

# 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 Dr. Jürgen Rastätter,  
Karlsruhe

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

**8/2004**

Dezember  
Seiten 153-176

## Inhalt

### Abhandlungen

#### *Nitz*

Unternehmensnachfolge im Wege  
der vorweggenommenen Erbfolge bzw.  
von Todes wegen unter besonderer  
Berücksichtigung steuerlicher Aspekte . . . . . 153

**Rechtsprechung** . . . . . 168

**Buchbesprechungen** . . . . . 175

## Unternehmensnachfolge

im Wege der vorweggenommenen Erbfolge bzw. von Todes wegen unter besonderer Berücksichtigung steuerlicher Aspekte

(Von Martin Nitz, Württembergischer Notariatsassessor, Reutlingen<sup>1</sup>)

### I. Vorwort

Der Generationenwechsel im Unternehmen spielt eine immer größere Rolle bei der notariellen Vertragsgestaltung. Die Realisation eines reibungslosen Übergangs des Unternehmens vom Unternehmer auf dessen Nachfolger, erfordert sorgfältige Überlegungen in ausreichender Zeit vor dem eigentlichen Wechsel. Nahezu jede zehnte Insolvenz kann auf eine fehlerhafte Unternehmensnachfolge<sup>2</sup> zurückgeführt werden.

Aus diesem Grund sind bei der Errichtung und Gestaltung letztwilliger Verfügungen von Todes wegen, speziell beim Unternehmer, neben den allgemeinen zusätzlich besondere Erwägungen anzustellen:

1.) In aller Regel soll das **Unternehmen** als Lebenswerk des Unternehmers über dessen Tod hinaus **erhalten** und in seinem Bestand als wirtschaftliche Einheit, insbesondere für die nachfolgende Generation erhalten und gesichert werden.

Dies stellt für den Unternehmer und dessen potentielle Nachfolger nicht nur eine wirtschaftliche, sondern oftmals durchaus auch eine emotionale Herausforderung dar.

2.) Die Führung eines mittleren oder großen Unternehmens unter dem Gesichtspunkt der dauerhaften Fortführung und mit dem wirtschaftlichen Ziel der Gewinnmaximierung ist – von wenigen Ausnahmen abgesehen – nur möglich, wenn entsprechende Fachkenntnisse in den Reihen der Geschäftsleitung vorhanden sind.

Die **Unternehmensleitung** muss nach dem Tod in fähige Hände gelangen. Wunschkandidaten für die Übernahme dieser schwierigen Aufgabe sind aus Sicht des Unternehmers nicht selten dessen Familienangehörige, insbesondere dessen Abkömmlinge.

Umfassende Fachkenntnisse, erworben z. B. durch den erfolgreichen Abschluss eines Studiums aus den Bereichen der Betriebs- und Volkswirtschaftslehre, des Steuerrechts, der Juristerei etc. aber auch Erfahrung und gewisses Fingerspitzengefühl, gesammelt durch langjährige Mitwirkung in der Geschäftsführung, dem Aufsichtsrat oder dem Vorstand eines mittleren oder großen Unternehmens, sind zwingende Anforderungsvoraussetzungen an einen geeigneten Unternehmensnachfolger.

Das Problem bei der Wahl eines geeigneten Nachfolgers liegt darin, dass im Kreise der Familie eventuell nur einer, vielleicht aber auch keiner, die für die Unternehmensleitung erforderliche fachliche und persönliche Qualifikation erbringt.

3.) Für die Leitung und Führung eines Unternehmens gilt generell – wie auch sonst im Leben – das Sprichwort:

**„Viele Köche verderben den Brei.“**

Ohne adäquate Regelung im Gesellschaftsvertrag besteht grundsätzlich die Gefahr, dass beim Eintritt der Erbfolge die Fortführung des Unternehmens durch die Tatsache erschwert oder vereitelt wird, dass die Rechtsnachfolge in Erbengemeinschaft angetreten wird.

Es muss das Ziel sein, die Sicherung und Erhaltung der einheitlichen Willensbildung in der Unternehmensführung auch über den Tod des Unternehmers hinaus zu gewährleisten. Eine etwaige Handlungsunfähigkeit der Unternehmensführung, z. B. wegen unmöglicher Herbeiführung einer Einigung der Geschäftsführer untereinander, würde über kurz oder lang den sicheren Untergang des Unternehmens bedeuten und damit dem vom Erblasser gewünschten Ergebnis – Erhaltung seines Lebenswerkes über dessen Tod hinaus – zuwiderlaufen.

4.) Zusätzlich sind bei der Nachfolge auch folgende Gesichtspunkte zu bedenken:

- Die Fortführung des Unternehmens soll nach Möglichkeit auf dem **steuerrechtlich günstigsten Weg** erreicht werden. Im Ergebnis soll keine oder nur eine möglichst geringe Steuerlast für das Unternehmen bzw. dessen Rechtsnachfolger entstehen.

- Unerwünschte Einflüsse auf das Unternehmen, z. B. durch den unerwarteten Eintritt von ungeeigneten und unkooperativen Personen in das Unternehmen auf Grund einer fehlgeleiteten Erbfolgeordnung sollen und müssen vermieden werden

- Der Unterhalt des überlebenden Ehegatten und/oder etwaiger sonstiger zum Unterhalt berechtigter Personen, welche nicht zur Rechtsnachfolge in die Unternehmensbeteiligung gelangen, muss auch über den Tod des Unternehmers hinaus gesichert werden.

### II. Worauf der Notar zu achten hat

In jedem Fall sind eine Vielzahl von Gestaltungsmöglichkeiten denkbar. Die Kunst des Notars liegt nunmehr darin, unter Berücksichtigung des jeweiligen Einzelfalles und unter interessengerechter Abwägung der jeweiligen Ziele des Unternehmers, eine Lösung im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten zu finden, die den Wünschen und Zielen des Erblassers gerecht oder zumindest weitest gehend gerecht wird. Bereits an dieser Stelle wird eingehend darauf hingewiesen, dass es nicht nur zweckmäßig, sondern absolut erforderlich ist, dass der Notar bei der Fertigung des Entwurfs der letztwilligen Verfügung des Unternehmers nicht etwa allein, sondern Hand in Hand mit dem jeweiligen Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer des Unternehmens zusammenarbeitet. Diese Personen können die steuerliche

<sup>1</sup> im Zeitpunkt der Errichtung des Beitrages zur Ableistung der Studienpraxis IV als Notaranwärter bei der Ernst & Young AG Stuttgart, Nachfolgeberatung, tätig

<sup>2</sup> Ausführlich zur Unternehmensnachfolge: Sudhoff, Unternehmensnachfolge, 4. Auflage, C.H. Beck Verlag; Esch/Baumann/Schulze zur Wiesche 5. Auflage, Erich Schmidt Verlag

und wirtschaftliche Tragweite der in der letztwilligen Verfügung getroffenen Regelungen sowohl in bezug auf das Unternehmen selbst, als auch dessen vorgesehene Nachfolger, sehr viel besser beurteilen als der Urkundsnotar selbst.

Insbesondere ist bei Errichtung einer letztwilligen Verfügung immer in Erwägung zu ziehen, dass den im Rahmen des Erbrechts regelbaren Anordnungen, jedoch gesellschaftsrechtliche Schranken entgegenstehen könnten. Der Notar hat deswegen zwingend auf den Gleichlauf der im jeweiligen Gesellschaftsvertrag getroffenen Bestimmungen und der in einer letztwilligen Verfügung getroffenen Regelungen zu achten.

Wegen der nicht zu unterschätzenden Gefahr des Auseinanderfallens erbrechtlicher und gesellschaftsrechtlicher Bestimmungen, muss der Notar seinen Roganten vor Errichtung jeder Verfügung von Todes wegen, im Rahmen der allgemeinen Prüfungs-, Belehrungs- und Aufklärungspflicht gem. § 17 BeurkG, unbedingt nach einer etwa vorliegenden Beteiligung an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft befragen. Liegt eine solche Beteiligung seitens des Erblassers vor, scheidet die Errichtung einer Verfügung von Todes wegen ohne entsprechenden Einbezug der gesellschaftsrechtlichen Regelungen zwingend aus. Um einen im jeweiligen Einzelfall sachgerechten Entwurf der vom Unternehmer gewünschten Regelungen erstellen zu können, hat sich aus diesem Grund der Notar den Gesellschaftsvertrag des Unternehmens in seiner aktuellsten Fassung vorlegen zu lassen.

Das übersehen der Tatsache, des Bestehens etwaiger Beteiligungen des Erblassers, insbesondere an Personengesellschaften und die hieraus resultierende Gefahr des Auseinanderfallens der nach dem Tode eintretenden Erbfolge und aber der Nachfolge in die Unternehmensbeteiligung, birgt die eklatante Gefahr für den Notar einer Inanspruchnahme wegen Amtspflichtverletzung.

Die Faustregeln für den Notar im Zusammenhang mit der Errichtung eines Unternehmertestaments sind daher:

1.) Die Gestaltung einer letztwilligen Verfügung oder sonstiger seitens des Unternehmers gewünschter und aus Sicht des Notars erforderlicher weiterer Regelungen **solte ohne zeitlichen Druck** und mit ruhiger Hand erfolgen.

2.) Eine **erbrechtliche Bindung** für zu lange Zeiträume, d.h. über mehrere Generationen hinweg, ist meines Erachtens nicht ratsam und für den Bestand des Unternehmens teilweise auch gefährlich, da sich die wirtschaftliche Lage des Unternehmens auf Grund – vom jeweiligen Nachfolger oder Erben ohnehin nicht beeinflussbarer – konjunktureller Gegebenheiten und volkswirtschaftlicher Faktoren jederzeit und unvorhergesehen ändern kann. Es muss der Geschäftsleitung möglich sein, auf die dem Unternehmen drohenden Gefahren zu jeder Zeit angemessen reagieren und entsprechend gegensteuern zu können. Als Reaktion auf veränderte wirtschaftliche Gegebenheiten sollte es deswegen dem Erben als Unternehmensnachfolger, soweit dies für den Fortbestand des Unternehmens erforderlich sein sollte, ggf. möglich sein, die Zukunft des ererbten Unternehmens etwa durch Beteiligung desselben an anderen Unternehmen sichern zu können. Weiter muss dem Nachfolger auch gestattet sein, im Fall der Fälle auch eine vollständige Änderung von Unternehmensgegenstand- und Zweck vornehmen zu können.

Dies bedeutet einerseits, dass der Erbe durch bindende oder strafende Anordnungen des Erblassers, die die zwingende Erhaltung des Unternehmens in dem heutigen

Bestand vorsehen, nicht zu sehr geknebelt werden darf. Andererseits birgt eine uneingeschränkte und unbedingte Erbeinsetzung natürlich die offensichtliche Gefahr des Missbrauchs und damit die Nichtbefolgung des Erblasserswillens – der in der Regel auf Erhalt und Sicherung seines Lebenswerks gerichtet sein wird – in sich. Beides sollte der Urkundsnotar versuchen durch gezielte Beratung des Erschienenen und entsprechende Gestaltung etwaiger Regelungen in Einklang zu bringen. Dem Unternehmer sind Erwägungen die aus der Gefahr einer zu engen und langen Bindung des Erben an die Vorgaben des Unternehmers über dessen eigenen Tod hinaus resultieren in der Regel durchaus vermittelbar, trägt doch der Erblasser selbst, nicht nur bis zu dessen eigenem Ableben sondern auch lange Zeit darüber hinaus, nicht nur unmittelbar für dessen Familienangehörige und Unternehmensnachfolger, sondern insbesondere auch mittelbar für die Mitarbeiter und Arbeitnehmer des Unternehmens eine erhebliche soziale Verantwortung, der er nur durch Sicherung des Erhalts und Fortbestands des Unternehmens gerecht werden kann.

3.) Eine **regelmäßige Kontrolle** und Überprüfung der für den Unternehmer getroffenen Regelungen ist zwingend erforderlich. Dies gilt nicht nur in bezug auf die insbesondere im steuerrechtlichen Bereich jederzeit möglichen und drohenden Gesetzesänderungen, sondern auch im Hinblick auf Vorgänge natürlicher Art wie z. B. den Wegfall einer als Erbe bzw. Unternehmensnachfolger vorgesehenen Person oder aber umgekehrt die Erweiterung des in die Regelungen einzubeziehenden Personenkreises durch Geburt weiterer Abkömmlinge.

Der Unternehmer ist bei Beurkundung ausdrücklich auf die Notwendigkeit einer regelmäßigen Kontrolle der getroffenen Regelungen hinzuweisen. Der Aspekt der regelmäßigen Kontrolle wird vom Erblasser leider nur all zu oft auf die leichte Schulter genommen, so dass es nicht selten vorkommt, dass selbst eine bei Errichtung der letztwilligen Verfügung optimal gewählte Urkundsgestaltung im tatsächlichen Nachfolgezeitpunkt den Wünschen und Zielen des Erblassers nicht mehr gerecht wird.

Treten Änderungen von Tatsachen ein, die für die Urkundsgestaltung maßgeblich waren, so ist um das ursprünglich vom Erblasser im Erbfall gewünschte Ergebnis nicht zu gefährden, zwingend eine Abänderung der getroffenen Bestimmungen bzw. deren gesamte Aufhebung und Neutestierung erforderlich.

Selbst wenn dies dem Erblasser meist nur sehr schwer zu vermitteln sein wird, so muss die Frage der Kosten die durch eine etwaige Neubeurkundung entstehen, angesichts der unüberschaubaren Risiken und Konsequenzen die eine Nichtabänderung haben könnte, immer im Hintergrund stehen.

4.) Damit die Ziele des Unternehmers auch tatsächlich verwirklicht werden können, sollte daher der **Generationenwechsel** im Unternehmen als ein **fortlaufender Prozess** und nicht etwa als ein mit dem Tod des Unternehmers abrupt einsetzender Wechsel der Geschäftleitung gesehen und so natürlich auch verstanden werden.

5.) Um das Unternehmen als wirtschaftliche Einheit erhalten, dennoch aber gleichermaßen die Angehörigen des Unternehmers bedenken und sichern zu können, kann es zweckdienlich sein, rechtzeitig, d. h. in ausreichender Zeit vor dem Erbfall entweder

● Privatvermögen außerhalb des Unternehmens zu bilden oder

- das Unternehmen zu untergliedern, d.h. mehrere Gesellschaften/Untergesellschaften zu bilden.

### III. Wer soll Unternehmensnachfolger werden?

Eine Frage, die wie an Hand der vorstehend bereits aufgestellten Überlegungen deutlich wird, oftmals nicht leicht zu beantworten sein wird. Der Notar sollte sich bei Beantwortung dieser Frage mangels ausreichender Beurteilungsmöglichkeit der jeweiligen Umstände des Einzelfalls nicht beteiligen.

Taugliche Nachfolger können aus der Familie oder aber direkt aus der bisherigen Führungsriege des Unternehmens stammen. Selbstverständlich können Unternehmensnachfolger auch externe Dritte sein. Die Beantwortung der Frage und die Auswahl des richtigen Nachfolgers hängt nicht unerheblich von der Tatsache ab, wie die Unternehmensnachfolge als solche ausgestaltet werden soll. Hier bieten sich grundsätzlich vier Alternativen bzw. Grundmodelle der Unternehmensnachfolge an:

- a) Sowohl Eigentum als auch die Leitung des Unternehmens bleiben in der Familie (sogenannte familieninterne Nachfolge)
- b) Das Eigentum bleibt in der Familie, die Leitung wird aber unter Umständen in die Hände familienfremder Manager gegeben
- c) Die Familie trennt sich ganz oder teilweise vom Eigentum, die Leitung bleibt aber ganz oder teilweise in den Händen der Familie, z. B. durch Aufnahme weiterer Gesellschafter oder durch den Börsengang
- d) Die Familie trennt sich ganz oder teilweise von Eigentum und Leitung, etwa durch Verkauf des Unternehmens oder durch Börsengang und anschließenden teilweisen oder vollständigen Verkauf der Aktien, durch Verkauf des Unternehmens an die Mitarbeiter (Management-Buy-Out)<sup>3</sup> oder an Fremdmanager (Management-Buy-In).

Erst wenn man sich für eine der Nachfolgealternativen entschieden hat, kann mit der weiteren Planung der Unternehmensnachfolge und einer etwaigen Auswahl des richtigen Nachfolgers begonnen werden.

Sollte der Erblasser aus der heutigen Sicht der Dinge noch nicht in der Lage sein beurteilen zu können, ob einer seiner Familienangehörigen oder eine dritte Person zur Nachfolge in die Unternehmensleitung fachlich oder persönlich geeignet ist, stellt sich die Frage, ob oder in wie weit er die endgültige Bestimmung einem Dritten, z. B. seinem Ehegatten, einem Testamentsvollstrecker, den übrigen Geschäftsführern oder Gesellschaftern, überlassen kann oder nicht.

#### 1.) Erbrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten

Nähere Ausführungen zu diesem Themengebiet erscheinen an dieser Stelle wegen der Fachkundigkeit der Leser un-tunlich. Der Vollständigkeit halber sei jedoch auf den bei Errichtung von Verfügungen von Todes wegen geltenden Grundsatz der materiellen Höchstpersönlichkeit<sup>4</sup> (§ 2065 II BGB)<sup>5</sup> hingewiesen:

Der Erblasser kann die Bestimmung der Person die eine Zuwendung erhalten soll, sowie die Bestimmung des Gegenstands der Zuwendung, nicht einem anderen überlassen.

Sinn und Zweck dieser gesetzlichen Bestimmung ist, dass der Erblasser selbst über das Schicksal seines Vermögens entscheiden soll. Er soll selbst die Verantwortung für sein Handeln, d.h. für die von ihm zu Lebzeiten für dessen Todesfall getroffenen Regelungen und Bestimmungen übernehmen. Die gesetzlichen Normen des Erbrechts lassen keinen Raum für willkürliche oder billige Ermessensentscheidungen eines Dritten.

Die ständige Rechtsprechung sowie die Literatur haben jedoch den vorgenannten Grundsatz der „Selbstverantwortlichkeit des Erblassers“ im Zusammenhang mit bestimmten Umständen und Gegebenheiten untermauert bzw. durchbrochen, was ich nachstehend an ausgewählten Beispielen aufzeigen möchte:

- Der Bedachte muss vom Erblasser nicht zwingend individuell, aber im Testament doch zumindest so bestimmt werden, dass für seine Feststellung jede Willkür eines Dritten ausgeschlossen erscheint<sup>6</sup>.

Hat der Erblasser den Bedachten nicht namentlich genannt, muss der Bedachte anhand des Inhalts der Verfügung, ggf. unter Berücksichtigung außerhalb der Urkunde liegender Umstände zuverlässig festgestellt werden können<sup>7</sup>.

Ist die Verfügung insoweit nicht eindeutig, gelten die allgemeinen Grundsätze der Testamentsauslegung entsprechend<sup>8</sup>.

- Einem Dritten darf der Erblasser zwar nicht die Bestimmung, wohl aber die Bezeichnung des Bedachten überlassen. Dazu muss der Inhalt seines Testaments so genaue Hinweise enthalten, dass die Bezeichnung von jeder mit genügender Sachkunde ausgestatteter Person erfolgen kann, ohne dass deren Ermessen bestimmend oder auch nur mitbestimmend ist<sup>9</sup>.

Eine zuverlässige Bezeichnung liegt z. B. dann vor, wenn der Erblasser sich damit begnügte, einen eng begrenzten Kreis von Personen zu bestimmen, aus dem ein Dritter den Erben nach genau festgelegten sachlichen Gesichtspunkten auszuwählen bzw. zu ermitteln hat, z. B. der Geeignetste zur Übernahme eines Geschäfts bzw. Unternehmens<sup>10</sup>.

Die Ermittlung setzt voraus, dass derjenige der dem Willen des Erblassers Geltung verschaffen soll, auch die nötige Sachkunde für eine objektive Auswahl besitzt.

Soll in der letztwilligen Verfügung nur eine „Bezeichnung“ des Bedachten erfolgen, so ist auf jeden Fall seitens des Notars höchste Vorsicht geboten.

Anzumerken ist, dass die Bestimmungen des Vermächtnisrechts im Gegensatz zu den Bestimmungen über die Erbinsetzung eine weitergehende Bestimmung durch Dritte zulassen. Der Erblasser kann gem. § 2151 I BGB mehrere mit einem Vermächtnis dergestalt bedenken, dass der Beschwerte selbst oder ein Dritter zu bestimmen hat, wer von den mehreren das Vermächtnis schlussendlich erhalten soll.

<sup>3</sup> Koblenzer, ZEV 9/2002

<sup>4</sup> zur Drittbestimmung des Unternehmensnachfolger-Erben: Goebel, DNotZ 2004, Heft 2

<sup>5</sup> siehe auch Lange/Kuchinke, Lehrbuch des Erbrechts, 5. Auflage, Verlag C.H. Beck

<sup>6</sup> BayObLG FamRZ 91,610

<sup>7</sup> BGH NJW 65, 2201

<sup>8</sup> Zweibr. OLGZ 89, 268

<sup>9</sup> BGH 15, 199; NJW 65, 2201; Celle NJW 58, 953, BayObLG 65, 83

<sup>10</sup> RGZ 159, 299

Auch hier kann der Erblasser die Auswahl des Bedachten nicht völlig in das Belieben eines Dritten stellen, sondern muss den Personenkreis aus dem der Vermächtnisnehmer kommen soll, hinreichend genau bestimmen<sup>11</sup>. Zu diesem Kreis können auch der Erbe oder der Beschwerte und sogar der Bestimmungsberechtigte selbst gehören, wenn dies dem Willen des Erblassers entspricht.

Vorstehend genannte Ausnahme gilt nach h. M. jedoch lediglich in bezug auf den Bedachten und nicht etwa auch in Bezug auf den vermachten Gegenstand. Dieser muss seinerseits zwingend hinreichend bestimmt sein.

## 2.) Gesellschaftsrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten

Steht von Anfang an fest, dass kein geeignetes Familienmitglied für die Nachfolge in das Unternehmen oder den Eintritt in die Unternehmerstellung zur Verfügung steht, ist das Problem der Unternehmensfortführung nur unter Einsetzung eines familienfremden Dritten als Führungskraft zu bewältigen. Ist dies der Fall, sind Überlegungen darüber anzustellen, wie die Vertretungsmacht des betroffenen Unternehmens im gesetzlichen Regelfall oder aber im unter Umständen hiervon abweichenden Gesellschaftsvertrag ausgestaltet ist. Zu prüfen ist, ob abhängig vom jeweiligen Gesellschaftstypus überhaupt die Führung der Geschäfte des Unternehmens einem Dritten übertragen werden können oder ob dies z. B. dem im Personengesellschaftsrecht geltenden Grundsatz der Selbstorganschaft zuwiderläuft.

Einzelne ausgewählte Aspekte, die der Notar bei Gestaltung des Unternehmertestaments bedenken sollte<sup>12</sup>:

- Ist der Erblasser Einzelkaufmann, so ist individuell nach dem jeweiligen Erblasserwillen die Erhaltung des Unternehmens, dessen Weiterveräußerung oder Auflösung, die Fortführung in der Form einer anderen Gesellschaft bzw. aber auch die Einbringung in eine Stiftung möglich. Der Urkundsnotar hat bereits bei der Urkundsgestaltung an die möglichen Risiken aus §§ 27, 25 HGB, d. h. die Haftung des Erben bei Geschäftsfortführung und Möglichkeiten deren Beschränkung, zu denken. Hauptsächlich sollte ihm dabei die Tatsache der Unabhängigkeit der im erbrechtlichen Bereich möglicherweise zu treffenden Haftungsbeschränkungsmaßnahmen von denjenigen, die im handelsrechtlichen Bereich zu treffen sind, geläufig sein.

### ● Beteiligung des Erblassers an einer GbR<sup>13</sup>:

Das Versterben des Gesellschafters hat die Auflösung der Gesellschaft zur Folge (§ 727 I BGB). Die gesetzliche Regelung ist diesbezüglich jedoch dispositiv. Eine entsprechende anderweitige Regelung im Gesellschaftsvertrag kann zweckmäßig und sinnvoll sein.

### ● Beteiligung des Erblassers an einer OHG:

Seit dem Handelsrechtsreformgesetz vom 22. Juni 1998 führt der Tod eines Gesellschafters nicht mehr zwingend zur Auflösung der Gesellschaft. Der verstorbene Gesellschafter scheidet, sofern im Gesellschaftsvertrag keine anderweitigen Vereinbarungen getroffen sind, aus der Gesellschaft aus (§ 131 III Nr. 1 HGB). Den jeweiligen Erben steht der gesetzlich oder vertraglich vereinbarte Abfindungsanspruch zu, sofern nicht im Gesellschaftsvertrag ohnehin die Fortsetzung der Gesellschaft mit den Erben vereinbart ist.

Möglich ist, dass der Gesellschaftsvertrag bezüglich des Todes eines Gesellschafters sogenannte einfache oder qualifizierte Nachfolgeklauseln sowie Eintrittsklauseln vorsieht (hierzu später).

Zur Geschäftsführung einer OHG sind nur die Gesellschafter berechtigt (§ 114 I HGB). Zur Vertretung der Gesellschaft sind von der Möglichkeit der Erteilung von Prokuren abgesehen, ebenfalls nur Gesellschafter ermächtigt (§ 125 I HGB).

### ● Beteiligung des Erblassers an einer KG:

Beim Tode des Kommanditisten<sup>14</sup>, wird die Gesellschaft, sofern im Gesellschaftsvertrag keine anderweitigen Bestimmungen getroffen sind, mit den Erben fortgeführt (§ 177 HGB).

Bezüglich der Geschäftsführung ist hier grundsätzlich zwischen den Komplementären einerseits und den Kommanditisten andererseits zu unterscheiden. Für die Erstgenannten gilt das gleiche wie für die OHG-Gesellschafter. Bei Letztgenannten ist zu beachten:

Kommanditisten sind zur Geschäftsführung und zur Vertretung der Gesellschaft nicht berechtigt (§§ 164 I, 170 HGB).

Es ist weiter darauf zu achten, dass für den Fall, dass ein familienfremder Dritter die Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft allein und nach eigenem Ermessen ausüben können soll, es zur Erreichung dieses Ziels unter Umständen sinnvoll sein kann, den Familienangehörigen lediglich die Stellung eines Kommanditisten einzuräumen. Dies setzt die Bereitschaft des Dritten voraus die mit der Komplementärstellung, insbesondere die damit verbundenen Risiken einer persönlichen Haftung übernehmen zu wollen.

Wegen den im Fall einer Beteiligung des Erblassers an einer GmbH & Co. KG zu treffenden Nachfolgeregelungen wird auf den sehr ausführlichen und kürzlich erschienenen Fachaufsatz von Göz verwiesen<sup>15</sup>.

### ● Beteiligung des Erblassers an einer eingetragenen Genossenschaft<sup>16</sup>:

Die Mitgliedschaft einer Genossenschaft ist grundsätzlich vererblich (§ 77 I GenG). Diese endet mit dem Schluss des Jahres in dem der Erbfall eingetreten ist. Es ist jedoch möglich in der Satzung eine anderweitige Bestimmung dahingehend aufzunehmen, dass die Mitgliedschaft des verstorbenen Mitglieds durch dessen Erben fortgesetzt wird (§ 77 II GenG). Ferner kann die Fortsetzung der Mitgliedschaft unter Erben von persönlichen Voraussetzungen des Rechtsnachfolgers abhängig gemacht werden (§ 77 III GenG).

### ● Beteiligung des Erblassers an einer stillen Gesellschaft

Die stille Gesellschaft wird durch den Tod eines stillen Gesellschafters nicht aufgelöst (§ 234 II HGB). Die Rechtsnachfolge der Erben erfolgt ggf. in Erbengemeinschaft.

### ● Beteiligung des Erblassers an einer Kapitalgesellschaft<sup>17</sup> (AG, GmbH):

<sup>14</sup> zur Fortsetzung einer KG nach dem Tod des persönlich haftenden Gesellschafters siehe: Beschluss des BayObLG vom 29.01.2003, ZEV 9/2003  
<sup>15</sup> siehe NZG 8/2004

<sup>16</sup> zur Rechtsnachfolge in Partnerschaftsanteile: siehe Heydn ZEV 1998, 161  
<sup>17</sup> zur Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften zur Vorbereitung der Unternehmensnachfolge: siehe Schwedhelm, ZEV 1/2003

<sup>11</sup> RGZ 96, 15; Düss JW 25, 2147

<sup>12</sup> siehe auch Dittmann/Reimann/Bengel, Testament & Erbvertrag, 3. Auflage Luchterhand Verlag

<sup>13</sup> umgekehrt zur GbR als Erbin: siehe Scherer/Feick, ZEV 9/2003

Aktien sind grundsätzlich frei veräußerbar, damit auch vererblich (§§ 10 I, 68 AktG)<sup>18</sup>.

Gleiches gilt gem. § 15 I GmbHG für Geschäftsanteile einer GmbH. Die Vererblichkeit von GmbH-Anteilen kann nicht ausgeschlossen werden<sup>19</sup>. Auf die erbrechtliche Nachfolge finden die Abtretungsbeschränkungen des § 15 V GmbHG keine Anwendung. Möglich ist jedoch bei Tod des Gesellschafters die Amortisation der Anteile gem. § 34 I GmbHG in der Satzung gegen Gewährung oder Nichtgewährung einer entsprechenden Abfindung an die von der Einziehung betroffenen Erben zuzulassen. Sieht die Satzung eine Einziehungsmöglichkeit des Anteils bei Tod eines Gesellschafters vor, so kann diese auch gegen den Willen der Erben, d. h. ohne deren Zustimmung erfolgen (§ 34 II GmbHG). Denkbar wäre auch, die Wirkungen der Vererblichkeit durch eine Pflicht zur Abtretung an die Gesellschaft oder an Dritte wieder zu beseitigen<sup>20</sup>.

#### IV. Geeigneter Nachfolger und Haftungsproblematik

Mit dem Eintritt in das Geschäft eines Einzelkaufmanns, in eine GbR oder in eine Personenhandelsgesellschaft sind oftmals schwerwiegende haftungsrechtliche Probleme verbunden.

Gem. § 130 HGB, der in analoger Weise auch auf den in die GbR eintretenden Gesellschafter Anwendung findet, haftet der Eintretende unter Umständen bereits auch für die vor seinem Eintritt begründeten Verbindlichkeiten der Gesellschaft und zwar nach Maßgabe der Bestimmungen der §§ 128 und 129 HGB ggf. auch persönlich<sup>21</sup>. Bei Eintritt in das Geschäft eines Einzelkaufmanns bestimmt sich die Haftung nach § 28 I HGB.

Die mit dem Eintritt in die Gesellschaft verbundenen unüberschaubaren Haftungsrisiken können die Suche des Erblassers nach einem für die Unternehmensnachfolge nicht nur geeigneten, sondern auch bereiten Nachfolger erheblich erschweren. Ein nicht der Unternehmerfamilie angehörender Dritter wird sich das unabschätzbare Haftungsrisiko durch Zahlung einer erheblichen Haftungstantieme vergüten lassen<sup>22</sup>.

Deswegen ist zu überlegen, ob es bei entsprechenden Konstellationen nicht sinnvoll sein kann, um jegliches potentielle Haftungsrisiko für einen etwaigen Nachfolger auszuschließen und die unwirtschaftlichen zusätzlichen Aufwendungen eines etwa erforderlichen Haftungszuschlages zu Gunsten eines übernahmebereiten Dritten einsparen zu können, zur Einleitung der Unternehmensnachfolge eine Personengesellschaft z. B. in eine GmbH bzw. eine GmbH & Co. KG umzuwandeln. Für die GmbH gilt gem. § 6 III S. 1 GmbHG der Grundsatz der Drittorganshaft, damit könnte auch ein gesellschaftsfremder Dritter Geschäftsführer werden; die Haftungsproblematik des zur Geschäftsführung bereiten Dritten kann somit elegant umgangen werden.

#### V. Fortsetzungs-, Nachfolge- und Eintrittsklauseln in Gesellschaftsverträgen

Nachstehend hierzu ein kurzer Überblick:

##### a) Fortsetzungsklausel:

Durch eine gesellschaftsvertragliche Fortsetzungsklausel wird bestimmt, dass nach dem Tod eines Gesellschafters dessen Anteil (oder ein Teil seines Anteils) auf die überlebenden Gesellschafter ohne besonderen Übertragungsakt in Folge einer Anwachsung übergehen soll (§§ 736, 738 Abs. 1 S. 1 BGB). Der Geschäftsanteil fällt nicht kraft Erbfolge in den Nachlass, sondern geht kraft Gesellschaftsvertrag direkt auf die Gesellschafter über. In den Nachlass fällt der schuldrechtliche Abfindungsanspruch (Auseinandersetzungsguthaben), den die aus der Anteilserbfolge ausgeschlossenen Miterben gegen die überlebenden Gesellschafter erhalten (§ 738 Abs. 1 S. 2 BGB).

##### b) Nachfolgeklauseln:

Durch eine erbrechtliche Nachfolgeklausel sollen entweder alle Miterben des verstorbenen Gesellschafters (**einfache erbrechtliche Nachfolgeklausel**) oder von mehreren Miterben nur bestimmte Erben (**qualifizierte erbrechtliche Nachfolgeklausel**)<sup>23</sup> die Gesellschaft mit den Altgesellschaftern fortführen. Ist ein Geschäftsanteil durch eine erbrechtliche Nachfolgeklausel (einfache oder qualifizierte) vererblich gestellt, geht der Anteil auf den Erben oder die Erben im Wege der **Sondererbfolge**<sup>24</sup> über. Dies bedeutet, dass der Anteil nicht in das gemeinschaftliche Vermögen fällt, sondern ausschließlich und unmittelbar auf den Erben, getrennt vom sonstigen Nachlass, übertragen wird<sup>25</sup>. Sind mehrere Miterben zur Erbfolge berufen, erwirbt jeder Miterbe einen seinem Erbteil entsprechenden und selbständigen Geschäftsanteil. Trotz Sondererbfolge wird aber nach der wohl h. M. der Geschäftsanteil zum Nachlass gerechnet<sup>26</sup> und der Wert des Geschäftsanteiles in die Erbauseinandersetzung einbezogen. Die Sondererbfolge ist daher als eine partielle Vorwegnahme der Nachlassteilung anzusehen<sup>27</sup>.

##### c) Eintrittsklausel

Durch eine gesellschaftsvertragliche Eintrittsklausel bekommt der begünstigte Nachfolger das Recht, in die Gesellschaft einzutreten, wobei auch Nichterben begünstigte Nachfolger sein können. Es handelt sich nicht um einen erblichen Vorgang, sondern um einen Vertrag zugunsten Dritter<sup>28</sup>. Wenn der Eintrittsberechtigte später sein Recht ausübt, bekommen die Erben grundsätzlich einen Abfindungsanspruch gegen die Altgesellschafter (Auseinandersetzungsguthaben), der anstelle des Geschäftsanteils in den Gesamtnachlass fällt und den Erben anteilig zugerechnet wird. Ist der Berechtigte zugleich Miterbe und war dies auch so geplant, so kann die Klausel als qualifizierte Nachfolgeklausel ausgelegt werden. In diesem Fall müsste die Gesellschaft die weichenden Erben nicht abfinden, wohl aber muss sich der begünstigte Erbe den Vorteil bei der Erbauseinandersetzung anrechnen lassen. Durch ein Vorausvermächtnis kann der Berechtigte vor Ausgleichsansprüchen der Miterben geschützt werden.

<sup>18</sup> zur „kleinen“ AG in der Nachlassplanung: siehe Frank ZEV 5/2003

<sup>19</sup> Satzungsformulierungen zur Steuerung der Nachfolge: Lohr, GmbH-StB 11/2003

<sup>20</sup> Mayer ZEV 1996, 321

<sup>21</sup> BGH 146, 341, BGH 142, 315

<sup>22</sup> interessant im Zusammenhang mit der Haftungsbegrenzung die Bedeutung des § 139 HGB bei der Gesellschafternachfolge, siehe Beitrag von Schörnig, ZEV 4/2001

<sup>23</sup> Reimann, ZEV 12/2002

<sup>24</sup> interessant: Beitrag Keller, ZEV 8/2001 zur Sondererbfolge in Anteile von Personengesellschaften

<sup>25</sup> BGH, BGHZ 68, 225

<sup>26</sup> BGH, BGHZ 98, 48; 108, 187

<sup>27</sup> Troll/Gebel, ErbStG § 3, Anm. 144

<sup>28</sup> Unter Mitwirkung des ausgewählten Nachfolgers kann dessen Eintritt mit automatischem Vollzug schon im Gesellschaftsvertrag vereinbart werden.

Ist der Berechtigte nicht Erbe, so ist er bei Ausübung des Eintrittsrechts – die Mitgliedschaft des Begünstigten vollzieht sich nicht automatisch, sondern bedarf der Mitwirkung des Berechtigten – grundsätzlich verpflichtet, eine Einlage zu leisten, die mindestens dem Abfindungsanspruch entsprechen muss. Deshalb wird dem Eintrittsberechtigten zusätzlich auch der Anspruch auf das Abfindungsguthaben erbrechtlich oder rechtsgeschäftlich gewährt, welchen er dann mit der einzubringenden Einlage verrechnet. Erbrechtlich (erbrechtliche Eintrittsklausel) wird dies durch ein Vermächtnis oder eine Teilungsanordnung ausgestaltet.

#### d) Erteilung einer Vollmacht als Ersatzlösung

Ist die als Nachfolger des Unternehmens ausgewählte Person noch zu jung oder geschäftlich noch zu unerfahren, wäre als Ersatzlösung durchaus denkbar, das Unternehmen für einen begrenzten Übergangszeitraum von einem Dritten auf Grund einer zu Lebzeiten des Unternehmers von diesem erteilten und durch den Tod des Vollmachtgebers nicht erlöschenden Vollmacht führen zu lassen (trans- oder postmortale Vollmacht). Vorsicht ist jedoch geboten, da die über den Tod des Erblassers hinweg erteilte Vollmacht jederzeit von dem oder den Erben widerrufen werden könnte. Besteht die begründete Gefahr des Widerrufs ist an die üblichen erbrechtlichen Strafsanktionen wie z. B. die Anordnung des Eintritts einer Nacherbfolge oder eines umfassenden Herausgabevermächtnisses zu Lasten des Erben zu denken.

### VI. Pflichtteils- und Abfindungsansprüche

Die Möglichkeit der Geltendmachung von etwaigen **Pflichtteilsansprüchen** aus dem berechtigten Personenkreis und die hieraus resultierenden Gefahren, sind bei der Gestaltung des Unternehmertestaments eingehend zu beachten<sup>29</sup>. Ein Problem der besonderen Art bei der Unternehmensnachfolge ist die Geltendmachung etwaiger **Abfindungsansprüche**<sup>30) 31)</sup> weichender Erben.

Um möglicherweise vermögensrechtliche Belastungen durch die Geltendmachung von vorgenannten Ansprüchen gegen das Unternehmen bzw. die Erben vermeiden zu können, sind spezielle Regelungen im Gesellschaftsvertrag unausweichlich. Sind keine Regelungen getroffen, kann die Geltendmachung von Ansprüchen zu einem für das Unternehmen möglicherweise existenzgefährdenden Liquiditätsengpass führen.

Denkbar ist, bestehende Abfindungsansprüche<sup>32</sup> für einen gewissen Zeitraum aufzuschieben bzw. den Anspruch auf Zahlung der Abfindung durch Zahlung mehrerer Teilbeträge zugunsten der Liquiditätsstruktur des Unternehmens erträglicher zu gestalten. Streitig ist bei Wahl des Weges über die Stundung, ob diese über einen Zeitraum von mehr als 5 bis 10 Jahren zulässig ist. Zahlungsansprüche sind in jedem Fall mit angemessener Verzinsung und Sicherstellung auszugestalten.

Etwaige Abfindungsansprüche könnten auch der Höhe nach verringert werden, indem z. B. bestimmte Firmen-

gegenstände bei der Berechnung der Ansprüche vollständig außer Ansatz bleiben<sup>33</sup>. Hinzuweisen ist darauf, dass sogenannte Buchwertklauseln gewissen Grenzen unterliegen können. Dies ist dann der Fall, wenn die Entschließungsfreiheit des einzelnen Gesellschafters auf Kündigung durch eine wirtschaftliche Knebelung des Gesellschafters zumindest mittelbar eingeschränkt oder erschwert wird. Denkbar ist dies vor allem bei Vorliegen eines erheblichen Missverhältnisses zwischen Buchwert und Verkehrswert<sup>34</sup>.

Durch Gesellschaftsvertrag können Abfindungsansprüche auch vollständig ausgeschlossen werden. Dies gilt jedoch nur dann, wenn dieser Ausschluss für alle Gesellschafter gleich gilt<sup>35</sup>.

An dieser Stelle, sei auf die zwingende Notwendigkeit des Abschlusses von Pflichtteilsverzichtsverträgen im Zusammenhang mit der Errichtung des Unternehmertestaments hingewiesen. Der Pflichtteilsverzichtsvertrag kann grundsätzlich auf das gesamte Unternehmen oder aber auch nur Teile davon beschränkt werden. Im Zusammenhang mit der Geltendmachung von Pflichtteilsansprüchen ist an die gesetzliche Möglichkeit der Stundung von Pflichtteilsansprüchen in eklatanten Sonderfällen gem. § 2331a BGB zu denken.

### VII. Testamentsvollstreckung

Der Einsatz des Instruments der Testamentsvollstreckung<sup>36) 37)</sup> bietet sich auch beim Unternehmertestament an. Bezüglich etwaiger Regelungen und Ausführungen zum Thema Testamentsvollstreckung im Gesellschaftsrecht wird auf den in der BWNotZ abgedruckten Fachaufsatz des Kollegen Grigas verwiesen<sup>38) 39)</sup>.

### VIII. Einführung in steuerrechtliche Gesichtspunkte

Den Notar trifft in Steuerfragen keine direkte Beratungs- und Belehrungspflicht. Der Notar ist nicht Steuerberater der Beteiligten<sup>40</sup>. Zu abstrakter Beratung und allgemeinen Hinweisen, z. B. auf die Bestimmungen des Erbschaftsteuerrechts bei Beurkundung von Verfügungen von Todes wegen, kann der Notar jedoch zumindest mittelbar im Rahmen der Bestimmungen der §§ 17 BeurkG, 24 BNotO verpflichtet sein.

Sollen Übertragungen innerhalb der Familie erfolgen, so bietet sich die Vornahme von Übertragungen im Rahmen der sogenannten vorweggenommenen Erbfolge an. Ziel ist, durch geschickt gewählte vertragliche Regelungen vor allem den Anfall von Erbschafts- und Schenkungsteuer vollständig zu vermeiden, wenigstens jedoch zu vermindern. Sämtliche im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge vorgenommenen Vermögensübertragungen unterliegen den Bestimmungen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes. Besteuert wird gem. § 10 I ErbStG

<sup>33</sup> BGHZ NJW 1985, 192

<sup>34</sup> BGH 116, 369

<sup>35</sup> BGHZ 22, 187, BGH 22, 194

<sup>36</sup> bzgl. der Testamentsvollstreckung an Aktien siehe Frank, ZEV 10/2002

<sup>37</sup> bzgl. der Testamentsvollstreckung an GmbH-Anteilen siehe Mayer, ZEV 6/2002

<sup>38</sup> Grigas BWNotZ 2/2002, S. 25 ff.

<sup>39</sup> bzgl. der Testamentsvollstreckung an Personengesellschaftsbeteiligungen siehe Everts, MittBayNot 6/2003

<sup>40</sup> siehe bzgl. § 17 BeurkG: Kommentar zum BeurkG, Winkler, 15. Auflage, C.H. Beck Verlag

<sup>29</sup> Maßnahmen zur Reduzierung des Pflichtteilsrisikos siehe: Thoma, ZEV 7/2003

<sup>30</sup> zum pflichtteilsfesten Abfindungsausschluss im Gesellschaftsrecht: Mayer, ZEV 9/2003

<sup>31</sup> zur Gestaltung abfindungsbeschränkender Regelungen in GmbH-Verträgen: Stöber/Rafiqpoor, GmbHR 15/2003

<sup>32</sup> im Einzelnen siehe Baumbach/Hopt, 31. Auflage, Rndr. 58ff., C.H. Beck Verlag

der sogenannte steuerpflichtige Erwerb. Als solcher gilt die Bereicherung des Erwerbers, sofern diese wiederum nicht auf Grund gesetzlicher Ausnahmetatbestände steuerfrei gestellt ist.

Zum Einstieg in die steuerrechtliche Materie ein allgemeiner Überblick über Steuerklassen, Steuersätze und Freibeträge.

**Steuerklassen (§ 15 ErbStG)**

Das ErbStG unterscheidet insgesamt drei Steuerklassen. Nach Steuerklasse und Nähe des Verwandtschaftsverhältnisses zum Schenker bzw. zum Erblasser richtet sich die Höhe der jeweiligen Steuersätze und Freibeträge.

Steuerklasse I

1. der Ehegatte
2. die Kinder und Stiefkinder
3. die Abkömmlinge der in Nummer 2 genannten Kinder und Stiefkinder
4. die Eltern und Voreltern bei Erwerben von Todes wegen

Steuerklasse II

1. die Eltern und Voreltern, soweit sie nicht zur Steuerklasse I gehören
2. die Geschwister
3. die Abkömmlinge ersten Grades von Geschwistern
4. die Stiefeltern
5. die Schwiegerkinder
6. die Schwiegereltern
7. der geschiedene Ehegatte

Steuerklasse III

alle übrigen Erwerber und die Zweckzuwendungen.

Hinzuweisen ist im Zusammenhang mit den unterschiedlichen Steuerklassen auf die in der Praxis teilweise unbekannte Begünstigungsvorschrift des § 15 III ErbStG. Privilegiert werden Erbeinsetzungen, welche in Fällen des § 2269 BGB und unter der Prämisse der Bindung des überlebenden Ehegatten an die von ihm getroffenen Verfügungen erfolgt sind.

**Steuersätze (§ 19 ErbStG)**

| Wert des steuerpflichtigen Erwerbs (§ 10) bis einschließlich ..... Euro | Vomhundertersatz in der Steuerklasse |    |     |
|---|--------------------------------------|----|-----|
|   | I                                    | II | III |
| 52.000,-  | 7                                    | 12 | 17  |
| 256.000,-   | 11                                   | 17 | 23  |
| 512.000,-   | 15                                   | 22 | 19  |
| 5.113.000,-   | 19                                   | 27 | 35  |
| 12.783.000,-  | 23                                   | 32 | 41  |
| 25.565.000,-  | 27                                   | 37 | 47  |
| über 25.565.000,-   | 30                                   | 40 | 50  |

Um unangemessene Härten, die durch die Abstufung der Progressionstarife auftreten können, zu vermeiden, enthält § 19 III ErbStG eine Härteregelung<sup>41</sup>.

Der Mehrbetrag der sich durch Übersteigen der letztvorgehenden Wertgrenze ergibt, wird nur insoweit erhoben, als er

<sup>41</sup> zur Härteregelung im Rahmen der Vor- und Nacherbschaft: siehe Kirschstein, ZEV 9/2001

aus einem Teil des die Wertgrenze übersteigenden Betrags gedeckt wird wie folgt:

- 1.) bei einem Steuersatz von bis zu 30 vom Hundert aus der Hälfte
- 2.) bei einem Steuersatz von über 30 vom Hundert aus drei Vierteln

des die jeweilige Wertgrenze übersteigenden Betrages.

Die Schenkungsteuer zählt zu den Erwerbsnebenkosten. Meist ist davon auszugehen, dass der Zuwendende dem Beschenkten grundsätzlich nur den Gegenstand der Schenkung selbst, nicht jedoch auch die Erwerbsnebenkosten zuwenden will. Im Innenverhältnis besteht jedoch entgegen § 20 ErbStG, der den Veräußerer und den Erwerber als Gesamtschuldner betrachtet, eine Ausgleichspflicht zu Gunsten des Veräußerers. Der Veräußerer kann aber auch explizit bei Zuwendung die Erwerbsnebenkosten übernehmen<sup>42</sup>. Ist dies der Fall, so stellt die Kostenübernahme ihrerseits wieder eine Bereicherung des Beschenkten i.S.d. § 10 II ErbStG dar, die die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Steuerlast erhöht.

**Tarifbegrenzung beim Erwerb von Betriebsvermögen (§ 19a ErbStG)<sup>43</sup>**

Beim steuerpflichtigen Erwerb von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder Anteilen an einer Kapitalgesellschaft im Sinne § 19a II ErbStG kann ein Entlastungsbetrag zugunsten des Erwerbers abgezogen werden.

Die Tarifbegrenzung kommt nur beim Erwerb durch eine natürliche Person der Steuerklasse II und III in Betracht. Erwerbe durch nichtnatürliche Personen sind dagegen nicht begünstigt<sup>44</sup>.

Der Entlastungsbetrag ergibt sich als Unterschiedsbetrag zwischen der auf das begünstigte Vermögen entfallenden tariflichen Steuer nach den Steuersätzen der tatsächlichen Steuerklasse des Erwerbers und nach den Steuersätzen der Steuerklasse I. Die Härteausgleichsregelung nach § 19 III ErbStG findet entsprechende Anwendung. Für die Höhe des persönlichen Freibetrags bleibt im Rahmen der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs die tatsächliche Steuerklasse des Erwerbers maßgebend<sup>45</sup>.

**Freibeträge (§ 16 ErbStG)**

|   |               |
|---|---------------|
| Ehegatte  | 307.000,- EUR |
| Kinder i.S.d. Steuerklasse I Nr. 2 und deren Kinder im Sinne der Steuerklasse I | 205.000,- EUR |
| Übrige Personen der Steuerklasse I  | 51.200,- EUR  |
| Personen der Steuerklasse II  | 10.300,- EUR  |
| Personen der Steuerklasse III   | 5.200,- EUR   |

Durch gezielte Wahl des Weges der Zuwendung über mehrere Zuwendungsempfänger, z. B. Zuwendung über den Ehegatten zu den Schwiegerkindern, können die Freibeträge unter Umständen doppelt ausgenutzt werden.

Bei größeren Vermögenswerten – nicht nur beim Unternehmenserbstament – ist eine gegenseitige Erbeinsetzung der Ehegatten nach dem Tod des Zuerststerbenden und anschließender Schlusserbeinsetzung der Abkömmlinge

<sup>42</sup> Heinrich, ZEV 3/2002

<sup>43</sup> Korezkji, ZEV 2/2004

<sup>44</sup> ErbStR R 76 zu § 19a ErbStG

<sup>45</sup> ErbStR R 79 zu § 19a ErbStG



nach dem Tod des Überlebenden ohnehin, wegen Überversorgung des Überlebenden und dadurch mittelbarem Verzicht auf die effektive Ausnutzung bestehender Freibeträge, erbschaftssteuerrechtlich meistens nachteilig.

Im Zusammenhang mit der Nutzung von Freibeträgen ist darauf zu achten, dass Zuwendungen an Geschwister des Erblassers in die undankbare Steuerklasse II fallen und damit bei Einsetzung von Geschwistern lediglich ein bestehender Freibetrag von 10.300,- EUR genutzt werden kann.

#### Versorgungsfreibeträge:

Zusätzlich zu dem vorgenannten Freibetrag gem. § 17 I ErbStG wird dem Ehegatten ein besonderer Versorgungsfreibetrag in Höhe von 256.000,- EUR gewährt, der sich jedoch vermindert, wenn dem Ehegatten aus Anlass des Todes des Erblassers Versorgungsbezüge zustehen, die der Erbschaftsteuer nicht unterliegen.

Kindern i.S.d. Steuerklasse I Nr. 2, d.h. nicht auch Enkelkindern, wird ein besonderer der Höhe nach gestaffelter Versorgungsfreibetrag eingeräumt (§ 17 II ErbStG). Die jeweilige Höhe der Freibeträge richtet sich nach dem Alter des Kindes im Zeitpunkt des Todes. Kindern nach Vollendung des 27. Lebensjahres steht der besondere Versorgungsfreibetrag nicht mehr zu.

#### Mehrfache Ausnutzung von Freibeträgen:

Die Gewährung des Freibetrags knüpft nicht an die Person des Beschenkten, sondern an die Person des Schenkers an. Dies hat zur Folge, dass die Möglichkeit besteht, dass ein Beschenkter der von mehreren Personen eine Zuwendung erhält, den Freibetrag unter Umständen mehrfach nutzen kann. Der einem Kind zustehende Freibetrag i.H.v. 205.000,- EUR kann doppelt ausgenutzt werden, wenn sowohl der Vater als auch die Mutter entsprechend Vermögen auf ihr Kind übertragen.

Sämtliche Gestaltungsalternativen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge werden insbesondere unter dem Aspekt interessant, als der dem Beschenkten eingeräumte Freibetrag gem. § 14 I ErbStG für jeden Schenker nicht nur einmal im Leben, sondern alle 10 Jahre erneut gewährt wird. Mehrere innerhalb der 10-Jahres-Frist erfolgte unentgeltliche Zuwendungen werden ihrerseits jedoch zusammengerechnet.

Sofern der Beschenkte für eine Zuwendung eine Gegenleistung erbringen muss, liegt eine gemischte Schenkung vor. Dies ist dann der Fall, wenn Leistung und Gegenleistung beim Zuwendungsgeschäft nicht den gleichen Wert haben und die Vertragsparteien übereinstimmend davon ausgehen, dass der überschüssende Wert der Leistung unentgeltlich erfolgt. Eine schenkungssteuerrechtliche Bereicherung liegt dann nur in Höhe der Teilentgeltlichkeit der Zuwendung vor.

Die schenkungssteuerrechtliche Bereicherung berechnet sich wie folgt:

$$\frac{\text{Steuerwert der Leistung des Schenkers} \times \text{Verkehrswert der Bereicherung des Erwerbers}}{\text{Verkehrswert der Leistung des Schenkers}}$$

### IX. Der Betriebsvermögensfreibetrag

Durch das ErbStG wird vor allem die Übertragung von Betriebsvermögen<sup>46</sup> begünstigt. Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen sowie Anteile an Kapitalgesellschaften bleiben gem. § 13 a I ErbStG bis zu einem Betrag von insgesamt 225.000,- EUR außer Ansatz<sup>47</sup>.

Der darüber hinaus verbleibende Wert wird für erbschafts- und schenkungssteuerliche Zwecke gem. § 13 a II ErbStG dann nur noch mit einem Wert von 65 vom Hundert, d.h. mit einem Bewertungsabschlag von 35 vom Hundert, angesetzt.

Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Betriebsvermögensfreibetrages und des verminderten Wertansatzes sind:

- bei dem übertragenen Betriebsvermögen muss es sich um inländisches Betriebsvermögen handeln

- die Gesellschaft deren Anteile vom Übergeber übertragen werden muss im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben; zusätzlich muss der Übergeber bzw. Erblasser an dem Nennkapital der Gesellschaft zu mehr als 25 vom Hundert beteiligt sein.

An Hand des nachstehend stark vereinfachten Beispiels, werden die finanziellen Auswirkungen der optimalen Ausnutzung von Freibeträgen sichtbar:

Beispiel: Die Mutter überträgt ihrer Tochter im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge Vermögen mit einem steuerlichen Wert von 1.000.000,- EUR. Unterstellt man in einer Vergleichsberechnung, dass es sich bei dem übertragenen Vermögen um Betriebsvermögen handeln würde, wird die Begünstigung für solches evident sichtbar.

|  | Privatvermögen   | Betriebsvermögen |
|--|------------------|------------------|
| Steuerlicher Wert                        | 1.000.000,-      | 1.000.000,-      |
| - Freibetrag § 13 a I                    |                  | 225.000,-        |
| Verbleiben:                              |                  | 775.000,-        |
| - Bewertungsabschlag 35 %                |                  | 271.250,-        |
| Verbleibender Wert:                      |                  | 503.750,-        |
| - persönlicher Freibetrag                | 205.000,-        | 205.000,-        |
| steuerpflichtiger Erwerb:                | 795.000,-        | 298.750,-        |
| Steuerlast mit einem Steuersatz von 15 % | <b>119.250,-</b> | <b>44.812,-</b>  |

Vergleicht man die Steuerbelastung die sich bei der Zuwendung von Betriebsvermögen anstelle von Privatvermögen ergeben würde, so lässt sich leicht feststellen, dass es – zumindest aus erbschafts- und schenkungssteuerrechtlicher Sicht – von immenser Bedeutung sein kann, bestehendes Privatvermögen in Betriebsvermögen umzuwandeln. Dies gilt uneingeschränkt sowohl für den Unternehmer als aber auch für den Ottonormalverbraucher.

#### Steuerschädliche Verfügungen:

Mit der Gewährung des Betriebsvermögensfreibetrages und des Bewertungsabschlages verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, dass beim Vermögensübergang auf den Erwerber das Unternehmen nicht durch eine übermäßige Besteuerung in seinem Bestand gefährdet wird. Es besteht jedoch die ausserordentlich große Gefahr, dass die Voraussetzungen

<sup>46</sup> zur Übertragung von Sonderbetriebsvermögen in Bezug auf § 13a ErbStG: Götz, ZEV 9/2003

<sup>47</sup> Jülicher, ZEV 2/2001

für Anwendbarkeit der Begünstigungsvorschriften durch steuerschädliche Verfügungen im nachhinein wegfallen. Steuerschädliche Verfügungen liegen gem. § 13a V ErbStG vor, wenn innerhalb von 5 Jahren nach dem Erwerb durch den Veräußerer:

- die Veräußerung oder die Aufgabe eines Gewerbebetriebes bzw. eines Personengesellschaftsanteils oder
- die Veräußerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebes bzw. ihre Überführung in das Privatvermögen oder
- die Zuführung von wesentlichen Betriebsgrundlagen zu anderen betriebsfremden Zwecken erfolgt.

Nicht nur steuerschädliche Verfügungen, sondern auch Entnahmen die der Erwerber binnen eines Zeitraumes von 5 Jahren nach dem Erwerb tätigt, können gem. § 15 III ErbStG die Gewährung des besonderen Betriebsvermögensfreibetrages und des Vermögensabschlages gefährden. Dies ist dann der Fall, wenn die Entnahmen des Erwerbers die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne und Gewinnanteile um mehr als 52.000,- EUR übersteigen.

Verluste und Teile von Verlusten sind bei Ermittlung von Entnahmen nicht zu berücksichtigen. Wichtig im Zusammenhang mit vom Erwerber getätigten Entnahmen ist die Tatsache, dass die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des § 13 a V ErbStG auch dann gegeben sein können, wenn der Erwerber die Entnahmen getätigt hat um damit seine Erbschaftssteuerschuld zu begleichen.

Es ist stets daran zu denken, dass sich bei Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften die gem. § 13a V ErbStG steuerbegünstigt erworben wurden, die folgenden Tatbestände steuerschädlich auswirken können:

- teilweise oder vollständige Veräußerung von Anteilen der Gesellschaft (verdeckte Einlagen der Anteile in andere Kapitalgesellschaften stehen der Veräußerung gleich)
- Auflösung der Kapitalgesellschaft
- Herabsetzung des Nennkapitals der Gesellschaft
- Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen durch die Gesellschaft und Verteilung des Vermögens durch die Gesellschaft an ihre Gesellschafter
- Übertragung des Vermögens der Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft, eine natürliche Person oder eine andere Körperschaft

Da gem. § 20 I ErbStG bei Schenkungen neben dem Erwerber auch der Schenker Steuerschuldner der Schenkungsteuer ist, ist es unabdingbar, im Zuwendungsvertrag entsprechende Regelungen zu treffen, dass bei sämtlichen seitens des Erwerbers getätigten steuerschädlichen Verfügungen sowie sonstigen Fällen seinerseits schuldhaft verwirklichter steuerschädlicher Tatbestände, der Erwerber dem Veräußerer den hieraus entstehenden Schaden zu ersetzen hat.

#### **Unternehmensinsolvenz als Fall des § 13 a V ErbStG?**

Ein Urteil des FG Münster vom 19.07.2001 lässt aufhorchen. Hierdurch hat das Finanzgericht entschieden, dass auch die Unternehmerinsolvenz zu einer erbschaftsteuerlichen Nachversteuerung führen kann<sup>48</sup>. Kommt es zur Nachversteuerungspflicht, so ist nicht nur der Betriebsvermögensfreibetrag, sondern auch die Gewährung der

Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG in Gefahr. Da wie vorstehend ausgeführt, bei Schenkungen gem. § 20 I ErbStG neben dem Erwerber auch der Schenker Steuerschuldner der Schenkungsteuer ist, haftet dieser damit mittelbar, d. h. im Rahmen der Nachversteuerung für eine im Herrschaftsbereich des Erwerbers entstandene Insolvenz. Es sollte daher allein aus diesem Grund für den Fall der Insolvenz die Einräumung eines Rückforderungsrechtes im Übertragungsvertrag in Erwägung gezogen werden. Das Rückforderungsrecht sollte auch berücksichtigen, was passiert, wenn nicht nur über das gesamte Vermögen des Erwerbers, sondern nur Teilen davon das Insolvenzverfahren eröffnet wird. Dies war in dem der Entscheidung zu Grunde gelegten Sachverhalt problematisch.

Ebenso wie das FG Münster von einer Pflicht zur Nachversteuerung ausgeht, so hat auch das FG München, in einem Verfahren auf einstweiligen Rechtsschutz, den insolvenzbedingten Eintritt der Nachversteuerung anerkannt<sup>49</sup>.

## **X. Unternehmensbewertung**

Der unentgeltlichen Übertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge steht im Gegensatz zu anderen Übertragungen keine Gegenleistung gegenüber. Die Bewertung des steuerpflichtigen Erwerbs muss aus diesem Grund an Hand besonderer Kriterien erfolgen.

### **a) Unternehmensbewertung**

Der übertragene Vermögenswert wird i.d.R. nach dem sogenannten gemeinen Wert bemessen (§ 12 I ErbStG i.V.m. § 9 BewG). Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der jeweiligen Beschaffenheit eines Wirtschaftsgutes bei einer etwaigen Veräußerung zu erzielen wäre.

Für die Übertragung von Unternehmen gelten gem. § 12 II, III ErbStG Besonderheiten. Zu unterscheiden ist, ob eine Beteiligung an einem Personenunternehmen oder an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden soll.

### **b) Bewertung von Beteiligungen an Personenunternehmen**

Bewertet werden Beteiligungen an Personenunternehmen für erbschafts- und schenkungsteuerrechtliche Zwecke in der Regel nach deren jeweiligen ertragssteuerlichen Steuerbilanzwerten. Diese Werte stellen die historischen Anschaffungskosten, vermindert um die bis zum Übertragungszeitpunkt angefallene Abschreibungen dar.

Bei der Bewertung von Beteiligungen an Personenunternehmen spielen somit ausschließlich Vermögenswerte der Gesellschaft eine Rolle. Unberücksichtigt bei der Bewertung bleiben Ertragsaussichten des Unternehmens.

Die Übernahme der Steuerbilanzwerte erfolgt jedoch nicht bei Betriebsgrundstücken. Diese werden nach dem sogenannten Bedarfswert bei unbebauten und dem Ertragswert bei bebauten Grundstücken bewertet. Weiter erfolgt eine Bewertung abweichend von den Steuerbilanzwerten für den Fall, dass Anteile von Kapitalgesellschaften zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gehören.

### **c) Anteile an Kapitalgesellschaften**

Anteile an Kapitalgesellschaften werden grundsätzlich mit dem gemeinen Wert bemessen. Hinsichtlich der Ermittlung des Wertes wird unterschieden, ob die Kapitalgesellschaft

<sup>48</sup> siehe Beitrag: Heidemann/Ostertun, ZEV 7/2003

<sup>49</sup> siehe Beitrag: Heidemann/Ostertun, GmbHR 4/2004

an einer Börse zum amtlichen Handel zugelassen ist oder ob es sich um eine nichtnotierte Kapitalgesellschaft handelt. Bei den an Börsen gehandelten Anteilen stellt nach § 11 I S. 1 BewG der Börsenkurs zum Bewertungsstichtag, d. h. zum Übertragungszeitpunkt, der gemeine Wert des Anteils dar<sup>50</sup>.

Bei der Bewertung von nichtnotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften wird nach § 11 II S. 1 BewG zunächst geprüft, ob von der Kapitalgesellschaft nicht andere Anteile an dieser Kapitalgesellschaft binnen eines Jahres veräußert wurden. Sofern entsprechende Verkäufe vorliegen, wird aus dem Gesamtkaufpreis der veräußerten Beteiligungen der Verkaufspreis des Anteils ermittelt.

Für die Bewertung von nichtnotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften, bei denen keine solchen Verkäufe binnen eines Jahres stattgefunden haben, ist der Wert nach § 11 II S. 2 BewG unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft zu schätzen. Die Schätzung erfolgt durch das sogenannte „Stuttgarter Verfahren“. Dieses beruht auf einem Berechnungsschema, das neben dem Vermögenswert auch den Ertragswert eines Unternehmens berücksichtigt. Für die Schätzung des Vermögenswerts sind die Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt maßgebend<sup>51</sup>.

Bei der Anteilsbewertung kommt es auf den voraussichtlichen künftigen Jahresertrag an. Für die Schätzung dieses Jahresertrags bietet der in der Vergangenheit tatsächlich erzielte gewichtete<sup>52</sup> Durchschnittsertrag eine wichtige Beurteilungsgrundlage. Der Durchschnittsertrag ist aus den Betriebsergebnissen der letzten drei vor dem Besteuerungszeitpunkt abgelaufenen Wirtschaftsjahre herzuleiten<sup>53</sup>.

In unmittelbarem Zusammenhang mit der Unternehmensbewertung sei auf die in naher Zukunft erwartete Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts betreffend die gleichheitswidrige Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage bei Betriebsvermögen, Anteilen von Kapitalgesellschaften sowie Grundbesitz hingewiesen<sup>54</sup>.

### **XI. Einkommenssteuerrechtliche Problematik im Zusammenhang mit der vorweggenommenen Erbfolge und der Übertragung von Betriebsvermögen**

Gefahr droht immer aus der möglichen Aufdeckung stiller Reserven. Stille Reserven stellen den Unterschiedsbetrag zwischen dem tatsächlichen Wert von Wirtschaftsgütern und deren Buchwert laut Bilanz dar. Die aus der Aufdeckung stiller Reserven resultierenden Veräußerungsgewinne hat der Übergeber bei dessen Einkommensversteuerung zu berücksichtigen. Wie bereits erwähnt kann die Unternehmensübertragung sowohl entgeltlich, als auch unentgeltlich erfolgen<sup>55</sup>. Entgeltliche Vermögensübertragungen lösen eine Steuerpflicht nach §§ 16, 17 EStG aus. Auf unentgeltliche Übertragungen ist § 6 III EStG anzuwenden. Für die vom Veräußerer zu versteuernden Gewinne hat der Gesetzgeber teilweise gem. § 16 IV EStG steuerliche Vergünstigungen geschaffen. Nach Maßgabe dieser Vorschrift steht dem Erwerber, sofern dieser das 55. Lebensjahr vollendet hat oder dieser im sozialversicherungsrecht-

lichen Sinne dauernd berufsunfähig ist, auf Antrag ein Freibetrag in Höhe von 51.200,- EUR zu. Dieser Freibetrag wird nur einmal im Leben eines Unternehmers gewährt und mindert sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn die Höhe von 154.000,- EUR übersteigt. Zusätzlich wird der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn gem. § 34 III EStG bis zu einer Höhe von 5 Millionen Euro lediglich mit einem ermäßigten Steuersatz besteuert. Der ermäßigte Steuersatz beträgt die Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergeben würde, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen zuzüglich der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte zu bemessen wäre, mindestens jedoch 19,9 vom Hundert. Die Ermäßigung des § 34 III EStG kann ebenfalls nur einmal im Leben in Anspruch genommen werden. Weitere Voraussetzung ist auch hier, dass der Veräußerer das 55. Lebensjahr vollendet hat oder er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist.

Nicht nur die Aufdeckung stiller Reserven, sondern auch die Übertragung des Unternehmens gegen Gewährung von wiederkehrenden Leistungen<sup>56</sup>, kann steuerrechtlich durchaus problematisch sein.

Wiederkehrende Leistungen können in zweierlei Weise vorliegen, nämlich als:

- a) Versorgungs- und Unterhaltsleistungen
- b) Leistungen als reine Gegenleistung der Übertragung

Eine genaue Unterscheidung dahingehend welche Art wiederkehrender Leistungen bei der Vermögensübertragung vorliegt ist deswegen wichtig, weil grundsätzlich Versorgungs- und Unterhaltsleistungen steuerrechtlich nicht als Gegenleistung angesehen werden und damit eine unentgeltliche (mit Schenkungssteuer belastete) Vermögensübertragung vorliegt. Leistungen mit Austauschcharakter führen zu einer steuerrechtlich berücksichtigungsfähigen Gegenleistung, die die Vermögensübertragung einerseits zu einem entgeltlichen, andererseits zu einem unentgeltlichen Vorgang klassifiziert.

Besonders interessant im Zusammenhang mit dem Thema „Versorgungsleistungen und vorweggenommene Erbfolge“ ist die Berücksichtigung von Leistungen bei der Einkommensteuer. Die unter Umständen mögliche Abzugsfähigkeit von Leistungen als Sonderausgabe gem. § 10 I Nr. 1a EStG könnte für den Unternehmer sehr reizvoll sein.

Am 13.09.2000, X R 147/96, hat der BFH entschieden, dass die im Zusammenhang mit einer Vermögensübergabe zur Vorwegnahme der Erbfolge vereinbarten abänderbaren Versorgungsleistungen auch dann als dauernde Last (Sonderausgabe) abziehbar sind, wenn diese zwar aus den laufenden Nettoerträgen des übergebenen Betriebs gezahlt werden können, aber der Substanzwert des Betriebs negativ ist und sein Ertragswert 0 DM beträgt. Versorgungsleistungen liegen nach Ansicht des BFH zumindest dann vor, wenn Zuwendungen zur Existenzsicherung getätigt werden, durch welche Grundbedürfnisse des Bezugsberechtigten wie Wohnen und Ernährung sowie der sonstige Lebensbedarf abgedeckt werden.

Die Finanzverwaltung unterscheidet im sogenannten **Rentenerlass**<sup>57</sup> ihrerseits zwischen ausreichend ertragsbringenden Wirtschaftseinheiten („Typus 1“) und existenz-

<sup>50</sup> börsennotierte Anteile in der Nachfolgeplanung: von Oertzen, BB, Heft 21, 2004

<sup>51</sup> ErbStR R 96 I zu § 11 BewG

<sup>52</sup> ErbStR R 99 III zu § 11 BewG

<sup>53</sup> ErbStR R 99 I zu § 11 BewG

<sup>54</sup> BVerfG, Verfahren 1 BvL 10/02; BFH/NV 2002, 1238

<sup>55</sup> Stuhmann, ZEV 5/2002

<sup>56</sup> entgeltliche und unentgeltliche Vermögensübertragungen im Vergleich: Klein, ZEV 4/2004

<sup>57</sup> BMF-Schreiben in BStBl I 1996, 1508

sichernden Wirtschaftseinheiten, deren Erträge nicht ausreichen, um die wiederkehrenden Leistungen zu erbringen („Typus 2“). Auch die Übergabe von Wirtschaftseinheiten des Typus 2 soll, nach Ansicht der Finanzverwaltung, als Vermögensübergabe anzusehen sein. Bestätigt wird die Auffassung der Finanzverwaltung durch Urteil des XI. Senats des BFH vom 23. Januar 1992<sup>58</sup> wonach es für die Anerkennung privater Versorgungsleistungen als dauernde Last nicht erforderlich sei, dass diese aus Erträgen des übertragenen Vermögens geleistet werden können müssen.

Mit bahnbrechender Entscheidung hat der BFH mit Beschluss vom 12.05.2003<sup>59</sup> festgestellt, dass die im Zusammenhang mit einer Vermögensübergabe zur Vorwegnahme der Erbfolge ausbedungenen abänderbaren Versorgungsleistungen dann nicht als dauernde Last abziehbar sind, wenn diese nicht aus den erzielbaren laufenden Nettoerträgen des übergebenen Vermögens gezahlt werden können<sup>60</sup>.

Die Art des übergebenen Vermögens ist somit also entscheidend. Maßgebendes Kriterium für die Frage, ob ein Wirtschaftsgut Gegenstand einer unentgeltlichen Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistung sein kann, sei die Vergleichbarkeit mit dem Vorbehaltsnießbrauch. Die Vermögensübergabe müsse sich so darstellen, dass die vom Übernehmer zugesagten Leistungen, obwohl sie von ihm erwirtschaftet werden müssen, als zuvor vom Übergeber vorbehaltene, abgespaltene Nettoerträge vorstellbar sind. Diese Voraussetzung sei nicht gegeben, bei ihrer Art nach ertragslosen Wirtschaftsgütern (z.B. unbebauten Grundstücken, Kunst- oder Sammlerobjekten ...). Ausdrücklich klargestellt hat der Große Senat, dass der erzielbare Nettoertrag nicht notwendigerweise mit den steuerlichen Einkünften identisch sein müsse. Es läge auf der Hand, dass die Bruttoerträge die zugesagten Versorgungsleistungen nicht abdecken können, wenn diese durch zu hohe laufende Aufwendungen gemindert werden. In Übereinstimmung mit der Finanzverwaltung<sup>61</sup> geht der Große Senat weiter davon aus, dass den nach steuerlichen Regeln ermittelten Einkünften, Absetzung für Abnutzung, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen, sowie außerordentliche Aufwendungen dem Nettoertrag hinzuzurechnen sind. Vor allem der Unternehmerlohn sei nicht absetzbar.

Interessant im Zusammenhang mit der neuen Rechtsprechung des Großen Senats ist in Übergabeverträgen die Möglichkeit, dass der Übergeber und der Übernehmer vereinbaren können, dass der Übernehmer das übergebene ertragslose Vermögen alsbald veräußern wird, um von diesem Erlös wiederum eine ihrer Art nach bestimmte ausreichend ertragbringende Vermögensanlage zu erwerben. Selbst in diesem Fall soll eine privilegierte Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistung vorliegen. Fraglich ist nur, welche Anforderungen an die Bestimmtheit einer solchen Vereinbarung zu stellen sind. Muss die Ersatzvermögensanlage, in welche der Übernehmer nach Übergabe investieren soll, bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Übergabevertrages exakt feststehen oder ist es ausreichend, dass sich die Vertragsparteien bei Abschluss des Übergabevertrages nur darüber einig sind,

dass eine bestimmte Art der Vermögensanlage als Surrogat erworben werden soll? Kempermann hält eine genaue Bezeichnung im Übergabevertrag mit Verweis auf die im Rahmen der mittelbaren Grundstücksschenkung aufgestellten Anforderungen an die Bestimmtheit von zu erwerbenden Immobilien nicht für erforderlich<sup>62</sup>.

Bei künftigen Übertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge sind, zusätzlich zu vorstehend ausgeführten Aspekten, in sämtliche Überlegungen der weitere Beschluss des X. Senats vom 12.05.2003 mit einzubeziehen. Nach diesem sind Versorgungsleistungen dann nicht als dauernde Last abziehbar, wenn diese zwar aus den laufenden Nettoerträgen des übergebenen Betriebs gezahlt werden können, das Unternehmen jedoch weder über einen positiven Substanzwert noch über einen positiven Ertragswert verfügt. Begründet wird der Beschluss damit, dass selbst dann, wenn ein übergebenes Unternehmen ausreichend Nettoerträge abwerfen würde, um die in Zusammenhang mit der Übergabe versprochenen Versorgungsleistungen<sup>63</sup> erbringen zu können, es dennoch möglich sei, dass das Unternehmen keinen oder sogar einen negativen Ertragswert habe. Die zur Ermittlung des Ertragswertes eines Unternehmens zugrunde gelegten Gewinne, seien nämlich um einen Unternehmerlohn zu kürzen. Selbst bei Schätzung des Geschäftswertes eines Unternehmens sei der Unternehmerlohn abzusetzen. Ist nach Abzug des Unternehmerlohns ein Unternehmenswert nicht mehr vorhanden, bestehe eine Abzugsfähigkeit nach § 10 I Nr. 1a EStG nicht. Entsprechende Leistungen können nur als Unterhaltsleistungen i.S. des § 12 Nr. 2 EStG und somit als nicht abzugsfähige Ausgaben gewertet werden.

## **XII. Erwähnenswerte Gesichtspunkte aus den Erbschaftssteuer Richtlinien die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Unternehmensnachfolge stehen**

Wird eine Beteiligung an einer Personengesellschaft unter freiem **Widerrufsvorbehalt**<sup>64</sup> unentgeltlich zugewendet, wird nach den Grundsätzen des Ertragssteuerrechts der Beschenkte wegen des Widerrufsvorbehalts nicht Mitunternehmer der Personengesellschaft. Der Beschenkte erwirbt kein Betriebsvermögen<sup>65</sup>, so dass § 13 a ErbStG nicht anwendbar ist. Schenkungssteuerrechtlich ist trotz des freien Widerrufsvorbehalts eine freigiebige Zuwendung als ausgeführt anzusehen.

Grundstücke oder Grundstücksteile gehören nach § 12 V ErbStG nur dann zum begünstigten Betriebsvermögen, wenn sie Betriebsgrundstücke i.S.d. § 99 BewG sind<sup>66</sup>. Das Betriebsvermögen<sup>67</sup> muss im Zusammenhang mit dem Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder einer Beteiligung an einer Personengesellschaft auf den Erwerber übergehen. Diese Begriffe sind nach ertragsteuerlichen Grundsätzen, soweit das ErbStG in Verbindung mit dem BewG nicht ausdrücklich etwas anderes vorschreibt abzugrenzen. Hiernach umfasst das Betriebsvermögen alle Teile eines Gewerbebetriebs i.S.d. § 15 I f. EStG, das sind grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze wie Schulden und sonstigen

<sup>58</sup> BFHE 167, 86, BSTBI II 1992, 526

<sup>59</sup> GrS 1/00, BB 2003, 2158

<sup>60</sup> ausführlich zum Thema Versorgungsleistungen, neue Rechtsprechung und Konsequenzen für die Gestaltungspraxis; Schwind/Bäumli, BB, Heft 2, 2004, Seite 74 ff.

<sup>61</sup> BMF-Schreiben in BStBl I 2002, 893, Tz. 14

<sup>62</sup> Kempermann, DStR 2003, 1736, 1739

<sup>63</sup> Dhonau, ZEV 1/2004, Seite 22 ff.

<sup>64</sup> ErbStR H 51 I zu § 13a ErbStG

<sup>65</sup> Messner, ZEV 2/2002, Seite 50 ff.

<sup>66</sup> ErbStR H 51 II zu § 13a ErbStG

<sup>67</sup> Weinmann, ZEV 2/2002, Seite 49 f.

Abzüge, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören<sup>68</sup>.

Die **Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen**<sup>69</sup> kann für die Nutzung des dem Erwerber nach § 13a ErbStG gewährten Freibetrages sowie des verminderten Wertansatzes schädlich sein. Überträgt der Schenker durch Zuwendung unter Lebenden z. B. sein Einzelunternehmen, behält er aber das Grundstück, auf dem der Betrieb ausgeübt wurde und weiter ausgeübt wird, bei gleichzeitiger Verpachtung an den Beschenkten zurück, so ist dessen Erwerb nicht begünstigt weil er das Betriebsvermögen nicht „beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs“ erworben hat<sup>70</sup>.

Eine begünstigte Übertragung von Vermögen kann auch dann vorliegen, wenn der Schenker dem Beschenkten einen Geldbetrag mit der Auflage zuwendet, dass der Erwerber sich damit am Betriebsvermögen oder land- und forstwirtschaftlichen Vermögen des Schenkers beteiligt oder vom Schenker unmittelbar gehaltene Anteile an einer Personengesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft erwirbt (**mittelbare Schenkung**). Die mittelbare Schenkung ist nicht begünstigt, wenn die Beteiligung am Vermögen eines Dritten erfolgen soll, weil insoweit kein begünstigtes Vermögen vom Schenker auf den Erwerber übergeht<sup>71</sup>.

Geht im Erbfall das begünstigte Vermögen ausschließlich auf Erben über, ist auf sie der Freibetrag nach Maßgabe ihrer Erbteile aufzuteilen. Geht das begünstigte Vermögen auf Erben und Nichterben oder nur auf Nichterben über, steht der Freibetrag allen Erwerbern zu gleichen Teilen zu<sup>72</sup>. Wird begünstigtes Vermögen aufschiebend bedingt erworben (z. B. durch ein aufschiebend bedingtes Vermächtnis) bleibt der Erwerber bei der Verteilung des Freibetrages zunächst unberücksichtigt. Tritt die Bedingung ein, ist der Freibetrag unter Einbeziehung des Erwerbers neu zu verteilen. Die bereits erfolgten Steuerfestsetzungen sind insoweit zu ändern (§ 175 I S. 1 Nr. 2 AO)<sup>73</sup>. Möglich ist seitens des Erblassers eine anderweitige Aufteilung der Freibeträge in Schriftform zu bestimmen. Die getroffene Aufteilung ist für den Erwerber und das Finanzamt verbindlich<sup>74</sup>.

Sowenig wie das Ergebnis einer frei unter Miterben vereinbarten Auseinandersetzung für die Besteuerung des Erwerbs durch Erbanfall von Bedeutung ist, findet auch die Teilung in Befolgung einer Teilungsanordnung des Erblassers erbschaftssteuerlich Beachtung. Jeder Erbe versteuert den durch Erbanfall erfolgten Vermögenserwerb mit dem seiner Erbquote entsprechenden Anteil am begünstigten Vermögen<sup>75</sup>.

Die **Behaltenszeit** bei Betriebsvermögen ist für jeden Erwerber getrennt zu prüfen<sup>76</sup>. Verstöße gegen die **Behaltensregelungen** liegen nicht vor, wenn begünstigtes Vermögen seitens der Erwerber übertragen wird:

a) im Wege einer Schenkung unter Lebenden. Geschieht die Zuwendung durch gemischte Schenkung oder Schenkung unter Leistungsaufgabe, gilt dies nur hinsichtlich des unentgeltlichen Teils der Zuwendung. Der entgeltliche Teil der

Zuwendung stellt einen Verstoß gegen die Behaltensregelungen dar

b) im Rahmen der Erbausinandersetzung auf einen oder mehrere Miterben

c) auf Grund Erfüllung einer Weitergabepflichtung i.S.d. § 13a III ErbStG

Erfüllung sonstiger schuldrechtlicher Ansprüche, z. B. aufgrund eines Geldvermächtnisses, Pflichtteils- oder Zugewinnausgleichsanspruchs, durch Hingabe begünstigten Vermögens gegen Erlöschen der entsprechenden Erbfallschulden stellt dagegen ein schädliches Verfügen dar<sup>77</sup>.

Die **Einräumung von Nutzungsrechten** an begünstigtem Vermögen stellt kein schädliches Verfügen i.S.d. § 13a V Nr. 1, § 19a V Nr. 1 ErbStG dar, weil kein begünstigtes Vermögen in seiner Substanz übertragen wird. Ein Wegfall der Entlastungen erfolgt somit nicht<sup>78</sup>.

Auf die vom Gesetzgeber eingeräumten Steuerbefreiungsmöglichkeiten kann verzichtet werden. Dies kann im Einzelfall erwägenswert sein. Auf Grund einer entsprechenden Verzichtserklärung ist der Vermögensanfall dann so zu besteuern, als sei das Vermögen auf den Erwerber wie nicht begünstigtes Vermögen übergegangen. Als Folge des Verzichts können dann die mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten, auch ohne die sonst nach § 10 VI S. 5 ErbStG eigentlich nicht vorgesehene Möglichkeit der Kürzung, abgezogen werden<sup>79</sup>.

### XIII. Unternehmensnachfolge und Betriebsaufspaltung<sup>80</sup>

Bei Erbfall kann die Gefahr des Wegfalls einer sogenannten Betriebsaufspaltung drohen. Mit dem Wegfall wäre eine Betriebsaufgabe verbunden, die wiederum zu einem nach § 16 EStG zu versteuernden Veräußerungsgewinn führen würde.

Eine Betriebsaufspaltung<sup>81</sup> liegt dann vor, wenn ein Unternehmen (Besitzunternehmen) eine wesentliche Betriebsgrundlage an eine gewerblich tätige Personen- oder Kapitalgesellschaft (Betriebsunternehmen) zur Nutzung im Rahmen eines Miet- oder Pachtverhältnisses überlässt (sachliche Verflechtung) und eine Person oder mehrere Personen zusammen (Personengruppe) sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen in dem Sinne beherrschen, dass sie in der Lage sind in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen (personelle Verflechtung). Sind die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung gegeben, so betreibt nicht nur das Betriebsunternehmen, sondern auch das Besitzunternehmen einen Gewerbebetrieb, mit der Folge, der Erzielung von gewerblichen Einkünften sowie dem großen Vorteil, dass sein Vermögen Betriebsvermögen darstellt. Jede Änderung der für die Betriebsaufspaltung essentiell notwendigen personellen und sachlichen Voraussetzungen können zu einer Entflechtung und damit zu dem endgültigen Wegfall der Betriebsaufspaltung führen. Folge des Wegfalls der Betriebsaufspaltung ist die Betriebsaufgabe nach § 16 III EStG. Die mit der Gewinnrealisierung

<sup>68</sup> ErbStR R 114 zu §§ 95, 96 BewG

<sup>69</sup> Teilanteilsveräußerung unter Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen: Klumpp, ZEV 2/2001

<sup>70</sup> ErbStR H 51 III zu § 13a ErbStG

<sup>71</sup> ErbStR R 56 II zu § 13a ErbStG

<sup>72</sup> ErbStR R 57 II zu § 13a ErbStG

<sup>73</sup> ErbStR R 57 III zu § 13a ErbStG

<sup>74</sup> ErbStR R 57 V zu § 13a ErbStG

<sup>75</sup> ErbStR R 61 II zu § 13a ErbStG

<sup>76</sup> ErbStR R 62 I zu § 13a ErbStG

<sup>77</sup> ErbStR R 62 II zu § 13a ErbStG

<sup>78</sup> ErbStR R 63 zu § 13a ErbStG

<sup>79</sup> ErbStR R 68 zu § 13a ErbStG

<sup>80</sup> ausführlich siehe: Schäfers, GmbH-StB 8/2003, Seite 226 ff.

<sup>81</sup> EstR H 137 IV zu § 15 EStG

verbundene einkommenssteuerliche Belastung die zwar in der Person des Erblassers begründet wird, trifft voll die Erben als Nachlassverbindlichkeit.

Das Risiko der Beseitigung der Betriebsaufspaltung droht unmittelbar im Zusammenhang mit der Erbfolge, nämlich immer dann, wenn durch Eintritt der gesetzlichen Erbfolge oder durch testamentarische Erbeinsetzung die Anteile des Betriebsunternehmens und des Besitzunternehmens verschiedenen Personen zugewiesen werden und dadurch die personelle Verflechtung aufgehoben wird. Eine personelle Entflechtung kann dadurch vermieden werden, dass der Unternehmer seine an dem Besitzunternehmen und dem Betriebsunternehmen gehaltenen Anteile mit gleicher Quote auf die eingesetzten Erben überträgt. Ein absoluter Fehler wäre es, die Anteile an dem Besitzunternehmen einen Erben, die Anteile an dem Betriebsunternehmen aber einem anderen Erben zuzuweisen. Kommt eine gleiche quotale Übertragung nicht in Betracht, weil der Erblasser den Kreis seiner Zuwendungsempfänger aus vermögensrechtlicher Sicht gleichermaßen gerecht bedenken möchte, bleibt um eine Betriebsaufspaltung zu verhindern, als weitere Möglichkeit der Versuch bereits vor Eintritt des Erbfalls, eine eigene gewerbliche Tätigkeit des Besitzunternehmens zu begründen. So entsteht im Besitzunternehmen eigenes Betriebsvermögen, welches unabhängig von den Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung ist<sup>82</sup>. Als weitere Gestaltungsoptionen um eine etwaige Betriebsaufspaltung zu verhindern, schlägt Schäfer<sup>83</sup> den Weg über eine Betriebsverpachtung oder das Einbringen des Unternehmens in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft vor.

#### XIV. Betriebsaufgabe und Betriebsverpachtung

Gem. § 16 III EStG gilt die Aufgabe des Gewerbebetriebs als Veräußerung. Eine Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs liegt vor, wenn der Betrieb mit seinen wesentlichen Grundlagen gegen Entgelt in der Weise auf einen oder mehrere Erwerber übertragen wird, dass der Betrieb als geschäftlicher Organismus fortgeführt werden kann. Eine tatsächliche Fortführung des Erwerbers ist dabei nicht von Nöten<sup>84</sup>.

Der Begriff der Betriebsaufgabe erfordert nicht zwingend, dass der bisherige Unternehmer künftig überhaupt keine unternehmerische Tätigkeit mehr ausübt. Eine Betriebsaufgabe liegt aber insbesondere dann vor, wenn die Voraussetzungen für eine gewerblich geprägte Personengesellschaft wegfallen. Weiter ist eine Aufgabe des Gewerbebetriebes im ganzen auch dann anzunehmen, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen innerhalb kurzer Zeit und damit in einem einheitlichen Vorgang entweder in das Privatvermögen überführt oder an verschiedene Erwerber veräußert oder teilweise an Dritte veräußert und teilweise in das Privatvermögen überführt werden und damit der Betrieb als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufhört<sup>85</sup>. Wesentliche Betriebsgrundlagen stellen Wirtschaftsgüter dar, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und denen ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung zukommt<sup>86</sup>.

Gegenstand eines Pachtvertrages kann ein Unternehmen als Ganzes oder aber auch nur ein Teilbetrieb sein. Denkbar ist eine Betriebsverpachtung vor allem in der Konstellation, dass der Unternehmer den Betrieb nicht bereits heute aufgeben will, weil er zu einem späteren Zeitpunkt vielleicht wieder selbst als Unternehmer fungieren möchte oder aber durch die Vertriebsverpachtung z. B. nur eine kurze oder längere Zeitspanne bis zum Eintritt der tatsächlichen Nachfolge überbrückt werden soll. Problematisch ist die Ausklammerung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Pachtverhältnis. Dies könnte zu einer Entnahme und damit wiederum zu einer unerwünschten Realisierung stiller Reserven führen.

Die Voraussetzungen für die Betriebsverpachtung müssen nicht nur zu Beginn des Pachtverhältnisses, sondern auch während dessen gesamter Dauer vorliegen<sup>87</sup>.

Auch wenn die Betriebsverpachtung nicht zwingend zu einer Betriebsaufgabe führt, so kann dennoch der Unternehmer seinerseits die Betriebsaufgabe erklären (sog. Verpächterwahlrecht). Das dem Verpächter gewährte Wahlrecht, ob er ohne Realisierung der stillen Reserven weiter Unternehmer bleiben oder ob er die stillen Reserven realisieren und in Zukunft privater Verpächter sein will, besteht nur dann, wenn eine Betriebsverpachtung und nicht eine Vermietung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens vorliegt. Eine Betriebsverpachtung erfordert die Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen, so dass bei wirtschaftlicher Betrachtung das bisherige Unternehmen in seinen wesentlichen Grundlagen zur Fortsetzung des Betriebs übergeben wird und deshalb der Verpächter oder dessen Rechtsnachfolger bei Beendigung des Vertrags den Betrieb wieder aufnehmen und fortsetzen könnte.

Der unentgeltliche Betriebsüberlassungsvertrag steht einem Pachtvertrag gleich<sup>88</sup>.

#### XV. Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt

Die unentgeltliche Übertragung des ganzen Unternehmens oder Teilen davon kann sich in der Regel nur derjenige Unternehmer leisten, der ausreichende Vermögenswerte im privaten Bereich hält oder geschaffen hat, um damit seinen Lebensabend auch tatsächlich bestreiten zu können. Ist dies nicht der Fall, d. h. verfügt der Unternehmer nicht über ausreichende Vermögenswerte im Privatvermögen um seine Altersvorsorge auch ohne Auskehrung der Nutzungen und Erträge aus dessen Unternehmen bestreiten zu können, so stellt die Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt vielleicht die einzige finanziell gangbare Lösung dar.

Aus schenkungsteuerrechtlicher Sicht betrachtet, stellt die Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt eine Schenkung unter Auflage dar. Der Kapitalwert des Nießbrauchs wird grundsätzlich wertmindernd berücksichtigt. Wird jedoch der Nießbrauch, wie das beim Unternehmensübergang zur Altersvorsorge teilweise der Fall sein wird, zugunsten des Schenkers bzw. dessen Ehegatten eingeräumt, wird der Vermögenserwerb gem. § 25 ErbStG ohne Berücksichtigung der Belastung besteuert. Bis zum Wegfall der Belastung ist die Steuer jedoch zinslos zu stunden. Im Falle der Stundung ist wahlweise auf Antrag des Erwerbers aber auch Ablösung mit dem Barwert möglich.

<sup>82</sup> Mohr, Praxisratgeber Unternehmertestament, S. 69

<sup>83</sup> GmbH-StB 8/2003, Seite 226 ff.

<sup>84</sup> EStR R 139 zu § 16 EStG

<sup>85</sup> EStR H 139 II zu § 16 EStG

<sup>86</sup> EStR 139 V zu § 16 EStG

<sup>87</sup> EStR H 139 V zu § 16 EStG

<sup>88</sup> EStR H 139 V zu § 16 EStG

Eine Alternative zur Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt stellt die Übertragung im Wege des Rentenmodells dar. Die Übertragung des Unternehmens oder Teilen davon erfolgt unter Gewährung von Versorgungsleistungen in Form einer Rente zugunsten des Übergebers. Der Nießbrauch ist stark abhängig vom tatsächlichen Ertrag des Unternehmens, dieser wiederum stark wirtschaftlichen und konjunkturellen Schwankungen unterworfen. Dies ist für den Übergeber in guten wirtschaftlichen Zeiten mit hohen Unternehmenserträgen durchaus vorteilhaft, entsprechend nachteilig jedoch in schlechten wirtschaftlichen Zeiten. Der Vorteil an der Pflicht zur Zahlung von Rentenleistungen in Form regelmäßig wiederkehrender Leistungen ist die konkrete wirtschaftliche Kalkulierbarkeit für den Übergeber. Wichtig ist jedoch, die zu leistenden Zahlungen als Versorgungsleistungen zu qualifizieren. Je nachdem wie die Versorgungsleistung qualifiziert wird, wirkt sich dies wiederum auf deren einkommensteuerrechtliche Behandlung aus.

Bei Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung bei Betriebsübergabe, liegt ein entgeltliches Rechtsgeschäft vor, mit der Folge, dass beim Erwerber Anschaffungskosten entstehen. Soll der Erwerber wenigstens teilweise eine unentgeltliche Zuwendung erhalten, so sind die Rentenbezüge als Versorgungsleistungen zu qualifizieren. Ist dies der Fall, so ist die Vermögensübertragung dann insgesamt als unentgeltlicher Vorgang anzusehen.

Der Veräußerer hat die Rentenzahlungen als wiederkehrende Bezüge i.S.d. § 22 Nr. 1 EStG mit dem Ertragsanteil zu versteuern. Für den Erwerber besteht die Möglichkeit bezüglich des Ertragsanteils der Rentenleistung den Sonderausgabenabzug nach § 10 I Nr. 1a EStG geltend zu machen.

## XVI. Die Familiengesellschaft

Oft kann es sinnvoll sein, die Übertragung des Unternehmens auf den Nachfolger, schrittweise vorzunehmen. Der Nachfolger wird etappenweise an seine spätere Aufgabe als neuer Geschäftsführer des Unternehmens herangeführt. Unter Umständen kann sich für eine solche Vorgehensweise, die Gründung einer Familiengesellschaft<sup>89)</sup><sup>90)</sup> anbieten. Vorteile der Familiengesellschaft sind zum einen die Übertragung des Betriebsvermögens auf Familienmitglieder und zum anderen deren frühzeitige Bindung an das Unternehmen. Aus einkommensteuerrechtlicher Sicht liegen die Vorteile bei Eingehung einer Familiengesellschaft in der Verteilung des Einkommens auf mehrere Familienmitglieder. Die Grundfreibeträge können unter Umständen mehrfach ausgenutzt werden.

Im Bereich der Erbschafts- und Schenkungsteuer liegt der wesentliche Vorteil einer Familiengesellschaft in der Möglichkeit der mehrfachen Ausnutzung der Schenkungsteuerfreibeträge durch sukzessive Übertragungen im 10-Jahres-Rhythmus. Es bleibt den Vertragsparteien des Übergabevorganges überlassen, ob Familienmitgliedern nur eine rein vermögensrechtliche oder gar eine mitunternehmerische Beteiligung eingeräumt werden soll. Wegen der erbschaftsteuerrechtlichen Privilegierung des Betriebsvermögens im unmittelbaren Vergleich zum Privatvermögen, ist die Gründung einer Familiengesellschaft als Gestaltungsalternative nicht nur im Bereich der eigentlichen Unterneh-

mensnachfolge interessant. Auch beim Privatmann der Vermögen in erheblichem Umfang besitzt kann sich die Gründung einer Familiengesellschaft anbieten. Ziel ist es, durch lebzeitige Schaffung von Betriebsvermögen, die vorstehend näher ausgeführten Vorteile, die sich durch entsprechende Ausnutzung (noch) bestehender Freibeträge und Bewertungsabschläge ergeben, sichern zu können<sup>91</sup>.

Wichtig bei Gründung einer Familiengesellschaft sind vor allem die folgenden Aspekte:

- Anerkennung von Familiengesellschaften im steuerrechtlichen Sinn erfolgt nur im Rahmen des sogenannten Fremdvergleichs. Die vertragliche Ausgestaltung der Gesellschaftsverträge muss daher berücksichtigen, dass sämtliche Vereinbarungen zu Gunsten und zu Lasten der Familienmitglieder als Gesellschafter so erfolgen müssen, wie dies auch unter familienfremden Gesellschaftern der Fall wäre.

Eine Mitunternehmerschaft bei Kindern liegt z.B. nicht vor, wenn ihre Rechtsstellung nach dem Gesamtbild zugunsten der Eltern in einer Weise beschränkt ist, wie dies in Gesellschaftsverträgen zwischen fremden Personen nicht üblich wäre<sup>92</sup>.

- Eine Anerkennung von Familiengesellschaften im steuerrechtlichen Sinn erfolgt nur dann, wenn die abgeschlossenen Gesellschaftsverträge zivilrechtlich wirksam sind. Gefahr droht diesbezüglich immer bei der Beteiligung von Minderjährigen an Familiengesellschaften. Diese könnten bei Abschluss des Gesellschaftsvertrages nicht wirksam auf Grund der Bestimmungen der §§ 1629 I, 1795 I, 1795 II, 181 BGB vertreten worden sein. Zu achten ist je nach Falllage auch auf eine etwaige Notwendigkeit der Einholung einer familiengerichtlichen Genehmigungen nach § 1822 BGB.

- Weiter müssen die abgeschlossenen Verträge auch tatsächlich zur Durchführung gelangen<sup>93</sup>.

## XVII. Die Familienstiftung

Eine durchaus im Einzelfall nicht uninteressante Möglichkeit der Unternehmensnachfolge stellt die Einbringung des Unternehmens in eine Familienstiftung dar. Eine Familienstiftung i.S.d. § 1 I Nr. 4 ErbStG ist dann gegeben, wenn nach der Stiftungssatzung der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als 50 vom Hundert bezugs- oder anfallsberechtig sind (Destinatäre). Eine Familienstiftung liegt auch dann vor, wenn ihre Destinatäre zu mehr als einem Viertel bezugs- oder anfallsberechtig sind und zusätzliche Merkmale ein sogenanntes „wesentliches Familieninteresse“ belegen. Für die Frage, in welchem Verhältnis die Destinatäre bezugs- oder anfallsberechtig sind, kommt es allein auf die tatsächlich erfolgten Ausschüttungen der Stiftung an.

Bei der Beurteilung des „wesentlichen Familieninteresses“ sind sämtliche Vermögensinteressen im weitesten Sinn zu verstehen. Hierzu gehören Vermögensvorteile jeglicher Art, die die begünstigten Familien und ihre Mitglieder aus dem Stiftungsvermögen beziehen. Die Stiftung dient deren Vermögensinteressen dann wesentlich, wenn nach

<sup>89</sup> siehe Sudhoff, Unternehmensnachfolge, 4. Auflage, §§ 71 ff, C.H. Beck Verlag

<sup>90</sup> zur Familien-GmbH & Co. KG: siehe Spiegelberger, ZEV 10/2003

<sup>91</sup> Familienvermögensgesellschaften und Vermögensnachfolge: Kirchdörfer/Lorz, Der Betrieb 3/2004

<sup>92</sup> BFH-Urteile vom 08.02.1979 sowie 03.05.1979

<sup>93</sup> BFH BSt.Bl. II 1989, 758

der Satzung oder dem Stiftungsgeschäft die Stiftung in ihrem Wesen darin besteht, es den Familien zu ermöglichen, das Stiftungsvermögen, soweit es einer Nutzung zu privaten Zwecken zugänglich ist, zu nutzen oder die Stiftungserträge an sich zu ziehen. Hierunter fällt auch die unentgeltliche oder verbilligte Nutzung des Stiftungsvermögens<sup>94</sup>.

Ein weiteres Indiz für das Vorliegen eines wesentlichen Familieninteresses ist die Möglichkeit seitens der Familie, auf die Geschäftsführung der Stiftung wesentlichen Einfluss ausüben zu können.

Bei Errichtung der Familienstiftung richtet sich die Steuerklasse nach dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zum Erblasser oder Schenker (§ 15 II S. 1 ErbStG). Nach der für die Besteuerung hiernach maßgebenden Steuerklasse richtet sich auch der gem. § 16 ErbStG gewährte Freibetrag. Sind nach der Stiftungssatzung ausschließlich Kinder des Stifters bezugsberechtigt, kann sich hieraus eine günstigere Steuerklasse ergeben.

Von einer Zustiftung wird dann gesprochen, wenn nach Errichtung der Familienstiftung der Stifter später weiteres Vermögen auf die Stiftung überträgt, welches dann nach Steuerklasse III besteuert wird<sup>95</sup>.

Das Vermögen einer inländischen Familienstiftung unterliegt in Zeitabständen von je 30 Jahren der Ersatzerbschaftsteuer (§ 1 I Nr. 4, § 2 I Nr. 2 ErbStG). Sämtliche Änderungen des Stiftungscharakters bergen die Gefahr der Auslösung einer Pflicht zur Zahlung von Erbschaftsteuer. Für die Verwirklichung eines steuerbaren Tatbestandes kann allein die Änderung des Kreises der bezugs- und anfallsberechtigten Familienmitglieder, insbesondere die Aufnahme neuer Destinatäre ausreichend sein.

### XVIII. Stundung der Erbschaftsteuer bei Betriebsvermögen

Die Pflicht zur Zahlung von Erbschaftsteuer kann gerade beim Erwerb von Betriebsvermögen mit besonders nachteiligen Folgen verbunden sein. Die betroffenen Vermögenswerte sind vergleichsweise höher, selbst nach Ausschöpfung sämtlicher Freibeträge im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten wird oftmals eine immer noch hohe Steuerlast begründet. Um den Bestand des Unternehmens nicht zu gefährden, räumt § 28 ErbStG dem Steuerschuldner auf dessen Antrag die Möglichkeit ein, die anfallende Erbschaftsteuer bis zu einer Dauer von maximal 10 Jahren dem Fiskus gegenüber stunden zu können. Die gestundeten Beträge sind zu verzinsen, worauf in begründeten Ausnahmefällen seitens des Fiskus auch verzichtet werden kann. Anspruch auf Stundung besteht nicht, wenn der Erwerber die Steuer für den Erwerb von Betriebsvermögen und land- und forstwirtschaftlichem Vermögen aus erworbenem weiteren Vermögen oder aus eigenem Vermögen aufbringen kann. Außer Betracht bleiben bei der Prüfung der Frage, ob durch die sofortige Errichtung der Erbschaftsteuer der Betrieb gefährdet wird, Nachlassverbindlichkeiten des Erwerbers, die nicht zu den Betriebschulden gehören (z. B. Pflichtteile, Vermächtnisse). Wird die Erhaltung des Betriebs dadurch gefährdet, dass neben der Erbschaftsteuer in erheblichem Umfang solche

Nachlassverbindlichkeiten zu übernehmen sind, kann zwar § 28 ErbStG nicht angewendet werden, es kann jedoch eine Stundung nach § 222 AO in Betracht kommen<sup>96</sup>.

Beantragt der Erwerber von Renten, Nießbrauchsrechten und sonstigen wiederkehrenden Leistungen, die jährliche Versteuerung nach § 23 ErbStG, so ist die Jahreserbschaftsteuer als dauernde Last nach § 10 I Nr. 1a EStG abzugsfähig<sup>97</sup>.

Seitens des Erblassers kann es zur Freistellung des Erben durchaus sinnvoll sein eine sogenannte Erbschaftsteuerversicherung abzuschließen. Dies ist in den Fällen sinnvoll, bei denen bereits vor dem Tode des Erblassers absehbar ist, dass eine Pflicht zur Zahlung von Erbschaftsteuer in erheblichem Umfang und Ausmaß zu erwarten ist. Dem sonst drohenden Zwang zur Versilberung des Nachlasses und der etwaigen Gefahr der Zerschlagung von Vermögenswerten um der Steuerzahlungspflicht nachkommen zu können, kann so vorgebeugt werden. Die Beiträge zur Erbschaftsteuerversicherung sind in der Regel bei der Einkommensteuer des Erblassers abzugsfähig<sup>98</sup>. Soweit sich der Erblasser über den Abschluss einer Erbschaftsteuerversicherung Gedanken machen sollte, muss ihm jedoch auch bewusst sein, dass der Betrag der bei Tode des Erblassers tatsächlich zur Bezahlung der Erbschaftsteuer zur Ausschüttung gelangt, selbst wiederum der Erbschaftsteuer unterliegt, da der Ausschüttungsbetrag als Vermögenserwerb die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Erbschaftsteuer erhöht.

### XIX. Schlusswort

Der Notar ist bei sämtlichen Fragen die mittelbar oder unmittelbar im Zusammenhang mit der Unternehmensnachfolge stehen, für den Unternehmer so gut wie immer der erste Ansprechpartner. Die Notwendigkeit gerade im Bereich der Unternehmensnachfolge Regelungen treffen zu müssen, wird auf Grund der Altersstruktur der ersten Unternehmergeneration rapide zunehmen. Sämtliche Erwägungen und Maßnahmen bezüglich der Gestaltung der Unternehmensnachfolge sollten immer in ausreichender Zeit vor dem Eintritt der eigentlichen Unternehmensnachfolge erfolgen. Die Verzahnung der zivilrechtlichen mit den steuerrechtlichen Regelungen ist nicht immer einfach. Eine große Gefahr droht allein aus der Tatsache, dass auch eine durch den Notar zivilrechtlich optimal gewählte und durchgeführte Vertragsgestaltung aus steuerrechtlicher Sicht leicht zum Fiasko werden kann. Wer als Notar nicht absoluter Experte auf dem Gebiet des Steuerrechts ist, sollte deswegen unbedingt in ausreichender Zeit vor Beurkundung sämtlicher Regelungen einen Steuerberater zu Rate ziehen. Der Notar sollte aber unter keinen Umständen aus den Augen verlieren, dass eine rein steuerrechtlich orientierte Vertragsgestaltung für die Beteiligten oftmals, z. B. wegen einer drohenden wirtschaftlichen Unterversorgung des Übergebers nach der Übergabe, auch nicht sachgerecht sein kann. Ziel der notariellen Vertragsgestaltung muss wie immer der goldene Mittelweg sein. Der Notar sollte die Fragen und Aufgaben die sich ihm im Zusammenhang mit der Unternehmensnachfolge stellen als eine Art besondere Herausforderung ansehen und sich dieser als König der Vertragsjuristen auch annehmen.

<sup>94</sup> ErbStR R 2 zu § 1 ErbStG

<sup>95</sup> ErbStR R 73 zu § 15 ErbStG

<sup>96</sup> ErbStR 87 II zu § 28 ErbStG

<sup>97</sup> BFH vom 23.02.1994 – BStBl. II S. 690

<sup>98</sup> Abzugsfähigkeit als Vorsorgeaufwendung, siehe EstR H 88 zu § 10 EStG



## Rechtsprechung

### KostO§ 17, 143 Abs. 1, 154

**1. Einer Kostenrechnung eines Notars kann nur dann verjährungsunterbrechende Wirkung zukommen, wenn sie § 154 KostO entspricht.**

**2. Nach § 154 Abs. 2 KostO sind nicht nur Vorschüsse nach § 8 KostO anzugeben, sondern alle vorgängigen Zahlungen, welche der Kostenpflichtige für das in Rechnung gestellte Geschäft geleistet hat. Solche Zahlungen sind gesondert auszuweisen.**

BayObLG, Beschl. v. 22.12.2003 3Z BR 226/03

Aus den Gründen:

Die weitere Beschwerde ist zulässig; sie ist insbesondere vom Landgericht zugelassen (§ 156 Abs. 2 Satz 2 KostO). Das Rechtsmittel hat in der Sache Erfolg.

1. Das Landgericht hat zur Frage der Verjährung ausgeführt:

Die Kostenrechnung vom 19.12.2000 habe die Verjährung unterbrochen. Verjährungsunterbrechend könne nur eine den formalen Kriterien des § 154 Abs. 2 KostO entsprechende Kostenrechnung wirken. Zwar fehle hier die Angabe des Geschäftswerts und die konkrete Berechnung der nachgeforderten Gebühr von 4.600 DM. Auch werde nicht ersichtlich, inwieweit die in der Rechnung vom 16.6.1998 angesetzten Gebühren bei der Nachforderung berücksichtigt wurden. Diese Mängel fielen aber hier nicht ins Gewicht, da das Begleitschreiben des Notars sowie der Auszug des Prüfungsberichts der Notarkasse die erforderlichen Angaben enthielten. Dabei könne es keine Rolle spielen, dass sowohl die Notarkasse als auch der beteiligte Notar den Kostenansatz der Erstrechnung vom 16.6.1998 nicht zutreffend verrechnet haben. Hier wegen sei allein die Herabsetzung des nachgeforderten Betrages geboten.

2. Die Ausführungen des Landgerichts halten rechtlicher Nachprüfung nicht stand (§ 156 Abs.2 Satz 3 KostO, § 546 ZPO).

a) Zu Recht geht das Landgericht davon aus, dass der Kostenanspruch aus der Beurkundung vom 28.4.1998 ohne verjährungsunterbrechende Maßnahmen mit Ablauf des 31.12.2000 verjährt wäre (§ 161 Satz 1, § 143 Abs.1 a. F., § 17 Abs.1 KostO, § 196 Nr. 15 a. F., § 201 a.F. BGB). Die im landgerichtlichen Beschluss genannte Jahreszahl „2002“ ist in diesem Zusammenhang als offensichtliche Unrichtigkeit anzusehen.

b) Als verjährungsunterbrechende Maßnahme bezüglich des genannten Kostenanspruchs kommt hier die Übersendung der Kostenrechnung vom 19.12.2000 in Betracht. Die Zuleitung einer Kostenrechnung ist als Zahlungsaufforderung anzusehen, die auch nach der vor dem 1.1.2002 geltenden Rechtslage gemäß § 161 Satz 1, § 143 Abs. 1 a. F., § 17 Abs. 3 Satz 2 KostO a. F. die Verjährung unterbricht (vgl. BayObLGZ 1990, 275/278).

Nach herrschender Auffassung in Rechtsprechung und Literatur kommt eine Verjährungsunterbrechung allerdings nur dann in Frage, wenn die Kosten durch eine § 154 KostO entsprechende Rechnung bereits eingefordert sind oder die der Verjährungsunterbrechung dienende Kostenrechnung

dieser Vorschrift entspricht (KG DNotZ 1962, 428/431; OLG Hamm DNotZ 1990, 318/319; OLG Düsseldorf NJW-RR 2002, 216 = RNNotZ 2001, 174; OLG Schleswig, Beschluss vom 12.9.1995, 9 W 108/95, Leitsatz 1 – Juris-Dokument; LG Osnabrück Nds.Rpfl. 2003, 43; Korintenberg/Bengel/Tiedtke KostO 15. Aufl. § 143 Rn.7; Göttlich/Mümmeler KostO 14. Aufl. Stichwort: Verjährung der Notarkosten Anm. Nr. 2.3). Dem folgt der Senat. Diesen Grundsätzen entspricht weder die Rechnung vom 16.6.1998 noch die vom 19.12.2000.

aa) Die dem Senat vorliegende Kostenrechnung vom 16.6.1998 entspricht nicht § 154 Abs. 2 KostO, da der Geschäftswert nicht angegeben ist. Ob sich dieser Mangel in der Berechnung der einzelnen Gebühren ausgewirkt hat, läßt sich mit Sicherheit nicht nachvollziehen. Jedenfalls ist festzuhalten, dass sich der angesetzte Gebührenbetrag von 1.140 DM in der Gebührentabelle nach DM-Sätzen weder als doppelte noch als einfache Gebühr findet.

bb) Des weiteren steht die Rechnung vom 19.12.2000 nicht mit § 154 Abs. 2 KostO in Einklang. Zwingender Bestandteil einer notariellen Kostenrechnung ist danach die Angabe empfangener Vorschüsse. Über den Gesetzeswortlaut hinaus sind dabei nicht nur Vorschüsse i.S.d. § 8 KostO anzusetzen, sondern alle Zahlungen, die ein Notar im Rahmen der in Rechnung gestellten Beurkundung erhalten hat (OLG Harn JurBüro 1971, 354/355; OLG Düsseldorf NJW-RR 2002, 216; Rohs/Wedewer KostO 3. Aufl. § 154 Rn. 15). Der Umstand, dass die Kostenrechnung eines Notars Vollstreckungstitel werden kann (vgl. § 155 KostO), erfordert es, dass eine (ergänzte) Kostenrechnung alle Zahlungen anführt, die der Kostenschuldner vor Rechnungsstellung geleistet hat (vgl. OLG Hamm aaO). Er muss aus der Kostenrechnung erkennen können, welche Gebührentatbestände aufgrund welchen Geschäftswerts angesetzt (vgl. BayObLG DNotZ 1984, 646/647) und inwieweit seine bereits geleisteten Zahlungen berücksichtigt worden sind.

Diesen Grundsätzen wird die Kostenrechnung vom 19.12.2000 nicht gerecht. Unstreitig ist, dass die beteiligte Kostenschuldnerin den Rechnungsbetrag von 1.918,36 DM der Rechnung vom 16.6.1998 bezahlt hat. In dieser Rechnung sind Gebühren von 1.140 DM für den Vertragsschluss und 320 DM für den Gesellschafterbeschluss, jeweils zuzüglich Mehrwertsteuer, aufgeführt. Diese Beträge finden weder Eingang in die Kostenrechnung vom 19.12.2000 noch in die Prüfungsbemerkungen der Notarkasse, die der Rechnung beigefügt worden sind. Auch das Begleitschreiben des beteiligten Notars führt diese Beträge nicht auf. Somit ist, selbst wenn man eine Zusammenschau der dem Kostenschuldner übersandten Schriftstücke als ordnungsgemäße Rechnungsstellung ansehen wollte, den Anforderungen, die § 154 Abs. 2 KostO an eine notarielle Kostenrechnung stellt, nicht Genüge getan.

Nachdem die Kostenrechnung vom 19.12.2000 § 154 Abs. 2 KostO nicht entspricht, ist sie ohne weitere Prüfung aufzuheben (BayObLG DNotZ 1984, 646/649; JurBüro 1986, 430). Für eine verjährungsunterbrechende Wirkung dieser Kostenrechnung ist daher kein Raum mehr.

Mitgeteilt vom Richter am BayObLG, Johann Demharter

**BGB § 1960 Abs. 1, Abs. 2  
FG § 27; 57 Abs. 1 Nr. 3; 63; 75**

**ZGB (= Schweizerisches Zivilgesetzbuch) Art. 83 Abs. 1;  
Art. 392 Nr. 2; Art. 393 Nr. 4**

**1. Bestehen ernstzunehmende Zweifel an der Testierfähigkeit des Erblassers, so ist der Erbe unbekannt im Sinne von § 1960 BGB.**

**2. Ein die Einrichtung einer Nachlaßpflegschaft erforderndes Sicherungsbedürfnis im Sinne von § 1960 BGB ist anzunehmen, wenn der Nachlaß nach Art und Umfang eine ungewöhnlich schwierige und bedeutsame Verwaltung erfordert und wenn nach den Umständen eine den Belangen des noch unbekanntem Erben gerechtwerdende Verwaltung durch den vom Erblasser über den Tod hinaus Bevollmächtigten nicht als gewährleistet angesehen werden kann. Der Wirkungskreis des in einem solchen Fall zu bestellenden Nachlaßpflegers hat sich insbesondere auf die Überwachung des Bevollmächtigten zu beziehen.**

**3. Hat das Beschwerdegericht die Voraussetzungen für die Anordnung einer Nachlaßpflegschaft ermessensfehlerhaft verneint, so kann das Rechtsbeschwerdegericht bei Entscheidungsreife unter Berücksichtigung des gesamten Akteninhalts selbst entscheiden und dabei sein Ermessen selbständig ausüben.**

**4. Hat das Beschwerdegericht die vom Nachlaßgericht angeordnete Nachlaßpflegschaft aufgehoben, so kann diese nicht rückwirkend wiederhergestellt werden. Bei begründeter weiterer Beschwerde muss vielmehr die Nachlaßpflegschaft neu angeordnet und muss ein Nachlaßpfleger neu bestellt werden. Diese Ausführungshandlungen kann das Rechtsbeschwerdegericht aber nicht selbst vornehmen, sie sind vielmehr dem Nachlaßgericht vorbehalten.**

OLG Karlsruhe, Beschl. v. 02.05.2003 14 Wx 3/03

Aus den Gründen:

#### I.

1. Der am 03.01.2002 im Alter von 79 Jahren ledig und kinderlos verstorbene Erblasser, der jahrzehntelang als Arzt in Zaïre gewirkt hatte, hatte im Laufe der Zeit eine der bedeutendsten privaten Kunstsammlungen der Welt mit einem geschätzten Wert von mehreren 100 Mio. € aufgebaut. Als seine gesetzlichen Erben kommen die Beteiligten Nr. 2, Nr. 3 und Nr. 4 in Betracht. Der Erblasser hatte zu Lebzeiten mehrere Stiftungen in der Schweiz und in Liechtenstein errichtet, u.a. im Jahr 1971 die Dr. R. Medizinalstiftung („Medizinalstiftung“) (Beteiligte Nr. 9) und im Jahr 1986 die Fondation R./Stiftung R. für die Dritte Welt (Beteiligte Nr. 8).

Nachdem der Erblasser der Beteiligten Nr. 6 – seiner langjährigen Vertrauten – bereits mit Urkunde vom 20.11.1981 Vollmacht in allen seinen Angelegenheiten über den Tod hinaus erteilt hatte, hat er ihr mit notarieller Urkunde vom 01.09.2000 Generalvollmacht in allen seinen persönlichen und vermögensrechtlichen Angelegenheiten erteilt, die durch den Tod oder eine eventuelle Geschäfts- oder Handlungsunfähigkeit des Erblassers nicht erlöschen sollte.

2. Bei den Nachlaßakten befinden sich fünf vom Erblasser errichtete Verfügungen von Todes wegen, die eröffnet worden sind. Mit der Begründung, die erbrechtliche Situation sei ungeklärt und umstritten, hat der Beteiligte Nr. 5 mit Schreiben vom 27.01. und vom 29.01.2002 die Errichtung einer Nachlaßpflegschaft beantragt. Daraufhin hat das Nachlaßgericht durch Beschluß vom 05.02.2002 Nachlaßpflegschaft (Wirkungskreis: Überwachung der Beteiligten Nr. 6 als der Generalbevollmächtigten des Erblassers ab der letzten Kontrolle durch diesen; Verzeichnis und Sicherung des Nachlasses) angeordnet und den Beteiligten Nr. 1 zum Nachlaßverwalter bestellt. Zur Begründung hat es ausgeführt, aufgrund näher dargelegter Umstände sei die Testier- und Geschäftsfähigkeit des Erblassers ab Juli 1997 zweifelhaft, so dass der Erbe unbekannt sei; für die Sicherung des Nachlasses bestehe insbesondere in Hinblick auf dessen Art und Umfang trotz Vorhandenseins einer mit Vollmacht über den Tod des Erblassers hinaus versehenen Bevollmächtigten ein Bedürfnis.

4. Gegen den Nachlaßpflegschaft anordnenden Beschluß haben die Beteiligten Nr. 6 und Nr. 7 Beschwerde eingelegt, welcher das Nachlaßgericht nicht abgeholfen hat.

5. Mit Beschluß vom 19.12.2002 hat das Landgericht den Beschluß des Nachlaßgerichts aufgehoben und den Antrag des Beteiligten Nr. 5 auf Anordnung einer Nachlaßpflegschaft zurückgewiesen.

6. Durch Beschluß vom 20.01.2003 hat der Senat im Wege der einstweiligen Anordnung das Nachlaßgericht angewiesen, für die Dauer des Verfahrens der weiteren Beschwerde, längstens bis zum 02.05.2003, eine Nachlaßpflegschaft zur Sicherung des Nachlasses anzuordnen.

#### II.

Die weitere Beschwerde ist zulässig und hat auch in der Sache Erfolg.

1. Gegen die Zulässigkeit des gemäß § 27 Abs. 1 FGG stattfindenden und an keine Frist gebundenen Rechtsmittels bestehen keine Bedenken.

2. Die weitere Beschwerde ist auch von der Sache her begründet.

a) Das Landgericht hat zur Begründung seiner Entscheidung ausgeführt, die Voraussetzungen einer Nachlaßpflegschaft seien nicht gegeben:

An der Testierfähigkeit des Erblassers bei Abschluß des Erbvertrags vom 26.10.1999 bestünden keine Zweifel. Für eine damals vorhandene Testierfähigkeit sprächen nicht nur ein entsprechender, der Beurkundung vorangestellter Vermerk des Urkundsnotars S., sondern auch die Ergebnisse der nervenfachärztlichen Gutachten.

b) Die Entscheidung des Landgerichts hält der rechtlichen Nachprüfung nicht stand (§ 27 Abs. 1 FGG i.V.m. § 546 ZPO).

aa) Gemäß § 1960 Abs. 1 und Abs. 2 BGB kann das Nachlaßgericht dem unbekanntem Erben einen Nachlaßpfleger bestellen, soweit hierfür ein Bedürfnis besteht. Dabei ist die Frage, ob der Erbe „unbekannt“ ist und ob ein Sicherungsbedürfnis besteht, vom Standpunkt des Nachlaßgerichts bzw. des im Beschwerdeverfahren an seine Stelle getretenen Beschwerdegerichts aus zu beurteilen, wobei der Kenntnisstand im Zeitpunkt der Entscheidung

über die Sicherungsmaßnahme maßgebend ist (OLG Köln, OLGZ 1989, S. 144 ff., 145; BayObLG, FamRZ 1996, S. 308 f.; Palandt/Edenhofer, aaO, Rn. 4 zu § 1960; Staudinger/Marotzke, BGB, 2000, Rn. 9 und 13 zu § 1960). Dabei ist allgemein anerkannt, dass der Erbe auch dann unbekannt ist, wenn mehrere Erben in Betracht kommen und sich der Tatrichter nicht ohne weitere Ermittlungen davon überzeugen kann, wer Erbe ist, weil Streit über die Testierfähigkeit des Erblassers und damit über die Gültigkeit einer letztwilligen Verfügung besteht (OLG Köln und BayObLG, jeweils a.a.O.; Palandt/Edenhofer, aaO, Rn. 7 zu § 1960; Staudinger/Marotzke, a.a.O. Rn. 8 zu § 1960 – jeweils m.w.N.).

bb) Das Landgericht ist zwar zutreffend von diesen Grundsätzen ausgegangen. Indessen hat es sowohl die Frage, ob die Testierfähigkeit des Erblassers mit der Folge als zweifelhaft anzusehen ist, dass seine Erben „unbekannt“ sind im Sinne von § 1960 BGB, als auch die Frage, ob ein besonderes Fürsorgebedürfnis für den Nachlaß besteht, zu Unrecht verneint.

Die Entscheidung über beide Fragen unterliegt dem pflichtgemäßen Ermessen der Tatsacheninstanzen (Palandt/Edenhofer, aaO, Rn. 4 zu § 1960; Tidow, Die Anordnung der Nachlaßpflegschaft gemäß § 1960 BGB, Rpfleger 1991, S. 400 ff., 404; vgl. auch KG, OLGZ 1971, S. 210 ff.; 212; OLG Köln, OLGZ 1989, S. 144 ff., 148). Sie kann jeweils nur daraufhin überprüft werden, ob der Tatsachenrichter den maßgeblichen Sachverhalt ausreichend und ohne Gesetzesverletzung erforscht hat (§ 12 FGG), ob die Ermessensausübung bei der Festsetzung der Rechtsfolge auf grundsätzlich fehlerhaften Erwägungen beruht, ob Rechtsvorschriften, Denkgesetze oder Erfahrungssätze verletzt oder wesentliche Tatumstände außer acht gelassen wurden (Jansen, a.a.O., Rn. 24 zu § 27 m.w.N.).

Legt man diese Maßstäbe an, erweist sich die Verneinung der tatbestandlichen Voraussetzungen für die Anordnung einer Nachlaßpflegschaft als ermessensfehlerhaft:

(1) Im Sinne von § 1960 BGB „unbekannt“ ist der Erbe dann, wenn nicht mit zumindest hoher Wahrscheinlichkeit feststeht, wer Erbe ist (vgl. OLG Köln, FamRZ 1989, S. 435 f.; Leipold, in: Münchener Kommentar BGB, 3. Aufl. 1997, Rn. 12 zu § 1960). Dies ist bei einer Konstellation wie der hier vorliegenden dann der Fall, wenn Zweifel an der Testierfähigkeit des Erblassers bestehen, die nicht von vornherein von der Hand zu weisen und damit ernstzunehmen sind.

Die Verneinung derartiger Zweifel war im vorliegenden Fall schon deshalb fehlerhaft, weil das Landgericht seiner diesbezüglichen Beurteilung nicht das gesamte ihm zur Verfügung stehende Tatsachenmaterial zugrundegelegt hat. (... wird ausgeführt).

(2) Ein Sicherungsbedürfnis im Sinne von § 1960 BGB besteht, wenn ohne Eingreifen des Nachlaßgerichts der Bestand des Nachlasses gefährdet wäre (OLG Düsseldorf, FamRZ 1995, S. 895 ff., 896), was sich nach dem Interesse des endgültigen Erben beurteilt (Palandt/Edenhofer, aaO, Rn. 6 zu § 1960). Es kann zwar fehlen, wenn dringliche Nachlaßangelegenheiten bereits von einer bevollmächtigten handlungsfähigen Person erledigt werden und mißbräuchliche Verfügungen vor Erbscheinserteilung ausgeschlossen sind (KG, OLGZ 1971, S. 210 ff., 215; KG, FamRZ 2000, S. 445 f.; Palandt/Edenhofer, a.a.O., Rn. 6 zu § 1960). Eine solche ein Fürsorgebedürfnis ausschließende Situation hat das Landgericht indessen auf unrichtiger Tatsachengrundlage angenommen, so dass sich auch die Verneinung dieser tatbestandlichen Voraussetzung für die Anordnung einer Nachlaßpflegschaft als fehlerhaft erweist:

Es trifft zwar zu, dass der Erblasser der Beteiligten Nr. 6 zunächst am 20.11.1981 und dann nochmals am 01.09.2000 Generalvollmacht über den Tod hinaus in allen seinen Angelegenheiten erteilt hatte. Dies für sich allein läßt angesichts der gesamten Umstände eine ordnungsgemäße und den Belangen des unbekannt Erben Rechnung tragende Nachlaßverwaltung aber noch nicht als gesichert erscheinen. Die Auffassung des Landgerichts, in diesem Zusammenhang seien von ihm aufgeführte – angeblich – nachlaßschädigende Handlungen der Beteiligten Nr. 6 deshalb ohne Belang, weil diese Handlungen weitgehend noch zu Lebzeiten des Erblassers und damit mit dessen Billigung erfolgt seien, wäre dann ermessensfehlerfrei, wenn die Richtigkeit der vom Landgericht seiner Entscheidung ausdrücklich zugrundegelegten Prämisse feststünde, dass der Erblasser damals geschäftsfähig war. Dies ist aber wegen des Erfordernisses weiterer diesbezüglicher Ermittlungen gerade nicht der Fall, so dass auch nicht von einer rechtlich relevanten Billigung dieser Maßnahmen der Beteiligten Nr. 6 durch den Erblasser ausgegangen werden kann. Dies gilt umso mehr, als die Staatsanwaltschaft St. ein gegen die Beteiligte Nr. 6 und den diese in ihrer Verwaltungstätigkeit in starkem Maße unterstützenden ehemaligen Privatsekretär des Erblassers gerichtetes Ermittlungsverfahren wegen des Verdachts der Untreue zum Nachteil des Erblassers führt. – Eine den Interessen des noch nicht feststehenden Erben gerecht werdende kontrollierende Unterstützung der Beteiligten Nr. 6 kann auch nicht als durch die ihrem und z.T. einstmals auch dem Umfeld des Erblassers angehörigen, jetzt mit der Verwaltung des Nachlasses befaßten Personen gewährleistet angesehen werden. Dies ergibt sich ohne weiteres daraus, dass diese aufgrund ihrer Stellung oder sonstiger Umstände Interessen wahren oder zu wahren haben, die mit denen des noch unbekannt Erben kollidieren können. Auf der Hand liegt dies hinsichtlich des Vorstands der Beteiligten Nr. 7, deren Erbenstellung zum gegenwärtigen Zeitpunkt eben nicht feststeht. Nicht weniger gilt dies aber auch für die – personenidentischen – Mitglieder des jeweiligen Stiftungsrats der gleichfalls zu den Erbprätendenten gehörenden Beteiligten Nr. 8 und Nr. 9, zumal sie dezidiert die Auffassung vertreten, dass zwar nicht die eine oder die andere der von ihnen zu vertretenden Stiftungen, wohl aber die Beteiligte Nr. 7 Erbe geworden sei, und zumal einer der Stiftungsräte einer Zürcher Anwaltskanzlei angehört, die nicht nur – im Rahmen der Vertretungsmacht der Stiftungsräte – die Beteiligten 8 und 9 vertritt, sondern auch im Verbund mit einer St.-Anwaltskanzlei steht, die in der vorliegenden Erbschaftssache Verfahrensbevollmächtigte sowohl der Beteiligten Nr. 6 als auch der Beteiligten Nr. 7 ist.

c) Da die Entscheidung des Landgerichts auf Ermessensfehlern beruht, kann sie nicht bestehen bleiben.

Indessen ist die Sache entscheidungsreif. Aufgrund der festgestellten Tatsachen steht fest, dass der Erbe angesichts der bislang ungeklärten Testierfähigkeit des Erblassers unbekannt ist. Auch für die Beurteilung der Frage, ob ein Sicherungsbedürfnis für den Nachlaß besteht und welche Sicherungsmaßnahmen geboten sind, bedarf es keiner weiteren Beweisaufnahme. Der Senat kann daher unter Berücksichtigung des gesamten Akteninhalts (BayObLG, WuM 1994, S. 565 f., 566) selbst in der Sache entscheiden (vgl. etwa KG, OLGZ 1971, S. 210 ff., 215; BayObLGZ 1985, S. 244 ff., 247; Meyer-Holz, in: Keidel/Kuntze/Winkler, a.a.O., Rn. 56 zu § 27), was – gerade in Hinblick darauf, dass es sich bei der Nachlaßpflegschaft um eine bei Wegfall ihrer Voraussetzungen sofort aufzuhebende vorläufige Maß-

nahme handelt (vgl. OLG Köln, OLGZ 1989, S.144 ff., 147) – auch unter dem Gesichtspunkt der Prozeßökonomie (hierzu Jansen, a.a.O., Rn. 50 zu § 27) als wünschenswert erscheint. Dabei kann der Senat sein eigenes Ermessen an die Stelle des Ermessens der Vorinstanzen stellen (KG, OLGZ 1971, S. 210 ff. 215; Jansen, a.a.O., Rn. 45 zu § 27; Meyer-Holz, a.a.O. mit umfangreichen Rechtsprechungsnachweisen in Fn. 317)

Der Senat hält – wie schon erstinstanzlich das Nachlaßgericht – eine Nachlaßpflegschaft für notwendig, weil der Nachlaß nach Art und Umfang eine als ungewöhnlich schwierig und bedeutsam einzustufende Verwaltung erfordert. Da – wie sich aus den Ausführungen oben zu b) bb) (2) ergibt – eine den Belangen auch des noch unbekanntem Erben gerechtwerdende Verwaltung durch die Beteiligte Nr. 6 nicht als gewährleistet angesehen werden kann, sie vielmehr der Kontrolle durch einen neutralen und keinerlei Interessenkonflikten ausgesetzten Dritten bedarf, war ein Nachlaßpfleger zu bestellen, dessen Wirkungskreis neben der Überwachung der Beteiligten Nr. 6 in Hinblick auf nach dem Erbfall aufgetretene Unstimmigkeiten über Zugehörigkeit einzelner Kunstwerke zum Nachlaß sowie über den Verbleib einzelner zum Nachlaß gehörender Objekte auch Verzeichnis und Sicherung des Nachlasses zu umfassen hat.

### III.

Nach alledem waren die angefochtene Entscheidung des Landgerichts aufzuheben, die Beschwerde gegen den Beschluß des Nachlaßgerichts vom 05.02.2002 zurückzuweisen und das Nachlaßgericht anzuweisen, die Nachlaßpflegschaft erneut zu errichten und einen Nachlaßpfleger zu bestellen:

Mit der Aufhebung der erstinstanzlich vom Nachlaßgericht angeordneten Nachlaßpflegschaft hatte diese ihr Ende gefunden. Denn der Beschluß des Landgerichts ist mit der Bekanntgabe wirksam geworden, weil gegen ihn nicht die sofortige, sondern die einfache Beschwerde gegeben war (§§ 16, 26 FGG) und insbesondere kein Fall des § 60 FGG vorlag. Dabei kann die Nachlaßpflegschaft nicht etwa mit rückwirkender Kraft wiederhergestellt werden, vielmehr muss sie neu angeordnet werden und muss ein Nachlaßpfleger neu bestellt werden (vgl. BayObLGZ 1965, S. 348 ff., 349; Meyer-Holz, a.a.O. Rn. 57 zu § 27). Diese Ausführungshandlung kann der Senat nicht selbst vornehmen, sie ist vielmehr dem Nachlaßgericht vorzubehalten (Meyer-Holz, a.a.O., m.w.N. in Fn. 318).

Bei der Festlegung des Wirkungskreises wird das Nachlaßgericht die Rechtsauffassung des Senats zu beachten haben, ohne indessen bei allfälliger Änderung der Sachlage an einer entsprechenden Modifizierung gehindert zu sein.

Mitgeteilt vom Richter am Oberlandesgericht Dr. Krauß, Freiburg

#### **EWGRL 335/69 Art 10 Buchst c, EWGRL 335/69 Art 12 Buchst e, JKostGBW § 10, JKostGBW § 11**

1. Zu den Kosten, die beim Gebührenansatz für unter die Gesellschaftssteuerrichtlinie fallende Beurkundungen durch badische Amtsnotare zu berücksichtigen sind, fallen auch

die Gebührenanteile, welche den Notaren im Landesdienst neben den ihnen nach dem Landesbesoldungsgesetz zustehenden Bezügen aus der Staatskasse zu gewähren sind (Anschluß OLG Karlsruhe, 09.05.2003, 11 Wx 120/00, OLGR Karlsruhe 2003, 365).

2. Der Gebührenanteil darf – unabhängig davon, ob er dem Notar bereits ausbezahlt wurde und ob er von diesem zurückgefordert werden kann – nicht auf Grundlage einer europarechtswidrigen Gebühr ermittelt werden (Anschluß OLG Karlsruhe, 09.05.2003, 11 Wx 120/00, aaO).

3. Solange der Gesetzgeber keine richtlinienkonforme Gebührenregelung geschaffen hat, ist der berücksichtigungsfähige Aufwand zu schätzen. Dies gilt auch für den – entsprechend der gesetzlichen Regelung sich im Laufe des Jahres in der Regel verringernden – Notaranteil.

4. Bei der Schätzung der Höhe des berücksichtigungsfähigen Notaranteils ist auf die Durchschnittswerte für die zurückliegenden Jahre zurückzugreifen (Anschluß OLG Karlsruhe, 09.05.2003, 11 Wx 120/00, aaO).

5. Zur Vermeidung einer Gebührenungleichheit innerhalb des OLG-Bezirks ist bei der Schätzung des berücksichtigungsfähigen Notaranteils nicht auf die Durchschnittswerte des betreffenden Notars, sondern auf die entsprechenden Durchschnittswerte sämtlicher Notare im OLG-Bezirk abzustellen (Abweichung OLG Karlsruhe, 09.05.2003, 11 Wx 129/00, aaO).

OLG Karlsruhe, Beschl. vom 17.02.2004 – 14 Wx 32/03

Aus den Gründen:

#### I.

1. Die vom Notar beim Notariat R. – unter Verwendung eines Fremdentwurfs – errichtete Urkunde I UR 1148/01 enthält u.a.

a) den Vertrag zwischen der M. D.- und C. GmbH sowie der M. D. GmbH als den übertragenden Rechtsträgern mit der M. S. GmbH als der übernehmenden Rechtsträgerin (Verschmelzung mit Kapitalerhöhung bei der aufnehmenden GmbH nach § 2 Nr. 1 i.V.m. § 55 Abs. 1 UmwG) und

b) die in den zugleich durchgeführten Gesellschafterversammlungen der beteiligten Gesellschaften gefaßten Zustimmungsbeschlüsse sowie die das Klagerecht, den Verschmelzungsbericht und die Prüfung des Verschmelzungsvertrages betreffenden Verzichtserklärungen.

2. Gegen die Kostenrechnung vom 19.07.2002 hat die Kostenschuldnerin unter dem 31.07.2002 Erinnerung eingelegt, beschränkt auf den Einsatz des – von der Kostenschuldnerin mit insgesamt 2.373,85 € berechneten – Gebührenanteils des Notars zuzüglich Mehrwertsteuer. Sie meint, der auf Grundlage einer europarechtswidrigen Gebührenrechnung an den Notar ausgekehrte Gebührenanteil dürfe ihr nicht in Rechnung gestellt werden.

Das Amtsgericht R. hat daraufhin den Kostenansatz des Notariats mit Beschluß vom 11.09.2002 um den Kostenanteil des Notars samt hierauf entfallender Mehrwertsteuer auf 409,50 € reduziert.

Die dagegen gerichtete Beschwerde des Bezirksrevisors hat das Landgericht durch Beschluß vom 11.02.2003 zurückgewiesen. Es hat ausgeführt, mit der zu Recht erfolgten Aufhebung der ursprünglichen Kostenrechnung des

Notariats vom 15.08.2001 zugrundeliegenden Gebührenansätze sei auch die Basis für den Ansatz der auf Grundlage dieser Gebührenansätze an den Notar bereits ausgezahlten Gebührenanteile entfallen.

Hiergegen wendet sich die – vom Landgericht zugelassene – weitere Beschwerde des Bezirksrevisors. Dieser vertritt die Auffassung, der dem Notar gemäß §§ 10 f. LJKG gewährte Gebührenanteil in Höhe von 4.022,00 DM = 2.056,42 € gehöre zum Aufwand des Landes und könne daher nicht als verbotene Steuer im Sinne der Gesellschaftssteuerrichtlinie angesehen werden. Der dem Gebührenanteil des Notars entsprechende Teil der Gebühr sei zu den Abgaben zu rechnen, die sich nach den Anforderungen für die erbrachte Leistung richten, da er einen direkten Zusammenhang zu den tatsächlichen Aufwendungen für die erbrachte Leistung aufweise.

## II.

Die infolge Zulassung (§ 143 i.V.m. § 14 Abs. 3 S. 2 KostO) statthafte und auch sonst zulässige (§ 14 Abs. 4 KostO) weitere Beschwerde ist der Sache nach teilweise begründet. Zu Unrecht sind das Amtsgericht und ihm folgend das Landgericht bei ihren Entscheidungen davon ausgegangen, daß der Kostenansatz des Notariats um den vollen in Ansatz gebrachten Notaranteil nebst hierauf entfallende Mehrwertsteuer zu reduzieren sei.

1. Nach den nicht angegriffenen Feststellungen der Vorinstanzen stellt die der Kostenrechnung des Notariats zugrundeliegende Beurkundung des Verschmelzungsvertrags und der Zustimmungsbeschlüsse der Gesellschafter sowie der gleichzeitig beurkundeten Verzichtserklärungen – nur insoweit ist die Kostenrechnung Gegenstand des Verfahrens der weiteren Beschwerde – einen unter Art. 10 lit. c der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17.07.1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in der Fassung der Richtlinie des Rates vom 10.06.1985 („Gesellschaftssteuerrichtlinie“, im folgenden auch „Richtlinie“) fallenden Vorgang dar. Für derartige notarielle Leistungen dürfen gemäß Art. 10 lit. c i.V.m. Art. 12 Abs. 1 lit. e der Richtlinie lediglich Abgaben mit Gebührencharakter erhoben werden.

2. „Abgaben mit Gebührencharakter“ i.S. der Gesellschaftssteuerrichtlinie sind solche Abgaben, deren Berechnung auf der Grundlage der Kosten für die erbrachte Leistung erfolgt (EuGH, Urteil vom 29.10.1999, C-56/98 – „Modelo“ –, Tz. 29 [ZIP 1999, S. 1681 ff.]; Urteil vom 21.06.2001, C-206/99 – „SONAE“ –, Tz. 32 [EuZW 2001, S. 500 ff.]; vgl. auch Fabis, ZIP 1999, S. 1683 f.; Görk, DNotZ 1999, S. 851 ff., 862 ff.). Bei deren Ermittlung können – wie der EuGH in seinem Urteil vom 21.12.1997, C-188/95 – „Fantask“ –, Tz. 33 (ZIP 1998, S. 206 ff., 210) für die Eintragung von Aktiengesellschaften ausgeführt hat – „sämtliche Kosten (berücksichtigt werden), die mit den Eintragungen zusammenhängen, einschließlich des auf diese Vorgänge entfallenden Teils der allgemeinen Kosten“.

a) Zu diesen Kosten gehören – entgegen der den Entscheidungen der Vorinstanzen offenbar zugrundeliegenden Auffassung – auch die Gebührenanteile, welche den Notaren im Landesdienst im badischen Rechtsgebiet neben den ihnen nach dem Landesbesoldungsgesetz zustehenden Bezügen aufgrund von § 10 Abs. 1 i.V. mit § 11 LJKG aus der Staatskasse zu gewähren sind. Dies ergibt sich, wie bereits der für den nördlichen Bereich des OLG-Bezirks zuständige

11. Zivilsenat des Oberlandesgerichts Karlsruhe in seinem Beschluß vom 09.05.2003 – 11 Wx 120/00 – (OLGR Karlsruhe 2003, S. 365 ff. = Justiz 2003, S. 634 ff.) zutreffend ausgeführt hat, ohne weiteres daraus, daß es sich bei den Gebührenanteilen um einen Bestandteil der den Notaren zustehenden Bezüge handelt, so daß die insoweit zu vereinnahmenden Beträge dem Staat nicht zur Finanzierung anderweitiger Aufgaben zur Verfügung stehen (zu diesem Kriterium für die Abgrenzung zwischen Steuer und Abgabe mit Gebührencharakter im Sinne der Gesellschaftssteuerrichtlinie EuGH, C-56/98 – „Modelo“ –, Tz. 23). Dabei berechnet sich dieser Gebührenanteil des Notars nach der für das Geschäft anfallenden Gebühr (vgl. Nr. 2.1 Satz 1 der durch Allgemeine Verfügung [AV] des Justizministeriums [JuM] vom 01.09.1997 – Die Justiz S. 424 – neu erlassenen und geänderten AV des JuM vom 30.10.1989 – Die Justiz S. 454 –, geändert durch AV des JuM vom 15.10.1993 – Die Justiz S. 476 –: „Der Gebührenanteil des Notars nach § 11 Abs. 1 bis 8 LJKG berechnet sich nach der für das Geschäft anfallenden Gebühr.“).

b) Was die Höhe des sonach bei der Berechnung der Kostenschuld zu berücksichtigenden Gebührenanteils des Notars betrifft, so steht entgegen dem im vorliegenden Verfahren vom Bezirksrevisor eingenommenen Standpunkt – insoweit ist den Vorinstanzen zu folgen – außer Frage, daß ein Gebührenanteil, der, wie das bei der Kostenberechnung des Notariats vom 19.07.2002 der Fall war, auf der Grundlage europarechtswidrig und daher nicht im Einklang mit dem geltenden Gebührenrecht berechneter Gebühren ermittelt wurde, nicht als Aufwand des Notariats der Kostenberechnung zugrundegelegt werden darf. Dies ist die selbstverständliche Folge dessen, daß dem Notar ein Anteil an dem Teil der Gebühren, der die sich bei Anwendung des geltenden Gebührenrechts ergebende Höhe überschreitet, nicht zusteht. Dabei spielt es, wiederum entgegen der Auffassung des Bezirksrevisors, für die Ermittlung des berücksichtigungsfähigen Aufwandes auch keine Rolle, ob dem Notar – wie hier – überhöhte Gebührenanteile bereits ausbezahlt worden sind und ob sie von ihm zurückgefordert werden können. Denn es kann nicht zu Lasten des Kostenschuldners gehen, wenn ein überhöhter Gebührenanteil entgegen Nr. 1.3 Abs. 1 Satz 1 der o.g. AV – danach besteht eine Gebührenbeteiligung des Notars nur dann, „wenn die zu erhebenden Gebühren endgültig zur Staatskasse vereinnahmt worden sind“ (Hervorhebung durch den Senat) – vorzeitig an den Notar ausbezahlt worden sind.

c) Solange der Gesetzgeber keine richtlinienkonforme Gebührenregelung geschaffen hat, bleibt nichts anderes übrig, als den berücksichtigungsfähigen Aufwand – also auch den im hier zu entscheidenden Fall allein noch im Streit stehenden Gebührenanteil des Notars – zu schätzen. Die einer Schätzung zugrundezulegenden Tatsachen vermag der Senat in dem als Rechtsbeschwerde ausgestalteten (§ 14 Abs. 3 Satz 3 KostO) Verfahren der weiteren Beschwerde nicht selbst festzustellen. Deshalb wird die Sache an den Kostenbeamten des Notariats R. zurückgegeben.

Eine Schwierigkeit bei der Ermittlung des den Gebührenanteil des Notars betreffenden tatsächlichen Aufwandes liegt – worauf der 11. Senat in seinem Beschluß vom 09.05.2003 (a.a.O.) mit Recht hingewiesen hat – darin, daß sich der Gebührenanteil des Notars nach der Regelung des § 11 Abs. 7 LJKG in Abhängigkeit der von ihm im betreffenden Jahr bereits erzielten diesbezüglichen Einnahmen üblicherweise im Laufe des Jahres verringert. Da sich dieser nicht das Verhältnis zwischen Kostenschuldner und Staatskasse, sondern allein das Verhältnis zwischen beur-

kundendem Notar und Staatskasse betreffende Umstand im Interesse einer vom Beurkundungszeitpunkt unabhängigen Kostenschuld nicht auf die Höhe des vom Kostenschuldner zu zahlenden Betrages auswirken darf, sieht es der erkennende Senat mit dem 11. Senat (a.a.O.) als naheliegend an, sich hinsichtlich der Höhe des Notaranteils an Durchschnittswerten für die zurückliegenden Jahre zu orientieren, um eine gleichmäßige Ermittlung des Aufwandes über das Kalenderjahr zu gewährleisten. Als Orientierungswerte wären dabei nicht etwa die für Geschäfte der jeweiligen unter die Richtlinie fallenden Art angefallenen Gebührenanteile, sondern diejenigen Gebührenanteile heranzuziehen, die bei solchen – unter § 11 Abs. 6 Satz 1 lit. a LJKG fallenden – Geschäften angefallen sind, deren Geschäftswert dem tatsächlichen Aufwand des Notariats für das unter die Gesellschaftssteuerrichtlinie fallende Geschäft entspricht. Anders als der 11. Senat hätte der erkennende Senat freilich Bedenken, dabei auf die Durchschnittswerte des betreffenden Notars abzustellen. Dies würde nämlich zu einer Gebührenungleichheit innerhalb des OLG-Bezirks führen, die nach Auffassung des Senats – anders als das bei der Unterschiedlichkeit der von der Gesellschaftssteuerrichtlinie unterworfenen (staatlichen) Notaren einerseits und ihr nicht unterworfenen (nicht-staatlichen) Notaren andererseits zu erhebenden Gebühren noch der Fall sein mag (vgl. hierzu Senatsbeschluss vom 20.08.2003 – 14 Wx 75/02 - [Justiz 2003, S. 638 ff. = FGPrax 2003, S. 287 ff. = JurBüro 2003, S. 597 ff. = BWNNotZ 2003, S. 170 ff.] unter Abschnitt II 2 b dd der Gründe) – sachlich nicht mehr gerechtfertigt wäre und daher Art. 3 GG widerspräche. Als sachgerechter erscheint es vielmehr, auf die entsprechenden Durchschnittswerte sämtlicher Notare im OLG-Bezirk abzustellen.

Mitgeteilt von Richter am OLG Dr. Krauß, Freiburg

#### **Anmerkung zum Beschluss des OLG Karlsruhe vom 17.02.2004, 14 Wx 32/03**

Seit der „Gründerzentrum“-Entscheidung des EuGH vom 21.03.2002<sup>1</sup> herrscht Rechtsunsicherheit zumindest im badischen Rechtsgebiet des Landes Baden-Württemberg: Gebühren für notarielle Beurkundungen, weite Teile des Gesellschaftsrechts betreffend, dürfen nicht mehr erhoben werden, soweit ein Teil dieser Gebühren dem Land für die Erfüllung seiner allgemeinen Aufgaben zufließt, es handelt sich insoweit um verbotene Abgaben im Sinne der Richtlinie<sup>2</sup>.

Mit Erlass vom 22.05.2002 hat daraufhin das Justizministerium Baden-Württemberg die staatlichen Notariate im badischen Rechtsgebiet angewiesen, in diesen Fällen zwar die Kosten gemäß der KostO festzusetzen, dem Kostenschuldner jedoch mitzuteilen, dass von einer Erhebung der Kosten vorläufig abgesehen werde, bis eine europarechtskonforme Kostenregelung vorliege<sup>3</sup>. Seither ist der Landesgesetzgeber bemüht, das LJKG und andere landesrechtliche Vorschriften so zu ändern, dass die

Kostenerhebung insgesamt wieder mit europäischem Recht im Einklang steht. Der jüngste Entwurf des LJKG<sup>4</sup> ist erst kürzlich vom Ministerrat zustimmend zur Kenntnis genommen worden<sup>5</sup> und den betroffenen Berufskreisen mit der Gelegenheit zur Stellungnahme bis 30.09.2004 zugegangen, er soll wohl am 01.01.2005 in Kraft treten<sup>6</sup>.

Daneben ist es zu zahlreichen Kostenerinnerungen und anschließenden gerichtlichen Verfahren in Fällen gekommen, in denen die Kosten durch die staatlichen badischen Notariate in der Zeit vor der „Gründerzentrum“-Entscheidung noch in voller Höhe – weisungsgemäß<sup>7</sup> – festgesetzt und erhoben worden waren. Die „Modelo“-Entscheidung des EuGH, die zum portugiesischen Notariatsgebührenrecht ergangen war<sup>8</sup>, hatte nicht nur das Amtsgericht Müllheim veranlasst, den „Gründerzentrum“-Fall, der bei ihm im Wege der Erinnerung anhängig geworden war, dem EuGH vorzulegen<sup>9</sup>. Auch eine ganze Anzahl von weiteren Kostenschuldern hatte nahezu zeitgleich „Modelo“ auf die Rechtsverhältnisse des badischen Rechtsgebiets projiziert – wie sich durch „Gründerzentrum“ gezeigt hat, zu Recht.

Ein solcher Fall liegt der hier besprochenen Entscheidung des OLG Karlsruhe<sup>10</sup> zugrunde. Veröffentlicht ist darüber hinaus eine Entscheidung des 11. Senats zu einem weitgehend parallel gelagerten Fall<sup>11</sup>.

Beide Entscheidungen haben unter anderem zum Ergebnis, dass der Gebührenanteil des Notars, der an diesen gemäß §§ 10 Abs. 2, 11 LJKG auszukehren ist, nicht „anhand der ursprünglich geforderten europarechtswidrigen Gebühr ermittelt werden“ könne. Er müsse vielmehr anhand der neuen „europarechtskonformen“ Gebühr ermittelt werden.

Dem OLG ist zu konzedieren, dass es mit diesen Entscheidungen absolutes juristisches Neuland betreten hat. Außerdem ist es für einen Praktiker – wie den Verfasser – schwierig, gegen eine jetzt fast schon festgefügte Rechtsprechung eines Oberlandesgerichts zu argumentieren, zumal wenn die Gründe Wendungen enthalten wie „so steht... außer Frage“ oder „Dies ist die selbstverständliche Folge...“<sup>12</sup>. Gleichwohl ist der diesen Entscheidungen insoweit zugrunde liegende Denkansatz methodisch unzutreffend. Dies soll anhand einer Analyse der Gründe der Entscheidung vom 17.02.2004<sup>13</sup> gezeigt werden.

Zwar führt der Senat – insoweit richtig – aus, dass zu den Kosten des Landes auch die Gebührenanteile gehören, die den Notaren im Landesdienst zu gewähren seien, was sich ohne weiteres daraus ergebe, dass es sich bei den Gebührenanteilen um einen Bestandteil der den Notaren zustehenden Bezüge handle.

Sodann kommt jedoch der Systembruch, wenn der Senat ausführliche Erwägungen dazu anstellt, wie die Höhe dieses Gebührenanteils zu berechnen sei. Hierzu sieht sich der

<sup>1</sup> Rechtssache C-264/00, abgedruckt z.B. in BwNotZ 2002, 86-89, und DNotZ 2002, 389-397

<sup>2</sup> Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17.07.1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249, S. 25), in der Fassung der Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10.06.1985 (ABl. L 156, S. 23)

<sup>3</sup> Runderlass vom 22.05.2002, Az.: 5656 / 0227

<sup>4</sup> Stand vom 16.03.2004

<sup>5</sup> in dessen Sitzung vom 27.07.2004

<sup>6</sup> Schreiben des Justizministeriums Baden-Württemberg vom 02.08.2004, Az.: 3830 / 0284 D

<sup>7</sup> Runderlass des Justizministeriums Baden-Württemberg vom 14.09.1999, Az.: 5656 / 0227

<sup>8</sup> Urteil vom 29.09.1999, Rechtssache C 56/98, abgedruckt z.B. DNotZ 1999, 936-941 und NJW 2000, 939-941

<sup>9</sup> Vorlagebeschluss vom 20.06.2000

<sup>10</sup> in diesem Heft

<sup>11</sup> Beschluss vom 09.05.2003, Az. 11 Wx 120/00, abgedruckt z.B. in BwNotZ 2003, 139-143, Die Justiz 2003, 634-638

<sup>12</sup> Beschluss vom 17.02.2004, in diesem Heft

<sup>13</sup> in diesem Heft

Senat offenbar deswegen veranlasst, weil er meint, der Gebührenanteil sei zu der aufwandsbezogenen, anhand vorgegebener Stundensätze und sonstiger Schätzwerte bereits berechneten Gebühr hinzuzurechnen.

Ein Hinzurechnen kommt jedoch aus gesetzessystematischen Gründen nicht in Betracht. Schon dem Begriff des Gebührenanteils ist immanent, dass er in der festgesetzten Gebühr enthalten sein muss. Erst die aufgrund der einschlägigen Kostenvorschriften, insbesondere der KostO, errechnete und gegenüber dem Kostenschuldner festgesetzte Gebühr ist regelmäßig (gleich ob in Alltagsfällen oder in solchen mit europarechtlicher Relevanz) zwischen dem Land und dem Notar nach den Vorschriften des LJKG aufzuteilen. Deswegen ist es in diesem System für den Kostenschuldner auch grundsätzlich ohne Belang, in welcher Höhe ein Gebührenanteil anfällt. Der Kostenschuldner weiß regelmäßig gar nicht, ob ein für den Notar sog. „privilegiertes“ Geschäft mit hohem Gebührenanteil (wie in vielen gesellschaftsrechtlichen Fällen<sup>14</sup>) vorliegt oder z. B. ein Grundstückskaufvertrag, wo sich der Anteil des Notars – unabhängig von der Höhe der Gebühr – regelmäßig nur auf € 2,60 beläuft<sup>15</sup>.

Legte man somit den Ansatz des 14. Senats zugrunde und dächte ihn zu Ende, müsste man einfach nur die aufwandsbezogene Gebühr anhand der geleisteten Stunden und des Sachaufwandes errechnen, festsetzen und diese dem Kostenschuldner in Rechnung stellen. Diese Gebühr wäre sodann gemäß den Vorschriften des LJKG zwischen Land und Notar aufzuteilen, was den Kostenschuldner nicht tangieren würde. Die Entscheidung des OLG bräuchte kein Wort über die Höhe und die Berechnung des Gebührenanteils zu verlieren.

Dies scheint auch der 11. Senat des OLG geahnt zu haben, als er in seiner Entscheidung vom 09.05.2003 ausgeführt hat, der den Notaren zustehende Gebührenanteil sei (wohl durchaus im Wege der Hinzurechnung) bei der Ermittlung des Aufwandes des Landes zu berücksichtigen, „soweit er nicht bereits in den Pauschsatz je Arbeitsstunde eingeflossen“ sei<sup>16</sup>. Dies ist aber sicher nicht der Fall, da der entsprechende Erlass des Justizministeriums einfach nur auf die jeweilige beamtenrechtliche Besoldungsgruppe des handelnden Notars abhebt und Gebührenanteile nicht erwähnt<sup>17</sup>.

Nach dem Denkansatz des OLG Karlsruhe steht man somit vor dem Ergebnis, dass Aufwand des Landes, der über die Pauschsätze für den Arbeitsaufwand der Notariatsbediensteten hinausgeht (nämlich die Anteile des Notars), angefallen ist, dieser Aufwand aber im Kostenansatz nicht enthalten ist. Dies führt zu dem Zwang des (unsystematischen) Hinzurechnens.

Der Ausweg aus diesem Dilemma ist letztlich in der Entscheidung des EuGH selbst zu suchen. Womöglich liegt das grundlegende Missverständnis darin, dass man als deutscher Jurist geneigt ist, die Entscheidungen des EuGH im Sinne der Entscheidungen deutscher Gerichte, insbesondere des Bundesverfassungsgerichts, zu interpretieren. Der EuGH hat jedoch keine Normenkontrolle durchgeführt, insbesondere hat er nicht ausgesprochen, dass die KostO oder ein Teil davon gegen Europarecht verstößt oder unwirksam ist. Die KostO gilt schließlich auch außerhalb des

badischen Rechtsgebiets unverändert fort. Der EuGH hat sich auch nicht etwa dagegen gewandt, dass man die jeweiligen Gebühren anhand der KostO festsetzt. Auf welcher Grundlage sollte auch sonst die Festsetzung erfolgen, denn Gebühren können nur auf gesetzlicher Grundlage festgesetzt werden und nicht etwa allein deswegen, weil „Aufwand“ entstanden ist. Demgemäß ist die Anwendung der KostO als Rechtsgrundlage für die Gebührenfestsetzung nach wie vor unerlässlich, auch innerhalb des badischen Rechtsgebiets.

Eine andere Frage hingegen ist es, ob und in welcher Höhe die so festgesetzten Gebühren tatsächlich erhoben werden dürfen, nur über diese Frage verhält sich letztlich die Entscheidung des EuGH. Hierzu sagen der Entscheidungstenor und Rn. 34 der Entscheidung, dass „die Gebühren“ für die notarielle Beurkundung eines Vertrages grundsätzlich verboten seien, wenn sie eine „Abgabe“ im Sinne der Richtlinie 69/335 darstellen<sup>18</sup>. Dies gilt allerdings nur für den Teil der Gebühren, der dem Staat zur Finanzierung seiner Aufgaben zufließt<sup>19</sup>. Beide Feststellungen sind nur zu verstehen und einzuordnen, wenn man zunächst einmal eine Gebühr als Bezugsgröße hat; dies kann nur die nach der KostO festgesetzte Gebühr sein. Erst in einem zweiten Schritt ist sodann zu prüfen, inwieweit diese Gebühr erhoben werden darf oder deren Erhebung verboten ist. Denn dass aufgrund der EuGH-Entscheidung die Erhebung einer Gebühr vollständig verboten sei, haben nicht einmal die Erinnerungsführer behauptet<sup>20</sup>, es konnte und kann nur darum gehen, welche Teilgebühren erhoben werden dürfen und welche nicht.

Die Lösung sieht folglich so aus: Die Gebühr für das jeweilige Geschäft ist nach der KostO – wie gesetzlich vorgegeben – festzusetzen. Dies ist die für das Geschäft anfallende Gebühr auch im Sinne der Ausführungsvorschriften des Justizministeriums<sup>21</sup>. Der Anteil des Notars hieran ist nach LJKG zu ermitteln und – wie in allen anderen „Alltagsfällen“ auch – an ihn auszukehren. Darüber hinaus ist zu klären, inwieweit das Land weiteren Aufwand hatte, denn Teilgebühren, die solchen Aufwand abdecken, fließen dem Land nicht zur Finanzierung seiner (allgemeinen) Aufgaben zu. Die Ermittlung dieses Aufwandes kann anhand pauschaler Stundensätze, die die Höhe der Besoldung der Notariatsbediensteten und den sonstigen Sachaufwand berücksichtigen, geschehen. Darüber hinausgehende Teilgebühren müssen unerhoben bleiben, da diese dem Land „zur Finanzierung seiner Aufgaben“ zufließen<sup>22</sup>. Der Denkansatz des OLG hingegen zäumt, bildlich gesprochen, das Pferd von hinten auf, indem zunächst erörtert wird, in welcher Höhe eine aufwandsbezogene Gebühr festgesetzt werden kann (auf welcher Rechtsgrundlage?), und dann die Frage anschließt, ob und in welcher Höhe zu dieser Gebühr Anteile des Notars hinzugerechnet werden können.

Zum Schluss sei folgendes angemerkt: Der jüngste LJKG-Entwurf der Landesregierung, der auch im Bereich des Gesellschaftsrechts wieder eine europarechtskonforme Gebührenerhebung in voller Höhe ermöglichen soll<sup>23</sup>, sieht in § 11 Abs. 1 vor, dass die Staatskasse „keinen Anteil an

<sup>18</sup> BwNotZ 2002, 141ff.

<sup>19</sup> BwNotZ 2002, 141ff.

<sup>20</sup> der Verfasser hatte Gelegenheit, Aktenauszüge in Kopie einzusehen

<sup>21</sup> Die Justiz 1997, 424; 1989, S. 454; 1993 S. 476

<sup>22</sup> Diesen Weg geht im Ergebnis z. B. auch das Landgericht Freiburg (Beschluss vom 28.07.2004, Az.: 4 T 129/03; wohl nicht veröffentlicht), ohne das Thema überhaupt zu problematisieren

<sup>23</sup> vgl. schon oben Fn. 4, 5, 6

<sup>14</sup> vgl. § 11 Abs. 6 lit. a) des LJKG in der derzeit geltenden Fassung

<sup>15</sup> vgl. § 11 Abs. 4 des LJKG in der derzeit geltenden Fassung

<sup>16</sup> BwNotZ 2003, 139ff.

<sup>17</sup> Runderlass vom 22.05.2002, Az.: 5656 / 0227

Gebühren für gesellschaftsrechtliche Angelegenheiten, die aufgrund zwingender gesellschaftsrechtlicher Vorgaben der notariellen Beglaubigung oder Beurkundung bedürfen“, mehr erhält. Ausnahmen hiervon enthält § 11 Abs. 2 des Entwurfs, dort wird für Gebühren auf dem Gebiet des Gesellschaftsrechts, die als nicht europarechtsrelevant eingeschätzt werden<sup>24</sup>, angeordnet, dass diese in voller Höhe an die Staatskasse abzuführen sind. Die Gebühren im Sinne des § 11 Abs. 1 des Entwurfs sollen also in voller Höhe dem Notar verbleiben, und genau damit wird begründet, dass die Gebührenerhebung wieder zulässig ist, da dem Land keine Teilgebühren mehr zur Erfüllung seiner (allgemeinen)

<sup>24</sup> hier orientiert man sich in wesentlichen Punkten an den Vorgaben der Rechtsprechung, insbes. OLG Karlsruhe, Beschluss v. 30.01.2001, 11 Wx 59/00, abgedruckt z.B. in BB 2001, 798-800, und NJW-RR 2002, 321-323

Aufgaben zufließen. Hätte das OLG Karlsruhe Recht, so könnte der Gesetzgeber dieses Vorhaben sofort ad acta legen. Denn wenn schon nach derzeitigem Recht der 10-, 20- oder 50-prozentige Anteil des Notars<sup>25</sup> nicht anhand der nach KostO festgesetzten Gebühr ermittelt werden dürfte, müsste dies für einen 100-prozentigen Anteil, wie jetzt in § 11 Abs. 1 des LJKG-Entwurfs vorgesehen, erst recht gelten<sup>26</sup>

Justizrat Werner Eichhorn, Notar in Mannheim

<sup>25</sup> vgl. § 11 Abs. 6 des LJKG in der derzeit geltenden Fassung

<sup>26</sup> Gleichzeitig soll zwar die Gebührengläubigerschaft gemäß § 10 des LJKG-Entwurfs künftig dem Notar zustehen, dies würde jedoch sicher das europarechtliche Verbot der Erhebung von Teilgebühren nicht beseitigen, wenn diese Teilgebühren auch künftig dem Land zufließen.

## Buchbesprechungen

Arndt/Lerch/Sandkühler. Kommentar zur **Bundesnotarordnung**. 5. neu bearbeitete Auflage 2003, Carl Heymanns Verlag, VII, 951 Seiten. Leinen. ISBN 3-452-25170-5, € 98,-.

Die bewährte Gliederung, die jeder umfangreicheren Kommentierung eine Erläuterungsübersicht voranstellt und vor den eigentlichen Erläuterungen auch die Entstehungsgeschichte knapp skizziert, wurde zurecht beibehalten. Wie schon in den Voraufgaben werden die einschlägigen Vorschriften des Beurkundungsgesetzes – namentlich § 3, §§ 17–21, § 51, § 53, §§ 54 a ff – im Zusammenhang mit den Bestimmungen der Bundesnotarordnung erläutert. Die Richtlinienempfehlungen der Bundesnotarkammer sind als Ganzes im Anschluss an den Text der Bundesnotarordnung abgedruckt. Darüber hinaus sind die jeweils einschlägigen Abschnitte der Empfehlungen der Kommentierung der einzelnen Gesetzesbestimmungen vorangestellt.

Die Neuauflage greift die auf der Grundlage der Richtlinienempfehlungen der Bundesnotarkammer (§ 78 Abs. 1 Nr. 5 BNotO) erlassenen und inzwischen in Kraft getretenen Richtlinienempfehlungen der Notarkammern auf und kommentiert sie ebenso wie die neue – im Wesentlichen – bundeseinheitliche Dienstordnung für Notarinnen und Notare. Darüber hinaus haben zahlreiche Einzelgesetze zu notarrelevanten Rechtsänderungen geführt, wie insbesondere das Signaturgesetz vom 16.05.2001, das Gesetz zur Neuordnung des Bundesdisziplinarrechts vom 09.07.2001, das Gesetz über elektronische Register und Justizkosten für Telekommunikation vom 10.12.2001, das Gesetz zur Änderung des Rechts zur Vertretung durch Rechtsanwälte vor den Oberlandesgerichten vom 23.07.2002 und das Geldwäschebekämpfungsgesetz vom 08.08.2002.

Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur sind bis Oktober 2002 berücksichtigt.

Die Neuauflage ist für die Notare, die Notarprüfer und die Gerichte ein wertvolles und hochaktuelles Arbeitsmittel, welches durch seine Präzision und ausgewogene Argumentation besticht.

Notar Dr. Jürgen Rastätter, Notariatsdirektor in Heidelberg

**Waldner, Vorweggenommene Erbfolge** für die notarielle und anwaltliche Praxis. Erich Schmidt Verlag 2004. 159 S. kart. € 24,80. ISBN 3 503 07455 4

Die Neuerscheinung will eine Lücke zwischen den Kommentaren und Lehrbüchern und ausgesprochenen Formularbüchern schließen. Gegenstand des Buches sind deshalb gezielte Hinweise für die Vertragsgestaltung. Adressaten sind – wie schon der Titel zum Ausdruck bringt – Notare und Rechtsanwälte.

Die Darstellung beschränkt sich auf die Übertragung von Privatvermögen, klammert also Betriebsvermögensübertragungen und Gesellschaftsgründungen zum Zwecke des „gleitenden Übergangs“ von Vermögen bewusst aus. Verzichtet wird auch auf Vertragsmuster, was gelegentliche Formulierungsbeispiele aber nicht ausschließt. Ausgerichtet am Adressaten setzt das Buch voraus, dass das materielle Recht und die rechtlichen Instrumentarien dem Leser bekannt sind. Weiterführende Hinweise durch Zitate von Rechtsprechung und Literatur wurden nach ihrer praktischen Verwertbarkeit ausgewählt. Außenseitermeinungen werden nicht aufgeführt.

Nach einer Definition der „vorweggenommenen Erbfolge“ als „Verträge, durch die eine Person einer anderen einen im Verhältnis zum Gesamtvermögen des Veräußerers erheblichen Vermögenswert entweder ohne oder ohne eine den Vermögenswert ausschöpfende Gegenleistung in der Weise zuwendet, dass der Erwerber bereits zu Lebzeiten des Veräußerers nach außen hin Inhaber dieses Vermögenswerts ist“, befasst sich der Verfasser mit den einzelnen Arten der Zuwendung und setzt sich sodann kritisch mit der „Typenlehre“ als Instrument, die Rationalität der Entscheidung zu fördern, bei der vorweggenommenen Erbfolge auseinander. Immerhin gesteht der Verf. ein, dass Verträge zur Vorwegnahme der Erbfolge einigen wenigen Grundmodellen folgen, die typische Fallgestaltungen aufzeigen, welche bei einer bestimmten Sachlage häufig den Interessen der Vertragsteile gerecht werden. Mehr kann aber – und hier ist dem Autor beizupflichten – die Typenlehre kaum leisten. Gerade bei Zuwendungen in vorwegge-



nommener Erbfolge befinden sich die Beteiligten in einem sonst in dieser Deutlichkeit kaum auftretenden Dilemma zwischen – von Beratern vorgeschlagenen – steueroptimalen und einer an den tatsächlichen Wünschen und Sicherungsbedürfnissen der Vertragspartner ausgerichteten, richtigen Gestaltung. Hier ist der von Waldner betonten Maxime uneingeschränkt zuzustimmen, dass steuerliche Gesichtspunkte in die Entscheidung durchaus einfließen können, aber nicht den Ausschlag geben dürfen.

Dem Arbeitsauftrag des Buches folgend, widmet sich der Verf. sodann den gestalterischen Schwerpunkten des Übergabevertrages in den folgenden Kapiteln. Nach der Erörterung der Ziele der vorweggenommenen Erbfolge, wendet sich der Verf. im Kapitel „Gegenleistungen des Erwerbers“ zunächst den Problemen der Bewertung der Gegenleistungen sowie der Leistungserbringung bei mehreren Berechtigten und schließlich den einzelnen Vorbehaltsrechten und Gegenleistungen zu. Hier werden dem Erfahrungsschatz des Praktikers entnommene und auf seine Zweck- und Rechtmäßigkeit gründlich untersuchte Vorschläge für die Ausgestaltung dieser Rechte und Leistungen knapp und verständlich dargestellt. Unter „Vereinbarungen mit Dritten“ untersucht Waldner sodann Pflichtteilergänzungsansprüche als den praktisch wichtigsten Störfall. Nach Darstellung der nicht unumstrittenen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, dass der Anspruchsteller zum Zeitpunkt der Schenkung bereits pflichtteilsberechtigt gewesen sein muss, wird die Übertragung dieses Grundsatzes durch das LG Dortmund (ZEV 1999, 30) auf den Fall referiert, dass ein Pflichtteilsrecht, das an sich zum Zeitpunkt der Schenkung bestanden hat, zum Zeitpunkt des Erbfalles durch Vorversterben des seinerzeit Pflichtteilsberechtigten erloschen ist und stattdessen das Pflichtteilsrecht eines Abkömmlinges besteht. An dieser Stelle hätte man allerdings einen deutlichen Warnhinweis an den Vertragsgestalter erwartet, da diese Lösung durch höchstgerichtliche Rechtsprechung keineswegs bestätigt ist und mit einer Billigung des Bundesgerichtshofs wohl schwerlich zu rechnen ist. Gut und prägnant sind dann wieder die Ausführungen zum Niederstwertprinzip und zu den Voraussetzungen, unter welchen bei Vorbehaltsrechten (Nießbrauch und Wohnungsrecht) sowie bei Rückerwerbsrechten der Lauf der 10-Jahresfrist des § 2325 Abs. 3 BGB in Gang gesetzt wird. Anschließend werden als Störfallvorsorge gegen Pflichtteilsergänzungsansprüche der Pflicht-

teilsverzicht freilich zu knapp und wenig ergiebig, die Pflichtteilsanrechnung und Freistellungsverpflichtungen erörtert. Im fünften Kapitel wendet sich Waldner der Rückgängigmachung der Übertragung zu und stellt die in der Praxis gängigen Rückforderungstatbestände und ihre Ausgestaltung durch die Kautelarjurisprudenz dar, bevor er sich mit den in der Rechtsprechung keineswegs geklärten Fragen der Pfändbarkeit des Rückforderungsanspruchs beschäftigt. Die Skepsis des Verf. gegenüber Versuchen der Kautelarjuristen, durch Ausgestaltung der Rückforderungsansprüche als höchstpersönliche Ansprüche den Pfändungszugriff von Gläubigern des Übergebers zu verhindern, ist mehr als berechtigt. Besonders wertvoll sind schließlich die in einem jeweils eigenen Kapitel zusammengefassten Hinweise zum Steuerrecht, Sozialrecht und zum Kostenrecht.

Wengleich die Auswahl und Gewichtung der Gestaltungshinweise zwangsläufig subjektiv ist, ist dem Verf. die Konzentration auf das für den Praktiker Wesentliche insgesamt gut gelungen. Dieses Urteil wird auch nicht dadurch in Frage gestellt, dass durch die notwendigerweise kompakte Darstellung im Einzelfall auch Mißverständnisse nicht gänzlich auszuschließen sind. So trifft es nicht zu, wie der Verf. (Rdn. 19) etwas apodiktisch behauptet, dass bei einer Übergabe in vorweggenommener Erbfolge von Eltern an ihre minderjährigen Kinder, die – etwa weil das Übergabegrundstück vermietet ist – für den Erwerber nicht lediglich rechtlich vorteilhaft ist und daher die Mitwirkung eines Ergänzungspflegers erfordert, dieser den Vertrag vormundtschaftlich genehmigen lassen muss (BGH NJW 1983, 1780; LG Hechingen, BWNotZ 1995, 67). Wenn das Geschäft für den Minderjährigen nicht lediglich rechtlich vorteilhaft ist, bedeutet dies zunächst nur auf der Vertretungsebene, dass die Mitwirkung eines Ergänzungspflegers erforderlich ist. Über die Genehmigungsbefähigung des Rechtsgeschäfts gem. §§ 1821, 1822 BGB ist damit noch nichts ausgesagt.

Alles in allem ist die Neuerscheinung eine wertvolle Arbeitshilfe für den Notar und Rechtsanwalt. Die wichtigsten Gestaltungsfragen werden erörtert und praktische Lösungsmöglichkeiten knapp und verständlich dargestellt. Die Hinweise auf weiterführende, nach ihrer praktischen Verwendung ausgewählte Literatur, ermöglichen einen schnellen Zugriff auf Detailfragen.

Notar Dr. Jürgen Rastätter, Notariatsdirektor in Heidelberg

---

#### 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. Jürgen Rastätter, Notar, Kaiserstraße 184, Notariat 1 Karlsruhe, 76133 Karlsruhe (Tel. 0721/926-0), verantwortlich für Sparte Rechtsprechung.

Die BWNotZ erscheint vierteljährlich zweimal. Bestellungen und Anzeigenwünsche sind an die Geschäftsstelle des Württ. Notarvereins e. V. in 70174 Stuttgart, Kronenstraße 34 (Tel. 0711/2237951,

Fax 07 11/2 23 79 56, 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.

Gesamtherstellung: SCHNITZER DRUCK GmbH, Fritz-Klett-Straße 61–63, 71404 Korb (Tel. 07151-303-0, Fax 07151-35968).