

BWNotZ

Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg

Herausgeber

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

Kronenstraße 34
70174 Stuttgart

Schriftleitung

Notarvertreter Daniel Schaal,
Stuttgart

Notar Dr. Oliver Fröhler,
Titisee-Neustadt

www.notare-wuerttemberg.de
www.badischer-notarverein.de
ISSN-Nummer 1434-2979

1/2009

Februar
Seiten 1-48

Inhalt

Abhandlungen

Reith/Gehweiler
Das Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG 2

Bachmayer
Erbrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten
bei gemischt-nationalen Ehen 28

Rechtsprechung..... 39

Buchbesprechungen..... 42

Aktuelles aus dem Steuerrecht..... 45

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Abhandlungen	
Prof. Dr. Thomas Reith, M.A., Rechtsanwalt und Notar in Stuttgart und Wolfgang Gehweiler, Württ. Notariatsassessor, Stuttgart Das Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG	2
Christian Bachmayer LL.B., Notar in Eppingen Erbrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten bei gemischt-nationalen Ehen unter besonderer Berücksichtigung Gemeinschaftlicher Testamente und Erbverträge (Teil I.)	28
Rechtsprechung	
1. Notarrecht	
OLG München, 12.09.2008 - 31 Wx 018/08 Konkurrenzverhältnis zwischen Notarbeschwerde und Drittwiderspruchsklage im Falle der (Doppel)Pfändung des auf Notarandekonto hinterlegten Kaufpreises; zum Umfang der Prüfungspflicht des Notars der angeblich vor Pfändung erfolgten Abtretung des Kaufpreisanspruches	39
2. Kostenrecht	
OLG Karlsruhe, 16.04.2008 – 14 Wx 12/08 Verfahren nach § 156 KostO über Einwendungen gegen die Kostenrechnung eines badischen Amtsnotars nur für Gebühren, die nach dem 31.12.2005 entstanden sind	41
Buchbesprechungen	
Hogenschurz, Das Sondernutzungsrecht nach WEG (Brenner)	42
Winkler, Beurkundungsgesetz (Böhringer)	43
Zimmermann, Die Testamentsvollstreckung (Grigas)	43
Gündel/Katzorke, GmbH-Reform 2008 (MoMiG) (Jocher)	44
Stoye-Benk, Handbuch Umwandlungsrecht (Bochtler)	44
Aktuelles aus dem Steuerrecht (Mensch/Haubold)	45

Das Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG

(von Prof. Dr. Thomas Reith, M.A., Rechtsanwalt und Notar, und Wolfgang Gehweiler, Württ. Notariatsassessor, beide Rechtsanwälte Reith Schick & Partner, Stuttgart)

Inhaltsverzeichnis

1. Hintergründe	2
1.1. Einleitende Übersicht	2
1.2. Verfassungswidrigkeit der Bewertung von Immobilienvermögen und von Betriebsvermögen	2
1.3. Erleichterungen von Betriebsübernahmen im Mittelstand	2
2. Überblick über die wichtigsten Neuerungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht	3
2.1. Einleitende Übersicht	3
2.2. Annäherung von Lebenspartnern an Ehegatten	4
2.3. Änderungen bei den Steuerbefreiungen nach den §§ 13 – 13c ErbStG	4
2.4. Anhebung der (allgemeinen) Steuerfreibeträge in § 16 ErbStG	7
2.5. Veränderung der Steuersätze in § 19 ErbStG	7
2.6. Bewertung von Immobilienvermögen	8
2.7. Bewertung von Unternehmensvermögen	9
2.8. Besteuerung von Unternehmensvermögen	9
2.9. Sonstige Änderungen	9
3. Die Besteuerung des Erwerbs von Unternehmensvermögen	12
3.1. Systematik des kombinierten Abschmelzmodells nach den §§ 13a und 13b ErbStG	12
3.1.1. Einleitende Übersicht	12
3.1.2. Regelungen für „passive“ Betriebe	14
3.1.3. Regelungen für Klein- und Kleinstbetriebe	15
3.1.4. Regelungen für „mittlere“ Betriebe	16
3.1.5. Regelungen für „normale“ Betriebe	16
3.1.6. Regelungen für alle Arten von Betrieben	16
3.1.7. Die Verschonungsoption als „Supervergünstigung“ nach Wahl des Steuerpflichtigen	17
3.2. Einzelheiten zum kombinierten Abschmelzmodell nach den §§ 13a und 13b ErbStG	17
3.2.1. Einleitende Übersicht	17
3.2.2. Die Lohnsummenvoraussetzung nach § 13a Abs. 1 ErbStG	17
3.2.3. Die Behaltenvoraussetzungen nach § 13a Abs. 5 ErbStG	18
3.2.4. Fall der Weiterübertragung von begünstigtem Vermögen	20
3.2.5. Die beiden Abschmelzkomponenten	21
3.2.6. Sonstige Einzelheiten	22
3.2.7. Offene Fragen	23
4. Rechtsanwendung	26

1. Hintergründe

1.1. Einleitende Übersicht

Zwei Zielrichtungen bestimmten spätestens seit Mai 2002 – und seit Frühjahr 2004 mit zunehmender Intensität – die Diskussion um die erbschaft- und schenkungsteuerliche Besteuerung des Erwerbs von Immobilien- und von Unternehmensvermögen.

- Verfassungskonforme Bewertung von Immobilienvermögen und von Betriebsvermögen
- Erleichterungen von Betriebsübernahmen im Mittelstand

Des Weiteren wollte die Politik **Lebenspartner** einer eingetragenen Lebenspartnerschaft den Ehegatten, wenn schon nicht gleichstellen, so doch annähern.

1.2. Verfassungswidrigkeit der Bewertung von Immobilienvermögen und von Betriebsvermögen

Die sehr unterschiedliche Bewertung von Vermögen, insbesondere die erbschaftsteuerliche Besserstellung von Immobilienvermögen und von Betriebsvermögen im Vergleich zur Besteuerung sonstigen Vermögens, gehört zu den *verfassungsrechtlichen Dauerproblemen* des Erbschaftsteuerrechts und war spätestens mit dem Vorlagebeschluss des *BFH* vom 22.5.2002¹ an das *Bundesverfassungsgericht* seit Mai 2002 wieder in den Schlagzeilen. Mit dem sog. 2. *Erbschaftsteuerbeschluss* des *BVerfG* vom 7.11.2006, bekannt gegeben am 31.1.2007², wurde sodann die **Verfassungswidrigkeit** der Bewertung von Immobilienvermögen und von Betriebsvermögen festgestellt. Bei der Frage nach der Verfassungsmäßigkeit der Erbschaftsteuer geht es in erster Linie um rechtliche Fragen. Dieser Bereich ist aus der Sicht der Politik *relativ unproblematisch* und *kaum umstritten*. Im Grundsatz bilden nunmehr die **Verkehrswerte** die Bemessungsgrundlage für das neue Erbschaftsteuerrecht.

1.3. Erleichterungen von Betriebsübernahmen im Mittelstand

Aus der Sicht der Politik gibt es seit 2004 das propagierte Ziel, **Betriebsübergaben im Mittelstand zu erleichtern**³.

¹ S. *BFH* vom 22.5.2002, BStBl. 2002 II S. 598 ff..

² S. *BVerfG* vom 7.11.2006, ZEV 2007, S. 76 ff. (sog. 2. *Erbschaftsteuerbeschluss* des *BVerfG*). Diesem Beschluss ging voraus der sog. 1. *Erbschaftsteuerbeschluss* des *BVerfG* vom 22.6.1995, BStBl. 1995 II S. 671 ff.. Vgl. auch *Eisele*, NWB Nr. 7 vom 12.2.2007, S. 501 ff. (Beratung aktuell); *Pahlke*, NWB Nr. 10 vom 5.3.2007, S. 779 (Fach 10, S. 1575 ff.); *Crezilius*, DStR 2007, S. 415 ff.; *Gehweiler/Reith*, BWNotZ 2007, S. 25 ff..

³ Tatsächlich reicht die politische Diskussion bis in das Jahr 2001 zurück. Bereits am 27.3.2001 haben fünf SPD-regierte Bundesländer unter der Führung von Schleswig-Holstein einen Gesetzesantrag zur Änderung der Immobilienbewertung in den Bundesrat eingebracht. Danach kehrte in der politischen Diskussion um die Erbschaftsteuer zunächst Ruhe ein. Man wollte erst einmal den Beschluss des *BVerfG* abwarten, welcher laut dem ursprünglichen Geschäftsverteilungsplan beim *BVerfG* bereits im Jahre 2005 gefasst werden sollte. Erst in den Koalitionsverhandlungen von CDU/CSU und SPD wurde das Thema der Erbschaftsteuerreform sodann wieder aufgegriffen.

Deshalb war in den Jahren nach 2004 das dominierende politische Thema zur Erbschaftsteuerreform der **Unternehmensbereich**. Wie das langwierige Gesetzgebungsverfahren zeigt, gestaltete sich die Frage, wie bzw. in welchem Umfang das Gesetz **Erleichterungen von Betriebsübernahmen im Mittelstand** – in verfassungsmäßiger Weise – erreichen kann, als *äußerst problematisch* und erforderte quasi **drei Gesetzgebungsanläufe**.

(1) 1. Anlauf Mitte/Ende 2006: Der Entwurf des Erbschaftsteuererleichterungsgesetzes (Erb-StErlG-E 2007)

Das sog. Abschmelzmodell. Nach dem Willen des Gesetzgebers Mitte/Ende 2006⁴ sollten durch die Regelungen des ErbStErlG-E 2007 Unternehmensnachfolgen (unter Lebenden oder von Todes wegen) von der Erbschaft- und Schenkungsteuer **freigestellt** werden, wenn **zwei Voraussetzungen** vorliegen: (1) Gegenstand der Übertragung ist sog. **begünstigtes Vermögen**; (2) der Betrieb wird von dem Übernehmer **zehn Jahre lang fortgeführt**. Den Kern des ErbStErlG-E 2007 bildete das sog. **Abschmelzmodell**⁵. Mitte 2007 wurde von der sog. *Koch-Steinbrück-Kommission* auch ein sog. „**Abschmelzmodell light**“ diskutiert. Gesetzestech-nisch sollte das Abschmelzmodell dergestalt funktionieren, dass die grundsätzlich anfallende Erbschaft- oder Schenkungsteuer (zunächst) **in voller Höhe festgesetzt** wird, allerdings mit der Maßgabe, dass (1) der auf das produktive Betriebsvermögen entfallende Anteil der ErbSt **zehn Jahre lang – zinslos – gestundet** wird, und (2) die ErbSt über einen Zeitraum von zehn Jahren **in gleichen Raten erlassen** wird, wenn der Übernehmer das Betriebsvermögen über diesen Zeitraum fortführt⁶.

Das sog. Abzinsmodell. Einen ganz anderen Weg wollte im Herbst 2007 das sog. Abzinsmodell beschreiten. Dieses Modell wurde vor allem von den *Landesfinanzministern* favorisiert, weil es weniger Bürokratie verursachen sollte. Nach diesem Modell sollte die Erbschaftsteuer für einen Zeitraum von **10 Jahren zinslos gestundet** werden, sollte nach diesen zehn Jahren allerdings dann in voller Höhe zur Zahlung fällig werden. Diese Lösung entsprach dem aktuellen § 28 ErbStG, mit der Abweichung, dass für eine Stundung der Steuer das Erfordernis „soweit dies zur Erhaltung des Betriebs notwendig ist“ entfällt. Der Steuerpflichtige hatte hier die Wahl die – dann abgezinst – Erbschaftsteuer auch sofort oder in Raten zu entrichten. In diesem Falle wäre er bei **Sofortzahlung um 44,2 % entlastet** worden; die **Steuerbemessungsgrundlage** hätte somit nur **55,8 %** des Verkehrswerts betragen. Im Falle einer Ratenzahlung wäre der Zinsvorteil entsprechend geringer gewesen.

⁴ Am 25.10.2006 wurde im Bundeskabinett der Entwurf eines Gesetzes über die Erleichterung der Unternehmensnachfolge (ErbStErlG-E) beschlossen. Diesem Regierungsentwurf ging voraus der Referentenentwurf vom 4.10.2006. Dieser wurde von der Bundesregierung nur leicht verändert in den Regierungsentwurf übernommen. Laut dem damaligen Zeitplan des *Bundesfinanzministeriums* sollte der Bundestag bis Mitte Dezember 2006 über den Gesetzesentwurf beschließen, die Zustimmung des Bundesrats wurde erst im neuen Jahr erwartet. Allerdings sollte das ErbStErlG-E bereits zum 1.1.2007 in Kraft treten.

⁵ In der Koalitionsvereinbarung zwischen CDU/CSU und SPD wurde der Begriff „Stundungsmodell“ verwendet. Ganz überwiegend sprach man aber vom „Abschmelzmodell.“ Teilweise verwendete man auch den Begriff „Degressionsmodell“.

⁶ Einzelheiten zum ErbStRefG-E 2007 s. *Reith/Gehweiler*, BWNNotZ 2006, S. 129 ff..

(2) 2. Anlauf Ende 2007: Der Entwurf des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und des Bewertungsrechtes (ErbStRG-E)

Das sog. Kombinationsmodell. Nach dem das ErbStErlG-E 2007 nicht umgesetzt werden konnte, weil in der Politik 2007 für mehrere Monate Stillstand eingetreten war, wurde Mitte November 2007 als Ergebnis der *Koch-Steinbrück-Kommission* der *Referentenentwurf* des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und des Bewertungsrechtes (hier genannt: **ErbStRG-E 2008**⁷) veröffentlicht. Dem folgte am 11.12.2007 der Kabinettsentwurf. Das neue Schenkungs- und Erbschaftsteuerrecht samt Bewertungsrecht sollte am 1.1.2008 in Kraft treten. Dem sog. Kombinationsmodell lag eine (gefährliche) **Kombination** der Systematik des bisherigen § 13a ErbStG a.F. (sog. „**Alles-oder-Nichts-Modell**“) mit dem **Abschmelzmodell** nach dem ErbStErlG-E 2007 zu Grunde; das Ganze war „garniert“ mit **verlängerten Behaltensfristen**. Während der Gesetzesentwurf vom 25.10.2006 trotz aller daran geübter Kritik nicht ganz zu Unrecht die Bezeichnung „Erbschaftsteuererleichterungsgesetz“ trug, konnte man das geplante Erbschaftsteuerreformgesetz 2008 im Hinblick auf Betriebsübernahmen nur noch als „**Betriebsübernahmeerschwerungsgesetz**“ bezeichnen⁸.

(3) 3. Anlauf Ende 2008: Das Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und des Bewertungsrechtes (ErbStRG)

Aktuelle Gesetzeslage. Auch 2008 kam es wieder zu einem politischen Stillstand, der sich erst mit dem dann aktuellen Gesetzesentwurf, verabschiedet durch den Bundesrat in der BR-Drucksache 888/08, vom 28.11.2008 quasi „in letzter Minute“ auflöste. Das aktuelle Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechtes vom 24.12.2008⁹ (hier genannt: ErbStRG 2009¹⁰) kehrt im Grundsatz wieder zu einem **Abschmelzmodell** bzw. zu einer „**pro-rata-temporis-Regelung**“ zurück¹¹. Die Behaltensvoraussetzungen und Behaltensfristen sind moderater geworden. Das sog. **Alles-oder-Nichts-Prinzip** kommt nur noch im Falle von **Übernahmen** zur Anwendung.

2. Überblick über die wichtigsten Neuerungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

2.1. Einleitende Übersicht

Die wichtigsten Neuerungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht kann man in die folgenden Fallgruppen einteilen:

- Annäherung von Lebenspartnern an Ehegatten
- Verbesserungen bei den Steuerbefreiungen nach § 13 ErbStG
- Anhebung der Steuerfreibeträge in § 16 ErbStG
- Änderung der Steuersätze in § 19 ErbStG
- Bewertung von Immobilienvermögen und von Unternehmensvermögen
- Besteuerung von Unternehmensvermögen
- sonstige Änderungen.

⁷ Zur Abgrenzung von dem aktuellen Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und des Bewertungsrechtes (hier genannt: ErbStRG 2009).

⁸ Einzelheiten zum ErbStRG-E 2008 s. *Reith/Gehweiler*, BWNNotZ 2008, S. 26 ff..

⁹ Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechtes (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG) vom 24.12.2008, BGBl. 2008 I S. 3018.

¹⁰ Zur Abgrenzung von dem Ende 2007 geplanten Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und des Bewertungsrechtes (hier genannt: ErbStRG 2008).

¹¹ Das „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ des alten Rechts und des ErbStRG-E 2008 (auch genannt „Fallbeilprinzip“; vgl. *Protokoll* Nr. 16/87 des Finanzausschusses vom 5.3.2008, S. 16; *Eisele*, NWB Nr. 50 vom 8.12.2008, S. 4679 (4681) (Beratung aktuell)) wurde aufgegeben. Da das ErbStRG 2009 für eine ganz oder teilweise Steuerbefreiung von begünstigtem Vermögen auf zwei Merkmale abstellt und seinem Wesen nach ein Abschmelzmodell ist, wird dieses Modell im Folgenden „kombiniertes Abschmelzmodell“ genannt.

2.2. Annäherung von Lebenspartnern an Ehegatten

Die aktuelle Regelung ist ein **Kompromiss** für den Bereich des Erbschaftsteuerrechts zwischen der Gleichstellung von gleichgeschlechtlichen eingetragenen Lebenspartnern mit Ehegatten und dem bisherigen Rechtszustand, wonach Lebenspartnern zueinander fremde Dritte waren; mit der aktuellen Regelung geht der Gesetzgeber somit einen Mittelweg¹². (Auch) für Lebenspartner gelten nunmehr die folgenden Vorschriften:

§ 4 Abs. 1 ErbStG

Wie bei Ehegatten bleibt beim Vorliegen einer **fortgesetzten Gütergemeinschaft** der Anteil am Gesamtgut des verstorbenen Lebenspartners im Verhältnis zum überlebenden Lebenspartner steuerfrei, jedoch erwächst eine Steuerpflicht bei den anteilsberechtigten Abkömmlingen.

§ 5 Abs. 1 ErbStG

Wie bei Ehegatten bleibt beim Vorliegen des gesetzlichen Güterstands der Zugewinnngemeinschaft beim **Tod** eines Lebenspartners ein etwaiger **Zugewinnausgleich steuerfrei**.

¹² Zum Hintergrund: Ursprünglich war ein einheitliches Gesetz zur Gleichstellung von eingetragenen Lebenspartnerschaften mit der Ehe vorgesehen. Die Entstehungsgeschichte wird ausführlich dargelegt in *BVerfG* vom 17.7.2002, ZEV 2002, S. 318 ff.. Da das geplante Gleichstellungsgesetz auch Änderungen im Steuerrecht vorsah, bedurfte es der Zustimmung des Bundesrats. Im Zuge des damaligen Gesetzgebungsverfahrens war abzusehen, dass das geplante Gesetz im Bundesrat, in dem die CDU-geführten Länder die Mehrheit hatten, scheitern würde. Deshalb ging der Gesetzgeber her und teilte das ursprüngliche Gesetzesvorhaben auf in zwei Gesetze: (1) das Lebenspartnerschaftsgesetz (LPartG). Das LPartG wurde mit dem Gesetz zur Beendigung der Diskriminierung gleichgeschlechtlicher Gemeinschaften vom 16.3.2001 am 1.8.2001 in Kraft gesetzt. S. hierzu die übersichtliche Darstellung bei *Otte*, ZEV 2004, S. 9 (11) m.w.N.. *Das BVerfG* verneinte die Verfassungswidrigkeit des LPartG wegen Verstoßes gegen das Gebot zum Schutz der Ehe (Art. 6 Abs. 1 GG) und das Gleichheitsgebot (Art. 3 Abs. 1 GG); s. *BVerfG* vom 17.7.2002, ZEV 2002, S. 318). (2) das Lebenspartnerschaftsergänzungsgesetz (LPartErG). Die steuerliche Gleichstellung war im LPartErG vorgesehen. Erwartungsgemäß versagte der Bundesrat dem LPartErG die Zustimmung; das LPartErG konnte dagegen ohne die Zustimmung des Bundesrats in Kraft treten. Der Gesetzgeber hat also bewusst – wenn auch unfreiwillig – die Gleichstellung von eingetragenen Lebenspartnerschaften mit der Ehe im Steuerrecht nicht vollzogen. Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft werden im Verhältnis zueinander steuerlich wie fremde Dritte behandelt. Hierin liegt kein Verstoß gegen das sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergebende Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit. S. *BFH* vom 26.1.2006, DStR 2006, S. 747 (747); *BFH* vom 20.7.2006, BStBl. 2006 II S. 883.

§ 5 Abs. 2 ErbStG

Wie bei Ehegatten bleibt beim Vorliegen des gesetzlichen Güterstands der Zugewinnngemeinschaft bei der **Beendigung der Zugewinnngemeinschaft in anderer Weise** als durch Tod (v.a. im Falle der Trennung) ein etwaiger Zugewinnausgleich steuerfrei.

§ 7 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG

Wie bei Ehegatten unterliegt die Bereicherung eines Lebenspartners bei der **Vereinbarung der Gütergemeinschaft** als Schenkung unter Lebenden der Schenkungsteuer.

§ 13 Abs. 1 Nr. 1 neuer Satz 2 ErbStG

Hausrat bis zu einem Wert von **EUR 41.000,00** bleibt nun auch bei einem Erwerb durch den Lebenspartner steuerfrei.

Andere bewegliche körperliche Gegenstände bis zu einem Wert von **EUR 12.000,00** bleiben nun auch bei einem Erwerb durch den Lebenspartner steuerfrei.

§ 16 Abs. 1 Nr. 6 ErbStG

Auch Lebenspartner erhalten nunmehr (bei Schenkungen unter Lebenden und bei Erwerben von Todes wegen) einen **allgemeinen Freibetrag** i.H.v. **EUR 500.000,00**.

§ 17 Abs. 1 ErbStG

Der **besondere Versorgungsfreibetrag** nach § 17 ErbStG gilt nunmehr nicht nur für Ehegatten, sondern auch für überlebende Lebenspartner.

Die **Steuerklasse I** im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht findet bei Lebenspartnern einer eingetragenen Lebensgemeinschaft keine Anwendung¹³. Als eine **Art Ausgleich** erhalten eingetragene Lebenspartner aber **andere Steuervergünstigungen**, insbesondere den allgemeinen Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 6 ErbStG in Höhe von EUR 500.000,00 und – bei Erwerben von Todes wegen – den **besonderen Versorgungsfreibetrag** nach § 17 ErbStG.

2.3. Änderungen bei den Steuerbefreiungen nach den §§ 13 – 13c ErbStG

(1) Die (allgemeinen) Steuerbefreiungen nach § 13 ErbStG

Nach § 13 ErbStG sind insbesondere **steuerfrei**:

	Gegenstand	Umfang der Steuerbefreiung	
		altes Recht	neues Recht
§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 lit. a) ErbStG	Hausrat in der StKI I	bis zu EUR 41.000,00	bis zu EUR 41.000,00 (gilt nun auch für Lebenspartner)
§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 lit. b) ErbStG	andere nicht nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG steuerbefreite bewegliche Vermögensgegenstände in der StKI I	bis zu EUR 10.300,00	bis zu EUR 12.000,00 (gilt nun auch für Lebenspartner)
§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 lit. c) ErbStG	Hausrat und andere nicht nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG steuerbefreite bewegliche Vermögensgegenstände in der StKI II und StKI III Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 ErbStG sind ausgenommen Gegenstände, die zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, zum Grundvermögen oder zum Betriebsvermögen gehören	bis zu EUR 10.300,00	bis zu EUR 12.000,00
§ 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 lit. a) ErbStG	Grundbesitz oder Teile von Grundbesitz, Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive	in Höhe von 60 % ihres Werts, wenn ...	in Höhe von 60 % ihres Werts, jedoch Grundbesitz und Teile von Grundbesitz mit 85 % ihres Werts ¹⁴ , wenn ...

¹³ S. *Niedersächs. FG* vom 24.8.2005, EFG 2005, S. 1949.

¹⁴ Mit dieser Regelung wird die (teilweise) Steuerbefreiung für Baudenkmäler wird von 60 % auf 85 % erhöht.

	Gegenstand	Umfang der Steuerbefreiung	
		altes Recht	neues Recht
§ 13 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG	der sog. Dreißigste nach § 1969 BGB (Unterhaltsgewährung)	in vollem Umfang	
§ 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG	das Familienheim (nach altem Recht „Familienwohnheim“)	in vollem Umfang bei „Zuwendung unter Lebenden“ von einem Ehegatten an den anderen Ehegatten das Objekt muss im Inland belegen sein	in vollem Umfang bei „Zuwendung unter Lebenden“ von einem Ehegatten an den anderen Ehegatten oder zwischen Lebenspartnern das Objekt muss im Inland oder in einem EU-Mitgliedstaat oder in einem EW-R-Staat belegen sein
§ 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG	das Familienheim	keine Steuerbefreiung	(unter best. Voraussetzungen) in vollem Umfang beim Erwerb von Todes wegen durch den Ehegatten oder beim Erwerb durch den Lebenspartner das Objekt muss im Inland oder in einem EU-Mitgliedstaat oder in einem EW-R-Staat belegen sein
§ 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG	das Familienheim	keine Steuerbefreiung	(unter best. Voraussetzungen) in vollem Umfang beim Erwerb von Todes wegen durch Kinder oder durch Kinder verstorbener Kinder bei einer Wohnfläche von bis zu 200 qm das Objekt muss im Inland oder in einem EU-Mitgliedstaat oder in einem EW-R-Staat belegen sein
§ 13 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG	die Befreiung von Verbindlichkeiten im Rahmen von angemessenen Unterhaltsleistungen	in vollem Umfang	
§ 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG	Erwerbe von Personen, die dem Erblasser unentgeltlich oder gegen unzureichendes Entgelt Pflege oder Unterhalt gewährt haben ¹⁵	bis zu EUR 5.200,00	bis zu EUR 20.000,00
§ 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG	Gelegenheitsgeschenke	soweit üblich	
§ 13 Abs. 1 Nr. 16, Nr. 17 ErbStG	Zuwendungen an bestimmte Religionsgemeinschaften und kirchliche, gemeinnützigen oder mildtätige Organisationen (Fall des § 13 Abs. 1 Nr. 16 oder Nr. 17 ErbStG)	in vollem Umfang	
§ 13 Abs. 1 Nr. 18 ErbStG	Zuwendungen an - politische Parteien (Fall des § 13 Abs. 1 Nr. 18 lit. a) ErbStG) - (unter bestimmten Voraussetzungen) Vereine ohne Parteicharakter , wenn der Zweck des Vereins ausschließlich darauf gerichtet ist, an Wahlen auf Bundes-, Landes- oder Kommunalebene mitzuwirken (Fall des § 13 Abs. 1 Nr. 18 lit. b) ErbStG) ¹⁶	in vollem Umfang keine Regelung	in vollem Umfang in vollem Umfang

Familienheim

In der Vergangenheit verwendete der Gesetzgeber den Begriff „**Familienwohnheim**“. Ein „Familienwohnheim“ war dann gegeben, wenn sich in dem Haus oder in der Eigentumswohnung der Mittelpunkt des familiären Lebens befand. Ferien- und Wochenendhäuser unterfielen also nicht § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG. Die Befreiung umfasst nach dem bisherigen Verständnis auch Garagen und sonstige Nebengebäude, die sich auf dem Grundstück befinden. Eine Nutzung zu anderen als Wohnzwecken war unschädlich, wenn sie von untergeordneter Bedeutung war (z.B. häusliches Arbeitszimmer). Eine gewerbliche oder berufliche Mitbenutzung (z.B. durch eine Arztpraxis) war unschädlich, wenn die Wohnnutzung insgesamt überwog und die Eigenart als Ein- oder Zweifamilienhaus nicht wesentlich beeinträchtigt wurde. Der Be-

griff „**Haus**“ umfasste in der Regel Ein- und Zweifamilienhäuser¹⁷. Ein Haus mit drei Wohnungen konnte als Familienwohnheim gelten, wenn die Wohnungen von der Familie genutzt wurden. Schädlich war eine, auch nur teilweise, Vermietung des Hauses oder der Eigentumswohnung¹⁸. Im

¹⁵ Mit dieser Regelung werden Pflegeleistungen stärker begünstigt.
¹⁶ Mit dieser Regelung werden (auch) kommunale Wählervereinigungen begünstigt.
¹⁷ S. R 43 Abs. 1 ErbStR. Vgl. hierzu aber auch *FG Rheinland-Pfalz* vom 18.2.1999 (rkr), EFG 1999, S. 619 (619), wo entschieden wurde, dass die Steuerbefreiung insgesamt nicht zur Anwendung kommt, wenn ein Haus übertragen wird, in dem sich neben der Hauptwohnung der Eheleute auch eine Einliegerwohnung befindet; in diesem Fall handele es sich dann nämlich um ein Zweifamilienhaus, dessen Übertragung nicht begünstigt sei.
¹⁸ S. *FG Rheinland-Pfalz* vom 18.2.1999 (rkr), EFG 1999, S. 619 (619).

ErbStRG 2009 verwendet der Gesetzgeber nunmehr den Begriff „Familienheim“. Diese **geänderte Begrifflichkeit** an sich lässt (noch) nicht darauf schließen, dass der Gegenstand der Steuerbefreiung nunmehr ein Anderer sein soll. Jedoch verwendet das Gesetz heute eine andere Begriffsbestimmung. Während es bislang hieß: „zu eigenen Wohnzwecken genutzten Haus oder Eigentumswohnung“, lautet die Begriffsbestimmung heute wie folgt: „bebauten Grundstück im Sinne des § 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 des Bewertungsgesetzes, soweit darin eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird“¹⁹. *Unklar* ist damit, ob nach dem Willen des Gesetzgebers der Begriff „Familienheim“ heute zu Gunsten der Steuerpflichtigen weiter zu verstehen ist, also eine teilweise Vermietung des Hauses oder der Eigentumswohnung unschädlich ist oder, ob an dem Alleinnutzungsmerkmal nach wie vor festgehalten wird. Nach dem Wortlaut der Vorschrift ist eine teilweise Vermietung des Objekts unschädlich. Nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift ist an dem Alleinnutzungsmerkmal festzuhalten.

Nach dem alten Recht musste das Familien(wohn)heim **im Inland** belegen sein. Nach dem neuen Recht muss das Familienheim **im Inland** oder in einem **EU-Mitgliedstaat** oder in einem **EW-Staat**²⁰ belegen sein.

Das ErbStRG 2009 hat auf Drängen der CSU den Steuerbefreiungsbestand betreffend das Familienheim auf zwei weitere Fälle ausgedehnt. Unter den **neuen § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 1 ErbStG** fallen **Erwerbe von Todes wegen** durch **Ehegatten** oder **Lebenspartner** an einem Familienheim unter den folgenden **Voraussetzungen**:

- der **Erblasser**
 - hat in dem Familienheim bis zum Erbfall eine Wohnung **zu eigenen Wohnzwecken genutzt**; oder
 - war aus zwingenden Gründen an einer **Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert**; und
- beim **Erwerber**
 - ist die Wohnung unverzüglich zur **Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken** bestimmt.

Die Steuerbefreiung kann nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b Sätze 2 ff. ErbStG **nicht** in Anspruch genommen werden bzw. **entfällt** in den folgenden **Fällen**:

- der **Erwerber** (Ehegatte oder Lebenspartner) muss das begünstigte Vermögen
 - auf Grund einer **letztwilligen Verfügung** (Vermächtnisanordnung, Anordnung einer Auflage i.S.v. § 1940 BGB, ggf. auch Anordnung von Vor- und Nacherbschaft) auf einen Dritten übertragen
 - auf Grund einer **rechtsgeschäftlichen Verfügung** des Erblassers (Schenkungsversprechen auf den Todesfall, Schenkung auf den Tod) auf einen Dritten übertragen
 - im Rahmen einer **Erbaueinandersetzung** auf einen Miterben übertragen
- der **Erwerber** (Ehegatte oder Lebenspartner) nutzt das begünstigte Vermögen innerhalb von **zehn Jahren** nach dem Erwerb **nicht mehr zu Wohnzwecken**, es sei denn,

¹⁹ Hierunter fallen Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungs- und Teileigentum, Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke und sonstige bebaute Grundstücke.

²⁰ Hierzu gehören außer den EU-Mitgliedstaaten die Schweiz, Liechtenstein und Norwegen.

er ist aus zwingenden Gründen an einer **Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert**.

Unter den **neuen § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG** fallen **Erwerbe von Todes wegen** durch **Kinder** i.S.d. Steuerklasse I Nr. 2 und **Kinder von Kindern** i.S.d. Steuerklasse I Nr. 2 an einem Familienheim unter den folgenden **Voraussetzungen**:

- der **Erblasser**
 - hat in dem Familienheim bis zum Erbfall eine Wohnung **zu eigenen Wohnzwecken genutzt**; oder
 - war aus zwingenden Gründen an einer **Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert**; und
- beim **Erwerber** ist die Wohnung unverzüglich zur **Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken** bestimmt
- die Wohnung hat **nicht mehr als 200 qm Wohnfläche**.

Die Steuerbefreiung kann nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Sätze 2 ff. ErbStG **nicht** in Anspruch genommen werden bzw. **entfällt** in den folgenden **Fällen**:

- der **Erwerber** (Kinder i.S.d. Steuerklasse I Nr. 2 und Kinder von verstorbenen Kindern i.S.d. Steuerklasse I Nr. 2) muss das begünstigte Vermögen
 - auf Grund einer **letztwilligen Verfügung** (Vermächtnisanordnung, Anordnung einer Auflage i.S.v. § 1940 BGB, ggf. auch Anordnung von Vor- und Nacherbschaft) auf einen Dritten übertragen
 - auf Grund einer **rechtsgeschäftlichen Verfügung** des Erblassers (Schenkungsversprechen auf den Todesfall, Schenkung auf den Tod) auf einen Dritten übertragen
 - im Rahmen einer **Erbaueinandersetzung** auf einen Miterben übertragen
- der **Erwerber** (Kinder i.S.d. Steuerklasse I Nr. 2 und Kinder von verstorbenen Kindern i.S.d. Steuerklasse I Nr. 2) nutzt das begünstigte Vermögen innerhalb von **zehn Jahren** nach dem Erwerb **nicht mehr zu Wohnzwecken**, es sei denn, er ist aus zwingenden Gründen an einer **Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert**.

Unklar ist, in welchen Fällen eine „**Hinderung zur Selbstnutzung**“ vorliegt. Nach Ziff. 1. a) der Gesetzesbegründung fallen hierunter „z.B. Tod oder erhebliche Pflegebedürftigkeit (Pflegestufe 3)“²¹. Fallen hierunter also nur **objektive Gründe**, die mit dem **Alter** oder der **Gesundheit** zusammenhängen oder gehören hierzu auch andere objektive Gründe? Solche könnten sich aus **beruflichen Gründen** ergeben. Während im Falle der Versetzung durch den Dienstherrn bei einem **Beamtenverhältnis** wegen des Ober-/Untersordnungsverhältnis im Beamtenrecht ein objektiver Grund noch bejaht werden kann, ist dies schon *schwieriger* bei **privatrechtlichen Arbeits- oder Dienstverhältnissen**²². Zwar mag auch dort der Arbeitgeber ein Weisungsrecht haben, jedoch wird dort vom Arbeitnehmer zumeist aus (subjektiven) Karrieregründen ein Arbeitsortswechsel in Kauf genommen.

²¹ S. Begründung zum Regierungsentwurf zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts in der vom Deutschen Bundestag angenommenen Fassung („Gesetzesbegründung“; http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_316/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Steuern/Veroeffentlichungen_zu_Steuerarten/Erbschaft_Schenkungssteuerrecht/080_Erbschaftsteuer_anl_templateld=raw,property=publicationFile.pdf). Hinweis: Dies ist keine Gesetzesbegründung im üblichen Sinne, sondern kurze Hinweise des *BMF* zu einzelnen Punkten des Gesetzesentwurfs.

²² Vgl. hierzu auch *Thonemann*, DB 2008, S. 2616 (2621).

Fraglich ist nach wie vor, ob die Steuerbefreiung auch dann gewährt wird, wenn Gegenstand der Übertragung nicht ein Familienheim ist, sondern **GbR-Anteile** und der einzige Vermögensgegenstand der GbR ein Familienheim ist. *Finanzgerichtliche Entscheidungen* zu dieser Frage fehlen bislang. U.E. ist § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG hier nicht anwendbar. Der Grund hierfür ist, dass im Erbschaftsteuerrecht, im Gegensatz zum Ertragsteuerrecht, der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise keine Anwendung findet. Für die Praxis wird empfohlen, sich in einem solchen Falle vorher mit der Finanzverwaltung abzustimmen und zwar im Zweifel durch eine **verbindliche Auskunft**. Sollte die Finanzverwaltung hier die Steuerbefreiung ablehnen, dann muss vor der Übertragung die **GbR in Bruchteilseigentum umgewandelt** werden.

(2) Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften nach den §§ 13a, 13b ErbStG

Mit dem ErbStRG 2009 wurde die generelle Steuerbefreiung von Betriebsvermögen, von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und von bestimmten Anteilen an Kapitalgesellschaften nach den §§ 13a, 13b ErbStG-E eingeführt. Diese Steuerbefreiung ist allerdings an enge Voraussetzungen gebunden. Einzelheiten zum neuen Recht s. Kap. 3..

(3) Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke nach § 13c ErbStG

Mit dem ErbStRG 2009 wurde die teilweise Steuerbefreiung von für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke eingeführt. Diese Steuerbefreiung ist allerdings an enge Voraussetzungen gebunden. Danach werden bebaute Grundstücke oder Grundstücksteile, die zu Wohnzwecken vermietet sind, nur mit 90 % ihres (gemeinen) Werts angesetzt; das heißt, dass **10 % des Grundstückswerts steuerbefreit** sind bzw. dass ein **Bewertungsabschlag von 10 %** stattfindet. Das ErbStRG 2009 enthält – im Gegensatz zu dem ErbStRG-E 2008 – noch die Erleichterung des **neuen § 28 Abs. 3 ErbStG (Ausdehnung der Stundungsregelung bei Immobilienvermögen)**. Danach ist einem Erwerber, welcher begünstigtes Vermögen i.S.v. § 13c ErbStG erworben hat, die Erbschaft- oder Schenkungsteuer auf Antrag bis zu zehn Jahre zu stunden, soweit er die Steuer nur durch Veräußerung dieses Vermögens aufbringen kann. Nach § 28 Abs. 1 Satz 2 2. HS ErbStG erfolgt die Stundung bei Erwerben von Todes wegen zinslos.

2.4. Anhebung der (allgemeinen) Steuerfreibeträge in 16 ErbStG

Die (allgemeinen) **Freibeträge** nach § 16 ErbStG wurden wie folgt geändert:

Freibetrag	altes Recht			neues Recht		
		EUR			EUR	
Ehegatte		EUR	307.000,00		EUR	500.000,00
Kinder i.S.d. StKI I Nr. 2 und Kinder verstorb. Kinder i.S.d. StKI I Nr. 2	Kinder	EUR	205.000,00	Kinder	EUR	400.000,00
	Enkel	EUR	205.000,00	Enkel	EUR	400.000,00
Kinder der Kinder i.S.d. StKI I Nr. 2	Enkel	EUR	51.200,00	Enkel	EUR	200.000,00
übrige Personen der StKI I		EUR	51.200,00		EUR	100.000,00
Personen der StKI II		EUR	10.300,00		EUR	20.000,00
Personen der StKI III		EUR	5.200,00		EUR	20.000,00
eingetrag. Lebenspartner		EUR	5.200,00		EUR	500.000,00
Fall des § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG		EUR	1.100,00		EUR	2.000,00

2.5. Veränderung der Steuersätze in § 19 ErbStG

Die **Steuersätze** der bisherigen ErbSt-Klasse I bleiben unverändert, allerdings wurden die jeweiligen Werte zu Gunsten der Steuerpflichtigen in der ErbSt-Klasse I angehoben. Im

Gegenzug wurden die Steuersätze in den ErbSt-Klassen II und III stark angehoben. Es ergibt sich die folgende, vergleichende **Übersicht**:

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs bis einschließlich EUR		Prozentsatz in der Steuerklasse					
altes Recht	neues Recht	I		II		III	
		a.R.	n.R.	a.R.	n.R.	a.R.	n.R.
52.000,00	75.000,00	7	7	12	30	17	30
256.000,00	300.000,00	11	11	17	30	23	30
512.000,00	600.000,00	15	15	22	30	29	30
5.113.000,00	6.000.000,00	19	19	27	30	35	30
12.783.000,00	13.000.000,00	23	23	32	50	41	50
25.565.000,00	26.000.000,00	27	27	37	50	47	50
über 25.565.000,00	über 26.000.000,00	30	30	40	50	50	50

2.6. Bewertung von Immobilienvermögen

Im Gegensatz zum geplanten ErbStRG-E 2008 sind die einzelnen **Bewertungsregeln** aus verfassungsrechtlichen Gründen (s. Art. 80 Abs. 1 GG) nun in das Gesetz aufgenommen²³.

Bebaute Grundstücke werden je nach Grundstücksart unterschiedlich bewertet. Es gibt **3 unterschiedliche Bewertungsverfahren** (s. § 182 Abs. 1 BewG):

- Vergleichswertverfahren
- Ertragswertverfahren
- Sachwertverfahren.

Das **Vergleichswertverfahren** findet Anwendung für die Bewertung von Wohnungs- und Teileigentum sowie von Einfamilien- und Zweifamilienhäusern (s. § 182 Abs. 2 BewG). Hierbei sind **Kaufpreise** von sog. Vergleichsgrundstücken heranzuziehen (s. § 183 Abs. 1 Satz 1 BewG). Grundlage sind vorrangig die von den Gutachterausschüssen i.S.d. §§ 192 ff. BauGB mitgeteilten Vergleichspreise (s. § 183 Abs. 1 Satz 2 BewG). Alternativ können von den Gutachterausschüssen für geeignete Bezugseinheiten ermittelte und mitgeteilte **Vergleichsfaktoren** herangezogen werden (s. § 183 Abs. 2 Satz 1 BewG). **Besonderheiten**, insbesondere die den Wert beeinflussenden Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art, werden im Vergleichsverfahren nicht berücksichtigt (s. § 183 Abs. 2 Satz 2 BewG).

Das **Ertragswertverfahren** findet Anwendung für Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt eine übliche Miete ermitteln lässt (s. § 182 Abs. 3 BewG). Der **Ertragswert des Grundstücks** setzt sich zusammen aus dem Gebäudeertragswert und dem Bodenwert (s. § 184 Abs. 3 Satz 1 BewG). Der **Gebäudeertragswert** ist getrennt von dem Bodenwert nach Maßgabe von § 185 BewG zu ermitteln (s. § 184 Abs. 1 BewG). Nach § 185 Abs. 1 BewG wird der Gebäudeertragswert durch den sog. **Reinertrag** bestimmt; der Reinertrag ergibt sich aus dem **Rohertrag** des Grundstücks i.S.v. § 186 BewG abzüglich der **Bewirtschaftungskosten** i.S.v. § 187 BewG (s. § 185 Abs. 1 BewG). Der Reinertrag ist nach § 185 Abs. 2 BewG um den Betrag zu vermindern, der sich durch eine angemessene Verzinsung des Bodenwerts durch den **Liegenschaftszinssatz** i.S.v. § 188 BewG²⁴ ergibt; dies ergibt den **Gebäudeertragswert**. Der Gebäudeertragswert ist mit dem sich aus der **Anlage 21** ergebenden Vervielfältiger – unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer des Gebäudes (s. § 185 Abs. 3 Satz 1 BewG)²⁵ zu **kapitalisieren**. Der **Bodenwert** ist nach § 179 BewG zu ermitteln (s. § 184 Abs. 2 BewG). Es ist mindestens der Bodenwert anzusetzen (s. § 184 Abs. 3 Satz 2 BewG).

²³ Vgl. auch Ziff. 2. h) der Gesetzesbegründung; *Protokoll* Nr. 16/87 des Finanzausschusses vom 5.3.2008, S. 7; *Wernsmann*, http://www.dihk.de/inhalt/download/Rechtsgutachten_erbsteuer.pdf, S. 14 ff.. Nach § 182 Abs. 1 Satz 2 BewG-E i.d.F. des ErbStRG-E 2008 war noch vorgesehen, die verschiedenen Wertermittlungsverfahren typisierend in noch zu erlassenden Rechtsverordnungen zu regeln.

²⁴ Maßgebend ist der marktübliche Zins (s. § 188 Abs. 1 BewG). Anzuwenden sind nach § 188 Abs. 1 BewG die von den Gutachterausschüssen i.S.d. §§ 192 ff. BauGB ermittelten örtlichen Liegenschaftszinssätze; soweit solche nicht vorliegen gelten Zinssätze i.H.v. 5 % für Mietwohngrundstücke, 5,5 - 6 % für gemischt genutzte Grundstücke (je nach der Höhe des gewerblichen Anteils) und 6,5 % für Geschäftsgrundstücke.

²⁵ Die Restnutzungsdauer wird nach § 185 Abs. 3 Satz 2 BewG grundsätzlich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer gemäß Anlage 22 und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag ermittelt.

Das **Sachwertverfahren** findet Anwendung für Wohnungs- und Teileigentum sowie Einfamilien- und Zweifamilienhäuser, soweit jeweils ein Vergleichswert nicht vorliegt (s. § 182 Abs. 4 Nr. 1 BewG). Es findet nach § 182 Abs. 4 Nr. 2 und Nr. 3 BewG weiter Anwendung auf Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke sowie sonstige bebaute Grundstücke, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt keine übliche Miete ermitteln lässt. Der vorläufige **Sachwert des Grundstücks** setzt sich zusammen aus dem Gebäudesachwert und dem Bodenwert (s. § 189 Abs. 3 Satz 1 BewG). Der **Gebäudesachwert** ist getrennt von dem Bodenwert nach Maßgabe von § 190 BewG zu ermitteln (s. § 189 Abs. 1 Satz 1 BewG). Nach § 190 Abs. 1 Satz 1 BewG wird der Gebäudesachwert durch die **Regelherstellungskosten** bestimmt; diese sind die gewöhnlichen Herstellungskosten je Flächeneinheit und sind in der **Anlage 24** enthalten. Der **Gebäuderegelerstellungswert** ergibt sich durch Multiplikation der jeweiligen Regelherstellungskosten mit der Brutto-Grundfläche des Gebäudes (s. § 190 Abs. 1 Satz 2 BewG). Vom **Gebäuderegelerstellungswert** ist nach § 190 Abs. 2 Satz 1 BewG eine **Altersminderung** abzuziehen. Der **Bodenwert** ist wiederum nach § 179 BewG zu ermitteln (s. § 184 Abs. 2 BewG). Zur Anpassung an den gemeinen Wert ist der so ermittelte vorläufige Sachwert des Grundstücks nach § 189 Abs. 3 Satz 2 BewG mit einer **Wertzahl** nach § 191 BewG zu **multiplizieren**²⁶.

Unbebaute Grundstücke werden nach den §§ 178, 179 BewG bewertet. Nach § 179 BewG bestimmt sich der Wert unbebauter Grundstücke nach ihrer **Fläche** und den **Bodenrichtwerten**²⁷. Bei der Wertermittlung ist stets der (aktuelle) Bodenrichtwert anzusetzen, der vom Gutachterausschuss nach dem BauGB zuletzt zu ermitteln war und den Finanzämtern mitzuteilen ist (s. § 179 Satz 2 und Satz 3 BewG). Unerheblich ist der Zeitpunkt, an dem der Bodenrichtwert vom Gutachterausschuss festgestellt worden ist. Maßgeblich ist immer der aktuellste Bodenrichtwert, auch wenn er möglicherweise erst nachträglich auf Veranlassung des *Finanzamts* ermittelt wird. Unerheblich ist auch der Zeitpunkt, an dem das *Finanzamt* von dem neuen Bodenrichtwert Kenntnis erhält²⁸. Lässt sich von den Gutachterausschüssen kein Bodenrichtwert nach § 196 BauGB ermitteln, ist der Bodenwert aus den Werten vergleichbarer Flächen abzuleiten (s. § 179 Satz 4 BewG). Diese Regelung schließt grundsätzlich²⁹ an die

²⁶ Als Wertzahlen sind die Sachwertfaktoren anzuwenden, die von den Gutachterausschüssen i.S.d. §§ 192 ff. BauGB für das Sachwertverfahren bei der Verkehrswertermittlung abgeleitet werden (§ 191 Abs. 1 BewG); soweit solche nicht vorliegen, sind die in Anlage 25 bestimmten Wertzahlen zu verwenden (§ 191 Abs. 2 BewG).

²⁷ Der (verfassungswidrigen) Bewertung unbebauter Grundstücke lagen bis zum 31.12.2006 die Wertverhältnisse zum Stichtag 1.1.1996 zu Grunde, die bis zum 31.12.2006 festgeschrieben waren (s. §§ 138 Abs. 4, 145 Abs. 3 Satz 2 BewG a.F.). Diese Festschreibung erfolgte durch das Gesetz zur Änderung des Bewertungsgesetzes vom 10.12.2001 (BGBl. 2001 I S. 3435). Bereits seit dem 1.1.2007 hat sich die Rechtslage in diesem Punkt geändert. Mit dem JStG 2007 vom 13.12.2006 (BGBl. 2007 I S. 2878) wurde unter anderem geregelt, dass ab dem 1.1.2007 die Grundbesitzwerte unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse und Wertverhältnisse zum Besteuerungszeitpunkt festgestellt werden (s. § 138 Abs. 1 BewG). Darüber hinaus lässt § 138 Abs. 4 BewG n.F. als Öffnungsklausel (seit dem 1.1.2007) stets den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts (= Verkehrswert) zu. Mit dieser Gesetzesänderung reagierte der Gesetzgeber auf die Entscheidung des *BFH* vom 5.5.2004 (BStBl. 2004 II S. 1036). Der *BFH* stellt damit sicher, dass der nach dem BewG typisierte Grundbesitzwert nicht über den tatsächlichen Wert eines Grundstücks hinausgeht. Eine solche Öffnungsmöglichkeit sieht die *Finanzverwaltung* auch für Altfälle, die noch nicht bestandskräftig veranlagt sind, vor. S. *Gleichlautender Ländererlass der obersten Finanzbehörden der Länder* zur Umsetzung des JStG 2007 vom 2.4.2007, BStBl. 2007 I S. 314.

²⁸ Vgl. hierzu insgesamt *Mannek*, NWB Nr. 7 vom 12.2.2007, S. 530 (Fach 9, S. 2886).

Regelung von § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG in der Fassung des JStG 2007 an. Damit werden unbebaute Grundstücke seit dem 1.1.2007 mit **80 %** (seit 1.1.2009 100 %) **des aktuellen Bodenrichtwertes** bewertet; die bisherige Bindung an die Wertverhältnisse zum 1.1.1996 nach § 138 Abs. 4 BewG a.F. (sog. **Verfallklausel**) fiel damit weg³⁰.

Sonderfälle. Die §§ 192 ff. BewG regeln sodann noch Bewertungsregeln für sog. Sonderfälle. Hierunter fallen

- das **Erbbaurecht** (s. §§ 193, 194 BewG)
- **Gebäude auf fremden Grund und Boden** (s. § 195 BewG)
- **Grundstücke im Zustand der Bebauung** (s. § 196 BewG)
- Gebäude und Gebäudeteile für den **Zivilschutz** (s. § 197 BewG).

Vermeidung der Übermaßbesteuerung. Der Steuerpflichtige hat nach § 198 BewG die Möglichkeit, den **Nachweis** zu erbringen, dass der gemeine Wert der wirtschaftlichen Einheit am Bewertungsstichtag niedriger ist als der nach den §§ 179, 182 bis 196 BewG ermittelte Wert. Durch den neuen § 198 Satz 2 BewG, der auf § 199 BBauG und die hierzu ergangene **Wertermittlungsverordnung**³¹ verweist, hat der Steuerpflichtige nunmehr die Möglichkeit, sich auf alle verkehrswertbeeinflussenden rechtlichen Gegebenheiten und tatsächlichen Eigenschaften, die sonstige Beschaffenheit und der Lage des Grundstücks i.S.v. § 3 Abs. 2 WertV zu berufen. Hierzu gehören nach § 5 Abs. 2 WertV unter anderem wertbeeinflussende Rechte und Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art, wie Dienstbarkeiten, Nutzungsrechte, Baulasten und sonstige dingliche Rechte und Lasten.

2.7. Bewertung von Unternehmensvermögen

Den Grundsätzen zur Bewertung von Unternehmensvermögen³² unterliegen nach § 12 Abs. 2, 5 und 6 ErbStG die folgenden **Wirtschaftsgüter**:

- **Anteile an Kapitalgesellschaften**
 - börsennotierte (**Aktien-)**Gesellschaften (s. § 12 Abs. 5 ErbStG, §§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, 11 Abs. 1 BewG)
 - **sonstige Kapitalgesellschaften** (s. § 12 Abs. 2 ErbStG, §§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, 11 Abs. 2, 199 – 203 BewG)
- **Betriebsvermögen von Gewerbetreibenden** i.S.v. § 95 BewG und **von freiberuflich Tätigen** i.S.v. § 96 BewG (s. § 12 Abs. 5 ErbStG, §§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG).

³⁰ Die Regelung in § 145 Abs. 3 Satz 4 BewG in der Fassung des JStG 2007, dass dann, wenn für den Gutachterausschuss keine Verpflichtung nach § 196 BauGB besteht, einen Bodenrichtwert zu ermitteln, dieser aus den Werten vergleichbarer Flächen abzuleiten und um 20 % zu ermäßigen ist, wurde mit diesem Bewertungsabschlag vom ErbStRG allerdings nicht übernommen.

³¹ Die bisherige Öffnungsklausel in § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG a.F. (der Steuerpflichtige weist nach, dass der gemeine Wert des Grundstücks niedriger ist, als der um 20 % ermäßigte Bodenrichtwert) ist nunmehr in die allgemeine Öffnungsklausel in § 198 BewG eingegangen.

³² Verordnung über Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken (Wertermittlungsverordnung – WertV) vom 15.8.1972 (BGBl. 1972 I S. 1416).

³³ Der Begriff „Unternehmensvermögen“ wird im Rahmen dieser Abhandlung als Oberbegriff verwendet für Anteile an Kapitalgesellschaften und für Betriebsvermögen von Gewerbetreibenden i.S.v. § 95 BewG, von freiberuflich Tätigen i.S.v. § 96 BewG und von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i.S.v. § 97 BewG (s. § 109 BewG). Diesen Begriff verwendet – in fast gleicher Weise – auch Ziff. 2. der Gesetzesbegründung; dort heißt es „Unternehmerisches Vermögen“.

(1) Börsennotierte (Aktien-)Gesellschaften

§ 11 Abs. 1 BewG regelt die Bewertung von Wertpapieren und Schuldbuchforderungen, die an einer **deutschen Börse** zum amtlichen Handel zugelassen sind. Betroffen hiervon sind insbesondere Aktien von börsennotierten Aktiengesellschaften. Nach § 11 Abs. 1 Satz 1 BewG sind solche Anteile mit dem folgenden Wert (= Kurs) anzusetzen: Maßgebend ist der niedrigste am Stichtag für sie im amtlichen Handel notierte Kurs.

(2) Sonstige Kapitalgesellschaften

§ 11 Abs. 2 BewG regelt die Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, „die **nicht unter Absatz 1 fallen**“. Betroffen hiervon sind insbesondere Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Nach § 11 Abs. 2 BewG sind solche Anteile – wie auch bisher – mit dem **gemeinen Wert** (§ 9 BewG) anzusetzen. Der gemeine Wert ist allerdings nunmehr wie folgt zu ermitteln:

- Der gemeine Wert ist aus **Verkäufen** unter fremden Dritten abzuleiten, die weniger als ein Jahr zurückliegen (s. § 11 Abs. 2 Satz 2 1. HS BewG).
- Lässt sich der gemeine Wert nicht aus solchen **Verkäufen** ableiten, dann ist er „unter Berücksichtigung der **Ertragsaussichten** der Kapitalgesellschaft oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke **üblichen Methode** zu ermitteln; dabei ist die Methode anzuwenden, die ein Erwerber der **Bemessung des Kaufpreises** zugrunde legen würde. Die Summe der gemeinen Werte der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze abzüglich der zum Betriebsvermögen gehörenden Schulden und sonstigen Abzüge (**Substanzwert**) der Gesellschaft darf nicht unterschritten werden (s. § 11 Abs. 2 Satz 2 2. HS BewG).
- nach § 199 BewG kann das sog. **vereinfachte Ertragswertverfahren** nach § 200 BewG angewendet werden. Hierzu ist der nachhaltig erzielbare **Jahresertrag** (zu ermitteln nach den §§ 201, 202 BewG) mit dem Kapitalisierungsfaktor nach § 203 BewG in Höhe von **4,5 %** zu multiplizieren.

(3) Betriebsvermögen von Gewerbetreibenden, von freiberuflich Tätigen und von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen

Das Betriebsvermögen von Gewerbetreibenden i.S.v. § 95 BewG und das Betriebsvermögen von freiberuflich Tätigen i.S.v. § 96 BewG sind nach § 109 Abs. 1 Satz 1 BewG mit dem **gemeinen Wert** anzusetzen. Für die Ermittlung des gemeinen Werts gilt § 11 Abs. 2 BewG entsprechend (s. § 109 Abs. 1 Satz 2 BewG).

2.8. Besteuerung von Unternehmensvermögen

Einzelheiten hierzu s. Kap. 3..

2.9. Sonstige Änderungen

An verschiedenen Stellen des Gesetzes (s. §§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) unterlagen der Erbschaft- oder Schenkungsteuer noch **Erbersatzansprüche**. Diese Regelungen betreffend Erbersatzansprüche wurden nunmehr gestrichen.

In **§ 6 Abs. 4 ErbStG** wurde die Gleichstellung von Nachvermächtnissen und beim Tode des Beschwerten fällige Vermächtnisse zu Nacherbschaften um auf den Tod des Beschwerten fällige **Auflagen** ergänzt. Damit erkennt der Gesetzgeber, dass sich manche *Gestaltung* anstelle einer Vermächtnisanordnung auch über die Anordnung von Auflagen i.S.v. § 1940 BGB regeln lässt und will damit eine Lücke im ErbStG schließen.

§ 10 Abs. 6 ErbStG wurde um einen **neuen Satz 6** ergänzt. Danach gilt: „Haben sich **Nutzungsrechte** (Nießbrauch nach § 1030 BGB, Wohnungsrecht nach § 1093 BGB, Rentenlast nach § 1105 BGB) als **Grundstücksbelastungen** bei der Ermittlung des gemeinen Werts einer wirtschaftlichen Einheit des Grundbesitzes ausgewirkt, ist deren Abzug bei der Erbschaftsteuer ausgeschlossen“. Allerdings enthält der neue § 10 Abs. 6 Satz 6 ErbStG **keine Neuregelung**, sondern lediglich eine **Klarstellung**. Auch bereits nach dem alten Recht war anerkannt, dass bereits bestehende Nutzungsrechte, die sich als Grundstücksbelastungen bei der Ermittlung des Grundstückswerts ausgewirkt haben, im Falle der Übertragung vom Erwerber **nicht zusätzlich bereicherungsmindernd** geltend gemacht werden können³³. Der neue § 10 Abs. 6 Satz 6 ErbStG ist im **Kontext mit § 25 ErbStG a.F.** zu sehen. Bei Nutzungs- oder Rentenlasten (man spricht hier auch von **Duldungsaufgaben**³⁴), insbesondere beim Vorbehalt von Nutzungen in Form eines Nießbrauchsvorbehalts, erwirbt der Übernehmer wirtschaftlich nur eine ausgehöhlte Vermögenshülle. Entsprechend verringert sich die Bereicherung des Erwerbers. Gleichwohl waren nach § 25 Abs. 1 S. 1 ErbStG a.F. Nutzungs- oder Rentenlasten – im Gegensatz zu Leistungsaufgaben – nicht als Belastung abzugsfähig. § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG gewährte lediglich die – weniger günstige – zinslose Stundung der Steuer in Höhe des Kapitalwerts dieser Belastungen³⁵. Mit dem ErbStRG 2009 ist **§ 25 ErbStG ersatzlos aufgehoben** worden³⁶. Damit sind nun Nutzungsrechte als Lasten i.S.v. § 10 Abs. 6 ErbStG bei der Ermittlung der Bereicherung nach § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG abzugsfähig. Vom gemeinen Wert der Zuwendung ist das Nutzungsrecht mit seinem Kapitalwert nach §§ 13 – 16 BewG in **Abzug zu bringen**.

Beispiel

Sachverhalt: Vater V ist Eigentümer eines **Mehrfamilienhauses**, in dem alle 4 Wohnungen an fremde Dritte vermietet sind. V überträgt die Immobilie auf seine **Tochter T** im Wege der Schenkung, behält sich aber den lebenslangen unentgeltlichen **Nießbrauch** vor. Die Immobilie hat – ohne Berücksichtigung des Nießbrauchsrechts – einen gemeinen Wert von EUR 750.000,00. Der Kapitalwert des Nießbrauchs beträgt EUR 96.000,00.

³³ Auch nach dem alten Recht war dieser Sachverhalt kein Fall des § 25 ErbStG a.F. (s. H 17 (3) ErbStR).

³⁴ Im Gegensatz zu Duldungsaufgaben (s. R 17 Abs. 1 Satz 8 ErbStR; dies ist der Fall der Schenkung gegen Nutzungsvorbehalt i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 2 2. Alt. ErbStG) sind Leistungsaufgaben (s. R 17 Abs. 1 Satz 5 und 6 ErbStR) zu sehen. Leistungsaufgaben sind Schenkungen unter Auflage i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 2 1. Alt. ErbStG. Eine Schenkung unter Auflage ist dann gegeben, wenn bei einer Vermögensübergabe der Beschenkte bestimmte Auflagen erfüllen muss. Bei der Leistungsaufgabe muss der Beschenkte eine Leistung an eine bestimmte Person erbringen. Hierzu gehören Geldleistungen (z.B. Rentenzahlungen, Gleichstellungsgelder, Altenteilleistungen) oder Sachleistungen (Übernahme von Grundstücksbelastungen, Nießbrauch- oder Wohnungsrechte an Immobilien). Bei der Leistungsaufgabe ist der Begünstigte zur Zahlung verpflichtet. Unerheblich ist aus welchen Mitteln oder Einkunftsquellen er die Zahlung finanziert. Bei der Nutzungs- oder Duldungsaufgabe behält sich der Schenker ein Nutzungsrecht (z.B. Nießbrauch, Wohnungsrecht) zurück oder belastet den Vermögensgegenstand mit einer Rentenverpflichtung. Hier ist die Zahlung (nur) aus dem Vermögensgegenstand heraus zu leisten.

³⁵ § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG a.F. räumte dem Steuerpflichtige allerdings die (Wahl-)Möglichkeit ein, die Steuer mit ihrem Barwert nach § 12 Abs. 3 BewG abzulösen (sog. Ablösen der Steuer). In diesem Falle war über die Ablösung der Steuer ein sog. förmlicher Ablösungsbescheid zu erteilen. Vgl. hierzu die gegenwärtige R 85 Abs. 7 ErbStR.

³⁶ Vgl. hierzu die Gesetzesbegründung zum ErbStErlG 2007-E Gesetzesbegründung zu Nummer 20 (§ 25). Danach hatte § 25 ErbStG seine Rechtfertigung in den niedrigeren Wertansätzen für Immobilien- und Betriebsvermögen. Nachdem mit dem ErbStRefG nunmehr für alle Vermögensarten der gemeine Wert anzusetzen ist, entfiel diese Rechtfertigung.

Rechtsfolge: Die **Bereicherung** der T beträgt (EUR 750.000,00 ./. EUR 96.000,00 =) EUR 654.000,00.

Der neue § 10 Abs. 6 Satz 6 ErbStG meint einen **anderen Fall**, nämlich den Fall, dass ein Grundstück übertragen wird, an dem **bereits ein Nutzungsrecht besteht**, welches als Grundstücksbelastung auf den Erwerber übergeht.

Beispiel³⁸

Sachverhalt: Vater V ist Eigentümer eines **Mehrfamilienhauses**, in dem alle 4 Wohnungen an fremde Dritte vermietet sind. Die Immobilie ist mit einem lebenslangen unentgeltlichen **Nießbrauch** zu Gunsten der **Schwester von V** belastet. Der Kapitalwert des Nießbrauchs beträgt EUR 96.000,00. Die Immobilie hat – ohne Berücksichtigung des Nießbrauchsrechts – einen gemeinen Wert von EUR 750.000,00. Die Immobilie hat mit Berücksichtigung des Nießbrauchsrechts nach den §§ 13 – 16 BewG einen gemeinen Wert von EUR 654.000,00.

Rechtsfolge: Die **Bereicherung** der T beträgt EUR 654.000,00. Der Nießbrauch zu Gunsten der Schwester von V darf T nach § 10 Abs. 6 Satz 6 ErbStG nicht noch einmal in Abzug bringen, da ansonsten der bereits bestehende Nießbrauch zweimal berücksichtigt werden würde. Der Nießbrauch wurde bereits bei der Bewertung des gemeinen Werts der Immobilie in Abzug gebracht.

§ 10 ErbStG wurde um einen **neuen Absatz 10** erweitert. Diese Norm enthält eine eher klarstellende Regelung für die Fälle, dass von Todes wegen **Gesellschaftsanteile** an einer Personengesellschaft oder an einer GmbH auf Erben übergehen und diese Erben verpflichtet sind, aufgrund einer im Zeitpunkt des Todes des Erblassers bestehenden Regelung im Gesellschaftsvertrag, den Gesellschaftsanteil an die Mitgesellschafter des Erblassers gegen Abfindung zu übertragen. Ist in einem solchen Fall der **Abfindungsanspruch geringer** als der Verkehrswert der Beteiligung, dann gehört zum Vermögensanfall i.S.v. § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG nur der Abfindungsanspruch. Korrespondierend zu dieser Neuregelung ist die Ergänzung in **§ 7 Abs. 7 ErbStG** um einen neuen Satz 3 zu sehen.

Tariffbegrenzung nach § 19a ErbStG. Beim Erwerb von **Unternehmensvermögen** (Betriebsvermögen, von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder von Anteilen an Kapitalgesellschaften) durch eine natürliche Person der Steuerklasse II oder III³⁹ gilt **§ 19a ErbStG** auch nach dem ErbStRG noch fort, nunmehr allerdings zugeschnitten auf die neuen §§ 13a, 13b ErbStG.

§ 25 ErbStG a.F. wurde – wie bereits weiter oben erwähnt – **ersatzlos aufgehoben**. Allerdings ist nach **§ 37 Abs. 2 ErbStG** § 25 Abs. 1 Satz 3 (Fall der Barwertablösung) und Abs. 2 (Ende der Stundung im Falle der Veräußerung) ErbStG a.F. in Erb- oder Schenkungsfällen, die vor dem Tag des Inkrafttretens des ErbStRG 2009 eingetreten bzw. ausgeführt worden sind, nach wie vor anzuwenden.

§ 28 ErbStG wurde um einen **neuen Absatz 3** erweitert und enthält in Ergänzung von § 13c ErbStG eine **Stundungsregelung**, die bereits in Kap. 2.3.⁴⁰ vorgestellt wurde. Die Stundungsregelung gilt nach § 28 Abs. 3 Satz 2 ErbStG aber auch beim Erwerb eines **Ein- oder Zweifamilienhauses** bzw. von **Wohnungseigentum**, das der Erwerber nach dem Erwerb zu

³⁸ In Anlehnung an H 17 (3) ErbStR.

³⁹ R 76 Abs. 2 ErbStR stellt noch einmal klar, dass die Tariffbegrenzung des § 19a ErbStG a.F. nur in Betracht kommt beim Erwerb durch eine natürliche Person der Steuerklasse II oder III.

⁴⁰ Dort Ziff. (3).

eigenen Wohnzwecken nutzt, längstens für die Dauer der Selbstnutzung. Von dieser Regelung sind erfasst Personen, die nicht bereits der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a bzw. Nr. 4b oder Nr. 4c ErbStG unterfallen. Nach Aufgabe der Selbstnutzung ist die Stundung dann weiter zu gewähren, wenn die Voraussetzungen nach § 28 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 13c ErbStG vorliegen (s. § 28 Abs. 3 Satz 3 ErbStG). Nach § 28 Abs. 1 Satz 2 2. HS ErbStG erfolgt die Stundung bei Erwerben von Todes wegen zinslos.

Das ErbStRG 2009 regelt in Art. 5 mit der Einführung eines neuen § 35b EStG⁴¹ nunmehr auch das bereits seit längerem diskutierte Thema⁴² der **Verminderung der Doppelbelastung** eines Steuerpflichtigen mit Einkommensteuer und mit Schenkung- oder Erbschaftsteuer.

Beispiel

Sachverhalt: Unternehmer U ist Eigentümer eines **Einzelunternehmens**. Das **Verwaltungsvermögen** i.S.v. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG liegt bei 10 %. U verstirbt am 5.5.01. Im Zeitpunkt seines Todes beträgt der **Buchwert** des Unternehmens **EUR 200.000,00** und der **gemeine Wert** des Unternehmens **EUR 2.000.000,00**. Als Alleinerbe übernimmt sein **Sohn S** (48 Jahre alt; verheiratet, gesetzlicher Güterstand), der selbst Unternehmer ist, das Einzelunternehmen, integriert dieses in wirtschaftlicher Hinsicht in sein bestehendes Unternehmen und führt das Einzelunternehmen bis zum Jahr 04 fort. Außer dem Einzelunternehmen gehören zum Nachlass noch **weitere Vermögensgegenstände** mit einem **gemeinen Wert** i.H.v. **EUR 500.000,00**. Da S in der betreffenden Branche keine Zukunft mehr sieht, **veräußert** er das Unternehmen am 15.7.04 an den **Käufer K**, der das Unternehmen zum Stichtag **1.9.04**, 0.00 Uhr übernimmt. Der **Veräußerungserlös** (Kaufpreis) beträgt **EUR 1.800.000,00**. Der Veräußerungsgewinn beträgt (nach Abzug des Buchwerts i.H.v. EUR 200.000,00 und der Veräußerungskosten i.H.v. EUR 100.000,00 vom Veräußerungserlös) **EUR 1.500.000,00**. S unterliegt einer **Ertragsteuerbelastung** in Höhe von **40 %**.

Rechtsfolge: Der Veräußerungserlös unterliegt bei S der (Ertrags-)Besteuerung nach **§ 16 EStG**. Die Steuervergünstigung nach den **§§ 16, 34 EStG** kommt bei S wegen seines Alters (noch) nicht in Frage. Die Ertragsteuerbelastung des S beträgt (EUR 1.500.000,00 x 40 % =) **EUR 600.000,00**. Im Hinblick auf die **Erbschaftsteuer** gilt: **85 %** (des gemeinen Werts) des Betriebsvermögens (EUR 2.000.000,00) unterliegt dem **Verschonungsabschlag** nach § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG, somit **EUR 1.700.000,00**. Da S mit der Veräußerung gleichzeitig die Behaltenvoraussetzung des § 13a Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG verletzt, entfällt der Verschonungsabschlag ab dem 1.9.04. Nach § 13a Abs. 5 Satz 2 ErbStG kann S den Verschonungsabschlag somit lediglich in Höhe von **3/7** in Anspruch nehmen, somit i.H.v. EUR (1.700.000,00 x 3/7 = EUR 728.571,42). Das Jahr der Veräußerung (5.5.04 – 5.5.05) wird nicht anteilig berücksichtigt (s. § 13a Abs. 5 Satz 2 2. HS ErbStG). Bei S kommt es somit zu einer **Doppelbelastung** mit Einkommensteuer und mit Erbschaftsteuer.

Die in dem Beispiel genannte Doppelbelastung will der **neue § 35b EStG** vermindern, allerdings

- nur für Erwerbe von Todes wegen (nicht für Schenkungen unter Lebenden)
- nur für die Dauer von fünf Veranlagungszeiträumen, gerechnet ab dem Erbfall.

Die Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer erfolgt nicht automatisch, sondern nur auf **Antrag** des Steuerpflichtigen (s. § 35b Satz 1 EStG). Die Verminderung der Steuerbelastung erfolgt dadurch, dass die um sonstige Steuerermäßigungen gekürzte tarifliche Einkommensteuer, die auf diese Einkünfte entfällt, um den in **Satz 2 bestimmten Prozentsatz ermäßigt** wird. Danach bestimmt sich der Prozentsatz nach dem Verhältnis, in dem die festgesetzte Erbschaftsteuer zu dem Betrag steht, der sich ergibt, wenn dem steuerpflichtigen Erwerb (§ 10 Abs. 1 ErbStG) die Freibeträge nach den §§ 16 und 17 und der steuerfreie Betrag nach § 5 ErbStG hinzugerechnet werden.

Bezogen auf den **Beispielfall** heißt dies:

ESt-Belastung des S (es wird unterstellt, dass hier keine weiteren Kürzungen gegeben sind)	EUR	600.000,00
ErbSt-Belastung des S ⁴³		
Erwerb		
- Verkehrswert des Betriebs	EUR	2.000.000,00
./. Verschonungsabschlag	<u>EUR</u>	<u>1.700.000,00</u>
verbleibender Wert des Betriebs	EUR	300.000,00
./. Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 Satz 1 ErbStG (50 % x EUR 150.000,00 =)	<u>EUR</u>	<u>75.000,00</u>
verbleibender Betrag	EUR	225.000,00
- Verkehrswert sonst. Vermögensgegenstände	<u>EUR</u>	<u>500.000,00</u>
Gesamterwerb	EUR	725.000,00
./. persönlicher Freibetrag nach § 16 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG	EUR	400.000,00
./. besonderer Versorgungsfreibetrag nach § 17 Abs. 2 ErbStG	<u>EUR</u>	<u>0,00</u>
steuerpflichtiger Erwerb	EUR	325.000,00
(tatsächliche) ErbSt (ErbSt-Satz nach § 19 Abs. 1 ErbStG; 15 % x 325.000,00 = ⁴⁴)	EUR	48.750,00
fiktive ErbSt nach § 35b EStG		
- steuerpflichtiger Erwerb	EUR	325.000,00
+ steuerfreier Betrag nach § 5 ErbStG	EUR	0,00
+ Freibeträge nach den §§ 16, 17 ErbStG	<u>EUR</u>	<u>400.000,00</u>
fiktiver steuerpflichtiger Erwerb	EUR	725.000,00
fiktive ErbSt (ErbSt-Satz nach § 19 Abs. 1 ErbStG; 19 % x 725.000,00 = ⁴⁵)	EUR	137.750,00
Quotient von tatsächlicher ErbSt : fiktiver ErbSt = 48.750,00 : 137.750,00 = 35,39 % .		
damit kann die Einkommensteuer i.H.v. EUR 600.000,00 nur zu 35,39 % erhoben werden, somit nur i.H.v.	EUR	212.340,00

⁴¹ § 35b EStG ist keine Neuheit im Einkommensteuerrecht. Diese Vorschrift gab es bereits im EStG als § 35 bis zum Veranlagungszeitraum 1998.

⁴² Zu diesem Thema s. *Huber/Reimer*, DStR 2007, S. 2042 ff.; *Rave/Mannweiler/Kühnold*, BB 2008, S. 753 ff.; *Röder*, ZEV 2008, S. 169 ff.; *Wernsmann*, http://www.dihk.de/inhalt/download/Rechtsgutachten_erbschaftsteuer.pdf, S. 4 f. und S. 22 ff..

⁴³ Zur Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs und der Erbschaftsteuer s. R 24a ErbStR.

⁴⁴ Die Mehrerwerbsgrenze i.S.v. § 19 Abs. 3 ErbStG ist überschritten. S. H 75 ErbStR.

⁴⁵ Die Mehrerwerbsgrenze i.S.v. § 19 Abs. 3 ErbStG ist überschritten. S. H 75 ErbStR.

Nach § 35b Satz 3 EStG kommt die Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer nicht in Betracht, soweit Erbschaftsteuer nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG als **Sonderausgaben** abgezogen wird. § 35b EStG ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden, wenn der Erbfall nach dem 31. Dezember 2008 eingetreten ist (s. § 52 Absatz 50c EStG).

3. Die Besteuerung des Erwerbs von Unternehmensvermögen

3.1. Systematik des kombinierten Abschmelzmodells nach den §§ 13a und 13b ErbStG

3.1.1. Einleitende Übersicht

Das Kernstück der Erbschaftsteuerreform ist die **Besteuerung des Erwerbs von Unternehmensvermögen**, geregelt in den §§ 13a, 13b ErbStG ggf. in Verbindung mit § 19a ErbStG. Der hier verwendete Begriff „Unternehmensvermögen“ soll als **Oberbegriff** dienen für land- und forstwirtschaftliches Vermögen und für Betriebsvermögen von Einzelunternehmen, Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften sowie von Gesellschaftsanteilen an Kapitalgesellschaften⁴⁶. Mit dem ErbStRG 2009 ist der Gesetzgeber in Anlehnung an den ErbStErlG-E 2007 im Grundsatz wieder zu einem Abschmelzmodell zurückgekehrt; wie folgt:

- § 13a Abs. 1 ErbStG enthält das sog. **Grundmodell** mit der sog. **Regelverschonung**⁴⁷; danach gilt im Grundsatz: Unternehmensvermögen i.S.v. § 13b Abs. 4 Abs. 1 ErbStG (**85 % des begünstigten Vermögens**) bleibt von der Bemessungsgrundlage für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer außer Ansatz (sog. **Verschonungsabschlag**), wenn **drei Voraussetzungen** (kumulativ) erfüllt sind:
 - Die **Lohnsummenvoraussetzung**⁴⁸: Die jährliche **Lohnsumme** des Betriebs darf über einen Zeitraum von **7 Jahren** nach dem Erwerb **650 %** der **Ausgangslohnsumme** nicht unterschreiten (sog. **Mindestlohnsumme**)⁴⁹.
 - Die **Behaltevoraussetzungen**⁵⁰: Es werden die Behaltevoraussetzungen des § 13a Abs. 5 ErbStG **7 Jahre** lang erfüllt⁵¹.
 - Die **Verwaltungsvermögensgrenze**: Das Unternehmensvermögen besteht **nicht zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen**.

Der Verschonungsabschlag wird – grundsätzlich – also nur zu **85 %** auf begünstigtes Vermögen gewährt.

- § 13a Abs. 8 ErbStG enthält das sog. **Optionsmodell** mit der sog. **Verschonungsoption**⁵²;

Der Steuerpflichtige kann, wenn er eine noch **höhere Lohnsummenvoraussetzung** und noch **höhere Behaltevoraussetzungen** wählt, im Sinne einer **Supervergünstigung** den **Verschonungsabschlag zu 100%** in Anspruch nehmen. In diesem Falle gelten die folgenden **drei Voraussetzungen** (kumulativ):

- Die **Lohnsummenvoraussetzung**: Die jährliche **Lohnsumme** des Betriebs darf über einen Zeitraum von **10 Jahren** nach dem Erwerb **1.000 %** der **Ausgangslohnsumme** nicht unterschreiten (sog. **Mindestlohnsumme**).
- Die **Behaltevoraussetzungen**: Es werden die Behaltevoraussetzungen des § 13a Abs. 5 ErbStG **10 Jahre** lang erfüllt.
- Die **Verwaltungsvermögensgrenze**: Das Unternehmensvermögen besteht **nicht zu mehr als 10 % aus Verwaltungsvermögen**.

Der Verschonungsabschlag wird zu **100 %** auf begünstigtes Vermögen gewährt.

Mit dem kombinierten Abschmelzmodell gilt: Werden die Lohnsummenvoraussetzung und/oder die Behaltevoraussetzungen nicht in vollem Umfang erfüllt, dann entfällt der Verschonungsabschlag nicht in vollem Umfang für die Vergangenheit, sondern schmilzt nur ab, soweit die Lohnsummenvoraussetzung und/oder die Behaltevoraussetzungen (**Ausnahme**: Fall der **Überentnahmen** nach § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG) nicht erfüllt sind.

Des Weiteren regeln die §§ 13a und 13b ErbStG Folgendes:

- § 13a Abs. 2 ErbStG enthält zugunsten von Klein- und Kleinstbetrieben einen **abschmelzenden Abzugsbetrag** i.H.v. **EUR 150.000,00**, der bisher im ErbStG a.F. nicht enthalten war.
- § 13a Abs. 3 ErbStG entspricht in seiner Systematik und seinem Wortlaut nach dem bisherigen § 13a Abs. 3 ErbStG a.F.
- § 13a Abs. 4 ErbStG enthält eine **Definition** für den in § 13a Abs. 1 ErbStG verwendeten Begriff „**Lohnsumme**“. Da die Lohnsummenvoraussetzung in dem bisherigen § 13a ErbStG a.F. nicht enthalten war, enthielt das alte Recht auch keine entsprechende Definition.
- § 13a Abs. 5 ErbStG enthält neben der Lohnsummenvoraussetzung nach § 13a Abs. 1 ErbStG noch **zusätzliche Behaltekriterien** (die **Behaltevoraussetzungen**); er entspricht in seiner Systematik und seinem Wortlaut nach im Grundsatz dem bisherigen § 13a Abs. 5 ErbStG, allerdings mit einer **verlängerten Behaltensfrist** von **7 Jahren** und mit systembedingten **Ergänzungen**.
- § 13b Abs. 1 ErbStG enthält eine **Definition** für den Begriff „**begünstigtes Vermögen**“. Da das alte Recht im Rahmen von Unternehmensvermögen nicht zwischen begünstigtem und nicht-begünstigtem Unternehmensvermögen unterschied, war diese Regelung im alten Recht nicht enthalten.
- Neu ist auch die Regelung in § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG, wonach der **Verschonungsabschlag** (also die **Steuerbefreiung**) **nicht gewährt** wird, wenn das Unternehmensvermögen **zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen** i.S.d. Definition in § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG besteht. Da das alte Recht im Rahmen von Unternehmensvermögen nicht zwischen begünstigtem und nicht-begünstigtem Unternehmensvermögen unterschied, war diese Regelung im alten Recht nicht enthalten.
- Neu ist auch die Regelung in § 13b Abs. 4 ErbStG, wonach **begünstigtes Vermögen wiederum pauschal insgesamt nur zu 85 % begünstigt** ist, also in Höhe von **15 %** ganz normal der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegt (es sein denn, der Erwerber wählt die **Verschonungsoption** (die **Supervergünstigung**) mit einer

⁴⁶ Vgl. hierzu auch die Überschrift von § 13a ErbStG.

⁴⁷ S. Ziff. 2. a) der Gesetzesbegründung.

⁴⁸ Diese Voraussetzung war im alten Recht nicht enthalten.

⁴⁹ Diese Regelung war bisher in § 13a ErbStG a.F. nicht enthalten.

⁵⁰ Der Gesetzgeber verwendet in § 13 Abs. 5 Satz 1 ErbStG den Begriff „Behaltensfrist“. Diese Voraussetzung kannte fast wortgleich auch bereits das alte Recht.

⁵¹ Diese Regelung war auch bereits bisher fast wortgleich, allerdings mit einer nur 5-jährigen Behaltensfrist, in § 13a ErbStG a.F. enthalten.

⁵² S. Ziff. 2. a) der Gesetzesbegründung.

Steuerbefreiung von 100 % nach § 13a Abs. 8 ErbStG). Da das alte Recht Unternehmensvermögen – ohne Unterscheidung in begünstigtes und nicht-begünstigtes Unternehmensvermögen – insgesamt begünstigte (wenn auch nicht im Sinne einer vollständigen Steuerfreistellung), war diese Regelung im alten Recht nicht enthalten.

Mit § 13b Abs. 2 will das ErbStRG 2009 die ganz oder teilweise Steuerfreiheit im Bereich des Unternehmensvermögens nur gewähren, wenn sog. **aktives** oder **produktives Vermögen** (nach der gesetzlichen Terminologie: **begünstigtes Vermögen**) vorhanden ist. Da zu jedem Betrieb wenigstens zum Teil auch sog. **passives** oder **nicht-produktives Vermögen** (nach der gesetzlichen Terminologie **Verwaltungsvermögen**) gehört, macht das Gesetz hinsichtlich der Höhe der Steuerbefreiung im Grundsatz pauschal die folgende **Abstufung**.

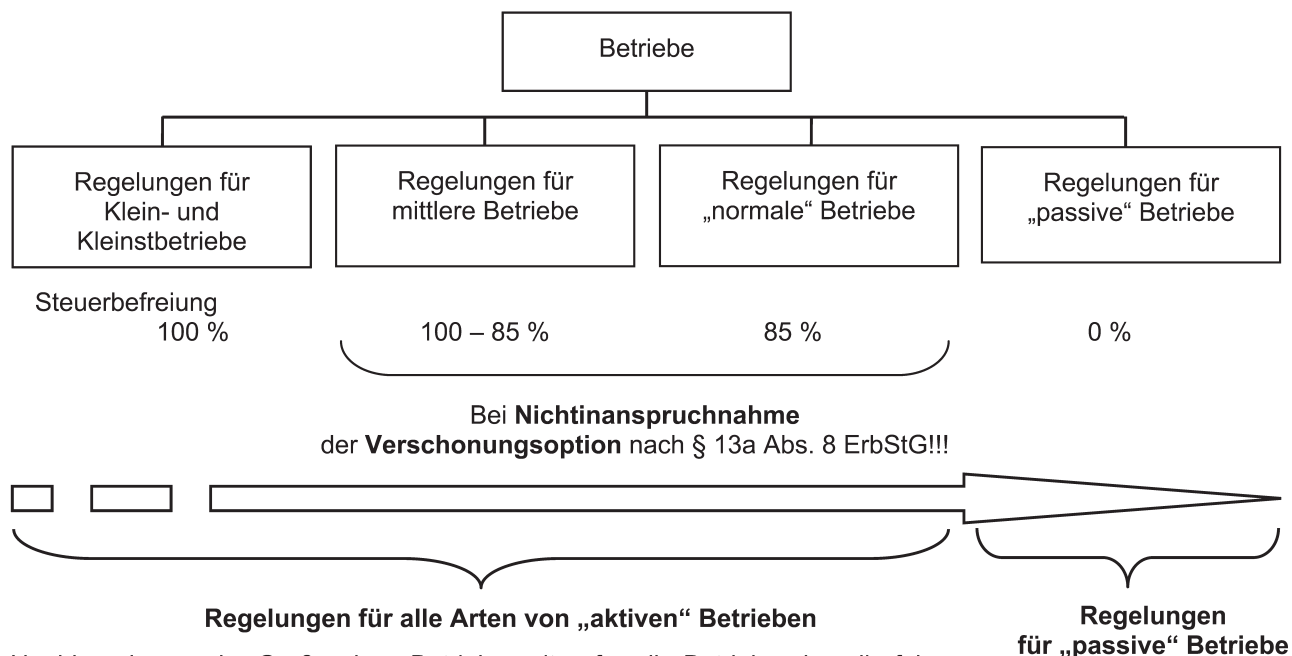
- Für Betriebe **mit mehr als 50 % Verwaltungsvermögen** („**passive Betriebe**“) kommt die Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG (der **(Regel-)Verschonungsabschlag**) überhaupt nicht in Betracht (sog. „**Alles-oder-Nichts-Prinzip**“).
- Für Betriebe mit **50 % oder weniger Verwaltungsvermögen** („**aktive Betriebe**“) kommt die Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG (der **Verschonungsabschlag**) in Betracht; allerdings geht der Gesetzgeber davon aus, dass

bei jedem Betrieb in einem gewissen Umfang Verwaltungsvermögen vorhanden ist und macht hier zu Lasten des Steuerpflichtigen einen **pauschalen Abschlag von 15 %**, sodass nach § 13a Abs. 4 ErbStG nur **85 % des Unternehmensvermögens als begünstigtes Betriebsvermögen** gilt.

- In bestimmten Fällen soll der Verschonungsabschlag für **100 % des Unternehmensvermögens** in Anspruch genommen werden können; diese sind:
 - Nach § 13a Abs. 2 ErbStG soll auch bei der Regelverschonung aus Vereinfachungsgründen der pauschale Abschlag von 15 % für **Klein- und Kleinstbetriebe** außer Ansatz bleiben, sodass diese Betriebe den Verschonungsabschlag unter Umständen zu **100 %** in Anspruch nehmen können.
 - § 13a Abs. 8 ErbStG will es dem Steuerpflichtigen durch ein Wahlrecht (die **Verschonungsoption**) ermöglichen, den Verschonungsabschlag zu **100 %** in Anspruch zu nehmen (sog. **Supervergünstigung**), wenn er dafür höhere Voraussetzungen insbesondere betreffend die Lohnsumme und die Behaltensfrist erfüllt.

Übersicht über die Systematik des kombinierten Abschmelzmodells nach den §§ 13a und 13b ErbStG:

Schaubild 1



Unabhängig von der Größe eines Betriebs gelten für alle Betriebe aber die folgenden **zwei Steuerbefreiungs-Voraussetzungen**:

- ⇒ die **Behaltenvoraussetzung** nach § 13a Abs. 5 ErbStG
 - ⇒ die **Lohnsummenvoraussetzung** nach § 13a Abs. 1 ErbStG
- Ausnahme** wiederum für Klein- und Kleinstbetriebe mit **nicht mehr als 10 Beschäftigten**:
Diese Betriebe sind von der **Lohnsummenvoraussetzung befreit!!!**

Nach § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG scheiden Betriebe mit einem **Verwaltungsvermögen von mehr als 50 %** insgesamt aus der Steuervergünstigung aus.

3.1.2. Regelungen für überwiegend vermögensverwaltende/ „passive“ Betriebe

Vom begünstigten Vermögen i.S.v. § 13b Abs. 1 ErbStG bleibt nach § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG das land- und forstwirtschaftliche Vermögen oder das Betriebsvermögen von Betrieben oder von Gesellschaften in vollem Umfang ausgenommen, wenn dieses Vermögen zu **mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen** besteht, also ein sog. überwiegend **vermögensverwaltender**⁵³ und somit „passiver“ Betrieb vorliegt. In diesem Falle entfällt der Verschonungsabschlag nach § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG in voller Höhe; es wird **keine Steuerbefreiung** gewährt:

Ein „passiver“ Betrieb ist dann gegeben, wenn also der Betrieb zu **mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen** besteht (s. § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG). Der Begriff „Verwaltungsvermögen“ ist in § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG definiert. Danach gehören zum **Verwaltungsvermögen** die folgenden Vermögenswerte:

1. **Dritten zur Nutzung überlassene** Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten (s. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG). Nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 lit. a) – lit. e) ErbStG gibt es **fünf privilegierte Fälle, in denen keine schädliche Nutzungsüberlassung** gegeben ist. Diese Fälle sind⁵⁴:

a) **Erweiterte Fälle der Betriebsaufspaltung und Fälle von Sonderbetriebsvermögen**

Der Erblasser oder Schenker

- konnte sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb – allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern – **einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen** durchsetzen (gemeint ist hier wohl der **Fall der Betriebsaufspaltung**), oder
- hatte als Gesellschafter einer Gesellschaft i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG den Vermögensgegenstand der Gesellschaft zur Nutzung überlassen (dies ist der **Fall von Sonderbetriebsvermögen**)

und diese **Rechtsstellung ist auf den Erwerber übergegangen**⁵⁵. Dies gilt allerdings nur, wenn wiederum **keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten** erfolgt (s. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 lit. a) a.E. ErbStG). Diese Regelung war auch bereits im ErbStRG-E 2008 enthalten, allerdings beschränkt auf den Erblasser oder Schenker. Nun werden zur Bestimmung des „**einheitlichen Betätigungswillens**“ dem Erblasser oder Schenker auch Mit-Gesellschafter zugerechnet. **Fall (1)** meint im Grunde den Fall der **Betriebsaufspaltung**. Im Gesetz ist allerdings nur die **personelle Verflechtung** genannt; dagegen fehlt es bei dieser Definition an dem Merkmal der **sachlichen Verflechtung**. Damit gehört *wohl* auch Vermögen des Besitzunternehmens, welches bei dem Betriebsunternehmen keine wesentliche Betriebsgrundlage bildet, zum begünstigten Vermögen⁵⁶. **Fall (2)** meint den Fall von **Sonderbetriebsvermögen**. Auch das Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers gehört danach zum begünstigten Vermögen.

⁵³ In dieser Hinsicht gilt also ein „Alles-oder-Nichts-Prinzip“.

⁵⁴ Im Gegensatz zum ErbStRG-E 2008 wurden im ErbStRG 2009 die Ausnahmen vom Verwaltungsvermögen auf nunmehr fünf Fälle erheblich ausgeweitet.

⁵⁵ Ziff. 2. c) der Gesetzesbegründung spricht hier auch von „Gruppentheorie“.

⁵⁶ Wohl deshalb heißt es in Ziff. 2 c) der Gesetzesbegründung „erweiterte Betriebsaufspaltung“.

b) **Fälle der Betriebsverpachtung im Ganzen**

Die Nutzungsüberlassung erfolgt im Rahmen der **Verpachtung eines ganzen Betriebs**, welche beim Verpächter zu (Gewinn-)Einkünften nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 bis Nr. 3 EStG führt und

- der Verpächter des Betriebs hat den Pächter des Betriebs durch eine letztwillige Verfügung oder eine rechtsgeschäftliche Verfügung als Erben eingesetzt; oder
- die Verpachtung erfolgt an einen Dritten, weil der Beschenkte im Zeitpunkt der Steuerentstehung den Betrieb noch nicht führen kann, und die Verpachtung ist auf höchstens **zehn Jahren** befristet.

Eine **schädliche Nutzungsüberlassung** ist aber dann gegeben, wenn

- ein verpachteter Betrieb vor seiner Verpachtung die Voraussetzungen als **begünstigtes Vermögen nach § 13b Abs. 1 Satz 1 ErbStG nicht erfüllt**; oder
- der **Hauptzweck** des verpachteten Betriebs **in der Überlassung von Grundstücken, Grundstücksteilen, grundstücksgleichen Rechten und Bauten an Dritte zur Nutzung besteht**, und der Betrieb kein Betrieb nach § 13 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 lit. d) ErbStG ist.

Diese Regelung war im ErbStRG-E 2008 noch nicht enthalten und nimmt im Falle der **Verpachtung eines ganzen Betriebs** zu Gunsten des Steuerpflichtigen **zwei Arten** von Fällen aus der Verwaltungsvermögensgrenze aus. **Fall (1)**: Bei Erwerben von Todes wegen war der Erbe bereits Pächter des Betriebs. **Fall (2)**: Bei Schenkungen unter Lebenden erfolgt die Verpachtung nur übergangsweise an einen Dritten, weil der Beschenkte zum Beispiel wegen Minderjährigkeit oder wegen einer noch nicht abgeschlossenen Berufsausbildung den **Betrieb noch nicht führen kann**.

c) **Fälle der Nutzungsüberlassung im Konzern**

Sowohl der überlassende Betrieb als auch der nutzende Betrieb gehören zu einem **Konzern i.S.v. § 4h Abs. 2 Satz 1 EStG**. Diese Regelung war im ErbStRG-E 2008 noch nicht enthalten und nimmt zu Gunsten des Steuerpflichtigen die **Verpachtung von Grundstücken innerhalb eines Konzerns** aus der Verwaltungsvermögensgrenze aus.

d) **Fälle der Nutzungsüberlassung durch Wohnungsunternehmen oder Beherbergungsbetriebe**⁵⁷

Die überlassenen Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleichen Rechte und Bauten

- gehören zu einem **Betriebsvermögen**; und
- der **Hauptzweck** des Betriebs besteht in der **Vermietung von Wohnungen** i.S.v. § 181 Abs. 9 BewG; und
- die Erfüllung dieses Hauptzwecks erfordert einen **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** i.S.v. § 14 AO.

Diese Regelung war im ErbStRG-E 2008 noch nicht enthalten und nimmt zu Gunsten des Steuerpflichtigen sog. **Wohnungsunternehmen** von der Verwaltungsvermögensgrenze aus. Hierunter fallen Unternehmen, deren Hauptzweck sich auf die Vermietung von **Wohnungen** i.S.v. § 181 Abs. 9 BewG (also nicht nur einzelne Zimmer) richtet.

⁵⁷ S. Ziff. 2. c) der Gesetzesbegründung.

e) **Fälle der Nutzungsüberlassung zur land- und forstwirtschaftliche Nutzung**

Die Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten werden Dritten **zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung überlassen**. Diese Regelung war im ErbStRG-E 2008 noch nicht enthalten und nimmt zu Gunsten des Steuerpflichtigen sog. **Hofverpachtungen** und die Verpachtung von land- und forstwirtschaftlichen Flächen aus der Verwaltungsvermögensgrenze aus.

2. **Anteile an Kapitalgesellschaften**, wenn

- die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften **25 % oder weniger** beträgt, also die sog. **Mindestbeteiligung** nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nicht erreicht ist (s. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 ErbStG)⁵⁸; und
- die Beteiligung nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebes eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes i.S.v. § 1 Abs. 1 und Abs. 1a KWG dient.

Ausnahme: Für sog. **Familien-Kapitalgesellschaften**⁵⁹ enthält § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG die (Sonder-)Regelung, dass die Mindestbeteiligung auch dann erfüllt ist, wenn die **zwei Kriterien der sog. Familienpoolung** erfüllt sind, nämlich:

- Der Erblasser oder Schenker und weitere Gesellschafter müssen unwiderruflich untereinander verpflichtet sein, über die Anteile **nur einheitlich zu verfügen** oder ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen; und
- das **Stimmrecht** darf gegenüber nicht-gebundenen Gesellschaftern nur einheitlich ausgeübt werden.

Im Falle der Familienpoolung sind also Beteiligungen eines einzelnen Gesellschafters von **weniger als 25 %** am Nennkapital einer Gesellschaft **unschädlich**.

3. **Beteiligungen an Gesellschaften** i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG und an entsprechenden Gesellschaften im Ausland sowie Anteile an Kapitalgesellschaften, die nicht unter Nummer 2 fallen (d.h. Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften mehr als 25 % beträgt), soweit bei diesen Gesellschaften das **Verwaltungsvermögen** (i.S.v. § 13b Abs. 2 ErbStG) **mehr als 50 %** beträgt (s. § 13b Abs. 2 Nr. 3 ErbStG).
4. **Wertpapiere** und vergleichbare **Forderungen** (s. § 13b Abs. 2 Nr. 4 ErbStG).
5. **Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine**, wenn der Handel mit diesen Gegenständen oder deren Verarbeitung nicht der Hauptzweck des Gewerbebetriebs ist (s. § 13b Abs. 2 Nr. 5 ErbStG).

Zum Verwaltungsvermögen gehört nach § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG **auch Nicht-Verwaltungsvermögen** i.S.v. Satz 2 Nr. 1 – Nr. 5 (also z.B. Sonderbetriebsvermögen), welches dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt **weniger als zwei Jahre zuzurechnen** war.

⁵⁸ Nach der ursprünglichen Gesetzesbegründung ist eine Beteiligungsgrenze von mehr als 25 % ein Indiz dafür, dass der Anteilseigner unternehmerisch in die Gesellschaft eingebunden ist und nicht nur als Kapitalanleger auftritt.

⁵⁹ So der Begriff in der Gesetzesbegründung Zu Nummer 12 Zu § 13b Zu Absatz 1 Nummer 3 zum ErbStRG-E 2008.

Der **Anteil des Verwaltungsvermögens** am gemeinen Wert des Betriebs bestimmt sich nach dem Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebs (s. § 13b Abs. 2 Satz 4 ErbStG).

3.1.3. Regelungen für Klein- und Kleinstbetriebe

Klein- und Kleinstbetriebe sollen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer in vollem Umfang ausgenommen – also zu **100 % steuerbefreit** – werden, allerdings auch nur, wenn sie die **beiden Steuerbefreiungs-Voraussetzungen (Behaltévoraussetzung und ggf. Lohnsummenvoraussetzung)** erfüllen⁶⁰ und auch nur dann, wenn insgesamt kein sog. **passiver Betrieb** vorliegt, also der Betrieb zu **mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen** besteht (s. § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG)⁶¹. Diese vollständige Steuerbefreiung wird dadurch erreicht, dass (auch) „der nicht unter § 13b Abs. 4 ErbStG fallende Teil des Vermögens i.S.v. § 13b Abs. 1 ErbStG“, also die **restlichen 15 %** des Betriebsvermögens, außer Ansatz (steuerfrei) bleiben, soweit der Wert „dieses Vermögens“ insgesamt **EUR 150.000,00** nicht übersteigt (sog. **Abzugsbetrag**; s. § 13a Abs. 2 Satz 1 ErbStG). Nach dem Wortlaut der Vorschrift ist *nicht eindeutig*, ob mit „dieses Vermögens“ das Gesamtbetriebsvermögen gemeint ist oder nur die restlichen 15 %, nämlich „der nicht unter § 13b Abs. 4 fallende Teil des Vermögens“. Im ersten Sinne hat der Betrieb ein Vermögen in Höhe von bis zu EUR 150.000,00⁶². *Richtig* ist wohl die Auslegung im letzteren Sinne; danach hat der Betrieb ein Vermögen in Höhe von bis zu EUR 1.000.000,00⁶³. Nach der **Gesetzesbegründung** soll mit dieser Regelung eine Wertermittlung und eine aufwändige Überwachung bei Klein- und Kleinstfällen (z.B. Kleinhandel, kleinere Handwerker oder auch Betriebe der Land- und Forstwirtschaft) erspart werden⁶⁴.

Beispiel

Sachverhalt: Ein Betrieb hat einen Wert von EUR 1.000.000,00. Der Betrieb hat mehr als **10 Beschäftigte** und hat **nicht mehr als 50 % Verwaltungsvermögen**.

Rechtslage: Es gilt die folgende **Rechenformel**:

Verkehrswert des Betriebs	EUR 1.000.000,00
<i>./. Verschonungsabschlag</i>	<u>EUR 850.000,00</u>
verbleibender Wert des Betriebs	EUR 150.000,00
<i>./. Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 Satz 1 ErbStG</i>	<u>EUR 150.000,00</u>
verbleibender Betrag	EUR 0,00

Hier entspricht „der nicht unter § 13b Abs. 4 ErbStG fallende Teil des Vermögens i.S.v. § 13b Abs. 1 ErbStG“, also die **restlichen 15 %** des Betriebsvermögens (dies sind EUR 150.000,00), dem Abzugsbetrag von **EUR 150.000,00**. Damit kann der Steuerpflichtige den vollen Abzugsbetrag von EUR 150.000,00 in Anspruch nehmen. Das bedeutet: Das **volle Betriebsvermögen in Höhe von EUR 1.000.000,00** unterliegt dem Verschonungsabschlag und bleibt im Falle der Erfüllung der Behaltévoraussetzungen und der Lohnsummenvoraussetzung **steuerfrei**.

⁶⁰ So ausdrücklich auch der Wortlaut von § 13a Abs. 5 Satz 1 a.A..

⁶¹ Zu den Regelungen für „passive Betriebe“ s. Kap. 3.1.2..

⁶² In diesem Sinne der Wortlaut der Gesetzesbegründung Zu Nummer 11 (§ 13a) Zu Absatz 2 zum ErbStRG-E 2008; *Eisele*, NWB Nr. 50 vom 8.12.2008, S. 4679 (4679) (Beratung aktuell). So auch noch *Reith/Gehweiler*, BWNotZ 2008, S. 26 (29) zum ErbStRG-E 2008.

⁶³ In diesem Sinne wohl auch Protokoll Nr. 16/87 des Finanzausschusses vom 5.3.2008, S. 12. So auch *Thonemann*, DB 2008, S. 2616 (2622).

⁶⁴ S. Gesetzesbegründung Zu Nummer 11 (§ 13a) Zu Absatz 2 zum ErbStRG-E 2008.

Nach § 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG darf der Abzugsbetrag innerhalb von **10 Jahren** für von derselben Person anfallende Erwerbe **nur einmal in Anspruch genommen** („berücksichtigt“) werden.

3.1.4. Regelungen für „mittlere“ Betriebe

Je größer ein Betrieb ist bzw. wird, um so geringer soll der Abzugsbetrag sein; er soll **abschmelzen**⁶⁵. Deshalb regelt § 13a Abs. 2 Satz 2 ErbStG, dass sich der Abzugsbetrag in Höhe von EUR 150.000,00 um **50 %** des Werts verringert, um den „der Wert dieses Vermögens (Anm.: gemeint sind die restlichen 15 % des Betriebsvermögens) insgesamt die Wertgrenze von EUR 150.000,00 übersteigt“. Im Übrigen müssen (auch) diese mittlere Betriebe die **beiden Steuerbefreiungsvoraussetzungen (Behaltévoraussetzung und Lohnsummenvoraussetzung)** erfüllen.

Beispiel

Sachverhalt: Ein Betrieb hat einen Wert von EUR 2.000.000,00. Der Betrieb hat **mehr als 10 Beschäftigte** und hat **nicht mehr als 50 % Verwaltungsvermögen**.

Rechtslage: Hier übersteigt „der nicht unter § 13b Abs. 4 ErbStG fallende Teil des Vermögens i.S.v. § 13b Abs. 1 ErbStG“, also die restlichen 15 % des Betriebsvermögens (dies sind EUR 300.000,00), den Abzugsbetrag von **EUR 150.000,00** um EUR 150.000,00. Damit verringert sich der Abzugsbetrag von EUR 150.000,00 um (50 % von EUR 150.000,00 =) **EUR 75.000,00**. Übrig bleibt ein Abzugsbetrag von EUR 75.000,00. Das bedeutet: **Betriebsvermögen i.H.v. EUR 1.775.000,00** (85 % von EUR 2.000.000,00 = EUR 1.700.000,00 zzgl. Abzugsbetrag i.H.v. EUR 75.000,00) unterliegt dem Verschonungsabschlag und bleibt im Falle der Erfüllung der Behaltévoraussetzungen und der Lohnsummenvoraussetzung **steuerfrei**.

Beispiel

Sachverhalt: Ein Betrieb hat einen Wert von EUR 3.000.000,00. Der Betrieb hat **mehr als 10 Beschäftigte** und hat **nicht mehr als 50 % Verwaltungsvermögen**.

Rechtslage: Hier übersteigt „der nicht unter § 13b Abs. 4 ErbStG fallende Teil des Vermögens i.S.v. § 13b Abs. 1 ErbStG“, also die **restlichen 15 %** des Betriebsvermögens (dies sind EUR 45.000,00), den Abzugsbetrag von **EUR 150.000,00** um EUR 300.000,00. Damit verringert sich der Abzugsbetrag von EUR 150.000,00 um (50 % von EUR 300.000,00 =) **EUR 150.000,00**. Übrig bleibt ein Abzugsbetrag von EUR 0,00. Das bedeutet: **Betriebsvermögen i.H.v. EUR 2.550.000,00** (85 % von EUR 3.000.000,00 = EUR 2.550.000,00 zzgl. Abzugsbetrag i.H.v. EUR 0,00) unterliegt dem Verschonungsabschlag und bleibt im Falle der Erfüllung der Behaltévoraussetzungen und der Lohnsummenvoraussetzung **steuerfrei**.

3.1.5. Regelungen für „normale“ Betriebe

Ein „normaler“ Betrieb ist dann gegeben, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- der Betrieb hat **weniger als 50 % sog. Verwaltungsvermögen**, ist also ein sog. **aktiver Betrieb**
- der Betrieb hat **Vermögen i.H.v. EUR 3.000.000,00 oder mehr**
- der Betrieb hat **mehr als 10 Beschäftigte**.

Für „normale“ Betriebe bleibt es bei der Möglichkeit der Steuerbefreiung nach § 13a Abs. 1 ErbStG, unabhängig davon, ob sie überhaupt kein Verwaltungsvermögen haben oder ob ihr Betriebsvermögen zum Beispiel in Höhe von 5 % oder in Höhe von 50 % aus Verwaltungsvermögen i.S.v. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG besteht. Dass ein Betrieb **Verwaltungsvermögen** i.S.v. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG in der Größenordnung von 0 % – 50 % seines Vermögens haben kann (und haben darf) berücksichtigt § 13b Abs. 4 ErbStG über eine Pauschalregelung. Danach sind (nur) **85 % des Vermögens** i.S.v. § 13b Abs. 1 ErbStG (überhaupt) begünstigt. Mit anderen Worten: Unternehmensvermögen unterliegt in Höhe von 85 % dem Verschonungsabschlag von § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG (ist in Höhe von 85 % steuerfrei), wenn nicht zu mehr als 50 % Verwaltungsvermögen i.S.v. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG vorliegt. Die restlichen 15 % des Unternehmensvermögens unterliegen ganz normal der Erbschaft- und Schenkungsteuer, so wie auch privates Vermögen.

Zum „**begünstigten Vermögen**“ gehören nach § 13b Abs. 1 ErbStG, vorbehaltlich § 13b Abs. 2 ErbStG („Verwaltungsvermögen“), die folgenden Vermögensgegenstände:

1. **Land- und forstwirtschaftliches Vermögen**, ausgenommen sog. **Stüchländereien** nach § 168 Abs. 2 BewG, und **selbst bewirtschaftete Grundstücke**, welche im Inland, in einem EU-Mitgliedstaat oder in einem EWR-Staat belegen sind (s. § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG);
2. **Betriebsvermögen** beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs, eines Anteils an einer Gesellschaft i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG, eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA oder eines Anteils daran, welches im Inland, in einem EU-Mitgliedstaat oder in einem EWR-Staat belegen ist (s. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG);
3. **Anteile an Kapitalgesellschaften**, welche ihren Sitz im Inland, in einem EU-Mitgliedstaat oder in einem EWR-Staat haben und
 - der Erblasser oder Schenker war am Nennkapital dieser Gesellschaft **zu mehr als 25 % unmittelbar beteiligt** (sog. **Mindestbeteiligung**); oder
 - der Erblasser oder Schenker war am Nennkapital dieser Gesellschaft zu weniger als 25 % unmittelbar beteiligt, aber es liegt eine sog. **Verfügungsrechts- und Stimmrechtspoolung** vor (s. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG).

Entsprechend des Vorbehalts von § 13b Abs. 2 Satz 1 liegt (insgesamt) **kein begünstigtes Vermögen** i.S.v. § 13b Abs. 1 ErbStG vor, wenn das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, das Betriebsvermögen oder das Betriebsvermögen der Betriebe oder der Gesellschaften **zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen** besteht (sog. **Alles-oder-Nichts-Prinzip**); Einzelheiten hierzu s. Kap. 3.1.2..

3.1.6. Regelungen für alle Arten von Betrieben

Unabhängig von der Größe eines Betriebs gelten für alle Betriebe, die nicht bereits aus der Möglichkeit der Steuerbefreiung herausfallen, weil ihr Betriebsvermögen zu mehr als 50 % aus sog. Verwaltungsvermögen i.S.v. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG besteht, grundsätzlich⁶⁶ die folgenden **zwei Steuerbefreiungsvoraussetzungen**:

⁶⁵ So die Erläuterung in der Gesetzesbegründung Zu Nummer 11 (§ 13a) – Zu Absatz 2.

⁶⁶ Es sei den der Steuerpflichtige wählt die Verschonungsoption nach § 13a Abs. 8 ErbStG. Einzelheiten hierzu s. Kap. 3.1.7..

- die **Behaltenvoraussetzung** nach § 13a Abs. 5 ErbStG **7-Jahres-Regel**
- die **Lohnsummenvoraussetzung** nach § 13a Abs. 1 ErbStG **650 %-Regel**

Allerdings entfällt bei **Betrieben mit nicht mehr als 10 Beschäftigten** die Lohnsummenvoraussetzung (s. § 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG).

3.1.7. Die Verschonungsoption als „Supervergünstigung“ nach Wahl des Steuerpflichtigen

Nach dem **Grundmodell** des ErbStRG 2009 wird begünstigtes Vermögen nur in Höhe von **85 % begünstigt**, wenn (nur) die „normalen“ Lohnsummen- und Behaltenvoraussetzungen des § 13a Abs. 5 ErbStG erfüllt werden. Mit der Regelung in § 13a Abs. 8 ErbStG will der Gesetzgeber dem Erwerber die Möglichkeit geben, den **Verschonungsabschlag zu 100 %** in Anspruch zu nehmen, wenn er bereit ist, eine längere und höhere Lohnsummenvoraussetzung und eine längere Behaltensfrist nach § 13a Abs. 5 ErbStG zu erfüllen und wenn das **Verwaltungsvermögen** nur sehr gering ist. Nach § 13a Abs. 8 ErbStG gilt: Der Erwerber kann unwiderruflich erklären, dass die Steuerbefreiung nach folgender Maßgabe gewährt wird:

- er unterwirft sich einer **Lohnsummenfrist** von **10 Jahren**
- während der Lohnsummenfrist von 10 Jahren ist die maßgebende **Lohnsumme 1.000 % der Ausgangslohnsumme**
- die **Behaltensfrist** nach § 13a Abs. 5 ErbStG beträgt **10 Jahre**
- ein Betrieb hat **nicht mehr als 10 % Verwaltungsvermögen**.

3.2. Einzelheiten zum kombinierten Abschmelzmodell nach den §§ 13a und 13b ErbStG

3.2.1. Einleitende Übersicht

Nachstehend werden die folgenden **Themenbereiche** näher behandelt:

- die **Lohnsummenvoraussetzung** nach § 13a Abs. 1 ErbStG
- die **Behaltenvoraussetzungen** nach § 13a Abs. 5 ErbStG
- Fall der **Weiterübertragung von begünstigtem Vermögen** (s. § 13b Abs. 3 ErbStG)
- die **Abschmelzkomponenten** (s. § 13b Abs. 3 ErbStG)
- **sonstige Einzelheiten**
- **offene Fragen**.

3.2.2. Die Lohnsummenvoraussetzung nach § 13a Abs. 1 ErbStG

(1) Allgemeines

Die Lohnsummenvoraussetzung nach § 13a Abs. 1 ErbStG ist – im Verhältnis zum alten Recht⁶⁷ – neu. Danach gilt: Der Wert von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und von Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S.v. § 13b Abs. 4 ErbStG (also 85 % des begünstigten Vermögens i.S.v. § 13b Abs. 1 ErbStG, welches nicht zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen i.S.v. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG

besteht) bleibt insgesamt außer Ansatz – ist also steuerfrei (sog. **Verschonungsabschlag**) –, wenn die maßgebende jährliche **Lohnsumme** i.S.v. § 13a Abs. 4 ErbStG des Betriebs (eines Einzelunternehmens, einer Personengesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft) innerhalb von **7 Jahren** nach dem Erwerb (sog. **Lohnsummenfrist**) insgesamt **650 % der Ausgangslohnsumme** nicht unterschreitet⁶⁸.

Ausnahmen für Klein- und Kleinstbetriebe. Betriebe, die ausschließlich vom Unternehmer selbst, **ohne Arbeitnehmer**, betrieben werden (bei denen die Lohnsumme also „**Null Euro**“ beträgt) sowie Betriebe mit **nicht mehr als 10 Beschäftigten** sind nach § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG von der **Lohnsummenvoraussetzung befreit**.

Rechtsfolgen bei Verletzung der Lohnsummenvoraussetzung. Unterschreitet die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen die Mindestlohnsumme von 650 % der Ausgangslohnsumme, dann vermindert sich der nach Satz 1 zu gewährende Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit in demselben **prozentualen Umfang**, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird (s. § 13a Abs. 1 Satz 5 ErbStG). Im Gegensatz zum ErbStG-E 2008 kommt es nun nicht mehr auf die Lohnsumme in einem oder mehreren dieser 7 Jahre (der Lohnsummenfrist) an, wenn nur insgesamt innerhalb der Lohnsummenfrist 650 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschritten wird⁶⁹.

Beispiel⁷⁰

Sachverhalt: Am Ende der 7-jährigen Lohnsummen- und/oder Behaltensfrist wird festgestellt, dass die durchschnittliche Lohnsumme insgesamt nur noch die Hälfte, nämlich **500 % der Ausgangslohnsumme** beträgt. Im Übrigen sind die **Behaltenvoraussetzungen** erfüllt.

Rechtslage: Die durchschnittliche Lohnsumme liegt bezogen auf die Ausgangslohnsumme um **150 %** unter der geforderten durchschnittlichen Lohnsumme von 650 %. Damit ist der Verschonungsabschlag nur i.H.v. 76,92 % erfüllt. Anstelle von 85 % ist der Verschonungsabschlag nur i.H.v. (85 % x 76,92 % =) **65,38 %** zu gewähren.

(2) Lohnsumme im Sinne von § 13b Abs. 4 ErbStG

§ 13a Abs. 4 ErbStG enthält eine ausführliche **Begriffsbestimmung** von „Lohnsumme“. Hierunter fallen **alle Arten von Vergütungen**. § 13a Abs. 4 ErbStG definiert „**Vergütungen**“ sehr umfassend, wie folgt:

- Zu Vergütungen gehören **Löhne** und **Gehälter** sowie andere **Bezüge** und **Vorteile**, die im maßgebenden Wirtschaftsjahr an die auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten gezahlt werden. Hierzu gehören auch
 - alle vom Beschäftigten empfangenen **Sondervergütungen, Prämien, Gratifikationen, Abfindungen, Zuschüsse** zu Lebenshaltungskosten, **Familienzulagen, Provisionen, Teilnehmergebühren** und **vergleichbare Vergütungen** (s. § 13a Abs. 4 Satz 4 ErbStG)

⁶⁸ Nach dem ErbStRG-E 2008 war noch vorgesehen, dass die maßgebende jährliche Lohnsumme des Betriebs in jedem in diesem Zeitraum endenden Wirtschaftsjahr 70 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet.

⁶⁹ Nach dem ErbStRG-E 2008 war noch geplant, dass sich der Verschonungsabschlag pro Wirtschaftsjahr der Unterschreitung einer Lohnsumme von 70 % der Ausgangslohnsumme um 10 % verringert. Nach diesem Gesetzesentwurf sollte der Verschonungsabschlag nur für die Jahre erhalten bleiben, in denen die Mindestlohnsumme eingehalten wurde. Das ErbStRG 2009 lässt hier dem Erwerber eine wesentlich größere Flexibilität.

⁷⁰ Vgl. auch das Beispiel bei *Thonemann*, DB 2008, S. 2616 (2617).

⁶⁷ Die Lohnsummenvoraussetzung war, wenn auch mit etwas anderen Voraussetzungen, bereits im ErbStRG-E 2008 vorgesehen.

- alle von den Beschäftigten zu entrichtenden **Sozialbeiträge, Einkommensteuern** und **Zuschlagsteuern**, auch dann, wenn sie vom Arbeitgeber einbehalten und für den Arbeitnehmer abgeführt werden (s. § 13a Abs. 4 Satz 3 ErbStG)

Nicht dazu gehören die vom Beschäftigten **selbst abzuführenden Sozialbeiträge**.

- Zu Vergütungen gehören alle **Geld- und Sachleistungen** für die von den Beschäftigten erbrachte Arbeit, unabhängig davon,
 - wie diese Leistungen **bezeichnet** werden
 - ob es sich um **regelmäßige** oder **unregelmäßige Zahlungen** handelt (s. § 13a Abs. 4 Satz 2 ErbStG).

Außer Ansatz bleiben Vergütungen an solche Arbeitnehmer, die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind (s. § 13a Abs. 4 Satz 1 2. HS ErbStG).

Konzernbetrachtung. Um **Umgehungen** zu verhindern und um zu verhindern, dass die Zielsetzung der §§ 13a, 13b ErbStG durch Beteiligungsverkäufe unterlaufen wird, werden nach § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG auch die Lohnsummen von (Personen- und Kapital-)Gesellschaften (sog. **Töchterbetriebe**⁷¹), die zu dem Betriebsvermögen des sog. **Mutterbetriebs**⁷² gehören, dazugerechnet. Als Töchterbetriebe qualifizieren alle Personen- und Kapitalgesellschaften mit dem Sitz oder der Geschäftsleitung in der Bundesrepublik Deutschland, in einem **EU-Mitgliedstaat** oder in einem **EWR-Staat**. Haben Töchterbetriebe die Rechtsform von Kapitalgesellschaften, dann ist eine Beteiligung des Mutterbetriebs von mehr als 25 % erforderlich. Nicht im Inland, aber in einem **EU-Mitgliedstaat** oder in einem **EWR-Staat** belegene Betriebsstätten werden über § 13a Abs. 1 Satz 2, Satz 1, § 13b Abs. 4, Abs. 1 Nr. 2 ErbStG erfasst.

Gestaltungsmöglichkeiten. *Unstreitig* dürfte sein, dass die Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG dem Unternehmer einen **großen Spielraum** lässt, wie und wann er die Lohnsumme erreicht⁷³. Ähnlich wie bei der Heilung einer Überentnahme oder der noch rechtzeitigen Vornahme einer Reinvestition kann der Unternehmer auch im Bereich der Lohnsumme am Ende des 7-Jahres-Zeitraums die Lohnsumme durch die Leistung von **Sonderzahlungen** (Bonis, Tantiemen, u.ä.) noch „nach oben drücken“. Ein solches Vorgehen, nämlich zunächst lediglich moderate Grundgehälter und ggf. spätere Sonderzahlungen, ist vor allem aus arbeitsrechtlichen Gründen *empfehlenswert*.

(2) Ausgangslohnsumme im Sinne von § 13b Abs. 1 Satz 3 ErbStG

Während der **Begriff** „Lohnsumme“ in § 13a Abs. 4 ErbStG definiert wird, enthält § 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG Regelungen zur Bestimmung der **„Ausgangslohnsumme“**. Danach ist Ausgangslohnsumme die durchschnittliche Lohnsumme der letzten **5 Jahre** vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre. Eine **Indexierung** der Ausgangslohnsumme, die noch im ErbStRG-E 2008 vorgesehen war, findet nicht mehr statt.

⁷¹ So der Begriff in der Gesetzesbegründung Zu Nummer 11 (§ 13a) – Zu Absatz 4.

⁷² So der Begriff in der Gesetzesbegründung Zu Nummer 11 (§ 13a) – Zu Absatz 4.

⁷³ Dagegen stellen sich im Zusammenhang mit dem Begriff „Lohn“ und „Lohnzahlung“ zahlreiche Fragen, die im Einzelnen in Kap. 3.2.7., dort Ziff. (1), Ziff. (2) und Ziff. (3) behandelt werden.

3.2.3. Die Behaltenvoraussetzungen nach § 13a Abs. 5 ErbStG

Die Behaltenvoraussetzung nach § 13a Abs. 5 ErbStG entspricht in ihrer Systematik und ihrem Wortlaut nach im Grundsatz dem **bisherigen § 13a Abs. 5 ErbStG a.F.**⁷⁵, allerdings mit den folgenden **Abweichungen**:

1. Die **Behaltensfrist** des bisherigen § 13a Abs. 5 ErbStG a.F. von **5 Jahren** wurde auf **7 Jahre**⁷⁶ verlängert (s. § 13a Abs. 5 Satz 1 a.A. ErbStG).
2. **§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ErbStG** ist grundsätzlich wortgleich mit § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ErbStG a.F., mit einer kleinen redaktionellen **Ausnahme**. Während § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 ErbStG a.F. auf „Betriebsvermögen im Sinne des Absatzes 4“ Bezug nimmt, heißt es in § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 ErbStG nunmehr in Anpassung an das neue System „Betriebsvermögen im Sinne des § 13b“.
3. **§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 ErbStG** entspricht im Wesentlichen § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F., wurde nunmehr aber an das neue System angepasst. Der Veräußerung steht nunmehr gleich, dass das land- und forstwirtschaftliche Vermögen dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft **nicht mehr dauernd zu dienen bestimmt** ist oder der bisherige Betrieb als **Stückländerei** qualifiziert oder Grundstücke **nicht mehr selbst bewirtschaftet** werden.
4. **§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ErbStG** ist grundsätzlich wortgleich mit § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ErbStG a.F., mit den folgenden **Ausnahmen**:
 - a) Während § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ErbStG a.F. auf „die Fünfjahresfrist“ Bezug nimmt, heißt es in § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ErbStG nunmehr in Anpassung an das neue System, „die **Siebenjahresfrist**“.
 - b) Während § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ErbStG a.F. **Überentnahmen** bereits ab „EUR 52.000,00“ sanktionierte, setzt § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ErbStG die Schädlichkeitsgrenze nunmehr hoch auf „EUR 150.000,00“.
 - c) Während § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ErbStG a.F. diese Norm nicht ausdrücklich auf Anteile an Kapitalgesellschaften für anwendbar erklärte, erhielt § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ErbStG den folgenden neuen Satz 3: **„Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften ist sinngemäß zu verfahren“**.
5. **§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 ErbStG** ist im Hinblick auf die ersten fünf Negativmerkmale⁷⁷ wortgleich mit § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 ErbStG a.F. Gestrichen wurde das sechste Negativmerkmal der **Umwandlung einer Kapitalgesellschaft**, nämlich die Übertragung deren Vermögens auf eine Personengesellschaft, eine natürliche Person oder eine andere Körperschaft i.S.d. §§ 3 – 16 UmwStG. Mit dem Hinweis **„Satz 1 Nr. 1 Satz 2 gilt entsprechend“** in 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 2. HS ErbStG stellt der Gesetzgeber den bisher steuerschädlichen Fall der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft mit der bisher unschädlichen Umwandlung einer Personengesellschaft gleich.

⁷⁵ Und der Behaltenvoraussetzung in § 13a Abs. 5 ErbStRG-E 2008.

⁷⁶ Nach dem ErbStRG-E 2008 war eine Behaltensfrist von 15 Jahren vorgesehen.

⁷⁷ Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, verdeckte Einlagen, die Auflösung einer Kapitalgesellschaft, Herabsetzung des Nennkapitals einer Kapitalgesellschaft und Veräußerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen einer Kapitalgesellschaft.

6. Der bisherige **§ 13a Abs. 5 ErbStG a.F.** enthielt **keine Nr. 5**. Da nach § 13b Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 ErbStG Anteile an **Kapitalgesellschaften**, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften 25 % oder weniger beträgt, zum (schädlichen) Verwaltungsvermögen gehören, ausgenommen sog. **Familien-Kapitalgesellschaften** (s. § 13b Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 ErbStG), war als weitere Behaltenvoraussetzung erforderlich, dass die **Familienpoolung aufrechterhalten** bleibt; eine entsprechende Regelung enthält der (neue) § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 ErbStG.

Neu ist die sog. **Reinvestitionsklausel** in § 13a Abs. 5 Satz 3 ErbStG⁷⁸. Danach ist im Falle einer Veräußerung von Vermögen i.S.v. § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (Gewerbebetrieb), Nr. 2 (land- und forstwirtschaftlicher Betrieb) oder Nr. 4 (Anteile an Kapitalgesellschaften) ErbStG von einer Nachversteuerung abzusehen, das heißt die **Veräußerung ist unschädlich**, wenn der Veräußerungserlös innerhalb der nach § 13b Abs. 1 ErbStG begünstigten Vermögensart verbleibt. Davon ist nach § 13a Abs. 5 Satz 4 ErbStG auszugehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb von sechs Monaten in entsprechendes Vermögen investiert wird, welches nicht zum Verwaltungsvermögen i.S.v. § 13b Abs. 2 ErbStG gehört⁷⁹. Zu solchen Investitionen gehört nicht nur die Anschaffung von Investitionsgütern, sondern auch die Begleichung von betrieblichen Schulden oder die Erhöhung der betrieblichen Liquiditätsreserven⁸⁰. Diese **Ausnahmebestimmung** hat Ähnlichkeit mit der Steuervergünstigung in § 6b EStG und will insbesondere **Reinvestitionen** begünstigen.

Rechtsfolgen bei Verletzung der Behaltenvoraussetzungen. Werden die Behaltenvoraussetzungen nach § 13a Abs. 5 ErbStG nicht 7 Jahre lang durchgehalten, dann gilt nach § 13a Abs. 5 Satz 2 ErbStG nunmehr ein **Abschmelzmodell**, wie folgt: In den Fällen von § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (Gewerbebetrieb), Nr. 2 (land- und forstwirtschaftlicher Betrieb) oder Nr. 4 (Anteile an Kapitalgesellschaften) ErbStG beschränkt sich der Wegfall des Verschonungsabschlags auf die Jahre, in denen die Behaltenvoraussetzung erfüllt worden ist, und zwar „auf den Teil, der dem Verhältnis der im Zeitpunkt der schädlichen Verfügung verbleibenden Behaltensfrist einschließlich des Jahres, in dem die Verfügung erfolgt“ entspricht.

Beispiel

Sachverhalt: Unternehmer U hat einen Betrieb mit einem Wert von EUR 5.000.000,00. Der Betrieb hat **mehr als 10 Beschäftigte** und hat **nicht mehr als 50 % Verwaltungsvermögen**. U **überträgt** diesen Betrieb im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf seinen **Sohn S** am 15.12.00 mit Wirkung zum **1.1.01**, 0.00 Uhr. S führt den Betrieb bis zum Jahre **05** fort. Da S in der betreffenden Branche für Kleinunternehmen keine Zukunft mehr sieht, **veräußert** er den Betrieb am 15.7.05 an den **Käufer K**, der den Betrieb zum Stich-

tag **1.9.05**, 0.00 Uhr übernimmt. Der **Veräußerungspreis** beträgt EUR 5.000.000,00. Der **Veräußerungserlös** beträgt nach Abzug der Veräußerungskosten vom Veräußerungspreis EUR 4.800.000,00. Der Veräußerungserlös unterliegt bei S einer **Ertragsteuerbelastung** in Höhe von 50 %, so dass S ein Veräußerungserlös nach Steuern in Höhe von **EUR 2.400.000,00** verbleibt.

Rechtslage: Es liegt ein sog. „normaler“ Betrieb vor. Die Behaltensfrist beginnt am 1.1.01 und dauert an bis zum 31.12.07. S erhält den **Verschonungsabschlag** nach § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG auf **85 %** des begünstigten Vermögens (EUR 5.000.000,00 x 85 % = EUR 4.250.000,00) für die Zeit vom 1.1.01 bis zum 31.12.04. Die **restlichen 15 %** des Betriebsvermögens (dies sind EUR 750.000,00) unterliegen der normalen Besteuerung. Der **Verschonungsabschlag entfällt** für die Zeit, die der Veräußerung folgt, einschließlich des Jahres 05, in dem die Veräußerung erfolgte; er entfällt also für die Jahre **05, 06** und **07**, bleibt aber bestehen für die Jahre **01 – 04**.

Gestaltungsempfehlung: S hätte den Betrieb am 15.7.05 an den Käufer K zum Stichtag **1.1.06**, 0.00 Uhr veräußern sollen (unterstellt K wäre mit einer solchen Regelung einverstanden gewesen). In diesem Falle wäre der Verschonungsabschlag nur für die Jahre **06** und **07** weggefallen.

Beispiel

Sachverhalt: Wie eben, nur mit dem **Unterschied**, das S am 1.10.05 zusammen mit einem **Partner P** ein neues Unternehmen in der Rechtsform der **GmbH** gründet, an der er neben P zu **50 %** beteiligt ist. Von dem Veräußerungserlös nach Steuern in Höhe von EUR 2.400.000,00 investiert S **EUR 2.000.000,00** in die GmbH, die restlichen **EUR 400.000,00** bleiben im privaten Vermögen von S.

Rechtslage: Wie eben. Der **Verschonungsabschlag entfällt** auch hier für die Zeit, die der Veräußerung folgt, einschließlich des Jahres 05, in dem die Veräußerung erfolgte. Aber vorliegend greift – zum Teil – die **Reinvestitionsvergünstigung** des § 13a Abs. 5 Satz 3 ErbStG ein. **Frage: In welcher Höhe fällt der Verschonungsabschlag weg?** Von dem Veräußerungserlös in Höhe von EUR 4.800.000,00 konnte S maximal EUR 2.400.000,00 reinvestieren; die anderen EUR 2.400.000,00 entfielen auf Ertragsteuern. Der Sinn und Zweck des Gesetzes kann nur sein, den Verschonungsabschlag für die Teile des Veräußerungserlöses nicht zu gewähren, die in das private Vermögen des Erwerbers (hier S) fließen. Schädlich i.S.v. § 13a Abs. 5 Satz 3 ErbStG kann nicht sein, dass der Erwerber von einem Teil seines Veräußerungserlöses Steuern bezahlt. Deshalb kann „Veräußerungserlös“ i.S.v. § 13a Abs. 5 Satz 3 ErbStG nur bedeuten „**Veräußerungserlös nach Abzug etwaiger Steuern**“. Vorliegend hat S von den ihm noch verbleibenden Veräußerungserlös in Höhe von EUR 2.400.000,00 einen Teilbetrag von EUR 2.000.000,00 reinvestiert und hat einen Teilbetrag von EUR 400.000,00 seinem privaten Vermögen zugeführt. Damit fällt der Verschonungsabschlag weg in Höhe von **20 %**. Das heißt: Von den **85 %** des begünstigten Vermögens (= EUR 4.250.000,00), die zunächst dem Verschonungsabschlag unterfielen, verbleiben (**80 %** x EUR 4.250.000,00 =) EUR 3.400.000,00 als Verschonungsabschlag nach § 13a Abs. 5 Satz 3 ErbStG.

Fall der Veräußerung. Hier dürfte wegen der im Grunde wortgleichen Fassung von § 13a Abs. 5 ErbStG zu § 13a Abs. 5 ErbStG a.F. die bisherige Rechtslage fort gelten. Danach gilt: Der juristische Begriff „Veräußerung“ umfasst **entgeltliche** und **unentgeltliche Veräußerungen**. § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG gilt also auch für **Schenkungen**. Der Begriff „Ver-

⁷⁸ Eine ähnliche Ausnahmeregelung war auch bereits in § 13a Abs. 5 Satz 2 ErbStRG-E 2008 enthalten, allerdings mit einem engeren und nur sehr unbestimmten Wortlaut. Danach war eine Veräußerung dann unschädlich, wenn sie nicht auf eine Einschränkung des Betriebs abzielt und der Veräußerungserlös im betrieblichen Interesse verwendet wird.

⁷⁹ Diese Ausnahmeregelung war in ähnlicher Weise auch bereits in § 13a Abs. 5 Satz 2 ErbStRG-E enthalten, allerdings mit einem nur sehr unbestimmten Wortlaut. Danach war eine Veräußerung dann unschädlich, wenn sie nicht auf eine Einschränkung des Betriebs abzielt und der Veräußerungserlös im betrieblichen Interesse verwendet wird.

⁸⁰ So *Eisele*, NWB Nr. 50 vom 8.12.2008, S. 4679 (4681) (Beratung aktuell) unter Bezugnahme auf eine angebliche Gesetzesbegründung. Dieser Punkt wird nicht angesprochen in den hier als „Gesetzesbegründung“ genannten Hinweisen des *BMF*.

äußerung“ ist unabhängig davon, ob eine Veräußerung **freiwillig** oder **unfreiwillig** erfolgt. Eine unfreiwillige Veräußerung kann insbesondere in **Insolvenzfällen** vorkommen. Nach der *Rechtsprechung des BFH* zur Betriebsaufgabe im Rahmen von § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG a.F.⁸¹ ist davon auszugehen, dass unter den Begriff „Veräußerung“ auch unfreiwillige Veräußerungen fallen, insbesondere auch Veräußerungen, die vom Unternehmer nicht selbst vorgenommen werden, sondern zum Beispiel von dem Insolvenzverwalter. Nach der *Rechtsprechung des BFH* gilt als Veräußerung auch die **Verschmelzung** des übertragenen Unternehmens auf ein anderes Unternehmen⁸². Dagegen ist der Fall der **Einbringung** eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschafterrechten unschädlich⁸³. Das Gleiche gilt für eine **formwechselnde Umwandlung**⁸⁴. Unschädlich ist auch eine **Realteilung** einer Personengesellschaft⁸⁵.

Fall der Betriebsaufgabe. Nach der *Rechtsprechung des BFH* zur Betriebsaufgabe im Rahmen von § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG⁸⁶ spielt es keine Rolle, ob eine Betriebsaufgabe **freiwillig** oder ob sie – etwa im Zuge einer **Insolvenz** – **unfreiwillig** erfolgt. Diese Gleichbehandlung wird vor allem damit begründet, dass die Steuervergünstigung insbesondere wegen der Arbeitsplatzsicherung gewährt werde. In beiden Fällen wird der Betrieb nicht fortgeführt; es gehen Arbeitsplätze verloren. Im ErbStRG 2009 wird der Erhalt von Arbeitsplätzen noch stärker als bisher in den Vordergrund der gesetzgeberischen Entscheidung gerückt. Es ist deshalb davon auszugehen, dass sich auch in Zukunft an dieser Rechtslage nichts ändern wird.

Fall der Überentnahmen. Für die *Praxis* ist vor allem die Tätigkeit von **Überentnahmen**⁸⁷ nach § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG *problematisch*, denn in zahlreichen mittelständischen Unternehmen wird die Politik sparsamer Entnahmen praktiziert. Dies gilt um so mehr seit der Einführung des § 4h EStG (sog. Zinsschranke) im Jahre 2007. „Überentnahmen“ i.S.v. § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG sind Entnahmen, die die Summe der Einlagen des Inhabers und der dem Inhaber zurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile (*Hinweis*: dies ist der Übernehmer, der die Einlagen und die Gewinne des Übergebers übernommen hat) seit dem Erwerb um mehr als EUR 150.000,00 übersteigen. Nach altem Recht bestand die Grenze bei EUR 52.000,00. Hierbei bleiben Verluste unberücksichtigt. Im Schenkungs- oder Erbfall können die Beschenkten bzw. die Erben die Schenkungs- bzw. Erbschaftsteuer oftmals nicht aus dem eigenen Vermögen bezahlen und sind zur Finanzierung der Schenkungs- bzw. Erbschaftsteuer auf die Tätigkeit von (Über-)Entnahmen angewiesen. Nach R 65 Abs. 1 Satz 2 EStR sind Überentnahmen aber auch dann gegeben, wenn die Entnahme zur Bezahlung der Erbschaftsteuer getätigt wird. Tätigt der Erwerber gegen Ende der Behaltensfrist eine **Einlage**, um den Betrag von EUR 150.000,00 übersteigende Entnahmen auszugleichen, dann ist kein Fall der Überentnahme (mehr) gegeben; hierin liegt grundsätzlich kein Gestaltungsmissbrauch, jedenfalls

dann nicht, wenn die Einlage aus vorhandenem privatem Vermögen erfolgt (R 65 Abs. 5 Satz 1 EStR). Dies gilt auch dann, wenn vom Erwerber ein Kredit aufgenommen wird, der nicht als (notwendiges) Sonderbetriebsvermögen und damit als betriebliche Schuld zu behandeln ist (R 65 Abs. 5 Satz 2 EStR). Ist der Kredit dagegen als (notwendiges) Sonderbetriebsvermögen des Erwerbers zu behandeln, dann liegt keine Einlage vor (R 65 Abs. 5 Satz 3 EStR).

Steuerschuldnerschaft in Schenkungsfällen. In die neuen Erbschaftsteuer-Richtlinien soll eine Regelung aufgenommen werden, den Schenker nicht für vom Erwerber zu vertretende Nichterfüllung von Behaltensvoraussetzungen in Anspruch zu nehmen⁸⁹.

3.2.4. Fall der Weiterübertragung von begünstigtem Vermögen

Es gibt grundsätzlich zwei Fallgruppen der Weiterübertragung von begünstigtem Vermögen, nämlich:

- **freiwillige Weiterübertragung** von begünstigtem Vermögen
- **unfreiwillige Weiterübertragung** von begünstigtem Vermögen, nämlich auf Grund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers.

(1) Freiwillige Weiterübertragung von begünstigtem Vermögen

Der Fall der freiwilligen Weiterübertragung von begünstigtem Vermögen ist **im Gesetz nicht geregelt**. Hierzu gehören die folgenden **Fälle**:

- Weiterübertragung im Wege der **Schenkung unter Lebenden**
- (Weiter-)Übertragung im Wege der **Erbaueinsetzung**
- (Weiter-)Übertragung im Wege der **Abfindung** nach § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG.

Diese Fälle sind **kein Verstoß gegen die Behaltensvoraussetzungen**⁹⁰. Sie sind auch **keine Fälle des § 13a Abs. 3 ErbStG**⁹¹. In diesen Fällen steht die Steuervergünstigung zunächst dem Erst-Erwerber zu. Nach der Übertragung steht die Steuervergünstigung dem Zweit-Erwerber zu. Die Behaltensfrist beginnt beim Zweit-Erwerber wieder von Neuem. Im Rahmen von § 13a ErbStG kommen Grundsätze gleich oder ähnlich der Fußstapfentheorie⁹² im Ertragsteuerrecht nicht zur Anwendung.

(2) Unfreiwillige Weiterübertragung von begünstigtem Vermögen

Der Fall der unfreiwilligen Weiterübertragung von begünstigtem Vermögen ist **im Gesetz geregelt** und zwar in § 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG⁹³. Auch dieser Fall ist nach der Ge-

⁸¹ S. *BFH* vom 21.3.2007, BFH/NV 2007, S. 1321.

⁸² S. *BFH* vom 10.5.2006, BStBl. 2006 II S. 602. A.A. die *Finanzverwaltung* in R 63 Abs. 2 Satz 2 EStR, wonach die Verschmelzung einer Personengesellschaft kein Verstoß gegen die Behaltensregelungen ist.

⁸³ S. R 63 Abs. 2 Satz 1 EStR.

⁸⁴ S. R 63 Abs. 2 Satz 2 EStR.

⁸⁵ S. R 63 Abs. 2 Satz 2 EStR.

⁸⁶ S. *BFH* vom 21.3.2007, BFH/NV 2007, S. 1321.

⁸⁷ So der Begriff nach R 65 Abs. 1 Satz 1 ErbStR.

⁸⁸ S. Gesetz vom 14.8.2007, BStBl. 2007 I S. 1912.

⁸⁹ S. Ziff. 2. g) der Gesetzesbegründung.

⁹⁰ S. R 62 Abs. 2 ErbStR.

⁹¹ S. R 61 Abs. 2 ErbStR.

⁹² Danach tritt im Ertragsteuerrecht der Übernehmer von Privatvermögen oder von Betriebsvermögen in die Rechtsposition des Unternehmers/Übergebers ein und führt (zwingend) dessen Buchwerte fort (s. § 11d EStDV für den Bereich des Privatvermögens und s. § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG für den Bereich des Betriebsvermögens). Vgl. *Schmidt/Glanegger* EStG § 6 RZ 474.

⁹³ § 13a Abs. 3 ErbStG ist keine Neuregelung durch das ErbStRG 2009. Die Norm entspricht inhaltlich – nunmehr angepasst an das neue System – und dem Wortlaut nach im Wesentlichen dem bisherigen § 13a Abs. 3 ErbStG.

setzessystematik **kein Verstoß gegen die Behaltevoraussetzungen**⁹⁴. Ein Erwerber soll die Steuervergünstigungen nach dem Willen des Gesetzgebers nur dann in Anspruch nehmen, wenn er den Betrieb – selbst – weiterführt. Dies ist abgesehen von den Fällen des § 13a Abs. 5 ErbStG unter anderem auch dann nicht der Fall, wenn der Erwerber den Betrieb auf Grund einer Weiterübertragungsverpflichtung auf einen Dritten (**Zweit-Erwerber**) übertragen muss. Um beim Erst-Erwerber das Ziel einer sofortigen und nicht-begünstigten (Interims-)Besteuerung⁹⁵ zu erreichen, bedurfte es der Regelung in § 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG. Danach gilt, dass der Erwerber den Verschonungsabschlag nach § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG und (bei Klein- und Kleinstbetrieben sowie bei mittleren Betrieben) den Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG nicht in Anspruch nehmen kann, soweit er Vermögen i.S.v. § 13b Abs. 1 ErbStG auf Grund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten übertragen muss. Gleiches gilt nach § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG, wenn ein Erbe im Rahmen der Teilung des Nachlasses Vermögen i.S.v. § 13b Abs. 1 ErbStG auf einen Miterben überträgt. Die Rechtsfolgen des § 13a Abs. 3 ErbStG treten unmittelbar mit Wirksamwerden der Weitergabeverpflichtung ein, nicht erst dann, wenn die Weitergabeverpflichtung erfüllt wird⁹⁶. In dieser sofortigen und nicht-begünstigten (Interims-) Besteuerung des Erst-Erwerbers liegt der Sinn und Zweck von § 13a Abs. 3 ErbStG. Das (Interims-)Privileg nach § 13a Abs. 1 ErbStG will § 13a Abs. 3 ErbStG dem Erwerber nehmen. In dem Zeitpunkt, in dem die Weitergabeverpflichtung nach dem Erst-Erwerb erfüllt wird, kommt es beim Erst-Erwerber zu einer die Erbschaftsteuer mindernden Entreichung nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG. Beim Zweit-Erwerber liegt dann ein begünstigter Erwerb vor, wenn er die Lohnsummenvoraussetzung und die Behaltevoraussetzungen in seiner Person in vollem Umfang erfüllt.

R 61 Abs. 1 Satz 5 ErbStR nennt beispielhaft die folgenden **Anwendungsfälle**:

- Anordnung eines **Sachvermöchnisses**, welches begünstigtes Vermögen zum Gegenstand hat
- Anordnung eines **Vorausvermöchnisses**, welches begünstigtes Vermögen zum Gegenstand hat
- **Schenkungsversprechen auf den Todesfall**, welches begünstigtes Vermögen zum Gegenstand hat
- **Auflagen** des Schenkers oder Erblassers, die auf die Weiterübertragung von begünstigtem Vermögen gerichtet sind.

Aus der Sicht der *Praxis* werden solche Fälle nach § 13b Abs. 3 ErbStG eher die **Ausnahme** sein. Aus der Sicht des Erbschaftsteuerrechts macht es in der Regel keinen Sinn, begünstigtes Vermögen zuerst auf einen Erwerber zu übertragen, mit der Verpflichtung, dass dieser Erst-Erwerber sodann dieses Vermögen auf einen Zweit-Erwerber weiter überträgt, da hier **Steuerfreibeträge verloren** gehen können. Das Gleiche gilt auch aus der Sicht des Ertragsteuerrechts, da es im Falle der Weiterübertragung von Betriebsvermögen beim Erst-Erwerber zu einem **Entnahmetatbestand** kommen kann. Deshalb sind aus der Sicht der *Praxis* für § 13 Abs. 3 ErbStG insbesondere die folgenden Fälle denkbar:

- Fälle der **Unternehmensnachfolge** an nur ein Kind als Unternehmensnachfolger unter gleichzeitiger – vermögensmäßiger – Gleichstellung des zweiten Kindes durch die Einräumung einer Unterbeteiligung
- Fälle der **Unternehmensnachfolge** und Regelung von **Rückforderungsrechten** und/oder einer **Weiterübertragungsverpflichtung** für den Fall, dass der Unternehmensnachfolger bestimmte Auflagen des Übergebers nicht erfüllt.

Beispiel

Sachverhalt: **Unternehmer U** ist mit einer Beteiligung i.H.v. **50 %** Gesellschafter/Mitunternehmer an der **U & P GmbH & Co. KG**. Im Rahmen einer **vorweggenommenen Erbfolge** überträgt U seinen Mitunternehmeranteil an seinen **Sohn S**. S ist verpflichtet, zur vermögensmäßigen **Gleichstellung** seiner Schwester T der T an dem erworbenen Gesellschaftsanteil eine (**typische**) **Unterbeteiligung** i.H.v. **50 %** einzuräumen.

Rechtsfolge: Es ist **kein Fall des § 13b Abs. 3 ErbStG** gegeben, da die typische Unterbeteiligung **kein begünstigtes Vermögen** i.S.v. § 13b Abs. 1 Nr. 2 3. Alt. ErbStG ist. Die typische Unterbeteiligung qualifiziert im Gegensatz zur atypischen Unterbeteiligung **nicht als Mitunternehmerschaft**⁹⁷.

Beispiel

Sachverhalt: **Wie eben**, nur mit dem **Unterschied**, dass S verpflichtet ist, zur vermögensmäßigen **Gleichstellung** seiner Schwester T der T an dem erworbenen Gesellschaftsanteil eine **atypische Unterbeteiligung** i.H.v. **50 %** einzuräumen.

Rechtsfolge: Es ist **ein Fall des § 13b Abs. 3 ErbStG** gegeben, da die atypische Unterbeteiligung **begünstigtes Vermögen** i.S.v. § 13b Abs. 1 Nr. 2 3. Alt. ErbStG ist. Die atypische Unterbeteiligung qualifiziert (noch) als **Mitunternehmerschaft**⁹⁸.

Beispiel

Sachverhalt: **Unternehmer U** ist mit einer Beteiligung i.H.v. **50 %** Gesellschafter/Mitunternehmer an der **U & P GmbH & Co. KG**. Im Rahmen einer **vorweggenommenen Erbfolge** überträgt U seinen Mitunternehmeranteil an seinen **Sohn S**. Der Übergabevertrag enthält die üblichen **Rückforderungsrechte** und/oder **Weiterübertragungsverpflichtungen**. Danach ist S u.a. verpflichtet, auf Anforderung des U den Gesellschaftsanteil an seine Schwester T weiter zu übertragen, wenn S sein Studium zum Ingenieur nicht schaffen sollte. Nachdem S auch den letzten Prüfungsversuch in seinem Studium nicht schafft, macht U von seinem Recht zur Weiterübertragung Gebrauch. Danach ist S verpflichtet, den Gesellschaftsanteil an seine Schwester T weiter zu übertragen.

Rechtsfolge: Es ist **ein Fall des § 13b Abs. 3 ErbStG** gegeben, da S hier begünstigtes Vermögen i.S.v. § 13b Abs. 1 Nr. 2 3. Alt. ErbStG an T übertragen muss.

3.2.5. Die beiden Abschmelzkomponenten

Noch einmal zur **Wiederholung** und **Klarstellung**: Nach dem alten Recht und nach dem ErbStRG-E 2008 entfielen die Steuervergünstigungen für die Vergangenheit in vollem Umfang, wenn ein Verstoß gegen eine der Behaltevoraussetzungen – gegebenenfalls am letzten Tag der Behaltensfrist – ein-

⁹⁴ S. R 62 Abs. 2 ErbStR.

⁹⁵ S. R 61 Abs. 1 Satz 4 ErbStR.

⁹⁶ S. R 61 Abs. 1 Satz 4 ErbStR.

⁹⁷ S. *BFH*, GmbHR 2000, S. 293; *Verfügung der OFD Erfurt* vom 23.10.2003, GmbHR 2004, S. 209.

⁹⁸ S. *BFH*, GmbHR 2000, S. 293; *Verfügung der OFD Erfurt* vom 23.10.2003, GmbHR 2004, S. 209.

trat bzw. eintreten sollte (daher auch der Begriff „Alles- oder-Nichts-Modell“⁹⁹). In Abkehr von diesem „Alles-oder-Nichts-Modell“ bei Nichterfüllung der Behaltenvoraussetzungen führt das ErbStRG 2009 nun insgesamt ein Abschmelzmodell mit **zwei Abschmelzkomponenten** ein:

- **Rechtsfolgen bei Verletzung der Lohnsummenvoraussetzung**

Unterschreitet die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen die Mindestlohnsumme von 650 % der Ausgangslohnsumme, dann vermindert sich der nach Satz 1 zu gewährende Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit in demselben **prozentualen Umfang**, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird (s. § 13a Abs. 1 Satz 5 ErbStG). Das Gesetz sieht bewusst **keine Indexierung der Ausgangslohnsumme** mehr vor¹⁰⁰.

- **Rechtsfolgen bei Verletzung der Behaltenvoraussetzungen**

Werden die Behaltenvoraussetzungen nach § 13a Abs. 5 ErbStG nicht 7 Jahre lang durchgehalten, dann beschränkt sich in den Fällen von § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (Gewerbebetrieb), Nr. 2 (land- und forstwirtschaftlicher Betrieb) oder Nr. 4 (Anteile an Kapitalgesellschaften) ErbStG der Wegfall des Verschonungsabschlags auf die Jahre, in denen die Behaltenvoraussetzung erfüllt worden ist, und zwar „auf den Teil, der dem Verhältnis der im Zeitpunkt der schädlichen Verfügung verbleibenden Behaltensfrist einschließlich des Jahres, in dem die Verfügung erfolgt“ entspricht. Es kommt also zu einem **zeitanteiligem rückwirkenden Wegfall der Verschonung**. Durchschnittlich entfällt die Erbschaftsteuer auf das begünstigte Vermögen pro Jahr der Betriebsfortführung zu **14,28 %**¹⁰¹.

Hinsichtlich der Behaltenvoraussetzung nach § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG (Fall der **Überentnahmen**) bleibt es aber bei dem „**Alles-oder-Nichts-Modell**“. Das heißt: Tätigt der Erwerber eine Überentnahme, dann fällt der Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit in voller Höhe weg, wenn er es nicht schaffen sollte, bis zum letzten Tag der 7-Jahre-Behaltensfrist eine entsprechende **Einlage** zu leisten.

3.2.6. Sonstige Einzelheiten

Keine Obergrenze. Die in den früheren Gesetzesentwürfen diskutierte Obergrenze von EUR 100.000.000,00 an Wert des übertragenen Betriebsvermögens wurde in das ErbStRG 2009 nicht aufgenommen; sie war auch bereits im ErbStErlG-E 2007 nicht mehr vorgesehen¹⁰². Danach kann auch Unternehmensvermögen, welches diese Grenze übersteigt, begünstigtes Vermögen (in vollem Umfang) sein.

Abzug von Schulden und Lasten. Bei der Ermittlung des begünstigten Vermögens können die steuerlich abzugsfähigen Schulden und Lasten des Unternehmens, die mit dem begünstigten Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, abgezogen werden, soweit sie bei der Ermittlung des begünstigten Vermögens berücksichtigt worden sind. Da-

nach können Schulden des Unternehmens nur im anteiligen Verhältnis begünstigtes : nicht-begünstigtes Vermögen abgezogen werden (sog. **Quotenmethode**)¹⁰³.

Verhältnis von § 13a zu den §§ 16 und 17 ErbStG. Bei der Berechnung der zu stundenden Steuer werden die persönlichen Steuerfreibeträge nach den §§ 16 und 17 ErbStG **nicht berücksichtigt** und bleiben außer Betracht. Das heißt, dass sie nicht für begünstigtes, bei Erfüllung der Betriebsfortführungsvoraussetzungen steuerfreies Vermögen verbraucht werden. Bleibt es bei der 85 %-igen Steuerfreiheit für begünstigtes Vermögen nach § 13a Abs. 1 ErbStG, werden also die Lohnsummenvoraussetzung und die Behaltenvoraussetzung erfüllt, dann bleiben diese Freibeträge für das übrige, nicht begünstigte Vermögen erhalten und werden nicht für begünstigtes, steuerfreies Vermögen verbraucht.

Anteile an Kapitalgesellschaften. Nicht zum begünstigten Vermögen gehören nach § 13a Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG Anteile an Kapitalgesellschaften von **25 % oder weniger** (sog. **Mindestbeteiligung**), während **Anteile an Personengesellschaften** in allen Fällen, also unabhängig von der Beteiligungshöhe als begünstigtes Vermögen angesehen werden. Diese Regelung entspricht dem bisherigen § 13 Abs. 4 Nr. 3 ErbStG a.F.. Nach der Gesetzesbegründung¹⁰⁴, die insbesondere auch im *Finanzausschuss*¹⁰⁵ zu *Recht*¹⁰⁶ *heftig kritisiert* wurde, soll die „Beteiligungsgrenze von 25 % ein Indiz dafür sein, dass der Anteilseigner unternehmerisch in die Gesellschaft eingebunden ist und nicht nur als Kapitalanleger auftritt.“

§ 13a Abs. 6 ErbStG. Den Erwerber treffen nach § 13a Abs. 6 ErbStG ggf. **zwei Anzeigepflichten**. Nach Satz 1 der Vorschrift ist er verpflichtet, dem *Finanzamt* innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach Ablauf der Lohnsummenfrist das **Unterschreiten der Lohnsummengrenze** i.S.v. § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG anzuzeigen¹⁰⁷. Nach Satz 2 der Norm ist er ver-

¹⁰³S. hierzu auch die Gesetzesbegründung zu § 28 Abs. 1 ErbStErlG-E 2007. Die Gesetzesbegründung zum ErbStRG-E 2008 enthält hierzu keine Aussagen mehr.

¹⁰⁴S. Begründung Zu Nummer 12 Zu § 13b Zu Absatz 1 Nummer 3 zum ErbStRG-2008. Die Einführung einer solchen Mindestbeteiligungsquote wird von der Gesetzesbegründung auch damit gerechtfertigt, dass beim Vorliegen von Streubesitzbeteiligungen der Verwaltungsaufwand zur Feststellung, ob damit begünstigtes oder nicht-begünstigtes Vermögen vorliegt, unverhältnismäßig hoch wäre.

¹⁰⁵S. *Protokoll* Nr. 16/87 des Finanzausschusses vom 5.3.2008, v.a. S. 17 ff..

¹⁰⁶1. Kritikpunkt: Diese Gesetzesbegründung befremdet unter anderem auch deshalb, weil der Gesetzgeber für die Zwecke des § 17 EStG diese Wertung – wegen für ihn günstigen Rechtsfolgen – nicht gelten lassen will. Diesen Kritikpunkt sah auch der Gesetzgeber und versucht die Kritik wenigstens für Familienunternehmen durch die Regelung in § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 und Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 ErbStG abzumildern. 2. Kritikpunkt: Wenn aus den vom Gesetzgeber genannten Gründen bei Gesellschaften eine Mindestbeteiligung Sinn machen sollte, dann sollte im Hinblick auf die Regelungen in den §§ 53 Abs. 2 Satz 1, 60 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG und 179 Abs. 2 Satz 1, 262 Abs. 1 Nr. 2 AktG die maßgebliche Beteiligungsgrenze bei „25 % und mehr als 25 %“ liegen und nicht nur bei „mehr als 25 %“. Diese Vorschriften räumen Minderheitsgesellschaftern mit einer Beteiligung von (bereits) 25 % eine sog. Sperrminorität bei der Beschlussfassung über wichtige Angelegenheiten ein. 3. Kritikpunkt: Warum der Gesetzgeber einen Unterschied macht zwischen Anteilen an Kapitalgesellschaften und Anteilen an Personengesellschaften, leuchtet nicht ein; diese Ungleichbehandlung wird in der Gesetzesbegründung überhaupt nicht erwähnt. Die Kritik ist insbesondere vor dem Hintergrund gerechtfertigt, dass der Gesetzgeber in anderen Bereichen (z.B. in der Frage der Ertragsbesteuerung und der Bewertung) versucht, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften steuerlich stärker gleichzusetzen oder einander anzugleichen.

¹⁰⁷Nach dem ErbStRG-E 2008 war noch eine jährliche Anzeige erforderlich. Weggefallen ist die noch im ErbStRG-E 2008 geregelte Pflicht des Erwerbers, im Falle des Unterschreitens der Lohnsummenvoraussetzung den fälligen Steuerbetrag selbst zu berechnen. In der Folge fiel auch die noch im ErbStRG-E 2008 geregelte Pflicht des Erwerbers weg, nach § 13a Abs. 7 ErbStRG-E 2008 Versäumniszuschläge zu bezahlen.

⁹⁹ Jedoch sah auch das ErbStRG-E 2008 eine Abschmelzkomponente im Falle der Nichterfüllung der Lohnsummenvoraussetzung vor, folgte aber betreffend die Behaltenvoraussetzungen nach dem geplanten § 13a Abs. 5 ErbStRG-E 2008 der Systematik des § 13a Abs. 5 ErbStG a.F..

¹⁰⁰Dies war noch der Vorschlag des ErbStRG-E 2008.

¹⁰¹S. Ziff. 2. a) der Gesetzesbegründung.

¹⁰²S. hierzu auch die Gesetzesbegründung zu § 28 Abs. 1 ErbStErlG-E 2007. Die Gesetzesbegründung zum ErbStRG-E 2008 enthält hierzu keine Aussagen mehr.

pflichtet, dem *Finanzamt* innerhalb einer Frist von einem Monat Anzeige zu erstatten, wenn eine der in § 13a Abs. 5 ErbStG genannten **Behaltenvoraussetzungen verletzt** wird. Damit keine Verjährungsprobleme auftreten, regelt § 13a Abs. 6 Satz 3 ErbStG, dass die Festsetzungsfrist für die Steuer nicht vor dem Ablauf des vierten Jahres endet, nachdem die *Finanzbehörde* von dem Umständen nach Sätzen 1 und/oder 2 der Norm Kenntnis erlangt hat.

Rückabwicklung von Betriebsübergaben nach dem 11.11.2005. § 37 Abs. 3 ErbStG enthält eine **Missbrauchsregelung**. Danach ist § 13a ErbStG nicht anzuwenden, das heißt die Steuerbefreiung wird nicht gewährt, wenn der Betrieb durch Schenkung unter Lebenden oder von Todes wegen vor dem 1.1.2011 erworben wird und er **bereits Gegenstand einer Vor-Übertragung** vor dem 1.1.2007 war und wegen eines vertraglichen Rückforderungsrechts nach dem 11.11.2005 herausgegeben werden musste. Mit dieser Regelung will der Gesetzgeber vermeiden, dass Altfälle rückabgewickelt werden mit dem Ziel, die gegebenenfalls günstigere Steuerbefreiung nach dem neuen Recht zu erlangen. Der Zeitpunkt 11.11.2005 ist der Tag, an dem die Koalitionsparteien in ihrer Koalitionsvereinbarung angekündigt haben, dass zukünftig Unternehmensnachfolgen erleichtert werden sollen¹⁰⁸.

3.2.7. Offene Fragen

Nach dem Wortlaut von § 13a Abs. 4 ErbStG bleiben **zahlreiche Fragen offen**. Insbesondere ist *unklar*, wie die folgenden Sachverhalte bzw. Fragen zu behandeln bzw. zu beantworten sind:

- Welcher Zeitpunkt ist für den **Beginn** der Lohnsummenvoraussetzung und der Behaltenvoraussetzungen maßgebend?
- Welche **Arten von Vergütungen** fallen unter den Begriff „Lohn“?
- Welcher **Zeitpunkt** ist für die Lohnzahlung maßgebend?
- Was bedeutet „**Beschäftigter**“ einerseits und „**Arbeitnehmer**“ andererseits?
- Was bedeutet „Arbeitnehmer, die **nicht überwiegend** in dem Betrieb tätig sind“?
- Umfasst bei der **Konzernbetrachtung** nach § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG die **Lohnsumme** auch Arbeitnehmer, die Lohnsummen von **Betriebsstätten von sog. EU-/EWR-Töchterbetrieben**, die wiederum in einem anderen EU-Mitgliedstaat oder in einem EWR-Staat belegen sind?
- **Betriebsverpachtung im Ganzen** i.S.v. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 lit. b) ErbStG
- Meint § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 lit. a) 1. Alt. ErbStG den Fall der **Betriebsaufspaltung**?
- Ist ein Verstoß gegen die Behaltenvoraussetzung nach § 13a Abs. 5 ErbStG auch gegeben im Falle der **Beendigung einer (erweiterten) Betriebsaufspaltung**?
- **Änderungen im Umfang des Verwaltungsvermögens**
- In welchem **Zeitpunkt** und in welcher **Form** muss der Erwerber seine **Erklärung zur Wahl der Verschonungsoption** nach § 13a Abs. 8 ErbStG ausüben?
- Wie ist § 13a ErbStG bei sog. **gleitenden Unternehmensnachfolgen** zu verstehen?

¹⁰⁸Vgl. hierzu auch die Gesetzesbegründung Zu Nummer 28 (§ 37) Zu Buchstabe b (Absatz 3).

(1) Beginn der Lohnsummenvoraussetzung und der Behaltenvoraussetzungen

Nach § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG muss die Lohnsummenfrist „innerhalb von sieben Jahren **nach dem Erwerb**“ eingehalten werden. Die Behaltenvoraussetzungen müssen nach § 13a Abs. 5 Satz 1 ErbStG erfüllt sein „innerhalb von sieben Jahren“; ab wann? Im ErbStRG 2009 fehlt im Gegensatz zum alten Recht der Bezug auf einen Anfangszeitpunkt¹⁰⁹. Vermutlich ist ebenfalls gemeint: „innerhalb von sieben Jahren **nach dem Erwerb**“. Anzuknüpfen ist an den betreffenden Zeitpunkt der Steuerentstehung nach § 9 ErbStG¹¹⁰. Damit ist im Falle des Erwerbs von Todes wegen in der Regel der Tod des Erblassers maßgebend (s. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) und ist bei Schenkungen unter Lebenden maßgebend die Ausführung der Schenkung (s. § 9 Abs. 1 Nr. 2)¹¹¹.

(2) Arten von Vergütungen

Wie bereits in Kap. 3.2.2.¹¹² ausgeführt, ist die in § 13a Abs. 4 Sätze 1 ff. ErbStG enthaltene Begriffsbestimmung von Lohnsumme sehr weit gefasst und will offensichtlich alle Arten von Vergütungen erfassen. Allerdings stellt sich *Frage*, wie Lohn- und Gehaltsbestandteile zu behandeln sind, die sich ggf. nicht oder nicht mehr oder infolge von Wertveränderungen nicht mehr in der beabsichtigten Höhe realisieren. Dies gilt zum Beispiel für **Provisionen**, die aufgrund einer späteren negativen Entwicklung ggf. nach Ablauf des 7-Jahres-Zeitraums ganz oder teilweise wieder entfallen. Dies gilt zum Beispiel auch für die Einräumung einer **Mitarbeiterbeteiligung** (stille Beteiligung, direkte oder (z.B. über eine GbR) indirekte Beteiligung an einer GmbH oder einer GmbH & Co. KG, Gewährung von normalen Aktien oder von stimmrechtslosen Vorzugsaktien), die nach Ablauf des 7-Jahres-Zeitraums an Wert verlieren. Dies gilt des Weiteren auch für die Einräumung von **Anwartschaften** im Falle der Erreichung bestimmter Zeiten und/oder Ziele durch den Arbeitnehmer (hierunter fällt z.B. auch die Einräumung von Aktienoptionen¹¹³). Dies gilt nicht zuletzt auch für die Einräumung von **Rechten und Ansprüchen** zum Beispiel an Fondsbeteiligungen oder Aktien an Drittunternehmen oder gegenüber Versicherern, die im Wert schwanken können. Da alle diese Fragen gegenwärtig nicht befriedigend beantwortet werden können, ist für die *Gestaltungspraxis* hier *Vorsicht* geboten.

(3) Maßgeblicher Zeitpunkt der Lohnzahlung

Thonemann weist darauf hin, dass der Gesetzeswortlaut *offen* lässt, ob die Lohnsumme **bereits ausgezahlt** sein muss oder ob es auch ausreicht, dass nur **Lohnansprüche** der Berechtigten bestehen¹¹⁴. Nach dem Gesetzeswortlaut von § 13a Abs. 4 Sätze 2 ff. ErbStG ist davon auszugehen, dass der Begriff „gezahlt“ in § 13a Abs. 4 Satz 1 ErbStG und der Begriff „empfangenen“ in § 13a Abs. 4 Satz 4 ErbStG nicht wörtlich zu verstehen ist. *Fraglich* ist aber, ob man zur **Bestimmung von „Lohnsumme“** an die (ertrag-)steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften anknüpfen soll¹¹⁵ oder ob die arbeitsrechtlichen Grundsätze zur Entstehung von

¹⁰⁹In § 13a Abs. 5 ErbStG a.F. hieß es noch: „innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb“.

¹¹⁰Vgl. hierzu auch R 62 Abs. 1 Satz 1 ErbStR.

¹¹¹Soweit zu einem Betrieb Grundstücke gehören sind die folgenden Voraussetzungen erforderlich und ausreichend: (1) Erklärung der Auflassung und (2) Erklärung der Eintragungsbewilligung (die Stellung des Eintragungsantrags ist nicht erforderlich). S. *BFH*, BFH/NV 2000, S. 1095. So auch R 23 Abs. 1 Satz 7 ErbStR.

¹¹²Dort. Ziff. (2).

¹¹³Vgl. hierzu auch *Thonemann*, DB 2008, S. 2616 (2617).

¹¹⁴S. *Thonemann*, DB 2008, S. 2616 (2617).

¹¹⁵So der Vorschlag von *Thonemann*, DB 2008, S. 2616 (2617).

Lohnansprüchen maßgebend sind. Im ersteren Falle wäre alleine die bilanzielle Behandlung entscheidend, mit der Konsequenz, dass bilanzierende Unternehmen und sog. 4/3-Rechner unterschiedlich behandelt würden. Dies kann u.E. nicht das Entscheidungskriterium sein, weswegen nur die arbeitsrechtlichen Grundsätze zur Entstehung von Lohnansprüchen maßgebend sein können. Damit unterfallen der Lohnsumme allerdings nicht nur die (ausdrücklich) vereinbarten Lohn- und Gehaltsbestandteile, sondern zum Beispiel auch Lohnansprüche aufgrund betrieblicher Übung.

(4) „Beschäftigter“/„Arbeitnehmer“

Teilweise verwendet § 13a ErbStG in Absatz 4 Satz 4 und Absatz 4 Satz 1 1. HS den Begriff „**Beschäftigter**“ und teilweise wird § 13a Abs. 4 Satz 1 2. HS ErbStG der Begriff „**Arbeitnehmer**“ verwendet. Der Begriff „Beschäftigter“ ist kein gesetzlich definierter Begriff und ist weiter als der Begriff „Arbeitnehmer“. Unter Beschäftigte fallen bzw. können fallen

- **Arbeitnehmer**, d.h. abhängig Beschäftigte
- sog. **freie Mitarbeiter**
- Arbeitnehmer von sog. **Leiharbeitsunternehmen**.

Was genau der Gesetzgeber meint, ist bedeutsam für § 13a Abs. 4 Satz 1 2. HS ErbStG. Meint der Gesetzgeber tatsächlich „Arbeitnehmer“, dann kann ein Unternehmen insbesondere in den fünf Jahren vor der Unternehmensnachfolge¹¹⁶ **Leiharbeiter** beschäftigen, die ausschließlich in diesem Unternehmen beschäftigt sind, ohne dass diese in die Ausgangslohnsumme einzurechnen sind. Leiharbeiter gehören auch nicht zu den „auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten“, denn deren Lohn- und Gehaltszahlung erfolgt über das Leiharbeitsunternehmen. Hier kann nur *vermutet* werden, dass der Gesetzgeber – wie leider so oft, so wohl auch hier – „nicht mit der genügenden Sorgfalt“ formuliert hat.

Gestaltungsüberlegung. Es wird nicht ausbleiben, dass zahlreiche Betriebe in den fünf Jahren vor der Unternehmensnachfolge mehr und mehr auf **Leiharbeiter umstellen** werden. Damit einhergehend wird nicht ausbleiben, dass **Leiharbeitsunternehmen** von der Gesetzesänderung profitieren werden.

(5) „Nicht überwiegend in dem Betrieb tätig“

Das (bisherige) Steuerrecht kennt an zahlreichen Stellen des (Steuer-)Rechts die Begrifflichkeit oder die Wertung „**ausschließlich oder fast ausschließlich**“, d.h. 100 % oder mindestens 90 %¹¹⁷. *Unklar* ist, was unter „überwiegend“ bzw. „nicht überwiegend“ zu verstehen ist. Ist dieser Begriff vom Gesetzgeber bewusst in Abgrenzung zu dem Begriff „fast ausschließlich“ gewählt worden? Wenn ja, dann muss die Grenze für „überwiegend“ unter 90 % liegen? Wenn ja, sind es dann „mehr als 50 %“¹¹⁸ oder zum Beispiel 75 %? Warum nicht 68,58733 %? Viel spricht dafür, dass der Gesetzgeber auch hier „nicht mit der genügenden Sorgfalt“ formuliert hat. Auch hier lässt der Gesetzgeber die *beratende Praxis* im Unklaren.

¹¹⁶So die Zeitdauer zur Bestimmung der maßgeblichen Ausgangslohnsumme nach § 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG.

¹¹⁷S. z.B. A 76 Abs. 9 KStR i.V.m. R 5 Abs. 3 Satz 3 EStR. Hierunter versteht auch die *Rechtsprechung* mindestens 90 %. S. BFH vom 30.8.1995, DB 1996, S. 759 (761) zu § 8 Abs. 2 AStG a.F.. Vgl. hierzu auch die *Länderübersicht/Verfügung der OFD Düsseldorf* über Aktivitätsklauseln in den DBA vom 26.10.1998.

¹¹⁸Hiergegen spricht, dass der Gesetzgeber in § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStErlG ausdrücklich von „mehr als 50 Prozent“ spricht.

Gestaltungsüberlegung. Es wird nicht ausbleiben, dass zahlreiche Betriebe in den fünf Jahren vor der Unternehmensnachfolge mit Änderungskündigungen versuchen werden, Arbeitnehmern nur noch Halbtagsstellen anzubieten. Da eine Halbtagsstelle nach dem reinen Wortlaut von § 13a Abs. 4 Satz 1 2. HS ErbStG noch immer dann unter „überwiegend“ fällt, wenn der Arbeitnehmer in einem anderen Unternehmen keine weitere oder zusätzliche Beschäftigung ausübt, könnten Unternehmen in die **Versuchung von Absprachen mit anderen Unternehmen** geraten; wie folgt:

- mindestens zwei Unternehmen verabreden sich, einem Arbeitnehmer jeweils **zwei Halbtagsstellen** anbieten
- mehrere Unternehmen gründen eine **gemeinsame Beschäftigungsgesellschaft**, in der sie Arbeitnehmer anstellen, die sie sodann als Beschäftigte den betreffenden Unternehmen zur Verfügung stellen.

(6) Arbeitnehmer von EU-/EWR-Betriebsstätten

In § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG bezieht der Gesetzgeber in die **Konzernbetrachtung** die Lohnsummen von (Personen- und Kapital-)Gesellschaften mit dem Sitz **im Inland** oder in einem **EU-Mitgliedstaat** oder in einem **EWR-Staat** als sog. **Töchterbetriebe** mit ein. Nach dem Wortlaut der Vorschrift sind von der Konzernbetrachtung dagegen nicht umfasst auch die Lohnsummen von **Betriebsstätten** von solchen ausländischen Tochterbetrieben, die wiederum in einem anderen EU-Mitgliedstaat oder in einem EWR-Staat belegen sind. Der reine Wortlaut von § 13b Abs. 1 Nr. 1 und/oder Nr. 2 ErbStG umfasst solche Betriebsstätten nicht. *Fraglich* ist, ob § 13b Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 ErbStG im Wege der Auslegung auch auf solche Betriebsstätten anzuwenden ist. *Vermutlich* handelt es sich hier um ein **Redaktionsversehen** des Gesetzgebers.

(7) Betriebsverpachtung im Ganzen

Nicht eindeutig ist, wer i.S.d. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 lit. b) bb) ErbStG „**Verpächter**“ ist. Ist dies der Schenker oder der Beschenkte? Für die **Alternative 1** sprechen zahlreiche Fälle der *Praxis*, bei denen Eltern quasi als Interimslösung das Unternehmen so lange an einen Dritten verpachten, bis die Kinder in der Lage sind, das Unternehmen zu übernehmen¹¹⁹. Für die **Alternative 2** spricht der Wortlaut der Vorschrift, wonach der „Beschenkte im Zeitpunkt der Steuerentstehung den Betrieb noch nicht führen kann“. *Vermutlich* ist die Vorschrift aber zu lesen: „Beschenkte im Zeitpunkt der Steuerentstehung den Betrieb noch nicht führen könnte“, und deshalb die Schenkung erst nach Ablauf der Interimsverpachtung erfolgt.

(8) Verwaltungsvermögen und Betriebsaufspaltung

In Kap. 3.1.2. wurde ausgeführt, dass § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 1. Alt. ErbStG *wohl* den Fall der **Betriebsaufspaltung** im Auge hat. Da der Gesetzeswortlaut aber nicht den Begriff „Begriffsaufspaltung“ verwendet, sondern nur auf die **personelle Verflechtung** abstellt, bleibt *unklar*, ob zum begünstigten Vermögen auch Vermögen gehören soll, welches **keine wesentliche Betriebsgrundlage** ist; denn im Gesetz

¹¹⁹In diesem Sinne *Thonemann*, DB 2008, S. 2616 (2619 f.); *Eisele*, NWB Nr. 50 vom 8.12.2008, S. 4679 (4681) (Beratung aktuell).

wird das Merkmal der **sachlichen Verflechtung** nicht genannt. Nach dem Wortlaut einerseits und dem Sinn und Zweck der Regelung andererseits, ist *u.E.* davon auszugehen, dass nach dem Willen des Gesetzgebers auch Vermögen, welches keine wesentliche Betriebsgrundlage ist, zum begünstigten Vermögen gehören kann. Denn mit der gewählten Formulierung setzt der Gesetzgeber die „Hürden der Betriebsaufspaltung“ zu Gunsten der Steuerpflichtigen herab auf die Stufe der Erfordernisse für Sonderbetriebsvermögen. Damit wäre das Merkmal der „**wesentlichen Betriebsgrundlage**“ in beiden Fällen der Nutzungsüberlassung (nämlich Nutzungsüberlassung an eine Personengesellschaft im Vergleich zur Nutzungsüberlassung an eine Kapitalgesellschaft) kein zusätzliches Erfordernis zur Begründung von begünstigtem Vermögen¹²⁰.

(9) Beendigung des „einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens“

In § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 ErbStG ist geregelt, dass ein Verstoß gegen die Behaltenvoraussetzungen auch gegeben ist, wenn die Familien-Poolung aufgehoben wird. Der Fall der Beendigung des „einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens“ i.S.v. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 lit. a) 1. Alt. ErbStG – also eine **Beendigung der erweiterten Betriebsaufspaltung** – ist als Verstoß der Behaltenvoraussetzungen im Gesetz aber nicht genannt, obwohl dies nach dem Sinn und Zweck von § 13a Abs. 5 Satz 1 ErbStG und in Parallele zur Nr. 5 dieser Vorschrift systemkonform wäre. *U.E.* ist auf den **Sinn und Zweck der Verwaltungsvermögensgrenze** abzustellen. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG macht *u.E.* nur Sinn, wenn die Verwaltungsvermögensgrenze eine **ständige Grundvoraussetzung für den Verschonungsabschlag** ist. Damit ist auch eine Beendigung der erweiterten Betriebsaufspaltung steuerschädlich. Bei diesem Verständnis bedarf es keiner gesonderten **Rechtsgrundlage**, die – wie § 13a Abs. 5 ErbStG – den Wegfall des Verschonungsabschlags regelt. Wenn dieses Verständnis richtig ist, dann ist aber die Regelung in § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 ErbStG überflüssig und nicht systemkonform.

(10) Änderungen im Umfang des Verwaltungsvermögens

In der *Praxis* tauchen bereits erste Fragen auf, wie die **folgenden Fälle** zu behandeln sind, die im Gesetz nicht geregelt sind:

Beispiel – Fall 1

Sachverhalt: Unternehmer **U** ist mit einer Beteiligung i.H.v. **100 %** alleiniger Kommanditist der **U GmbH & Co. KG**. Die KG ist ein Automobilzulieferer, der sowohl Normteile, als auch Spezialteile fertigt. Da durch den ständigen Kostendruck die Produktion immer stärker in den asiatischen Raum verlagert werden musste, liegt das **Verwaltungsvermögen** i.S.v. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG im Jahr 01 bei **40 %**. U überträgt seine Beteiligungen an der KG und an der Komplementär-GmbH am 5.5.01 im Wege der **vorweggenommen Erbfolge** (voll unentgeltlich) auf seinen **Sohn S**. Da der Kostendruck noch stärker zunimmt, verlagert S am 15.7.03

einen weiteren Teil der Produktion nach Asien. Die dadurch **frei werdende Produktionshalle** will S an einen fremden Dritten **vermieten**. Wegen der schlechten Situation auf dem Immobilienmarkt, kann S erst am 20.9.03 mit einem Mieter einen **Mietvertrag** abschließen. Danach wird die Produktionshalle ab dem **1.1.04** (Beginn des Mietverhältnisses) längerfristig für die Dauer von 5 Jahren fest vermietet. Um dem Mieter entgegenzukommen, sind die ersten **6 Monate mietfrei**. Durch die entstandene Situation erhöht sich der Anteil des Verwaltungsvermögens i.S.v. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG auf **60 %**. Das Mietverhältnis wird die ganze Mietzeit über aufrechterhalten.

Rechtsfolge: Durch die Änderungen im Umfang des Verwaltungsvermögens liegt (insgesamt) kein begünstigtes Vermögen i.S.v. § 13b Abs. 1 ErbStG mehr vor. Die Frage ist, ab welchem **Zeitpunkt** und mit welcher **Rechtsfolge**. Auf beide Fragen gibt das Gesetz keine Antwort. **Zur 1. Frage:** Zum **Verwaltungsvermögen** gehören u.a. **Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke** (s. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG). Die Nutzungsüberlassung an den Mieter erfolgt nach dem Wortlaut der Vorschrift ab dem 1.1.04. Erst ab diesem Zeitpunkt geht der Besitz und die Nutzungsbefugnis an der Produktionshalle auf den Mieter über. Der vor dem 1.1.04 gegebene **Leerstand** kann nach Sinn und Zweck der Norm die Verwaltungsvermögenseigenschaft der Produktionshalle noch nicht begründen. Nach dem Wortlaut der Vorschrift muss die Nutzungsüberlassung **nicht entgeltlich** sein. Ob auch eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung unter § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG fällt, muss im vorliegenden Fall nicht entschieden werden, denn die **6-monatige Mietfreiheit** ist letztlich nicht anderes als eine insgesamt Reduzierung des monatlichen Mietzinses, welche sich auf die Dauer der Mietzeit verteilt. **Zur 2. Frage:** *Fraglich* ist, ob ab dem 1.1.04 der **Verschonungsabschlag wegfällt**. Es wird auf die Ausführungen in Ziff. (9) (Beendigung des „einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens“) verwiesen. Danach ist auf den **Sinn und Zweck der Verwaltungsvermögensgrenze** abzustellen, wonach diese *u.E.* eine **ständige Grundvoraussetzung für den Verschonungsabschlag** ist. Damit entfällt ab dem Zeitpunkt des Überschreitens der Verwaltungsvermögensgrenze der Verschonungsabschlag nach der Abschmelzregelung in § 13a Abs. 5 Satz 2 ErbStG; auf den vorliegenden Fall bezogen somit ab dem 1.1.04.

Beispiel – Fall 2

Sachverhalt: Gleicher Sachverhalt wie im **Beispielfall 1**, nur mit dem **Unterschied**, dass das Mietverhältnis mit dem fremden Dritten mit Wirkung zum 31.12.05, 24.00 Uhr einvernehmlich aufgehoben wird und S die Produktionshalle infolge einer sich gebesserten Auftragslage **ab dem 1.1.06 wieder für eigene Produktionszwecke selbst nutzt**. Kann S den Verschonungsabschlag ab dem 1.1.06 wieder in Anspruch nehmen?

Rechtsfolge: Auch auf diese Fragen gibt das Gesetz keine Antwort. Wenn man auf den **Sinn und Zweck der Verwaltungsvermögensgrenze** abstellt, wonach diese eine **ständige Grundvoraussetzung für den Verschonungsabschlag** ist, dann muss nach dem Sinn und Zweck der Verschonungsregelung der **Verschonungsabschlag wieder aufleben** können und entfällt dann – pro-rata-temporis – nur für die schädliche Zeit zwischen dem 1.1.04 und dem 31.12.05.

¹²⁰*Zweifel* an der Bedeutung der Formulierung in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 lit. a) 1. Alt. ErbStG sind deshalb angebracht, weil in der Gesetzesbegründung zum ErbStRG-E 2008 (s. dort Zu Nummer 12 Zu § 13b Zu Absatz 2) und im Gegensatz zum weiteren Gesetzeswortlaut – im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung an eine Kapitalgesellschaft nur von „Betriebsaufspaltung“ die Rede ist. Allerdings heißt es nun in Ziff. 2 c) der Gesetzesbegründung „erweiterte Betriebsaufspaltung“.

Beispiel – Fall 3

Sachverhalt: Ähnlicher Sachverhalt wie im **Beispielfall 1**, nur mit dem **Unterschied**, dass das **Verwaltungsvermögen** i.S.v. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG bereits im Jahr 01 bei 60 % lag, denn U hatte die betreffende Produktionshalle bereits ab dem **1.1.01** (Beginn des Mietverhältnisses) längerfristig an einen fremden Dritten fest vermietet. U überträgt seine Beteiligungen an der KG und an der Komplementär-GmbH am 5.5.01 im Wege der **vorweggenommen Erbfolge** (voll unentgeltlich) auf seinen **Sohn S**. Infolge einer gebesserten Auftragslage hebt S das Mietverhältnis mit dem fremden Dritten mit Wirkung zum 31.12.05, 24.00 Uhr einvernehmlich auf. **Ab dem 1.1.06 nutzt S die Produktionshalle für eigene Produktionszwecke selbst.** Kann S den Verschonungsabschlag ab dem 1.1.06 (erstmalig) in Anspruch nehmen?

Rechtsfolge: Auch auf diese Fragen gibt das Gesetz keine Antwort. Auch hier muss gelten: Wenn man auf den **Sinn und Zweck der Verwaltungsvermögensgrenze** abstellt, wonach diese eine **ständige Grundvoraussetzung für den Verschonungsabschlag** ist, dann muss nach dem Sinn und Zweck der Verschonungsregelung der **Verschonungsabschlag zu einem späteren Zeitpunkt gewährt** werden können und bleibt dem Steuerpflichtigen dann nur für die schädliche Zeit zwischen dem Erwerb am 5.5.01 und dem 5.5.06 – pro-rata-temporis – verschlossen.

(11) Anwendung von § 13a ErbStG bei sog. gleitenden Unternehmensnachfolgen.

In der *Praxis* tauchen des Weiteren Fragen im Zusammenhang mit sog. **gleitenden Unternehmensnachfolgen** auf. Die Fragestellung soll an dem folgenden Beispiel verdeutlicht werden.

Beispiel

Sachverhalt: Unternehmer U ist mit einer Beteiligung i.H.v. **100 %** alleiniger Kommanditist an der **U GmbH & Co. KG**. Im Rahmen einer **vorweggenommenen Erbfolge** (Typ **gleitende Unternehmensnachfolge**) will U in einem **1. Übertragungsschritt** von seinem Kapitalanteil **49 %** an seinen **Sohn S** übertragen. Geplant ist, dass U mit Erreichen des 65. Lebensjahrs in einem **2. Übertragungsschritt** die restlichen **51 %** seines Kapitalanteils an **S** überträgt. **Frage:** Gelten für **S** für **beide Übertragungsakte jeweils die Lohnsummenvoraussetzung und die Behaltenvoraussetzungen?**

Rechtsfolge: Der Verschonungsabschlag wird gewährt für die Übertragung von Vermögen i.S.v. § 13b Abs. 4 ErbStG, somit für 85 % des in § 13b Abs. 1 ErbStG genannten begünstigten Vermögens. Nach dieser Vorschrift gehören zum **begünstigten Vermögen** (hier) nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 3. und 4. Alt. ErbStG u.a. „ein **Anteil an einer Gesellschaft** i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG , oder eines **Anteils daran**“. Da somit auch Anteile von Anteilen an einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG zum begünstigten Vermögen gehören, liegen bei S beim **Vollzug des 1. Übertragungsschritts** und beim **Vollzug des 2. Übertragungsschritts** insgesamt **zwei Erwerbe** vor, die jeweils getrennt von einander zu behandeln sind. Nicht etwa sind von S beim 1. Übertragungsschritt nur 49 % der Lohnsummenvoraussetzung und sind von S beim 2. Übertragungsschritt 51 % der Lohnsummenvoraussetzung zu erfüllen. Ebenso beträgt die Behaltensfrist für S beim 1. Übertragungsschritt nicht etwa nur 49 % der 7 Jahre bzw. 51 % der 7 Jahre beim 2. Übertragungsschritt. Nicht etwa strahlt die Erfüllung der Lohnsummenvoraussetzung und der Behaltenvoraussetzungen beim 1. Übertragungsschritt dergestalt aus auf den 2. Übertragungsschritt,

dass diesbezüglich die Lohnsummenvoraussetzung und die Behaltenvoraussetzungen nicht mehr zu erfüllen sind.

Jede Übertragung von Vermögen ist also **gesondert für sich zu behandeln**. Dies kann nicht anders sein, weil auch jede Übertragung von Vermögen „ihre eigene“ Schenkung- oder Erbschaftsteuer auslöst. Diese Rechtslage ist **nicht neu** und war auch **bereits nach dem alten Recht** gegeben, allerdings wegen der anderen Systematik des alten Rechts mit **anderen Rechtsfolgen**; diese waren für den Erwerber positiv. Das alte Recht kannte keine Steuerbefreiung, sondern einen besonderen Freibetrag und einen Bewertungsabschlag. Diese Steuervergünstigungen konnte der Erwerber nach dem alten Recht, alle zehn Jahre von Neuem in Anspruch nehmen (s. § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG a.F.; sog. Sperrfrist für den Freibetrag¹²¹), wenn er dafür jeweils die fünfjährige Behaltensfrist nach § 13a Abs. 5 ErbStG erfüllte. In der *Praxis* sprechen zahlreiche tatsächliche und rechtliche Gründe für die Gestaltung einer Unternehmensnachfolge als gleitende Unternehmensnachfolge. Aus den genannten Gründen ergaben sich auch Gründe für eine gleitende Unternehmensnachfolge aus dem alten Erbschaftsteuerrecht. Dagegen ist eine gleitende Unternehmensnachfolge nunmehr aus der Sicht des Erbschaftsteuerrechts nach dem **ErbStRG 2009 für den Erwerber mit dem Nachteil behaftet**, dass der Erwerber die Lohnsummenvoraussetzung und die Behaltenvoraussetzungen gegebenenfalls mehrmals erfüllen muss, ohne dass dem Vorteile gegenüberstehen.

(12) Zeitpunkt und Form für den Erwerber für die Erklärung zur Wahl der Verschonungsoption nach § 13a Abs. 8 ErbStG

§ 13a Abs. 8 ErbStG ist nicht zu entnehmen, zu welchem **Zeitpunkt** und in welcher **Form** der Erwerber die Erklärung zur Wahl der Supervergünstigung abgeben muss. Als **Zeitpunkt** kommen in Frage: (1) **Sofort** nach dem Erwerb; (2) **Unverzüglich** nach dem Erwerb; (3) Bis zum **Ende der Behaltensfrist**. (4) **Bestandskraft** der Steuerfestsetzung. *Teilweise* wird der Gesetzgeber so verstanden, dass die Erklärung bis zur Bestandskraft der Steuerfestsetzung abzugeben ist¹²². Als **Form** kommen in Frage: (1) **Formfrei**; (2) **Schriftform**; (3) **Amtlicher Vordruck**. Es dürften hier ähnliche Grundsätze gelten wie bei § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. Dort verlangte die *Finanzverwaltung* nach R 58 Abs. 1 Satz 3 ErbStR die Erklärung in Schriftform.

4. Rechtsanwendung

Inkrafttreten. Das ErbStRG 2009 trat grundsätzlich am 1.1.2009 in Kraft (s. Art. 6 Abs. 1 ErbStRG 2009). Die Änderungen im Bewertungsgesetz treten nach Art. 6 Abs. 2 ErbStRG 2009 jedoch erst am 1.7.2009 in Kraft.

Rückwirkende Anwendung des alten Rechts. Nach Art. 3 Abs. 1 ErbStRG 2009 kann ein Erwerber bei Erwerben von Todes wegen, für die die Steuer nach dem 31. Dezember 2006 und vor dem 1. Januar 2009 entstanden ist, bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung die Anwendung des neuen Rechts **beantragen, mit Ausnahme des § 16 ErbStG (n.F.)**. In diesem Fall ist **§ 16 ErbStG a.F.** anzuwenden. Der Antrag ist bis spätestens zum **30.6.2009** zu stellen (s. Art. 3

¹²¹S. R 59 ErbStR.

¹²²So *Thonemann*, DB 2008, S. 2616 (2617) unter Bezugnahme auf eine angebliche Gesetzesbegründung. Dieser Punkt wird nicht angesprochen in den hier als „Gesetzesbegründung“ genannten Hinweisen des *BMF*.

Abs. 2 ErbStRG 2009). Das heißt: Bei **Erwerben von Todes wegen** – nicht bei Schenkungen unter Lebenden! – hat der Erwerber ein **Wahlrecht**, ob für den Vermögenserwerb das alte oder das neue ErbStG gelten soll. Bleibt der Erwerber untätig, dann bleibt es – in vollem Umfang – beim alten Recht. Will der Erwerber, dass das neue Recht Anwendung finden soll, dann bedarf es eines entsprechenden Antrags des Er-

werbers. Im Falle der Wahl des neuen Rechts sind nach Art. 3 Abs. 1 allerdings die **persönlichen Freibeträge nach § 16 ErbStG a.F.** anzuwenden. Der Erwerber kann den **Antrag nicht widerrufen**, wenn die Steuerfestsetzung nachträglich deshalb geändert wird, **weil er gegen die Verschönungsvoraussetzungen nach den §§ 13a, 19a ErbStG (n.F.)** verstoßen hat (s. Art. 3 Abs. 2 ErbStRG 2009).

Erbrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten bei gemischt-nationalen Ehen unter besonderer Berücksichtigung Gemeinschaftlicher Testamente und Erbverträge (Teil I*)

(von Notar Christian Bachmayer, LL.B. (Hagen), Eppingen**)

* Die nachstehende Abhandlung wird in zwei Teilen veröffentlicht. Der erste Teil enthält grundsätzliche Ausführungen zu den erbrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten bei gemischt-nationalen Ehen und zur kollisionsrechtlichen Behandlung gemeinschaftlicher Testamente in Deutschland und auch in ausgewählten ausländischen Staaten. Der zweite, in der nächsten Ausgabe noch zu veröffentlichende Teil enthält Lösungsansätze zu den dargestellten Rechtsproblemen und stellt verschiedene Gestaltungsinstrumente vor.

A.	Einleitung	28
	I. Einführung in das Thema	28
	II. Eingrenzung	28
	1. „Blickwinkel“	28
	2. Zeitlicher Aspekt	29
	3. Gegenständliche Eingrenzung	29
B.	Gemeinschaftliches Testament bzw. Erbvertrag als Gestaltungsmittel	29
	I. Problemstellung und Aufbau	29
	II. Definitionen	30
	1. Gemeinschaftliches Testament	30
	2. Erbvertrag	31
	III. Kurzer Blick auf das deutsche Recht	32
	1. Gemeinschaftliches Testament	32
	2. Erbvertrag	32
	IV. Ausländische Rechtsordnungen	33
	1. Überblick	33
	2. Einzelheiten	33
	V. Das Verbot von gemeinschaftlichen Testamenten bzw. Erbverträgen	34
	1. Bedeutung des Problems	34
	2. Qualifikation	34
	3. Mögliche Bedeutung des Verbots	35
	4. Ermittlung der Bedeutung	35
	5. Bedeutung des Verbots beim Erbvertrag	37
	VI. Bindungswirkung bzw. Wirksamkeit formgültiger Verfügungen	37
	1. Auswirkung eines „einseitigen Verbotes“	37
	2. Differenzierte Betrachtung	38
	VII. Folgerungen	38

A. Einleitung

I. Einführung in das Thema

Die Planung des eigenen Nachlasses ist ein verständliches Anliegen der Menschen. Angesichts insgesamt größer werdenden Volksvermögens ist eine vorausschauende Nachlassplanung von besonderer Bedeutung. Unter Ehegatten gewinnt dabei der Aspekt der Absicherung des länger lebenden Teils im Alter an Wichtigkeit, weil die Lebenserwartung steigt, und ein höheres Alter oft mit Pflegebedürftigkeit und entsprechenden Aufwendungen einhergeht. In Anbetracht der zahlreicher werdenden sog. „Patchwork-Familien“ ist auch die „gerechte“ Aufteilung des Familienvermögens unter den – ggf. aus verschiedenen Beziehungen stammenden – Abkömmlingen häufig Gegenstand der Nachlassplanung von Ehegatten.

Ist der Ausgleich der verschiedenen Interessen und die Verwirklichung der möglichen Gestaltungsziele schon bei ausschließlich deutschen Beteiligten oft schwierig genug, wirft die erbrechtliche Gestaltung bei gemischt-nationalen Ehen darüber hinaus besondere Probleme auf. Diese Problematik gewinnt freilich an Relevanz, da zunehmend Sachverhalte einen erbrechtlich relevanten Auslandsbezug aufweisen¹. So war in 14% aller im Jahr 2004 in Deutschland geschlossenen Ehen mindestens ein ausländischer Partner beteiligt².

Die Problematik bei gemischt-nationalen Sachverhalten beschränkt sich dabei längst nicht auf das Auffinden der anzuwendenden Rechtsordnung. Schwierigkeiten bereitet vor allem die Frage, welche erbrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten bestehen. Denn während die hiezulande verbreiteten erbrechtlichen Instrumente des Gemeinschaftlichen Testaments bzw. des Erbvertrags aus deutscher Sicht eine Selbstverständlichkeit sind, stellt sich dies im internationalen Vergleich vollkommen anders dar³.

Nachfolgend soll daher untersucht werden, ob und ggf. inwieweit Gemeinschaftliche Testamente und/oder Erbverträge als erbrechtliches Gestaltungsmittel bei gemischt-nationalen Ehen geeignet sind (unten Teil B.). Anschließend sollen weitere Gestaltungsmöglichkeiten erörtert werden (unten Teil C.).

II. Eingrenzung

1. „Blickwinkel“

Die nachfolgenden Ausführungen sind von der Sichtweise des deutschen Rechtsanwenders bestimmt. Diese – an sich selbstverständliche – Klarstellung erfolgt aus zwei Gründen:

* Für die Zeitschriftenveröffentlichung überarbeitete Fassung der Bachelor-Arbeit des Verfassers im Studiengang „Bachelor of Laws“ an der FernUniversität in Hagen – Wilhelm Peter Radt Stiftungslehrstuhl für Bürgerliches Recht und Gewerblichen Rechtsschutz (Univ.-Prof. Dr. Sebastian Kubis, LL.M.) – im WS 2007/2008. Die Prüfungsordnung sieht eine Begrenzung des Umfangs der Arbeit vor. Stand der Bearbeitung: April 2008

¹ Lehmann, „Die Zukunft des gemeinschaftlichen Testaments in Europa“, ZEV 2007, 193.

² Statistisches Bundesamt, Datenreport 2006, 39; zitiert nach Lehmann (oben FN 1), S. 193, Fn. 5.

³ Sieghörtner in: Reimann/Bengel/J. Mayer (Hrsg.), „Testament und Erbvertrag“, 5. Auflage, (künftig zitiert als: RBM-Bearbeiter), Rn. B 36.

Zum einen werden die zu untersuchenden Rechtsfragen grundsätzlich vom deutschen Blickwinkel her betrachtet. Dabei wird bewusst in Kauf genommen, dass ein ausländischer Rechtsanwender unter Anwendung des aus seiner Sicht berufenen Rechts zu einer anderen Beurteilung des Sachverhalts kommen könnte. Zum Beispiel wird ein deutscher Erblasser mit letztem Wohnsitz in der Schweiz unter Anwendung deutschen Kollisionsrechts nach deutschem materiellem Erbrecht beerbt (Art. 25 Abs. 1 EGBGB – Staatsangehörigkeitsprinzip), wohingegen aus schweizerischer Sicht wegen des dortigen letzten Wohnsitzes schweizerisches Erbrecht zur Anwendung kommt (Art. 90 Abs. 1 schweizerisches IPRG)⁴. Diese Problematik – bekannt als sog. „hinkendes Rechtsverhältnis“ – lässt sich bei der erbrechtlichen Gestaltung nur bedingt lösen, da z.B. der Wegzug in ein anderes Land kaum zuverlässig vorhersehbar ist. Der deutsche Rechtsanwender wird daher den Sachverhalt aus seiner Sicht beurteilen und gestalten, und den Beteiligten raten, die gewünschte erbrechtliche Gestaltung auch von einem mit dem in Betracht kommenden ausländischen Recht vertrauten Berater bzw. Rechtsanwender überprüfen und nach dessen Maßstäben optimieren zu lassen.

Zum anderen soll damit zum Ausdruck gebracht werden, dass nur die dem deutschen Rechtsanwender vertrauten Gestaltungsmöglichkeiten beleuchtet werden. Andere, einem möglicherweise (auch) zur Anwendung kommenden ausländischen Recht innewohnende Gestaltungen, wie der „trust“⁵ oder der „contract not to revoke a will“⁶ im angloamerikanischen Rechtskreis, oder die „institution contractuelle“⁷ in romanischen Ländern, können in dem vorgegebenen Rahmen nicht untersucht werden.

2. Zeitlicher Aspekt

Die Darstellung beschränkt sich weiter grundsätzlich auf das aktuell geltende Recht. Dies bedarf insofern der Betonung, als im europäischen Rechtsraum derzeit über eine Rechtsvereinheitlichung (auch) im Bereich des Erbrechts nachgedacht wird. Dies betrifft unter anderem die Anknüpfung, d.h. die Bestimmung des auf einen erbrechtlichen Sachverhalt anwendbaren Rechts, sowie die Rechtswahlmöglichkeiten. Da diese Überlegungen jedoch noch nicht zu legislativen Maßnahmen des europäischen Normengebers geführt haben, finden sie in die vorliegende Arbeit nur am Rande Eingang.

3. Gegenständliche Eingrenzung

Im Rahmen der Arbeit wird das Bestehen einer Ehe vorausgesetzt⁹. Güterrechtliche Besonderheiten bleiben zunächst außer Betracht; diese werden erst im Rahmen der sonstigen

Gestaltungsmöglichkeiten¹⁰ beleuchtet. Ob die Ergebnisse auf eingetragene Lebenspartnerschaften übertragbar sind, wird nicht untersucht. Bestimmte inhaltliche Gestaltungsmöglichkeiten des deutschen Rechts (wie Vor- und Nacherbfolge etc.) bleiben ebenfalls außerhalb der Betrachtung. Auch Fragen der „Folgewirkungen“ eines Erbfalls, namentlich des eigentlichen Erbanfalls und des Erbschaftserwerbs, Noterb- und Pflichtteilsrechte und dergl., werden nicht näher behandelt.

Bei der Untersuchung wird weiter grundsätzlich von dem Sachverhalt ausgegangen, dass ein deutscher Beteiligter mit einem ausländischen Beteiligten verheiratet ist. Zwar stellen sich die Probleme bei gemischt-nationalen Ehen nur ausländischer Beteiligten nicht grundsätzlich anders dar, sie lassen sich jedoch besser erläutern, wenn wenigstens hinsichtlich des einen Ehegatten in deutschen Kategorien gedacht und mit deutschen Normen gearbeitet werden kann.

Angesichts der Vielzahl möglicher Gestaltungsziele wird schließlich im Grundsatz davon ausgegangen, dass es den Ehegatten darauf ankommt, sich gegenseitig zu bedenken und den beiderseitigen Nachlass ihren Abkömmlingen möglichst erst nach dem Ableben beider Elternteile zukommen zu lassen. Damit dies aus der Sicht des zuerst versterbenden Ehegatten (weitgehend) gewährleistet erscheint, sollen die Verfügungen möglichst bindend sein.

B. Gemeinschaftliches Testament bzw. Erbvertrag als Gestaltungsmittel

I. Problemstellung und Aufbau

Würde beim Tode eines in Deutschland lebenden Erblassers stets (nur) deutsches Rechts zur Anwendung kommen, oder würden – bei Anwendbarkeit eines ausländischen Rechts – Gemeinschaftliche Testamente bzw. Erbverträge in allen Rechtsordnungen anerkannt, könnten diese in ihren jeweiligen hier bekannten Ausprägungen und mit den hier bekannten Wirkungen problemlos auch zur Nachlassgestaltung bei gemischt-nationalen Ehen herangezogen werden. Dies ist freilich nicht der Fall:

Gem. Art. 25 Abs. 1 EGBGB richtet sich die Rechtsnachfolge von Todes wegen nach dem Recht des Staates, welchem der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes angehörte (Staatsangehörigkeitsprinzip)¹¹. Zwar handelt es sich hierbei um eine Gesamtverweisung, Art. 4 Abs. 1 S. 1 EGBGB, so dass es unter Anwendung des ausländischen Internationalen Privatrechts zu einer Rückverweisung kommen kann¹², welche vom deutschen Recht angenommen wird, sog. „renvoi“, Art. 4 Abs. 1 S. 2 EGBGB¹³. Da jedoch bei der erbrechtlichen Gestaltung ein „künftiger“ renvoi, der auf dem Wohnsitzprinzip beruht, nicht vorhergesagt werden kann, ist auch in den Fällen, in denen die Beteiligten derzeit ihren Wohnsitz im Inland haben, und in welchen daher insgesamt deutsches Recht anwendbar wäre, mit der (künftigen) Anwendbarkeit ausländischen Rechts zu rechnen, wenn z.B. der länger lebende Teil nach dem Tode des Ehepartners in sein Heimatland zurück zieht.

⁴ Vgl. Wolf/Berger-Steiner in: Süß (Hrsg.), „Erbrecht in Europa“, 2. Auflage 2008, (künftig zitiert als: Süß-Bearbeiter), S. 1327 Rn. 11.

⁵ Vgl. RBM-Sieghörtner (oben FN 3), S. 283, 50; Süß-Süß (oben FN 4), S. 198 Rn. 115.

⁶ Vgl. RBM-Sieghörtner (oben FN 3), S. 282 Rn. 48; Schack, „Gemeinschaftliche Testamente im Internationalen Privatrecht“ in: Gedächtnisschrift für Alexander Lüderitz (2002), S. 659, 662.

⁷ Vgl. RBM-Sieghörtner (oben FN 3), S. 283 Rn. 49; Schack (oben FN 6), S. 661. Ausführlich Döbereiner, „Ehe- und Erbverträge im deutsch-französischen Rechtsverkehr“, Schriftenreihe der Deutschen Notarrechtlichen Vereinigung, Band 6 (2001).

⁸ Künftige sog. „Rom IV-Verordnung“, basierend auf dem „Grünbuch der Europäischen Kommission zum Erb- und Testamentsrecht“ vom 01. März 2005, KOM (2005), 65; ausführlich hierzu Süß-Süß (oben FN 4), S. 291ff.; Lehmann (oben FN 1)

⁹ Vorfragen wie das Bestehen einer Ehe werden also nicht behandelt.

¹⁰ Unten Teil C IV.

¹¹ Zu den hier nicht näher ausgeführten Einzelfragen s. nur Palandt-Heldrich, 67. Auflage 2008, Art. 25 EGBGB Rn. 1ff.

¹² Zum Beispiel beim letzten Wohnsitz eines französischen Erblassers in Deutschland, vgl. Süß-Döbereiner (oben FN 4), S. 613 Rn. 2; Cornelius in: Flick/Piltz (Hrsg.), „Der Internationale Erbfall“, 2. Auflage 2008, (künftig zitiert als: Flick/Piltz-Bearbeiter), Rn. 547.

¹³ Hierzu ausführlich Palandt-Heldrich, 67. Auflage 2008, Art. 4 EGBGB Rn. 3

Selbst dann, wenn beim Erbfall beide Erblasser die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen, kann ausländisches Recht bei der Beurteilung des Sachverhalts eine Rolle spielen¹⁴. Dies gilt nicht nur bei Immobilienbesitz im Ausland; hier kann es gem. Art. 3 Abs. 3 EGBGB zur Anwendung des Rechts am Belegenheitsort kommen¹⁵. Dies gilt auch dann, wenn einer der Erblasser bei Errichtung einer Verfügung von Todes wegen noch eine ausländische Staatsangehörigkeit besaß. Denn Art. 26 Abs. 5 EGBGB verweist wegen der Gültigkeit einer Verfügung von Todes wegen sowie wegen der Bindung an sie – abweichend vom allgemeinen Erbstatut – auf das Recht, welches im Zeitpunkt der Errichtung der Verfügung anzuwenden (gewesen) wäre, sog. „Errichtungsstatut“ oder „hypothetisches Erbstatut“. Während die Vorschrift einerseits das Vertrauen des Testators auf eine einmal wirksam errichtete Verfügung von Todes wegen schützen will, führt dies nach der überwiegenden Auffassung umgekehrt auch dazu, dass z.B. eine ursprünglich nach dem Errichtungsstatut (wegen Verstoßes gegen das maßgebliche ausländische Recht) unwirksame Verfügung durch den Erwerb der deutschen Staatsangehörigkeit nicht ipso iure „geheilt“ würde¹⁶.

In zahlreichen Sachverhalten ist damit der Einfluss ausländischen Rechts zu beachten. Da – wie noch zu zeigen sein wird¹⁷ – Gemeinschaftliche Testamente bzw. Erbverträge in ausländischen Rechtsordnungen keineswegs geläufige oder gar erlaubte Gestaltungsinstrumente sind, stellt sich die Frage, ob und inwieweit diese bei gemischt-nationalen Ehen zur Nachlassplanung und -gestaltung herangezogen werden können.

Hierzu soll zunächst der Versuch unternommen werden zu definieren, was unter einem Gemeinschaftlichen Testament bzw. einem Erbvertrag im international-privatrechtlichen Kontext zu verstehen ist (unten II.). Dabei wird es notwendig sein, sich von dem deutschen Verständnis zu lösen, weil insbesondere das Gemeinschaftliche Testament im deutschen Recht von dieser Definition teilweise abweicht und auch weitergehende Wirkungen hat (hierzu unten III.). Anschließend soll in einer – kursorischen – Bestandsaufnahme dargestellt werden, in welchen Rechtsordnungen Gemeinschaftliche Testamente und/oder Erbverträge bekannt oder ggf. verboten sind (unten IV). Es folgt die Prüfung, wie ein Verbot eines Gemeinschaftlichen Testaments bzw. Erbvertrags international-privatrechtlich einzuordnen ist (unten V), welche Auswirkungen dies oder andere materielle Einschränkungen auf die gemeinsame Verfügung haben kann (unten VI) sowie welche Folgerungen aus diesen Überlegungen zu ziehen sind (unten VI).

II. Definitionen

1. Gemeinschaftliches Testament

a) „Allgemeingültige“ Definition

Eine allgemein gültige Definition des „Gemeinschaftlichen Testaments“ für den Bereich des Internationalen Privatrechts findet sich nicht. Aufgrund rechtsvergleichender Untersuchungen lassen sich jedoch gewisse (Mindest-)Merkmale eines gemeinschaftlichen Testaments herauschälen¹⁸: bei einem „Gemeinschaftlichen Testament“ handelt es hiernach sich um die letztwilligen Verfügungen zweier Personen, die äußerlich in einer Urkunde verbunden sind¹⁹.

Ein (gemeinschaftliches) Testament liegt also (nur) vor, wenn letztwillige Verfügungen enthalten sind. Damit sind Verfügungen gemeint, die im Hinblick auf den Tod getroffen und die erst mit dessen Eintritt wirksam werden sollen²⁰. Dies ist abzugrenzen von den Rechtsgeschäften, die bereits zu Lebzeiten der Beteiligten „wirksam“ sind, (auch) wenn deren Rechtsfolgen erst nach dem Tode eines der Beteiligten eintreten sollen, wie etwa – im deutschen Recht – beim Vertrag zu Gunsten Dritter auf den Todesfall²¹, beim Schenkungsversprechen auf den Todesfall²² oder eben beim Erbvertrag.

Ein gemeinschaftliches Testament setzt – naturgemäß – voraus, dass (mindestens) zwei Personen es errichten. Dennoch bedarf dieses Merkmal in zweierlei Hinsicht einer Erläuterung: zum einen ist es vorstellbar, dass auch mehr als zwei Personen an der Errichtung des Testaments mitwirken²³. Zum anderen ist es aber auch erforderlich, dass mindestens zwei Personen letztwillig verfügen. Trifft nur eine der beteiligten Personen letztwillige Anordnungen und wirkt die andere Person nur mit, so liegt kein Gemeinschaftliches Testament (aber ggf. ein Erbvertrag) vor.

b) Definition nach Art. 4 Haager Formübereinkommen

Art. 4 des „Haager Übereinkommens über das auf die Form letztwilliger Verfügungen anzuwendende Recht“ vom 05. Oktober 1961²⁴ enthält eine autonome²⁵, d. h. (nur) für Zwecke Übereinkommens geltende, Legaldefinition eines gemeinschaftlichen Testaments. Hiernach liegt ein gemeinschaftliches Testament dann vor, wenn die letztwillige Verfügung von zwei oder mehreren Personen in einer Urkunde errichtet wurde.

Art. 4 des Haager Formübereinkommens lässt es also ausdrücklich zu, dass ein Gemeinschaftliches Testament auch von mehr als zwei Personen errichtet wird. Andererseits verlangt die Vorschrift, dass die Errichtung in einer

¹⁴ „Checkliste“ für die Anwendung des deutschen IPR bei von Oertzen, „Praktische Handhabung eines Erbrechtsfalls mit Auslandsberührung“, ZEV 1995, 167, 168.

¹⁵ Vgl. Palandt-Heldrich, 67. Auflage 2008, Art. 3 EGBGB Rn. 15.

¹⁶ Str.; vgl. v. Hoffmann/Thorn, „Internationales Privatrecht“, 8. Auflage 2005, § 9 Rn. 43; S. Lorenz in: Bamberger/Roth, Kommentar zum BGB, Auflage 2003, (künftig zitiert als: Bamberger/Roth-Bearbeiter), Art. 26 EGBGB Rn. 15; Birk in: Münchener Kommentar zum BGB, 4. Auflage 2005, (künftig zitiert als: Münch-Komm-Bearbeiter), Art. 26 EGBGB Rn. 135; Dörner in: Staudinger, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Bearb. 2007, (künftig zitiert als: Staudinger-Bearbeiter), Art. 26 Rn. 83 m.w.N.; differenzierend Palandt-Heldrich, 67. Auflage 2008, Art. 26 EGBGB Rn. 8; Süß-Haas (oben FN 4), § 3 Rn. 17; RBM-Sieghörtner (oben FN 3); Rn. B 20.

¹⁷ Unten B IV.

¹⁸ Süß, „Das Verbot gemeinschaftlicher Testamente im Internationalen Erbrecht“, IPrax 2002, 22.

¹⁹ Zur Definition eines gemeinschaftlichen Testaments im deutschen Erbrecht und dem nach heutigem Begriffsverständnis erforderlichen gemeinsamen Testierwillen vgl. Staudinger-Dörner (oben FN 16), Art. 25 Rn. 312, Palandt-Edenhofer, 67. Auflage 2008, Einl. v. § 2265, Rn. 2.

²⁰ Für das deutsche Recht vgl. nur Palandt-Edenhofer, 67. Auflage 2008, § 1937 Rn. 2.

²¹ § 331 BGB.

²² § 2301 BGB.

²³ Nicht nur als Zeugen, sondern als Testatoren, vgl. etwa Art. 4 Haager Formübereinkommen.

²⁴ BGBl 1965 S. 1145; für Deutschland in Kraft seit 01. Januar 1966: BGBl 1966 S. 11; im Rahmen dieser Arbeit kurz als „Haager Formübereinkommen“ bezeichnet.

²⁵ Staudinger-Dörner (oben FN 16), Vorbem. zu Art. 25 Rn 77.

Urkunde erfolgt. Damit ist einerseits eine mündliche Erri-
chtung ausgeschlossen, andererseits können auch in
getrennten Urkunden enthaltene Testamente nicht als
Gemeinschaftliches Testament angesehen werden.

c) Keine weiteren Mindestmerkmale

Bei den oben genannten Merkmalen handelt es sich
quasi um den kleinsten gemeinsamen Nenner der ge-
meinschaftlichen Testamente. Weitere (Mindest-)Mer-
kmale bestehen nicht²⁶.

So ist für das Vorliegen eines gemeinschaftlichen Testa-
ments beispielsweise nicht gefordert, dass die Testatoren
bestimmte persönliche Eigenschaften aufweisen (etwa
ein Mindestalter haben) oder in einer bestimmten Bezie-
hung zueinander stehen (z.B. Ehegatten sind). Höchst-
persönlichkeit ist ebenfalls kein Wesensmerkmal für ein
Gemeinschaftliches Testament. Weiter ist nicht gefordert,
dass die Verfügungen in bestimmter Weise aufeinander
abgestimmt oder gar voneinander abhängig sein müssen.
Vielmehr bleiben die Verfügungen der Testierer im ge-
meinschaftlichen Testament einseitige Verfügungen²⁷,
welche freilich – je nach Rechtsordnung – durch inhalt-
liche Ausgestaltung in ein Abhängigkeitsverhältnis ge-
bracht werden können.

d) Arten des gemeinschaftlichen Testaments

Je nach dem Grad dieser Abhängigkeit können drei Stu-
fen oder Arten von Gemeinschaftlichen Testamenten
unterschieden werden, die Auswirkungen auf die Beur-
teilung der formalen und materiellen Gültigkeit des Testa-
ments haben können²⁸:

(1) einseitige Verfügungen

Die Verfügungen können, ohne inhaltliche Abstimmung
aufeinander oder gar Abhängigkeit voneinander, einfach
nur äußerlich in einer Testamentsurkunde zusammen ge-
fasst sein (einseitige Verfügungen).

Hintergrund eines solchermaßen errichteten Testaments
könnte z.B. sein, dass von Formerleichterungen Gebrauch
gemacht werden soll²⁹. Weiter können Beweissiche-
rungszwecke eine Rolle spielen. Schließlich könnte es
sein, dass die Testatoren die Gleichzeitigkeit ihres Ent-
schlusses zum Ausdruck bringen wollen, ohne jedoch die
jeweiligen Verfügungen auch voneinander abhängig zu
machen.

(2) korrespektive Verfügungen

Die Verfügungen können auch wechselbezüglich sein
(korrespektive Verfügungen). Wechselbezügliche Verfü-
gungen sind in dem Sinne voneinander abhängig, dass
der Widerruf oder die Nichtigkeit einer Verfügung des
einen Testators die Unwirksamkeit der davon abhängigen
Verfügungen des anderen Testators zur Folge hat.

Diese Art der Verfügung geht über die reine Gegenseitig-
keit hinaus, bei welcher sich die Testatoren „nur“ gegen-
seitig bedenken, ohne diese Verfügungen auch in ihrer

Gültigkeit voneinander abhängig zu machen. Vielmehr
geht der Wille dahin, dass die eigene Verfügung nur dann
Bestand haben soll, wenn auch die Verfügung des ande-
ren Testators ihre Wirksamkeit behält. Ein solches Ver-
hältnis der Verfügungen zueinander kann auch dann vor-
liegen, wenn diese nicht gegenseitig, also des einen
Testators zu Gunsten des anderen, sondern jeweils zu
Gunsten eines Dritten getroffen sind.

(3) Bindende Verfügungen

Die Verfügungen können schließlich bindend sein (bin-
dende Verfügungen). Bindung an eine Verfügung bedeu-
tet, dass sie von einem Testator nicht mehr frei einseitig
widerrufen werden kann. In einem strengen Sinne tritt
diese Bindung an die Verfügung erst mit dem Tode des
einen Testators ein; wenn bereits eine lebzeitige Bindung
besteht, handelt es sich definitionsgemäß um einen Erb-
vertrag³⁰. An der freien Widerruflichkeit einer Verfügung
zu Lebzeiten der Testatoren ändert es daher nichts, wenn
der Widerruf von der Einhaltung bestimmter Förmlichkei-
ten³¹ abhängig gemacht ist.

Zu beachten ist, dass nicht alle Rechtsordnungen, welche
das Gemeinschaftliche Testament kennen, auch alle o.g.
Arten davon zulassen. Weiter kann es sein, dass ein Gemein-
schaftliches Testament in einer Rechtsordnung, welche alle
Arten zulässt, sowohl einseitige, als auch korrespektive, als
auch bindende Verfügungen enthält.

2. Erbvertrag

a) Definition

Unter einem Erbvertrag versteht man ein zwei- oder
mehrseitiges Rechtsgeschäft, in dem wenigstens eine
Partei als Erblasser letztwillige Verfügungen in einer ver-
tragsmäßig bindenden Weise trifft³².

Gerade durch diese Bindung unterscheidet sich der Erb-
vertrag von einem gemeinschaftlichen Testament³³. Auch
ein gemeinschaftliches Testament kann, wie dargestellt,
bindende Verfügungen von Todes wegen enthalten. Die
Bindung tritt bei diesem allerdings erst mit dem Tode des
einen Testators ein³⁴, während beim Erbvertrag die Bin-
dung bereits mit dem Abschluss des Rechtsgeschäfts
entsteht. Der Erbvertrag hat damit quasi eine Doppel-
natur: er ist Rechtsgeschäft unter Lebenden mit der Folge
einer sofortigen Bindungswirkung, er enthält aber Ver-
fügungen von Todes wegen³⁵.

Die Bindung an die getroffene Verfügung kann dabei über
die reine Einschränkung der einseitigen Widerruflichkeit
hinausgehen, so etwa, wenn darüber hinaus auch lebzei-
tige Verfügungen des Testators, wenn sie gegen die ver-
tragsmäßige Bindung verstoßen, als unwirksam ange-
sehen werden³⁶. Diese frühzeitige Bindung des Testators an
seine Verfügungen kann also für diesen äußerst misslich
sein. Aus diesem Grund wird die Rechtsordnung regel-
mäßig eine Rücktrittsmöglichkeit vom Erbvertrag vor-

²⁶ Süß (oben FN 18), S. 22.

²⁷ So ausdrücklich auch Süß (oben FN 18), S. 22.

²⁸ Lehmann (oben FN 1), S. 194; Süß (oben FN 18), S. 22, 23; s. dort auch zur
herkömmlichen Unterscheidung in (1) testamenta mere simultanea, (2) testa-
menta reciproca und (3) testamenta correspectiva. Diese Unterscheidung
wird von Süß zu Recht für die Beurteilung im international-privatrechtlichen
Kontext abgelehnt; u.a. deshalb, weil (1) und (2) insoweit keine unterschiedlichen
Rechtsfolgen haben.

²⁹ Z.B. für das deutsche Recht § 2267 BGB.

³⁰ Dazu sogleich unten 2.

³¹ Wie etwa im deutschen Recht: § 2271 Abs. 1 BGB; hierzu Palandt-Edenhofer,
67. Auflage 2008, § 1937 Rn. 2.

³² Staudinger-Dörner (oben FN 16), Art. 25 Rn. 342; Palandt-Edenhofer,
67. Auflage 2008, § 1941 Rn. 1.

³³ Staudinger-Dörner (oben FN 16), Art. 25 Rn. 342, Palandt-Edenhofer, 67.
Auflage 2008, § 1941 Rn. 1.

³⁴ Vor diesem Zeitpunkt können freilich Widerrufserschwernisse bestehen,
etwa die Beachtung bestimmter Förmlichkeiten wie im deutschen Recht.

³⁵ Staudinger-Dörner (oben FN 16), Art. 25 Rn. 342.

³⁶ Vgl. § 2287 BGB für das deutsche Recht.

sehen, entweder aufgrund eines entsprechenden Vorbehalts des Testators im Vertrag selbst oder bei Vorliegen bestimmter gesetzlicher Voraussetzungen.

b) Arten

Bei einem Erbvertrag können grundsätzlich zwei Arten unterschieden werden:

(1) einseitiger Erbvertrag

Bei einem einseitigen Erbvertrag ist nur einer der Vertragsschließenden Testator, während der andere Beteiligte die Erklärung des Testators nur mit Bindungswirkung entgegennimmt. Diese Entgegennahme kann ausschließlich der Herbeiführung der Bindung des künftigen Erblassers dienen oder mit einer „Gegenleistung“ verbunden sein (z.B. mit einer Pflegeverpflichtung).

(2) Mehrseitiger Erbvertrag

Bei einem mehrseitigen Erbvertrag treffen hingegen alle Vertragsbeteiligten vertragsmäßige Verfügungen. Die Vertragsmäßigkeit betrifft dabei (nur) die Bindungswirkung. Davon zu unterscheiden ist auch beim Erbvertrag – wie beim gemeinschaftlichen Testament – die Frage, ob die einzelnen Verfügungen der Testatoren in ihrem Bestand voneinander abhängig sein sollen, d.h. ob der Rücktritt des einen Vertragsteils zur Unwirksamkeit aller Verfügungen führt, oder ob die Verfügungen des anderen Vertragsteils ggf. als einseitige Verfügungen aufrecht erhalten bleiben können. Ein Erbvertrag kann sowohl einseitige (gleichwohl bindende) als auch wechselbezügliche Verfügungen enthalten.

III. Kurzer Blick auf das deutsche Recht

Das deutsche Recht kennt sowohl das gemeinschaftliche Testament (dazu sogleich 1.) als auch den Erbvertrag (dazu sogleich 2.), wobei in der nachfolgenden Darstellung vor allem auf die Besonderheiten des deutschen Rechts gegenüber der gerade erfolgten Definition eingegangen werden soll.

1. Gemeinschaftliches Testament³⁷

a) Personenkreis

Das deutsche Recht beschränkt die Zulässigkeit gemeinschaftlicher Testamente: nach § 2265 BGB kann ein gemeinschaftliches Testament nur von Ehegatten³⁸ errichtet werden³⁹.

Eine Stellvertretung ist ausgeschlossen.

b) Form

Das gemeinschaftliche Testament kann in jeder der bekannten ordentlichen Testamentsformen (§ 2231 BGB) errichtet werden, nämlich als öffentliches Testament zur Niederschrift eines Notars, § 2232 BGB, sowie als eigen-

händiges Testament, § 2247 BGB. Des Weiteren kann das gemeinschaftliche Testament auch als Nottestament errichtet werden, §§ 2249 – 2251, § 2266 BGB. Als Besonderheit lässt § 2267 BGB eine Formerleichterung dergestalt zu, dass das eigenhändige gemeinschaftliche Testament nur von einem der Ehegatten eigenhändig geschrieben und von dem anderen Ehegatten nur eigenhändig mitunterzeichnet wird.

Nach deutscher Rechtsauffassung ist es darüber hinaus möglich, dass ein „Gemeinschaftliches Testament“ mit der Folge der Wechselbezüglichkeit der darin enthaltenen Verfügungen sowie der Bindungswirkung auch dann vorliegt, wenn dieses – entgegen der obigen allgemeinen Definition – in getrennten Urkunden errichtet wurde, solange aus diesen sich wenigstens im Wege der Andeutung ergibt, dass ein gemeinschaftlicher Testierwille vorlag⁴⁰. Nicht ausreichend soll es hierfür sein, wenn die Testamente am selben Ort, zur selben Zeit, auf demselben Papier sowie mit identischem Wortlaut errichtet wurden⁴¹.

c) Wechselbezüglichkeit

Das deutsche Recht kennt korrespektive Verfügungen, die § 2270 BGB „wechselbezügliche Verfügungen“ nennt. Allerdings können gemäß § 2270 Abs. 3 BGB nur Erbeinsetzungen, Vermächtnisse oder Auflagen wechselbezüglich sein, nicht auch andere Regelungen wie die Anordnung von Testamentvollstreckung.

Für den Fall, dass die Ehegatten sich gegenseitig bedenken, sowie für den Fall, dass ein Ehegatte dem anderen eine Zuwendung macht und dieser für den Fall seines Überlebens Verwandte oder nahe stehende Personen des anderen Ehegatten einsetzt, wird die Wechselbezüglichkeit solcher Verfügungen vermutet, § 2270 Abs. 2 BGB.

d) Bindung

Zum Kreis der nur einseitig möglichen Verfügungen gehörende Bestimmungen sind im gemeinschaftlichen Testament nicht bindend möglich. (Ausdrücklich oder vermutet) wechselbezügliche Verfügungen können bei Lebzeiten des anderen Ehegatten zwar einseitig frei, aber nur förmlich widerrufen werden, § 2271 Abs. 1 BGB. Nach dem Tod des einen Testators ist ein Widerruf nur bei Ausschlagung des Zugewendeten durch den Längerlebenden möglich; § 2271 Abs. 2 BGB. Rechtsgestaltend können freilich in Grenzen abweichende Bestimmungen im Testament getroffen werden.

2. Erbvertrag⁴²

a) Personenkreis

Ein Erbvertrag kann nach deutschem Recht zwischen beliebigen Personen geschlossen werden.

³⁷ § 1937 BGB i.V.m. §§ 2265 ff. BGB.

³⁸ Damit ist zugleich ein Verbot der Errichtung durch andere Personen als Ehegatten ausgesprochen, worauf Süß (oben FN 18), S. 23, bei Fn. 17 zu Recht hinweist. Dieses Verbot ist dann ggf. bei international-privatrechtlichen Fragestellungen ebenso zu qualifizieren wie die Verbote Gemeinschaftlicher Testamente oder Erbverträge in anderen Rechtsordnungen; es wird als formales angesehen.

³⁹ Zur Frage der Umdeutung eines wegen Verstoßes gegen § 2265 BGB nichtigen Testaments in zwei Einzeltestamente vgl. zuletzt OLG Braunschweig, Beschl. v. 21.04.2005, NJW-RR 2005, 1027.

⁴⁰ Vgl. zuletzt etwa Kammergericht, Beschl. v. 11.04.2000, NJWE-FER 2000, 294 = ZEV 2000, 512 = FamRZ 2001, 794; LG Kiel, Beschl. v. 28.11.2001, NJOZ 2002, 2067.

⁴¹ So Kammergericht (vorherige Fußnote); OLG Braunschweig, Beschl. v. 13.03.2006, ZEV 2007, 178 mit abl. Anmerkung Sticherling.

⁴² § 1941 BGB; §§ 2274 ff. BGB.

Auf Seiten des Testators (nach deutschem Sprachgebrauch: „Erblassers“) verlangt § 2274 BGB Höchstpersönlichkeit, während ein die Verfügungen nur annehmender Vertragspartner sich vertreten lassen kann. Beim zwei- oder mehrseitigen Erbvertrag müssen alle Testatoren den Vertrag höchstpersönlich abschließen.

b) Form

Ein Erbvertrag kann nur bei gleichzeitiger Anwesenheit beider Teile zur Niederschrift eines Notars geschlossen werden, § 2276 Abs. 1 S. 1 BGB.

c) Arten

Im deutschen Recht sind sowohl einseitige als auch mehrseitige Erbverträge zulässig. Die in einem einseitigen Erbvertrag enthaltenen Verfügungen müssen dabei nicht zu Gunsten des anderen Vertragspartners getroffen, sondern können auch zu Gunsten Dritter angeordnet sein.

d) Bindung

Nach deutschem Recht kann ein Erbvertrag sowohl einseitige als auch vertragsmäßige (= bindende) Verfügungen enthalten, vgl. §§ 2278, 2298, 2299 BGB. Wie beim gemeinschaftlichen Testament sind als vertragsmäßige Verfügungen jedoch nur Erbeinsetzungen, Vermächtnisse und Auflagen gestattet, § 2278 Abs. 2 BGB.

Der Erbvertrag als solcher sowie eine einzelne vertragsmäßige Verfügung können durch einen weiteren Erbvertrag der ursprünglich Vertragsschließenden sowie, unter bestimmten Voraussetzungen, durch Testament aufgehoben werden, § 2290 – 2292 BGB. Des Weiteren ist ggf. ein Rücktritt vom Erbvertrag möglich, wenn dieser vorbehalten wurde, § 2293 BGB, sowie in den in §§ 2294, 2295 BGB geregelten gesetzlichen Fällen (z.B. Aufhebung der Gegenverpflichtung). Die rechtsgestaltende Praxis kennt, ähnlich wie beim Gemeinschaftlichen Testament, auch eingeschränkte Bindungswirkungen durch Änderungsvorbehalte.

IV. Ausländische Rechtsordnungen

1. Überblick

Ein Blick in andere Rechtsordnungen zeigt, dass gemeinschaftliche Testamente und vor allem Erbverträge eine Besonderheit speziell des germanischen Rechtskreises sind. Die im deutschen Recht herrschende Vielfalt ist dabei allerdings nicht nur insgesamt, sondern auch bezogen auf den germanischen Rechtskreis die Ausnahme. Dies gilt nicht nur hinsichtlich der Zulässigkeit solcher Verfügungen überhaupt, sondern auch hinsichtlich des möglichen Inhalts und der Auswirkungen.

Der anglo-amerikanische Rechtskreis kennt gemeinsame Verfügungen mehrerer Personen, die jedoch aus sich heraus keine Bindungswirkung erzeugen. In anderen Ländern sind gemeinschaftliche Testamente bzw. Erbverträge hingegen teilweise unbekannt oder gar ausdrücklich verboten⁴³. Dabei wird die Frage, wie ein solches Verbot zu qualifizieren ist⁴⁴, durchaus unterschiedlich beantwortet.

Zur Erhellung der Vielfalt sollen die Regelungen einiger ausgewählter ausländischer Rechtsordnungen in einem kurzen, notwendig unvollständigen Überblick dargestellt werden⁴⁵.

2. Einzelheiten

a) Romanischer Rechtskreis

Im romanischen Rechtskreis (wie Belgien, Frankreich, Italien, Spanien) sind Erbverträge und gemeinschaftliche Testamente grundsätzlich verboten⁴⁶. Die in manchen spanischen Landstrichen geltenden Foralrechte lassen hingegen teilweise gemeinschaftliche Testamente und Erbverträge zu⁴⁷.

Die Frage, welche Bedeutung das Verbot gemeinschaftlicher Verfügungen hat, wird allerdings für die einzelnen Ländern des romanischen Rechtskreises nicht einheitlich beantwortet⁴⁸: zum Teil wird dieses als Formproblem angesehen, so dass durch Wahl einer geeigneten anderen Form doch gemeinschaftlich testiert werden könnte, zum Teil wird ein materielles Verbot behauptet⁴⁹.

b) Südeuropa

Das griechische Recht verbietet Erbverträge und gemeinschaftliche Testamente; dieses Verbot wird als ein materielles angesehen⁵⁰.

In den Balkanstaaten ist die Situation auch aufgrund der politischen Entwicklungen der letzten Jahre eher unübersichtlich. Tendenziell sind Gemeinschaftliche Testamente bzw. Erbverträge unbekannt bzw. verboten⁵¹.

c) Österreich

In Österreich sind sowohl gemeinschaftliche Testamente als auch Erbverträge bekannt⁵². Gemeinschaftliche Testamente entfalten jedoch ausdrücklich keine Bindungswirkung⁵³. Ein Wechselbezüglichkeit der Verfügungen wird – im Gegensatz zum deutschen Recht – gerade nicht vermutet.

In Erbverträgen kann eine vertragsmäßige Verfügung nur zu Gunsten des Ehegatten vorgenommen werden, und auch nur hinsichtlich drei Vierteln des Nachlasses⁵⁴.

d) Schweiz, Türkei

In der Schweiz sind Erbverträge zugelassen, gemeinschaftliche Testamente hingegen verboten⁵⁵. Das Verbot wird als ein formales qualifiziert.

⁴⁵ Kurze Zusammenstellung incl. der ausländischen Normen bei Edenfeld (oben FN 43), S. 461. Ausführlichere Übersichten etwa bei Umstätter, „Gemeinschaftliche Testamente mit Auslandsberührung“, DNotZ 1984, 532, 540, Milzer, „Auslandsvermögen und seine Auswirkungen auf Pflichtteils- und Noterbrechte“, BWNNotZ 2002, 166, 169ff.; Lichtenberger in: Dittmann/Reimann/Bengel (Hrsg.), „Testament und Erbvertrag“, 3. Auflage, S. 78ff.

⁴⁶ Edenfeld (oben FN 43), S. 461.

⁴⁷ RBM-Sieghörtner (oben FN 3), S. 269 Rn. 36

⁴⁸ Vgl. nur Steiner, „Gestaltungspraxis gemeinschaftlicher Testamente und Erbverträge bei gemischtnationalen Ehen, insbesondere bei deutsch-österreichischen Ehepaaren“, ZEV 2004, 362, 363.

⁴⁹ Zur Bedeutung des Verbots näher unten V.

⁵⁰ RBM-Sieghörtner (oben FN 3), S. 270 Rn. 36.

⁵¹ RBM-Sieghörtner (oben FN 3), S. 269 Rn. 36.

⁵² Ausführlich mit allen Einzelheiten Riering/Bachler, „Erbvertrag und Gemeinschaftliches Testament im deutsch-österreichischen Rechtsverkehr“, DNotZ 1995, 580ff.; sowie Steiner (oben FN 48), S. 362ff.

⁵³ Riering/Bachler (oben FN 52), S. 587.

⁵⁴ Riering/Bachler (oben FN 52), S. 588.

⁵⁵ Steiner (oben FN 48), S. 362.

⁴³ Vgl. Edenfeld, „Europäische Entwicklungen im Erbrecht“, ZEV 2001, 457.

⁴⁴ Dazu ausführlich unten V.

Da die Türkei bei Schaffung eines neuen Zivilrechts die Regelungen des Schweizer ZGB weitgehend übernommen hat, ist die Rechtslage dort ähnlich⁵⁶.

e) Anglo-amerikanischer Rechtskreis⁵⁷

Der anglo-amerikanische Rechtskreis kennt, mit zahlreichen Unterschieden im Detail, (wohl) keine Erbverträge, aber gemeinschaftliche Testamente. Diese sind allerdings in der Regel weder wechselbezüglich noch bindend. Um eine entsprechende Regelung zu erreichen, können diese mit Verfügungsunterlassungsverträgen kombiniert werden. Ein Verstoß gegen einen solchen „contract not to revoke a will“ führt allerdings nicht dazu, dass der Widerruf unwirksam wäre und die ursprüngliche Verfügung weiterhin Bestand hätte. Vielmehr löst die abweichende Verfügung als ein Vertragsverstoß nur Schadenersatzpflichten sowie ggf. die Bildung eines „trust“ aus.

f) Nordische Rechtsordnungen

Die nordischen Rechtsordnungen (Schweden, Finnland, Dänemark, Schweden) kennen gemeinschaftliche Testamente, teilweise mit und teilweise ohne Bindungswirkung, wohl aber keine Erbverträge⁵⁸.

V. Das Verbot von gemeinschaftlichen Testamenten bzw. Erbverträgen

1. Bedeutung des Problems

Vor der Frage, ob Gemeinschaftliche Testamente bzw. Erbverträge als Gestaltungsmittel in gemischt-nationalen Ehen eingesetzt werden können, ist zunächst einmal zu klären, welches Gestaltungsziel damit erreicht werden soll.

Geht es den Ehegatten „nur“ darum, überhaupt eine Nachlassgestaltung durch letztwillige Verfügungen durchzuführen (zum Beispiel, um die gesetzliche Erbfolge auszuschalten), ohne dass es ihnen auf eine inhaltliche Abstimmung der Verfügungen des einen Ehegatten mit denen des anderen, auf eine gegenseitige Abhängigkeit oder gar auf eine Bindung des anderen an die gewählte Gestaltung ankommt, so bedarf es grundsätzlich keines Rückgriffs auf gemeinschaftliche Testamente oder Erbverträge. Das Ziel ließe sich ohne Weiteres auch durch Errichtung von Einzeltestamenten erreichen, welche wohl in jeder Rechtsordnung in der einen oder der anderen Form zulässig sind.

Die Besonderheiten von Gemeinschaftlichen Testamenten bzw. Erbverträgen gegenüber einseitigen Verfügungen liegen gerade darin – von eventuellen Formerleichterungen wie bei § 2267 BGB einmal abgesehen –, dass die darin enthaltenen Verfügungen entweder eine Bindungswirkung haben, so dass ein einseitiger Widerruf jedenfalls nicht problemlos möglich ist, oder dass die Verfügungen in ihrem Bestand voneinander abhängen, also wechselbezüglich sind. Auf diese Weise lässt sich beispielsweise erreichen, dass, wenn ein Ehegatte den anderen unter Übergehung seiner Kinder zum Alleinerben einsetzt, der andere Ehegatte an eine Schlusserebinsetzung der Abkömmlinge gebunden ist, und so der beiderseitige Nachlass nach dem Ableben beider Ehegatten an die Kinder fällt.

⁵⁶ RBM-Sieghörtner (oben FN 3), S. 271 Rn. 36 a.E.

⁵⁷ RBM-Sieghörtner (oben FN 3), S. 270 Rn. 36.

⁵⁸ Süß (oben FN 18), S. S. 22.

Diese Wirkung ist häufig das Motiv (aber auch das Risiko⁵⁹) der gemeinsamen Errichtung einer Verfügung von Todes wegen. Vor diesem Hintergrund stellt sich offenbar⁶⁰ die Frage, wie das Verbot einer solchen Verfügung in einer ausländischen Rechtsordnung zu qualifizieren ist: wenn das Verbot sich nur gegen die Form, aber nicht gegen den Inhalt richtet, könnten die Ehegatten unter Einhaltung einer anderen Form als der des Heimatrechts des Ehegatten, welcher dem Verbot unterliegt, doch eine insgesamt wirksame Verfügung errichten. Richtet sich das Verbot jedoch gegen den Inhalt, so nützt auch das Ausweichen auf eine andere Form nichts: jedenfalls der Ehegatte, dessen Recht das Verbot ausspricht, kann dann nicht wirksam ein gemeinschaftliches Testament bzw. einen Erbvertrag errichten. Hier bleibt dann noch zu fragen, welche Auswirkungen dies auf die Verfügungen des anderen Ehegatten in einer – verbotswidrigen – gemeinsamen Verfügung hat (dazu unten VI.).

2. Qualifikation

Zunächst ist jedoch zu klären, gleichsam aus welcher Sicht das Verbot überhaupt zu qualifizieren ist. Sollen dabei ausschließlich die eigenen Maßstäbe angelegt werden, soll ausschließlich danach gefragt werden, wie das ausländische Recht selbst das Verbot einordnet, oder soll, nachdem zunächst Sinn und Zweck des ausländischen Rechts erfasst und gewürdigt wurden, das so gefundene Ergebnis wieder in die deutsche Systematik eingebettet werden?

a) lex fori

Grundsätzlich ist der Maßstab für die Qualifikation allein derjenigen Rechtsordnung zu entnehmen, unter deren Kollisionsnormen eine Rechtsfrage oder Norm subsumiert werden soll⁶¹. Da ein Gesetzgeber bei der Schaffung der Kollisionsnormen von den Systembegriffen des eigenen Rechts ausgeht bzw. ausgehen muss und selbst die Reichweite der eigenen Kollisionsnorm bestimmt, sind die Tatbestandsmerkmale einer Kollisionsnorm stets nach den Systembegriffen derjenigen Rechtsordnung auszulegen, welcher die Kollisionsnorm entstammt. Jede Rechtsordnung hat in erster Linie selbst über ihre Auslegung zu befinden⁶². Das ist rechtslogisch konsequent⁶³. Die Frage, ob eine Vorschrift des fremden Rechts nach ihrem Zweck und Sinngehalt als Formvorschrift oder als materiellrechtliche Bestimmung aufzufassen ist, hat der deutsche Rechtsanwender grundsätzlich nach deutschem Recht zu entscheiden⁶⁴.

b) lex causae

Dem wird entgegen gehalten, dass diese Sichtweise dem Anliegen des ausländischen Rechts nicht gerecht werde. Die deutsche internationalprivatrechtliche Ordnung müsse einen auslandsrechtlichen Satz genau so auffassen, wie das ausländische Recht selbst ihn auffasse⁶⁵. Nur so könne dem gesetzgeberischen Willen des ausländischen Staates vollkommen Rechnung getragen und die Einheitlichkeit von dessen Rechtsordnung gewahrt werden.

⁵⁹ Schack (oben FN 6) S. 659.

⁶⁰ Siehe aber sogleich unten 4.

⁶¹ Kropholler, Internationales Privatrecht, 5. Auflage 2004, S. 120.

⁶² Kropholler (oben FN 61), S. 120.

⁶³ v. Hoffmann/Thorn (oben FN 16), § 6 Rn. 13.

⁶⁴ BGHZ 29, 137, (139)

⁶⁵ Vgl. Kegel/Schurig, Internationales Privatrecht, 9. Auflage 2004, S. 341.

c) funktionelle oder teleologische Qualifikation⁶⁶

Die Qualifikation nach der lex fori versagt insbesondere dort, wo es um die kollisionsrechtliche Einordnung ausländischer Rechtsinstitute geht, die dem deutschen Recht unbekannt sind⁶⁷. Aber auch sonst kann der inländische Rechtsanwender die Intention und Systematik des ausländischen Rechts nicht gänzlich außer Acht lassen und nur seine eigenen Maßstäbe ansetzen, will er nicht Gefahr laufen, das ausländische Recht möglicherweise vollkommen zu konterkarieren. Nach der Formel des Bundesgerichtshofs ist eine dem deutschen Recht fremde Rechtsrichtung nach ihrem „Sinn und Zweck zu erfassen, ihre Bedeutung vom Standpunkt des ausländischen Rechts zu würdigen und sie mit den Einrichtungen der deutschen Rechtsordnung zu vergleichen; auf der so gewonnenen Grundlage ist sie den aus den Begriffen und Abgrenzungen der deutschen Rechtsordnung aufgebauten Merkmalen der deutschen Kollisionsnorm zuzuweisen“⁶⁸.

d) Stellungnahme

Der zuletzt genannten Auffassung ist zuzustimmen⁶⁹. Auszugehen ist dabei vom Grundsatz der lex fori. Der in ein bestimmtes Rechtssystem eingebettete Rechtsanwender wendet stets sein eigenes Recht an, und zwar so, wie dieses sich verstanden wissen will. Dass dabei möglicherweise das ausländische Recht anders gewürdigt wird, als es das ausländische Recht selbst tun würde, ist dem Internationalen Privatrecht immanent. Bei der Prüfung der Frage, wie ein in einem ausländischen Recht enthaltenes Verbot eines Gemeinschaftlichen Testaments bzw. Erbvertrags (welches das deutsche Recht so nicht kennt) zu würdigen ist, muss freilich dennoch zuerst gefragt werden, wie die ausländische Rechtsordnung das Verbot selbst qualifiziert. Anschließend ist aber zu prüfen, wie sich dieses Ergebnis für den inländischen Betrachter darstellt, d.h. wie dieser es aus seiner Sicht verstehen darf. Denn letztlich entscheidet das eigene Recht darüber, wie eine Norm oder ein Rechtsinstitut zu qualifizieren ist⁷⁰. Um mit Kegel/Schurig⁷¹ zu sprechen: „Eine allgemeine, schematische Lösung ‘des’ Qualifikationsproblems gibt es nicht. Entscheidend ist, dass im Einzelfall die Frage richtig gestellt wird.“

3. Mögliche Bedeutung des Verbots

Wie oben bereits angedeutet⁷², kann das Verbot eines Gemeinschaftlichen Testaments⁷³ nach der fast durchgängig vertretenen Meinung zwei Bedeutungen haben: es kann sich um eine reine Formvorschrift handeln, oder es kann sich gegen den Inhalt richten⁷⁴.

⁶⁶ v. Hoffmann/Thorn (oben FN 16), § 6 Rn. 27; Kegel/Schurig (oben FN 65), S. 346; Staudinger-Dörner (oben FN 16), Art. 25 EGBGB Rn. 19f.

⁶⁷ v. Hoffmann/Thorn (oben FN 16), § 6 Rn. 15.

⁶⁸ BGHZ 29, 137 (139); BGHZ 47, 324 (332).

⁶⁹ Wie hier Staudinger-Dörner (oben FN 16), Art. 25 EGBGB Rn. 324ff.; Süß-Süß (oben FN 4), S. 108, Rn. 85; Flick/Piltz-Wachter (oben FN 12), Rn. 100

⁷⁰ Kropholler (oben FN 61), S. 440.

⁷¹ A.a.O., S. 356.

⁷² Bei V 1 am Ende.

⁷³ Bei Erbverträgen stellt sich das Problem ein wenig anders dar: ein Erbvertrag ist – anders als das Testament – qua definitionem eine bindende Verfügung von Todes wegen. Ist die Errichtung eines Erbvertrags verboten, kann dies nur die Bedeutung haben, dass sich das Verbot gegen diese Bindungswirkung richtet. Ein Verbot nur aus formalen Gründen scheidet daher aus. Ausführlich sogleich bei 5.

⁷⁴ MünchKomm-Birk (oben FN 16), Art. 26 EGBGB Rn. 100; Flick/Piltz-Wachter (oben FN 12), Rn. 101

a) Formvorschrift

Dient das Verbot lediglich der einwandfreien Feststellung des Erblasserwillens, dann geht es um die Beweisfunktion der Form⁷⁵. Das Verbot soll in diesem Fall sicherstellen, dass der Erblasserwille klar und richtig ermittelt werden kann. Weiter kann es darum gehen, dass durch die Einhaltung bestimmter Förmlichkeiten der Erblasser vor Übereilung geschützt und sich der Bedeutung seines Handelns bewusst wird, also um die Schutzfunktion der Form.

Schließlich kann das Verbot dahin tendieren, die Unbeeinflusstheit eines jeden Testators sicherstellen, die es gefährdet sieht, wenn mehrere Personen gemeinsam testieren. Dann ist die Warnfunktion der Form angesprochen. Gerade im letzteren Fall wird aber die Abgrenzung zur materiellen Bedeutung des Verbots immens schwierig⁷⁶.

b) materielles Verbot

Eindeutig materiellrechtlich sei das Verbot, wenn es sich gegen die gegenseitige Abhängigkeit der Verfügungen voneinander (also die Wechselbezüglichkeit) und/oder gegen die Bindung eines Testators an seine Verfügung wendet⁷⁷.

4. Ermittlung der Bedeutung

Die Ermittlung der richtigen Bedeutung des Verbots bereitet große Schwierigkeiten⁷⁸. Die systematische Stellung des Verbots innerhalb der Rechtsordnung (also z.B. unter den Formvorschriften oder in einem Allgemeinen Abschnitt über Testamente) ist nicht selten zufällig⁷⁹. Es ist daher – entsprechend den obigen Ausführungen – nach dem Sinn und Zweck des Verbots zu fragen. Dabei ist nach meiner Auffassung auch zu fragen, wie sich das Verbot aus Sicht des deutschen Rechtsanwenders in den Gesamtzusammenhang der erbrechtlichen Regelungen einer bestimmten Rechtsordnung einfügt. Dies erscheint m.E. aus zwei, letztlich miteinander verwandten Gesichtspunkten bedeutsam.

Zum einen kann die Wechselbezüglichkeit der Verfügungen und vor allem die Bindung der Testatoren hieran durchaus Sinn machen. So kann ggf. auf diesem Weg das von beiden Testatoren gewünschte Ziel erreicht werden, die beiderseitige Hinterlassenschaft nach dem Ableben beider Testatoren bestimmten Personen zukommen zu lassen, ohne dass der länger lebende Teil hieran noch einmal etwas ändern könnte. Dies entspricht bspw. dem im deutschen Recht bekannten sog. „Berliner Testament“, wonach ein Ehegatte den anderen nur deshalb zu seinem Alleinerben einsetzt, weil der andere Ehegatte an die Schlusserbeinsetzung der gemeinschaftlichen Kinder gebunden ist. Diese Regelung des deutschen Rechts korrespondiert mit dem zwar der Höhe nach großzügigen Pflichtteilsrecht der Kinder. Dieses ist aber als rein schuldrechtlicher Anspruch ausgestaltet, welcher einer

⁷⁵ Kegel/Schurig (oben FN 65), S. 1013; Kropholler (oben FN 61), S. 440; Schack (oben FN 6), S. 664; Steiner (oben FN 48), S. 363; Süß (oben FN 18), S. 23.

⁷⁶ Schack (oben FN 6), S. 664; Steiner (oben FN 48), S. 363; Süß (oben FN 18), S. 23.

⁷⁷ Kegel/Schurig (oben FN 65), S. 1013; Kropholler (oben FN 61), S. 440; Schack (oben FN 6), S. 664; Steiner (oben FN 48), S. 363.

⁷⁸ RBM-Sieghörtner (oben FN 3), S. 272 Rn. 38 m.w.N.

⁷⁹ Schack (oben FN 6) S. 660 sowie S. 664; Süß (oben FN 18), S. 24.

kurzen Verjährung unterliegt, so dass die Kinder Gefahr laufen, später doch nicht am Nachlass beteiligt zu sein. Ist die Mindestbeteiligung der Kinder in einer bestimmten Rechtsordnung hingegen als eine nicht der Verjährung unterliegende, dingliche Beteiligung am Nachlass ausgestaltet (etwa durch Nießbrauch oder Noterbrecht), so besteht für diese Rechtsordnung weniger Anlass, eine Bindung eines länger lebenden Ehegatten an eine gemeinschaftliche Verfügung zuzulassen.

Zum anderen könnte es sein, dass eine bestimmte Rechtsordnung, welche Gemeinschaftliche Testamente oder Erbverträge verbietet, durch andere Regelungen vergleichbare Ergebnisse erzielt, etwa indem einem Erblasser dadurch untersagt werden kann, über sein gesamtes Vermögen frei durch Verfügung von Todes wegen zu verfügen, dass er einen – im deutschen Recht unzulässigen⁸⁰ - Verfügungsverbotvertrag abschließt⁸¹.

Die Ermittlung der Bedeutung eines Verbots führt auch keineswegs immer zu einem eindeutigen Ergebnis. Zwei Beispiele mögen dies verdeutlichen:

a) Niederlande

Das Verbot gemeinschaftlicher Testamente im niederländischen Recht soll nur Formzwecke verfolgen⁸². Zwei Niederländer können daher in Deutschland in der hier zugelassenen Ortsform ein Gemeinschaftliches Testament errichten. Allerdings soll dieses Testament keine Bindungswirkung erzeugen, da das niederländische Recht keine Bindungswirkung wünscht⁸³. Dann müsste man aber konsequenterweise doch von einem materiellen Verbot ausgehen⁸⁴. Ähnliches gilt im Übrigen für die Beurteilung des französischen Verbots⁸⁵.

b) Italien

Im romanischen Rechtskreis sind gemeinschaftliche Testamente fast durchweg verboten. Obwohl die Vorschriften sich jeweils gleichen, sollen sie unterschiedlichen Zwecken dienen. Während für Frankreich beispielsweise angenommen wird, dass es sich nur um ein Formverbot handele, wird dem italienischen Verbot die strengste Verbotswirkung zugesprochen⁸⁶. Insoweit wird – möglicherweise mangels neuerer Entscheidungen – auf den Beschluss des OLG Frankfurt v. 17.05.1985⁸⁷ verwiesen⁸⁸, welcher wiederum auf eine Entscheidung des

BayObLG aus dem Jahre 1957 Bezug nimmt⁸⁹. Grundmann führt in seiner Entscheidungsanmerkung zum Beschluss des OLG Frankfurt aus, dass die italienische Ansicht letztlich auf Entscheidungen des Obersten Kassationshofs in Rom aus dem Jahre 1880 zurückgeht⁹⁰. Die italienische Ansicht wolle vor allem die Spontaneität des Willensentschlusses garantieren. Bereits aufgrund der abstrakten Möglichkeit einer auch nur gedanklichen Abhängigkeit von den Bestimmungen eines anderen verbiete daher das italienische Recht gemeinschaftliche Verfügungen. Er erläutert weiter, dass in anderen Ländern des romanischen Rechtskreises auch aufgrund neuerer Kodifikationen Tendenzen zu einer stärkeren Berücksichtigung eines favor testamenti festzustellen sei⁹¹, was zu einer geänderten Einschätzung des Verbots führen könne. Solche Tendenzen könne man in Italien allerdings nicht erkennen⁹².

Gerade letzteres ist aus meiner Sicht allerdings heute nicht mehr richtig. Denn seit 01. September 1995 ist in Italien Art. 46 Abs. 1 des neuen italienischen IPRG in Kraft. Diese Vorschrift erlaubt es einem italienischen Erblasser, für die Rechtsnachfolge von Todes wegen das Recht an seinem gewöhnlichen Aufenthaltsort zu wählen, sofern er diesen bis zu seinem Tode hat. Von der Rechtswahl unberührt bleiben freilich Pflichtteilsrechte von in Italien lebenden Personen. Diese Rechtswahlmöglichkeit ist – auch im Internationalen Vergleich – außerordentlich weit gehend; Italien zeigt sich insoweit liberaler, als die meisten anderen europäischen Staaten. Ein in Deutschland lebender Italiener könnte als z.B. die Anwendbarkeit deutschen Rechts wählen und dann in den hier zugelassenen Formen und mit voller Bindungswirkung testieren, obwohl im dies in seinem Heimatrecht mit Nichtigkeitswirkung verboten sein soll. Vor dem Hintergrund dieser Liberalisierung ist meines Erachtens auch die Einordnung des Verbots gemeinschaftlicher Testamente im italienischen Recht jedenfalls auf der Grundlage der von mir favorisierten Qualifikation zu überdenken.

Wie gesehen, führt die Ausgangsfrage, nämlich die, ob in dem Verbot eines Gemeinschaftlichen Testaments eine Formfrage oder ein materielles Verbot zu sehen ist, nicht immer zu einer befriedigenden Antwort. Die Einordnung des Verbots ist außerordentlich schwierig und nicht immer eindeutig. Dies ist der Rechts- und Gestaltungssicherheit abträglich.

Die unbefriedigende Antwort mag daran liegen, dass die Frage „falsch gestellt“ ist⁹³. Viel spricht daher meines Erachtens für die Ansicht von Süß⁹⁴, der – entsprechend der Systematik in Art. 26 EGBGB; Abs. 1 bis 4 einerseits und Abs. 5 andererseits – streng nach der, rein äußerlichen, gemeinsamen Errichtung eines Testaments durch mehrere Personen einerseits – Formstatut – und der wechselseitigen Abhängigkeit bzw. Bindung an die Verfügung andererseits – Errichtungsstatut – unterscheidet. Er endet mit der Feststellung, dass auch in romanischen und anderen Rechtsordnungen die gemeinsame Errichtung eines Testaments an sich Formfrage

⁸⁰ § 2302 BGB.

⁸¹ Wie etwa im anglo-amerikanischen Rechtskreis, wo die dort bekannten „joint wills“ oder „mutual wills“ mit Verfügungsunterlassungsverträgen verbunden werden, was bei Verstoß zu Schadenersatzfolgen oder zu einem „trust“ führen kann.

⁸² Kammergericht, Beschl. v. 11.04.2000, NJWE-FER 2000, 294 = ZEV 2000, 512 = FamRZ 2001, 794; MünchKomm-Birk (oben FN 16), Art. 26 EGBGB Rn. 100; Kegel/Schurig (oben FN 65), S. 1013; Riering/Merck, „Das gemeinschaftliche Testament deutsch-niederländischer Ehegatten“, ZEV 1995, 90, 92; a.A. offenbar Schack (oben FN 6), S. 665 m.w.N.

⁸³ Kegel/Schurig (oben FN 65), S. 1013 m.w.N.; Riering/Merck (oben FN 82), ZEV 1995, 90

⁸⁴ Wie hier auch Süß (oben FN 18), S. 25; zweifelnd auch MünchKomm-Birk, Art. 26 EGBGB Rn. 100 am Ende.

⁸⁵ S. die in der vorherigen Fußnote Genannten. Weiter: Riering, „Das gemeinschaftliche Testament deutsch-französischer Ehegatten“, ZEV 1994, 225, 227f. m.w.N.

⁸⁶ Grundmann, „Zur Errichtung eines gemeinschaftlichen Testaments durch italienische Ehegatten in Deutschland“, IPPrax 1986, 94ff.

⁸⁷ IPPrax 1986, 111.

⁸⁸ Schack (oben FN 6), S. 665; v. Hoffmann/Thorn (oben FN 16), § 9 Rn. 38.

⁸⁹ Vgl. Süß (oben FN 18), S. 25.

⁹⁰ Grundmann (oben FN 86), S. 96.

⁹¹ Grundmann, a.a.O. (vorherige Fußnote).

⁹² Grundmann, a.a.O. (vorherige Fußnote).

⁹³ Kegel/Schurig (oben FN 65), S. 356.

⁹⁴ Süß (oben FN 18), S. 28; derselbe in: Bonefeld/Daragan/Wachter (Hrsg.), „Der Fachanwalt für Erbrecht“, Auflage 2006, (künftig zitiert als: *BDW-Berater*), S. 1440 Rn. 69; ihm zustimmend Steiner (oben FN 48), S. 363.

ist⁹⁵. Die gemeinsame Verfügung könnte damit in einer anderen als der nach dem Heimatrecht verbotenen Form zunächst einmal formgültig errichtet werden. Die besonderen Wirkungen der gemeinschaftlichen Verfügung, namentlich die Wechselbezüglichkeit und die Bindung, unterliegen hingegen dem Errichtungsstatut⁹⁶.

5. Bedeutung des Verbots beim Erbvertrag

Etwas anders stellt sich die Lage beim Erbvertrag dar. Beim Gemeinschaftlichen Testament lässt sich die Frage der formellen Wirksamkeit der Errichtung von der Bindung an eine Verfügung gut trennen, da nicht jedes Gemeinschaftliche Testament überhaupt bindende Verfügungen enthalten muss, und auch einige Rechtsordnungen gemeinschaftliche Testamente ohne Bindungswirkung kennen. Der Erbvertrag ist hingegen qua definitionem bindend, und zwar bereits mit Vertragsabschluss, nicht erst nach dem Tode.

Das Verbot der Errichtung von Erbverträgen in einer ausländischen Rechtsordnung kann daher nie nur Formfrage im Sinne der obigen Unterscheidung sein, sondern richtet sich immer gegen den Inhalt, namentlich die Bindungswirkung⁹⁷.

Auch beim Erbvertrag hier wird man allerdings nach der formgültigen Errichtung und nach der Bindung bzw. Wirkung zu unterscheiden haben. Aus deutscher Sicht kann daher auch dann ein Erbvertrag in einer der nach Art. 26 Abs. 4 EGBGB zulässigen Formen formwirksam errichtet werden, wenn hieran ein Ehegatte beteiligt ist, dessen Heimatrecht Erbverträge verbietet⁹⁸. Dies kann Bedeutung haben für die Folgerungen, die man aus einem vorliegenden „unwirksamen“ Erbvertrag zieht. Sieht man einen Erbvertrag aufgrund des Verbots von vorneherein auch als formell nichtig an, so müssten konsequenterweise auch die Möglichkeiten einer Umdeutung in ein Gemeinschaftliches Testament oder gar in Einzelverfügungen abgeschnitten sein⁹⁹. Anders aber, wenn man die Form von den Wirkungen des Rechtsgeschäfts trennt¹⁰⁰.

VI. Bindungswirkung bzw. Wirksamkeit formgültiger Verfügungen

1. Auswirkung eines „einseitigen Verbotes“

Nach der hier vertretenen Auffassung ist also deutlich zwischen der Formgültigkeit der Errichtung und der materiellen Wirkung zu trennen. Auch dann, wenn nach dem Vorgesagten die formgültige Errichtung der Verfügung von Todes über die Anknüpfung nach Art. 26 Abs. 1 bzw. 4 EGBGB wegen möglich ist, ist damit noch nichts über deren materielle Gültigkeit und Wirkung ausgesagt. Gleiches gilt selbstverständlich dann, wenn eine ausländische Rechtsordnung gemeinschaftliche Testamente und/oder Erbverträge zwar kennt bzw. zulässt, diesen aber eine andere Wirkung (speziell hinsichtlich Wechselbezüglichkeit und Bindung) als im deutschen Recht beimisst. Gerade das deutsche Recht ist einer-

seits der Errichtung gemeinschaftlicher Verfügungen gegenüber aufgeschlossen, stattet diese aber andererseits mit einer relativ starken Bindung aus, die den Beteiligten in ihrem Ausmaß bei Errichtung der Verfügung oftmals nicht vollkommen bewusst ist¹⁰¹.

Über die Frage der Gültigkeit einer Verfügung sowie die Bindung daran entscheidet gem. Art. 26 Abs. 5 EGBGB das hypothetische Erbstatut¹⁰². Ist dieses nicht bei beiden Testatoren das Selbe, fragt sich, wie sich die Unzulässigkeit bzw. geringere Bindung aus der Sicht des einen Rechts auf die Gültigkeit der Verfügung insgesamt auswirkt. Hier kommen zwei Alternativen in Betracht:

a) kumulative Anwendung¹⁰³

Die kumulative Anwendung beider Statuten (d.h. des jeweiligen Errichtungsstatuts beider Testatoren) bedeutet, dass die getroffene Verfügung (bzw. ihre Bindungswirkung) nach beiden Statuten zulässig sein muss, um insgesamt gültig (bzw. bindend zu sein). Das strengere Recht entscheidet damit über die Gültigkeit der Verfügung insgesamt¹⁰⁴.

Hierfür wird ins Feld geführt, dass nur so das Ergebnis eines „hinkenden“ Testaments (an das nur der eine Ehegatte gebunden ist, der andere aber nicht), vermieden werden könne¹⁰⁵. Durch die kumulative Anwendung beider Statute würden gemeinschaftliche Testamente im IPR zurückgedrängt, was angesichts deren (in der weit reichenden Bindung liegenden) Gefährlichkeit zu begrüßen sei¹⁰⁶. Schließlich gelte der aus Art. 26 Abs. 1 S. 1 EGBGB sich ergebende Grundsatz „favor testamenti“ nur für die Form, nicht aber für das in Art. 26 Abs. 5 EGBGB niedergelegte Errichtungsstatut.

b) distributive Anwendung¹⁰⁷

Werden die unterschiedlichen Errichtungsstatute der Testatoren hingegen distributiv angewendet, so entscheidet jedes Recht „nur“ über die Gültigkeit der Verfügungen des einen, diesem Recht unterliegenden Ehegatten¹⁰⁸. Ist aus dieser Sicht die Verfügung ungültig und jedenfalls nicht bindend, ist es Sache des Rechts des anderen Ehegatten, seinerseits über die Folgen zu entscheiden¹⁰⁹. Dies könne in einer reduzierten Bindung, in einer Umdeutung in ein Einzeltestament oder in einer vollständigen Unwirksamkeit resultieren.

Für diese Auffassung wird angeführt, dass sie flexibler auf die Absichten und Interessen der Beteiligten im Einzelfall

⁹⁵ Süß a.a.O. (vorherige Fußnote), ders. in Süß-Süß (oben FN 4), S. 109 Rn. 87 m.w.N.

⁹⁶ Im Ergebnis ebenso Flick/Piltz-Wachter (oben FN 12), Rn. 101 am Ende.

⁹⁷ Wie hier RBM-Sieghörtner (oben FN 3), S. 274 Rn. 41.

⁹⁸ Wie hier Steiner (oben FN 48), S. 362.

⁹⁹ Für die Möglichkeit einer Umdeutung aber etwa MünchKomm-Birk (oben FN 16), Art. 26 EGBGB Rn. 134.

¹⁰⁰ RBM-Sieghörtner (oben FN 3), S. 273 Rn. 39.

¹⁰¹ Schack (oben FN 6), S. 659.

¹⁰² Bamberger/Roth-S. Lorenz (oben FN 16), Art. 25 EGBGB Rn. 28; im Ergebnis ebenso Palandt-Heldrich, 67. Auflage 2008, Art. 25 EGBGB Rn. 13

¹⁰³ Hierfür etwa v. Hoffmann/Thorn (oben FN 16), § 9 Rn. 38, Kroiß in: Anwalt-Kommentar zum BGB, Auflage 2005, (künftig zitiert als: AnW-K-BGB-Bearbeiter), Art. 26 EGBGB Rn. 31; Hohloch in: Erman, Kommentar zum BGB, 11. Auflage 2004, Art. 25 EGBGB Rn. 31; Nomos Handkommentar zum BGB, 5. Auflage 2007, Art. 26 Rn. 9; MünchKomm-Birk (oben FN 16), Art. 26 EGBGB Rn. 136.

¹⁰⁴ MünchKomm-Birk (oben FN 16), Art. 26 EGBGB Rn. 102.

¹⁰⁵ Schack (oben FN 6), S. 671.

¹⁰⁶ Schack (oben FN 6), S. 671.

¹⁰⁷ Hierfür BDW-Süß (oben FN 94), S. 1442 Rn. 74; Palandt-Heldrich, 67. Auflage 2008, Art. 25 EGBGB Rn. 13; wohl auch Staudinger-Dörner (oben FN 16), Art. 25 EGBGB Rn. 354.

¹⁰⁸ Vgl. Umstätter (oben FN 45), S. 536

¹⁰⁹ So wohl Palandt-Heldrich, 67. Auflage 2008, Art. 25 EGBGB Rn. 13, auch Flick/Piltz-Wachter (oben FN 12), Rn. 160.

reagieren könne¹¹⁰. Außerdem entspreche dies dem allgemeinen Grundsatz, dass Verfügungen von Todes wegen grundsätzlich zu erhalten seien¹¹¹.

c) Stellungnahme

Die zweite Ansicht ist vorzugswürdig. Die kumulative Anwendung beider Errichtungsstatute führt, da das strengere Recht sich gegenüber dem schwächeren Recht durchsetzt, zu einer äußerst restriktiven Behandlung von gemeinschaftlichen Testamenten und Erbverträgen. Das würde aber dem Grundsatz „favor testamenti“ widersprechen. Dieser gilt dabei nicht nur im Anwendungsbereich des Art. 26 Abs. 1 S. 1 EGBGB, sondern allgemein. Er rechtfertigt sich daraus, dass der Erblasser nach seinem Tode keine Möglichkeit mehr hat, auf das Geschehen einzuwirken, um das in seiner Verfügung zum Ausdruck kommende gewünschte Ergebnis zu erzielen. Um überhaupt die Möglichkeit zu haben, durch Auslegung, Umdeutung oder auf anderem Wege dem Erblasserwillen zum Durchbruch zu verhelfen¹¹², ist es notwendig, zunächst eine „gültige“ Verfügung von Todes wegen zu haben; dies ist bei der kumulativen Anwendung aber in der Regel nicht der Fall.

Die Annahme, dass eine distributive Anwendung der Statute (quasi zwangsläufig) zu hinkenden Testamenten mit einseitiger Bindung oder Korrespondenz führen würde¹¹³, geht dabei fehl: auch und gerade bei der distributiven Anwendung muss gefragt werden, wie das eigene Recht auf eine nach dem ausländischen Recht festgestellte Unwirksamkeit reagiert. Hierbei darf freilich nicht allein auf die Sicht des dem eigenen Recht unterliegenden Testators abgestellt, sondern muss berücksichtigt werden, dass eine gemeinsame Verfügung vorliegt. Kann nicht festgestellt werden, dass der dem „schwächeren“, eine Bindung zulassende Recht unterstehende Testator seine Verfügung auch in Kenntnis der Unwirksamkeit der Verfügung des anderen Teils als einseitiges Testament verstanden wissen wollte, werden seine Verfügungen – entsprechend §§ 2270 Abs. 1, 2298 BGB – ebenfalls unwirksam sein¹¹⁴.

2. Differenzierte Betrachtung

Insgesamt ist auf jeden Fall eine differenzierte Betrachtung notwendig. Ist man mit dem Verbot eines gemeinschaftlichen Testaments und/oder Erbvertrags konfrontiert, wird man nicht pauschal sagen können, die Verfügung sei wirksam oder unwirksam. Zu unterschiedlich sind die gesetzlichen Regelungen, zu vielfältig die Gestaltungsmöglichkeiten.

Beispielsweise ist es ohne Weiteres denkbar, ein gemeinschaftliches Testament ohne Bindungswirkung aufrecht zu erhalten, wenn nur die Rechtsordnung des einen Ehegatten die Bindungswirkung verbietet, und die Auslegung ergibt, dass die Ehegatten auch nicht bindend verfügen, sondern sich z.B. nur Formerleichterungen zunutze machen wollten.

Beim Erbvertrag ist zu unterscheiden, ob ein einseitiger, nur den Erblasser bindender Vertrag, oder eine mehrseitige Verfügung vorliegt. Im ersteren Fall spielt das Verbot eines Erbvertrags dann keine Rolle, wenn diesem nur der Vertragspartner, nicht aber der Erblasser unterliegt.

Sowohl das gemeinschaftliche Testament als auch der Erbvertrag können darüber hinaus Regelungen enthalten, die gar nicht bindend bzw. vertraglich gewollt bzw. – wie im deutschen Recht bei anderen Anordnungen als Erbeinsetzungen, Vermächtnissen und Auflagen – möglich sind. Würde man ein solches Testament bzw. einen solchen Erbvertrag wegen Verstoßes gegen ein entsprechendes Verbot auf der Seite des einen Beteiligten stets insgesamt als nichtig ansehen, hätte man auch keine Möglichkeit, wenigstens die nicht bindenden Verfügungen aufrecht zu erhalten. Freilich muss im Einzelfall stets genau geprüft werden, ob die Testatoren eine solche Verfügung „isoliert“ gewollt hätten, wenn sie bemerkt hätten, dass andere Verfügungen evtl. nicht wirksam sind.

VII. Folgerungen

Gemeinschaftliche Testamente und Erbverträge sind bei gemischt-nationalen Ehen nur mit Bedacht als Gestaltungsmittel einsetzbar. Dies gilt jedenfalls dann, wenn ein aufgrund der unterschiedlichen Nationalität verschiedene Errichtungs- bzw. Erbstatute zur Anwendung kommen.

Kennt das – anwendbare – Heimatrecht des einen Ehegatten solche Verfügungen nicht oder sind sie dort ausdrücklich verboten, so könne diese nach der hier vertretenen Auffassung ggf. gleichwohl formgültig errichtet werden. Richtet sich das Verbot allerdings gegen die mit der Verfügung einher gehende Bindungswirkung bzw. Abhängigkeit der Verfügungen, wird die (formgültige) Verfügung aus der Sicht des diesem Verbot unterliegenden Ehegatten dennoch nicht anerkannt werden. Dies wird in der Regel dazu führen, dass auch die Verfügungen des anderen Ehegatten, dessen Recht sie sonst zulassen würden, unwirksam sind.

Sind gemeinschaftliche Testamente bzw. Erbverträge in beiden Rechtsordnungen bekannt, so ist dennoch genau darauf zu schauen, inwieweit sich die Regelungen inhaltlich entsprechen. Insbesondere hinsichtlich der Bindungswirkung bestehen Unterschiede, und auch die Wechselbezüglichkeit wird – anders als im deutschen Recht – nicht ohne Weiteres vermutet oder anerkannt. Auch in diesen Fällen kann es also durchaus sein, dass die errichtete Verfügung nicht die Wirkungen hat, welche bei Beteiligung nur deutscher Ehegatten sich ergeben würden.

Zuverlässige Aussagen über die Gültigkeit der Verfügungen bzw. die Bindung an sie können in den wenigsten Fällen gemacht werden.

¹¹⁰ Steiner (oben FN 48), S. 363.

¹¹¹ Süß-Suß (oben FN 4), S. 105 Rn. 78.

¹¹² Der Grundsatz „favor testamenti“ soll sogar soweit gehen, dass man im Falle eines sonst unwirksamen Testaments an eine konkludente Rechtswahl denken muss, vgl. Flick/Piltz-Wachter (oben FN 12), Rn. 215 m.w.N. Kritisch demgegenüber RBM-Sieghörtner (oben FN 3), S. 260 Rn. 29.

¹¹³ So aber anscheinend Schack (oben FN 6), S. 671.

¹¹⁴ RBM-Sieghörtner (oben FN 3), Rn. B 38 a.E; Umstätter (oben FN 45), S. 536.

Rechtsprechung

BNotO § 15 Abs. 2; ZPO §§ 771, 829

Ist der auf Notaranderkonto hinterlegte Kaufpreis gepfändet und behauptet ein Dritter, durch schon zuvor erfolgte Abtretung Inhaber der gepfändeten Kaufpreisforderung geworden zu sein, so stehen im Streit um die Auskehrung des Verkaufserlöses die Rechtsbehelfe der Notarbeschwerde und der Drittwiderspruchsklage selbständig nebeneinander; das eine Rechtsmittel schließt das andere nicht aus.

OLG München, Beschluss vom 12.09.2008 - 31 Wx 018/08

Gründe:

I.

1. Mit notariellem Kaufvertrag vom 23.5.2003 veräußerten die Beteiligten zu 1 und 2 mehrere Grundstücke an die L. KG. Der Kaufpreis von 1.050.000 € wurde vereinbarungsgemäß auf Notaranderkonto gezahlt. Der Beteiligte zu 2 hat aufgrund rechtskräftigen Zahlungstitels gegen den Beteiligten zu 1 dessen Kaufpreisanspruch gegen die Käuferin sowie den entsprechenden Auszahlungsanspruch gegen den Notar pfänden und durch amtsgerichtliche Beschlüsse vom 25.11.2005 und 7.12.2005 in Höhe eines Teilbetrages von 238.401,97 € sich zur Einziehung überweisen lassen.

Die Beteiligte zu 3 ist eine am 21.12.2005 gegründete Gesellschaft englischen Rechts, die behauptet, Inhaberin der Kaufpreisforderung und des Auszahlungsanspruchs gegen den Notar geworden zu sein. Die Kaufpreisforderung sei vom Beteiligten zu 1 an die E.AG, eine Aktiengesellschaft schweizerischen Rechts, abgetreten worden. Diese habe am 4.3.2005 alle Forderungen und Verbindlichkeiten auf den Gesellschafter S. übertragen, welcher wiederum den Auszahlungsanspruch gegen den Notar zum Zweck der Einziehung am 29.12.2005 an die Beteiligte zu 3 abgetreten habe.

Die E.AG war im Jahr 2000 in das Handelsregister des zuständigen Schweizer Kantons eingetragen, im Jahr 2004 aufgelöst und im selben Jahr erneut eingetragen worden. Im Jahr 2005 wurde die Eröffnung des Konkurses (2.8.2005) und die Auflösung der Gesellschaft eingetragen sowie nachfolgend die Einstellung des Konkurses mangels Aktiva. Im Jahr 2006 wurde die Gesellschaft wegen Wiedereröffnung des Konkurses erneut eingetragen.

Im notariellen Kaufvertrag vom 23.5.2003 findet sich in § 1 „Präambel“ unter Ziffer 3 folgender Text:

„(Beteiligter zu 1) teilt noch folgendes mit:

Alle zum Verkauf anstehenden Grundstücke ... wurden nach dem Willen der heute als grundbuchliche Verkäufer auftretenden Beteiligten veräußert an die E.AG. Auf Vollzug dieser Übertragungen im Grundbuch wurde bisher und wird auch künftig verzichtet. Die „Einbringung“ der Grundstücke in jene AG soll vielmehr lediglich wirtschaftlich dahingehend vollzogen werden, dass der auf diese Grundstücke anfallende Erlösanteil an die E.AG ausbezahlt wird. Wirtschaftlich ist also insoweit letztere Verkäufer; grundbuchliche und schuldrechtliche Erklärungen werden jedoch zur Abkürzung der Leistungswege unmittelbar durch die Grundbucheigentümer, vertreten wie eingangs genannt, abgegeben. (Beteiligter zu 1) handelt schuldrechtlich auch für die E.AG aufgrund in Urschrift vorgelegter Vollmacht, die in beglaubigter Abschrift beigelegt wird.“

2. Mit Vorbescheid vom 22.2.2006 gegenüber dem Beteiligten zu 1 und Vorbescheid vom 3.3.2006 gegenüber der E.AG kündigte der Urkundsnotar die Auszahlung eines Teilbetrages von 238.401,96 € an den Beteiligten zu 2 an. Hiergegen legten die Beteiligten zu 1 und 3 je gesondert Beschwerde ein, wobei die

Verfahrensbevollmächtigten der Beteiligten zu 3 mitteilen, zugleich die Interessen der E.AG wahrzunehmen. Das Landgericht wies die Beschwerden mit Beschluss vom 12.10.2007 zurück. Beide Beschwerdeführer haben jeweils weitere Beschwerde eingelegt, die vom Beteiligten zu 1 mit Schriftsatz vom 29.2.2008 begründet wurde. Die Beteiligte zu 3 hat ihr Rechtsmittel nicht begründet.

II.

Die zulässigen weiteren Beschwerden (§ 15 Abs. 2 BNotO, §§ 27, 29 FGG) haben in der Sache keinen Erfolg.

1. Das Landgericht hat im Wesentlichen ausgeführt:

a) Die Beteiligte zu 3 habe schon deshalb nicht durch Abtretung von S. Inhaberin der Forderung werden können, da auch S. nicht durch Abtretung seitens der E.AG Inhaber der Forderung geworden sei. Die Übertragung von der E.AG an S. sollte nämlich nach dem Gesellschafterbeschluss der E.AG vom 4.3.2005 „nur im Falle der Löschung der AG aus dem Handelsregister aufgrund eines Antrages des HR-Amtes wegen fehlender Revisionsgesellschaft“ erfolgen und laut Abtretungsvertrag vom gleichen Tage nur „für den Fall wirksam werden, dass die E.AG ihre Eintragung im Handelsregister und damit ihre Rechtsfähigkeit als ordentliche Schweizer Aktiengesellschaft verliert“. Diese Bedingungen seien nicht eingetreten; die E.AG sei nicht „wegen fehlender Revisionsgesellschaft“ gelöscht worden und sei durch Wiedereintragung auch nach wie vor existent.

b) Auch die E.AG habe die Kaufpreisforderung nicht wirksam erworben. Der die gegenständliche Immobilie betreffende privatschriftliche Vertrag vom 2.6.2000 zwischen dem Beteiligten zu 1 und der E.AG sei sowohl nach schweizerischem Recht (§ 216 Abs. 1 Schweizer Obligationenrecht) als auch nach deutschem Recht (§ 313 BGB a.F., § 311b BGB n.F.) formunwirksam. Bei der notariellen Beurkundung eines inhaltsgleichen Vertrages vom 22.12.2003 sei die E.AG durch Direktor Dr. Z. nicht wirksam vertreten gewesen, da zu diesem Zeitpunkt Dr. Z. und der Beteiligte zu 1 nur gemeinschaftlich vertretungsberechtigt gewesen seien. Eine Abtretung an die E.AG sei auch nicht im Kaufvertrag vom 23.5.2003 erfolgt. Die fragliche Textpassage beginne mit den Worten „(Beteiligter zu 1) teilt noch folgendes mit“; es handle sich um eine einseitige Erklärung des Beteiligten zu 1 außerhalb des Vertragsinhalts, um eine Wissenserklärung und nicht um eine Willenserklärung. Eine Abtretung des Kaufpreisanspruchs könne darin nicht gesehen werden. Dies hätte einer eindeutigen Wortwahl bedurft, die aber bewusst nicht vorgenommen worden sei.

2. Die Entscheidung des Landgerichts hält der rechtlichen Nachprüfung stand (§ 27 Abs. 1, § 546 ZPO).

a) Gerichtliche Entscheidungen nach § 15 BNotO haben ausschließlich darüber zu befinden, ob der Notar seine Tätigkeit pflichtwidrig verweigert. Ist, wie hier, ein auf Notaranderkonto hinterlegter Betrag gepfändet und dem Pfändungsgläubiger zur Einziehung überwiesen, so ist es Pflicht des Notars, mit dem ihm zur Verfügung stehenden Mitteln die Wirksamkeit der Pfändung zu prüfen und für den Fall, dass er keine Unwirksamkeitsgründe feststellen kann, den gepfändeten Hinterlegungsbetrag an den Pfändungsgläubiger auszuzahlen.

Diese Prüfung kann sich allerdings nur in eingeschränktem Umfang, nämlich soweit die Erkenntnismöglichkeiten des Notars reichen, auch darauf beziehen - was hier allein streitig ist -, ob der Verkäufer zum Zeitpunkt der Pfändung noch Inhaber der Kaufpreisforderung war oder diese bereits wirksam an einen Dritten abgetreten hatte. Eine die Anspruchsprätendenten rechtskräftig bindende Klärung der Anspruchsinhaberschaft können der Notar und die im Verfahren der Notarbeschwerde befassten Gerichte der freiwilligen Gerichtsbarkeit ohnehin nicht

herbeiführen. Hierfür steht dem Dritten der zwangsvollstreckungsrechtliche Rechtsbehelf der Drittwiderspruchsklage zur Verfügung (§ 771 ZPO). Die Drittwiderspruchsklage wird durch das Notarbeschwerdeverfahren nicht ausgeschlossen, wie umgekehrt die Möglichkeit zur Erhebung der Drittwiderspruchsklage die Notarbeschwerde nicht ausschließt; die Rechtsbehelfe haben unterschiedliche Verfahrensgegenstände und stehen selbständig nebeneinander.

Ist, wie hier, allein die Inhaberschaft der gepfändeten Forderung streitig, so hielte es der Senat auch für einen möglichen Weg, wenn der Notar entsprechend dem in § 54c Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 BeurkG geregelten Rechtsgedanken dem der Auszahlung an den Pfändungsgläubiger widersprechenden Anspruchsprätendenten eine Frist setzt, innerhalb der ihm die Erhebung der Drittwiderspruchsklage gegen den Pfändungsgläubiger nachgewiesen werden kann. Bei fruchtlosem Fristablauf könnte er dann die Auszahlung an den Pfändungsgläubiger vornehmen, im anderen Fall würde zunächst keine Auszahlung erfolgen. Diese Vorgehensweise, die selbstverständlich ihrerseits im Wege der Notarbeschwerde überprüfbar wäre, war hier allerdings bezüglich des Beteiligten zu 1 nicht gangbar; denn dieser behauptet gerade nicht, noch Anspruchsinhaber zu sein.

b) Nach diesem eingeschränkten Prüfungsmaßstab ist die Entscheidung des Landgerichts nicht zu beanstanden. Die angekündigte Handlung des Notars, die Pfändung zu beachten und den zur Einziehung überwiesenen Betrag an den Beteiligten zu 2 auszukehren, ist nicht pflichtwidrig.

aa) Die formellen Wirksamkeitsvoraussetzungen der Pfändung sind erfüllt; insbesondere wurde im Wege der sogenannten Doppelpfändung richtigerweise sowohl die zivilrechtliche Kaufpreisforderung gegen die Käuferin als auch der öffentlich-rechtliche Auskehrungsanspruch gegen den Notar gepfändet (vgl. BGHZ 105, 60; Zöller/Stöber ZPO 26. Aufl. § 829 Rn. 33 „Notar“; Ganter DNotZ 2004, 421/432). Dies wird von keinem der Beteiligten bestritten.

bb) Keinen rechtlichen Bedenken begegnen auch die Erwägungen des Landgerichts, dass selbst dann, wenn die E.AG Inhaberin der Forderung geworden wäre, keine wirksame Abtretung an S. vorläge und die Beteiligte zu 3, die ihr Recht aus einer Abtretung von S. ableitet, schon aus diesem Grund nicht Anspruchsinhaberin geworden sein könne. Einwendungen hiergegen sind nicht vorgetragen und bei der von Amts wegen vorgenommenen Prüfung nicht zutage getreten.

cc) Die Würdigung des Landgerichts, dass der privatschriftliche Vertrag vom 2.6.2000 wegen Nichteinhaltung der erforderlichen Form und der notarielle Vertrag vom 22.12.2003 mangels wirksamer Vertretung der E.AG keine Übertragung der Kaufpreisforderung auf die E.AG begründen konnten, ist ebenfalls frei von Rechtsfehlern. Dies wird von der weiteren Beschwerde auch nicht argumentativ angegriffen. Dem Vertrag vom 22.10.2003 lässt sich im Übrigen, wie schon der Notar ausgeführt hat, eine Abtretung nicht entnehmen.

dd) Ohne Erfolg bleibt auch der Haupteinwand der weiteren Beschwerde, der sich gegen die Auslegung des § 1 Nr. 3 des Kaufvertrags vom 23.5.2003 durch das Landgericht richtet.

Die Auslegung der Vertragsurkunde ist Sache der Tatsacheninstanz. Die Überprüfung im Wege der weiteren Beschwerde ist auf Rechtsfehler beschränkt. Dabei kommt es insbesondere darauf an, ob die Auslegung der Tatsacheninstanz gegen gesetzliche Auslegungsregeln, allgemeine Denk- und Erfahrungsgrundsätze oder Verfahrensvorschriften verstößt, ob in Betracht kommende andere Auslegungsmöglichkeiten nicht in Erwägung gezogen oder wesentliche Umstände übersehen wurden (vgl. BGHZ 121, 357/363; BayObLG FamRZ 2002, 269/270; OLG München FamRZ 2008, 728; Keidel/Meyer-Holz FGG 15. Aufl. § 27 Rn. 42, 49). Dabei muss die Auslegung des Tatrichters nicht zwingend sein; es genügt wenn sie nur möglich ist (BGH FamRZ 1972, 561/562; BayObLG FamRZ 2005, 1933/1934).

Nach diesen Kriterien hält die Auslegung des Landgerichts, dass die Vertragsurkunde keine dingliche Abtretung der Kauf-

preisforderung des Beteiligten zu 1 an die E.AG enthält, den Angriffen der weiteren Beschwerde stand. Dabei kann offen bleiben, ob die Schlussfolgerung des Landgerichts, eine die Abtretung der Kaufpreisforderung enthaltende eindeutige Wortwahl sei im notariellen Vertrag „bewusst“ nicht vorgenommen worden, für alle Beteiligten zutrifft und ohne Ausschöpfung der insoweit vom Beteiligten zu 1 aufgezeigten Ermittlungsansätze vom Landgericht hätte getroffen werden dürfen. Denn selbst wenn man unterstellt, der Beteiligte zu 1 habe subjektiv eine Abtretung im Sinn gehabt, ist diese jedenfalls nach dem vom Landgericht rechtsfehlerfrei festgestellten objektiven Gehalt der Textpassage nicht vorgenommen worden. Diese stellt auch nicht, wie der Beteiligte zu 1 nunmehr noch geltend macht, einen Vertrag zugunsten Dritter dar.

Gegen die vom Beteiligten zu 1 für richtig gehaltene gegenteilige Auslegung, § 1 Nr. 3 des Kaufvertrags enthalte eine dingliche Abtretung, konnte das Landgericht rechtsfehlerfrei schon den Wortlaut anführen, der eine solche Auslegung keineswegs nahelegt. Dagegen spricht ferner, wie vom Notar bereits hervorgehoben, die Stellung der Textpassage in der Präambel, die üblicherweise keine Verfügungen enthält, und der Einleitungssatz. Tatsächlich hat der Notar bekundet, dass er von dem erklärten Sachverhalt im Beurkundungstermin überrascht worden sei und die Erklärung als reine Wissenserklärung aufgenommen habe. Ihre Aufnahme in die Urkunde lässt sich ohne weiteres damit erklären, dass der nochmalige Verkauf der (nach Behauptung des Beteiligten zu 1 bereits an die E.AG verkauften, wenn auch noch nicht übereigneten) Grundstücke an die L.KG eine treuwidrige und zum Schadensersatz verpflichtende Handlung hätte sein können. Es war deshalb durchaus sinnvoll, eine Erklärung aufzunehmen, aus der sich das Einverständnis der E.AG (als angebliche wirtschaftliche Eigentümerin und Inhaberin eines Über eignungsanspruchs bezüglich derselben Grundstücke) mit dem vorgesehenen Procedere ergibt, nämlich mit dem vorgesehenen unmittelbaren Rechtsübergang auf die L.KG ohne Zwischeneintragung der E.AG. Dass die E.AG im Gegenzug den Erlösanteil erhalten sollte, ist vom Standpunkt des Beteiligten zu 1 aus schlüssig, besagt aber nichts darüber, dass ihr an Ort und Stelle die Kaufpreisforderung mit dinglicher Wirkung abgetreten wurde. Dabei kann offen bleiben, ob die E.AG die ihr obliegende Gegenleistung für den angeblichen Kauf der Grundstücke ihrerseits erfüllt hat (was nach Aktenlage zweifelhaft ist).

Zu Recht verweist das Landgericht auch auf die Zahlungsbestimmungen in § 4 Ziff. 1 der Vertragsurkunde, wonach die Verkäufer dem Notar die Konten benennen, auf die der zur Lastenfreistellung nicht benötigte Kaufpreis zu überweisen ist. In Erfüllung seiner (vermeintlich) der E.AG gegenüber bestehenden Verpflichtung (Auszahlung des Erlösanteils an die E.AG) hätte der Beteiligte zu 1 zu gegebener Zeit statt eines eigenen Kontos dasjenige der E.AG benennen können. Ein Benennungsrecht der E.AG aus eigenem Recht, wie es ihr zukäme, wenn sie unmittelbar Inhaberin der Kaufpreisforderung geworden wäre, sieht die Notarurkunde nicht vor. Auch das stützt die vom Landgericht vorgenommene Auslegung. Schließlich ergibt sich aus dem weiteren Schriftverkehr zwischen den Verkäufern über die (unter ihnen damals noch nicht abschließend geklärte) Aufteilung des Verkaufserlöses, dass sich der Beteiligte zu 1 auf die vor Genehmigung der Vertragsurkunde durch den Beteiligten zu 2 erhobene Forderung eingelassen hat, Anweisungen an den Notar zur Aufteilung und Auszahlung des auf Notaranderkonto hinterlegten Betrages nur einvernehmlich vorzunehmen. Auch hier ist nirgends davon die Rede, dass anstelle des Beteiligten zu 1 nunmehr ein Dritter, nämlich die E.AG, insoweit anweisungs- und verfügungsberechtigt sein sollte.

Nach all dem ist die Würdigung des Landgerichts, dass sich eine zum Zeitpunkt der Pfändung bestehende Drittgläubigerschaft nicht hat feststellen lassen und der Notar deshalb zur Auskehrung des fraglichen Teilbetrages an den Pfändungsgläubiger berechtigt und verpflichtet ist, nicht zu beanstanden. Die weiteren Beschwerden waren deshalb zurückzuweisen. Soweit der Beteiligte zu 1 im Zusammenhang mit der hier inmitten stehenden Beurkundung verschiedene Vorwürfe gegen den Notar erhebt, sind diese nicht Gegenstand des Verfahrens. Das Notar-

beschwerdeverfahren ist kein Amtshaftungsprozess, sondern allein darauf gerichtet, den Notar zu einer bestimmten Amtshandlung oder deren Unterlassen anzuweisen.

3. Dass die Beschwerdeführer die Gerichtskosten zu tragen haben, ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz. Die Anordnung der Erstattung außergerichtlicher Kosten beruht auf § 15 Abs. 2 Satz 2 BNotO, § 13a Abs. 1 Satz 2 FGG. Eine Auferlegung von gerichtlichen oder außergerichtlichen Kosten auf den Notar, wie von dem Beteiligten zu 1 beantragt, ist ausgeschlossen; denn der Notar, dessen Bescheid im Verfahren der Notarbeschwerde die Wirkung einer erstinstanzialen Entscheidung hat, ist selbst nicht Verfahrensbeteiligter (vgl. BayObLGZ 1998, 6/8; OLG München vom 14.3.2008 – 31 Wx 010/08; Arndt/Lerch/Sandkühler BNotO 6. Aufl. § 15 Rn. 119; Schippel/-Bracker/Reithmann § 15 Rn. 78).

Den Geschäftswert setzt der Senat in Übereinstimmung mit dem Landgericht auf 238.401,96 € fest (§ 131 Abs. 2, § 30 Abs. 1 KostO).

Mitgeteilt durch Richterin am OLG München Margaretha Förth

Bad.-Württ. LJKG a.F. § 10 Abs. 2, § 11 Abs. 1; bad.-Württ. LFGG § 3 Abs. 1; KostO § 14, § 156

1. Über Einwendungen, die gegen die Kostenrechnung eines badischen Amtsnotars für Beurkundungsgeschäfte nach § 3 Abs. 1 LFGG gerichtet sind, ist nur dann im Verfahren nach § 156 KostO zu entscheiden, wenn die Gebühren erst nach dem 31.12. 2005 entstanden sind.

2. Beziehen sich die Einwendungen auf Beurkundungsgebühren, die zwischen dem 01.06.2002 und dem 31.12.2005 entstanden sind, ist dagegen im Verfahren nach § 14 KostO zu entscheiden.

OLG Karlsruhe (14. Zivilsenat in Freiburg), Beschluss vom 16.04.2008 – 14 Wx 12/08

Gründe:

I.

1. In der Urkunde I UR 1213/02 hat der Notar beim Notariat I W. die auf der Hauptversammlung der S. AG (Beteiligte Nr. 1; Kostenschuldnerin) vom 24.06.2002 gefassten Beschlüsse beurkundet

2. Am 17.05.2006 erging für die Beurkundung der Beschlüsse an die Kostenschuldnerin die Kostenrechnung Nr. 200802 des Notariats über insgesamt 5.881,14 €. Dabei war für die Beurkundung der Gesellschafterbeschlüsse unter Zugrundelegung eines Geschäftswerts von 12.572.994 € gemäß §§ 47, 141 KostO eine Gebühr in Höhe von 5.000 € angesetzt worden; hinzu kamen eine Auswärtsgebühr, eine Gebühr für die Bescheinigung einer Vertretungsberechtigung, eine Gebühr für die Beglaubigung von Abschriften, die Dokumentenpauschale sowie die Mehrwertsteuer.

3. Mit Schreiben vom 12.06.2006 hat die Kostenschuldnerin gegen die Kostenrechnung vom 20.06.2006 beim Notariat „Einspruch“ mit der Begründung eingelegt, die Abrechnung der Kosten verstoße gegen europäisches Recht.

Der Bezirksrevisor ist den von der Kostenschuldnerin erhobenen Einwendungen entgegengetreten. In seiner Stellungnahme vom 02.08.2006 hat er die Auffassung vertreten, mit der Änderung des LJKG vom 28.07.2005 habe der Gesetzgeber die Gebührenregelung des Landes Baden-Württemberg der europäischen Gesellschaftssteuer-Richtlinie und deren Auslegung durch den EuGH angepasst. Nach dem geänderten LJKG sei der badische Amtsnotar Gläubiger der Gebühren und Auslagen für seine

Tätigkeit nach § 3 Abs. 1 LFGG. Soweit er nach § 11 Abs. 1 Satz 2 LJKG n.F. eine pauschale Aufwandsentschädigung von 15 % der Beurkundungsgebühren an die Staatskasse abzuführen habe, handele es sich um eine gemäß Art. 12 Abs. 1 lit. e der Gesellschaftssteuer-Richtlinie zulässige Abgabe mit Gebührencharakter. Gemäß der Übergangsvorschrift (Art. 4 § 2 Satz 2 des Änderungsgesetzes) gelte diese Regelung auch für die Zeit vom 01.06.2002 bis zum 31.12.2005. Damit verstoße die Kostenrechnung nicht gegen europäisches Recht. - Weiter hat der Bezirksrevisor dem Notar gegenüber die Auffassung vertreten, der „Einspruch“ der Kostenschuldnerin sei als Beschwerde nach § 156 KostO auszulegen und dem Landgericht vorzulegen. Hierauf hat der Notar die Sache mit Verfügung vom 29.08.2006 (AS. 41) dem Landgericht vorgelegt.

4. Das Landgericht hat die Einwendungen der Kostenschuldnerin mit der Begründung, gemäß § 10 Abs. 2 Satz 1 LJKG sei der Notar Gebührengläubiger, nach § 156 KostO behandelt. Mit Beschluss vom 16.07.2007 hat es die Kostenrechnung vom 17.05.2006 - unter Zurückweisung der weitergehenden Beschwerde - insoweit aufgehoben, als darin für die Beurkundung der Gesellschafterbeschlüsse eine Gebühr von 5.000 € zuzüglich Mehrwertsteuer in Ansatz gebracht worden war; in diesem Umfang hat es die Kostenberechnung zur erneuten Entscheidung über den Kostenansatz an das Notariat zurückverwiesen. Die weitere Beschwerde wurde nicht zugelassen.

5. Unter dem 20.12.2007 hat das Notariat I Waldshut-Tiengen die Rechnung Nr. 200802 vom 17.05.2006 - lediglich mit einem neuen Datum versehen - erneut an die Kostenschuldnerin gerichtet. Gegen diese Rechnung hat die Kostenschuldnerin mit das Datum 18.01.2007 tragendem, aber vom 18.01.2008 stammendem und am 22.01.2008 beim Notariat eingegangenem Schreiben wiederum „Einspruch“ mit der Begründung eingelegt, die Kostenrechnung verstoße gegen europäisches Recht. Der Notar hat die Sache dem Landgericht mit Verfügung vom 23.01.2008 zur Entscheidung vorgelegt.

6. Das Landgericht hat auch die Einwendungen der Kostenschuldnerin gegen die neu gestellte Rechnung als Beschwerde nach § 156 KostO behandelt. Mit Beschluss vom 05.02.2008 hat es die nunmehr das Datum 20.12.2007 tragende Kostenrechnung Nr. 200802 erneut unter Zurückweisung der weitergehenden Beschwerde insoweit aufgehoben, als darin für die Beurkundung der Gesellschafterbeschlüsse 5.000 € zuzüglich Mehrwertsteuer in Ansatz gebracht worden waren; in diesem Umfang hat es die Kostenberechnung wiederum zur erneuten Entscheidung über den Kostenansatz an das Notariat zurückverwiesen. Die weitere Beschwerde hat es zugelassen. Gegen diesen Beschluss hat der Notar mit Schriftsatz vom 05.03.2008 weitere Beschwerde eingelegt, die er mit das Datum vom 03.03.2008 tragendem Schriftsatz, welcher am 25.03.2008 beim Gericht der weiteren Beschwerde eingegangen ist, begründet hat.

II.

1. Nachdem das Landgericht über die Einwendungen der Kostenschuldnerin gegen die Kostenrechnung vom 20.12.2007 im Verfahren nach § 156 KostO entschieden hat - darauf, ob dies zu Recht geschehen ist, kommt es in diesem Zusammenhang nicht an -, sind für die weitere Beschwerde die in der genannten Vorschrift enthaltenen Regelungen maßgeblich. Damit ist die - nach den Umständen für den Notar zugelassene (vgl. Hartmann, in: Kostengesetze, 37. Aufl. 2007, Rdn. 52 zu § 156 KostO) - weitere Beschwerde gemäß § 156 Abs. 2 Satz 2 KostO statthaft und auch sonst zulässig.

2. Das Rechtsmittel führt zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidung und zur Verweisung der Sache an das sachlich zuständige Amtsgericht.

a) Entgegen der Auffassung des Landgerichts waren die Einwendungen der Kostenschuldnerin gegen die in Rede stehende Kostenrechnung nicht als beim Landgericht geltend zu machende Beschwerde (§ 156 Abs. 1 Satz 1 KostO), sondern als Erinnerung gegen den Kostenansatz, über die das Amtsgericht zu entscheiden hat (§ 141 i.V.m. § 14 Abs. 2 KostO), zu behandeln:

aa) Aus § 143 KostO ergibt sich, dass § 156 KostO lediglich in den Fällen Anwendung findet, in denen die Gebühren für die Tätigkeit des Notars diesem selbst zufließen. In den übrigen Fällen - wenn Gebührengläubiger also nicht der Notar, sondern die Staatskasse ist - gilt gemäß § 142 KostO dagegen § 14 KostO.

bb) Zwar ist seit der mit Wirkung ab 01.01.2006 (Art. 4 § 1) durch das Gesetz zur Änderung des Landesjustizkostengesetzes und des Landesgesetzes über die freiwillige Gerichtsbarkeit vom 28.07.2005 (GBl. S. 580) erfolgten Änderung von § 10 LJKG bei Urkundsgeschäften der hier in Rede stehenden Art (vgl. § 3 LFGG) nicht mehr die Staatskasse, sondern der Notar selbst Gläubiger der durch seine Tätigkeit entstehenden Gebührenforderung (§ 10 Abs. 2 Satz 1 LJKG n.F.). Damit fließen seitdem diese Gebühren dem Notar zu, so dass in diesen Fällen gemäß § 143 KostO Einwendungen gegen die Kostenberechnung im Verfahren nach § 156 KostO geltend zu machen sind.

Die von der Kostenschuldnerin angegriffene Kostenberechnung vom 20.12.2007 betrifft indessen Beurkundungsgebühren, die am 24.06.2002 und damit schon vor dem zum 01.01.2006 erfolgten Inkrafttreten des Änderungsgesetzes vom 28.07.2005 entstanden sind. Deshalb ist für diese Gebühren § 10 LJKG in der alten Fassung, nach der die Gebühren und Auslagen für die Tätigkeit der Notare - ohne Einschränkungen - zur Staatskasse erhoben werden, und nicht in der - in Fällen der hier vorliegenden Art eine Gebührengläubigerschaft der Notare normierenden - neuen Fassung anzuwenden.

Etwas anderes ergibt sich nicht etwa aus der Übergangsvorschrift gemäß Art. 4 § 2 des Änderungsgesetzes vom 28.07.2005, wonach „für alle zwischen dem 01.06.2002 und dem 31.12.2005 entstandenen Beurkundungsgebühren in gesellschaftsrechtlichen Angelegenheiten [der § 11 LJKG neu

fassende] Art. 1 Nr. 6 [des Änderungsgesetzes] insoweit (gilt) als darin Gebühren den Notaren vollständig überlassen werden“ und wonach „als pauschale Aufwandsentschädigung die Notare 15 vom Hundert dieser Gebühren an die Staatskasse abzuführen (haben)“. Denn danach gilt zwar § 11 LJKG n.F. - der u.a. die in § 10 Abs. 2 LJKG a.F. enthaltene Regelung über die Gebührenanteile der Notare ersetzt - rückwirkend. Von der Rückwirkung nicht erfasst wird dagegen § 10 Abs. 2 Satz 1 LJKG n.F., wonach die Notare in den dort genannten Fällen Gläubiger der Gebühren und Auslagen sind (vgl. auch die Begründung zu Art. 4 § 2 des Gesetzentwurfs der Landesregierung zur Änderung des Landesjustizkostengesetzes und des Landesgesetzes über die freiwillige Gerichtsbarkeit [Landtagsdrucksache 13/3965 vom 21.01.2005, S. 26] sowie die auf die Anhörung zum Änderungsgesetz ergangene Stellungnahme der Landesregierung zu Art. 4 § 2 [a.a.O., S. 44]).

b) Demgemäß hat das Landgericht über die Einwendungen der Kostenschuldnerin als für die erstinstanzliche Entscheidung nicht zuständiges Gericht entschieden. Die Sache war daher an das gemäß § 142 i.V.m. § 14 Abs. 2 KostO zur Entscheidung über die Erinnerung berufene Amtsgericht Waldshut-Tiengen zu verweisen.

III.

Eine Kostenentscheidung ist nicht veranlasst. Im Verfahren der weiteren Beschwerde entstehen keine Gerichtsgebühren und eine Kostenerstattung findet nicht statt (vgl. Hartmann, a.a.O. [Kostengesetz], Rdn. 6 zu § 131 KostO).

Mitgeteilt durch Richter am OLG Karlsruhe (14. Zivilsenat in Freiburg) a.D. Dr. Ernst-Friedrich Krauß

Buchbesprechung

Johannes Hogenschurz, Das Sondernutzungsrecht nach WEG, 1. Auflage 2008, Verlag C.H. Beck München, 157 Seiten, kartoniert, EUR 36,-

Ein Buch ausschließlich über das Sondernutzungsrecht – rund 150 Seiten! Kann das Sondernutzungsrecht einen solchen Umfang einnehmen? Ja, es kann!

Der Autor, Richter am Landgericht Köln und dort mit WEG-Sachen befasst und darüber hinaus als Referent der Deutschen Richterakademie ebenfalls mit praktischen Fragen des WEG vertraut, hat ein kompaktes Werk geschaffen.

Auch ist der Autor bereits durch anderweitige Veröffentlichungen aus dem Bereich des WEG in Erscheinung getreten (etwa MietRB 2003, 85 und jüngst in ZMR 2007, 786).

Das Buch ist in 8 Kapitel unterteilt. Von den Grundlagen des Sondernutzungsrechts etwa über dessen Entstehung, den Verzicht auf das Sondernutzungsrecht bis hin zur Frage nach dem „Abschied vom Sondernutzungsrecht“ werden (fast) alle Fragen bezüglich des Sondernutzungsrechts beantwortet.

Zwar schreibt der Autor in seinem Vorwort, dass das Buch lediglich eine Handreichung anhand der höchstrichterlichen Rechtsprechung sein soll und nicht etwa eine vertiefte Darstellung mit wissenschaftlichen Hintergründen. Doch vermag er diese Vorgabe nicht immer - im positiven Sinne - einzuhalten. Nein, an mehreren Stellen geht der Autor weit über eine bloße Handreichung hinaus unter Darstellung des Meinungsstreits, bevor er zu einer - ausgerichtet an der höchstrichterlichen Rechtsprechung, so vorhanden- eigenen und stets vertretbaren, wenn auch nicht immer zwingenden Lösung, kommt. Das gefällt, und nicht nur deshalb, weil es auf jede von Hogenschurz aufgeworfene Frage in seinem Buch auch eine Antwort gibt!

Die Nachweise aus Rechtsprechung und Literatur sind ausnahmslos aktuell. Leider greift der Autor offensichtlich nicht auf den Informations- und Gutachtendienst des Deutschen Notarinstituts zurück. Das ist deshalb bedauerlich, weil zu der einen und anderen von Hogenschurz aufgeworfenen Frage durchaus bereits gutachtliche Ausführungen des Deutschen Notarinstituts vorliegen.

Die zum 1.7.2007 in Kraft getretene Reform des WEG hat schließlich nicht alle bisher gewonnenen Erkenntnisse „über den Haufen“ geworfen.

Ein paar Beispiele, die die Qualität des Buches belegen:

Bei der Definition des Begriffs des Sondernutzungsrechts (§ 1 Rn. 13) weist Hogenschurz zu Recht darauf hin, dass die exklusive Nutzungsbefugnis nicht etwa nur das Gemeinschaftseigentum, sondern eben auch das Sondereigentum erfassen kann. Dieser Umstand ist deshalb erwähnenswert, weil er häufig und unzutreffenderweise nicht erwähnt wird.

Im Rahmen der Frage, wer Berechtigter eines Sondernutzungsrechts sein kann, stellt Hogenschurz ebenfalls völlig zu Recht klar, dass es auch persönliche Sondernutzungsrechte gibt (§ 1 Rn. 44 ff.). Auch wenn solche Sondernutzungsrechte eher als subjektbezogene Sondernutzungsrechte –im Gegensatz zu objektbezogenen („der jeweilige Eigentümer“)- bezeichnet werden, ist der Hinweis –samt Literaturnachweisen- darauf, dass eben die Zuweisung an einen bestimmten Wohnungseigentümer ohne gleichzeitige Zuweisung an eine bestimmte Wohnungseigentumsseinheit möglich ist, sehr erfreulich. Die mir bekannte Praxis macht von dieser Möglichkeit viel zu selten Gebrauch. Ich selbst mache hiervon auch erst seit geraumer Zeit Gebrauch, womit die Finanzverwaltung vereinzelt „Schwierigkeiten“ hat. Wohl deshalb, weil nicht alltäglich.

Ebenfalls geglückt ist die Darstellung zur Öffnungsklausel (§ 2 Rn. 100 ff.).

Der Autor untersucht spezielle und allgemeine Öffnungsklauseln. Für den Autor sind aufgrund von der Öffnungsklausel getroffene Regelungen, die Vereinbarungen zum Gegenstand haben, nicht in das Grundbuch einzutragen. Das ist vertretbar. Richtig ist hierbei auch, dass die gesetzgeberische Absicht exakt diese war. Doch habe ich so meine Zweifel, ob das in dieser Allgemeinheit zutreffend ist. Soweit hierbei auch etwa Elzer in Hügél/Elzer anderer Ansicht sind, weist der Autor darauf hin. Ein ausdrücklicher Hinweis, dass eine Öffnungsklausel selbstredend auch für die „echten“ (originären) Beschlüsse - etwa Herabsetzung des Mehrheitsfordernisses bei Beschlüssen - und nicht nur, wovon offensichtlich ganz allgemein ausgegangen wird, für den Vereinbarungsbereich getroffen werden kann, wäre aber angezeigt gewesen.

Konsequenterweise vertritt Hogenschurz im Rahmen der Öffnungsklausel dann auch, dass aufgrund der eindeutigen gesetzgeberischen Wertung vereinbarungsersetzende Eigentümerbeschlüsse nicht der Zustimmung dinglich Berechtigter bedürften (§ 2 Rn. 104). Das mag zutreffen, aber nach meiner Auffassung allenfalls und nur dann, wenn der dinglich Berechtigte der Öffnungsklausel als solcher bereits zugestimmt hat. Andernfalls träte nämlich die Situation ein, dass etwa die Begründung eines Sondernutzungsrecht außerhalb einer Öffnungsklausel grundsätzlich der Zustimmung des dinglich Berechtigten bedürfte, kurioserweise jedoch nicht, sofern dies in Ausübung einer Öffnungsklausel erfolgt und diese Öffnungsklausel als solche bei der Eintragung in das Grundbuch nach der bisherigen Rechtsprechung noch nicht einmal die Zustimmung des dinglich Berechtigten erfordert – sondern erst die konkrete Beschließung aufgrund Öffnungsklausel. Das kann nicht sein! Die Folge wäre eine Veränderung des Haftungsgegenstands, und das, ohne dass der dinglich Berechtigte mitwirken müsste.

Fazit: Das Buch stellt die Rechtslage zum Sondernutzungsrecht, soweit die Rechtslage als gesichert angesehen werden kann, absolut zuverlässig dar. Soweit die Reform neue Fragen aufgeworfen hat bzw. „alte“ Fragen noch nicht beantwortet sind, bietet der Autor mehrheitsfähige Auffassungen an.

Ein gelungenes Werk, das über den eigenen bescheidenen Anspruch, eine bloße Handreichung zu sein, in weiten Teilen hinausgeht.

Achim Brenner, Notarvertreter, Aalen

Winkler, Beurkundungsgesetz. Von Notar Prof. Dr. Karl Winkler. 18. Auflage. 2008, 807 Seiten. Verlag C. H. Beck, München. EUR 90,-.

Dieser führende Handkommentar beantwortet alle Fragen des Beurkundungsrechts zuverlässig und prägnant. Die Neuauflage kommentiert erstmals die in der Praxis immer wichtiger werdende Vorsorgevollmacht. Zutreffend ist die Meinung des Autors, dass mit der im Rechtsverkehr erforderlichen Rechtssicherheit, insbesondere § 29 GBO, es schwerlich zu vereinbaren ist, ob es sich bei einer durch die Urkundsperson der Betreuungsbehörde unterschriftsbeglaubigten Vorsorgevollmacht um eine öffentliche Beglaubigung i. S. von § 129 BGB handelt. Bei der Befugnis der Urkundsperson der Betreuungsbehörde handele es sich um einen Formtatbestand, der zwischen der amtlichen Beglaubigung i.S. des § 34 VwVfG und einer öffentlichen Beglaubigung liege. Ausführlich werden die Anwendungsfälle von § 39a BeurkG dargestellt und der Informationsbedarf der Rechtspraxis in bestechender Weise erfüllt.

So wird z.B. der Frage nachgegangen, wie ausländische Urkunden im deutschen Rechtsverkehr zu behandeln sind, eine Länderliste gibt Auskunft darüber, wann an die Stelle der Legalisation eine vereinfachte Form der Echtheitsbestätigung in der

Form der Apostille durch eine Behörde des Errichtungsstaates genügt. Erläutert wird auch die Gleichwertigkeit eines Beurkundungsvorgangs durch einen ausländischen Notar. Der Autor bejaht zu Recht die Frage, ob eine deutsche notarielle vollstreckbare Urkunde als europäischer Vollstreckungstitel für unbestrittene Forderungen vollstreckungsfähig ist und keine Exequatur notwendig ist. Ein neuer Abschnitt befasst sich mit freiwilligen Grundstücksversteigerungen und den Amtspflichten des Notars, insbesondere bei einem online „meistbietenden Erwerber“. Der Verfasser hält entgegen der Meinung des LG Schwerin NJW 1997, 3178 das Ablesen eines Urkundentextes vom Bildschirm nicht für zulässig, das es bei dem auf dem Bildschirm sichtbaren Text nicht um eine körperliche Niederschrift i. S. der §§ 8, 13 Abs. 1 BeurkG handelt, vielmehr sogar ein sog. Medienbruch vorliege.

Das Werk ist auf die besonderen Anforderungen der Notarpraxis zugeschnitten und auf der Höhe der Zeit. Der Kommentar bietet stets klare, realitätsnahe Entscheidungshilfen, Die Neuaufgabe ist ein unentbehrlicher Ratgeber für die tägliche Praxis und entspricht in hohem Maße den Bedürfnissen der Praxis nach rascher und präziser Information.

Prof. Walter Böhringer, Notar, Heidenheim/Brenz

Zimmermann, Die Testamentvollstreckung. Von Dr. Walter Zimmermann, Erich Schmidt Verlag, 3. Auflage 2008, 608 Seiten, EUR 98,-.

Fünf Jahre sind seit der 2. Auflage des „Zimmermanns“ vergangen.

Dr. Zimmermann hat die Gesetzesänderungen und auch die neue Literatur und Rechtsprechung in der neuen Auflage berücksichtigt.

Die anstehenden Gesetzesreformen, sowohl im materiellen Recht (Reform Erb- und Verjährungsrecht mit Auswirkungen vor allem im Pflichtteilsrecht) und im Verfahrensrecht (Gesetz zur Reform des familiengerichtlichen Verfahrens und der Freiwilligen Gerichtsbarkeit) als auch im Erbschaftssteuerrecht sind in Fußnoten bzw. im Text selbst angedeutet.

Das Rechtsgebiet der Testamentvollstreckung und das Testamentvollstreckeramtsamt selbst ist aber durch die anstehenden Reformen nur am Rande betroffen, so dass dies der Qualität des Handbuches keinen Abbruch tut.

Das Buch ist vor allem für diejenigen geschrieben, die ein Testamentvollstreckeramtsamt annehmen wollen oder bereits angenommen haben. Es ist gut lesbar, umfangreich gegliedert und wichtiges ist hervorgehoben, so dass für ein sich stellendes Problem auch rasch eine Lösung gefunden werden kann.

Auf (fast) alle Fragen, die sich dem Testamentvollstreckeramtsamt bei seiner Amtsausübung stellen, hält Zimmermann eine Antwort parat.

Man muss mit Zimmermann nicht immer einer Meinung sein, doch sind seine Auffassungen allesamt vertretbar, immer praxisorientiert und zielführend.

Zimmermann schreibt nach eigener Aussage für die Praktiker.

Als Beleg hierfür soll seine eigene Aussage zur Testamentvollstreckung im Handels- und Gesellschaftsrecht stehen: „Die auftretenden Probleme werden in der Literatur allerdings meist aufgebläht. Im folgenden Text wird daher im Wesentlichen lediglich die Rechtsprechung dargestellt.“

Für den Dogmatiker aber finden sich jeweils sehr umfangreiche Hinweise auf Literatur und Rechtsprechung, so dass man bei Einzelproblemen auch ohne Probleme sich weiterführend informieren kann.

Bei der Überprüfung meiner aktuellen Praxisprobleme konnte ich jeweils eine sehr gute und praxisorientierte Antwort finden.

So beantwortet Zimmermann die Streitfrage, ob der Testamentsvollstrecker eine Generalvollmacht erteilen kann, dahingehend, dass zunächst der Erblasserwille zu ermitteln ist. Ist dieser zu diesem Problem nicht zu ermitteln, so scheidet unwiderrufliche Generalvollmachten aus, da der Testamentsvollstrecker sein Amt (auch nicht faktisch) weitergeben darf. Eine widerrufliche Generalvollmacht ist dann nach Zimmermann möglich, wenn sich der Testamentsvollstrecker intern die Kontrolle und jederzeitige Eingriffsmöglichkeit sichert.

Auch bei der Durchsicht weiterer einzelner (auch exotischer) Probleme, kann man nur schließen, dass praktisch zu jedem Rechtsproblem im Testamentsvollstreckungsrecht eine Antwort zu finden ist.

Der „Zimmermann“ kann daher dem Testamentsvollstrecker uneingeschränkt empfohlen werden.

Auch soweit ein Notar mit dem Testamentsvollstreckungsrecht befasst ist, bringt dieses Buch eine Hilfe für die Praxis. Dem Notar muss aber klar sein, dass der „Zimmermann“ ein Buch für den Testamentsvollstrecker ist, nicht für den Notar, der ein Testament entwirft, in dem eine Testamentsvollstreckung angeordnet wird.

Zwar finden sich am Schluss des Buches Formulierungshinweise für den Erblasser. Echte notarielle Formulierungsvorschläge finden sich aber im „Zimmermann“ nicht.

Sollte also ein Notar viel mit dem Bereich der Testamentsvollstreckung zu tun haben, gegebenenfalls sogar selbst Testamentsvollstreckungen übernehmen, so ist das vorliegende Buch uneingeschränkt zu empfehlen. Kommt er aber eher selten mit der Materie in Berührung, so muss der „Zimmermann“ nicht unbedingt angeschafft werden, er rundet aber auf jeden Fall die Notarbibliothek in diesem Rechtsbereich ab.

Frank Grigas, Notarvertreter, Balingen

**Gündel/Katzorke - GmbH-Reform 2008 (MoMiG)
HDS Verlag, Weil im Schönbuch, 1. Aufl. August 2008,
136 Seiten, EUR 39,-.**

Spätestens mit der Verabschiedung des MoMiG durch den Bundestag am 26. Juni 2008 hat der Wettlauf der Autoren in der Disziplin „Erstes Praxishandbuch zur GmbH-Reform“ begonnen. Man fühlt sich an die Schuldrechtsreform erinnert.

Und weit vorne mit dabei, in zeitlicher wie – vorweg gesagt – qualitativer Hinsicht, sind Gündel/Katzorke mit ihrer komprimierten Darstellung der mit dem MoMiG einhergehenden Änderungen des GmbH-Rechts. Die Methode, dabei alte und neue Rechtslage einander gegenüber zu stellen und auch das Übergangsrecht nicht auszusparen, erweist sich dabei als besonders gewinnbringend. Dieser synoptische Ansatz bildet den roten Faden des Buches und beschränkt sich nicht nur auf eine (gesetzes-)textliche Gegenüberstellung (die sich im Anhang auch findet), sondern wird in der Einzeldarstellung der Neuregelungen konsequent beibehalten. Die meisten Schwerpunkte werden ergänzt durch einen mit „Praxistauglichkeit“ betitelten Abschnitt, in dem die Autoren sich durchaus auch kritisch mit den Neuregelungen auseinandersetzen und auf mögliche Fallstricke des neuen Rechts hinweisen. Auch die für das Verständnis der Reform wichtige historische Darstellung der Rechtsprechung des EuGH und ein kurzer Rechtsformvergleich mit den europäischen Nachbarländern fehlen nicht. Wertvoll ist ferner die Gegenüberstellung der Vor- und Nachteile der Limited gegenüber der GmbH bzw. UG (haftungsbeschränkt).

Natürlich kann ein Werk von knapp über 100 Seiten keine erschöpfende Darstellung des neuen Rechts, versehen mit detail-

lierten Musterformulierungen, bieten. Das ist hier auch nicht das Ziel. Aber der Anspruch des Verlags, „verständlich und praxisnah, alle Änderungen durch das MoMiG darzustellen“ ist mehr als erfüllt. Wer sich als rechtlicher Berater schnell mit der neuen Rechtslage vertraut machen will und darüber hinaus Anregungen und Vorschläge für die praktische Gestaltung sucht, dem kann die Anschaffung nur empfohlen werden.

„Kompetent, kompakt, praxisbezogen“, das sind die hervorstechenden Eigenschaften des Buches von Gündel/Katzorke.

Martin Jocher, Notar, Stuttgart

Stellv. Direktor der Notarakademie Baden-Württemberg,
Stuttgart

**Stoye-Benk, Handbuch Umwandlungsrecht,
C.F. Müller Verlag, 2. Auflage 2008, 359 S., EUR 69,-**

Mit dem nunmehr in der zweiten, neu bearbeiteten und erweiterten Auflage vorliegenden „Handbuch Umwandlungsrecht für die rechtsberatende und notarielle Praxis“ bereichert Württ. Notariatsassessorin Christiane Stoye-Benk erneut die Literatur zum Umwandlungsgesetz.

Das Handbuch behandelt in der Praxis häufig auftretende spezielle Fragestellungen, die für den Praktiker ohne Zuhilfenahme von Großkommentaren nur sehr zeitaufwendig zu lösen sind und bietet ihm kompetente und schnelle Lösungsansätze. Hierbei wurde ein besonderes Augenmerk auf die Verzahnungen des Umwandlungsrechtes mit anderen Rechtsgebieten gelegt. So enthält das Handbuch auch die wichtigsten Hinweise zum UmwStG und dem GrEStG mit der Intention, das Problembewusstsein der im Umwandlungsrecht tätigen Notare und Rechtsanwälte zu wecken. Auch kostenrechtliche Fragen – die in manchen Fällen komplizierter als der Umwandlungsvorgang erscheinen – werden aufgeworfen und beantwortet. Die kompakte Darstellung der schwierigen Materie macht das Handbuch zu einem wertvollen Hilfsmittel in der täglichen Praxis.

Die Autorin überzeugt dabei auf knapp 360 Seiten trotz der Kompaktheit mit einer beeindruckenden Informationsdichte und Genauigkeit, was die Details anbelangt. Stoye-Benk informiert wissenschaftlich genau, formuliert prägnant und erlaubt den sicheren Problemzugriff durch systematische Übersichten, ein umfassendes Stichwortverzeichnis und zahlreiche Querverweise.

Das Handbuch weist dem Leser anhand exemplarischer Musterlösungen zur Verschmelzung und zur Spaltung sowie zum Formwechsel den Weg durch das Umwandlungsrecht. Zwar ist die Anzahl der Musterfälle aufgrund der Kompaktheit des Werks naturgemäß etwas eingeschränkt, jedoch sind die Kommentierungen und Lösungen so aufgearbeitet, dass sich die einzelnen Bausteine auf andere Fälle übertragen lassen. Die Mustertexte sind ausführlich kommentiert.

Die wichtigsten Hauptfälle sind abgedeckt: bei der Verschmelzung werden die Fälle der Verschmelzung einer GmbH auf eine bestehende GmbH mit Kapitalerhöhung (nicht Mutter-Tochter), der Verschmelzung einer Tochter-GmbH auf die Mutter-GmbH ohne Kapitalerhöhung, der Verschmelzung einer GmbH & Co. KG mit der Schwester-GmbH mit Kapitalerhöhung, der Verschmelzung einer Mutter-GmbH auf die Tochter-GmbH ohne Kapitalerhöhung sowie der Verschmelzung der GmbH auf den Alleingesellschafter behandelt. Im Themenfeld Spaltung bietet das Werk einen Mustersatz der Ausgliederung zur Aufnahme zweier Eigenbetriebe verschiedener Bereiche der öffentlichen Hand (Stadt/Landkreis) in eine gemeinsame Tochter sowie eine Musterlösung für eine Abspaltung zur Aufnahme eines Teilbetriebs unter Schwester-GmbHs mit Kapitalherabsetzung. Der Formwechsel wird anhand von Mustersätzen zum Formwechsel einer GmbH in eine AG und zum Formwechsel einer GmbH & Co. KG in eine GmbH dargestellt. Die Vermögensübertragung wird auf knapp 5 Seiten nur kurz angerissen.

Erfreulich ist, dass das Werk jeweils kurz, aber dennoch umfassend die relevanten Fragen, die von den Mandanten an den Praktiker herangetragen werden, in übersichtlichen Zusammenfassungen zu den einzelnen Themenbereichen abhandelt. Vor Eintritt in die Musterlösungen zur Verschmelzung wird dem Leser beispielsweise auf knapp 60 Seiten ein wissenschaftlicher Überblick über die Erstellung des Verschmelzungsvertrags, den -bericht, die -prüfung und den -beschluss sowie registerrechtliche Fragen von der Anmeldung bis zur Eintragung im Handelsregister geboten.

Die Autorin formuliert stets verständlich und kurzweilig, ohne die notwendige Sachlichkeit aus den Augen zu verlieren.

Die präzise systematische Darstellung des Meinungsstands in Literatur und Rechtsprechung bürgt für einen hohen praktischen Nutzwert. Stoye-Benk referiert hierbei nicht nur umfassend, sondern sucht auch in noch nicht abschließend geklärten Bereichen nach gut begründeten Lösungen. Das Werk befindet sich durchgängig auf aktuellem Stand unter Berücksichtigung des Zweiten Gesetzes zur Änderung des Umwandlungsgesetzes, der Neufassung des UmwStG, des Gesetzes zur Umsetzung der Regelungen über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer bei einer Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen

Mitgliedsstaaten, der SEVIC-Entscheidung des EUGH und der Verordnung zur europäischen Aktiengesellschaft, Societas Europaea.

Das Handbuch kann aufgrund seiner hohen Praxistauglichkeit und Verständlichkeit sowie seinem im Verhältnis zur Kompaktheit beeindruckenden Tiefgang, der Kompetenz und der Wissenschaftlichkeit sowie der Zuverlässigkeit der Information uneingeschränkt empfohlen werden. Insbesondere derjenige Praktiker, der mit umwandlungsrechtlichen Vorgängen nicht ständig und wenn, dann mit Standardfällen, befasst ist, findet zum vorliegenden Handbuch derzeit unter dem Gesichtspunkt Preis-Leistungsverhältnis eigentlich keine Alternative. So ist der empfohlene Verkaufspreis des Werks mit 69 Euro als äußerst moderat zu bezeichnen.

Das Werk wird der Autorin schnell einen Platz im Regal eines jeden Praktikers gewähren, der es zu schätzen weiss, wenn unter Zeitdruck eine kurzfristige Problembewältigung oder ein schneller Überblick über eine Rechtsfrage notwendig wird.

Frank Bochtler, Württ. Notariatsassessor, Stuttgart

Aktuelles aus dem Steuerrecht

(von Sebastian Mensch, Diplom Finanzwirt (FH), Notaranwärter, Stuttgart
& Jan Haubold, Notarvertreter, Steuerberater, Leinfelden- Echterdingen)

I. Aktuelles aus der Verwaltung

1. Bewertung einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung nach BewG

Mit Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 20.01.2009¹ wurde eine neue Vervielfältigertabelle rückwirkend zum 01.01.2009 in Kraft gesetzt.

Diese dient, auf der Grundlage der Sterbetafel 2005/2007, der Kapitalisierung einer lebenslänglichen Nutzung und Leistung nach § 14 Abs. 1 BewG.

Die bisher gültige Anlage 9 zu § 14 BewG wurde mit Wirkung zum 01.01.2009 aufgehoben.

II. Gesetzliche Neuregelungen

1. Grenzen für die Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen

Bezüglich der Abgabe von Umsatzsteuer- und Vorsteuervoranmeldungen haben sich Neuerungen ergeben. Grundsätzlich müssen Umsatzsteuervoranmeldungen vierteljährlich abgegeben werden. Überschreitet die Umsatzsteuerzahllast für das vorangegangene Kalenderjahr EUR 1.000,- (bisher EUR 512,-) nicht, so genügt die Abgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung.

Lag die Umsatzsteuerzahllast im vorangegangenen Kalenderjahr über EUR 7.500,- (bisher EUR 6.136,-), muss die Umsatzsteuervoranmeldung monatlich abgegeben werden. Eine monatliche Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung ist nur dann möglich, wenn auch der Vorsteuerüberschuss für das

vorangegangene Kalenderjahr mehr als EUR 7.500,- (bisher EUR 6.136,-) betragen hat.

III. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

1. Grunderwerbsteuerrecht

1.1 Grunderwerbsteuerbefreiung bei Veräußerung eines Grundstücks durch GbR an Gesellschafter und dessen Ehefrau²

Der BFH hatte mit seinem Urteil vom 11. Juni 2008 zu klären, in wie weit bei der Veräußerung eines Grundstücks durch eine GbR an einen Gesellschafter und seine Ehefrau Grunderwerbsteuer anfällt.

Dabei war der Sachverhalt dergestalt, dass zum Gesellschaftsvermögen der GbR im wesentlichen ein Grundstück samt dazugehöriger Verbindlichkeiten gehörte. Die GbR bestand aus drei gleichberechtigten Gesellschaftern.

Mit der Veräußerung des Grundstücks an einen der Gesellschafter nebst Ehefrau zu hälftigem Miteigentum wurde die Gesellschaft aufgelöst.

Die Eheleute verpflichteten sich, die Verbindlichkeiten zu übernehmen und entrichteten als Gegenleistung einen Betrag an die beiden übrigen Gesellschafter.

Das Finanzamt betrachtete die erbrachte Gegenleistung, plus die durch Konfusion nicht zu erbringende Gegenleistung an den erwerbenden (und zugleich als Gesellschafter veräußernden) Gesellschafter (nachfolgend Kläger genannt) und die Schuldübernahme als Gegenleistung im Sinne von § 9 Abs.1 Nr. 1 GrEStG. Dabei brachte die Finanzverwaltung zu-

¹ Vervielfältiger für Bewertungsstichtage ab 1. Januar 2009; IV C 2 - S 3104/09/10001 (Az.)

² BFH DStR 2008, 1784

gunsten der Eheleute einen Betrag in Höhe von einem Drittel der Gegenleistung in Abzug und errechnete aus der verbleibenden Gegenleistung die Grunderwerbsteuer.

Das Abzugsdrittel wurde indes von der Finanzverwaltung mit § 6 Abs. 1 GrEStG begründet. Nach § 6 Abs. 1 GrEStG bleibt der Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand (GbR) in Bruchteilseigentum von der Grunderwerbsteuer befreit, soweit die Beteiligung an der Bruchteilsgemeinschaft der Beteiligung an der Gesamthandsgemeinschaft entspricht.

Das Finanzamt ging somit davon aus, dass der Kläger mit einem Drittel an der Gesamthandsgemeinschaft beteiligt war und insoweit keine Grunderwerbsteuer zu erheben ist.

Für die Ehefrau ergebe sich eine analoge Anwendung dieser Bestimmung aus dem in § 3 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG festgelegten Grundsatz der Begünstigung des Ehepartners bei der Grunderwerbsteuer.

Der Kläger wandte sich mit Einspruch und Klage gegen die von der Finanzverwaltung vorgenommene Anwendung des § 6 Abs. 1 GrEStG in Bezug auf seinen persönlichen Grunderwerbsteuerbescheid.

Der Kläger vertritt die Ansicht, dass § 6 Abs. 1 GrEStG so zu verstehen sei, dass eine Besteuerung nur in Höhe des Anteils möglich sei, der die bisherige Beteiligung an der Gesamthandsgemeinschaft übersteigt.

Im konkreten Fall war der Kläger mit 1/3 an der GbR beteiligt und nach dem Erwerb zur Hälfte Miteigentümer in Bruchteilsgemeinschaft. Demnach könne nur die Differenz, also 1/6 der Besteuerung mit Grunderwerbsteuer zugänglich sein.

Der BFH bestätigte die Rechtsauffassung des Klägers und verwies die Klage zur weiteren Berechnung an das Finanzgericht zurück.

Zur Begründung führte der BFH aus, dass mit § 6 Abs. 1 GrEStG eine Grunderwerbsbesteuerung verhindert werden soll, soweit Deckungsgleichheit zwischen dem Gesamthandsanteil und dem späteren Miteigentumsanteil besteht. Weiterhin führt der BFH aus, dass bezüglich der grundsätzlichen Anwendbarkeit von § 6 Abs. 1 GrEStG keine Zweifel bestehen, auch wenn hier die Ehefrau, die nicht an der GbR beteiligt ist, miterwirbt.

Allerdings wird die Berücksichtigung in Bezug auf die Ehefrau verneint. Für eine Analogie zu § 3 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG sei kein Raum.

Der § 6 Abs. 1 GrEStG schütze nur diejenigen, die an der Gesamthandsgemeinschaft beteiligt war.

Der Bundesfinanzhof griff mit seinem Urteil noch einen weiteren streitigen Aspekt auf.

Er untersuchte die Bemessungsgrundlage der Gegenleistung - unabhängig von § 6 Abs. 1 GrEStG - auch nach § 8 Abs. 2 GrEStG.

In § 8 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG ist festgelegt, dass eine Gegenleistung nach § 138 Abs. 2 bis 4 BewG bemessen wird, soweit ein Erwerbsvorgang auf einer gesellschaftsvertraglichen Grundlage basiert.

Ein Erwerbsvorgang auf gesellschaftsvertraglicher Ebene wird durch den BFH angenommen, wenn - wie hier - im Zuge der Auflösung einer GbR ein Gesellschafter das Grundstück abweichend von der gesetzlichen Liquidationsvorschrift³ erhält. Diese Voraussetzung war für den Ehemann und Mitgesellschafter erfüllt, somit wird die Grunderwerbsteuer nach

den Werten gem. § 138 Abs. 2- 4 BewG und nicht nach der tatsächlich erbrachten Gegenleistung bemessen.

Im Ergebnis sind somit für den Mitgesellschafter nur 1/6 des Grundbesitzwertes als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer heranzuziehen.

1.2 Grundstückserwerb durch Ausübung eines aufgrund Vermächtnisses bestellten dinglichen Vorkaufsrechts⁴

Zur Entscheidung durch den BFH wurde folgender Sachverhalt durch das Finanzgericht Baden- Württemberg vorgelegt.

Eine Mutter - nachfolgend Erblasserin genannt - hatte drei Töchter (A, B, C). Diese bestimmte Sie mit letztwilliger Verfügung zu gleichberechtigten Erben. Gleichzeitig ernannte Sie Tochter C zur Testamentsvollstreckerin. Ihre Töchter A und B sollten ein Grundstück als Vermächtnis erhalten. C sollte das dingliche Vorkaufsrecht⁵ für den ersten Verkauf des Grundstücks bekommen.

Nach dem Tod der Erblasserin ließ C kraft ihrer Eigenschaft als Testamentsvollstreckerin im Grundbuch das dingliche Vorkaufsrecht eintragen. Anschließend wurde ein Vermächtniserfüllungsvertrag geschlossen, womit das betreffende Grundstück aus der Erbengemeinschaft ausschied und A und B je zur Hälfte Eigentümer wurden.

Zwei Monate später veräußerten A und B das Grundstück an einen Dritten und zeigten die Veräußerung der C an.

C erklärte daraufhin die Ausübung des Vorkaufsrechts.

Das Finanzamt beurteilte den Erwerb der C von A und B als normalen steuerpflichtigen Erwerb im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes und setzte entsprechend die Grunderwerbsteuer mit 3,5 % aus dem Kaufpreis fest.

Dagegen wandte sich die Klage der C mit der Begründung, dass ein steuerbefreiender Tatbestand nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 bzw. Nr. 3 GrEStG vorläge.

Mit der Zuwendung des Vorkaufsrechts durch Vermächtnis sei der Klägerin analog zu einem Kaufrechtsvermächtnis eine aufschiebend bedingte Forderung zur Übertragung eines Grundstück zugewandt worden.

Eine solche aufschiebend bedingte Grundstücksübertragung unterliege dem Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht und nicht dem Grunderwerbsteuerrecht.

Der Argumentation der Klägerin ist der Bundesfinanzhof mit seinem Urteil nicht gefolgt.

In einer Zuwendung eines Vorkaufsrechtes liegt ausdrücklich keine aufschiebend bedingte Grundstücksübertragung von Todes wegen.

Bei einem Kaufrechtsvermächtnis entsteht das Recht auf Grundstücksübertragung kraft Erbfolge. Der Kaufvertrag begründet lediglich die Kaufpreisverpflichtung. Das Kaufrechtsvermächtnis wird somit einem reinen Sachvermächtnis des Grundstücks gleichgestellt und unterliegt daher nicht der Grunderwerbsteuer sondern der Erbschaftsteuer.

Die Klägerin hatte in diesem Fall kein Recht zur Übertragung eines Grundstücks erhalten, sondern die Befugnis, im Grundbuch ein Vorkaufsrecht eintragen zu lassen. Der Klägerin erwächst einzig durch den Tod der Erblasserin noch kein Anspruch auf Übertragung eines Grundstücks. Vielmehr müssen die Eigentümer das Grundstück erst ihrerseits veräußern, damit das Vorkaufsrecht ausgeübt werden kann.

³ § 731 BGB

⁴ BFH, Urt. v. 08.10.2008 - II R 15/07 (Az.); DStRE 2009, 113

⁵ § 1094 ff. BGB

Auch eine Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 3 GrEStG kommt nicht in Betracht. Dazu müsste das Grundstück sich noch im Nachlass befinden und die Veräußerung an einen Miterben zur Nachlassauseinandersetzung erfolgen. Dies ist gerade nicht der Fall. Mit dem Vermächtniserfüllungsvertrag ist das Grundstück bereits aus dem Nachlass ausgeschieden und insoweit eine Teilauseinandersetzung des Nachlasses erfolgt.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Zuwendung eines Vorkaufsrechts durch Vermächtnis nicht mit dem Kaufrechtsvermächtnis gleichzusetzen ist. Vermacht wird insoweit lediglich ein Recht zur Bestellung des Vorkaufsrechts. Die spätere Ausübung des Vorkaufsrechts führt somit zu einem originären steuerpflichtigen Vorgang, der nicht nach § 3 Nr. 2 und Nr. 3 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit ist.

2. Erbschaftsteuerrecht

2.1 Zugewinnausgleichsforderung des überlebenden Ehegatten als Erblässerschuld mit dem Nennwert anzusetzen⁶

Gemäß § 10 Abs. 5 ErbStG können die Erben die vom Erblasser herrührenden Schulden in Abzug bringen. Zu diesen Schulden im Sinne von Nr. 1 gehört auch die Zugewinnausgleichsforderung des Ehepartners.

Hierbei handelt es sich um die Zugewinnausgleichsforderung, die dem überlebenden Ehegatten als Ausgleich des Zugewinns nach den Normen der §§ 1371 ff. BGB zusteht. (Anm.: Davon zu unterscheiden ist der fiktive Zugewinnausgleich, der nach § 5 Abs. 1 ErbStG vom Finanzamt berücksichtigt wird.)

Nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG gehört auch der Pflichtteilsanspruch zu den Schulden, die abgezogen werden.

Der Bundesfinanzhof hatte nun zu klären in welcher Höhe die Berücksichtigung bei der Erbschaftsteuer (als Nachlassverbindlichkeit) zu erfolgen hat. Der Sachverhalt war dergestalt, dass der Erblasser seine Lebensgefährtin zur Alleinerbin eingesetzt hat. Der Erblasser hinterließ eine Ehefrau und fünf Kinder. Die Ehefrau und die fünf Kinder einigten sich mit der Lebensgefährtin auf Ausgleichszahlungen in unterschiedlicher Höhe, und zwar für Pflichtteilsansprüche und den Zugewinnausgleich. Die Ausgleichszahlungen erreichten dabei nicht den Nennwert der auszugleichenden Ansprüche.

Bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer für die Lebensgefährtin (Klägerin) brachte das Finanzamt lediglich die tatsächlich geleisteten Zahlungen als Erblässerschulden in Abzug. Dagegen wandte sich die Klägerin und Revisionsklägerin und wollte eine Berücksichtigung in Höhe des Nennwerts der auszugleichenden Ansprüche. Die Klägerin beabsichtigte damit die Berücksichtigung der rechtlich entstandenen Zugewinnausgleichs- und Pflichtteilsansprüche und nicht der faktisch gezahlten.

Das Finanzamt trat der Ansicht der Klägerin entgegen und war seinerseits der Auffassung, dass nur die faktisch gezahlten Leistungen in Abzug gebracht werden könnten. Zur Begründung verwies das Finanzamt auf eine analoge Anwendung der Grundsätze zum Erbvergleich.

Der BFH gab mit seinem Urteil vom 1. Juli 2008 der Klage statt.

Bezüglich der ausgeglichenen Pflichtteilsansprüche handelt es sich unzweifelhaft um eine Erblässerschuld im Sinne von § 10 Abs. 5 Nr. 2 Erbschaftsteuergesetz. Diese Ausgleichsforderung ist eine Geldforderung, daher ist sie mit dem Nennwert in Abzug zu bringen. Bei der Zugewinnausgleichsforderung nach den §§ 1371 ff. BGB handelt es sich ebenfalls um eine Erblässerschuld. Diese Erblässerschuld hat zwar den Erblasser selbst nie getroffen, resultiert allerdings aus einem Dauerrechtsverhältnis zu Lebzeiten des Erblassers. Mit dem Tod des Erblassers entsteht der Anspruch. Wiederum handelt es sich um eine Geldforderung, die mit dem Nennwert anzusetzen ist.

Entgegen der vom Finanzamt vertretenen Auffassung findet eine analoge Anwendung der Grundsätze zum Erbvergleich nicht statt.

Bei einem Erbvergleich handelt es sich um die einvernehmliche Bereinigung streitiger Ungewissheiten über einzelne Erbteile oder über die den Erben und sonstigen Berechtigten zufallenden Beträge.

Der Erbvergleich kann nur dann seinen Niederschlag in der Besteuerung finden, wenn die Erben oder die Berechtigten nicht eigenmächtig den Kreis der steuerpflichtigen Personen oder den Umfang der steuerpflichtigen Bereicherung erweitern.

Eine Erweiterung läge hier vor, würde man nur die faktische Zahlung berücksichtigen.

Im Gegensatz zum Pflichtteilsanspruch wird die Zugewinnausgleichsforderung nicht der Erbschaftsteuer unterworfen, da sie ihren Ursprung nicht im Erbrecht sondern im Güterrecht hat.

Ein von den oben genannten Grundsätzen abweichendes Ergebnis kann sich nur dann ergeben, wenn der Beschwerter (Klägerin) von vornherein damit rechnen konnte, **nicht** in voller Höhe zur Leistung der Ausgleichsforderung herangezogen zu werden. Für diese Sachverhaltskonstellation fand der BFH im vorliegenden Fall keine Anhaltspunkte.

Es bleibt damit beim Grundsatz, dass sowohl die Pflichtteilsansprüche, als auch der Zugewinnausgleichsanspruch mit dem Nennwert zu berücksichtigen sind.

2.2 Bemessung der Erbschaftsteuer bei Schlusserben⁷

Im nachfolgend beschriebenen Sachverhalt musste sich der Bundesfinanzhof mit einer wohl gängigen Gestaltung der notariellen Praxis auseinandersetzen. Die kinderlosen Erblasser hatten sich gegenseitig zu Alleinerben eingesetzt.

Auf den Tod des Überlebenden bestimmten sie jeweils zur Hälfte des Nachlasses die Verwandten des einen Ehegatten und die Verwandten des anderen Ehegatten zu Schlusserben. Dem überlebendem Ehegatten stand eine Änderungsbefugnis, betreffend der Hälfte, zugunsten seiner eigenen Verwandten, zu.

In diesem Fall machte die Klägerin von ihrer zustehenden Änderungsbefugnis keinen Gebrauch.

Das Finanzamt berücksichtigte den Erwerb von Todes wegen bei der Besteuerung der Schlusserben in der Form, dass jeweils die Hälfte des ererbten Nachlasses vom eigenen verwandten Erblasser stammt und die andere Hälfte von dessen Ehegatten. Zur Begründung führte das Finanzamt § 15 Abs. 3 ErbStG an.

⁶ BFH 01.07.2008, II R 71/06 (Az.); NJW-RR 2008, 1686

⁷ BFH 27.08.2008, II R 23/06 (Az.); DStR 2008, 2472

Die betroffenen Schlusserben rügten eine fehlerhafte Interpretation des § 15 Abs. 3 ErbStG. Der § 15 Abs. 3 ErbStG sei vielmehr so zu verstehen, dass - soweit der Nachlass des Erststerbenden noch vorhanden ist - ein Anfall der Erbschaft beim Schlusserben von seinem eigenem Verwandten erfolgen soll.

Diese Unterscheidung kann im Hinblick auf Steuerfreibeträge, Steuersätze und die verschiedenen Steuerklassen einen Unterschied in der abschließenden Besteuerung machen.

Der BFH entschied diesen Fall im Sinne des Steuerpflichtigen und verwarf insoweit die Interpretation des § 15 Abs. 3 ErbStG durch das Finanzamt.

Mit seinem Urteil stellte der Bundesfinanzhof eine weitgehende Gleichstellung zwischen einer bindenden Schlusserbeinsetzung und einer Nacherbeinsetzung her. Der Nacherbe kann gemäß § 6 Abs. 2 Satz 1 und 2 Erbschaftsteuergesetz wählen, ob seine Besteuerung nach dem Verwandtschaftsverhältnis zum Erstversterbenden oder zum Vorerben bestimmt werden soll.

Der Bundesfinanzhof gewährte dem bindend eingesetzten Schlusserben kein Wahlrecht. Allerdings stünde der Schlusserbe insoweit einem Nacherben gleich, der beim Eintritt der Nacherbfolge unmittelbar Erbe des ursprünglichen Erblassers wird, wenn das Vermögen des Erstversterbenden noch vorhanden ist.

Bei der Besteuerung ist also stets das persönliche Verhältnis des Schlusserben zu dem zuerst verstorbenen Ehegatten zugrunde zulegen, so weit dessen Vermögen beim Tode des anderen Ehegatten noch vorhanden ist.

Das bedeutet das der Nachlass des zuletzt verstorbenen Ehegatten im Grundsatz so aufzuteilen ist, wie wenn er lediglich Vorerbe gewesen wäre. Für die Würdigung ob das Vermögen des Erstversterbenden noch vorhanden ist, bedarf es nicht eines Vorhandenseins spezifischer Vermögensgegenstände. Es ist ausreichend wenn wertmäßig noch das Vermögen des ursprünglichen Erblassers vorhanden ist.

Neben dem Vorhandensein des Vermögens ist für die Annahme, dass ein alleiniger Erwerb vom Erstversterbenden vorliegt, eine Bindungswirkung notwendig. Diese wurde im konkreten Sachverhalt durch einen Erbvertrag erreicht.

Die Änderungsbefugnis des überlebenden Ehegatten bezog sich nur auf seine eigene Verwandtschaft. Hinsichtlich der Bindungswirkung wird keine Unterscheidung zwischen Erbvertrag und gemeinschaftlichem Testament vorgenommen.

Um Zweifelsfragen in der Auslegung einer Verfügung von Todes wegen zu vermeiden, empfiehlt es sich rein aus erbschaftsteuerlicher Sicht, die Frage der Bindung auch im Hinblick auf § 15 Abs. 3 ErbStG zu klären.

In seltenen Ausnahmefällen kann es gewünscht sein, dass der Erwerb des Schlusserben vom zuletzt versterbenden Erblasser herrühren soll. In einem solchem Fall bedarf es einer Gestaltung in der notariellen Verfügung von Todes wegen. Eine dementsprechende Gestaltung wäre wohl nur in Hinblick auf die Bindungswirkung denkbar und müsste dort ansetzen.

Im Ergebnis erreicht der Bundesfinanzhof mit seiner neuen Rechtsprechung eine weitgehende Gleichstellung zwischen Schlusserben aufgrund bindender Erbeinsetzung und Nacherben.

Impressum

Herausgeber: Württembergischer Notarverein e. V., Stuttgart in Verbindung mit dem Badischen Notarverein e. V., Karlsruhe. Schriftleiter: Notarvertreter Daniel Schaal, Archivstraße 15A/B, 70031 Stuttgart (Tel. 0711/2123856), verantwortlich für Gesamtbereich ohne Sparte Rechtsprechung und Notar Dr. Oliver Fröhler, Franz-Schubert-Weg 3, 79822 Titisee-Neustadt (Tel. 07651/203214), verantwortlich für Sparte Rechtsprechung. Die BWNNotZ erscheint jährlich sechs mal. Bestellungen und Anzeigenwünsche sind an die Geschäftsstelle des Württ. Notarvereins e.V. in 70174 Stuttgart, Kronenstraße 34 (Tel. 0711/2237951. Fax 0711/2237956. E-Mail:

wuertt.NotV@t-online.de) zu richten. Der Bezugspreis beträgt jährlich € 45,- einschließlich USt und Versandkosten und wird am 31.05. des Bezugsjahres in Rechnung gestellt: Einzelhefte € 6,- einschließlich USt zuzüglich Versandkosten. Einzelhefte können nur von den letzten 5 Jahrgängen einschließlich des laufenden Jahrgangs bezogen werden.

Abbestellungen müssen 6 Wochen vor Ende eines Kalenderjahres erfolgen.

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