenfalls bei der F entstehenden Erbschaftsteuer) zu besteuern. Allerdings ist § 27 ErbStG (mehrere Erwerbe innerhalb von zehn Jahren) zu beachten.
2. Die Kinder können als gesetzliche Erben die Erbschaft der Mutter nach ihrem Ehemann ausschlagen. Damit treten die Kinder die Erbschaft sowohl nach ihrem Vater (800.000 €) als auch nach ihrer Mutter an (200.000 €). Damit erhalten sie in beiden Erbfällen den persönlichen Freibetrag sowie gegebenenfalls den Versorgungsfreibetrag. Auch wegen der Steuerprogression des § 19 ErbStG kann diese Gestaltung sinnvoll sein.

Darüber hinaus kann sich ein Vorteil – unter besonderen Voraussetzungen – auch ergeben, wenn die Ausschlagung der Erbschaft an eine **Abfindung** geknüpft wird; die Abfindung für einen Verzicht stellt nach § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG ebenfalls einen Erwerb von Todes wegen dar.

Beispiel: Ausschlagen der Erbschaft mit Abfindung

Die Eltern M und F haben eine Tochter T. Als M stirbt, erben F und T zu gleichen Teilen. Der Nachlass von M hat einen Steuerwert von 860.000 €.

Lösung:

Erwerb der F	430.000 €
persönlicher Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	./.. 500.000 €
steuerpflichtiger Erwerb	0 €
Erwerb der T	430.000 €
persönlicher Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	./.. 400.000 €
steuerpflichtiger Erwerb	30.000 €
Steuersatz nach § 19 Abs. 1 ErbStG 7 %, Steuer =	2.100 €
Wenn die T zugunsten von F das Erbe ausschlägt und dafür eine Abfindung i.H.v. 400.000 € erhält, ergibt sich:	
Erwerb der F	860.000 €
Abfindung	./.. 400.000 €
persönlicher Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	./.. 500.000 €
steuerpflichtiger Erwerb	0 €
Erwerb der T/Abfindung (§ 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG)	400.000 €
persönlicher Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	./.. 400.000 €
steuerpflichtiger Erwerb	0 €
Durch die Ausschlagung der Erbschaft und die Abfindung wird die Steuer auf 0 € reduziert.	

3.3.1.1.2 Erbauseinandersetzung

Die **Erbauseinandersetzung** hat nur im Falle von Erbstreitigkeiten Einfluss auf die Erbschaftsbesteuerung. Nachträgliche Vereinbarungen können im Regelfall nicht den eingetretenen Vermögenserwerb ändern. Die Probleme liegen hier bei den Ertragsteuern (z.B. Entnahme eines Grundstücks aus dem Betriebsvermögen).

 Hinweis!

Steuern, die aufgrund von Erben rückwirkend erklärter Aufgabe eines (land- und forstwirtschaftlichen) Betriebs entstehen, sind keine Nachlassverbindlichkeiten (BFH Urteil vom 10.05.2023, II R 3/21, BFH/NV 2023, 1357).

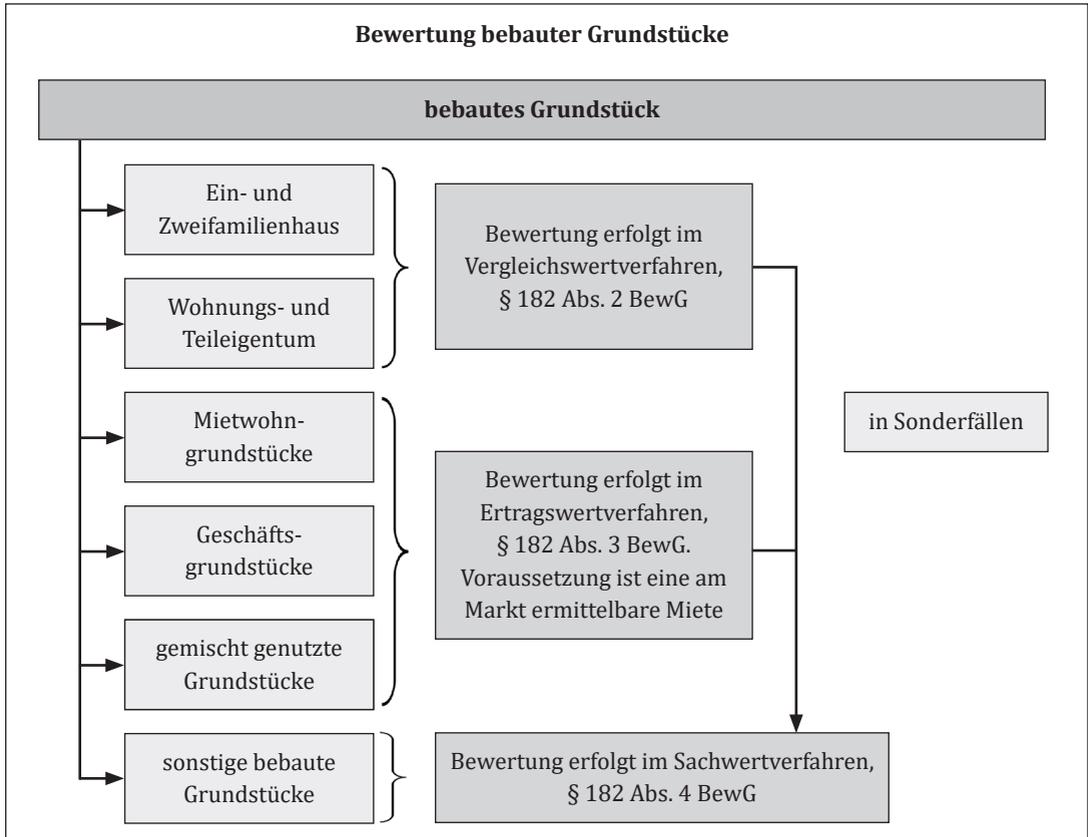
3.3.1.1.3 Teilungsanordnung

Wird bei mehreren Erben ein bestimmter Nachlassgegenstand durch Testament einem Miterben zugewiesen, liegt eine **Teilungsanordnung** vor. Im Gegensatz zum Vermächtnis, bei dem einem Berechtigten in aller Regel ohne Ausgleichsverpflichtung ein Gegenstand/Vermögensvorteil zugewiesen wird, verschieben sich bei einer Teilungsanordnung die Anteile der Erben untereinander nicht. Die Teilungsanordnung ist allerdings bei der Berechnung der Erbschaftsteuer nicht zu beachten. Nach der Rechtsprechung des BFH (BFH Urteil vom 10.11.1982, II R 85-86/78, BStBl II 1983, 329 sowie BFH Urteil vom 01.04.1992, II R 21/89, BStBl II 1992, 669) handelt es sich lediglich um eine **Anordnung über die Verteilung der Erbmasse**, nicht aber um eine Regelung über die Erbquote; vgl. R E 3.1 Abs. 1 ErbStR 2019.

 **Tipp!**

Ohne eine zutreffende Einteilung in eine bestimmte Art von bebautem Grundstück kann keine Bewertung für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer erfolgen.

4.2.6.3 Die Bewertung bebauter Grundstücke



Die bebauten Grundstücke sind jeweils in Abhängigkeit der jeweiligen Grundstücksart zu bewerten. Nach den Regelungen des Bewertungsgesetzes gibt es drei Bewertungsverfahren:

1. **Vergleichswertverfahren**, § 182 Abs. 2 BewG: Das Vergleichswertverfahren findet Anwendung für Wohnungseigentum, Teileigentum, Ein- und Zweifamilienhäuser.
2. **Ertragswertverfahren**, § 182 Abs. 3 BewG: Das Ertragswertverfahren findet Anwendung für Mietwohngrundstücke sowie Geschäfts- und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt eine übliche Miete ermitteln lässt (sog. Renditeobjekte).
3. **Sachwertverfahren**, § 182 Abs. 4 BewG: Das Sachwertverfahren findet Anwendung für sonstige bebaute Grundstücke. Darüber hinaus für Grundstücke, die eigentlich nach dem Vergleichswertverfahren zu bewerten wären, für die aber kein geeigneter Vergleichswert vorliegt. Außerdem für Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich am örtlichen Grundstücksmarkt keine übliche Miete ermitteln lässt.

 Tipp!

Das Ziel, ein einfaches und für alle Arten von Grundstücken einheitliches Verfahren gesetzlich zu normieren, konnte wegen der Verschiedenartigkeit der Grundstücke auch bei der Erbschaftsteuerreform 2008/2009 nicht realisiert werden. Allerdings mussten standardisierte Verfahren gefunden werden, damit die Feststellung eines Verkehrswerts nicht an die Erstellung eines individuellen Gutachtens gebunden ist. Dies wäre insbesondere vor dem Hintergrund, dass in vielen Fällen zwar der Wert einer wirtschaftlichen Einheit ermittelt werden muss, dies dann aber wegen der Höhe der persönlichen Freibeträge nicht zu einer Festsetzung einer Erbschaft- oder Schenkungsteuer kommt, unverhältnismäßig.

Die Bewertungsregelungen orientieren sich im Wesentlichen an den Vorschriften zur Bewertung von Grundstücken für nichtsteuerliche Zwecke nach der ImmoWertV.

 Hinweis!

In den Fällen, in denen sich auf einem Grundstück mehrere Gebäude oder Gebäudeteile befinden, die nicht alle im Rahmen des Ertragswertverfahrens zu bewerten sind (sog. Mischfälle), hat die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit einheitlich im Sachwertverfahren zu erfolgen (R B 182 Abs. 5 ErbStR 2019).

4.2.6.3.1 Vergleichswertverfahren

Das **Vergleichswertverfahren** ist grundsätzlich in § 183 BewG geregelt. Dabei sind die Kaufpreise von Grundstücken heranzuziehen, die hinsichtlich der ihren Wert beeinflussenden Merkmale mit dem zu bewertenden Grundstück hinreichend übereinstimmen (sog. **Vergleichsgrundstücke**). Grundlage dieser Vergleichswerte sollen die von den Gutachterausschüssen i.S.d. §§ 192 ff. BauGB mitgeteilten Vergleichspreise sein, § 183 Abs. 1 BewG. Liegen mehrere Vergleichspreise vor, soll der Durchschnittswert angesetzt werden.

Anstelle von Preisen für Vergleichsgrundstücke können von den Gutachterausschüssen für geeignete Bezugseinheiten, insbesondere Flächeneinheiten des Gebäudes, ermittelte und mitgeteilte Vergleichsfaktoren herangezogen werden. Da sich diese Vergleichsfaktoren dann nur auf das Gebäude beziehen, ist der Bodenwert gesondert mit seinem Verkehrswert (dem nach dem Bodenrichtwert nach § 179 BewG ermittelten Wert) zu berücksichtigen.

 Hinweis!

Durch das JStG 2022 ist zum 01.01.2023 klarstellend in § 183 Abs. 2 Satz 3 BewG aufgenommen worden, dass die von den Gutachterausschüssen ermittelten Vergleichsfaktoren nach § 177 Abs. 2 und Abs. 3 BewG anzuwenden sind.

 Tipp!

Besonderheiten, insbesondere den Wert beeinflussende Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art, werden im Vergleichswertverfahren nicht berücksichtigt. Unberührt bleibt aber der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts nach § 198 BewG.

Kann für Wohnungseigentum, Teileigentum oder Ein- und Zweifamilienhäuser kein solcher Vergleichswert festgestellt werden, muss die wirtschaftliche Einheit nach dem Sachwertverfahren bewertet werden. Obwohl dies nach der gesetzlichen Regelung nur der Ausnahmefall sein soll, wird dies in der Praxis – zumindest bei Ein- und Zweifamilienhausgrundstücken – häufiger vorkommen. Allerdings haben die Gutachterausschüsse in den letzten Jahren zunehmend auch solche Vergleichswerte festgestellt.

Die **Anwendung des Vergleichswertverfahrens** setzt voraus, dass eine hinreichende **Übereinstimmung der Merkmale** des zu bewertenden Grundstücks und des Vergleichsgrundstücks gegeben ist. Dies betrifft

insbesondere die Lage, Art und Maß der baulichen Nutzung, Größe, Erschließungszustand und Alter des Gebäudes.

 **Hinweis!**

Wenn Gutachterausschüsse nur Durchschnittskaufpreise (Kaufpreismittel) aus einer Vielzahl von Kauffällen einer Grundstücksart ohne Berücksichtigung unterschiedlicher wertbeeinflussender Merkmale ableiten, sind diese als Vergleichswerte nicht geeignet.

Weicht das zu bewertende Grundstück von den wertbeeinflussenden Merkmalen der Vergleichsgrundstücke ab, können diese Abweichungen durch Zu- oder Abschläge nach Vorgabe des zuständigen Gutachterausschusses berücksichtigt werden. Eine hinreichende Übereinstimmung soll noch vorliegen, wenn die wertbeeinflussenden Merkmale des zu bewertenden Grundstücks um höchstens 20 % vom Vergleichsgrundstück abweichen (vgl. R B 183 ErbStR sowohl in der Fassung bis 31.12.2022 als auch in der Fassung des AEBewG JStG 2022 und H B 183 Abs. 4 ErbStH 2019).

4.2.6.3.2 Ertragswertverfahren

 **Hinweis!**

Durch das JStG 2022 sind wichtige Änderungen für die Anwendung des Ertragswertverfahrens für alle Bewertungen ab dem 01.01.2023 (vgl. § 235 Abs. 14 BewG) eingetreten. Die Veränderungen betreffen insbesondere die Bewirtschaftungskosten und die Verzinsung des Bodenwerts. Für die Bewertung muss jeweils auf den maßgebenden Bewertungsstichtag (Tag der Schenkung/Todestag) geachtet werden.

Lösung:**Ermittlung des Gebäudewerts:**

Rohertrag nach § 186 BewG = 8.000 € × 12 Monate =	96.000 €
abzüglich Bewirtschaftungskosten (Anlage 23 n.F.)	<u>./. 16.160 €</u>
= Reinertrag nach § 185 Abs. 1 BewG	79.840 €
abzüglich Verzinsung des Bodenwerts	
Bodenwert (§ 179 BewG) 600 €/m ² × 1.000 m ² =	600.000 €
x Liegenschaftszinssatz (§ 188 Abs. 2 Nr. 1 BewG) =	3,5 %
	<u>./. 21.000 €</u>
Gebäudereinertrag	58.840 €
Vervielfältiger nach Anlage 21	
pauschale Nutzungsdauer, Anlage 22 a.F.	80 Jahre
Alter des Gebäudes	<u>./. 10 Jahre</u>
Restnutzungsdauer	70 Jahre ²⁾
Liegenschaftszinssatz:	3,5 %
maßgeblicher Vervielfältiger (Anlage 21)	26,0
Gebäudeertragswert (45.840 € × 18,93 =)	1.529.840 €
Bodenwert des unbebauten Grundstücks (§ 179 BewG) 600 €/m ² × 1.000 m ² =	<u>600.000 €</u>
Ertragswert nach § 184 Abs. 3 BewG (ab 01.01.2023)	2.129.840 €

¹⁾ Anlage 23 in der indexierten Fassung des R B 187 ErbStR i.d.F. des AEBewG JStG 2022: Verwaltungskosten (344 € je Einheit =) 3.440 €; Instandhaltungskosten (13,5 € je m² =) 10.800 €; Mietausfallwagnis (2 % vom Rohertrag =) 1.920 €; Summe 16.160 €.

²⁾ Mindestwert: 30 % von Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren = 24 Jahre nicht unterschritten

4.2.6.4 Sachwertverfahren** Hinweis!**

Das Sachwertverfahren zur Bewertung bebauter Grundstücke unterlag in den letzten Jahren mehrfach erheblichen Veränderungen. Zum 01.01.2016 war neben der Absenkung der typisierten wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer eines Gebäudes die Anlage 24 zur Ermittlung des Gebäuderegelerstellungswerts vollständig neu gefasst worden. Darüber hinaus sind seit 2016 die Regelherstellungskosten jährlich an die Baupreisindizes anzupassen. Zum 01.01.2023 sind weitere relevante Änderungen vorgenommen worden; neben der wieder erhöhten wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer sind die durchschnittlichen Herstellungskosten des Gebäudes mit einem Regionalfaktor (soweit er von den Gutachterausschüssen festgestellt wird) sowie mit einem Alterswertminderungsfaktor zu multiplizieren, die bisherige Alterswertminderung ist entfallen.

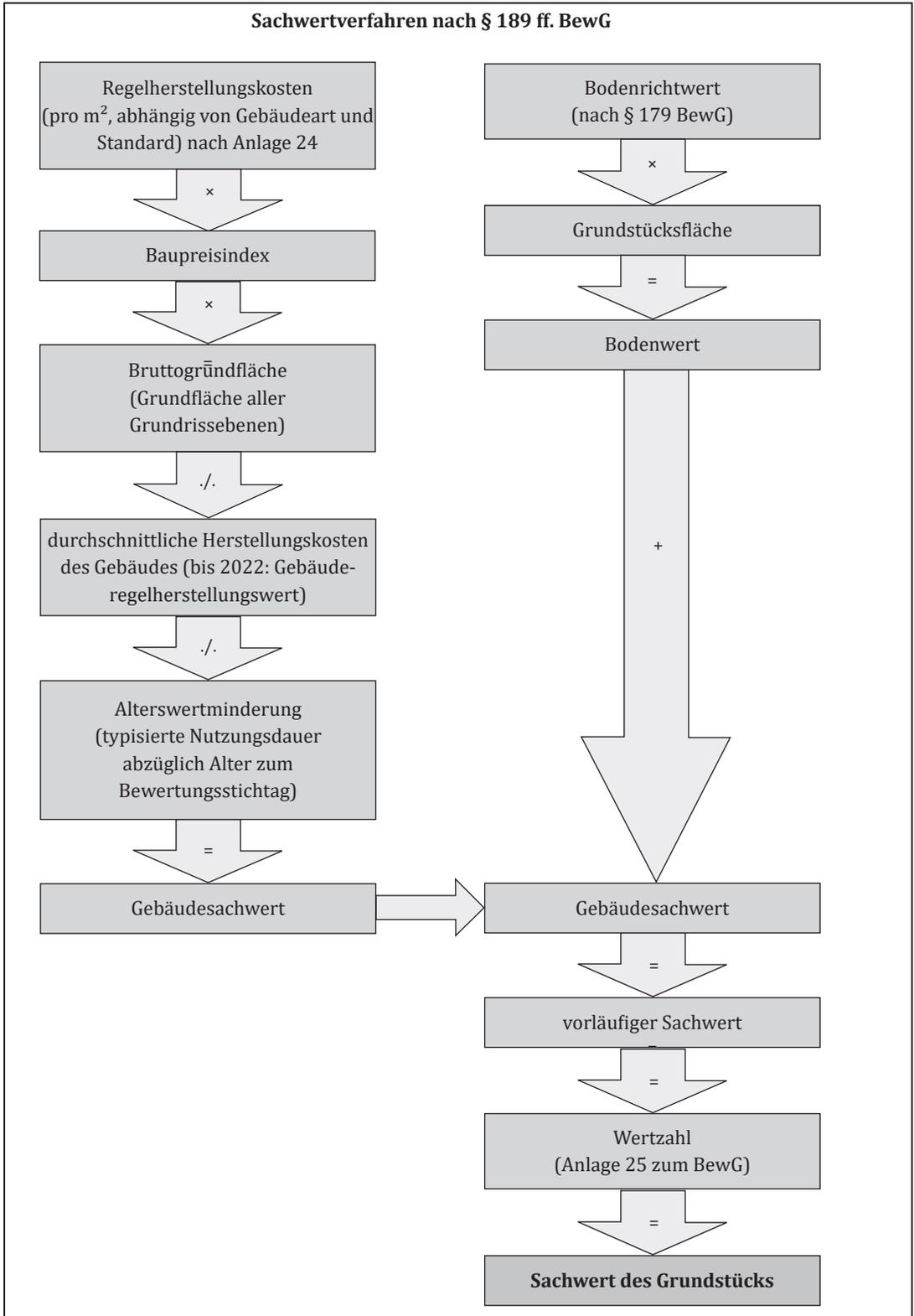
Wird ein Grundstück im Rahmen des Sachwertverfahrens bewertet, ist das Gebäude und der Grund und Boden getrennt zu bewerten, § 189 Abs. 1 BewG. Der Grund und Boden ist dabei wie ein unbebautes Grundstück (mit dem Bodenrichtwert nach § 179 BewG) zu bewerten, § 189 Abs. 2 BewG. Das Gebäude ist mit dem Gebäudesachwert zu bewerten, ein gesonderter Ansatz der baulichen Außenanlagen und sonstigen Anlagen erfolgt nicht, diese sollen mit dem Gebäudewert und dem Bodenwert abgegolten sein.

 **Hinweis!**

Grundsätzlich soll der **Wert der baulichen Außenanlagen** und sonstigen Anlagen in diesem Wert mit berücksichtigt sein. Bei besonders werthaltigen Außenanlagen (dies sind nach R B 190.5 ErbStR 2019 insbesondere Einfriedungen, Wege- und Platzbefestigungen, Freitreppen und Schwimmb Becken) sind diese aber separat mit ihrem gemeinen Wert bei dem Gebäudesachwert zu berücksichtigen. Bis 31.12.2022 ergab sich dies nur aus den Verwaltungsanweisungen; seit dem 01.01.2023 ist dies ausdrücklich gesetzlich in § 189 Abs. 4 Satz 2 BewG mit aufgenommen worden.

Von besonders werthaltigen Außenanlagen ist auch auszugehen, wenn ihre Sachwerte in der Summe zehn Prozent des Gebäudesachwerts übersteigen, R B 190.5 ErbStR 2019. Die Regelherstellungskosten für diese Außenanlagen sind entsprechend in einer Tabelle zu R B 190.5 ErbStR 2019 angegeben.

Die Regelungen zur Verlängerung und Verkürzung der Restnutzungsdauer einschließlich der Mindest-Restnutzungsdauer von Gebäuden nach § 190 Abs. 6 Satz 4 bis Satz 6 BewG gelten für Außenanlagen nicht.



7.3 Die Umsetzung durch den Gesetzgeber

Nach erheblichem politischem Streit wurden im November 2019 die notwendigen gesetzlichen Änderungen beschlossen, die dann ab 2025 die Erhebung der Grundsteuer auf eine neue rechtliche Basis stellt. Insgesamt wurden die Veränderungen durch folgende Gesetze umgesetzt:

- Gesetz zur **Änderung des Grundgesetzes** (vom 15.11.2019, BGBl I 2019, 1546) durch das zum einen die Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die Grundsteuer abgesichert wurde (**konkurrierende Gesetzgebungskompetenz**), andererseits den Bundesländern in Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG (frühestens zum 01.01.2025) aber eine umfassende abweichende Regelungskompetenz eingeräumt wurde (sog. **Länderöffnungsklausel**). Die Bundesländer können somit eigene (einfachere) Bewertungsmodelle vorschreiben.
- Gesetz zur **Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts** (vom 26.11.2019, BGBl I 2019, 1794) durch das insbesondere der neue siebente Abschnitt des BewG (§§ 218 ff. BewG) eingeführt wurde, der die Bewertung des Grundbesitzes für die Grundsteuer ab dem 01.01.2022 regelt. Darüber hinaus sind – zum 01.01.2025 – fast alle Vorschriften des BewG von § 19 bis § 150 BewG aufgehoben worden.
- Gesetz zur **Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung** (vom 30.11.2019, BGBl I 2019, 1875) durch das für baureife Grundstücke in § 25 Abs. 5 GrStG ab dem 01.01.2025 eine besondere Feststellung möglich ist. Darauf aufbauend können Gemeinden besondere Hebesätze für diese Grundstücke festsetzen.
- Weitere Anpassungen erfolgten durch das **Gesetz zur erleichterten Umsetzung der Reform der Grundsteuer und Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften** (Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz vom 16.07.2021, BGBl I 2021, 2931).

Mit den neuen gesetzlichen Regelungen sind die Rahmenbedingungen geschaffen worden, auf den 01.01.2022 (erster neuer bundeseinheitlicher Hauptfeststellungszeitpunkt) für alle wirtschaftlichen Einheiten die Werte für die Grundsteuer festzusetzen. Die Finanzverwaltung (Oberste Finanzbehörden der Länder vom 09.11.2021, BStBl I 2021, 2334) hat entsprechende Verwaltungsanweisungen für die Umsetzung der Bundesregelungen veröffentlicht (AEBewGrSt).

Die Bundesländer haben aber die Möglichkeit, vom Bundesrecht abweichende Regelungen zu treffen (sog. **Länderöffnungsklausel**). Soweit keine bundeslandspezifischen Regelungen getroffen worden sind, gilt das sog. Bundesmodell. Bei der Bewertung und Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft wenden alle Bundesländer das Bundesmodell an. Unterschiedliche Landesregelungen betreffen allein den Bereich Grundvermögen.

Hinweis!

Das Bundesmodell wenden die folgenden Bundesländer an: Berlin, Brandenburg, Bremen, Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein und Thüringen. Die anderen Bundesländer haben von der Länderöffnungsklausel Gebrauch gemacht und weichen von den Bundesregelungen ab.

Die Bundesländer, die von der **Länderöffnungsklausel** Gebrauch gemacht haben, wenden folgende Regelungen an (gemäß den in den einzelnen Bundesländern geltenden regionalen Gesetzen – vgl. Zusammenstellung der Finanzverwaltung von Niedersachsen).

- **Baden-Württemberg** wendet ein sog. modifiziertes Bodenwertmodell an. Die Bewertung basiert im Wesentlichen auf zwei Kriterien: der Grundstücksfläche und dem Bodenrichtwert. Für die Berechnung werden beide Werte multipliziert. Auf die Bebauung kommt es für die Bewertung nicht an. Wird das Grundstück überwiegend zu Wohnzwecken genutzt, soll i.H.v. 30 % ein Abschlag bei der Steuermesszahl erfolgen.

- **Bayern** wendet ein auf dem Äquivalenzgedanken gestütztes Flächenmodell an. Die Bewertung basiert im Wesentlichen hier auf zwei Kriterien: Grundstücks- und Gebäudeflächen sowie wertunabhängigen Äquivalenzzahlen. Die beiden Beträge werden multipliziert und auf das Produkt wird die Grundsteuermesszahl angewandt. Für Wohnflächen erfolgt bei der Grundsteuermesszahl ein Abschlag i.H.v 30 %. Die Bemessungsgrundlage wird einmalig zum Stichtag 01.01.2022 festgestellt und muss nur angepasst werden, wenn sich die Flächengrößen oder die Gebäudenutzung ändert.
- **Hamburg** wendet ein sog. Wohnlagemodell an. Dies ist ein äquivalenzbasiertes Modell mit Wohnlagenberücksichtigung. Die Bewertung der Grundstücke erfolgt ausschließlich anhand der Grundstücks- und Wohn- bzw. Nutzfläche. Die jeweiligen Flächen werden mit einer Äquivalenzzahl multipliziert und so in einem Äquivalenzbetrag dargestellt, der den Ausgangswert zur Ermittlung des Messbetrags bildet. Die unterschiedlichen Äquivalenzzahlen bilden die nicht durch Gebühren und Beiträge gedeckten Nutzungsmöglichkeiten der kommunalen Infrastruktur ab. Neben einer Begünstigung für Wohnen, Denkmäler und Sozialwohnungen gibt es auf Messbetragsebene auch aus Stadtentwicklungsgesichtspunkten eine Begünstigung für normale Wohnlagen, die sich am Wohnlagenverzeichnis des Hamburger Mietenspiegels orientiert.
- **Hessen** wendet ein eigenes Flächen-Faktor-Verfahren an. Das Verfahren knüpft an der Fläche des zu bewertenden Grundbesitzes an. Ergänzend kommt die Lage als Kriterium hinzu, da sie entscheidend ist, in welchem Umfang man von der kommunalen Infrastruktur profitieren kann. Mit einem Faktorverfahren wird das Ergebnis des Flächenmodells erhöht oder vermindert, je nachdem, wie sich die Lagequalität im Verhältnis zu einer durchschnittlichen Lage in dieser Stadt oder Gemeinde darstellt. Dafür bilden wiederum die Bodenrichtwerte die Grundlage.
- **Niedersachsen** wendet ein Flächen-Lage-Modell an. Es basiert auf dem bayerischen Modell erweitert um eine Lage-Komponente. Die Grundsteuer wird hiernach nach dem Nutzen aus dem Grundstück berechnet. Der Nutzen bemisst sich dabei nicht allein nach der Fläche des Grundstücks. Je nachdem, wo sich das Grundstück innerhalb der Stadt oder Gemeinde befindet, wird aus dem Verhältnis des Bodenrichtwerts zum durchschnittlichen Bodenrichtwert der Stadt oder Gemeinde ein Lagefaktor abgeleitet, der mit den Äquivalenzbeträgen der Fläche des Grund und Bodens und der Gebäudefläche multipliziert wird.
- **Saarland** und **Sachsen** wenden das Bundesmodell an, weichen aber bei der Höhe der Steuermesszahl vom Bundesmodell ab.

Hinweis!

Ob sowohl das Bundesmodell als auch die Landesregelungen den verfassungsrechtlichen Vorgaben entsprechen, ist derzeit umstritten. Es sind unterschiedliche Urteile der Finanzgerichte dazu ergangen. Es wird besonders kritisiert, dass die Bewertungsregelungen keine Öffnungsklausel enthalten, es also – anders als bei der Bewertung für die Erbschaft- und Schenkungsteuer – keine Möglichkeit gibt, einen niedrigeren Wert nachzuweisen. Darüber hinaus ist eine starke Abhängigkeit von den Bodenrichtwerten vorhanden, die auch nicht unbedingt zu einer gleichmäßigen Bewertung führen müssen.

7.4 Grundlagen der Bewertungsvorschriften zur Bewertung des Grundbesitzes für die Grundsteuer (Bundesmodell)

Der neue siebente Abschnitt des BewG nimmt in den §§ 218 ff. BewG die Regelungen für die Bewertung des Grundbesitzes für Zwecke der Grundsteuer auf, soweit die Bundesländer keine abweichenden Regelungen gesetzlich beschlossen haben. Die Bewertung des Grundbesitzes soll auf den neuen Hauptfeststellungszeitpunkt – dem 01.01.2022 – und soll dann regelmäßig alle sieben Jahre zu einer neuen Hauptfeststellung führen. Die Neuregelungen haben die folgende Struktur:

- In § 218 bis § 231 BewG sind die **allgemeinen Vorschriften** enthalten, die von der Festlegung des **Hauptfeststellungszeitpunkts** über die Möglichkeit Fortschreibungen vorzunehmen, der Festlegung der Mitwirkungspflichten bis hin zur **Abrundung** des ermittelten Grundsteuerwerts auf volle 100 € gehen.
- In § 232 bis § 242 BewG sind die Vorschriften zur **Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens** enthalten. Im Wesentlichen bleiben dabei die alten Strukturen der Bewertung erhalten und enthalten insoweit die Definition und Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens sowie eine an einem typisierenden Ertragswert orientierte Bewertung, die kapitalisiert wird und dann zu dem Grundsteuerwert führt. Im Vergleich zu den bisherigen Bewertungen gehört aber der **Wohnteil** nicht mehr zu der wirtschaftlichen Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs.
- In § 243 bis § 231 BewG sind die Vorschriften zur Feststellung des Grundbesitzwerts für das **Grundvermögen** enthalten. Diese Bewertungsvorschriften sind zum 01.01.2022 für ca. 32 Mio. wirtschaftliche Einheiten anzuwenden, wobei der Finanzverwaltung dann drei Jahre Zeit bleiben, die Grundsteuerwerte festzustellen. Die Feststellung basiert auf den bisher auch schon bekannten Unterscheidungen: Zum einen wird in die **unbebauten Grundstücke** (§ 246 BewG) und die bebauten Grundstücke (§ 248 BewG) unterschieden. Unbebaute Grundstücke sind regelmäßig mit dem Bodenrichtwert/m² anzusetzen (§ 247 BewG). Die bebauten Grundstücke sind den bisherigen Regelungen entsprechend in verschiedene **Grundstücksarten** einzuteilen (§ 249 BewG) – von den Einfamilienhäusern bis hin zu den sonstigen bebauten Grundstücken. Die Bewertung der bebauten Grundstücke (§ 250 BewG) richtet sich nach der Art der wirtschaftlichen Einheit – regelmäßig wird sich die Bewertung durch ein **typisierendes Ertragswertverfahren** (§ 252 bis § 257 BewG) ergeben. Nur in Ausnahmefällen wird der Wert im Rahmen eines typisierenden **Sachwertverfahrens** (§ 258 BewG bis § 260 BewG) ermittelt werden. Der für ein bebautes Grundstück anzusetzende Wert – **Mindestwert** – darf aber nicht geringer sein, als 75 % des Werts des unbebauten Grundstücks (§ 251 BewG). Bei **Erbbaurechten** (§ 261 BewG) wird ein einheitlicher Wert ermittelt und dem Erbbauberechtigten zugerechnet; **bei Gebäuden auf fremden Grund und Boden** (§ 262 BewG) wird ebenfalls ein einheitlicher Wert festgestellt, der dem Eigentümer des Grund und Bodens zugerechnet wird.

Hinweis!

Die Bewertung von Grundbesitz für Zwecke der Grundsteuer ab 2025 ist eine spezielle Materie, die aufgrund der Länderöffnungsklausel auch nicht flächendeckend in Deutschland einheitlich angewendet wird. Zu den Details und diversen Berechnungsbeispielen wird insoweit auf die Verwaltungsanweisungen (AEBewGrSt) sowie auf darauf spezialisierte Literatur verwiesen (z.B. Preißer/Bernhardt/Wind, Reform der Grundsteuer und des Bewertungsrechts 2019 Kompakt, HDS-Verlag).

Teil C Klausurbearbeitung

1. Allgemeines zur Erbschaftsteuerklausur

Es gibt vielfältige Möglichkeiten, sich klausurmäßig mit der Erbschaft- und Schenkungsteuer bzw. dem Bewertungsrecht auseinander zu setzen. Der „Klassiker“ ist die **Steuerberaterprüfung**, bei der die Erbschaft- und Schenkungsteuer fester Bestandteil der ersten, gemischten Klausur ist. Diese Klausur bestand in den letzten Jahren regelmäßig neben Teilen zur Abgabenordnung und zur Umsatzsteuer aus einem Teil Erbschaft- und Schenkungsteuer. Dabei entfällt ca. $\frac{1}{3}$ der auf sechs Stunden ausgerichteten Klausur auf dieses Teilgebiet.

Klausurtyp!

In den letzten Jahren konnten von 100 Punkten in der gemischten Klausur für den Erbschaft- und Schenkungsteuerteil jeweils 30 Punkte erreicht werden.

In einer **Steuerfachwirprüfung** muss mittlerweile auch damit gerechnet werden, dass von der Teilnehmerin oder dem Teilnehmer Grundkenntnisse des Erbschaftsteuerrechts und der Bewertung verlangt werden.

Aber auch bei einem **betriebswirtschaftlichen Studium** wird sich im Regelfall bei einem Vertiefungsgebiet Steuerrecht nicht vermeiden lassen, sich klausurmäßig mit dem Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht bzw. damit verbunden mit dem Bewertungsrecht auseinander zusetzen. Hier kann sich jeweils in Abhängigkeit, mit welcher Intensität in den Veranstaltungen die Erbschaftsteuer behandelt wird, eine unterschiedliche Gewichtung in einer Klausur ergeben.

2. Der richtige Einstieg in die Klausur

Bei einer umfassenderen Klausur wird es sich erfahrungsgemäß um einen Erwerb von Todes wegen handeln, da in einem solchen Sachverhalt mehr Einzelpunkte zur Prüfung gestellt werden können. Bei kleineren Sachverhalten bietet sich auch eine Schenkung unter Lebenden an, bei der nur die Übertragung einer wirtschaftlichen Einheit sowie die Ermittlung des bewertungsrechtlichen Werts im Mittelpunkt der Klausur stehen können.

Steuerklausuren zeichnen sich im Regelfall durch eine bestimmte Systematik aus, die nach dem jeweiligen Sachgebiet variieren kann. Wichtig ist für ein erfolgreiches Abschneiden in einer Klausur immer, dass die Lösung nach dieser systematischen Struktur aufgebaut wird.

Klausurtyp!

Anders als in der Praxis, bei der es regelmäßig auf ein zutreffendes Ergebnis ankommt, werden in einer Klausur die Punkte auf dem zutreffenden Weg zu dem (hoffentlich richtigen) Ergebnis erzielt.

Eine Klausur im Bereich der Erbschaftsteuer kann sinnvoll nur in einer Kombination zwischen dem ErbStG und dem BewG gelöst werden. Die Bewertung der einzelnen Vermögenspositionen, die Gegenstand des unentgeltlichen Erwerbs sind, kann nur über die maßgeblichen Regelungen des BewG erfolgen. Welche Regelungen des BewG zur Anwendung kommen, muss aber in jedem Fall wiederum aus dem ErbStG abgeleitet werden.

Der **Aufbau einer Klausurlösung** ist auch immer davon abhängig, um welche Art Klausurfall es sich handelt. Grundsätzlich kommen zwei verschiedene Typen infrage:

1. Der „**Gesamtfall**“: Bei einem Gesamtfall müssen – meist ausgehend von einem Erwerb von Todes wegen – von der Prüfung der allgemeinen Anspruchsgrundlage bis zur Berechnung der Erbschaftsteuer alle systematischen Punkte des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts angesprochen werden.