



## Leseprobe

# Kapp/Ebeling Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz

## Übersicht

	Rz.		Rz.
1. Sachliche Steuerbefreiung (§ 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG) . . . . .	1	7. Behaltensfristen– Vermögensbindungsmodell (§ 13a Abs. 5 Satz 1 ErbStG)	
2. Begünstigte Erwerbe . . . . .	3	a) Grundlagen . . . . .	68
a) Jeglicher Erwerb von Todes wegen . . . . .	4	b) Gewerbebetrieb und Personengesellschaftsanteile (§ 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG) . . . . .	79
b) Vor- und Nacherbschaft . . . . .	9	c) Land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 ErbStG) . . . . .	85
c) Erwerber, mittelbare Erwerbe . . . . .	13	d) Nachversteuerung wegen zu hoher Entnahmen iS des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ErbStG . . . . .	89
3. Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 1 Sätze 2–5, Abs. 4 ErbStG) . . . . .	21	e) Kapitalgesellschaftsanteile (§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 ErbStG) . . . . .	96
a) Lohnsumme (§ 13a Abs. 4 ErbStG) . . . . .	22	f) Aufhebung der Verfügungsbeschränkung oder Stimmrechtsbündelung (§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 ErbStG) . . . . .	105
b) Einbeziehung von Beschäftigten aus Beteiligungsbesitz (§ 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG) . . . . .	28	g) Rechtsfolgen des Verstoßes gegen die Behaltensfrist (§ 13a Abs. 5 Satz 2 ErbStG) . . . . .	110
c) Ermittlung der Ausgangslohnsumme . . . . .	33	h) Ausnahme von der Nachversteuerung (Reinvestition) (§ 13a Abs. 5 Satz 3 ErbStG) . . . . .	119
d) Mindestlohnsumme, Lohnsummenfrist . . . . .	37	8. Verfahrensfragen – Anzeigepflichten (§ 13a Abs. 6 ErbStG) . . . . .	122
e) Keine Anwendung der Lohnsummenregel bei geringer Mitarbeiterzahl (§ 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG) . . . . .	39	9. Nachweispflichten bei Auslandsvermögen (§ 13a Abs. 7 ErbStG) . . . . .	129
f) Verstoß gegen die Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 1 Satz 5 ErbStG) . . . . .	43	10. Alternativmodell – vollständige Freistellung (§ 13a Abs. 8 ErbStG) . . . . .	135
4. Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG) . . . . .	47	11. Familienstiftung und Familienverein als Erwerber begünstigten Vermögens (§ 13a Abs. 9 ErbStG) . . . . .	139
5. Begünstigungstransfer (§ 13a Abs. 3 ErbStG)			
a) Grundlagen . . . . .	51		
b) Weiterleitung an Nichterben . . . . .	54		
c) Weiterleitung an Miterben . . . . .	59		
6. Schuldenkappung . . . . .	64		

### 1. Sachliche Steuerbefreiung (§ 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG)

Der Wert des begünstigten Vermögens iS des § 13b Abs. 1 ErbStG bleibt insgesamt außer Ansatz (sog. Verschonungsabschlag). Der Wortlaut ist irreführend, da der Leser annimmt, der Erwerb sei in vollem Umfang („insgesamt“) steuerfrei. Nach § 13b Abs. 4 ErbStG sind nur **85 %** der privilegierten Ver-

mögenseinheiten **begünstigt**. 15 % gelten zwingend als schädliches Verwaltungsvermögen. Der Verschonungsabschlag (sachliche Steuerbefreiung) beschränkt sich somit auf 85 %.

Der Verschonungsabschlag wird **von Amts wegen** gewährt. Anträge etc. sind nicht erforderlich. Er erfasst jeden begünstigten Erwerb und kann beliebig oft in Anspruch genommen werden.

- 2 Für die Beurteilung, ob Gegenstand des Vermögenserwerbes begünstigtes Vermögen ist, ist die Sicht des **Erblassers/Schenkers**, nicht die des Erwerbers maßgebend. Dies ergibt sich nicht aus dem Gesetzeswortlaut selbst. Die Einordnung der Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer ließe auch ein anderes Ergebnis zu. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG begünstigt den „Erwerb“ ua. eines ganzen Gewerbebetriebes. Dies lässt die Auslegung zu, es komme auf die Sicht des Erwerbers an. Andererseits ist bei der Beurteilung, ob ein begünstigter Anteil an einer Kapitalgesellschaft übertragen wird (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG), die erforderliche Mindestbeteiligung aus Sicht des Erblassers oder Schenkers zu beurteilen. Hieraus folgt, dass es auch bei Übertragung weiteren begünstigten Vermögens wie Betriebsvermögen (Personenunternehmen) und land- und forstwirtschaftlichem Vermögen auf die Sicht des Erblassers/Schenkers ankommt und sich die Bedeutung des Begriffes „Erwerb“ auf die Darstellung des Rechtsüberganges beschränkt. Sieht man in den §§ 13a, 13b ErbStG eine Erleichterung der Fortführung unentgeltlich erworbenen Vermögens, ist diese Konzeption verfehlt. Rechtspolitisch dürfte auf die Sicht des Erwerbers abzustellen sein, was jedoch nicht dem aktuellen Recht entspricht (kritisch auch BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192 ff. Tz. 185; *Hübner*, ErbStReform 2009, 416).

## 2. Begünstigte Erwerbe

- 3 Begünstigt sind **sämtliche Erwerbsvorgänge** des ErbStG. Abweichend von § 13a ErbStG aF, welcher explizit den Erwerb von Todes wegen und die Schenkung unter Lebenden zumindest für den Freibetrag von 225 000 Euro zur Voraussetzung machte, schweigt sich § 13a ErbStG über den begünstigten Vermögenserwerb aus. Aufgrund der systematischen Stellung im Abschnitt II Wertermittlung ergibt sich, dass vorbehaltlich einer abweichenden gesetzlichen Anordnung **sämtliche Erwerbsvorgänge unter die Verschonungsregelung** fallen. Dieses Ergebnis lässt sich auch aus anderen sachlichen Steuerbefreiungen wie dem selbstgenutzten Familienheim ableiten, welches nur bei bestimmten Erwerbsvorgängen steuerbefreit sind (§ 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG durch Kinder bei Erwerben von Todes wegen). Diese Einschränkung enthält § 13a Abs. 1 ErbStG nicht.

**a) Jeglicher Erwerb von Todes wegen**

Erwerbe von Todes wegen iS des § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sind in § 3 Absätze 1 und 2 ErbStG in enger Anlehnung an das Erbrecht enumerativ und erschöpfend aufgezählt. Es gibt mithin keinerlei Begrenzungen oder Einschränkungen in der Anwendung des § 13a ErbStG, was die Erwerbsart betrifft. Zur Weitergabeverpflichtung gem. § 13a Abs. 3 ErbStG vgl. Rz. 51 ff. Hierzu gehören insbesondere auch Vorausvermächtnisse und Sachvermächtnisse iS des § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, Erwerbe durch Schenkung und auf den Todesfall iS des § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, Erwerbe durch Vertrag zugunsten Dritter gem. § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, Erwerbe infolge Vollziehung einer vom Erblasser angeordneten Auflage oder infolge Erfüllung einer vom Erblasser gesetzten Bedingung gem. § 3 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG, weiterhin der Vermögensübergang auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung gem. § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG, Abfindungserwerbe gem. § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG. Ein für einen Miterben als **Vorausvermächtnis** eingeräumtes **Übernahmerecht** wird zwar mit seinem gemeinen Wert bewertet, gewährt aber – bei Vorliegen der sonstigen tatbestandlichen Voraussetzungen – die Steuervergünstigungen des § 13a ErbStG, so FG BW v. 8.12.2006 – 9 K 23/5, EFG 2007, 530. Dasselbe muss nach Auffassung des FG Baden-Württemberg, aaO, auch für entsprechende **Kaufrechtsvermächtnisse** gelten.

Ein **Verschaffungsvermächtnis** iS des § 2170 BGB ist **nicht begünstigt**, weil das erworbene Vermögen nicht vom Erblasser stammt.

**Begünstigt als Erwerb von Todes wegen** sind auch **gesellschaftsrechtliche Anwachsungserwerbe** iS des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Sätze 2, 3, sowie des § 7 Abs. 7 ErbStG. Zivilrechtlich erfolgt zwar kein Erwerb von Todes wegen, da sich der Erwerb außerhalb des Erbrechts vollzieht. Da erbschaftsteuerlich abweichend vom Erbrecht der Anwachsungserwerb als Erwerb von Todes wegen gilt (Fiktion) und als Schenkung auf den Todesfall behandelt wird, finden auch die Verschonungsregelungen der §§ 13a, 13b ErbStG Anwendung. Dies war schon die Auffassung der Finanzverwaltung in R 55 Abs. 1, 2 ErbStR zu § 13a ErbStG aF. Begünstigt ist auch die Bereicherung der Mitgeschafter einer GmbH bei Einziehung eines Geschäftsanteils, da § 13a ErbStG nunmehr alle Erwerbe erfasst (anders zum alten Recht R 7 Abs. 1 Satz 9 ErbStR 2003).

Dagegen sind **auf Geldleistungen gerichtete Erwerbe nicht begünstigt**, wenn diese an Erfüllung statt durch Hingabe von an sich begünstigtem Betriebsvermögen erfüllt werden, zB Erfüllung des Pflichtteilsanspruchs oder des ausgesetzten Geldvermächtnisses durch Hingabe von gem. § 13a ErbStG begünstigtem Vermögen. So auch R 55 Abs. 4 ErbStR 2003. Wenn hingegen begünstigtes Vermögen als Abfindung für den Verzicht auf den entstandenen

Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses übertragen wird, ist der Erwerb dieser Abfindung iS des § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG begünstigt, weil der Erwerb im Verhältnis zum Erblasser erfolgt. Die Vergünstigung des § 13a ErbStG steht hier mithin originär dem Erwerber und nicht dem Erben zu, so dass die Weiterübertragung zur Erfüllung der vorbezeichneten Ansprüche an den Erwerber keine schädliche Verfügung iS des § 13a Abs. 5 ErbStG darstellt.

- 7 Da die **Erbersatzbesteuerung** von **Familienstiftungen** und Familienvereinen in § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG eine Sonderregelung erfahren hat, war die Ergänzung des § 13a ErbStG durch dessen Abs. 9 erforderlich, wonach § 13a Absätze 1–8 ErbStG in diesen Fällen entsprechend anzuwenden sind; denn der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG ist in § 3 ErbStG (Erwerbe von Todes wegen) nicht aufgeführt. Selbstverständlich ist auch im Rahmen der Ersatzerbschaftsbesteuerung nur iS von § 13b Abs. 1 Nr. 1–3 ErbStG begünstigtes Vermögen in Bezug genommen.
- 8 Aus der Konzeption der Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer folgt, dass der Verschonungsabschlag den Erwerbern entsprechend ihrem Umfang am begünstigten Erwerb anfällt. Eine Ausnahme gilt nur, soweit der Erwerber begünstigtes Vermögen gem. § 13a Abs. 3 ErbStG aufgrund einer Anordnung des Erblassers/Schenkers oder im Rahmen einer Erbauseinandersetzung auf einen Miterben oder Dritten übertragen muss (vgl. Rz. 51 ff.).

#### b) Vor- und Nacherbschaft

- 9 Nach § 6 Abs. 1 ErbStG gilt der Vorerbe als Erbe des Erblassers. Hieraus folgt, dass sein Erwerb begünstigten Vermögens durch den Verschonungsabschlag gemindert wird. Tritt der Nacherbfall durch den Tod des Vorerben ein, wird nunmehr der Erwerb durch den Nacherben entlastet, soweit begünstigtes Vermögen vorhanden ist, und zwar unabhängig davon, dass der Nacherbe abweichend von § 2100 BGB als Erbe des Vorerben gilt (§ 6 Abs. 2 ErbStG).
- 10 Wird der Nacherbfall nicht durch den Tod des Vorerben ausgelöst, handelt es sich nach § 6 Abs. 3 ErbStG bei dem Erwerb durch den Vorerben um einen auflösend bedingten, bei dem durch den Nacherben um einen aufschiebend bedingten Erbanfall. Dies hätte aufgrund des Rechtsgedanken des § 5 Abs. 2 BewG zur Folge, dass die Erbschaftsteuer nur auf die vom Vorerben tatsächlich gezogenen Nutzungen zu erheben wäre. Ein Großteil der Steuer wäre zu erstatten. Dies hätte allerdings auch zur Folge, dass der Verschonungsabschlag unter Umständen rückwirkend entfiel, da Gegenstand des Erwerbes dann nicht das begünstigte Vermögen selbst, sondern dessen Nutzungen wären.

§ 6 Abs. 3 Satz 2 ErbStG schließt in diesem Fall jedoch ausdrücklich die Erstattung des Steuerüberhanges an den Vorerben aus (*Weinmann* in Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 6 ErbStG Rz. 33). Vielmehr erfolgt eine Anrechnung abzüglich des Betrages, welcher auf die tatsächliche Bereicherung des Vorerben als dessen endgültige Steuerbelastung festzusetzen ist. Hieraus folgt, dass es dabei bleibt, dass es sich um zwei Erwerbsvorgänge handelt, so dass es bezüglich des begünstigten Erwerbes unerheblich ist, welches Ereignis den Nacherbfall auslöst.

Der Rechtsübergang eines Gesellschaftsanteils an einer Personengesellschaft durch qualifizierte Gesellschafternachfolge vollzieht sich nach der Rspr. des BGH v. 10.2.1977 – II ZR 120/75, BGHZ 68, 225, außerhalb des Erbrechts, indem mit unmittelbarer dinglicher Wirkung der Gesellschaftsanteil auf den gesellschaftsvertraglich bestimmten Nachfolgeerben übergeht. Er ist somit nicht Bestandteil des Erbengemeinschaftsvermögens. Der BFH v. 10.11.1982 – II R 85–86/78, BStBl. II 1983, 329, bestätigt durch BFH v. 1.4.1992 – II R 21/89, BStBl. II 1992, 669, sieht die **qualifizierte Sonderrechtsnachfolge** hingegen wie die Durchführung einer Teilungsanordnung, die für die Erbschaftbesteuerung unbeachtlich ist (vgl. R 5 ErbStR 2003 mit Nachweisen aus der Rspr.). Dies schließt die abfindungsberechtigten Miterben, die mithin den Gesellschaftsanteil nicht erwerben, zunächst in den Kreis der begünstigten Erwerber mit ein. Der Verschonungsabschlag steht auch diesem Personenkreis zu. Andererseits ergibt sich aus dem Rechtsgedanken des § 13a Abs. 3 ErbStG, dass derjenige von dem Verschonungsabschlag begünstigt werden soll, der selbst aufgrund einer dem Erbfall vor- oder nachgelagerten Verfügung des Erblassers etwa im Gesellschaftsvertrag oder aufgrund einer Teilung des Nachlasses begünstigtes Vermögen übernimmt. Dieser Rechtsgedanke übertragen auf die qualifizierte Nachfolgeklausel hat zur Folge, dass der **qualifizierte Nachfolger** die **Begünstigungen** in Anspruch nehmen kann. Diese erfassen dann auch das dazugehörige Sonderbetriebsvermögen, sofern der Nachfolger es erwirbt. Ihm nicht angefallenes Sonderbetriebsvermögen fällt aus dem Verschonungsabschlag heraus, soweit es dem Nachfolger nicht durch Erbfall anfällt und/oder auf ihn zumindest aufgrund des Erbfalls (vgl. § 13a Abs. 3 ErbStG; Rz. 59) übertragen wird.

**Gestaltungshinweis:** Der Erblasser muss durch Verfügung von Todes wegen sicherstellen, dass das Sonderbetriebsvermögen ausschließlich auf den qualifizierten Sonderrechtsnachfolger übergeht oder die Erbengemeinschaft zumindest verpflichtet ist, diesem im Wege der Teilungsanordnung oder des Vermächtniserwerbes das Sonderbetriebsvermögen zu übertragen (§ 13a Abs. 3 ErbStG). Anderenfalls droht der Verlust der Begünstigung zumindest für das

nicht auf den Nachfolger in den Gesellschaftsanteil übergehende Sonderbetriebsvermögen.

- 12 Geht im Rahmen einer einfachen **Nachfolgeklausel** Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen in unterschiedlicher Quote auf die Rechtsnachfolger über, ist die Vergünstigung gem. § 13a ErbStG auch bei über- oder unterquotaler Übertragung (vgl. R 51 Abs. 3 ErbStR 2003) zu gewähren.

**Beispiel:**

Durch Gesellschaftsvertrag der Y-KG iVm. einer erbrechtlichen Anordnung erwirbt A 50 % des Gesellschaftsanteils des Erblassers X, jedoch vom Sonderbetriebsvermögen nur 25 %. Begünstigt ist nur der gesamte Erwerb durch A.

**c) Erwerber, mittelbare Erwerbe**

- 13 Begünstigter Erwerb ist auch solcher durch Schenkung. Dies gilt zweifelsfrei für unmittelbare Schenkungen, bei welchen der begünstigte Schenkungsgegenstand zivilrechtlich dem Vermögen des Schenkers entstammt. Zweifel ergeben sich bei mittelbaren Schenkungen. Nach zutreffender Auffassung von *Hübner*, DStR 2003, 4 ff. sind Betriebsvermögensvergünstigungen und damit auch die Verschonungsregelung der §§ 13a, 19a ErbStG auf sämtliche mittelbare Schenkungen anzuwenden. Gleichwohl empfiehlt es sich, unmittelbare Schenkungen zu vereinbaren, da die Finanzverwaltung in R 56 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2003 eine mittelbare Schenkung in aller Regel als nicht begünstigt einstuft. Nach ihrer Auffassung setzt die Anwendung der Betriebsvermögensvergünstigungen alten Rechts voraus, dass der Schenkungsgegenstand aus dem Vermögen des Schenkers auf den Beschenkten übergeht. Bei der mittelbaren Schenkung erwirbt der Beschenkte regelmäßig mit Hilfe des vom Schenker hingegebenen Geldbetrages das begünstigte Vermögen von einem Dritten.

Es ist zu erwarten, dass diese Auffassung auch für das ab 1.1.2009 geltende Recht vertreten wird. Die Finanzverwaltung hat Rückendeckung durch das Ur. des BFH v. 16.2.2005 – II R 6/02, BStBl. II 2005, 411 (bestätigt durch BFH v. 10.12.2008 – II R 34/07, ZEV 2009, 149 m. Anm. *Götz*) erhalten. Dieses zu § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG aF ergangene Urteil, welches den Erwerb eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft durch den Beschenkten aus Mitteln des Schenkers betraf, betont den Zweck der Vergünstigung. Dieser soll in dem Übergang von Betriebsvermögen in der Generationenfolge liegen. Dies sei nur der Fall, wenn der **Schenker sein Betriebsvermögen** oder sonstiges begünstigtes Vermögen dem Beschenkten übertrage. Erwerbe hingegen der Beschenkte – sei es auch aus Mitteln des Schenkers – das Betriebsvermögen eines Dritten, handele es sich nicht um die Übertragung begünstigten Vermögens.

Dem BFH ist einzuräumen, dass die Nachfolgebrücke neben der Verbindung von Schenker und Beschenkten durch die Schenkungsabrede auch die „Stoffgleichheit“ des übertragenen Vermögens in der Weise fordert, dass dieses in der Regel aus dem Vermögen des Schenkers stammen muss. Andererseits ist zu bemerken, dass dies dem Gesetzeswortlaut nicht entnommen werden kann. So weist auch der BFH lediglich auf Sinn und Zweck sowie die Entstehungsgeschichte der Norm hin. Der Schenker hat ohnehin die Möglichkeit, das begünstigte Vermögen zu erwerben und anschließend auf den Beschenkten unter Inanspruchnahme der Verschonung zu übertragen.

Besteht kein enger zeitlicher und inhaltlicher Zusammenhang beider Vorgänge, ist insbesondere der Schenker bis zur weiteren Übertragung unternehmerisch tätig geworden, lässt sich das über die mittelbare Schenkung angestrebte Ergebnis auch auf dem vorgenannten Weg erreichen. Zwar äußert das FG Münster v. 18.10.2001 – 3 K 2640/98 Erb, EFG 2002, 338, Zweifel an der Gewährung der Vergünstigungen alten Rechts, weil möglicherweise eine „Mindestvorbesitzzeit“ zu beachten sei. Diese Auffassung lässt sich dem Gesetz jedoch in keiner Weise entnehmen. Nach dem Gesetzeswortlaut ist selbst dem BFH folgend lediglich Voraussetzung, dass der Schenker zumindest im Zeitpunkt der Übertragung selbst Inhaber des begünstigten Vermögens ist. Zweifel an der Forderung nach einer Vorbesitzzeit äußert auch *Neu* in der Anmerkung zu diesem Urteil vgl. *Neu*, EFG 2002, 338 (339 li. Sp.). In diesem Zusammenhang ist dann in der Tat zu fragen, ob die einengende Auslegung, die die mittelbare Schenkung aus dem Verschonungstatbestand ausschließt, zutrifft, wenn auf anderem Wege das gleiche Ergebnis – wenn auch mit einem erhöhten Aufwand an Zeit und vor allem Dingen auch Kosten (doppelte Beurkundungskosten bei formbedürftigen Stimmrechtsgeschäften) – erreicht werden kann.

Begünstigt ist auch die **Übernahme erhöhten Nennkapitals** an einer Kapitalgesellschaft durch Zuwendung von Mitteln des Schenkers an den Beschenkten, wenn dieser die Mittel zum Erwerb von Anteilen an einer Gesellschaft etwa im Wege der Kapitalerhöhung verwendet. Im Ergebnis handelt es sich um die mittelbare Zuwendung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft. Erreichen diese die Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 %, handelt es sich um einen begünstigten Erwerb. Anderenfalls müsste auch in diesem Zusammenhang der potentielle Schenker zunächst selbst das erhöhte Stammkapital übernehmen und anschließend die übernommenen Geschäftsanteile auf den Beschenkten unter den Voraussetzungen des § 13a ErbStG weiter übertragen. 14

Der Anteilserwerb aufgrund einer **Eintrittsklausel** ist als Erwerb durch Erbfall zu behandeln, so R 55 Abs. 2 Satz 3 ErbStR 2003. Wenn entsprechend 15

einer Eintrittsklausel ein Nichterbe gegen eine Einlage in Höhe des Abfindungsanspruchs des verstorbenen Gesellschafters auf dessen Tod rückbezüglich eintrittsberechtigt ist und ihm dieser Abfindungsanspruch vom Erblasser vermächtnisweise zugewendet worden ist, so handelt es sich bei der Ausübung des Eintrittsrechts des Nichterben um einen begünstigten Erwerb von Todes wegen gem. § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, so R 55 Abs. 2 Satz 4 ErbStR 2003.

- 16 Der **Anwachsungserwerb** der Mitgesellschafter aufgrund einer **Fortsetzungsklausel** (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG) ist begünstigt, jedoch nicht der Erwerb der Abfindung, die die Erben des durch Tod ausgeschiedenen Gesellschafters erhalten.

**Beispiel:**

Mit dem Ableben des A wird die ABC-OHG von den Gesellschaftern B und C fortgeführt. Das Abfindungsguthaben des Sohnes des A besteht in dem Buchwert des Gesellschaftersanteils von 3 Mio. Euro; der Steuerwert des Gesellschaftersanteils des A beträgt am Todestag 5 Mio. Euro.

Der Anwachsungserwerb von B und C beträgt insgesamt:

Bruttowert des Gesellschaftersanteils	5 000 000 €
abzgl. Abfindung	<u>./.</u> 3 000 000 €
Nettowert	2 000 000 €
abzgl. Verschonungsabschlag	<u>./.</u> 1 700 000 €
verbleiben	300 000 €
steuerpflichtiger Erwerb von B und C insgesamt von Freibetrag	<u>300 000 €</u>

A erhält für den erbschaftsteuerlichen Erwerb der Abfindung von 3 Mio. Euro keine Vergünstigung gem. § 13a ErbStG.

Entsprechendes gilt, wenn der Erbe eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft gesellschaftsvertraglich verpflichtet wird, den geerbten Anteil auf die Kapitalgesellschaft selbst oder deren Gesellschafter gegen Abfindung zu übertragen, so zutreffend R 55 Abs. 2 Satz 6 ErbStR 2003, H 55 ErbStH 2003.

- 17 Hingegen liegt von vornherein **kein schenkungsteuerbarer Erwerb** vor, wenn der Schenker dem Beschenkten weder Gesellschaftersanteil noch Geldbeträge zum Erwerb solcher zuwendet, sondern **Zuwendungsgegenstand die Werterhöhung** von Anteilen ist, die dem beschenkten Gesellschafter bereits vor der Zuwendung zuzurechnen waren, und dies über Leistungen des Schenkers an die Kapitalgesellschaft erreicht wird.

Der BFH vertritt im Urt. v. 17.10.2007 (BFH v. 17.10.2007 – II R 63/05, ZEV 2007, 285) die Meinung, immer dann, wenn Gesellschafter im Rahmen eines Gesellschaftsverhältnisses Vermögen auf eine Kapitalgesellschaft übertragen, stelle dies eine Leistung causa societatis dar. Eine solche Vermögensübertra-

gung sei daher ein gesellschaftsrechtlicher Vorgang und nicht als Schenkung oder freigebige Zuwendung an die Gesellschaft einzuordnen (kritisch *Hübner*, DStR 2008, 1357). In dem Zusammenhang sei ohne Bedeutung, ob der Vermögensübertragung auf die Kapitalgesellschaft eine entsprechende Erhöhung des Wertes des Geschäftsanteils des übertragenden Gesellschafters gegenüberstehe. Wenn es somit zu einem „Überspringen von Reserven“ auf einen anderen Gesellschafter komme, fehle es wegen der Förderung des gemeinschaftlichen Gesellschaftszwecks an der Unentgeltlichkeit der Vermögensübertragung.

Die **Finanzverwaltung** vertritt allerdings in R 18 ErbStR 2003 **eine abweichende Auffassung**.<sup>18</sup> Zumindest wenn Mitgesellschafter nahe stehende Personen sind, sei regelmäßig von einer Schenkung auszugehen. Diese Auffassung ist dogmatisch jedoch insoweit unzutreffend, als sie nicht offen legt, was Schenkungsgegenstand ist. Denn § 13a ErbStG fordert eine Übertragung von Gesellschaftsanteilen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist eine Werterhöhung ausreichend. Da nach § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG nur ausnahmsweise eine Wert-erhöhung Zuwendungsgegenstand sein kann, lässt sich hieraus der Umkehrschluss ziehen, die Werterhöhung reiche außerhalb ausdrücklicher gesetzlicher Anordnungen für die Annahme einer freigebigen Zuwendung nicht aus. Denn anderenfalls hätte dies das merkwürdige Ergebnis zur Folge, dass die Wert-erhöhung zwar steuerbar ist, jedoch nicht nach § 13a ErbStG begünstigt ist, da es anders als bei einer Übertragung und in den Fällen der Anwachsung an einem Erwerb begünstigten Vermögens fehlt.

Nach bis zum 31.12.2008 geltendem Recht war fraglich, ob bei einer **Schenkung unter Leistungsaufgabe** diese den Wert der Zuwendung vor Anwendung der Betriebsvermögensvergünstigungen des § 13a ErbStG mindert oder umgekehrt der Wert des begünstigten Betriebsvermögens zunächst um die Betriebsvermögensvergünstigungen gemindert und erst anschließend dieser geminderte Wert um die Leistungsaufgabe reduziert wird. Insofern wird auf Rz. 45 der Kommentierung zu § 13a ErbStG aF verwiesen.<sup>19</sup>

Diese Frage stellte sich vor dem Hintergrund, dass nach den Grundsätzen der gemischten Schenkung der Steuerwert der Leistungsaufgabe regelmäßig nicht voll abgezogen werden konnte. Durch die Bewertung des begünstigten Vermögens auf der Basis des gemeinen Wertes (§§ 11, 97 BewG) ist die Grundlage für diese Rspr. (vgl. grundlegend BFH v. 21.10.1981 – II R 16/78, BStBl. II 1982, 83) ab 1.1.2009 entfallen. Damit hat sich die Frage, auf welcher Ebene die Leistungsaufgabe abgezogen wird, erledigt. Das Betriebsvermögen ist im ersten Schritt nach Verschonung im Umfang von 15 % anzusetzen, dann aber im zweiten Schritt die Gegenleistung wegen der Verbindung mit einem teilweise

steuerbefreiten Erwerb gem. § 10 Abs. 6 Satz 3 ErbStG ebenfalls nur im Umfang von 15 % abzuziehen. Die Reihenfolge ist ohne Auswirkung.

- 20 **Erwerber** iS des § 13a ErbStG sind alle **rechtsfähigen Personen** einschließlich Personen- und Kapitalgesellschaften. Dies folgt aus dem Umkehrschluss des § 19a Abs. 1 ErbStG, welcher die Tarifbegrenzung ausdrücklich auf den steuerpflichtigen Erwerb durch eine natürliche Person einschränkt. Mangels einer entsprechenden Anordnung in § 13a ErbStG ist somit jeder Erwerber Adressat der Verschonungsnorm, soweit er begünstigtes Vermögen erwirbt. Dem steht auch § 13a Abs. 9 ErbStG, welcher die sachliche Steuerbefreiung auf den Erwerb durch Familienstiftungen und Familienvereine erweitert, nicht entgegen. Diese Regelung beruht lediglich darauf, dass die Belastung des Vermögens einer Stiftung mit Erbschaftsteuer nicht in den Katalog der Erwerbe von Todes wegen iS des § 3 ErbStG aufgenommen ist. Es handelt sich beim Erwerbstatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG lediglich um einen fingierten Erbfall (so zutreffend *Weinmann* in Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 13a ErbStG Rz. 164).

### 3. Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 1 Sätze 2–5, Abs. 4 ErbStG)

- 21 Der **Verschonungsabschlag** auf das begünstigte Vermögen ist nach § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG davon **abhängig**, dass die Lohnsumme des Rechtsträgers, dessen Vermögen bzw. Gesellschaftsanteile Gegenstand des Erwerbes ist, innerhalb von 7 Jahren nach dem Erwerb insgesamt 650 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet (**Mindestlohnsumme**). Der Verschonungsabschlag ist an die Fortführung des Unternehmens und damit typischerweise an die Weiterbeschäftigung der dort beschäftigten Arbeitnehmer gebunden. Das Lohnsummenkriterium ist nicht zu beachten, wenn die Ausgangslohnsumme 0 Euro beträgt oder der übertragene Betrieb nicht mehr als 10 Beschäftigte hat (vgl. Rz. 39). Das Lohnsummenkriterium ist ein Eckpfeiler für die verfassungsrechtliche Prüfung, ob die Begünstigungen durch den Verschonungsabschlag den Anforderungen des Art. 3 GG genügen.

#### a) Lohnsumme (§ 13a Abs. 4 ErbStG)

- 22 Die **Lohnsumme** ist in § 13a Abs. 4 ErbStG definiert. Sie umfasst sämtliche einkommensteuerbaren, regelmäßig in der **Einkunftsart des § 19 EStG** zu erfassenden und an die Beschäftigten gezahlten Geld- und Sachbezüge, und zwar des Betriebs des begünstigt übertragenen Unternehmens. Somit sind auch Beschäftigte einer Betriebsstätte – gleich, ob In- oder Ausland – einzubeziehen. Bei den Sachbezügen muss es sich solche handeln, die einen geldwerten

#### IV. Begünstigungstransfer (§ 13b Abs. 3 ErbStG)

- 139 Die Vorschrift ergänzt § 13a Abs. 3 ErbStG, wonach der Verschonungsabschlag von demjenigen Erwerber nicht in Anspruch genommen werden kann, welcher das begünstigt erworbene Vermögen entweder auf einen Dritten übertragen muss oder dies im Wege der Teilung des Nachlasses auf einen Miterben tut (vgl. § 13a Rz. 51 ff.). Soweit der erwerbende Dritte seinerseits – sei es als Miterbe oder Sachvermächtnisnehmer – begünstigtes Vermögen erworben hat, stehen ihm Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag in seiner Eigenschaft als Erwerber iS des ErbStG zu. § 13b Abs. 3 ErbStG ist nicht ohne weiteres aus sich heraus verständlich. Das Gesetz verfolgt das Ziel, demjenigen **Zweiterwerber**, welcher von einem weiteren Nachlassbeteiligten begünstigtes Vermögen erwirbt, die **Vergünstigungen zukommen zu lassen**, wenn er – Zweiterwerber – seinerseits nicht begünstigtes Vermögen vom Erblasser erhalten hat und dieses zum Ausgleich des von ihm nunmehr zusätzlich erworbenen begünstigten Vermögens an den Ersterwerber herausgibt.
- 140 Das Gesetz spricht in § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG von dem Zweiterwerber als Dritten. Da es sich um eine Maßnahme im Rahmen der Teilung des Nachlasses handelt, trifft diese Voraussetzung allein auf den **Miterben** zu (*Wälzholz*, ZEV 2009, 113 [117]; aA *Pach-Hanssenheimb*, DStR 2008, 957 [959]). Dies ergibt sich daraus, dass die vom Gesetz vorausgesetzte Teilung des Nachlasses gem. § 2046 Abs. 1 Satz 1 BGB erst erfolgen darf, nachdem alle Ansprüche Dritter und damit auch der übrigen Nachlassberechtigten (Vermächtnisnehmer, Pflichtteilsberechtigte, Auflagenbegünstigte) erfüllt sind. Ferner muss der Dritte seinerseits vom Erblasser bereits begünstigtes Vermögen erhalten haben. Dies trifft auf den Miterben zu, welcher als solcher in Höhe seiner Erbquote unmittelbar vom Erblasser begünstigtes Vermögen erhalten hat. Ferner muss dieser Personenkreis auch nicht begünstigtes Vermögen vom Erblasser erworben haben, da nur in diesem Fall der Miterbe als Dritter seinerseits dieses nicht begünstigte Vermögen auf den zunächst erwerbenden Ersterwerber übertragen kann. Auch dies ist beim Miterben der Fall, falls der Nachlass auch nicht begünstigtes Vermögen umfasst (Mischnachlass). Auf diese Weise wird erreicht, bei einer Erbauseinandersetzung über begünstigtes Betriebsvermögen dem dieses in toto erwerbenden Miterben Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag vollständig zukommen zu lassen. Daher hat der erwerbende Miterbe nicht das ihm vom Erblasser angefallene, nicht begünstigte Vermögen zu erfassen, soweit er dieses im Rahmen der Erbauseinandersetzung an den übertragenden Ersterwerber herausgeben muss. Vielmehr hat er den Wert des von dem weiteren Erben erworbenen und bereits um den Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag verminderten Vermögens anzusetzen.

**Beispiel:**

Der Erblasser hat die Miterben A und B zu je einhalb über einen Mitunternehmeranteil an einer inländischen KG eingesetzt. Dieser hat einen Steuerwert von 300 000 Euro. Ferner befindet sich im Nachlass Kapitalvermögen im Wert von 600 000 Euro.

Zunächst wird jedem der Miterben die Hälfte des Vermögens zugerechnet, so dass jeder 450 000 Euro erwirbt, von denen jeweils 150 000 Euro begünstigt sind. Dieser Teilerwerb wird um den Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag entlastet. Setzen sich die Miterben dahingehend auseinander, dass einer das gesamte begünstigte Vermögen erhält und er demzufolge an den anderen Miterben 150 000 Euro des nicht begünstigten Vermögens übertragen muss, ändert dies nichts daran, dass beide nach erfolgter Auseinandersetzung wertmäßig jeweils 450 000 Euro erhalten. Steuerlich hat § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG jedoch zur Folge, dass der den Gesellschaftsanteil erwerbende Miterbe Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag im vollen Umfang in Anspruch nehmen kann, während der übertragende Miterbe den Erwerb iHv. 450 000 Euro zu erfassen hat, nämlich den unmittelbaren Erwerb des nicht begünstigten Vermögens von 300 000 Euro zzgl. des im Rahmen des Ausgleiches für den Gesellschaftsanteil erhaltenen Betrages von 150 000 Euro. Der Erwerber des Gesellschaftsanteils hat gesamten KG-Anteil begünstigt zu versteuern. Der Wertansatz beträgt durch Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag null. Allerdings treffen ihn die Folgen einer etwaigen Nachsteuer (§ 13a Abs. 5 ErbStG).

§ 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG betrifft die Erbauseinandersetzung allein unter Verrechnung der erbrechtlichen Ansprüche, nicht hingegen unter Einsatz von Eigenmitteln des erwerbenden Miterben (= Dritten). Hieraus folgt, dass die entgeltliche Erbauseinandersetzung, bei welcher eine Realteilung mit Spitzenausgleich durchgeführt wird, zwar nach § 13a Abs. 3, 5 ErbStG zum Verlust des Verschonungsabschlages und Abzugsbetrages beim übertragenden Miterben führt, andererseits aber der erwerbende Miterbe den Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag für den erworbenen Anteil am Betriebsvermögen nicht erhält. Denn der erwerbende Miterbe gibt kein Vermögen hin, welches er vom Erblasser erworben hat, sondern eigenes. 141

**Beispiel:**

Im Nachlass des Erblassers befindet sich ein Mitunternehmeranteil mit einem gemeinen Wert von 3 Mio. Euro. Weiteres Vermögen ist nicht vorhanden. Erben werden A und B zu je ein Halb. Diese setzen sich dahingehend auseinander, dass B den Mitunternehmeranteil allein erhält und er an A einen baren Ausgleichsbetrag von 1,5 Mio. Euro zu zahlen hat. Die erbschaftsteuerliche Situation stellt sich so dar, dass B den Verschonungsabschlag für ein Halb (= seine Erbquote) in Anspruch nehmen kann. A kann ihn nach § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG nicht in Anspruch nehmen. Der Begünstigungstransfer gem.

§ 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG betr. den Anteil des A scheidet daran, dass B aus eigenem Vermögen die Abfindungszahlung zu leisten hat. Bei A ist zu erwägen, ob bei Übertragung innerhalb der siebenjährigen Behaltensfrist uU die Nachsteuerfolgen nur pro rata temporis eintreten.

Wird die **Erbaueinandersetzung aufgeschoben**, bis aus den Gewinnen des erworbenen Betriebsvermögens ausreichend **Liquidität** geschaffen ist, ist fraglich, ob die Zuweisung der Liquidität an den übertragenden Miterben eine unentgeltliche und damit den Begünstigungstransfer auch bei dem erwerbenden Miterben ermöglichende Erbaueinandersetzung ist. Hierfür spricht, dass die Erträge aus dem erworbenen Betriebsvermögen erwirtschaftet sind. Insoweit kann man die Auffassung vertreten, der erwerbende Miterbe gebe vom Erblasser erworbenes Vermögen hin. Dies berücksichtigt jedoch nicht, dass diese Erträge regelmäßig schon im Zeitpunkt des erbrechtlichen Erwerbes über stille Reserven wie Firmenwerte etc. vorhanden waren und diese bereits in die Wertermittlung des Mitunternehmeranteils eingeflossen sind.

- 142 Erfolgt die **Erbaueinandersetzung nach Ablauf von 7 Jahren**, mithin unter Beachtung der Behaltensfrist des § 13a Abs. 5 ErbStG, ist aus Sicht des übertragenden Miterben eine Nachsteuer nicht zu erheben. Denn wenn die Übertragung an einen außerhalb der Erbengemeinschaft stehenden Dritten keine Nachsteuer mehr auslösen würde, gilt dies erst recht für die Erbaueinandersetzung. Dies hat umgekehrt zur Folge, dass die Begünstigungen vom Erwerber nicht erneut geltend gemacht werden können, da dies zu einer Doppelbegünstigung führen würde.
- 143 Wird in die Erbaueinandersetzung ein Dritter ( $\neq$  Miterbe) einbezogen, der den Erbteil oder das begünstigt erfasste Betriebsvermögen aus dem Nachlass erwirbt, löst dies aus Sicht des übertragenden Miterben die Nachsteuer nach § 13a Abs. 5 ErbStG aus. Da der Dritte nicht als Rechtsnachfolger an die Stelle des bisherigen Erben tritt, ist er nicht berechtigt, die Vergünstigung des § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG in Anspruch zu nehmen. Erwirbt der Dritte hingegen unentgeltlich vom Miterben, tritt er insoweit in die Rechtsposition des Rechtsvorgängers ein, setzt mithin die Behaltensfristen fort. Für einen Begünstigungstransfer nach § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG besteht daher kein Anlass, da dieser stets voraussetzt, dass der erwerbende Miterbe vom Erblasser erworbenes Vermögen zum Erwerb einsetzt. Hieran fehlt es beim unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolger oder gar Gesamtrechtsnachfolger in die Position des übertragenden Miterben.
- 144 § 13b Abs. 3 Satz 2 ErbStG **schließt Teile** des begünstigten Erwerbes von den **Begünstigungsfolgen** in der Person des Zweiterwerbers aus. Dies betrifft die Fälle, in denen im Vermögen einer begünstigt erworbenen Beteiligung an einer

Kapitalgesellschaft Vermögensgegenstände enthalten sind, die als Verwaltungsvermögen nicht begünstigt sind. Stillschweigend vorausgesetzt wird, dass der Wert dieser vom Begünstigungsrahmen ausgenommenen Gegenstände des Verwaltungsvermögens die 50 % Verwaltungsvermögensquote nicht überschreitet. Denn ansonsten würde sich mangels eines begünstigten Rechtsübergangs die Frage des Begünstigungsausschlusses nach § 13b Abs. 3 Satz 2 ErbStG nicht stellen. Die Norm erfasst somit nur die vom Zweiterwerber erworbene Beteiligung, die zwar über Verwaltungsvermögen verfügt, die Verwaltungsvermögensquote von 50 % jedoch nicht überschritten ist.

Ist in dieser Kapitalgesellschaft Vermögen enthalten, welches nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2 ErbStG nicht in das begünstigte Vermögen einzubeziehen ist, ist der entsprechende Teil des Anteilswerts nicht begünstigt, obwohl auf der ersten Stufe die 50 %-Grenze eingehalten ist. Daher führen nicht sämtliche Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens zu einer Kürzung des Begünstigungsumfangs beim Zweiterwerber, sondern nur diejenigen, die unter Nr. 1 und Nr. 2 des Absatzes 2 Satz 2 fallen. Dies sind zur Nutzung überlassene Grundstücke (Nr. 1) sowie Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften, bei denen die Mindestbeteiligungsquote von 25 % weder durch eine unmittelbare Beteiligung noch durch eine Poolvereinbarung überschritten ist. Die Gesetzesfassung ist insofern missverständlich, weil in Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 diejenigen Grundstücke aufgeführt sind, die trotz Nutzungsüberlassung an Dritte kein Verwaltungsvermögen sind. § 13b Abs. 3 Satz 2 ErbStG geht hingegen davon aus, dass in Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 gerade die Grundstücke enthalten sind, die nicht in das begünstigte Vermögen einzubeziehen sind. Es gibt daher zwei Möglichkeiten: Entweder man vertritt die Auffassung, der Gesetzgeber habe nur die Dritten zur Nutzung überlassenen Grundstücke, die kein Verwaltungsvermögen sind, aus dem Begünstigungsrahmen des § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG ausschließen wollen. Dies findet keine Grundlage im Gesetz, da dieses ausdrücklich auf Nr. 1 Satz 2 Bezug nimmt. Die andere Möglichkeit besteht darin, dass nur diejenigen Grundstücke aus dem Begünstigungsrahmen ausgenommen sind, die zwar in Satz 2 erwähnt sind, jedoch ausnahmsweise gleichwohl Verwaltungsvermögen sind. Dies betrifft nur diejenigen Grundstücke, die im Rahmen einer nicht begünstigten Betriebsverpachtung (vgl. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Satz 2 ErbStG) Verwaltungsvermögen sind (verpachtete Betriebe). Aus einer wertenden Gegenüberstellung beider Ausnahmetatbestände, nämlich Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 ergibt sich, dass der Gesetzgeber vermutlich die nicht begünstigten Vermögensteile der Nrn. 1 und 2 aus dem Begünstigungsrahmen ausschließen wollte. Warum er dies getan hat, bleibt allerdings im Dunkeln. Denn es ist nicht einsichtig, warum der Zweiterwerber die Begünstigung nicht in Anspruch nehmen kann, obwohl die 50 %-Grenze des Verwaltungsvermögens nicht über-

schritten ist, gleichwohl die vorgenannten Vermögensgegenstände Bestandteil des begünstigten Vermögens sind.

- 146 Im Übrigen beschränkt sich jedoch die Einschränkung des Verschonungsabschlags nur auf den Teil, welchen der Zweiterwerber vom Ersterwerber erworben hat. Der originär von ihm als Miterbe erworbene Anteil bleibt begünstigt, weil § 13b Abs. 3 Satz 2 ErbStG nur den im Rahmen der Teilung des Nachlasses erworbenen Teil des Vermögens behandelt.

#### **V. Eingrenzung des Begünstigungsrahmens auf 85 % (§ 13b Abs. 4 ErbStG)**

- 147 Im Grundmodell gelten 15 % des begünstigten Vermögens zwingend als Verwaltungsvermögen, so dass der Verschonungsabschlag des § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG nur 85 % beträgt. Es hätte nahegelegen, in § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Verschonung von vornherein auf 85 % festzulegen. Dem Vernehmen nach war es politisch gewünscht, den Gesetzestext des § 13a Abs. 1 ErbStG mit der Botschaft der vollständigen Freistellung zu beginnen und dann quasi im „Kleingedruckten“ den Begünstigungsumfang wieder einzuschränken. Die Begrenzung ist selbst dann vorzunehmen, wenn der Anteil an Verwaltungsvermögen tatsächlich 15 % nicht erreicht.

## Fax Bestellcoupon 0800 – 11 19 934

Hiermit bestelle ich:

\_\_\_ Ex. **Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz**  
Kapp/Ebeling

Grundwerk zur Fortsetzung

2008. 1986 S. Gebunden  
Dr. Otto Schmidt Verlag

Der Preis beträgt 99,- €

Alle Preise inkl. MwSt., soweit nicht anders angegeben. Angebotsstand 11. Mai 2009.

**Besteller/Stempel**

Datum / Unterschrift für die Bestellung

**Widerrufserklärung:** Diese Bestellung kann innerhalb von 14 Tagen nach Absendung der Bestellung schriftlich beim Kay Deubner Fachbuch-Service, Postfach 30 03 30, 50773 Köln widerrufen werden. Zur Wahrung der Frist genügt die rechtzeitige Absendung des Widerrufs innerhalb dieses Zeitraums (Datum des Poststempels). Vom Käufer entsiegelte Software kann nicht zurückgenommen werden. Kosten und Gefahr der Rücksendung trägt der Empfänger. Bei einem Warenwert unter EUR 40,— liegen die Kosten der Rücksendung beim Rücksender.

Datum / Unterschrift für die Widerrufserklärung