

# BWNotZ

## Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg

### Herausgeber

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

Kronenstraße 34  
70174 Stuttgart

### Schriftleitung

Notar Achim Falk,  
Stuttgart

Notar a.D. Dr. Hans Eberhard Sandweg,  
Müllheim

[www.notare-wuerttemberg.de](http://www.notare-wuerttemberg.de)  
[www.badischer-notarverein.de](http://www.badischer-notarverein.de)

**7/2006**

November  
Seiten 129-152

### Inhalt

#### Abhandlungen

*Reith/Gehweiler*

Die (halbe?) Erbschaftsteuerreform . . . . . 129

*Kuhn*

Übersicht zum Erbrecht, Pflichtteilsrecht  
und Erbschaftsteuerrecht der  
EU-Mitgliedsstaaten (ohne BRD) . . . . . 139

**Buchbesprechungen** . . . . . 151

## Hinweis in eigener Sache

In Folge einer schweren Erkrankung ist Notar Dr. Jürgen Rastätter bis auf Weiteres an der Ausübung seiner Schriftleitertätigkeit gehindert. Schriftleitung und Herausgeber der BWNotZ wünschen ihm rasche und vollständige Genesung. Bis dahin hat sich der Präsident des Badischen Notarvereins e. V., Notar a. D. Dr. Hans Eberhard Sandweg freundlicherweise zur Übernahme der Schriftleitertätigkeit für den Teil Rechtsprechung bereit erklärt.

## Die (halbe?) Erbschaftsteuerreform

von Prof. Dr. Thomas Reith, M.A., Rechtsanwalt und Notar in Stuttgart  
und Wolfgang Gehweiler, Württ. Notariatsassessor in Stuttgart

### Inhaltsverzeichnis

#### 1. Hintergründe

##### 1.1. Der Zeitplan der Bundesregierung

##### 1.2. Rückblick

##### 1.3. Zwei Stufen der Erbschaftsteuerreform

#### 2. Die Regelungen im ErbStErIG-E

##### 2.1. Die „Erleichterung der Unternehmensnachfolge“

###### 2.1.1. Einführung

###### 2.1.2. Begünstigtes Vermögen

###### 2.1.3. Die Betriebsfortführung

###### 2.1.3.1. Allgemeines

###### 2.1.3.2. Das Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse

###### 2.1.3.3. Schädliche Verwendung begünstigten Vermögens

###### 2.1.3.4. Weiterübertragung begünstigten Vermögens an einen Dritten durch einen Erwerb von Todes wegen

###### 2.1.3.5. Weiterübertragung begünstigten Vermögens an einen Dritten nach § 28 a Absatz 2 ErbStG-E

###### 2.1.3.6. Nicht geregelte Fallkonstellationen

###### 2.1.3.7. Die persönlichen Freibeträge nach den §§ 16 und 17 ErbStG

###### 2.1.4. Bewertung von Betriebsvermögen

###### 2.1.5. Sonderregelung für kleinere Unternehmen

###### 2.1.6. Änderung der Stundungsregel des § 25 ErbStG

###### 2.1.6.1. Einführung einer Bagatellregelung

###### 2.1.6.2. Neuregelung zum Beginn der Zahlungsverjährung

###### 2.1.7. Weitere Regelungen im ErbStErIG

##### 2.2. Gegenüberstellung von altem Recht und neuem Recht

##### 2.3. Bewertung und Gestaltungsempfehlung

#### 3. Fazit und Zusammenfassung

#### 1. Hintergründe

##### 1.1. Der Zeitplan der Bundesregierung

Am 25.11.2006 wurde im **Bundeskabinett** der Entwurf eines Gesetzes über die Erleichterung der Unternehmensnachfolge (**ErbStErIG-E**) beschlossen<sup>1</sup>. Damit liegt – nach einer mindestens seit 2004 währenden politischen Diskussion und verschiedenen sich ähnelnden Gesetzesentwürfen aus dem Lager der politischen Parteien – ein erster offizieller Entwurf zur Änderung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes vor<sup>2</sup>. Laut dem Zeitplan des Bundesfinanzministeriums soll der **Bundestag** bis Mitte Dezember 2006 über den Gesetzesentwurf beschließen, die Zustimmung des **Bundesrats** wird erst im neuen Jahr erwartet. Allerdings soll das neue Recht bereits zum **1.1.2007 in Kraft** treten.

##### 1.2. Rückblick

Das von der Politik propagierte Ziel der Erbschaftsteuerreform ist es, Betriebsübergaben im Mittelstand zu erleichtern.

<sup>1</sup> Diesem Regierungsentwurf ging voraus der Referentenentwurf vom 4.10.2006. Dieser wurde von der Bundesregierung nur leicht verändert in den Regierungsentwurf übernommen.

<sup>2</sup> Tatsächlich reicht die politische Diskussion bis in das Jahr 2001 zurück. Bereits am 27.3.2001 haben fünf SPD-regierte Bundesländer unter der Federführung von Schleswig-Holstein einen Gesetzesantrag zur Änderung der Immobilienbewertung in den Bundesrat eingebracht. S. [www.schleswig-holstein.de/landsh/mfe/presse/hintergrund.htm#bewertung](http://www.schleswig-holstein.de/landsh/mfe/presse/hintergrund.htm#bewertung). Die damalige Bundesregierung stand dieser Gesetzesinitiative kritisch gegenüber; sie wollte das sensible Thema der Besteuerung von Immobilien aus dem Bundestagswahlkampf 2002 heraushalten. Geplant war, dieses Thema erst 2004/2005 im Rahmen einer grundlegenden Neuregelung anzupacken. Nicht zuletzt bedingt durch den Vorlagebeschluss des BFH vom 22.5.2002 an das Bundesverfassungsgericht (s. hierzu noch Ziff. 1.2.) legte das Land Schleswig-Holstein im Frühjahr 2004 erneut einen Entwurf für ein geändertes Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz vor. Anfang 2005 folgte ein weiterer Gesetzesentwurf der alten rot/grünen Bundesregierung. Danach kehrte hinsichtlich der politischen Diskussion um die Erbschaftsteuer zunächst Ruhe ein. Man wollte erst einmal das Urteil des BVerfG abwarten, welches laut dem ursprünglichen Geschäftsverteilungsplan beim Bundesverfassungsgericht bereits im Jahre 2005 entscheiden sollte. Erst in den Koalitionsverhandlungen von CDU/CSU und SPD wurde das Thema der Erbschaftsteuerreform sodann wieder aufgegriffen.

Deshalb war in den vergangenen zwei bis drei Jahren das dominierende politische Thema zur Erbschaftsteuerreform der **Unternehmensbereich**. Daneben wird spätestens seit Mai 2002 – von der Öffentlichkeit weniger beachtet – die rechtliche Diskussion über die erbschaftsteuerliche Behandlung von **Immobilienvermögen** und **Betriebsvermögen** geführt. Nach der Auffassung des BFH in seinem Vorlagebeschluss vom 22.5.2002 an das Bundesverfassungsgericht<sup>3</sup> ist die erbschaftsteuerliche Besserstellung von Immobilienvermögen und Betriebsvermögen im Vergleich zur Besteuerung sonstigen Vermögens **verfassungswidrig**. Eine Entscheidung des BVerfG war zunächst für 2005 erwartet worden. Von offizieller Seite geht man nun davon aus, dass die Entscheidung Anfang 2007 fallen wird; der Ausgang des Verfahrens wird als „ungewiss“ bewertet.

### 1.3. Zwei Stufen der Erbschaftsteuerreform

Die Diskussion um die Erbschaftsteuerreform wird also auf **zwei Ebenen** geführt. Mit dem vorliegenden Regierungsentwurf will die Bundesregierung (zunächst) nur den **Unternehmensbereich** angehen (**1. Stufe**); man will zu den umstrittenen **Bewertungsfragen** laut der Gesetzesbegründung die Entscheidung aus Karlsruhe abwarten. Erst danach soll in einer **2. Stufe** (wohl in 2007) die – hoffentlich dann verfassungsgemäße – erbschaftsteuerliche Behandlung von Immobilienvermögen, von Betriebsvermögen und von sonstigem Vermögen in Angriff genommen werden. Die Erbschaftsteuerreform soll also in **zwei Schritten** kommen, zum 1.1.2007 und vermutlich zum 1.1.2008.

Zu beachten ist allerdings, dass die Länderfinanzminister auf ihrer Sitzung am 28.9.2006 mit einer Mehrheit von 11 gegen 5 Stimmen gegen eine rasche gesetzgeberische Aktivität gestimmt haben. Von Ländersseite aus votiert die Mehrheit dafür, die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts abzuwarten und die Erbschaftsteuerreform deshalb – auch in ihrer 1. Stufe – zunächst noch zu verschieben. Laut einer Auskunft der Pressestelle des Bundesrats vom 16.10.2006 wird der **Bundesrat** dem ErbStErlG-E allerdings wohl doch **zustimmen**.

## 2. Die Regelungen im ErbStErlG-E

### 2.1. Die „Erleichterung der Unternehmensnachfolge“

#### 2.1.1. Einführung

**Kern des ErbStErlG-E.** Der Kern des ErbStErlG-E ist das sog. **Stundungsmodell**<sup>4</sup>. Danach sollen Unternehmensnachfolgen (unter Lebenden oder von Todes wegen) von der Erbschaft- und Schenkungsteuer **freigestellt** werden, wenn **zwei Voraussetzungen** vorliegen:

- ⇒ Gegenstand der Übertragung ist sog. **begünstigtes Vermögen**
- ⇒ der Betrieb wird **zehn Jahre lang fortgeführt**.

Gesetzestechisch funktioniert dies dergestalt, dass die grundsätzlich anfallende Erbschaft- oder Schenkungsteuer (zunächst) **in voller Höhe festgesetzt** wird, allerdings mit der Maßgabe, dass (1) der auf das produktive Unternehmensvermögen 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 Erbe das Unternehmen über diesen Zeitraum fortführt. Das Stundungsmodell ersetzt die bisherigen speziellen Steuervergünstigungen nach **§§ 13 a und 19 a ErbStG** (Freibetrag von Euro 225.000,00, Bewertungsabschlag von 35 %, Tarifbegünstigung; diese werden aufgehoben) und geht damit zu Gunsten des Steuerpflichtigen über die bisherigen Steuervergünstigungen hinaus. Andererseits geht das Stundungsmodell von Voraussetzungen aus, die ganz überwiegend schärfer sind, als die bisherigen Voraussetzungen zur Erlangung der Steuervergünstigungen nach den §§ 13 a, 19 a ErbStG.

Nach dem Stundungsmodell gilt: Wird der **Betrieb nicht fortgeführt**, dann bleibt es bei der Besteuerung (ohne die bisherigen Steuervergünstigungen nach den §§ 13 a, 19 a ErbStG). Wird der **Betrieb weniger als 10 Jahre fortgeführt**, dann erlischt die Erbschaft- oder Schenkungsteuer für jedes Jahr der Betriebsfortführung in Höhe von einem Zehntel. Wird der **Betrieb 10 Jahre und mehr fortgeführt**, dann erlischt die Erbschaft- oder Schenkungsteuer in voller Höhe.

**Absicht des Gesetzgebers.** Mit der Neuregelung will der Gesetzgeber vor allem verhindern, dass erbschaftsteuerliche Vergünstigungen auch bei „**künstlich**“ **erzeugtem Betriebsvermögen** in Anspruch genommen werden können. Die bisherige beliebte Gestaltung der Einbringung von Privatvermögen in eine GmbH & Co. KG (sog. gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne von § 15 Absatz 3 EStG) wird also in Zukunft nicht mehr steuerbegünstigt sein.

#### 2.1.2. Begünstigtes Vermögen

**Definition.** „Begünstigtes Vermögen“ sind nach der Definition des § 28 a ErbStG-E im Wesentlichen

- ⇒ inländische **land- und forstwirtschaftliche Betriebe, Teilbetriebe** oder **Anteile** an solchen Betrieben und land- und forstwirtschaftliches Vermögen, das einer in einem EU-Staat gelegenen **Betriebsstätte** dient, **ausgenommen** Immobilien, die an Dritte zur Nutzung (Miete, Pacht) überlassen worden sind
- ⇒ inländische **Gewerbebetriebe, Teilbetriebe** oder **Anteile** an gewerblich oder freiberuflich tätigen Personengesellschaften und Betriebsvermögen, das einer in einem EU-Staat gelegenen **Betriebsstätte** dient, **ausgenommen**
  - Vermögensgegenstände (Immobilien, Seeschiffe, Flugzeuge, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte), die an Dritte zur Nutzung (Miete, Pacht, Leasing, Lizenz) überlassen worden sind
  - Anteile an Kapitalgesellschaften von 25 % oder weniger
  - Anteile an Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften, soweit deren Vermögen aus nicht begünstigtem Vermögen besteht
  - Geldbestände, Forderungen gegenüber Banken, vergleichbare Forderungen und Wertpapiere
  - Kunstgegenstände, Kunst- und wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken, Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine, soweit deren Werte insgesamt die Schulden und bestimmte Abzüge übersteigen
- ⇒ Anteile an inländischen **Kapitalgesellschaften** von über 25 %, ausgenommen die vorstehend genannten Ausnahmen.

**Keine Obergrenze.** Die in den früheren Gesetzesentwürfen vorgesehene Obergrenze von EUR 100.000.000,00 an Wert des übertragenen Unternehmensvermögens wurde in den ErbStG-E nicht aufgenommen<sup>5</sup>. Danach kann auch Unter-

<sup>3</sup> S. *BFH*, Beschluss vom 22.5.2002, BStBl. 2002 II S. 598. In diesem Vorlagebeschluss wurde das *BMF* vom *BFH* aufgefordert, dem Verfahren beizutreten. Dieser Aufforderung ist das *BMF* gefolgt und ist dem Verfahren beigetreten; s. *BMF-Schreiben* vom 23.11.2001.

<sup>4</sup> Der Begriff „Stundungsmodell“ wird in der Koalitionsvereinbarung zwischen CDU/CSU und SPD verwendet. Teilweise spricht man auch vom Abschmelzungs- oder Degressionsmodell.

<sup>5</sup> S. hierzu auch die Gesetzesbegründung zu § 28 Absatz 1 ErbStG-E.

nehmensvermögen, welches diese Grenze übersteigt, begünstigtes Vermögen (in vollem Umfang) sein.

**Fall der Betriebsaufspaltung/Sonderbetriebsvermögen.** Nach § 28 a Absatz 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 lit. a) Satz 2 ErbStG-E ist keine schädliche „Nutzungsüberlassung an Dritte“ gegeben, wenn „der Übergeber (Erblasser oder Schenker) sowohl im überlassenen Betrieb als auch im nutzenden Betrieb einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen ausüben kann“; gemeint sind damit wohl die Fälle der **Betriebsaufspaltung**. Auch das Vermögen der sog. Besitzgesellschaft gehört danach zum begünstigten Vermögen; nach dem Wortlaut des Gesetzes sogar auch nicht wesentliches Betriebsvermögen. Das Gleiche gilt für einer Personengesellschaft nur Nutzung überlassenes **Sonderbetriebsvermögen**. In beiden Fällen werden Vermögensgegenstände nicht in das Betriebsvermögen eingelegt, sondern verbleiben im Eigentum bei dem alleinigen oder dem beherrschenden Gesellschafter, werden aber von dem Betrieb zu eigenbetrieblichen Zwecken genutzt.

**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. Danach können Schulden des Unternehmens nur im anteiligen Verhältnis begünstigtes : nicht-begünstigtes Vermögen abgezogen werden (sog. **Quotenmethode**)<sup>6</sup>.

**Anteile an Kapitalgesellschaften.** Nicht zum begünstigten Vermögen gehören nach § 28 a Absatz 1 Nr. 3 ErbStG-E Anteile an Kapitalgesellschaften **von 25 % oder weniger**, während **Anteile an Personengesellschaften** in allen Fällen, also unabhängig von der Beteiligungshöhe, als begünstigtes Vermögen angesehen werden. Nach der Gesetzesbegründung ist die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft von 25 % oder weniger ein Indiz dafür, dass der Anteilseigner in die Gesellschaft nicht unternehmerisch eingebunden ist, sondern nur Kapitalanleger ist. Die Einführung einer solchen Mindestbeteiligungsquote wird von der Gesetzesbegründung damit gerechtfertigt, dass beim Vorliegen von Streubesitzbeteiligungen der Verwaltungsaufwand zur Feststellung, ob damit begünstigtes oder nicht-begünstigtes Vermögen vorliegt, unverhältnismäßig hoch wäre.

**1. Kritikpunkt:** Nachdem das neue Recht für die Steuervergünstigung nur noch darauf abstellt, ob der Betrieb „in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang“ fortgeführt wird (s. hierzu Ziff. 2.1.3.2.), ist die **Beteiligungsgrenze von 25 %** (wie in dem bisherigen § 13 a Absatz 4 Nr. 3 ErbStG) sachlich nicht mehr gerechtfertigt, denn „der Fortbestand einer Kapitalgesellschaft und der mit ihrer Tätigkeit verbundenen Arbeitsplätze ist ohnehin weitgehend vom Gesellschafterbestand unabhängig“<sup>7</sup>. Im Vordergrund der Betrachtung steht nach neuem Recht somit das Unternehmen und nicht der Unternehmer. Diesen Kritikpunkt sah auch der Gesetzgeber und versucht die Kritik wenigstens für **Familienunternehmen** durch die Regelung in § 28 a Absatz 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG-E abzumildern. Danach sind Streubesitzbeteiligungen des Erblassers oder Schenkers dann in die Stundungsregelung einzubeziehen, wenn **zwei Kriterien** erfüllt sind. (1) 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 (2) das Stimmrecht darf gegenüber nichtgebundenen Gesellschaftern nur einheitlich ausgeübt werden. **2. Kritikpunkt:** Wenn aus den genannten Gründen bei Gesellschaften eine Mindestbeteiligung Sinn macht, dann sollte im Hinblick auf die Regelungen in den §§ 53 Absatz 2 Satz 1, 60 Absatz 1 Nr. 2 GmbHG und 179 Absatz 2 Satz 1, 262 Absatz 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 Bewertung) versucht, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften einander steuerlich stärker anzugleichen.

### 2.1.3. Die Betriebsfortführung

#### 2.1.3.1. Allgemeines

**Merkmale.** Das Merkmal der „**Betriebsfortführung**“ wird durch die folgenden **zwei Untermerkmale** bestimmt:

⇒ der Betrieb muss nach § 28 Absatz 2 Satz 1 2. HS ErbStG-E „in einem nach dem **Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse** vergleichbaren Umfang“ fortgeführt werden (s. dazu Ziff. 2.1.3.2.)

⇒ keine **schädliche Verwendung** begünstigten Vermögens, § 28 Absatz 3 und § 28 a Absatz 2 ErbStG-E (s. Ziff. 2.1.3.3.).

#### 2.1.3.2. Das Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse

**Definition.** Mit „Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse“ umschreibt § 28 Absatz 2 Satz 1 2. HS ErbStG-E den Begriff der Betriebsfortführung nur sehr abstrakt. Eine wortgleiche Regelung enthält § 12 Absatz 3 UmwStG. Ergänzend führt § 28 Absatz 2 Satz 2 ErbStG-E noch aus, dass der Betrieb insbesondere nach **Umsatz**, dem **Auftragsvolumen**, dem **Betriebsvermögen** (das Aktivvermögen) und der **Anzahl der Arbeitnehmer** (sog. **Orientierungsgrößen**<sup>8</sup>) vergleichbar sein muss.

**Arbeitnehmer.** Trotz der mit § 12 Absatz 3 UmwStG gleichlautenden Regelung wirft der Gesetzeswortlaut zahlreiche **Fragen** auf, denn die 1997 in das UmwG eingeführte Definition passt nicht mehr in die heutige, von ständigem Wandel geprägte Wirtschaftswelt. Dies gilt insbesondere für die Orientierungsgröße „**Anzahl der Arbeitnehmer**“. Auf dieses Merkmal wurde in den Gesetzesberatungen aus verfassungsrechtlichen Gründen ein besonders großes Augenmerk gelegt; denn die Befreiung begünstigten Vermögens von der Erbschaft- und Schenkungsteuer bedarf einer besonderen, **verfassungsrechtlich relevanten Rechtfertigung**<sup>9</sup>. Diese wird vom Gesetzgeber darin gesehen, dass das begünstigte Vermögen auch nach der Unternehmensnachfolge einer volkswirtschaftlichen und sozialen Zweckbindung unterliegt. Diese Zweckbindung wird zwar mit den genannten Orientierungsgrößen umschrieben, wobei die „Anzahl der Arbeitnehmer“ nur eine von mehreren Orientierungsgrößen ist und an letzter Stelle genannt wird. Für die praktische Gesetzesan-

<sup>6</sup> S. hierzu auch die Gesetzesbegründung zu § 28 Absatz 1 ErbStG-E.

<sup>7</sup> So der Gesetzgeber selbst in der Gesetzesbegründung zu § 28 a Absatz 1 Nr. 3 ErbStG-E.

<sup>8</sup> So benannt in der Gesetzesbegründung zu § 28 Absatz 2 ErbStG-E.

<sup>9</sup> So z.B. das Hintergrundpapier zur Reform der Erbschaftsteuer; [www.bundesfinanzministerium.de/lang.de/DE/Aktuelles/Aktuelle\\_Gesetze/Recht\\_vom\\_18.10.2006](http://www.bundesfinanzministerium.de/lang.de/DE/Aktuelles/Aktuelle_Gesetze/Recht_vom_18.10.2006).

wendung steht allerdings zu befürchten, dass der **Erhalt von Arbeitsplätzen** eine überproportionale, wenn nicht sogar die dominierende Orientierungsgröße sein wird<sup>10</sup>. Insgesamt be- gibt sich der Gesetzgeber mit der getroffenen Regelung – auch wenn sie der moderateren Formulierung der CDU folgt – in ein Spannungsfeld zwischen einer verfassungsmäßigen Gesetzgebung und einer Gesetzgebung, die sich an der Wirklichkeit einer stetig wandelnden Wirtschaftswelt orientiert. Gerade wegen den gegebenen Verhältnissen, vor allem in der deutschen Wirtschaft, darf gerade das Merkmal der Anzahl von Arbeitnehmern keine nur schwer veränderbare Konstante sein (vgl. hierzu noch Ziff. 2.1.3.6.).

**Betriebsvermögen.** Auch die Orientierungsgröße „Betriebsvermögen“ führt zu unbeantworteten Fragen. So ist zum Beispiel im Hinblick auf Anlagen und Maschinen unklar, ob das prägende Merkmal die **Art** der Maschinen und Anlagen ist, deren **Anzahl** und/oder deren (**Gesamt-)**Wert. Diese Merkmale spielen vor allem im Rahmen von Modernisierungsmaßnahmen in einem Unternehmen eine Rolle, wenn diese Maßnahmen dazu führen, dass anstelle von alten Maschinen und Anlagen neue, oftmals ihrer Art nach ganz andere Maschinen und Anlagen angeschafft werden, deren Wert höher sein wird, als der Wert der ersetzten Maschinen und Anlagen, deren Anzahl wegen der höheren Effizienz aber wesentlich geringer sein kann.

**Vergleichbarkeit.** Offen ist nach dem Gesetzeswortlaut auch, ab welchem Moment eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist. Lediglich in der Gesetzesbegründung zu § 28 Absatz 2 ErbStG-E ist der Hinweis enthalten, dass eine solche dann nicht mehr gegeben ist, wenn eine **wesentliche Abweichung** vorliegt. Dieser Hinweis führt aber zu der weiteren Frage, ab welchem Moment – v.a. bei graduellen Veränderungen in einem Unternehmen – eine wesentliche Abweichung gegeben ist.

### 2.1.3.3. Schädliche Verwendung begünstigten Vermögens

**Definition.** Das zweite Untermerkmal der „Betriebsfortführung“ regelt § 28 Absatz 3 Satz 1 ErbStG-E. Nach dieser Vorschrift endet die Steuerstundung in dem Zeitpunkt, in dem hinsichtlich des begünstigten Vermögens oder Teilen davon eine sog. **schädliche Verwendung** vorliegt; diese ist in den folgenden Fällen gegeben:

- ⇒ die **Veräußerung** begünstigten Vermögens oder Teilen davon
- ⇒ die **Aufgabe** des Betriebs oder eines Teilbetriebs
- ⇒ die **verdeckte Einlage** der Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 28a Absatz 1 Nr. 3 ErbStG-E
- ⇒ die **Veräußerung von Anteilen** an einer Kapitalgesellschaft, die der Veräußerer durch eine Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG) aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 28a Absatz 1 Nr. 1 und Nr. 2 ErbSt-E erworben hat
- ⇒ die **Veräußerung eines Anteiles** (oder Teil eines Anteils) an einer (Personen-)Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG, den der Veräußerer durch eine Einbringung des Betriebsvermögens im Sinne des § 28 a Absatz 1 Nr. 1 und Nr. 2 ErbStG-E in eine Personengesellschaft (§ 24 Absatz 1 UmwStG) erworben hat

<sup>10</sup> Dies ist u.E. vor allem deswegen zu befürchten, weil in einem früheren Entwurf von § 28 Absatz 2 ErbStG-E nur auf „die Gesamtzahl der in dem Betrieb zuzurechnenden Beschäftigungsverhältnisse“ (sog. Ist-Beschäftigungszahl) im Vergleich zu einer sog. Ausgangsbeschäftigungszahl abgestellt wurde; andere Orientierungsgrößen waren in diesem frühen Entwurf nicht genannt. Dieses Anknüpfungsmerkmal ist aus der Sicht der SPD das entscheidende Kriterium, während die jetzige Formulierung der Auffassung der CDU folgt.

- ⇒ die **Auflösung** einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 28 a Absatz 1 Nr. 3 ErbStG-E oder die **Kapitalherabsetzung** bei einer solchen Kapitalgesellschaft oder die **Übertragung ihres Vermögens** durch eine solche Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft, eine natürliche Person oder eine andere Körperschaft
- ⇒ die **Beendigung der Verfügungsbeschränkung oder der Stimmrechtsbündelung** im Falle des § 28 a Absatz 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG-E.

**Gesetzestechnik.** Gesetzestechisch wird dies so geregelt, dass eine schädliche Verwendung die **Veräußerung** des begünstigten Vermögens oder Teilen davon ist (§ 28 Absatz 3 Satz 1 ErbStG-E); dies ist der vom Gesetzgeber gesehene **Hauptfall**. Der Veräußerung werden nach § 28 Absatz 3 Satz 2 bis 4 ErbStG-E die anderen oben genannten Fälle gleichgestellt.

**Fall des § 28 a Absatz 2 ErbStG-E.** Daneben regelt § 28 a Absatz 2 ErbStG-E – an systematisch unrichtiger Stelle – den **Fall der Weiterübertragung** begünstigten Vermögens auf einen Dritten aufgrund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers, einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers oder in Folge der Teilung des Nachlasses. Unklar ist in diesem Zusammenhang das Verhältnis von § 28 a Absatz 2 ErbStG-E zu § 28 Absatz 3 ErbStG-E. Da § 28 a ErbStG-E nur eine aus § 28 ErbStG-E ausgelagerte Begriffsbestimmung ist, gehört die Regelung des § 28 a Absatz 2 ErbStG-E systematisch nicht zu § 28 a ErbStG-E, sondern zu § 28 Absatz 3 ErbStG-E. Einzelheiten hierzu siehe Ziff. 2.1.3.5.

**Aufhebung einer Verfügungsbeschränkung/Stimmrechtsbündelung.** Eine schädliche Verwendung begünstigten Vermögens ist nach § 28 Absatz 3 Satz 4 ErbStG-E auch dann gegeben, wenn bei **Familienunternehmen** mit Streubesitzbeteiligungen die in § 28 a Absatz 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG-E genannte Verfügungsbeschränkung oder Stimmrechtsbündelung aufgehoben wird.

**Beendigung einer Betriebsaufspaltung.** Im Gegensatz zu der eben genannten Regelung in § 28 Absatz 3 Satz 4 ErbStG-E wird – zu Gunsten des Steuerpflichtigen – der Fall der Beendigung einer Betriebsaufspaltung als schädliche Verwendung begünstigten Vermögens im Gesetz nicht geregelt, obwohl dies nach dem Sinn und Zweck dieser Vorschrift systemkonform wäre. U.E. handelt es sich hierbei um keine bewusste Außerachtlassung der Beendigung einer Betriebsaufspaltung als schädliche Verwendung, sondern nur um ein **Redaktionsversehen**, welches gegebenenfalls noch in den weiteren Gesetzesberatungen korrigiert wird. Auch ohne eine solche Korrektur ist davon auszugehen, dass die Beendigung einer Betriebsaufspaltung, wenn schon nicht über § 28 Absatz 3 ErbStG-E, dann aber über eine entsprechende Auslegung von § 28 a Absatz 1 Nr. 1 Satz 2 1. Alt. und Nr. 2 Satz 2 lit. a) Satz 2 1. Alt. ErbStG-E als schädliche Verwendung begünstigten Vermögens gelten wird.

**Begriff der „Veräußerung“.** Der juristische Begriff „Veräußerung“ umfasst sowohl **entgeltliche** als auch **unentgeltliche Veräußerungen**. Dem Gesetzeswortlaut selbst ist nicht zu entnehmen, ob mit „Veräußerung“ im Sinne des § 28 Absatz 3 ErbStG-E nur entgeltliche oder auch unentgeltliche Veräußerungen gemeint sind. Lediglich in der Gesetzesbegründung zu § 28 Absatz 4 ErbStG-E findet sich der Hinweis, dass zur Vermeidung von Rechtsgestaltungen die Regelung des § 28 Absatz 4 Satz 2 ErbStG-E nicht gilt für Schenkungen. Ein zweiter Hinweis findet sich in § 28 a Absatz 2 ErbStG-E; dort ist die Rede von „rechtsgeschäftlichen Verfügung des .....

**Schenkens**<sup>11</sup>. Damit ist davon auszugehen, dass mit „Veräußerung“ entgeltliche und unentgeltliche Veräußerungen gemeint sind.

#### 2.1.3.4. Weiterübertragung begünstigten Vermögens an einen Dritten durch einen Erwerb von Todes wegen

**Erwerb von Todes wegen.** § 28 Absatz 4 Satz 2 ErbStG-E regelt den Fall, dass begünstigtes Vermögen innerhalb des Zehnjahreszeitraums ein weiteres Mal durch einen Erwerb von Todes wegen an einen weiteren Erwerber übertragen wird. In diesem Falle erlischt die verbleibende gestundete Steuer bei dem verstorbenen Übergeber (und damit bei dessen Erben). Trotz der Gesetzesregelung und der Gesetzesbegründung bleiben wegen der vom Gesetzgeber nicht einheitlich verwendeten Begriffe **Fragen offen**. In § 28 Absatz 4 Satz 3 ErbStG-E heißt der Wortlaut „**Erwerb von Todes wegen**“; unklar ist, ob gemeint ist „Erwerb von Todes wegen im Sinne von § 3 ErbStG“. Demgegenüber ist in der Gesetzesbegründung zu § 28 Absatz 4 ErbStG-E einengend nur von „**Erbgang**“ die Rede. Zu den Erwerben von Todes wegen gehören u.E. alle Fälle der Weiterübertragung begünstigten Vermögens erst auf den Tod des Übergebers, unabhängig davon aufgrund welchen technischen Übertragungsakts die Weiterübertragung erfolgt; in Frage kommen der Erwerb auf Grund

- ⇒ eines **Vermächtnisses**
- ⇒ einer **Auflage** (im Sinne von § 1940 BGB)
- ⇒ eines **Schenkungsversprechens von Todes wegen** (dies ist der Fall des § 2301 Abs. 1 BGB)
- ⇒ einer **auf den Tod vollzogenen Schenkung** (dies ist der Fall des § 2301 Abs. 2 BGB)
- ⇒ einer **Schenkung auf den Tod** (dies ist der Fall der §§ 516 ff. BGB).

Umgekehrt soll das Erlöschen der Steuer beim Übergeber zur Vermeidung von Rechtsgestaltungen **nicht für Schenkungen** gelten; gemeint sind nach dem Vorgesagten damit wohl nur „**Schenkungen unter Lebenden**“.

**Der Zehnjahres-Zeitraum beim weiteren Erwerber.** Bei dem weiteren Erwerber beginnt der Zehnjahres-Zeitraum neu zu laufen. Dies folgt aus der Gesetzesbegründung zu § 28 Absatz 4 ErbStG-E, wo es heißt, dass für den Zweit-Erwerber ein neuer Zehnjahres-Zeitraum beginnt, wenn das begünstigte Vermögen innerhalb des (ersten) Zehnjahreszeitraums vom Erst-Erwerber durch **Erbgang** (gemeint ist der „Erwerb von Todes wegen“<sup>12</sup>) auf den Zweit-Erwerber übergeht. Die im Einkommensteuerrecht geltende Fußstapfentheorie findet hier keine Anwendung.

#### 2.1.3.5. Weiterübertragung begünstigten Vermögens an einen Dritten nach § 28 a Absatz 2 ErbStG-E

**Stundungsmodell bei dem Zweit-Erwerber.** Überträgt der Erwerber von begünstigtem Vermögen (der Erst-Erwerber) dieses an eine weitere Person (der Dritte; Zweit-Erwerber), aufgrund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers, einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers oder in Folge der Teilung des Nachlasses, dann „erhält der Erwerber insoweit nicht die Begünstigung nach § 28“; gemeint ist der Erst-Erwerber. U.E. kann dies nur heißen, dass bei dem Erst-Erwerber in dem Zeitpunkt der Weiterübertragung die **Steuerstundung erlischt**. Dafür findet das **Stundungsmodell bei dem Zweit-Erwerber** Anwendung.

**Der Zehnjahres-Zeitraum beim Zweit-Erwerber.** Unklar ist nach dem Gesetzeswortlaut allerdings, ob bei dem Zweit-Erwerber der Zehnjahres-Zeitraum neu zu laufen beginnt oder ob er ähnlich der im Einkommensteuerrecht geltenden Fußstapfentheorie „in das Stundungsmodell des Erst-Erwerbers eintritt“. Offensichtlich sieht der Gesetzesentwurf nur den Fall, dass eine solche Weiterübertragung unmittelbar nach dem (Erst-)Erwerb erfolgt. In zahlreichen Fällen der Praxis erfolgt eine solche Weiterübertragung jedoch erst nach Ablauf einer bestimmten Zeit. Dies gilt zum Beispiel in den Fällen der Vor- und Nacherbfolge, des Vor- und Nachvermächtnisses oder des Teilungsverbots mit anschließender Teilungsanordnung. In der Gesetzesbegründung heißt es zu Absatz 2 von § 28 a ErbStG-E dazu lediglich, dass in diesem Fall „dieser Dritte den Fortbestand des Betriebes gewährleisten“ muss. Wie bereits in Ziff. 2.1.3.3. ausgeführt, gehört diese Regelung systematisch zu § 28 Absatz 3 ErbStG-E. U.E. kann man – allerdings nicht zwingend – den Fall von § 28 a Absatz 2 ErbStG-E vergleichen mit dem Fall des § 28 Absatz 4 Satz 2 ErbStG-E. Dort erlischt die verbleibende gestundete Steuer bei dem verstorbenen Übergeber (und damit bei dessen Erben), wenn das begünstigte Vermögen durch einen Erwerb von Todes wegen übergeht. Entsprechend heißt es auch in der Gesetzesbegründung zu § 28 Absatz 4 ErbStG-E, dass für den Zweit-Erwerber ein neuer Zehnjahres-Zeitraum beginnt, wenn das begünstigte Vermögen innerhalb des (ersten) Zehnjahreszeitraums vom Erst-Erwerber durch **Erbgang** (gemeint ist der „Erwerb von Todes wegen“<sup>13</sup>) auf den Zweit-Erwerber übergeht. Wegen der Vergleichbarkeit beider Fälle dürfte auch bei § 28 a Absatz 2 ErbStG-E **für den Zweit-Erwerber ein neuer Zehnjahres-Zeitraum beginnen**.

**Fallgruppen des § 28 a Absatz 2 ErbStG-E.** Laut der Gesetzesbegründung hatte der Gesetzgeber mit dieser Regelung die folgenden **Fälle** vor Augen:

- ⇒ die Erben müssen begünstigtes Vermögen an einen **Vermächtnisnehmer** oder an einen durch eine **Auflage** begünstigten Dritten herausgeben
- ⇒ die Erben müssen begünstigtes Vermögen an einen durch eine **Schenkung auf den Todesfall** begünstigten Dritten herausgeben
- ⇒ die Erben müssen begünstigtes Vermögen an einen durch eine **qualifizierte Nachfolgeklausel** begünstigten Erben oder durch eine **Eintrittsklausel** begünstigten Dritten herausgeben
- ⇒ die Erben müssen begünstigtes Vermögen an einen durch eine **Teilungsanordnung** begünstigten Erben herausgeben oder sie regeln die Herausgabe begünstigten Vermögens an einen bestimmten Erben im Rahmen einer freiwilligen und einvernehmlichen **Nachlassteilung**.

Eine ähnliche Regelung enthielt der **bisherige § 13 a Absatz 3 ErbStG**, allerdings nur für die ersten beiden Fälle, in denen der Erblasser die Weitergabe in einer Verfügung von Todes wegen oder in denen der Erblasser oder Schenker die Weitergabe in einer rechtsgeschäftlichen Verfügung angeordnet hatte. Damit waren nur Weiterübertragungen auf Grund von Vermächtnissen oder Auflagen (in einer Verfügung von Todes wegen) oder auf Grund einer Schenkung auf den Todesfall (in einem Schenkungsvertrag) erfasst, nicht aber die Weitergabepflicht aufgrund der beiden letzten Fallgruppen.

#### 2.1.3.6. Nicht geregelte Fallkonstellationen

Nach dem Vorgesagten ist fraglich, ob eine Betriebsfortführung auch in den nachstehenden, in der Praxis häufig vorkommenden **Fallkonstellationen** gegeben ist:

<sup>11</sup> Einzelheiten hierzu s. Ziff. 2.1.3.5..

<sup>12</sup> S. Ziff. 2.1.3.3..

<sup>13</sup> S. Ziff. 2.1.3.4..

- ⇒ Fall der zunehmenden Umstellung auf Leasing
- ⇒ Fall der zunehmenden Automatisierung
- ⇒ Fall der Unternehmenskonzentration
- ⇒ Fall des Produktwandels
- ⇒ Fall der Unternehmenssanierung
- ⇒ Fall des Unternehmenszusammenschlusses.

Eine Antwort, ob in all diesen Fällen eine Betriebsfortführung gegeben ist, lässt sich weder aus dem Gesetzeswortlaut, noch aus der Gesetzesbegründung ableiten. Aus der Sicht der Unternehmer (Alt-Unternehmer, wie Unternehmensnachfolger) ist in all diesen Fällen ein Fall der Betriebsfortführung gegeben. Die genannten Veränderungen werden nicht aus eigennützigen, privaten Zwecken vorgenommen, sondern sie werden gerade getätigt, um das Unternehmen, wenn auch nicht in unverändertem Zustand, fortzuführen. Zahlreiche Unternehmer werden vom Markt – oftmals sehr spät – zu solchen **Veränderungen gezwungen**. In vielen Fällen fehlt es dem Alt-Unternehmer an der Einsicht, an der Motivation, an dem subjektiven Wollen, an der Flexibilität, an der persönlichen und/oder fachlichen Eignung oder einfach an der Kraft, die für das Unternehmen erforderlichen Änderungen bereits unter seiner Unternehmerägide durchzuführen. Da das ErbStErIG Betriebsübergaben im Mittelstand erleichtern will, müssen u.E. auch die aufgezeigten Fallgruppen nach Sinn und Zweck der Norm unter die Betriebsfortführung fallen; auch für sie muss das Stundungsmodell gelten. Denn: Unstreitig dürfte sein, dass in den Fällen, in den der Alt-Unternehmer diese Veränderungen unter seiner Führung noch vornimmt, eine Betriebsfortführung durch den Unternehmensnachfolger vorliegt.

## Im Einzelnen

### (1) Fall der zunehmenden Umstellung auf Leasing

In vielen Fällen bauen Unternehmen in immer stärkerem Maße ihr Anlagevermögen ab, vor allem um Liquidität zu generieren. In diesen Fällen bleiben gleich der **Umsatz**, das **Auftragsvolumen** und die **Anzahl der Arbeitnehmer**, nicht aber das **Betriebsvermögen**. Nach Sinn und Zweck des ErbStG-E dürfte u.E. in diesem Fall noch eine Betriebsfortführung gegeben sein.

### (2) Fall der zunehmenden Automatisierung

In zahlreichen Fällen können Unternehmen ihren Umsatz und ihr Auftragsvolumen trotz des steigenden Wettbewerbsdrucks halten oder sogar steigern, in dem sie ihre Produktion – aus Gründen der Wettbewerbsfähigkeit – zunehmend auf **moderne Fertigungsautomaten** und/oder **Industrieroboter** umstellen. Hierbei wird sich der Wert des Betriebsvermögens ggf. erhöhen, aber die Anzahl der Arbeitnehmer wird schrumpfen. Nach dem – wenn auch sehr abstrakten – Wortlaut des ErbStG-E dürfte bereits in diesem Fall fraglich sein, ob eine Betriebsfortführung noch gegeben ist.

### (3) Fall der Unternehmenskonzentration

In zahlreichen Fällen kann ein (noch nicht sanierungsbedürftiges) Unternehmen nur durch eine zunehmende **Konzentration auf das Kerngeschäft** bzw. **Spezialisierung auf bestimmte Produkte oder Dienstleistungen** am Markt überleben, ohne durch den Wettbewerb verdrängt zu werden oder durch ausländische Investoren aufgekauft zu werden. In diesen Fällen werden zum Teil Produktparten an einen Erwerber entgeltlich veräußert, nicht zuletzt um mit dem Veräußerungserlös im noch verbleibenden Unternehmen dringend

erforderliche Investitionen durchzuführen. Zum Teil werden Produktparten aber auch in der Unternehmensgruppe gehalten, sie werden aus Kostengründen von dem Stammunternehmen aber auf eine ausländische Tochtergesellschaft ausgelagert. Zum Teil werden Produktparten auch ganz geschlossen. In diesen Fällen ist das Unternehmen nach wie vor in der **gleichen Branche** tätig, allerdings mit einem wesentlich **engeren Produkt- oder Dienstleistungsspektrum**.

Bei dieser Fallgruppe kann man wiederum **zwei Unter-Fallgruppen** unterscheiden:

#### (a) Fall der Verkleinerung des Unternehmens

In vielen Fällen geht die Spezialisierung eines Unternehmens einher mit einer Verkleinerung des Unternehmens. Für den außen stehenden Beobachter wird das Unternehmen in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang weitergeführt. Das Unternehmen bleibt in der **Familie**, die **Unternehmenstradition** und **-philosophie** lebt fort, der **Ruf** und das **Image** des Unternehmens bleiben erhalten (oder verbessern sich gar), allerdings **verringern** sich der Umsatz, das Auftragsvolumen, das Betriebsvermögen und die Anzahl der Arbeitnehmer. Nach dem – wenn auch sehr abstrakten – Wortlaut des ErbStG-E dürfte bei formaler Betrachtung in diesem Fall eine Betriebsfortführung nicht mehr gegeben sein.

#### (b) Fall der gleichen Unternehmensgröße

In zahlreichen Fällen geht die Spezialisierung eines Unternehmens einher mit einem Wandel im Unternehmen dergestalt, dass bestimmte Sparten zwar veräußert, ins Ausland verlagert oder geschlossen werden, dass dafür aber umso stärker in einer bestimmten anderen Sparte im Inland investiert wird. Das Unternehmen bleibt in der **Familie**, die **Unternehmenstradition** und **-philosophie** lebt fort, der **Ruf** und das **Image** des Unternehmens bleiben erhalten (oder verbessern sich gar), der **Umsatz**, das **Auftragsvolumen**, das **Betriebsvermögen** und die **Anzahl der Arbeitnehmer** bleiben zahlenmäßig gleich, allerdings betreffen die Umsätze und die Aufträge nur noch das Spezialgebiet, das alte Betriebsvermögen wurde möglicherweise im Wesentlichen gegen neues Betriebsvermögen **ausgetauscht** und die früheren weniger qualifizierten Arbeitnehmer (zum Teil ungelernt, angelernt oder nur Facharbeiter, ältere Mitarbeiter) wurden durch hoch qualifizierte, jüngere Arbeitnehmer **ersetzt**. Vielleicht wurde im Zuge dieser Reorganisation sogar ein **Betriebsteil ganz geschlossen** und (im Inland) an einen ganz **neuen kostengünstigeren Standort** verlegt. Nach dem – wenn auch sehr abstrakten – Wortlaut des ErbStG-E dürfte bei formaler Betrachtung in diesem Fall zumindest fraglich sein, ob eine Betriebsfortführung noch gegeben ist.

### (4) Fall des Produktwandels

In zahlreichen Fällen kann ein (noch nicht sanierungsbedürftiges) Unternehmen nur durch einen Wandel **seines Produkt- oder Dienstleistungsspektrums** am Markt überleben, ohne durch den Wettbewerb verdrängt zu werden oder durch ausländische Investoren aufgekauft zu werden. In diesen Fällen ist das Unternehmen in einer **anderen Branche** tätig.

Auch bei dieser Fallgruppe kann man wiederum **zwei Unter-Fallgruppen** unterscheiden:

#### (a) Fall der Verkleinerung des Unternehmens

In vielen Fällen geht der Wandel des Produkt- oder Dienstleistungsspektrums einher mit einer Verkleinerung des Unternehmens. Für den außen stehenden Beobachter ändert sich

der Charakter des Unternehmens, allerdings bleibt das Unternehmen in der **Familie**, die **Unternehmenstradition** und **-philosophie** lebt (in einem anderen Produktbereich) fort, der **Ruf** und das **Image** des Unternehmens bleiben erhalten (oder verbessern sich durch den Produktwandel gar), allerdings **verringern** sich der Umsatz, das Auftragsvolumen, das Betriebsvermögen und die Anzahl der Arbeitnehmer. Nach dem – wenn auch sehr abstrakten – Wortlaut des ErbStG-E dürfte bei formaler Betrachtung in diesem Fall eine Betriebsfortführung nicht mehr gegeben sein.

#### (b) Fall der gleichen Unternehmensgröße

In zahlreichen Fällen geht der Wandel des Produkt- oder Dienstleistungsspektrums einher mit einem Wandel im Unternehmen dergestalt, dass die bisherigen Produkte zu Gunsten von Investitionen in andere, neue Produkte aufgegeben werden. Das Unternehmen bleibt in der **Familie**, die **Unternehmenstradition** und **-philosophie** lebt fort, der **Ruf** und das **Image** des Unternehmens bleiben erhalten (oder verbessern sich gar), der **Umsatz**, das **Auftragsvolumen**, das **Betriebsvermögen** und die **Anzahl der Arbeitnehmer** bleiben zahlenmäßig gleich, allerdings betreffen die Umsätze und die Aufträge jetzt ein neues Produkt- oder Dienstleistungsspektrum, das alte Betriebsvermögen wird in der Regel gegen neues Betriebsvermögen **ausgetauscht** und die früheren für das neue Produkt- oder Dienstleistungsspektrum nicht qualifizierten Arbeitnehmer werden durch hoch qualifizierte, oft jüngere Arbeitnehmer im neuen Produkt- oder Dienstleistungsspektrum **ersetzt**. Hier wird im Zuge dieser Reorganisation, wenn auch über einen bestimmten, betriebswirtschaftlich und strategisch angemessenen Zeitraum, ein **Betrieb ganz geschlossen** und (im Inland) ein **neuer Betrieb**, möglicherweise auch hier an einem **kostengünstigeren Standort** eröffnet. Nach dem – wenn auch sehr abstrakten – Wortlaut des ErbStG-E dürfte bei formaler Betrachtung in diesem Fall zumindest fraglich sein, ob eine Betriebsfortführung noch gegeben ist.

#### (5) Fall der Unternehmenssanierung

In zahlreichen Fällen wird ein (sanierungsbedürftiges) Unternehmen nicht mehr von dem Alteigentümer den modernen Erfordernissen des Marktes angepasst oder gar saniert, sondern diese Aufgabe obliegt dem Unternehmensnachfolger. Nach einer erfolgreichen Sanierung ist das Unternehmen nach wie vor in der **gleichen Branche** tätig, allerdings verringern sich wie in dem **Fall der Verkleinerung des Unternehmens** der Umsatz, das Auftragsvolumen, das Betriebsvermögen und die Anzahl der Arbeitnehmer, allerdings bleibt das Unternehmen durch die erfolgreiche Sanierung in der **Familie**, die **Unternehmenstradition** und **-philosophie** lebt fort, der **Ruf** und das **Image** des Unternehmens bleiben erhalten. Nach dem – wenn auch sehr abstrakten – Wortlaut des ErbStG-E dürfte bei formaler Betrachtung in diesem Fall eine Betriebsfortführung nicht mehr gegeben sein.

#### (6) Fall des Unternehmenszusammenschlusses

In zahlreichen Fällen kann ein Unternehmen nur durch die Bündelung seiner Kräfte mit einem anderen Unternehmen am Markt überleben, ohne durch den Wettbewerb verdrängt zu werden oder durch ausländische Investoren aufgekauft zu werden. Seine Identität wird das Unternehmen dabei im Rahmen einer **Verschmelzung durch Aufnahme** i.S.v. § 2 Nr. 1 UmwG bewahren, wenn es der **aufnehmende Rechtsträger** ist. Dagegen verliert das Unternehmen seine Identität bei einer Verschmelzung durch Aufnahme i.S.v. § 2 Nr. 1 UmwG, wenn es der **übertragende Rechtsträger** ist, ebenso im

Falle einer **Verschmelzung durch Neugründung** i.S.v. § 2 Nr. 2 UmwG. Letzteres gilt auch, wenn zwei Unternehmens-träger ihre jeweiligen Unternehmen im Wege der **Einbringung** auf eine andere, von ihnen gegründete neue Gesellschaft übertragen. In all den genannten Fällen der Unternehmenskonzentration können – bei einer isolierten Betrachtungsweise – die Orientierungsgrößen jedes der beteiligten Unternehmen gleich bleiben oder sich infolge des Synergieeffektes sogar vergrößern, gleichwohl wird – formal betrachtet – bei keinem der beteiligten Unternehmen der Betrieb in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang weitergeführt. Nach dem – wenn auch sehr abstrakten – Wortlaut des ErbStG-E dürfte bei formaler Betrachtung in diesem Fall eine Betriebsfortführung nicht mehr gegeben sein.

**Nicht geregelt ist auch der folgende Fall:** Denkbar ist, dass der Unternehmensnachfolger das Unternehmen identisch fortgeführt wird. Im Jahr 02 nach der Unternehmensnachfolge muss der Unternehmensnachfolger wegen eines rapiden Auftrageinbruchs, den er nicht verschuldet hat, die Anzahl der Arbeitnehmer verringern. Im Jahr 04 ziehen die Aufträge wieder kräftig an und der Unternehmensnachfolger stellt wieder die gleiche Anzahl von Arbeitnehmern ein. Nach dem Gesetzeswortlaut kann das **Stundungsmodell nicht wieder aufleben**.

#### 2.1.3.7. Die persönlichen Freibeträge nach 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 Steuerfreiheit für begünstigtes Vermögen nach § 28 Absatz 2 ErbStG-E, werden also die Betriebsfortführungsvoraussetzungen erfüllt, dann bleiben diese Freibeträge für das übrige, nicht begünstigte Vermögen erhalten und werden nicht für begünstigtes, steuerfreies Vermögen verbraucht<sup>14</sup>.

#### 2.1.4. Bewertung von Betriebsvermögen

Das ErbStG-E will an den bisherigen Bewertungsregeln für Betriebsvermögen – vor einer Entscheidung durch das Bundesverfassungsgericht – nichts ändern. Danach erfolgt die **Bewertung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften** nach dem ErbStG-E – jedenfalls zunächst – weiterhin mit den für die Steuerpflichtigen in der Regel sehr günstigen Steuerbilanzwerten; die auch für Einzelunternehmen und Personengesellschaften diskutierte Bewertung nach dem Stuttgarter Verfahren wird in der 1. Stufe der Erbschaftsteuerreform nicht eingeführt. Demgegenüber bleibt es für **Kapitalgesellschaften** beim in aller Regel ungünstigeren Stuttgarter Verfahren. Damit ist die Neubewertung von Betriebsvermögen (und von Grundvermögen) aber nur **aufgeschoben**. Nach dem Erlass der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur erbschaftsteuerlichen Behandlung von Immobilienvermögen und Betriebsvermögen wird aller Voraussicht nach das Bewertungsgesetz an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – vermutlich zum 1. 1. 2008 – angepasst.

#### 2.1.5. Sonderregelung für kleinere Unternehmen

Mit § 13 Absatz Nr. 19 ErbStG-E wird in das Gesetz eine **Freigrenze** von EUR **100.000,00** für kleinere Unternehmen einge-

<sup>14</sup> S. hierzu auch die Gesetzesbegründung zu § 28 Absatz 1 ErbStG-E.



führt. Unter diese Regelung werden vor allem Handwerksbetriebe, kleinere Handelsunternehmen und land- und forstwirtschaftliche Betriebe fallen. Bei Unternehmen, die unter diese Größenordnung fallen, wird nicht zwischen begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen unterschieden. Soweit nicht begünstigtes Vermögen gegeben ist, ist dieses nicht abzuziehen. Diese Regelung soll eine aufwändige Wertermittlung bei und Überwachung von Klein- und Kleinstunternehmen vermeiden.

Diese Wertgrenze kann von dem Steuerpflichtigen **innerhalb von 10 Jahren nur einmal** berücksichtigt werden. Damit werden Gestaltungen vermieden, die dahin gehen größere Vermögen in mehrere kleinere Unternehmen aufzuspalten.

2.1.6. Änderung der Stundungsregel des § 25 ErbStG

2.1.6.1. Einführung einer Bagatellregelung

Nach § 25 Absatz 1 Satz 3 ErbStG hat der Steuerpflichtige die Wahl, anstelle der Inanspruchnahme der Steuerstundung, die Steuer mit ihrem Barwert (nach § 12 Absatz 3 BewG) sofort **abzulösen**. Hierfür muss er an das Finanzamt einen **Antrag** stellen. In der geänderten Gesetzesfassung wird § 25 Absatz 1 Satz 3 ErbStG ein **neuer Satz 4 angefügt**. Danach gilt der Antrag auf Ablösung der Steuer mit ihrem Barwert als unwiderruflich gestellt, wenn die zu stundende Steuer nicht mehr als EUR 2.500,00 beträgt. Der Grund für diese Gesetzesänderung ist, dass laut der Gesetzesbegründung zu Absatz 1 von § 25 ErbStG-E 70 bis 80 % der Stundungsfälle Steuerbeträge betreffen, die unter EUR 2.500,00 liegen. Mit dieser **gesetzlichen Fiktion** soll das damit verbundene eklatante Missverhältnis von Verwaltungsaufwand und Steuerertrag beseitigt werden.

2.1.6.2. Neuregelung zum Beginn der Zahlungsverjährung

Nach § 25 Absatz 2 ErbStG **endet die Steuerstundung**, wenn der Erwerber das mit der Nutzungs- oder Rentenlast belastete Vermögen vor dem Erlöschen dieser Last ganz oder teilweise veräußert, im Zeitpunkt der Veräußerung. Mit einem neuen § 25 Absatz 3 ErbStG-E wird geregelt, dass die Zahlungsverjährung für die gestundete Steuer nicht beginnt, bevor nicht die zuständige Finanzbehörde von dem Erlöschen der Belastung oder der Veräußerung **Kenntnis erlangt** hat.

Da Steuerpflichtige ihrer Verpflichtung, der zuständigen Finanzbehörde den Wegfall der Stundungsvoraussetzungen anzuzeigen, nicht immer oder nicht immer zeitnah nachkommen, lief der Fiskus in der Vergangenheit Gefahr, dass diese Kenntnis bei der Finanzverwaltung erst nach dem Eintritt der regulären Zahlungsverjährung von fünf Jahren vorlag; die gestundete Steuer war dann erloschen. Um in der Zukunft hier Steuerausfälle zu vermeiden, wird mit der Neuregelung der **Beginn der Verjährung hinausgeschoben** und zwar auf den Zeitpunkt der Kenntniserlangung der Finanzverwaltung.

2.1.7. Weitere Regelungen im ErbStErlG

Viele andere – hier im Einzelnen nicht genannte – Gesetzesänderungen sind entweder redaktionelle Anpassungen oder redaktionelle Folgeänderungen oder sie sind Anpassungen des Gesetzeswortlauts an die geltende Rechtsprechung.

2.2. Gegenüberstellung von altem Recht und neuem Recht

In der folgenden **Übersicht** werden die Anforderungen zur Erlangung von Steuervergünstigungen bei der Übergabe von Unternehmen sowie die Rechtsfolgen bei einem Verstoß gegen Behaltensvoraussetzungen rechtsvergleichend dargestellt:

	Regelung nach altem Recht	Regelung nach neuem Recht	Bewertung
Anforderungen an die Qualität des Vermögens	Muss Betriebsvermögen sein i.S.v. § 13 a Abs. 4 ErbStG.	Muss Betriebsvermögen sein, welches i.S.v. § 28 a ErbStG-E „begünstigtes Vermögen“ ist.	Das neue Recht ist restriktiver. Begünstigt wird nur noch „begünstigtes Vermögen“. Betriebsvermögen i.S.v. § 13 a Abs. 4 ErbStG umfasste auch sog. „nichtproduktives Vermögen“. Nach altem Recht war mehr Betriebsvermögen begünstigt als nach neuem Recht.
Umfang der Steuervergünstigung	Freibetrag i.H.v. € 225.000,00 nach § 13 a Abs. 1 ErbStG.  Restl. Betriebsvermögen (i.S.v. § 13 a Abs. 4 ErbStG) wird nur i.H.v. 65 % besteuert (sog. Bewertungsabschlag i.H.v. 35 % nach § 13 a Abs. 2 ErbStG), wenn Betriebsfortführung i.S.v. § 13a Abs. 5 ErbStG erfüllt ist.  Bei Einzelunternehmen und PersGes erfolgt die Bewertung nach den Steuerbilanzwerten. Nur bei KapGes erfolgt die Bewertung nach dem in der Regel ungünstigeren Stuttgarter Verfahren.	Steuerfreistellung nach dem sog. Stundungsmodell (nur von begünstigtem Vermögen, wenn Betriebsfortführung i.S.v. § 28 Abs. 2 ErbStG-E erfüllt ist.  Bei Einzelunternehmen und PersGes erfolgt die Bewertung (aber wohl nur noch in 2007) nach den Steuerbilanzwerten. Nur bei KapGes erfolgt die Bewertung nach dem in der Regel ungünstigeren Stuttgarter Verfahren, ab 2008 wohl auch bei Einzelunternehmen und PersGes.	Vordergründig ist die vollständige Steuerfreistellung nach dem neuen Recht günstiger, sie gilt aber nur für „begünstigtes Vermögen“. Einzelheiten s. noch Ziff. 2.3.  Die Bewertung bei Einzelunternehmen und PersGes nach den Steuerbilanzwerten gilt voraussichtl. nur für eine kurze Zeit. Nach der Entscheidung des BVerfG wird das Stuttgarter Verfahren im Zuge der 2. Stufe der Erbschaftsteuerreform wohl auch bei Einzelunternehmen und PersGes angewendet.
Behaltdauer	Nur 5 Jahre ab der Betriebsübergabe	10 Jahre ab der Betriebsübergabe	Rein zeitlich betrachtet ist das alte Recht günstiger

<p>Anforderungen an die Betriebsfortführung während der Behaltdauer</p>	<p>Der Tatbestand der Betriebsfortführung i.S.v. § 13 a Abs. 5 ErbStG ist v.a. nicht erfüllt in den folgenden Fällen:</p> <p>(1) bei der Übertragung eines Einzelunternehmens oder von Mitunternehmeranteilen im Falle</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- der Veräußerung des Betriebs, eines Teilbetriebs, eines Mitunternehmeranteils, wesentl. Betriebsgrundlagen, von Anteilen an einer KapGes i.S.v. § 20 Abs. 1 UmwStG oder von Mitunternehmeranteilen i.S.v. § 24 Abs. 1 UmwStG</li> <li>- der Aufgabe des Betriebs</li> <li>- der Entnahme von wesentl. Betriebsgrundlagen</li> <li>- die Tätigkeit von Überentnahmen.</li> </ul> <p>(2) bei der Übertragung von Anteilen an einer KapGes i.S.v. § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG im Falle</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- der Veräußerung oder verdeckten Einlage von Anteilen an einer solchen KapGes</li> <li>- der Auflösung einer solchen KapGes</li> <li>- der KapHerabsetzung bei einer solchen KapGes</li> <li>- der Veräußerung von wesentl. Betriebsgrundlagen durch eine solche KapGes</li> <li>- der Verteilung des Vermögens einer solchen KapGes an deren Gesellschafter</li> </ul>	<p>Der Tatbestand der Betriebsfortführung i.S.v. § 28 Abs. 2 ErbStG-E ist v.a. nicht erfüllt, wenn der Betrieb eines Einzelunternehmens, einer PersGes oder einer KapGes nicht „in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang fortgeführt werden“.</p> <p>Orientierungsgrößen hierfür sind insbesondere</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- die Anzahl der Arbeitnehmer</li> <li>- der Umsatz</li> <li>- das Auftragsvolumen</li> <li>- das Betriebsvermögen</li> </ul>	<p>Die Behaltevoraussetzungen sind nach § 13 a Absatz 5 ErbStG klarer geregelt. Das neue Recht schafft mit der Formulierung „nach dem Gesamtbild der wirtschaftl. Verhältnisse“ Unsicherheiten.</p> <p>Vorteil für das neue Recht: Der Tatbestand der Überentnahme (§ 13 a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG) entfällt. Ferner: Im Falle der Verletzung der Betriebsfortführungsvoraussetzungen entfällt die Steuervergünstigung nicht in Gänze (auch für die Vergangenheit), sondern nur pro rata für die Zukunft.</p>
<p>Rechtsfolgen bei Verstoß gegen die Behaltdauer</p>	<p>Wegfall der Steuervergünstigung in vollem Umfang bei Verstoß gegen Anforderungen an die Betriebsfortführung während der (fünfjährigen) Behaltdauer.</p>	<p>Wegfall der Steuervergünstigung nur für die Restzeit der Behaltdauer, ab dem Jahr, in dem gegen Anforderungen an die Betriebsfortführung während der (zehnjährigen) Behaltdauer verstoßen wurde.</p>	<p>Im Hinblick auf die Rechtsfolgen bei einem Verstoß gegen die Behaltdauer ist das neue Recht günstiger</p>

Nach der Gesetzesbegründung will der Gesetzgeber mit der (1. Stufe der) Erbschaftsteuerreform Betriebsübergaben im Mittelstand erleichtern. Vergleicht man das alte mit dem neuen Recht, dann steht man vor dem klassischen Dilemma, dass man **Äpfel mit Birnen vergleicht**. Eine einheitliche Antwort auf die Frage, ob das alte oder das neue Recht im Falle von Unternehmensübergaben günstiger ist, gibt es nicht, da die Antwort von zahlreichen Sachverhaltskomponenten abhängt. Weitere Einzelheiten hierzu s. Ziff. 2.3.

**2.3. Bewertung und Gestaltungsempfehlung**

Nach dem alten Recht war das gesamte Betriebsvermögen (im Sinne von § 13 a Abs. 4 ErbStG) **begünstigt**, allerdings nicht steuerfreigestellt wie nach dem neuen Recht. Umgekehrt ist nach neuem Recht ggf. nur ein Teil des Betriebsvermögens (das begünstigte Vermögen) **steuerfreigestellt**, während die Steuervergünstigung nach altem Recht das gesamte Betriebsvermögen umfasste.

Im Hinblick auf die **Behaltdauer** ist vordergründig betrachtet das alte Recht mit einer Behaltefrist von (nur) **fünf Jahren** günstiger als das neue Recht mit einer Behaltefrist von **zehn Jahren**. Ferner sind die **Behaltevoraussetzungen** nach § 13 a Absatz 5 ErbStG **klar geregelt**, während im neuen Recht durch die Formulierung „nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang“ **Unsicherheiten** herrschen; hieran ändern auch die vom Gesetz – ebenfalls sehr pauschal – genannten Orientierungsgrößen nichts. Die Behaltevoraussetzungen sind in den Fällen mit einem grundsätzlichen klaren Sachverhalt nach neuem Recht zum Teil ungünstiger, zum Teil aber auch günstiger. Von Vorteil ist insbesondere, dass mit dem neuen Recht der Negativ-Tatbestand der **Überentnahme** (s. § 13 a Absatz 5 Nr. 3 ErbStG) aufgegeben wurde.

Hinsichtlich der **Rechtsfolgen** ist das neue Recht vorteilhafter. Im Falle eines Verstoßes gegen die 10-jährige Behaltefrist entfällt die Steuervergünstigung nur für das betreffende Jahr

und für die **Zukunft**. Mit dem Wegfall der Steuervergünstigung **in vollem Umfang**, somit auch für die Vergangenheit, ist das alte Recht ungünstiger.

Für eine Bewertung des Verhältnisses von altem und neuem Recht sind die folgenden **Sachverhaltskomponenten** von Bedeutung

- ⇒ Umfang von **begünstigtem** und **nicht-begünstigtem Vermögen** bei einem Unternehmen
- ⇒ Höhe des (**absoluten**) (Steuerbilanz-)Werts des Unternehmens
- ⇒ Höhe des (**relativen**) (Steuerbilanz-)Werts des Unternehmens **im Vergleich** zum Wert des Unternehmens nach dem Stuttgarter Verfahren
- ⇒ Wahrscheinlichkeit einer **Veräußerung** des Unternehmens
- ⇒ Wahrscheinlichkeit einer **Veränderung der wirtschaftlichen Verhältnisse** in dem Unternehmen

Tendenziell gelten die folgenden **Gestaltungsempfehlungen**:

**(1) Das alte Recht dürfte insbesondere bei den folgenden Sachverhalten günstiger sein:**

*(a) Das Unternehmen hat in größerem Umfang nicht-begünstigtes Vermögen*

Auch nicht-begünstigtes Vermögen (im Sinne von § 28 a ErbStG-E) wird von § 13 a ErbStG begünstigt; es muss nur Betriebsvermögen sein. Dagegen unterliegt **nicht-begünstigtes Vermögen nicht der Steuerfreistellung** nach § 28 Absatz 2 ErbStG-E, sondern wird ohne eine besondere Steuervergünstigung auf der Basis des Stuttgarter Verfahrens oder des gemeinen Werts besteuert<sup>15</sup>. Für das nicht-begünstigte Vermögen gelten (nur) die normalen Freibeträge nach den §§ 16 und 17 ErbStG. In einem solchen Falle ist die Besteuerung nach dem alten Recht günstiger.

*(b) Das Unternehmen hat einen (absoluten) niedrigen (Steuerbilanz-)Wert*

Diese Fälle betreffen vor allem kleinere mittelständische Unternehmen mit einem nur geringen (Steuerbilanz-)Wert. Der geringe Wert kann sich bereits nach dem Stuttgarter Verfahren ergeben (so bei Kapitalgesellschaften), er kann sich aber bei einem vergleichsweise hohen Ertragswert auch (nur) nach den Steuerbilanzwerten ergeben (so bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften). Wegen des (absolut) niedrigen (steuerlichen) Unternehmenswerts wirkt sich der **Freibetrag** in Höhe von **EUR 225.000,00** nach § 13 a Abs. 1 ErbStG stark aus und führt ggf. insgesamt zu einer **steuerfreien Unternehmensübertragung**.

*(c) Das Unternehmen hat einen (relativ) niedrigen steuerlichen Wert verglichen mit dem relativ hohen Wert des Unternehmens nach dem Stuttgarter Verfahren*

Diese Fälle betreffen Einzelunternehmen und Personengesellschaften, bei denen zwar (auch) der (steuerliche) Unter-

nehmenswert über dem Freibetrag des § 13 a Absatz 1 ErbStG liegt, bei denen im Vergleich dazu jedoch ein hoher Wert nach dem Stuttgarter Verfahren gegeben wäre. Hier wirkt sich der **Freibetrag** in Höhe von **EUR 225.000,00** nur begrenzt aus. Vom Rest-Unternehmenswert unterliegen wegen des **Bewertungsabschlags von 35 %** (§ 13 a Abs. 2 ErbStG) immerhin noch **65 %** der Besteuerung. Eine steuerfreie Unternehmensübertragung ist also nicht möglich. Allerdings ist diese Steuerlast zu vergleichen mit der Besteuerung nach neuem Recht.

Es kann insbesondere **drei Fallkonstellationen** geben, bei denen für den Steuerpflichtigen die Besteuerung nach dem alten Recht günstiger ist oder wenigstens vorzugswürdiger wäre:

1. Der Steuerpflichtige will Klarheit

Das alte Recht ist hinsichtlich der **Behaltevoraussetzungen** nach § 13 a Absatz 5 ErbStG klarer geregelt. Das neue Recht schafft mit der Formulierung „nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse“ **Unsicherheiten**. Ist für den Übernehmer unsicher, ob und ggf. inwieweit sich bei ihm nach der Unternehmensübernahme die wirtschaftlichen Verhältnisse ändern, kann er aber vernünftigerweise die Vornahme von **Überentnahmen** (§ 13 a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG) ausschließen, dann kann für ihn (subjektiv) das alte Recht vorzugswürdiger sein. Hier kommt es bei dem gegebenen Sachverhalt zur Besteuerung, aber (nur) auf der Basis der Steuerbilanzwerte, verglichen mit einer möglicherweise wegen einer Verletzung der Behaltevoraussetzungen – ggf. erst nach einigen Jahren – eintretenden Besteuerung auf der Basis des Stuttgarter Verfahrens oder des gemeinen Werts. Es gilt also: „Lieber den Spatz in der Hand, als die Taube auf dem Dach“.

2. Der Steuerpflichtige will nach einer überschaubaren Behal-  
tedauer frei von Restriktionen sein

Das alte Recht enthält die vergleichsweise kurze **Behaltefrist** von **5 Jahre**. Danach ist der Übernehmer im Umgang mit dem ihm übertragenen Betriebsvermögen frei. Nach neuem Recht erlangt der Übernehmer seine Dispositionsfreiheit erst nach **10 Jahren**. Auch in diesem Fall kann für den Steuerpflichtigen (subjektiv) das alte Recht vorzugswürdiger sein.

3. Das Betriebsvermögen besteht aus begünstigtem und aus  
nicht-begünstigtem Vermögen

Enthält das Betriebsvermögen neben begünstigtem Vermögen auch nicht-begünstigtes Vermögen, dann unterliegt dieses, wie bereits in lit. (a) ausgeführt, **nicht der Steuerfreistellung**; die Besteuerung erfolgt auf der Basis des Stuttgarter Verfahrens oder des gemeinen Werts, es gelten (nur) die normalen Freibeträge nach den §§ 16 und 17 ErbStG. In einem solchen Falle kann die Besteuerung nach dem alten Recht insgesamt günstiger sein.

*(d) Aus der Sicht des Übernehmers besteht die Wahrscheinlichkeit, dass er das Unternehmen nach einigen Jahren veräußern wird*

Geht der Übernehmer davon aus, dass er das Unternehmen vor Ablauf von 10 Jahren, aber erst **nach Ablauf von 5 Jahren** seit der Übernahme veräußern wird, dann ist für ihn das alte Recht günstiger.

Geht der Übernehmer davon aus, dass er das Unternehmen **vor Ablauf von 5 Jahren** seit der Übernahme veräußern wird, dann kann die Besteuerung nach dem neuen Recht für den Steuerpflichtigen günstiger sein, weil die Steuervergünstigung nur pro rata für die Zukunft entfällt.

<sup>15</sup> Es ist zu beachten, dass die 1. Stufe der Erbschaftsteuerreform in Fragen der Bewertung noch keine Änderung bringen wird. Es ist aber davon auszugehen, dass bereits kurzfristig danach, nämlich nach der anstehenden Entscheidung des BVerfG, der Gesetzgeber im Rahmen der 2. Stufe der Erbschaftsteuerreform Änderungen im Bereich der Bewertung von Betriebsvermögen einführen wird. Da davon auszugehen ist, dass in Zukunft eine Bewertung nach Steuerbilanzwerten bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften nicht mehr stattfinden wird, ist die Frage, welche Bewertungsmethode an die Stelle der Bewertung nach Steuerbilanzwerten tritt. Denkbar ist, dass das Stuttgarter Verfahren auch auf nicht-begünstigtes Betriebsvermögen anzuwenden ist. Denkbar ist aber auch, dass nicht-begünstigtes Vermögen mit dem gemeinen Wert bewertet werden wird.

(e) Aus der Sicht des Übernehmers besteht die Wahrscheinlichkeit, dass sich in dem Unternehmen die wirtschaftlichen Verhältnisse verändern werden

Geht der Übernehmer davon aus, dass sich in den nächsten Jahren **in dem Unternehmen die wirtschaftlichen Verhältnisse verändern werden**, insbesondere hinsichtlich der Anzahl der Arbeitnehmer, des Umsatzes, des Auftragsvolumens und des Betriebsvermögens, dann ist für ihn das alte Recht günstiger (wenn eine Veränderung der wirtschaftlichen Verhältnisse im Sinne von § 28 Absatz 2 ErbStG-E tatsächlich eintritt).

**(2) Das neue Recht dürfte insbesondere bei den folgenden Sachverhalten günstiger sein:**

(a) Das Unternehmen hat einen (absoluten) hohen (Steuerbilanz- oder Steuer-)Wert und das Unternehmen hat nur oder hat in größerem Umfang begünstigtes Vermögen

Diese Fälle betreffen vor allem größere mittelständische Unternehmen mit einem hohen (Steuerbilanz- oder Steuer-)Wert. Zur ersten Fallgruppe gehören Einzelunternehmen und Personengesellschaften, zur zweiten Fallgruppe gehören Kapitalgesellschaften. Hier wirkt sich der **Freibetrag** nach altem Recht in Höhe von **EUR 225.000,00** nach § 13 a Abs. 1 ErbStG nur schwach aus. Vom Rest-Unternehmenswert unterliegen nach altem Recht wegen des **Bewertungsabschlags von 35 %** (§ 13 a Abs. 2 ErbStG) immerhin noch **65 %** der Besteuerung. Eine steuerfreie Unternehmensübertragung ist nach altem Recht also nicht möglich. Demgegenüber unterliegt **begünstigtes Vermögen der Steuerfreistel-**

**lung** nach § 28 Absatz 2 ErbStG-E in vollem Umfang (wenn die Behaltene Voraussetzungen erfüllt werden). In einem solchen Falle ist die Besteuerung nach dem neuen Recht günstiger.

(b) Aus der Sicht des Übernehmers besteht die Wahrscheinlichkeit, dass er Überentnahmen tätigen wird

Geht der Übernehmer davon aus, dass er **vor Ablauf von 5 Jahren** seit der Übernahme Überentnahmen tätigen wird, dann ist für ihn die Besteuerung nach dem neuen Recht günstiger.

**3. Fazit und Zusammenfassung**

Unabhängig davon, ob die 1. Stufe der Erbschaftsteuerreform nun verschoben wird oder nicht – die Gedanken des Gesetzgebers liegen nunmehr auf dem Tisch. Es ist davon auszugehen, dass das neue Erbschaftsteuerrecht ab 2007 die hier vorgestellten Regelungen gleich oder im Wesentlichen in Kraft setzen wird. Wie ausgeführt, ist auch hier Kritik gerechtfertigt. Viele Regelungen und Abgrenzungsmerkmale sind unscharf oder unbestimmt formuliert. Dies gilt ganz besonders für den Begriff der „Betriebsfortführung“.

Eine Gesamtbewertung der Erbschaftsteuerreform ist im gegenwärtigen Zeitpunkt noch abschließend nicht möglich. Diese kann erst dann erfolgen, wenn – nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts – auch das Bewertungsrecht, auf welches das ErbStG verweist, reformiert wird.

**Übersicht zum Erbrecht, Pflichtteilsrecht und Erbschaftsteuerrecht der EU-Mitgliedsstaaten (ohne BRD)**

von Andreas Kuhn, Württ. Notariatsassessor, Notare Kunz & Kessler, Stuttgart

Land	Pflichtteil	Erbschaftsteuer
Belgien	besteht	besteht (3% - 80%)
Frankreich	besteht	besteht (5% - 50%)
Italien	besteht	besteht nicht (seit 25.10.2001)
Luxemburg	besteht	besteht (1,8% - 15% + Zuschlag)
Niederlande	besteht	besteht (5% - 68%)
Dänemark	besteht	besteht (15% / Ehegatte 0%)
Irland	besteht	besteht (Ehegatte 0%)
Vereinigtes Königreich	besteht nicht	besteht (20% / Ausnahme[n])
Griechenland	besteht	besteht (0% - 40%)
Portugal	besteht	besteht nicht (seit 01.01.2004)
Spanien	besteht	besteht (7,65% - 34% + Zuschlag)
Finnland	besteht	besteht (10% - 48% + Zuschlag)
Österreich	besteht	besteht (2% - 60%)
Schweden	besteht	besteht nicht (seit 01.01.2005)
Estland	besteht	besteht nicht
Lettland	besteht	besteht nicht
Litauen	besteht	besteht nicht
Malta	besteht	besteht nicht (seit 25.11.1992)
Polen	besteht	besteht (7% - 20% + Zuschlag)
Slowakei	besteht	besteht nicht
Slowenien	besteht	besteht nicht (seit 01.01.2004)
Tschechische Republik	besteht	besteht (1% - 40% + Zuschlag)
Ungarn	besteht	besteht (2,5% - 40%)
Zypern	besteht	besteht nicht (seit 01.04.1997)

**Belgien:**

**1. Erbrecht:**

a. Belgien ist seit 19.12.1971 Vertragsstaat des Haager Testamentsformübereinkommens vom 05.10.1961

b. Es gilt der Grundsatz der Nachlassspaltung: Die Erbfolge in unbewegliches Vermögen unterliegt der lex rei sitae, während sich die Erbfolge in bewegliches Vermögen nach dem Recht des letzten Wohnsitzes des Erblassers richtet. Umfasst der Nachlass Vermögen in Belgien und im Ausland, gewährt Art. 912 Cc solchen Miterben, die von dem Recht des ausländischen Staates schlechter gestellt werden als bei Anwendung belgischen Erbrechts und die nicht zugleich Angehörige des benachteiligenden Staates sind, ein Vorwegnahmerecht an dem in Belgien belegenen Vermögen (ErauW IPRax 1982, 260).

c. Grundsätzlich erben die Kinder allein und zu gleichen Teilen (Art. 754 Cc) – wobei seit 06.06.1987 nicht mehr zwischen ehelich und nichtehelich unterschieden wird. Dem überlebenden Ehegatten steht (nur) der Nießbrauch am gesamten Nachlass zu (Art. 745 – § 1 Abs. 1 Cc).

d. Einzig zulässige Verfügung von Todes wegen ist das Einzeltestament.

Gemeinschaftliche Testamente sind unzulässig (Art. 968 Cc, Sachverbot), ebenso Erbverzichtsverträge (Art. 791, 1130 Abs. 2 Cc).

Ein Erbvertrag kann nur als sog. „institution contractuelle“ geschlossen werden (Art. 1082 – 1100 Cc), i.d.R. im Rahmen eines Ehevertrags.

**2. Pflichtteilsrecht:**

Das Pflichtteilsrecht ist als Noterbrecht ausgestaltet und schränkt die Testierfreiheit des Erblassers ein. Zum Kreis der Pflichtteilsberechtigten gehören die Abkömmlinge, der Ehegatte und – mit Einschränkung – die Ascendenten des Erblassers.

Der Erblasser kann bei Vorhandensein eines Kindes nur über die Hälfte, bei zwei Kindern nur über 1/3 und bei drei oder mehr Kindern nur über 1/4 des Nachlasses frei verfügen (Art. 913 f. Cc).

Überschreitet der Erblasser den für ihn frei verfügbaren Teil, unterliegen seine Verfügungen der Herabsetzungsklage (Art. 920 ff. Cc).

**3. Erbschaftsteuer (Stand September 2004):**

Die Erbschaftsteuer wird ausgehend vom Nettonachlass, d.h. dem um die Nachlassverbindlichkeiten bereinigten Nachlass, berechnet. Hier werden alle Schenkungen des Erblassers zu Lebzeiten, hier aber mit Ausnahme der Handschenkungen, die früher als drei Jahre vor dem Erbfall vorgenommen wurden, dem Nachlass hinzugerechnet.

Ein Doppelbesteuerungsabkommen hinsichtlich der Erbschaftsteuer zwischen Belgien und Deutschland existiert nicht.

Da die Regionen Flandern, Brüssel und Wallonien das Erbschaftsteuerrecht abweichend geregelt haben, ist eine differenzierte Darstellung erforderlich:

*Region Flandern:*

Hier wird der Nachlass zunächst getrennt in Mobilien und Immobilien und die Erbschaftsteuer dann für jeden Teil gesondert berechnet. Der niedrigste Satz kann somit zweimal bis zum Höchstbetrag angewendet werden. Nachlassverbindlichkeiten werden zunächst auf den beweglichen Teil des Nachlasses angerechnet und nur, wenn dieser nicht ausreicht, auch auf die Immobilien.

Erben in direkter Linie sowie überlebender Ehegatte und Zusammenwohnende <sup>1</sup>		
Höhe der Erbteile	Steuersatz	Höchstbetrag
0,01 € - 50.000 €	3%	
50.000 € - 250.000 €	9%	1.500 €
mehr als 250.000 €	27%	19.500 €

<sup>1</sup> - gesetzlich zusammenwohnende Personen  
 - eine Person oder Personen, die am Tag der Testamentserröffnung mindestens ein Jahr ununterbrochen mit dem Erblasser in häuslicher Gemeinschaft zusammengewohnt haben.

Der Höchstsatz von 27% kann auf 22% (bei einem Nachlasswert zwischen 250.000 Euro und 500.000 Euro) bzw. auf 25% (bei einem Nachlasswert über 500.000 Euro) für solche Vermögenswerte reduziert werden, die geschäftliche Investitionen darstellen, die von den Erben oder einigen von ihnen als solche weiter genutzt werden.

Stiefkinder werden steuerlich wie leibliche Kinder behandelt.

Geschwister der Erblassers					sonstige Erben				
Höhe des Erbteils		Steuersatz	Höchstbetrag	Steuersatz	Höchstbetrag	Höhe des Erbteils		Steuersatz	Höchstbetrag
0,01 € - 75.000 €		30%		45%		0,01 € - 75.000 €		30%	
75.000 - 125.000 €		55%	22.500 €	55%	33.750 €	75.000 - 125.000 €		35%	
mehr als 125.000 €		65%	50.000 €	65%	61.250 €	mehr als 125.000 €		50%	

Für Familiengesellschaften und -betriebe kann der Steuersatz auf 0% reduziert werden.

*Region Brüssel:*

Wert des Nachlasses	Steuersatz	Höchstbetrag
0,01 € - 50.000 €	3%	
50.000 € - 100.000 €	8%	1.500 €
100.000 € - 175.000 €	9%	5.500 €
175.000 € - 200.000 €	18%	12.250 €
200.000 € - 500.000 €	24%	25.750 €
mehr als 500.000 €	30%	85.750 €

<sup>2</sup> nur gesetzlich Zusammenwohnende (Lebenspartner & Geschwister)

Stiefkinder werden steuerlich wie leibliche Kinder behandelt.

Geschwister des Erblassers		
Wert des Nachlasses	Steuersatz	Höchstbetrag
0,01 € - 12.500 €	20%	
12.500 € - 25.000 €	25%	2.500 €
25.000 € - 50.000 €	30%	5.625 €
50.000 € - 100.000 €	40%	13.125 €
100.000 € - 175.000 €	55%	33.125 €
175.000 € - 250.000 €	60%	74.375 €
mehr als 250.000 €	65%	119.375 €

Onkel/Tanten/Neffen/Nichten					sonstige Erben				
Höhe des Erbteils		Steuersatz	Höchstbetrag	Steuersatz	Höchstbetrag	Höhe des Erbteils		Steuersatz	Höchstbetrag
0,01 € - 50.000 €		35%		40%		0,01 € - 50.000 €		35%	
50.000 € - 100.000 €		50%	17.500 €	55%	20.000 €	50.000 € - 100.000 €		50%	
100.000 - 175.000 €		60%	42.500 €	65%	33.750 €	100.000 - 175.000 €		60%	
mehr als 175.000 €		70%	87.500 €	80%	98.750 €	mehr als 175.000 €		70%	

Für Familiengesellschaften und -betriebe kann der Steuersatz auf 3% reduziert werden.

*Region Wallonien:*

Erben in direkter ab- bzw. aufsteigender Linie sowie überlebender Ehegatte und Gesetzlich Zusammenwohnende <sup>3</sup>		
Wert des Nachlasses	Steuersatz	Höchstbetrag
0,01 € - 12.500 €	0%	
12.500 € - 25.000 €	4%	
25.000 € - 50.000 €	5%	500 €
50.000 € - 100.000 €	7%	2.125 €
100.000 € - 150.000 €	10%	5.625 €
150.000 € - 200.000 €	14%	10.625 €
250.000 € - 500.000 €	24%	26.625 €
mehr als 500.000 €	30%	86.625 €

<sup>3</sup> nur seit mind. 3 Jahren gesetzlich Zusammenwohnende Personen (nicht Geschwister)

Stiefkinder werden steuerlich wie leibliche Kinder behandelt.

Wert des Nachlasses				Steuersatz			
Geschwister		Onkel/Tanten/Neffen/Nichten		sonstige Erben		Steuersatz	
0,01 € - 12.500 €		20%		25%		30%	
12.500 € - 25.000 €		25%		30%		35%	
25.000 € - 75.000 €		35%		40%		50%	
75.000 - 175.000 €		50%		55%		65%	
mehr als 175.000 €		65%		70%		80%	

Für Familiengesellschaften und -betriebe kann der Steuersatz auf 3% reduziert werden.

**Frankreich:**

**1. Erbrecht:**

a. Frankreich ist seit 19.11.1967 Vertragsstaat des Haager Testamentsformübereinkommens vom 05.10.1961

b. Es gilt der Grundsatz der Nachlassspaltung: Die Erbfolge in unbewegliches Vermögen unterliegt der lex rei sitae, während sich die Erbfolge in bewegliches Vermögen nach dem Recht des letzten Domizils des Erblassers richtet.

c. Sind ausschließlich gem. Abkömmlinge des Erblassers mit seinem Ehegatten vorhanden, hat Letzterer das Wahlrecht zwischen dem Nießbrauch am gesamten Nachlass oder einem Erbteil von 1/4. Sind ein oder mehrere Abkömmlinge des Erblassers vorhanden, wird der überlebende Ehegatte Miterbe zu 1/4 (Art. 757 CC).

Im Übrigen erben die Kinder zu gleichen Teilen (Art. 734 Nr. 1, 735 CC) – wobei nicht mehr unterschieden wird zwischen ehelichen und unehelichen Kindern.

Daneben hat der überlebende Ehegatte ein Wohnrecht an der Ehwohnung (Art. 763 – 766 CC) und ggf. einen Unterhaltsanspruch gegen den Nachlass (Art. 767 CC).

d. Einzig zulässige Verfügung von Todes wegen ist das Einzeltestament.

Gemeinschaftliche Testamente sind unzulässig (Art. 968 CC, Formverbot).

Ein Erbvertrag kann nur als sog. „institution contractuelle“ im Rahmen eines Erbvertrags geschlossen werden (Art. 1082 ff., 1389 – 1393, 1511 ff., 1524 CC).

**2. Pflichtteilsrecht:**

Das Pflichtteilsrecht ist als Noterbrecht ausgestaltet und schränkt die Testierfreiheit des Erblassers ein.

Der Erblasser kann bei Vorhandensein eines Kindes nur über die Hälfte, bei zwei Kindern nur über 1/3 und bei drei oder mehr Kindern nur über 1/4 des Nachlasses frei verfügen (Art. 913 CC).

Ein kinderloser Erblasser, der Vater und Mutter hinterlässt, kann nur über die Hälfte – bei Vorhandensein nur eines Elternteils über 3/4 – seines Vermögens verfügen (Art. 914 CC). Hinterlässt ein verheirateter Erblasser weder Abkömmlinge noch Aszendenten, kann er nur über 3/4 seines Nachlasses frei verfügen (Art. 914-1 CC).

Überschreitet der Erblasser den für ihn frei verfügbaren Teil, unterliegen seine Verfügungen der Herabsetzungsklage.

**3. Erbschaftsteuer (Stand 2004):**

Die Höhe der Erbschaftsteuer hängt vom Verwandtschaftsgrad zwischen Erblasser und Erben ab.

Höhe der Erbteile	SK <sup>1</sup> I Ehegatte	SK <sup>1</sup> II Abkömmlinge & Verwandte in gerader Linie	SK <sup>1</sup> III Partner einer PACS (gleichgeschlechtlich)	SK <sup>1</sup> IV Geschwister
bis zu 7.000 €	5%	5%	40%	35%
7.600 € - 11.400 €	10%	10%	40%	35%
11.400 € - 15.000 €	10%	15%	40%	35%
15.000 € - 23.000 €	15%	20%	50%	35%
23.000 € - 30.000 €	15%	20%	50%	45%
30.000 € - 520.000 €	20%	20%	50%	45%
520.000 € - 850.000 €	30%	30%	50%	45%
850.000 € - 1.700.000 €	35%	35%	50%	45%
mehr als 1.700.000 €	40%	40%	50%	45%

<sup>1</sup> SK = Steuerklasse

Bei sonstigen Verwandten bis zum 4. Grad beträgt der Steuerersatz 55%, bei Verwandten ab dem 5. Grad 60%.

**Steuerfreibeträge:**

- überlebender Ehegatte: 76.000,- Euro
- Partner einer PACS: 57.000,- Euro
- je Vorfahr oder Kind: 46.000,- Euro
- „Seitenerbe“: 15.000,- Euro
- sonstige Erben bis zum 4. Grad: 1.500,- Euro
- sonstige Erben ab dem 5. Grad: 1.500,- Euro
- Sonderfreibetrag für Behinderte: 46.000,- Euro (nicht kumulierbar mit anderen Freibeträgen)

**Sachliche Steuerbefreiungen** gelten für die Übertragung bestimmter Formen land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzes, Kunstgegenstände, die dem Staat oder Museen in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft zugewandt werden, ebenso historische Bauwerke, die mit Zustimmung der Erwerber zur öffentlichen Nutzung freigegeben werden, sowie Übertragungen an bestimmte Empfänger, z.B. Universitäten.

**Betriebsvermögen** ist mit einer Steuerbefreiung von 50% begünstigt, wenn der Erblasser oder Schenker für den Rechtsnachfolger eine Behaltensfrist von acht Jahren nach dem Erbfall bestimmt hat und der Nachfolger zu mindestens 34% (bei börsennotierten Unternehmen mind. 25%) beteiligt ist und für den Fall des Todes des Erben dessen Rechtsnach-

folger wiederum zur Einhaltung der Behaltensfrist verpflichtet werden. Der Erwerber muss mind. fünf Jahre nach dem Erwerb seine Haupttätigkeit für das Unternehmen ausüben.

**Italien:**

**1. Erbrecht:**

a. Italien ist kein Vertragsstaat des Haager Testamentsformübereinkommens vom 05.10.1961, Art. 48 IPRG lässt jedoch für die Errichtung eines Testaments u.a. auch die Einhaltung der Ortsform genügen.

b. Es gilt der Grundsatz der Nachlasseneinheit: Das Erbstatut richtet sich grundsätzlich nach dem Heimatrecht des Erblassers im Zeitpunkt seines Todes (Art. 46 Abs. 1 IPRG).

c. Der überlebende Ehegatte wird neben einem Kind des Erblassers Erbe zu 1/2, neben mehreren Kindern zu 1/3 (Art. 581 Cc). Die ehelichen und nichtehelichen Kinder erben die verbleibenden 2/3 untereinander zu gleichen Teilen (Art. 566 Abs. 1 CC), wobei die ehelichen Kinder gegenüber den nichtehelichen Kindern ein Abfindungsrecht haben (Art. 566 Abs. 2 i.V.m. Art. 537 Abs. 3 Cc).

d. Einzig zulässige Verfügung von Todes wegen ist das Einzeltestament.

Gemeinschaftliche Testamente sind unzulässig (Art. 589 CC, Sachverbot), ebenso Erbverzichtsverträge und Erbverträge (Art. 458 CC).

**2. Pflichtteilsrecht:**

Das Pflichtteilsrecht ist als Noterbrecht ausgestaltet und schränkt die Testierfreiheit des Erblassers ein: Zum Kreis der Pflichtteilsberechtigten gehören die Abkömmlinge, der Ehegatte und die ehelichen Aszendenten des Erblassers (Art. 536 CC), denen je nach Konstellation eine bestimmte Quote des Nachlasses als „riserva“ vorbehalten ist (bsp. Ehegatte und 1 Kind je 1/3, bei mehreren Kindern steht diesen zusammen 1/2 und dem Ehegatten 1/4 zu, Art. 542 CC).

Überschreitet der Erblasser den für ihn frei verfügbaren Teil, unterliegen seine Verfügungen der Herabsetzungsklage (Art. 553 ff. CC), für die die allg. Verjährungsfrist von zehn Jahren gilt (Art. 2946 CC).

Kinder	Aszendenten	Ehegatte	Noterbquote	Freiteil
1		-	alleiniges Kind 1/2	1/2
2		-	beide Kinder 1/3	1/3
3		-	alle drei Kinder je 2/9	1/3
über 3		-	alle Kinder zusammen 2/3	1/3
1		x	Kind 1/3, Ehegatte 1/3 & Voraus	1/3
2		x	beide Kinder je 1/4, Ehegatte 1/4 & Voraus	1/4
über 2		x	alle Kinder zusammen 1/2, Ehegatte 1/4 & Voraus	1/4
-	-	x	Ehegatte 1/2 & Voraus	1/2
-	x	x	Ehegatte 1/2 & Voraus, Aszendenten insg. 1/4	1/4
-	x	-	Aszendenten insg. 1/3	2/3

**3. Erbschaftsteuer (Stand September 2005):**

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer in Italien wurde im Jahre 2001 abgeschafft. Das entsprechende Gesetz ist zwar weiterhin in Kraft, da in anderen italienischen Gesetzen auf dieses Bezug genommen wird. *Für Erbfälle und Schenkungen nach dem 25. Oktober 2001 ist es allerdings nicht mehr anzuwenden.* Erhoben wird bei unentgeltlichen Erwerben nur noch die Hypotheken- und Katastersteuer und ggf. Registersteuer. Ob bei diesen Steuern die Voraussetzungen für eine Anrechnung nach § 21 ErbStG auf die deutsche Erbschaftsteuer vorliegen, erscheint zweifelhaft (Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 21 Rz. B106).

**Luxemburg:**

**1. Erbrecht:**

a. Luxemburg ist Vertragsstaat des Haager Testamentsform-übereinkommens vom 05.10.1961

b. Zu den Erben 1. Ordnung zählen die Abkömmlinge des Erblassers, unabhängig davon ob ehelich oder nicht, legitimierte Kinder sowie Adoptivkinder. Hinterlässt der Erblasser keinen Ehegatten, fällt der gesamt Nachlass an die Kinder. Ansonsten erben sie neben dem überlebenden Ehegatten.

Während Angehörige der 1. und 2. Ordnung nebeneinander zu Erben berufen sind, verdrängen Angehörige der 3. Ordnung solche der 4. Ordnung.

c. Es gilt der Grundsatz der Nachlassspaltung: Die Erbfolge in unbewegliches Vermögen unterliegt der *lex rei sitae*, während sich die Erbfolge in bewegliches Vermögen nach dem Recht des letzten Domizils des Erblassers richtet. Eine Rechtswahl ist nicht möglich.

d. Das luxemburgische Recht kennt drei ordentliche Testamentsformen.

Das handschriftliche Testament (eigenhändig mit Ort und Datum versehen), das öffentliche Testament (vor Notar in Gegenwart von zwei Zeugen) und das geheime Testament (Übergabe des Testaments in einem versiegelten Umschlag an den Notar – Anwesenheit zweier Zeugen erforderlich – nach vorherigem Diktat durch den Erblasser & Versicherung des Erblassers, dass es sein Testament darstellt).

Gemeinschaftliche Testamente sind unzulässig (Formverbot). Ein Erbvertrag kann nur als sog. „institution contractuelle“ im Rahmen eines Erbvertrags geschlossen werden.

**2. Pflichtteilsrecht:**

Das Pflichtteilsrecht ist als Noterbrecht ausgestaltet und schränkt die Testierfreiheit des Erblassers ein: Pflichtteilsberechtig sind nur Abkömmlinge des Erblassers.

Der Erblasser kann bei Vorhandensein eines Kindes nur über die Hälfte, bei zwei Kindern nur über 1/3 und bei drei oder mehr Kindern nur über 1/4 des Nachlasses frei verfügen.

Überschreitet der Erblasser den für ihn frei verfügbaren Teil, unterliegen seine Verfügungen der Herabsetzungsklage.

**3. Erbschaftsteuer (Stand 2002):**

Luxemburg erhebt eine Erbschaftsteuer auf den in- und ausländischen Erwerb, wenn der Erblasser seinen Wohnsitz in Luxemburg hatte (unbeschränkte Steuerpflicht). Ausgenommen sind lediglich im Ausland belegene Grundstücke.

Ehegatten mit gemeinsamen Kindern oder deren Abkömmlingen erben erbschaftsteuerfrei, Verwandte in gerade Linie beschränkt auf die Höhe ihres gesetzlichen Erbteils. Ehegatten ohne gemeinsame Abkömmlinge erhalten einen Freibetrag von 38.000 Euro. Die übrigen Erwerber haben eine Freigrenze von 1.250 Euro.

Der Tarif wird zunächst proportional nach dem Verwandtschaftsgrad ermittelt:

Steuersätze in v.H.			
Beispiele	Registersteuer	Erbschaftsteuer	Nachlasssteuer
<b>Abkömmlinge in gerade Linie</b>			
a) gesetzlicher Erbteil	1,8	0	2
b) darüber hinaus	2,4	0	2
<b>Ehegatten</b>			
a) mit Abkömmlingen	4,8	0	5
b) ohne Abkömmlinge	4,8	5	5
Geschwister	6	6	6
Geschwister der Eltern, Geschwisterkinder, Adoptivkinder (nicht bei Volladoption)	7,2	10	10
Schwiegereltern und -kinder	8,4	15	15
Nichtverwandte	14,4	15	15

Die nach diesen Sätzen ermittelte Steuer erhöht sich bei der Erbschaftsteuer für Erwerbe über 10.000,- Euro progressiv um einen nach Zehnteln dieser Steuer bemessenen Betrag wie folgt:

Steuerpflichtiger Erwerb	Zuschlag
10.000 € - 20.000 €	1/10
20.000 € - 30.000 €	2/10
30.000 € - 40.000 €	3/10
40.000 € - 50.000 €	4/10
50.000 € - 75.000 €	5/10
75.000 € - 100.000 €	6/10
100.000 € - 150.000 €	7/10
150.000 € - 200.000 €	8/10
200.000 € - 250.000 €	9/10
250.000 € - 380.000 €	12/10
380.000 € - 500.000 €	13/10
500.000 € - 620.000 €	14/10
620.000 € - 750.000 €	15/10
750.000 € - 870.000 €	16/10
870.000 € - 1.000.000 €	17/10
1.000.000 € - 1.250.000 €	18/10
1.250.000 € - 1.500.000 €	19/10
1.500.000 € - 1.750.000 €	20/10
über 1.750.000 €	22/10

Luxemburg hat keine Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer abgeschlossen, stellt aber ohne Progressionsvorbehalt im Ausland belegenes unbewegliches und bewegliches Vermögen frei. Letzteres nur, wenn nachgewiesen wird, dass es ausschließlich auf Grund der Staatsangehörigkeit des Erblassers dort besteuert worden ist.

**Niederlande:**

**1. Erbrecht:**

a. Die Niederlande sind seit 01. August 1982 Vertragsstaat des Haager Testamentsformübereinkommens vom 05.10.1961

b. Es gilt der Grundsatz der Nachlassseinheit: Das Erbstatut richtet sich nach dem Recht des Staates, in dem der Erblasser seinen letzten gewöhnlichen Aufenthalt hatte, wenn er im Zeitpunkt seines Todes die Staatsangehörigkeit des Aufenthaltlandes besaß oder dort seit mindestens 5 Jahren seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte (Artikel 3).

c. Der Erblasser kann in Form einer Verfügung von Todes wegen eine Rechtswahl hinsichtlich des Rechts seiner Staatsangehörigkeit oder seinen gewöhnlichen Aufenthalts treffen (Art. 5, 11).

d. Neues Erbrecht trat am 01. Januar 2003 in Kraft. Seit dem 1. Januar 2003 hat sich vor allem die Stellung des überlebenden Ehegatten erheblich geändert. Der überlebende Ehegatte ist seither eine Art „**Supererbe**“. Die Noterbenquote der Kinder beträgt nun unabhängig von der Anzahl der Kinder 1/2. Der überlebende Ehegatte erhält, falls kein Testament existiert, die/alle Güter des Nachlasses; die Kinder haben nur eine Forderung gegen den überlebenden Ehegatten, die erst nach dem Ableben des letzten Ehegatten geltend gemacht werden kann. Nur in wenigen Fällen können sie vor dem Ableben Gelder oder Güter fordern, z.B. im Falle der Wiederverheiratung des überlebenden Elternteils.

Bis 31.12.2002 geltendes Recht: Der überlebende Ehegatte ist mit den Blutsverwandten gleicher absteigender Linie gesetzlicher Erbe der 1. Ordnung und insoweit einem Kind des Erblassers gleichgestellt (Art. 899, 899 a BW). Sind keine Abkömmlinge vorhanden, so erbt der überlebende Ehegatte alleine (Art. 899 a BW). Einzig zulässige Verfügung von Todes wegen ist das Einzeltestament.

Pflichtteilsrecht ist Noterbrecht und schränkt die Testierfreiheit des Erblassers ein: Pflichtteilsberechtig sind nur die Abkömmlinge des Erblassers. Die Noterben betragen bei Vorhandensein eines Kindes die Hälfte dessen gesetzlichen Erbteils, bei zwei Kindern jeweils

$\frac{2}{3}$  des gesetzlichen Erbteils und bei drei oder mehr Kindern jeweils  $\frac{3}{4}$  des gesetzlichen Erbteils (Art. 961 BW).

Ab 01.01.2003 geltendes Recht:

Der überlebende Ehegatte ist neben den Kindern des Erblassers Erbe zu gleichen Teilen (Art. 4:10 Abs. 1 a), Art. 4:11 Abs. 1). Allerdings erhält der Ehegatte kraft Gesetzes sämtliche Nachlassgegenstände zu Eigentum und er tritt mit dem Tod des Erblassers in dessen Besitz und Eigenbesitz ein. Dafür hat er allerdings auch alle Nachlassverbindlichkeiten alleine zu tragen. Jedem Kind steht gegen den Ehegatten ebenfalls kraft Gesetzes eine Geldforderung in Höhe des Wertes seines Erbteiles zu.

Das **Pflichtteilsrecht** ist nicht mehr als Noterbrecht ausgestaltet, sondern gewährt dem Berechtigten nur noch Anspruch auf Zahlung eines Geldbetrages. Pflichtteilsberechtig sind nur Abkömmlinge des Erblassers und zwar in der Höhe der Hälfte des gesetzlichen Erbteils (Art. 4:63 und Art. 4:64).

**2. Erbschaftsteuer (Stand 2004):**

Die Niederlande erheben eine Erbschafts- und Schenkungssteuer für Erwerbe von in den Niederlanden wohnenden Erblassern bzw. Schenkern (unbeschränkte Steuerpflicht).

**Freibeträge bzw. Freigrenzen**

Ehegatte	496.324,- Euro
Kinder über 23 J.	8.483,- Euro
Kinder bis 23 J. für jedes Jahr, das der Erwerber jünger als 23 J. ist	4.243,- Euro
Mindestens jedoch	8.483,- Euro
Eltern	42.413,- Euro
Nicht blutsverwandte Erwerber	1.839,- Euro

**Steuerklassen**

Steuerklasse I	Ehegatte, Lebensgefährte (5-Jahres Frist) und Kinder
Steuerklasse Ia	Enkel und weitere Abkömmling in gerader Linie
Steuerklasse II	Geschwister & Blutsverwandte in gerader aufsteigender Linie, Lebensgefährten (2 - 5 Jahre in häuslicher Gemeinschaft)
Steuerklasse III	alle übrigen Erwerber mit Ausnahme gemeinnütziger jur. Personen

**Steuersätze**

Erwerb in Höhe von Euro	Steuersätze in v.H.			
	SK I	SK Ia	SK II	SK III
0 bis 21.212	5,0	8,0	26,0	41,0
21.212 bis 42.419	8,0	12,8	30,0	45,0
42.419 bis 84.829	12,0	19,2	35,0	50,0
84.829 bis 169.650	15,0	24,0	39,0	54,0
169.650 bis 339.293	19,0	30,4	44,0	59,0
339.293 bis 848.219	23,0	36,8	48,0	63,0
über 848.219	27,0	43,2	53,0	68,0

**Dänemark:**

**1. Erbrecht:**

a. Dänemark ist seit 19. September 1976 Vertragsstaat des Haager Testamentsformübereinkommens vom 05.10.1961

b. Im Verhältnis zwischen Dänemark, Finnland, Island, Norwegen und Schweden gilt die Nordische Nachlasskonvention vom 19. November 1934.

c. Das autonome dänische Kollisionsrecht unterstellt die Rechtsnachfolge von Todes wegen kraft Wohnheitsrecht dem Recht des letzten Domizils (i.S.d. gewöhnlichen Aufenthalts) des Erblassers.

d. Der überlebende Ehegatte wird neben Abkömmlingen des Erblassers Erbe zu einem Drittel (§ 6 ErbG) und hat im Auseinandersetzungsverfahren bestimmte Vorteile (§§ 7, 7 a ErbG, 62 a – 63 TeilungsG).

Die Kinder erben die verbleibenden  $\frac{2}{3}$  untereinander zu gleichen Teilen.

e. Zulässige Formen einer Verfügung von Todes wegen sind sowohl das Einzeltestament als auch das gegenseitige Testa-

ment (§§ 47 f. ErbG). Erbverträge sind möglich in Form einer Verpflichtung zur Errichtung oder Nichterrichtung eines Testaments (§ 67 ErbG) oder in Form eines Erbverzichts (§ 31 ErbG).

**2. Pflichtteilsrecht:**

Der Pflichtteil umfasst die Hälfte des gesetzlichen Erbteils und ist grundsätzlich der Verfügungsbefugnis des Erblassers entzogen (Ausn.: §§ 58 ff. ErbG). Pflichtteilsberechtigt sind die Abkömmlinge und der Ehegatte (§ 25 ErbG).

● **Erbschaftsteuer (Stand 2004):**

Erbschaften unter Ehegatten sind steuerfrei, es sei denn ein anderer hat den Nießbrauch an dem auf den Ehegatten übergehenden Vermögen.

Die allg. Nachlasssteuer beträgt 15% des Nettowertes des Nachlasses, wenn der Erbe ein Nachkomme (auch Stiefkinder), ein Elternteil, der geschiedene Ehegatte, ein (nicht geschiedener oder getrennt lebender Ehegatte) eines lebenden oder verstorbenen Kindes oder wenn der Erbe mit dem Verstorbenen zwei Jahre unmittelbar vor dessen Ableben oder Umzug in ein Altenheim bzw. als Pflegekind einmal 5 Jahre in häuslicher Gemeinschaft zusammengelebt hat.

Diese Erwerber erhalten zusammen einen jährlich neu indexierten Freibetrag von (2004) 231.800 dkr.

Andere Erben erhalten keinen Freibetrag und müssen eine zusätzliche Nachlasssteuer von 25% des Wertes des Nettoerwerbs nach Abzug der einheitlichen Nachlasssteuer von 15% entrichten, insgesamt also 36,25%.

Mit Deutschland wurde am 22.11.1995 erstmals eine Regelung in einem neuen sog. „großen“ Abkommen für mehrere Steuerarten getroffen (BGBl II 1996, 2565), daher auf alle ab dem 01.01.1997 eintretenden Erbfälle bzw. Schenkungen anzuwenden ist.

**Irland:**

**1. Erbrecht:**

a. Es gilt der Grundsatz der Nachlassspaltung: Die Erfolge in unbewegliches Vermögen unterliegt der *lex rei sitae*, während sich die Erfolge in bewegliches Vermögen nach dem Recht des letzten Domizils des Erblassers richtet.

b. Der überlebende Ehegatte wird neben Abkömmlingen des Erblassers Erbe zu zwei Drittel des Nettonachlasses. Der Rest wird unter den Abkömmlingen verteilt. Sind keine Abkömmlinge vorhanden, so erbt der überlebende Ehegatte allein. Alle anderen Verwandten des Erblassers werden durch den überlebenden Ehegatten von der gesetzlichen Erbfolge ausgeschlossen.

c. Zulässige Formen einer Verfügung von Todes wegen sind lediglich das Testament bzw. Nachtragstestament sowie das gemeinschaftliche Testament. Erbverträge kennt das irische Recht nicht. Allerdings sind vertragliche Abreden, nach denen ein Widerruf eines Testaments ausgeschlossen sein soll, zulässig.

**2. Pflichtteilsrecht:**

Die Position des überlebenden Ehegatten und der Kinder wird durch den Succession Act 1965 geschützt.

Der überlebende Ehegatte hat ungeachtet entgegenstehender Klauseln Anspruch auf die Hälfte des gesamten Nachlasses, vorausgesetzt der Erblasser hat keine Kinder hinterlassen. Hat der Erblasser Kinder hinterlassen, so hat der Ehegatte nur einen Anspruch auf ein Drittel des Nachlasses. Der Vollstrecker ist verpflichtet, den Ehegatten von diesem



Recht auf einen Pflichtteilsanspruch innerhalb eines bestimmten Zeitraums zu informieren. Ein Kind ist ebenfalls berechtigt, einen Antrag an das Gericht zu stellen, um einen Beschluss zu erreichen, der letztendlich den letzten Willen der verstorbenen Eltern abändert. Voraussetzung dafür ist, dass das Gericht überzeugt wird, dass die verstorbenen Eltern ihre moralische Verpflichtung, in angemessener Weise für das Wohlergehen ihres Kindes zu sorgen, verletzt haben. Kinder haben daher nach irischem Recht keinen Anspruch auf einen Pflichtteil, sondern lediglich ein Recht, bei Gericht Beschwerde einzulegen.

Die Ehepartner können in Eheverträgen und Trennungsvereinbarungen auf ihr Pflichtteilsrecht verzichten.

### 3. Erbschaftsteuer (Stand 2003):

Erbschaften unter Ehegatten sind steuerfrei.

Im Übrigen wird je nach Verwandtschaftsgrad ein indexierter Freibetrag abgezogen, der im Jahr 2003

für Kinder und mdj. Kinder eines verstorbenen Kindes  
411.198 Euro,

für andere Verwandte in gerader Linie, Geschwister und deren Kinder 44.120 Euro

und für sonstige Erwerber 22.060 Euro

betrug.

### Vereinigtes Königreich:

#### 1. Erbrecht:

Das Vereinigte Königreich ist ein Mehrrechtsstaat, bestehend aus England, Wales, Schottland sowie Nordirland.

a. Es gilt der Grundsatz der Nachlassspaltung:

Die Erbfolge in unbewegliches Vermögen unterliegt der *lex situs*, während sich die Erbfolge in bewegliches Vermögen nach dem Recht des letzten Domizils des Erblassers richtet.

b. In England erben Abkömmlinge neben dem überlebenden Ehegatten und verdrängen alle anderen gesetzlichen Erben. Der überlebende Ehegatte erhält die persönliche Habe des Verstorbenen sowie bis zu 40.000 Pfund (frei von Erbschaftsteuer), verzinst mit 7% zwischen Todestag und Tag der Auszahlung. Der Restnachlass wird in zwei Hälften geteilt, wobei dem überlebenden Ehegatten an der einen Hälfte ein lebenslanger Nießbrauch zusteht, während die andere Hälfte treuhänderisch zugunsten der Abkömmlinge in einem Trust verwaltet wird.

In Schottland steht dem überlebenden Ehegatten zunächst ein Voraus am Familienheim zu, das er zu Eigentum erhält.

c. Zulässige Formen einer Verfügung von Todes wegen sind das Einzeltestament sowie das gegenseitige Testament. Erbverträge kennt das britische Recht nicht. Allerdings sind vertragliche Abreden, nach denen der Erblasser sich verpflichtet eine bestimmte letztwillige Verfügung zu treffen, möglich.

#### 2. Pflichtteilsrecht:

In England wird der Erblasser in seiner Dispositionsbefugnis über den Nachlass weder durch ein Pflichtteilsrecht noch durch ein Noterbrecht beschränkt. Mittelbare Beschränkungen ergeben sich allerdings aus dem Inheritance (Provision for Family and Dependents) Act 1975. Das Gesetz findet Anwendung, wenn der Erblasser sein letztes Domicile in England hatte und nach dem 01.04.1976 verstorben ist. Begünstigt sind im Wesentlichen der überlebende Ehegatte, ein nicht wiederverheirateter früherer Ehegatte, sowie die Kinder des Erblassers. Diesen Personen steht ein Unterhaltsanspruch gegen den Nachlass zu.

In Schottland stehen dem überlebenden Ehegatten neben dem Voraus pflichtteilsähnliche Ansprüche in Geld gegen den Nachlass zu.

### 3. Erbschaftsteuer (Stand 2004):

Der Nachlasssteuer unterliegt der Übergang des Vermögens von Todes wegen sowie in einer Frist von 7 Jahren vor dem Tod des Erblassers vorgenommene unentgeltliche Zuwendungen. Nach Abzug eines **Freibetrages** von 263.000 Pfund beträgt der **Steuersatz** 20%.

Bei Personen mit „domicile“ im Vereinigten Königreich unterliegt der Weltnachlass der Steuer, andernfalls nur das in Großbritannien belegene Vermögen.

**Bewertungsmaßstab** ist der Verkehrswert.

**Besondere Begünstigungen** bestehen für betrieblich gebundenes Vermögen (näheres hierzu ZEV 1997, 482). So können Beteiligungen oder z.B. ein Aktienbesitz von mehr als 25% völlig steuerfrei, ein unter dieser Grenze liegender Aktienbesitz mit einem Abschlag von 50% übergehen.

Die Begünstigungen entfallen nachträglich ganz oder teilweise, wenn innerhalb von sieben Jahren nach Übertragung das erworbene Vermögen veräußert wird.

Ehegattenerwerbe sind bei beiderseitigem „domicile“ in Großbritannien in vollem Umfang, bei Auslandswohnsitz eines Beteiligten i.H.v. 55.000 Pfund steuerfrei.

Es gelten nur zwei Steuersätze: 0% oder 40%. Der Steuersatz von 40% setzt ab einem jährlich nach den Lebenshaltungskosten indexierten Nachlasswert ein, der 263.000 Pfund ab 06. April 2004 beträgt.

### Griechenland:

#### 1. Erbrecht:

a. Griechenland ist seit 02. August 1983 Vertragsstaat des Haager Testamentsformübereinkommens vom 05.10.1961

b. Es gilt der Grundsatz der Nachlassseinheit:

Das Erbstatut richtet sich nach dem Heimatrecht des Erblassers im Zeitpunkt seines Todes (Art. 28 ZGB).

c. Der überlebende Ehegatte wird neben Abkömmlingen des Erblassers Erbe zu  $\frac{1}{4}$  (Art. 1820 Abs. 1 ZGB). Die Kinder erben die verbleibenden  $\frac{3}{4}$  untereinander zu gleichen Teilen. Sind keine Abkömmlinge vorhanden, erbt der Ehegatte zu  $\frac{1}{2}$  (Art. 1820 Abs. 1 ZGB), die Eltern und Geschwister jeweils zu  $\frac{1}{6}$  (Art. 1814 ZGB).

Daneben steht dem überlebenden Ehegatten ein gesetzliches Vorausvermächtnis an dem Hausrat zu (Art. 1820 Abs. 2 ZGB).

d. Einzig zulässige Verfügung von Todes wegen ist das Einzeltestament. Gemeinschaftliche Testamente sind unzulässig (Art. 1717 ZGB, Sachverbot), nach h.M. ebenso Erbverzichtsverträge und Erbverträge.

#### 2. Pflichtteilsrecht:

Das Pflichtteilsrecht ist als Noterbrecht ausgestaltet und schränkt die Testierfreiheit des Erblassers ein: Zum Kreis der Pflichtteilsberechtigten gehören die Abkömmlinge, der Ehegatte und die Eltern des Erblassers.

Ihnen steht jeweils die Hälfte ihres gesetzlichen Erbteils als Noterbrecht zu (Art. 1825 ZGB).

Testamentarische Verfügungen gelten als nicht geschrieben, soweit sie den Pflichtteil beeinträchtigen (Art. 1827, 1829 ZGB). Die Unwirksamkeit tritt ipso iure ein.

### 3. Erbschaftsteuer (Stand 2004):

Unbeschränkte Steuerpflicht mit Ausnahme des im Ausland belegenen unbeweglichen Vermögens besteht, wenn der Erb-

lasser oder Schenker griechischer Staatsbürger oder ausländischer Staatsangehöriger mit Wohnsitz in Griechenland war.  
Der steuerpflichtige Erwerb wird mit dem Verkehrswert angesetzt.

**Gruppe 1 (Ehepartner, Kinder, Eltern):**

Erwerb	Steuersatz
0 Euro – 20.000 Euro	0%
20.000 Euro – 60.000 Euro	5%
60.000 Euro – 220.000 Euro	10%
über 220.000 Euro	20%

**Gruppe 2 (Enkel, Großeltern, Geschwister, Stiefgeschwister, Neffen, Nichten, Pflegeeltern, Schwiegerkinder, Stiefkinder):**

Erwerb	Steuersatz
0 Euro – 15.000 Euro	0%
15.000 Euro – 60.000 Euro	10%
60.000 Euro – 220.000 Euro	20%
über 220.000 Euro	30%

**Gruppe 3 (übrige Erwerber):**

Erwerb	Steuersatz
0 Euro – 5.000 Euro	0%
5.000 Euro – 60.000 Euro	20%
60.000 Euro – 220.000 Euro	30%
über 220.000 Euro	40%

Für behinderte Erwerber wird die Steuer, soweit sie auf einen Erwerbsteil bis 138.000 Euro entfällt, um 60% ermäßigt.

**Portugal:**

**1. Erbrecht:**

- a. Portugal ist kein Vertragsstaat des Haager Testamentsformübereinkommens vom 05.10.1961
- b. Es gilt der Grundsatz der Nachlasseneinheit:  
Das Erbstatut richtet sich nach dem Heimatrecht des Erblassers im Zeitpunkt seines Todes (Art. 62 i.V.m. Art. 31 Abs. 1 CC).
- c. Die Kinder und der überlebende Ehegatte erben zu gleichen Teilen, der überlebende Ehegatte aber mindestens  $\frac{1}{4}$ .  
Daneben steht dem überlebenden Ehegatten ein Wohnrecht an der Familienwohnung und der Gebrauch des Hausrats zu (Art. 2103 A CC).  
Hinterlässt der Erblasser keine Abkömmlinge, erbt der überlebende Ehegatte zu  $\frac{2}{3}$ , die Eltern jeweils zu  $\frac{1}{6}$ .
- d. Einzig zulässige Verfügung von Todes wegen ist das Einzeltestament. Gemeinschaftliche Testamente sind unzulässig (Art. 2181 CC, Sachverbot).

**2. Pflichtteilsrecht:**

Das Pflichtteilsrecht ist als Noterbrecht ausgestaltet und schränkt die Testierfreiheit des Erblassers ein: Zum Kreis der Pflichtteilsberechtigten gehören die Abkömmlinge, der Ehegatte und die Aszendenten des Erblassers.

**● Erbschaftsteuer (Stand 2004):**

Zum 01.01.2004 ist das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz aufgehoben worden, ein neues bislang nicht erlassen. Seit diesem Zeitpunkt werden aber Registergebühren insbesondere auf den Übergang von portugiesischem Grundbesitz von 10% erhoben, wobei Übertragungen an in gerader Linie verwandte Personen sowie an Ehegatten steuerfrei sind.

**Spanien:**

**1. Erbrecht:**

- a. Spanien ist seit 10. Juni 1988 Vertragsstaat des Haager Testamentsformübereinkommens vom 05.10.1961
- b. Es gilt der Grundsatz der Nachlasseneinheit:  
Das Erbstatut richtet sich nach dem Heimatrecht des Erblassers im Zeitpunkt seines Todes (Art. 9 Nr. 8 S.1 CC).  
Das Prinzip der Nachlasseneinheit findet seine Durchbrechung bei verheirateten Erblassern.
- c. Als Erben 1. Ordnung sind gem. Art. 930 ff. CC die Abkömmlinge des Erblassers berufen. Sie erben zu gleichen Teilen. Uneheliche Abkömmlinge sind den ehelichen gleichgestellt.  
Dem überlebenden Ehegatten steht nur der Hausrat (Art. 1321 CC) sowie ein Nießbrauch an  $\frac{1}{3}$  des Nachlasses zu (Art. 834 CC).  
In 2. Ordnung erben die Aszendenten des Erblassers. Lebt nur noch ein Elternteil, wird er Alleinerbe. Lebt kein Elternteil mehr, wird der Nachlass zwischen der mütterlichen und väterlichen Linie hälftig geteilt.  
In 3. Ordnung erben die Geschwister und Seitenverwandten (Art. 943 ff. CC). Hierzu zählt auch der überlebende Ehegatte. Gemäß Art. 944 CC verdrängt er die Geschwister des Erblassers vollständig von der gesetzlichen Erbfolge.
- d. Einzig zulässige Verfügung von Todes wegen ist das Einzeltestament. Gemeinschaftliche Testamente sind unzulässig (Art. 669, 733 CC), ebenso Erbverträge (Art. 1271 S.1 CC).  
Vor dem Tod der Erblassers kann auf das Noterbrecht verzichtet werden (Art. 816 CC).

**2. Pflichtteilsrecht:**

Das Pflichtteilsrecht ist als Noterbrecht ausgestaltet und schränkt die Testierfreiheit des Erblassers ein: Zum Kreis der Pflichtteilsberechtigten gehören die Abkömmlinge, ersatzweise die Aszendenten und immer der Ehegatte (Art. 807 CC) des Erblassers. Der Noterbeile der Abkömmlinge beträgt  $\frac{2}{3}$  des Aktivnachlasses (Art. 808 Abs. 1 CC), während derjenige der Aszendenten die Hälfte und neben dem überlebenden Ehegatten  $\frac{1}{3}$  des Aktivnachlasses ausmacht (Art. 809 CC).

**3. Erbschaftsteuer (Stand 2005):**

Die Erwerber sind in vier Steuerklassen eingeteilt. Die Freibeträge sind deutlich geringer als im deutschen Recht und werden nur bei Erwerben von Todes wegen, nicht bei Schenkungen, gewährt.

**Freibetrag (FB)**

Steuerklasse I	15.957 Euro	Kinder, Adoptivkinder unter 21 J.
	47.859 Euro	Kinder, Adoptivkinder unter 13 J.
Steuerklasse II	15.957 Euro	Ehegatten, (Groß-)Eltern, Kinder über 21 J.
Steuerklasse III	7.993 Euro	Geschwister, Neffen, Nichten, Schwiegereltern/-kinder
Steuerklasse IV	kein FB	alle übrigen Erwerber

Geistig und körperlich behinderte Erwerber mit einer Behinderung von mind. 33% erhalten einen zusätzlichen Freibetrag vom 47.859 Euro; bei einer Behinderung von mehr als 65% beträgt der Freibetrag 150.253 Euro.  
Zur Berechnung der Steuer wird zunächst ein Zwischenbetrag ermittelt, indem aus der nachfolgenden Tabelle die vorläufige Steuer ermittelt wird. Die vorläufige Steuer wird unabhängig vom Verwandtschaftsverhältnis etc. ermittelt. Die endgültige Steuer ergibt sich durch Multiplikation der vorläu-

figen Steuer mit dem Koeffizienten, der abhängig von der Steuerklasse und dem bereits bei dem Begünstigten vorhandenen Vermögen ermittelt wird.

In den autonomen Regionen können auf Grund der begrenzten Gesetzgebungskompetenz Steuersätze und Freibeträge abweichend gestaltet sein.

Erwerb bis zu (in €)	Steuer (Zwischenbetrag)		
	Steuerbetrag (in €)	Resterberb bis zu (in €)	Steuersatz (in %)
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	15.980,91	8,50
15.980,91	1.290,43	23.968,36	9,35
23.968,36	2.037,26	31.955,81	10,20
31.955,81	2.851,98	39.943,26	11,05
39.943,26	3.734,59	47.930,72	11,90
47.930,72	4.685,10	55.918,17	12,75
55.918,17	5.703,50	63.905,62	13,60
63.905,62	6.789,79	71.893,07	14,45
71.893,07	7.843,98	79.880,52	15,30
79.880,52	9.166,06	119.757,67	16,15
119.757,67	15.606,22	159.634,83	18,70
159.634,83	23.063,25	239.389,13	21,25
239.389,13	40.011,04	398.777,54	25,50
398.777,54	80.655,08	797.555,08	29,75
797.555,08	199.291,40	über 797.555,08	34,00

Die Koeffizienten betragen:

Vermögen des Begünstigten (in €)	Koeffizient in Steuerklasse (SK)		
	SK I und II	SK III	SK IV
bis 402.678,11	1,0000	1,5882	2,000
402.678,11 – 2.007.380,43	1,0500	1,6676	2,100
2.007.380,43 – 4.020.770,98	1,1000	1,7471	2,200
über 4.020.770,98	1,2000	1,9059	2,400

**Finland:**

**1. Erbrecht:**

a. Für die Form von Testamenten verweist PK 26:9 Abs. 1 auf das Haager Übereinkommen über das auf die Form letztwilliger Verfügungen anzuwendende Recht von 1961.

b. Als Erben 1. Ordnung sind gem. PK 2:1 die Kinder des Erblassers berufen. Sie erben zu gleichen Teilen.

Der überlebende Ehegatte hat auf seine Lebenszeit das Recht, den ungeteilten Nachlass des Verstorbenen zu behalten (Nutzungsrecht). Er darf das Nutzungsrecht jedoch nicht veräußern oder für eigene Schulden belasten.

Sind keine Abkömmlinge vorhanden, wird der überlebende Ehegatte Alleinerbe.

War der Erblasser nicht verheiratet und hinterlässt er keine Abkömmlinge, so erben seine Eltern sein Vermögen jeweils zur Hälfte (PK 2:2). Ist ein Elternteil verstorben, so geht dessen Anteil zu gleichen Teilen auf die Kinder dieses Elternteils über.

**2. Pflichtteilsrecht:**

Pflichtteilsberechtigten sind nach PK 7:1 Abs. 1 die Abkömmlinge des Erblassers sowie seine Adoptivkinder und deren Abkömmlinge. Der Pflichtteil beträgt die Hälfte des gesetzlichen Erbteils.

**3. Erbschaftsteuer (Stand 2003):**

Es gelten folgende Freibeträge:

- a) Ehegatten, Lebensgefährten 6.800 Euro
- b) ein direkter Abkömmling unter 18 J. 3.400 Euro
- c) jeder sonstige Erwerber 3.399 Euro
- d) für Hausrat (einmalig) 3.400 Euro

Die Erwerber sind in drei Steuerklassen (SK) eingeteilt:

- SK I Ehegatten, Lebensgefährten, Kind, Adoptivkind, Stiefkind, Eltern, Adoptiveltern, direkte Abkömmlinge eines Kindes oder Adoptivkindes, Verlobter
- SK II Geschwister, Halbgeschwister und deren direkte Abkömmlinge
- SK III andere Verwandte und Nichtverwandte

Steuerpflichtiger Erwerb in €	Steuer für den Erwerb in €	Zuschlag zu Steuer in SK I in %	Zuschlag zu Steuer in SK II in %	Zuschlag zu Steuer in SK III in %
3.400 – 17.000		10	20	30
17.000 – 50.000	1.445	13	26	39
über 50.000	5.735	16	32	48

**Österreich:**

**1. Erbrecht:**

a. Österreich ist seit 05. Januar 1964 Vertragsstaat des Haager Testamentsformübereinkommens vom 05.10.1961

b. Das Erbstatut richtet sich grundsätzlich nach dem Heimatrecht des Erblassers im Zeitpunkt seines Todes (§ 18 Abs. 1 i.V.m. § 9 IPRG).

Es gilt der Grundsatz der Nachlassseinheit.

Besonderheiten gelten für die Art und Weise des Erbschaftserwerbs:

Der Erbanfall („Erwerbsmodus“) unterliegt hinsichtlich des unbeweglichen Nachlasses der lex rei sitae (§ 32 i.V.m. § 31 Abs. 1 IPRG).

c. Der überlebende Ehegatte wird neben Kindern des Erblassers Erbe zu 1/3. Neben Eltern und deren Abkömmlingen erhält er 2/3 (§ 757 ABGB).

Als gesetzliches Vorausvermächtnis erhält er darüber hinaus ein Wohnrecht an der ehelichen Wohnung und die zum ehelichen Haushalt gehörenden beweglichen Sachen (§ 758 ABGB).

d. Zulässige Formen einer Verfügung von Todes wegen sind sowohl das Einzeltestament als auch das gemeinschaftliche Testament und der Erbvertrag. Die beiden letztgenannten Verfügungen können aber nur von Ehegatten und Brautleuten errichtet werden.

Ein vertraglicher Erb- und/oder Pflichtteilsverzicht ist zulässig und bedarf der Form eines Notariatsaktes (§ 551 ABGB), Einhaltung der Ortsform ist aber ausreichend (§ 8 IPRG).

**2. Pflichtteilsrecht:**

Das Pflichtteilsrecht ist kein Noterbrecht, sondern nur ein schuldrechtlicher Anspruch auf Zahlung von Geld, der für den Ehegatten und die Abkömmlinge jeweils die Hälfte und für die Eltern bzw. Großeltern jeweils 1/3 des Wertes ihres gesetzlichen Erbteils beträgt.

**3. Erbschaftsteuer (Stand 2005):**

Es gibt folgende **Steuerklassen (SK)**:

- SK I Ehegatte, Kinder/Stiefkinder
- SK II Enkel und Urenkel
- SK III Geschwister, Eltern/Stiefeltern, Großeltern
- SK IV Schwiegerkinder/-eltern, Neffen und Nichten
- SK V alle übrigen Erwerber

In den Steuerklassen gibt es unterschiedliche **Freibeträge (FB)**, die bei der Erbschaftsteuer berücksichtigt werden:

	SK I	SK II	SK III	SK IV	SK V
allg. Freibetrag	2.000 €	2.000 €	440 €	440 €	110 €
FB Hausrat unbegrenzt	unbegrenzt	unbegrenzt	1.460 €	1.460 €	--
FB andere bewegl. Gegenstände	1.460 €	1.460 €	600 €	600 €	--
Ehegattenschenkungen	7.300 €				

Für beschränkt steuerpflichtige Erwerbe beträgt der Freibetrag unabhängig vom Verwandtschaftsverhältnis immer nur 110 Euro.

Nach Abzug der Freibeträge gelten folgende Steuersätze:

Erwerb bis (in €)	SK I	SK II	SK III	SK IV	SK V
7.300	2	4	6	8	14
14.600	2,5	5	7,5	10	16
29.200	3	6	9	12	18
43.800	3,5	7	10,5	14	20
58.400	4	8	12	16	22
73.000	5	10	15	20	26
109.500	6	12	18	24	30
146.000	7	14	21	28	34
219.000	8	16	24	32	38
365.000	9	18	27	36	42
730.000	10	20	30	40	46
1.095.000	11	21	32	42	48
1.460.000	12	22	32	44	51
2.920.000	13	23	36	46	54
4.380.000	14	24	38	48	57
über 4.380.000	15	25	40	50	60

### Schweden:

#### 1. Erbrecht:

a. Schweden ist Vertragsstaat des Haager Testamentsformübereinkommens vom 05.10.1961

b. Der überlebende Ehegatte ist gesetzlicher Alleinerbe (ÄB 3:1 Abs. 1).

War der Erblasser nicht verheiratet, erben die Abkömmlinge alleine und zu gleichen Teilen; sind keine Abkömmlinge vorhanden, erben die Eltern des Verstorbenen und deren Abkömmlinge.

c. Zulässige Formen einer Verfügung von Todes wegen sind sowohl das Einzeltestament als auch das gemeinschaftliche Testament.

Ein Erbvertrag ist gemäß ÄB 17:3 Satz 1 nicht möglich.

#### 2. Pflichtteilsrecht:

Das Pflichtteilsrecht ist als Noterbrecht ausgestaltet: Pflichtteilsberechtigte sind nur eheliche, nichteheliche und angenommene Kinder sowie weitere Abkömmlinge, wenn sie nicht durch vorgehende Abkömmlinge ausgeschlossen sind.

#### 3. Erbschaftsteuer (Stand 2005):

Schweden hat die Erbschaft- und Schenkungsteuer zum 01.01.2005 insgesamt abgeschafft (Mutén, IStR 2004, Beih. zu Heft 21, 3).

### Estland:

#### 1. Erbrecht:

a. Estland ist seit 05. Januar 1964 Vertragsstaat des Haager Testamentsformübereinkommens vom 05.10.1961

b. Die Erbfolge nach estnischem Recht stimmt in den ersten 3 Ordnungen und auch in den Rechten der Ehegatten mit der deutschen Erbfolge und dem Ehegattenerbrecht überein.

Was die Ehegatten anbetrifft, so muss man noch beachten, dass der überlebende Ehepartner als Regel noch vor der Ermittlung des Erbanspruchs das Recht auf seinen Anteil des gemeinsam erworbenen Eigentums hat (in der Regel die Hälfte des gemeinsamen Eigentums), ohne Rücksicht darauf, auf wessen Namen das Gut (z.B. Immobilien, Auto, Bankguthaben) registriert ist.

c. In Estland werden Testamente in der Regel notariell errichtet (vom Notar beurkundet oder dem Notar zur Verwahrung gegeben).

Man kann in Estland auch privatschriftliche Testamente errichten (eigenhändig oder in Anwesenheit zweier Zeugen). Diese gelten aber als „Nottestamente“ und werden als nicht errichtet angesehen, wenn seit dem Tage der Errichtung sechs Monate verstrichen sind und der Testator noch lebt.

Es sind in Estland auch die notariellen gemeinschaftlichen Testamente der Ehegatten und Erbverträge (auch mit Versagung des Pflichtteilsrechtes) erlaubt.

#### 2. Pflichtteilsrecht:

Nach dem estnischen Recht hängt das Recht auf einen Pflichtteil nicht nur vom Verwandtschaftsgrad (welcher sonst wieder mit dem deutschen überstimmt) ab, sondern der Pflichtteilsberechtigte sollte auch noch arbeitsunfähig sein. Die Kriterien für Arbeitsunfähigkeit sind oft streitbar, deshalb wäre in konkreten Fällen eine Beratung mit einem estnischem Notar oder Rechtsanwalt angemessen.

#### 3. Erbschaftsteuer (Stand 2002):

In Estland wird keine Erbschafts- und Schenkungsteuer erhoben, die Erwerbe sind auch nicht einkommensteuerpflichtig.

### Lettland:

#### 1. Erbrecht:

a. Lettland ist kein Vertragsstaat des Haager Testamentsformübereinkommens vom 05.10.1961

b. Gesetzliche Erben sind nach Art. 391 ZGB zum einen der überlebende Ehegatte des Erblassers (Art. 392 – 397 ZGB) und zum anderen die Verwandten sowie Angenommene und Annehmende (Art. 398 – 415 ZGB).

Der überlebende Ehegatte erhält neben Kindern einen gleichen Teil wie diese, wenigstens aber  $\frac{1}{4}$  (Art. 393 ZGB). Soweit nur Abkömmlinge von Kindern, nicht aber Kinder selbst vorhanden sind, entfällt gemäß dem Eintrittsrecht der entfernteren Abkömmlinge auf den Ehegatten derselbe Anteil wie auf den Stamm, mindestens  $\frac{1}{4}$ .

c. Zulässige Formen einer Verfügung von Todes wegen sind sowohl das Einzeltestament als auch das gemeinschaftliche Testament und der Erbvertrag.

#### 2. Pflichtteilsrecht:

Die Rechtsnatur des Pflichtteilsrechts ist nicht ganz geklärt. Die lettische Rechtsprechung und Literatur neigt jedoch zu einem rein schuldrechtlichen Anspruch ggü. den Erben.

Pflichtteilsberechtigt sind der Ehegatte, sowie Abkömmlinge und wenn keine Abkömmlinge vorhanden sind, die Vorfahren des jeweils nächsten Grades (Art. 423 ZGB).

Der Pflichtteil beträgt die Hälfte des gesetzlichen Erbteils, welcher dem Berechtigten bei gesetzlicher Erbfolge zustehen würde (Art. 425 Abs. 1 ZGB).

#### 3. Erbschaftsteuer (Stand 2002):

In Lettland wird keine Erbschaft- und Schenkungsteuer erhoben.

### Litauen:

#### 1. Erbrecht:

a. Litauen ist kein Vertragsstaat des Haager Testamentsformübereinkommens vom 05.10.1961

b. Das Erbstatut richtet sich gemäß Art. 1.62 des am 1. Juli 2000 in Kraft getretenen litauischen Zivilgesetzbuch (ZGB) nach dem Recht des Staates, in dem der Erblasser seinen Wohnsitz hatte. Für die Erbfolge unbeweglicher Sachen gilt das Recht des Staates, in dem sich diese jeweils befinden. Es gilt der Grundsatz der Nachlassspaltung.

c. Der überlebende Ehegatte erbt neben Erben der ersten Ordnung (Kinder), soweit es nicht mehr als drei Personen

sind, ein Viertel, ansonsten erbt er mit diesen zu gleichen Teilen. Neben Erben der zweiten Ordnung (Eltern, Enkelkinder), steht ihm die Hälfte des Nachlasses zu. Neben Angehörigen und weiteren Ordnungen wird er gesetzlicher Alleinerbe.

d. Zulässige Form einer Verfügung von Todes wegen ist das Einzeltestament, entweder notariell beurkundet (offizielles Testament) oder als eigenhändiges Testament (persönliches Testament) – Art. 5.28 und 5.30 ZGB.

**2. Pflichtteilsrecht:**

Den Kindern, Adoptivkindern, dem überlebenden Ehegatten und den Eltern steht gemäß Art. 5.20 ZGB ein Pflichtteil in Höhe der Hälfte des Erbteils zu, den sie bei gesetzlicher Erbfolge erhielten, wenn sie zum Zeitpunkt des Erbfalls unterhaltsbedürftig sind.

**3. Erbschaftsteuer**

In Litauen wird keine Erbschaft- und Schenkungsteuer erhoben.

**Malta:**

**1. Erbrecht:**

a. Malta ist kein Vertragsstaat des Haager Testamentsformübereinkommens vom 05.10.1961

b. Das Erbstatut richtet sich bei unbeweglichem Vermögen nach dem Recht des Lageorts (lex rei sitae) und bei beweglichem Vermögen nach dem Recht des letzten Domicile des Erblassers.

Es gilt der Grundsatz der Nachlassspaltung.

c. Gesetzliche Erben sind die ehelichen, legitimierten und adoptierten Abkömmlinge, Art. 808 c.c. Nichteeliche Abkömmlinge erben gem. Art. 817, 640 c.c. ein Drittel des Pflichtteils eines ehelichen Kindes.

Der überlebende Ehegatte erhält neben legitimierten Kindern des Erblassers einen Nießbrauch an der Hälfte des Nachlasses, Art. 825, 632 c.c. Hinterlässt der Erblasser anerkannte oder gerichtlich anerkannte Kinder, erbt der Ehegatte ein Drittel (Art. 826 Abs. 1 lit. a c.c.); sind keine solchen Abkömmlinge, aber Aszendenten oder Geschwister vorhanden, erbt der Ehegatte zur Hälfte (Art. 826 Abs. 1 lit. b c.c.). Daneben erhält er – in allen Fällen – ein Wohnrecht an seiner Hauptwohnung, soweit diese im Allein- oder Miteigentum des Erblassers stand (Art. 634A c.c.).

d. Zulässige Formen einer Verfügung von Todes wegen sind das Einzeltestament und das gemeinschaftliche Testament.

**2. Pflichtteilsrecht:**

Der Pflichtteil der (ehelichen, legitimierten und angenommenen) Kinder (bzw. deren Abkömmlinge) umfasst ein Drittel des Nachlasses; die Hälfte, wenn der Erblasser fünf oder mehr Kinder hinterlässt (Art. 616 c.c.). Hinterlässt er keine Abkömmlinge, steht ein Drittel den Aszendenten als Pflichtteil zu (Art. 619 c.c.). Dem Ehegatten steht neben legitimierten Abkömmlingen der Nießbrauch an der Hälfte des Nachlasses auch als Pflichtteil zu (Art. 631 c.c.).

**3. Erbschaftsteuer (Stand 2002):**

Auf Malta wurde die Erbschaft- und Schenkungsteuer am 25.11.1992 abgeschafft. Lediglich Immobilien bzw. Gesellschaftsanteile unterliegen beim Übergang im Todesfall oder der Schenkung einer Stempelsteuer. Sie beträgt bei Immobilien 5% des Entgelts oder des tatsächlichen Wertes des Vermögens, wobei es auf den höheren Wert ankommt. Ermäßig

gelten 3,5% für die ersten 20.000 MTL bei Wohnhäusern, bei Übertragung von Todes wegen sind die ersten 10.000 MTL steuerbefreit.

**Polen:**

**1. Erbrecht:**

a. Polen ist seit 02. November 1969 Vertragsstaat des Haager Testamentsformübereinkommens vom 05.10.1961

b. Das Erbstatut richtet sich nach dem Heimatrecht des Erblassers im Zeitpunkt seines Todes (Art. 34 IPRG).

Es gilt der Grundsatz der Nachlasseinheit.

c. Die Kinder und der überlebende Ehegatte erben zu gleichen Teilen, der überlebende Ehegatte aber mindestens 1/4 (Art. 931 § 1 ZGB).

Sind keine Kinder vorhanden, erbt der überlebende Ehegatte zu 1/2, die Eltern jeweils zu 1/8 und die Geschwister zusammen 1/4 (Art. 932, 933 § 1 ZGB). Daneben steht dem überlebenden Ehegatten ein gesetzliches Vorausvermächtnis an dem Hausrat zu (§ 939 ZGB).

d. Einzig zulässige Verfügung von Todes wegen ist das Einzeltestament, gemeinschaftliche Testamente und Erbverträge sind unzulässig (Art. 941f. ZGB).

Ein gesetzlicher Erbe kann durch Vertrag mit dem Erblasser auf sein Erbrecht verzichten. Ein solcher Vertrag bedarf der notariellen Beurkundung (Art. 1048 – 1050 ZGB), Einhaltung der Ortsform ist aber ausreichend (Art. 35 S. 1, 12 S. 2 ZGB).

**2. Pflichtteilsrecht:**

Das Pflichtteilsrecht in kein Noterbrecht, sondern nur ein schuldrechtlicher, auf Zahlung von Geld gerichteter Anspruch. Zum Kreis der Pflichtteilsberechtigten gehören die Abkömmlinge, der Ehegatte und die Eltern des Erblassers; ihnen steht grundsätzlich die Hälfte des Werts ihres Erbteils als Pflichtteil zu. Die Pflichtteilsquote eines mdj. Abkömmlings sowie eines dauernd arbeitsunfähigen Ehegatten oder Elternteils beträgt 2/3 des Wertes seines gesetzlichen Erbteils (Art. 991 § 1 ZGB).

**3. Erbschaftsteuer (Stand 2003):**

Die Steuer wird nach einem progressiven Teilmengentarif erhoben, der im Übrigen nach dem Verwandtschaftsgrad gestaffelt ist.

Es gibt drei **Steuerklassen (SK)**:

- a) SK I Ehegatten, Abkömmlinge in gerader Linie, aufsteigende Verwandte in gerader Linie, Stiefkinder, Schwiegerkinder, Geschwister, Stief- und Schwiegereltern;
- b) SK II Nichten und Neffen, Onkel und Tanten, Abkömmlinge in gerader Linie und Eltern von Stiefkindern, die meisten verschwägerten Personen;
- c) SK III alle anderen Erwerber

Erwerb (in PLN)	SK I (in %)	+ Steuerbetrag auf vorhergehende Erwerbsteile	SK II (in %)	+ Steuerbetrag auf vorhergehende Erwerbsteile	SK III (in %)	+ Steuerbetrag auf vorhergehende Erwerbsteile
bis 10.278	3	0	7	0	12	0
10.278 – 20.556	5	308,30	8	719,50	16	1.233,40
über 20.556	7	822,20	12	1.644,50	20	2.877,90

Erwerbe juristischer Personen von Todes wegen unterliegen nicht der Erbschaftsteuer, sondern der Körperschaftsteuer (1998 = 36%).

Steuerbefreit sind die Erwerbe z.B. wohltätiger oder gemeinnütziger Institutionen unter bestimmten Voraussetzungen.

**Slowakei:**

**1. Erbrecht:**

a. In der Slowakischen Republik gelten seit der Auflösung der Tschechoslowakischen Republik am 01. Januar 1993 sowohl das tschechoslowakische Gesetz über das internationale Privat- und Prozessrecht als auch das tschechoslowakische Zivilgesetzbuch weitgehend unverändert fort (Staudinger/Dörner Anh. Art. 25 f EGBGB Rn. 611, 615). Die Rechtslage auf dem Gebiet des internationalen und materiellen Erbrechts ist daher mit der Rechtslage in der Tschechischen Republik identisch. Insoweit wird auf die Ausführung im Länderteil des Tschechischen Republik verwiesen (S. 40 f.).

**2. Erbschaftsteuer (Stand 2004):**

In der Slowakischen Republik ist die Erbschaft- und Schenkungsteuer seit 01.01.2004 abgeschafft.

**Slowenien:**

**1. Erbrecht:**

a. Slowenien ist seit 08. Juni 1992 Vertragsstaat des Haager Testamentsformübereinkommens vom 05.10.1961.  
 b. Das Erbstatut richtet sich nach dem Heimatrecht des Erblassers im Zeitpunkt seines Todes (Art. 32 Abs. 1). Es gilt der Grundsatz der Nachlasseneinheit. Ausnahme: Nachlassspaltung und erbenloser Nachlass.  
 c. Nachkommen des Erblassers und der Ehegatte sind Erben der ersten Ordnung und erben zu gleichen Teilen (Art. 11 Abs. 1 und 2 ErbG). Sind keine Nachkommen vorhanden, so bilden die Eltern des Erblassers und der Ehegatte die zweite Ordnung, wobei beide je zur Hälfte erben (Art. 14 Abs. 2 ErbG).  
 d. Das slowenische Erbrecht kennt die letztwillige Verfügung als einseitiges, nicht empfangsbedürftiges Rechtsgeschäft, das jederzeit durch den Erblasser grundlos widerrufen werden kann. Erbverträge sowie gemeinschaftliche letztwillige Verfügungen sind unzulässig (Art. 103, 78 Abs. 3 ErbG).

**2. Pflichtteilsrecht:**

Das Pflichtteilsrecht ist als Noterbrecht ausgestaltet (Art. 27 ErbG). Pflichtteilsberechtigt sind die Nachkommen des Erblassers, seine Adoptivkinder und deren Nachkommen, seine Eltern und sein Ehegatte (Art. 25 Abs. 1 ErbG) und der außereheliche Lebenspartner (Art. 10 Abs. 2 ErbG). Der Pflichtteil beträgt die Hälfte des gesetzlichen Erbteils (Art. 26 Abs. 2 ErbG). Bei Verletzung des Pflichtteils durch den Erblasser steht dem Pflichtteilsberechtigten die Herabsetzungsklage (Art. 40 ErbG) zu.

**3. Erbschaftsteuer (Stand 2004):**

In der Slowakischen Republik ist die Erbschaft- und Schenkungsteuer seit 01.01.2004 abgeschafft.

**Tschechische Republik:**

**1. Erbrecht:**

a. Die Tschechische Republik ist kein Vertragsstaat des Haager Testamentsformübereinkommens vom 05.10.1961  
 b. Das Erbstatut richtet sich nach dem Heimatrecht des Erblassers im Zeitpunkt seines Todes (§§ 17, 18 Abs. 1 IPRG). Es gilt der Grundsatz der Nachlasseneinheit.

c. Die Kinder und der überlebende Ehegatte erben zu gleichen Teilen (§ 473 ZGB). Sind Abkömmlinge nicht vorhanden oder erben sie nicht, erben der Ehegatte, die Eltern des Erblassers und ferne diejenigen Personen, die mind. ein Jahr vor dem Tod des Erblassers im gemeinsamen Haushalt gelebt haben und dabei für den gemeinsamen Haushalt gesorgt haben. Der überlebende Ehegatte erbt mind. die Hälfte. Die anderen Erben sind gleichberechtigt (§ 474 ZGB). Sind andere Erben nicht vorhanden, erbt der überlebende Ehegatte alleine.  
 d. Einzig zulässige Verfügung von Todes wegen ist das Einzeltestament, gegenseitige sowie gemeinschaftliche Testamente und Erbverträge sind unzulässig (§ 476 Abs. 2 ZGB).

**2. Pflichtteilsrecht:**

Die Testierfreiheit wird darüber hinaus durch das als Noterbrecht ausgestaltete Pflichtteilsrecht der Abkömmlinge eingeschränkt (§ 479 ZGB). Der Pflichtteil mdj. Nachkommen entspricht ihrem gesetzlichen Erbteil, volljährige Nachkommen müssen als Pflichtteil die Hälfte ihres gesetzlichen Erbteils erhalten. Eine testamentarische Verfügung, die gegen diese zwingenden Pflichtteilsrechte verstößt, ist kraft Gesetzes ungültig – ohne dass die Erhebung einer Herabsetzungsklage notwendig ist.

**3. Erbschaftsteuer (Stand 2002):**

Tschechien erhebt eine Erbschaft- und Schenkungsteuer auf Vermögensübergänge von Todes wegen und auf unentgeltliche Zuwendungen unter Lebenden. Hierbei gilt je Erwerber ein Freibetrag von 1.000.000 Kronen (Gruppe 1), 60.000 Kronen (Gruppe 2) und 20.000 Kronen (Gruppe 3).

Die Erwerber sind in folgende Gruppe eingeteilt:

- a) Gruppe I Die Verwandten in der geraden Linie und der Ehegatte. Ihr Erwerb von Todes wegen ist steuerfrei.
- b) Gruppe II Die übrigen Verwandten außer denen in der geraden Linie, wie Geschwister, Neffen, Basen, Onkel und Tanten, Schwiegerkinder, Kinder des Ehegatten, Eltern des Ehegatten, Geschwister der Eltern und andere Personen, die mit dem Erwerber, Erblasser oder Schenker während eines Jahres vor der Übertragung oder vor dem Tode des Erblassers im gemeinsamen Haushalt gelebt und diesen gemeinsamen Haushalt betreut haben oder mit ihrem Unterhalt auf den Erwerber, Schenker oder Erblasser angewiesen waren.
- c) Gruppe III Sonstige natürliche und juristische Personen.

**Steuersätze** der Schenkungsteuer, die **Erbschaftsteuer** beträgt jeweils die Hälfte des relevanten Steuerbetrags.

Der Steuersatz beträgt in der Gruppe I

Bemessungsgrundlage (in Kronen -Kc-)	Steuersatz (in % und Kronen -Kc-)
bis 1.000.000	1,0%
1.000.000 – 2.000.000	10.000 und 1,3% aus der Summe über 1 Mio.
2.000.000 – 5.000.000	23.000 und 1,5% aus der Summe über 2 Mio.
5.000.000 – 7.000.000	68.000 und 1,7% aus der Summe über 5 Mio.
7.000.000 – 10.000.000	102.000 und 2,0% aus der Summe über 7 Mio.
10.000.000 – 20.000.000	162.000 und 2,5% aus der Summe über 10 Mio.
20.000.000 – 30.000.000	412.000 und 3,0% aus der Summe über 20 Mio.
30.000.000 – 40.000.000	712.000 und 3,5% aus der Summe über 30 Mio.
40.000.000 – 50.000.000	1.062.000 und 4,0% aus der Summe über 40 Mio.
über 50.000.000	1.462.000 und 5,0% aus der Summe über 50.000.000

Der Steuersatz beträgt in der Gruppe II

Bemessungsgrundlage (in Kronen -Kc-)	Steuersatz (in % und Kronen -Kc-)
bis 1.000.000	3,0%
1.000.000 – 2.000.000	30.000 und 3,5% aus der Summe über 1 Mio.
2.000.000 – 5.000.000	65.000 und 4,0% aus der Summe über 2 Mio.
5.000.000 – 7.000.000	185.000 und 5,0% aus der Summe über 5 Mio.
7.000.000 – 10.000.000	285.000 und 6,0% aus der Summe über 7 Mio.
10.000.000 – 20.000.000	465.000 und 7,0% aus der Summe über 10 Mio.
20.000.000 – 30.000.000	1.165.000 und 8,0% aus der Summe über 20 Mio.
30.000.000 – 40.000.000	1.965.000 und 9,0% aus der Summe über 30 Mio.
40.000.000 – 50.000.000	2.865.000 und 10,5% aus der Summe über 40 Mio.
über 50.000.000	3.915.000 und 12,0% aus der Summe über 50.000.000

Der Steuersatz beträgt in der Gruppe III

Bemessungsgrundlage (in Kronen -Kc-)	Steuersatz (in % und Kronen -Kc-)
bis 1.000.000	7,0%
1.000.000 – 2.000.000	70.000 und 9,0% aus der Summe über 1 Mio.
2.000.000 – 5.000.000	160.000 und 12,0% aus der Summe über 2 Mio.
5.000.000 – 7.000.000	520.000 und 15,0% aus der Summe über 5 Mio.
7.000.000 – 10.000.000	820.000 und 18,0% aus der Summe über 7 Mio.
10.000.000 – 20.000.000	1.360.000 und 21,0% aus der Summe über 10 Mio.
20.000.000 – 30.000.000	3.460.000 und 25,0% aus der Summe über 20 Mio.
30.000.000 – 40.000.000	5.960.000 und 30,0% aus der Summe über 30 Mio.
40.000.000 – 50.000.000	8.900.000 und 35,5% aus der Summe über 40 Mio.
über 50.000.000	12.460.000 und 40,0% aus der Summe über 50.000.000

Von der Steuer befreit (§ 19 ErbStG) sind unter anderem Gegenstände des persönlichen Bedarfs, die mind. ein Jahr vor dem Ableben des Erblassers nicht seiner unternehmerischen Tätigkeit dienen.

**Ungarn:**

**1. Erbrecht:**

a. Ungarn ist kein Vertragsstaat des Haager Testamentsformübereinkommens vom 05.10.1961

b. Das Erbstatut richtet sich nach dem Heimatrecht des Erblassers im Zeitpunkt seines Todes (§§ 36 Abs. 1, 2 S.1 i.V.m. § 11 IPR-VO).

Es gilt der Grundsatz der Nachlasseneinheit.

c. Die Kinder beerben den Erblasser allein und zu gleichen Teilen (§ 603 ZGB). Dem überlebenden Ehegatten steht nur der Nießbrauch am gesamten Nachlass zu (§ 615 ZGB). Der Nießbrauch erlischt mit seiner Wiederverheiratung, spätestens mit seinem Tode.

Sind Abkömmlinge nicht vorhanden, wird der überlebende Ehegatte Alleinerbe (§ 607 Abs. 4 ZGB).

Daneben kann es zu einer Sondererfolge (Heimfallserbfolge) kommen (§§ 611 – 624 ZGB). Zum Heimfallsvermögen gehört, was der Erblasser durch Erbfolge oder unentgeltliche Zuwendung von seinem Aszendenten oder seinen Geschwistern und deren Abkömmlingen erhalten hat.

d. Zulässige Formen einer Verfügung von Todes wegen sind sowohl das Einzeltestament (§ 623 ZGB) als auch – mit Einschränkungen – der Erbvertrag (§§ 655 – 658 ZGB).

Letzterer kann aber nur in Form eines entgeltlichen Unterhalts- oder Leibrentenvertrags mit bereits lebzeitiger Bindung (Verfügungsverbot) des Erblassers geschlossen werden und bedarf einer behördlichen Genehmigung. Gemeinschaftliche Testamente sind unzulässig (§ 644 ZGB – Sachverbot).

**2. Pflichtteilsrecht:**

Das Pflichtteilsrecht ist kein Noterbrecht, sondern nur ein schuldrechtlicher, auf Zahlung von Geld gerichteter Anspruch in Höhe der Hälfte des Werts des gesetzlichen Erbteils.

Zum Kreis der Pflichtteilsberechtigten gehören die Abkömmlinge, der Ehegatte und die Eltern des Erblassers. Soweit dem Ehegatten als gesetzlichem Erben nur ein Nießbrauch zustünde, ist dieser im Rahmen des Pflichtteils auf das seine Bedürfnisse sichernde Maß zu beschränken.

**3. Erbschaftsteuer (Stand 2003):**

Ungarn erhebt eine Erb- bzw. Schenkungsteuer auf den Vermögenserwerb infolge Todesfalles oder Schenkung. Auch die Wiedererlangung von Nutzungsrechten gilt als Erwerb. Bemessungsgrundlage ist der Verkehrswert des erworbenen Vermögens abzüglich der Nachlassverbindlichkeiten und der auf die Vermögensgegenstände entfallenden Schulden.

Die Erwerber sind in **drei Gruppen** eingeteilt:

Gruppe I: Kind, Ehegatte, Eltern, Kinder verstorbener Kinder

Gruppe II: Enkelkinder außer denen nach Gruppe I, Großeltern, Geschwister

Gruppe III: alle übrigen Erwerber

Die **Steuersätze** betragen:

Gruppe	bis 18 Mio. Ft.		18 Mio. Ft. – 35 Mio. Ft.		über 35 Mio. Ft.	
	allg.	Wohnung	allg.	Wohnung	allg.	Wohnung
I	11%	2,5%	15%	6%	21%	11%
II	15%	6%	21%	8%	30%	15%
III	21%	8%	30%	12%	40%	21%

Von der Erbschaftsteuer ist bewegliches Vermögen bis zu 300.000 Ft. sowie Bekleidung, Kraftfahrzeuge und persönliche Gebrauchsgegenstände des Erblassers befreit. Bei Schenkungen wird ein Freibetrag von bis zu 150.000 Ft. gewährt.

**Zypern:**

**1. Erbrecht:**

a. Zypern ist kein Vertragsstaat des Haager Testamentsformübereinkommens vom 05.10.1961

b. Es gilt der Grundsatz der Nachlassspaltung. Daher richtet sich die Rechtsnachfolge von Todes wegen hinsichtlich des unbeweglichen Vermögens nach dem Recht am Belegenheitsort; hinsichtlich des beweglichen Vermögens gilt das Recht am letzten Domicile.

c. Der überlebende Ehegatte erbt mit Abkömmlingen des Erblassers zu einem Kindeserbtteil. Neben den Erben der zweiten Ordnung (Eltern und deren Abkömmlinge) erhält er die Hälfte des Erbteils.

Ist kein Ehegatte vorhanden, erben die Abkömmlinge zu gleichen Teilen.

d. Ordentliche Testamentsform ist das Zweizeugentestament, das vom Erblasser und von den Zeugen gemeinsam am Ende und am Ende jeder Seite unterschrieben werden muss.

**2. Pflichtteilsrecht:**

Hinterlässt der Erblasser Abkömmlinge, belaufen sich die Pflichtteile dieser (ggf. zusammen mit dem Ehegatten) auf drei Viertel des Nachlasses. Hinterlässt der Erblasser nur einen Ehegatten oder einen Elternteil, kann er über den halben Nachlass verfügen.

Diese strengen Regeln gelten allerdings nicht für den beweglichen Nachlass von Ausländern – selbst wenn diese ihr Domicile auf Zypern hatten – wohl aber für ihre auf Zypern gelegene(n) Immobilien.

**3. Erbschaftsteuer (Stand 2004):**

In Zypern ist mit Wirkung vom 01.04.1997 die bisherige Erbschaft- und Schenkungsteuer aufgehoben worden (IStR 1997, Beih. 23 S.4).

## Buchbesprechungen

**Weingärtner, Das notarielle Verwahrungsgeschäft, 2.,** neu bearbeitete und erweiterte Auflage, 2004, 233 Seiten, 34,- Euro, Carl Heymanns Verlag GmbH, Köln

Weingärtner hat für die Neuauflage die Kommentierung zum Verwahrungsgeschäft allgemein und zu den einschlägigen §§ 54 a bis e BeurkG auf den aktuellen Stand von Rechtsprechung und Gesetzgebung gebracht.

Damit liegt wieder eine aktuelle Arbeitshilfe für das Verwahrungsgeschäft vor, bei dem gesetzliche wie auch verwaltungsrechtliche Vorschriften peinlich genau beachtet werden müssen.

Der eigentlichen Kommentierung vorangestellt ist eine lehrbuchartige Einführung in das Verwahrungsgeschäft, in der die grundsätzlichen Probleme der notariellen Verwahrung in allgemeiner Form dargestellt werden.

Der Schwerpunkt des Bandes liegt jedoch in einem zweiten und dritten Teil (jeweils ca. 100 Seiten), in denen die Kommentierung der §§ 54 a bis e BeurkG sowie zu den §§ 10 – 14, 17, 22, 25 und 27 DOnot, die das notarielle Verwahrungsgeschäft betreffen, enthalten ist. Vor der Kommentierung der Bestimmungen des Beurkundungsgesetzes ist jeweils die amtliche Begründung des Gesetzestextes abgedruckt.

Das Werk wird für den Praktiker um so interessanter, als es im Anhang ein Muster einer Verwahrungsanweisung enthält, außerdem ist das Rundschreiben Nr. 1/96 der Bundesnotarkammer vom 11. Januar 1996 abgedruckt. Abgerundet wird das Werk durch Formulierungsvorschläge für Notarbestätigung und Treuhandauftrag.

Ein gut aufgebautes Sachregister erleichtert das Auffinden der gesuchten Kommentarstelle.

Abschließend kann festgestellt werden, dass dem Praktiker eine sichere Orientierung für die Anderkontenabwicklung geboten wird und auch die Neuauflage des Werkes uneingeschränkt zur Anschaffung empfohlen werden kann.

Württ. Notariatsassessor Michael Wilhelm, Stuttgart

**Beck'sche Musterverträge Band 18. Ehegattentestament und Erbvertrag, 3. Auflage.** Von Prof. Dr. Bernd Wegmann, Notar in Ingolstadt. Verlag C.H. Beck, München. 2004. VII, 185 Seiten mit CD-ROM, kartoniert Euro 16,00.

Das Werk liegt nunmehr in 3. erweiterter Auflage vor. Einleitend gibt der Autor zunächst einen gestrafften Überblick über die gesetzliche Erbfolge bei Ableben von Ehegatten im Bereich aller Güterstände und hält dem Leser die Notwendigkeit vor Augen, je nach Regelungsbedarf zu entsprechenden testamentarischen Verfügungen zu greifen. Eine Gegenüberstellung der rechtlichen Konsequenzen aus lebzeitigen Übertragungen und Vermögenszuwendungen durch Verfügungen von Todes wegen sowie ein Überblick über das Erbschaftssteuerrecht und eine Prüfungshilfe in Form einer Checkliste runden die Einleitung ab.

Wegmann stellt im folgenden drei Grundmuster von Verfügungen von Todes wegen vor, die er in allen Verästelungen behandelt und erläutert:

1. Gemeinschaftliches Testament mit im wesentlichen gleichlautenden Verfügungen der Ehegatten, da das Vermögen

gemeinschaftlich erworben ist: Berliner Testament, gemeinsame Abkömmlinge, einseitige Abkömmlinge, Pflichtteilsstrafklauseln, Wiederverhehlung des überlebenden Ehegatten, behindertes Kind, Vor- und Nacherbfolge, Zuweisung von Einzelgegenständen, usw.

2. Erbvertrag mit Pflichtteilsverzicht mit differierenden Verfügungen der Ehegatten, da unterschiedlich erwirtschaftete Vermögenssituationen bestehen: Ehegatten ohne gemeinsame Abkömmlinge in zweiter Ehe, Pflichtteil des Ehegatten, Vererbung von Gesellschaftsbeteiligungen sowie Testamentsvollstreckung hieran usw.

3. Einseitiges Testament mit zahlreichen Alternativen, insbesondere Vor- und Nacherbschaft.

Ferner sind in dem Werk ein Rechtswahlmuster für binationale Ehepaare und ein Muster für Schiedsgerichtsanordnungen enthalten und erläutert.

Es besticht, welche Fülle von Stoff der Autor auf nur 173 Seiten neben Rechtsprechungshinweisen und dem Sachregister darzubieten vermag. Sämtliche Vertragsmuster sind dabei gründlich und äußerst ausführlich erarbeitet sowie erläutert und stellen auch für den mit der Gestaltung von Testamenten und Erbverträgen befaßten Praktiker eine wertvolle Hilfe und Fundgrube dar. Die Ergänzung der Handbibliothek um die Neuauflage ist uneingeschränkt zu empfehlen.

Wolfgang Schmenger, Notariatsdirektor in Heidelberg

**Horst Eylmann/Dr. Hans-Dieter Vaasen, Bundesnotarordnung Beurkundungsgesetz,** Beck-Verlag München, 2. Aufl. 2004, XXVI, 1551 Seiten, in Leinen Euro 128,00. ISBN 3-406-48409-3

Die 1999 erschienene erste Auflage hatte zum Ziel, das in einem Band zusammengefasste materielle notarielle Berufsrecht und das Beurkundungsverfahrensrecht praxisnah zu kommentieren. Mit dieser Zielsetzung hat der Kommentar eine gute Aufnahme in der Praxis gefunden.

Die Neuauflage bringt Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur auf den Stand von Juli 2004. Nicht mehr berücksichtigt werden konnte die erst Ende Oktober 2004 veröffentlichte Entscheidung des BVerfG vom 13. Juli 2004, Az. 1 BvR 1298/94 zur Verfassungsmässigkeit der Regelungen in den §§ 113, 113 a BNotO. In seiner Entscheidung hat der erste Senat festgestellt, dass das heutige Abgabensystem der Bayerische Notarkasse und der Ländernotarkasse verfassungskonform ist. Allerdings sind die organisatorischen Grundlagen der Notarkassen in der Bundesnotarordnung nicht ausreichend fixiert, so dass dort derzeit ein Regelungsdefizit besteht. Grundrechtsrelevante Organisationsentscheidungen muss demnach der Gesetzgeber selbst und nicht die Anstalt des öffentlichen Rechts durch Satzung treffen. Hierzu gehören z. B. die Zusammensetzung und Wahl der Gremien, die Beteiligung der Notare aus verschiedenen Bundesländern und die Verteilung von Ausgaben über Landesgrenzen hinweg. Der Gesetzgeber hat gut zwei Jahre Zeit, um die Bundesnotarordnung nachzubessern. Bis Ende 2006 dürfen die existierenden Vorschriften weiter angewendet werden.

Eingearbeitet sind die Änderungen der BNotO und des BeurkG durch das Gesetz zur Änderung der Vorschriften über die Anfechtung der Vaterschaft und das Umgangsrecht von Bezugspersonen des Kindes, zur Registrierung von Vorsor-



geverfügungen und zur Einführung von Vordrucken für die Vergütung von Berufsbetreuern vom 23.04.2004 (BGBl. I 598), welches mit den §§ 78 a bis 78 c BNotO die Einrichtung eines zentralen Vorsorgeregisters bei der Bundesnotarkammer regelt und in § 20 a BeurkG eine (nicht dokumentationspflichtige) Hinweispflicht des Notars auf diese Registrierungsmöglichkeit begründet. Eylmann (Rdn 6 zu § 78 c BNotO) betont mit Recht den fragwürdigen Nutzen des Registers wegen der großen Zahl privatschriftlicher Vorsorgevollmachten, die kaum zur Registrierung angemeldet werden. Abgedruckt und kommentiert werden bereits die Änderungen der für das Land Baden-Württemberg geltenden Sondervorschriften in § 114 BNotO (württ. Rechtsgebiet) und § 115 BNotO (badisches Rechtsgebiet), wie sie im Beschluss des Bundesrates vom 02.04.2004 (BR-Drs. 226/04) gefasst wurden. Ob diese Vorschriften tatsächlich Gesetzeskraft erlangen, ist freilich ungewiss, nachdem das Land Baden-Württemberg selbst den Vermittlungsausschuss angerufen hat, das Vermittlungsverfahren seither aber ruht. Völlig neu kommentiert wurden die Neufassung der Dienstordnung für Notarinnen und Notare (DONot) von 2001, eine bundeseinheitliche allgemeine Verwaltungsvorschrift der Landesjustizverwaltungen, welche die äußere Ordnung in der Notarkanzlei gewährleisten soll und für die Notare in ihrer täglichen Arbeit von großer praktischer Bedeutung ist, sowie die Richtlinienempfehlungen der Bundesnotarkammer zur näheren Bestimmung der Amtspflichten und sonstigen Pflichten des Notars, die inzwischen von allen Ländernotarkammern umgesetzt wurden. Im Anhang ist die überarbeitete, um die Bestimmungen zur Verwendung der modernen Informations- und Kommunikationstechnologie ergänzte Fassung des „Europäischen Kodex des notariellen Standesrechts“ enthalten.

Die umfassende, systematische und nunmehr aktualisierte Kommentierung der Bundesnotarordnung und des Beurkundungsgesetzes, der Richtlinien und der Dienstordnung, also der wichtigsten berufs- und beurkundungsrechtlichen Regeln notarieller Tätigkeit in einem Band wird auch der zweiten Auflage eine gute Aufnahme und Verbreitung bei den Notaren, Rechtspflegern und Gerichten bringen.

Notar Dr. Jürgen Rastätter, Notariatsdirektor in Karlsruhe

**Frank/Wachter: Handbuch Immobilienrecht in Europa – Recht in der Praxis.** Zivil- und steuerrechtliche Aspekte des Erwerbs, der Veräußerung und der Vererbung von Immobilien. Herausgegeben von Dr. Susanne Frank, Notarin, und Thomas Wachter, Notar. 2004, 1717 Seiten, 159 Euro. C. F. Müller Verlag, Verlagsgruppe Hüthig Jehle Rehm.

Das Grundstücksrecht ist traditionell ein Rechtsgebiet, das in besonderer Weise durch nationalstaatliche Regelungen geprägt ist. Ein europäisches Immobilienrecht wird es wohl in

absehbarer Zeit nicht geben. So müssen alle Bürger, die sich im Ausland am Grundstücksverkehr beteiligen, auch künftig die dort geltenden nationalen Vorschriften beachten. Das vorliegende Werk zeigt diese verschiedenen Rechtsvorschriften von 24 ausgewählten Ländern, darunter viele der Europäischen Union, auf und geht auf die grundlegenden Unterschiede im Verhältnis zum deutschen Recht ein. Angehängt ist jeweils ein Muster eines Grundbuchauszuges, eines Kaufvertrages, einer Hypothek, einer Grundstücksverkaufs- und Grundstückserwerbsvollmacht in der Landessprache sowie der deutschen Übersetzung. Ein Verzeichnis von wichtigen Institutionen, Behörden und Organisationen rundet die jeweilige landesspezifische Darstellung ab. Behandelt werden auch die bei Grundstücksgeschäften relevanten Aspekte des Erbrechts sowie des Steuerrechts. Das Werk bietet einen hervorragenden Überblick über das Grundstücksrecht im Ausland, weckt das Verständnis für etwaige Besonderheiten des ausländischen Rechts und ermöglicht eine Kommunikation mit Beteiligten im Ausland. Das gut gelungene Werk ist ein unentbehrlicher Ratgeber bei grenzüberschreitenden Immobiliengeschäften.

Notar Prof. Walter Böhringer, Heidenheim/Brenz

**Bürgerliches Gesetzbuch. Handkommentar.** Schulze (Schriftleitung) Dörner/Ebert/Eckert/Hoeren/Kemper/Saenger/Schulte-Nölke/Schulze/Staudinger. 4. Aufl., 2005, ca. 2200 S. Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden. 59 Euro.

Die 4. Auflage des Handkommentars erweitert das Informationsangebot in mehrfacher Hinsicht. Das Internationale Privatrecht wurde erstmals kommentiert. Der Internetauftritt des Kommentars bietet die Möglichkeit, im Kommentar zitierte Urteile im Volltext abzurufen. Berücksichtigt sind die das BGB ändernden oder ergänzenden Gesetze der letzten Jahre, so z.B. das Schuldrechtsmodernisierungsgesetz, die Änderungen zum Eherecht und zur eingetragenen Lebenspartnerschaft. Die einzelnen Rechtsvorschriften sind kurz, verständlich und prägnant erläutert. Übergreifende Einführungen zu bestimmten Materien und Problembereichen sind in Vorbemerkungen zu einzelnen Gesetzesabschnitten enthalten. Der Kommentar bietet durch klare und übersichtliche Strukturen eine ausgezeichnete Orientierungshilfe, vermieden wird eine vollständige Behandlung aller Detailfragen in ihrer kasuistischen Verästelung. Durch Beschränkung auf das Wesentliche werden Verständnis und Grundwissen für eine sachgerechte Rechtsanwendung vermittelt. Der Ratsuchende wird kompakt und zuverlässig informiert. Besonders für diejenigen, der Auswärtstermine wahrzunehmen hat, ist der Kommentar – auch wegen seines idealen Formats – ein guter Ratgeber.

Notar Prof. Walter Böhringer, Heidenheim/Brenz

#### Impressum

Herausgeber: Württembergischer Notarverein e. V., Stuttgart in Verbindung mit dem Badischen Notarverein e. V., Karlsruhe.

Schriftleiter: Achim Falk, Notar, Kronenstraße 34, 70174 Stuttgart (Tel. 0711/2258650), verantwortlich für Gesamtbereich ohne Sparte Rechtsprechung und Dr. Hans Eberhard Sandweg, Notar a.D., Enzbergstraße 8, 79379 Müllheim/Baden (Tel. 07631/4273), verantwortlich für Sparte Rechtsprechung.

Die BWNNotZ erscheint vierteljährlich zweimal. 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. 5. 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.

Herstellung: BRÄUER GmbH Druckerei und Verlag, Otto-Hahn-Str. 19, 73235 Weilheim (Tel. 07023-90044-0, Fax 07023-90044-22).