

Der BGH stellt bei der Erbschaftsteuer auf den Zeitpunkt ab, zu dem die Steuerfestsetzung spätestens durchgeführt worden wäre, wenn der Erwerber seiner Anzeigepflicht nach § 30 ErbStG rechtzeitig nachgekommen wäre. Was die Bearbeitungsdauer des Finanzamts anlangt, unterstellt der BGH eine fiktive Steuerfestsetzung innerhalb eines Monats. Unter Berücksichtigung der 3-Monatsfrist des § 30 ErbStG kommt der BGH zu dem Ergebnis, dass eine Steuerhinterziehung infolge einer unterlassenen Anzeige 4 Monate nach Eintritt der Voraussetzungen für die Anzeigepflicht vollendet ist.¹² In der Literatur wird diese Frist für zu kurz gehalten.¹³ Man wird der Finanzverwaltung auch für die Erbschaftsteuer wohl eine Bearbeitungsdauer von 6 Monaten zubilligen müssen, so dass unter Einbeziehung der 3-Monatsfrist des § 30 ErbStG eine eventuelle Steuerhinterziehung bei unterlassener Anzeige spätestens 9 Monate nach der Zuwendung vollendet sein dürfte, denn zu diesem Zeitpunkt kann davon ausgegangen werden, dass das FA die Schenkungsteuer hätte endgültig festsetzen können. Ab diesem Zeitpunkt als Beendigungszeitpunkt der Tat begänne dann die 5- bzw. 10-jährige Verfolgungsverjährungsfrist zu laufen.

Im *Beispiel* erfolgte die Zuwendung am 1.11.2007. Nach § 30 ErbStG hätte S bzw. die F-Stiftung die Dotation spätestens bis 1.2.2008 beim zuständigen FA anzeigen müssen. Eine 6-monatige Bearbeitungszeit des FA unterstellt, begänne die Verfolgungsverjährungsfrist spätestens ab 2.8.2008 zu laufen. Die 5-jährige Verfolgungsverjährungsfrist wäre damit mit Ablauf des 1.8.2013, die 10-jährige mit Ablauf des 1.8.2018 eingetreten.

4.2 Übergang der Anzeigepflichten auf den Erben

In diesem Zusammenhang spielt es keine Rolle, dass nach hM die Anzeigepflichten nach § 30 ErbStG nicht auf die Erben des Zuwendenden übergehen,¹⁴ denn es bleibt auf jeden Fall bei der *allgemeinen Steuererklärungspflicht des Stifters bzw. dessen Erben nach § 31 ErbStG*, die selbständig neben der Pflicht zur Anzeige des Erwerbs nach § 30 ErbStG steht. Die Abgabe der Steuererklärung ersetzt dann die Anzeige

nach § 30 ErbStG.¹⁵ Abgesehen davon ist der Erbe im Rahmen seiner eigenen Steuererklärungspflicht betreffend den vom Erblasser übernommenen Nachlass verpflichtet, Fragen nach eventuellen Vorschenkungen zu beantworten, allerdings nur, soweit ihm dies objektiv möglich ist.

4.3 Selbständige Berichtigungspflichten

Es kann ferner dahinstehen, ob dem Erben eine *selbständige Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO* trifft. Das *OLG Hamburg*¹⁶ vertritt die Auffassung, die Berichtigungspflicht nach § 153 AO gelte auch dann, wenn ein Steuerpflichtiger vorsätzlich keine Steuererklärung abgegeben habe. In der *Literatur* wird dagegen die Auffassung vertreten, § 153 AO setze tatbestandlich die Abgabe einer unrichtigen bzw. unvollständigen Erklärung voraus. § 153 AO komme also nicht zur Anwendung, wenn überhaupt keine Erklärung abgegeben wurde.¹⁷ Die ursprüngliche sanktionsbewehrte eigene Erklärungspflicht nach § 31 ErbStG besteht aber auch nach dieser Auffassung auf jeden Fall fort, so dass es sich bei der Frage, ob die Anzeige- und Berichtigungspflichten nach § 30 ErbStG bzw. § 153 AO auf die Erben übergehen oder nicht, nur um eine akademische Diskussion handeln dürfte.

5. Fazit

Sind die Verfolgungsverjährungsfristen gegen den Stifter (5 bzw. 10 Jahre) abgelaufen, braucht auch dessen Erbe steuerstrafrechtlich nichts zu befürchten. Ihn können nur die Steuerzahlungsfolgen treffen, sofern bei einer Schenkungsteuerhinterziehung des Stifters bzw. der Stiftung die 10-jährige Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Abgesehen davon bleibt es dem Erben unbenommen, seine Haftung gem. §§ 1975 ff. BGB auf den Bestand des übernommenen Nachlasses zu beschränken, sollte er vom Fiskus für Schenkungsteuern in Anspruch genommen werden, die seinerzeit wegen der Übertragung des Vermögens auf intransparente Stiftungen oder Trusts hätten festgesetzt werden müssen.

12 BGH v. 25.7.2011 – 1 StR 631/10, NJW 2011, 3249 mAnm Trüg.

13 Eisele in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 30 Rn. 17 mwN zur Lit.

14 Jülicher (Fn. 3), § 30 Rn. 28; Linn/Schmitz DStR 2014, 2541.

15 Kien-Hümbert in Moench/Weinmann, ErbStG, § 31 Rn. 1; Jülicher (Fn. 3), § 31 Rn. 1.

16 OLG Hamburg v. 2.6.1992 – 1 Ss 119/91, wistra 1993, 274.

17 Seer in Tipke/Kruse, AO, § 153 Rn. 7.

Unternehmenserbrecht in Frankreich: ein Überblick

Stefan Stade*

Das französische Erbrecht und insbesondere das Erbschaftsteuerrecht haben einen eher schlechten Ruf. Dabei enthält jedenfalls der Teilbereich des Unternehmenserbrechts auch für Berater außerhalb Frankreichs interessante Aspekte, die im Rahmen des

nachfolgenden Überblicks dargestellt werden sollen. Getrennt wird dabei nach den zivil-, gesellschafts- und steuerrechtlichen Aspekten.

1. Zivilrecht

1.1 Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge

Wie in Deutschland gilt auch im französischen Erbrecht der Grundsatz der *Gesamtrechtsnachfolge*. Mit dem Erbfall

* Der Autor ist Avocat/Rechtsanwalt in Strasbourg und Kehl.

geht somit der Nachlass mit sämtlichen Aktiva und Passiva ipso jure auf den oder die Erben über, ohne dass es hierzu besonderer Förmlichkeiten bedarf.¹ Dies gilt sowohl für den Fall der gesetzlichen wie auch der gewillkürten Erbfolge, auch wenn die Rechtsstellung des Testamentserben, jedenfalls dann, wenn er nicht zum Kreis der gesetzlichen Erben zählt, insoweit unvollständig sein kann, als ihm der Erbbesitz, den er von den gesetzlichen Erben noch *herausverlangen* muss, zunächst einmal fehlt.²

1.2 Unternehmen

Soweit Unternehmen zum Nachlass gehören, ist von Bedeutung, was das französische Recht überhaupt als „Unternehmen“ definiert.³ Insoweit hat sich in Frankreich im Laufe der Jahrzehnte der Begriff des sog. *fonds de commerce* herausgebildet, der sinngemäß mit „Handelsbetrieb“ übersetzt werden kann. Damit wird angesichts vieler sondergesetzlicher Bestimmungen und der Rechtsprechung hierzu die rechtliche Realität aber nur unzureichend erfasst.

Im Unterschied zum deutschen Recht ist insbesondere festzuhalten, dass zu einem *fonds de commerce*, der, wie in Frankreich sehr häufig, in gemieteten Räumlichkeiten betrieben wird, auch das *Recht am Mietvertrag* (*droit au bail*) gehört.⁴ Was sich auf den ersten Blick banal anhört, stellt in der Praxis einen erheblichen Vermögenswert dar, weil ein Vermieter ein Gewerbemietverhältnis bei vertragsgemäßen Verhalten des Mieters nicht beenden kann, auch nicht im Falle eines Verkaufs des *fonds de commerce*, es sei denn, er zahlt dem Eigentümer des *fonds* eine Entschädigung in der Höhe des Wertverlusts und damit idR in der Höhe seines Wertes.⁵ Das Recht am Mietvertrag und damit der erhebliche Vermögenswert gelten dabei sowohl für natürliche als auch für juristische Personen als Unternehmensträger.

1.3 Einfluss des ehelichen Güterstands

War der Erblasser oder die Erblasserin verheiratet, ist stets zu prüfen, wie sich die Beendigung des ehelichen Güterstands auf die erbrechtliche Situation auswirkt.

1 Das Gesetz sagt dies allerdings nirgends explizit. Diese Grundsätze, vor allem, soweit es die Haftung für Passiva angeht, wurden vielmehr von der Rechtsprechung entwickelt. Einzelheiten dazu zB bei *Malaurie/Brenner*, *Droit des successions et des libéralités*, 7. Aufl. 2016, Rn. 145 ff.

2 Gemeint ist hier die sog. *saisine*, die den gesetzlichen Erben zusteht und dem gewillkürten Allein- oder Miterben nur dann, wenn er ebenfalls zum Kreis der gesetzlichen Erben gehört oder keine pflichtteilsberechtigten Personen vorhanden sind. Andernfalls muss er den Erbbesitz von den gesetzlichen Erben herausverlangen, also die sog. *délivrance* verlangen, Art. 724 sowie 1004 ff. CC.

3 Dies ist insb. von Bedeutung, wenn mehrere Erben vorhanden sind und damit Fragen von rechtlichen Sonderzuweisungen und Bewertungen relevant werden können.

4 Zu einem *fonds de commerce* gehören im Übrigen als Kernelement die Kundschaft (*clientèle*) sowie im Prinzip alles, was zu seiner Wahrung und Weiterentwicklung erforderlich ist. Einzelheiten hierzu zB bei *Lefebvre*, *Memento Droit Commercial*, 2017, Rn. 2503 ff.

5 Art. L. 145-14 Code de Commerce. Einzelheiten hierzu einschließlich etwaiger Zusatzansprüche zB bei *Lefebvre* (Fn. 4), Rn. 6300 ff.

1.3.1 Gesetzlicher Güterstand der Errungenschaftsgemeinschaft

Der gesetzliche Güterstand in Frankreich ist die *Errungenschaftsgemeinschaft* (*Communauté réduite aux acquêts*, Art. 1400 ff. CC [Code civil]). Damit wird grds. alles, was die Eheleute während der Ehezeit erwerben, *Gesamtgut*. Ausgenommen bleibt, was ein Ehegatte während der Ehezeit durch Schenkung oder Erbfall erworben hat oder was das Gesetz ausnahmsweise als persönlich definiert. Daraus folgt grds.:

- Stirbt ein Ehegatte, ist zunächst einmal der eheliche Güterstand auseinanderzusetzen.
- Der überlebende Ehegatte erhält somit zunächst einmal die Hälfte dessen, was während der Ehezeit Gesamtgut geworden ist. Nur der Rest ist dann noch der eigentliche Nachlass.

Hat der verstorbene Ehegatte während der Ehezeit einen *fonds de commerce* erworben oder aufgebaut, so wird auch dieser *Gesamtgut*.⁶ Anders ist es hingegen, wenn für den Betrieb des *fonds de commerce* eine *besondere berufliche Zulassung* nötig ist, wie zB für die Ausübung einer Rechtsanwaltskanzlei oder den Betrieb einer Apotheke, über die nur der Erblasser verfügte. In diesem Fall bleibt der *fonds de commerce* *Eigentum*. Er fällt somit in den Nachlass, sein Wert hingegen wird Gesamtgut und muss dort auseinandergesetzt werden.⁷ Praktisch stellt der hälftige Wert dann einen Aktivposten zu Gunsten des überlebenden Ehegatten im Rahmen der vorab vorzunehmenden Auseinandersetzung dar. Ergibt sich daraus ein Auseinandersetzungsguthaben, richtet sich diese Forderung gegen den Nachlass.

Derselbe Grundsatz, Eigentum wird Nachlass, Wert wird Gesamtgut, greift auch dann ein, wenn der Erblasser *Gesellschaftsanteile* gehalten hat, und hier unabhängig davon, ob der *fonds de commerce*, an dem die Beteiligung besteht, einer besonderen beruflichen Zulassung bedarf oder nicht,⁸ während frei handelbare *Aktien* wiederum Gesamtgut werden.⁹

Hinweis: Je nachdem, wie die ehelichen Verhältnisse gestaltet waren, führt damit die Beendigung des gesetzlichen Güterstands zu einem erheblichen Übergang von Vermögenswerten auf den überlebenden Ehegatten, welche durch güterrechtliche Gestaltungen sogar noch deutlich gestärkt werden kann (s. sogleich unter 1.3.2).

1.3.2 Wahlgüterstände

Wegen seiner erheblichen praktischen Bedeutung und rechtlichen Reichweite ist hier auf den *Güterstand der fortgesetzten Gütergemeinschaft unter Ausschluss der Kinder* hin-

6 Cass. Civ. 1, 18.4.1989, Nr. 87-19348. Mit Hilfe dieser Nummer kann die Entscheidung ohne Schwierigkeiten über die Datenbank www.legifrance.gouv.fr aufgerufen werden. Dies gilt auch für die übrigen, in diesem Beitrag deshalb nur unter Nummernangabe zitierten Entscheidungen der Cour de Cassation. Auch die zitierten französischen Gesetzestexte können auf diesem Weg abgerufen werden.

7 Cass. Civ. 1, 4.12.2013, Nr. 12-28076.

8 Cass. Civ. 1, 4.7.2012, Nr. 11-13384.

9 Cass. Civ. 1, 9.7.2014, Nr. 13-15948.

zuweisen (Communauté universelle avec clause d'attribution intégrale en propriété de la communauté au survivant). Ist dieser vereinbart, so liegt beim Ableben des ersten Ehegatten bzgl. des Gesamtgutes überhaupt kein Erbfall vor, sondern die Gütergemeinschaft wird mit dem Überlebenden fortgesetzt. Erst mit dem Ableben des zweiten Ehegatten tritt der Erbfall nach seinem Ableben ein.¹⁰ Sind *gemeinschaftliche Kinder* vorhanden, sind beim Ableben des ersten Ehegatten *keine Pflichtteilsansprüche* gegeben,¹¹ während nicht gemeinschaftliche Kinder solche geltend machen können,¹² falls sie nicht zuvor rechtswirksam darauf verzichtet haben.¹³

Wird umgekehrt *Gütertrennung* vereinbart, entfällt – gegenüber der Situation beim gesetzlichen Güterstand der Er rungenschaftsgemeinschaft – die sich beim Ableben ergebende Notwendigkeit der Auseinandersetzung zweier Vermögensmassen, womit die Rechtsstellung des überlebenden Ehegatten geschwächt wird.

1.4 Gesetzliche Erbfolge

Kommt die gesetzliche Erbfolge zum Tragen, erben die Kinder und deren Abkömmlinge als gesetzliche Erben erster Ordnung,¹⁴ ggf. zusammen mit dem überlebenden Ehegatten. Sind nur *gemeinschaftliche Kinder* vorhanden, so kann der Ehegatte zwischen einer Quote von 1/4 und einem Nießbrauch am gesamten Nachlass wählen. Sind *nicht gemeinschaftliche Kinder* vorhanden, kommt nur die Quote zu Vollerbschaft in Betracht.¹⁵

Hinweis: Gehört ein Unternehmen zum Nachlass, gilt nichts anderes, es sei denn, das Unternehmen wird in gesellschaftsrechtlicher Form betrieben und abweichende Folgen ergeben sich damit aus Gesetz und/oder Gesellschaftsvertrag. Um dem damit verbundenen Risiko einer *Unternehmenszersplitterung* entgegenzuwirken, sieht das französische Recht verschiedene Schutzmechanismen vor, von denen die *Sonderzuweisung*, die sog. attribution préférentielle, den gesetzlich stärksten Eingriff darstellt.

1.5 Die attribution préférentielle

1.5.1 Gegenstand

Gegenstand einer solchen „Sonderzuweisung“, ggf. mit der Pflicht zur Ausgleichszahlung, kann jedes Unternehmen oder ein Teil daran sein,¹⁶ gleich welcher Größenordnung und in welcher Branche es tätig ist.¹⁷ Sollen *Geschäftsanteile* zugewiesen werden, ist dies möglich, soweit nicht gesetzliche oder gesellschaftsvertragliche Bestimmungen entgegenstehen.¹⁸ Eine Sonderzuweisung ist darüber hinaus auch dann möglich, wenn das Unternehmen güterrechtlich ganz oder teilweise *Gesamtgut* darstellt.¹⁹

1.5.2 Begünstigter

Begünstigter einer Sonderzuweisung kann jeder *Miterbe*²⁰ sowie der überlebende *Ehegatte*²¹ sein, soweit er im Unternehmen tätig war oder ist, wobei es bei einem Miterben ausreicht, wenn diese Voraussetzungen in der Person seines Ehegatten oder eines seiner Abkömmlinge erfüllt ist. Können sich die Beteiligten nicht gütlich über eine solche Zuweisung einigen, entscheidet das LG am letzten gewöhnlichen Aufenthalt des Erblassers in Abwägung aller berührten Interessen,²² wobei dem Gericht ein großer Ermessensspielraum zusteht.²³

1.5.3 Ausgleichszahlung

Führt die Sonderzuweisung zu wertmäßigen Verzerrungen, ist zu Lasten des Begünstigten eine entsprechende Ausgleichszahlung festzusetzen, die grds. mit Durchführung der Zuweisung zahlbar ist.²⁴

1.6 Das mandat à effet posthume

Bei dem durch den Gesetzgeber zum 1.1.2007 eingeführten „Mandat auf den Todesfall“ kann einer oder mehreren natürlichen oder auch juristischen Personen zu Lebzeiten das Mandat erteilt werden, den Nachlass ganz oder teilweise zu verwalten.²⁵ Erforderlich ist, dass ein ernsthafter und berechtigter Grund in der Person des Erben oder bzgl. des verwalteten Nachlasses dies erforder-

10 Einzelheiten hierzu zB bei *Lefebvre*, Memento Patrimoine 2015-2016, Rn. 321 ff.

11 Art. 1527 Abs. 1 CC, wonach solche güterrechtlichen Vorteile nicht als pflichtteilsrelevante Zuwendungen (donations) angesehen werden.

12 Art. 1527 Abs. 2 CC, wobei seit 1.1.2007 auch nach französischem Recht Pflichtteilsansprüche grds. nur noch Geldansprüche sind, Art. 924 CC.

13 Was seit 1.1.2007 unter strengen, vor allem formalen Voraussetzungen, zulässig ist, Art. 929 CC.

14 Art. 734 CC.

15 Art. 757 CC, wobei richtigerweise noch das lebenszeitige Wohnrecht an der gemeinsamen Ehwohnung, Art. 763 CC, und bei Bedürftigkeit der Unterhaltsanspruch, Art. 767 CC, hinzukommen.

16 Art. 831 Abs. 1 CC. Das gilt auch für ein ausländisches Unternehmen, soweit französisches Recht Erbstatut ist und dem keine zwingenden Vorschriften des Belegenheitsstaates entgegenstehen. Für den Anwendungsbereich der EuErbVO siehe insoweit, da es sich um eine Regelung der Nachlassenteilung handelt, Art. 23 Abs. 2 Buchst. j sowie bzgl. etwaiger Beschränkungen aufgrund des Rechts des Belegenheitsstaates, Art. 30 EuErbVO. Bei einem Fall in umgekehrter Richtung und die französischen Regelungen der attribution préférentielle als unabhängig vom Erbstatut zwingend anzuwenden ansahend, Cass. Civ. 1, 10.10.2012, Nr. 11-18345.

17 Einschließlich freiberuflicher Tätigkeit, Art. 831 Abs. 1 CC.

18 Art. 831 Abs. 2 CC.

19 Art. 1476 CC, der insoweit auf die erbrechtlichen Bestimmungen verweist.

20 Oder auch mehrere von ihnen gemeinsam, Art. 832-3 Abs. 1 CC. Voraussetzung ist aber, dass ihnen jeweils Miteigentum in ungeteilter Erbgemeinschaft am beanspruchten Unternehmen zusteht.

21 Der eingetragene Lebenspartner mangels gesetzlichen Erbrechts nur dann, wenn ihn der Erblasser als Erben oder Miterben eingesetzt hat.

22 Ausgenommen bei bestimmten, kleineren landwirtschaftlichen Betrieben oder bzgl. Gewerberäumlichkeiten, die vom überlebenden Ehegatten zugleich als Wohnung genutzt werden, für die grds. ein Rechtsanspruch auf Zuweisung besteht, Art. 831-3 sowie 832-2 CC.

23 Nach ständiger Rechtsprechung (so schon, Cass. Civ. 1, 13.2.1967, Bull. civil I, Nr. 57) findet insoweit grds. keine Überprüfung in der Revisionsinstanz statt.

24 Art. 832-4 Abs. 2 CC, wobei bei kleineren landwirtschaftlichen Betrieben oder bei der vom Ehegatten genutzten Wohnung Zahlungsfristen möglich sind.

25 Art. 812 sowie 812-1-1 Abs. 1 CC. Die Beschränkung auf einen Teil kann gegenständig und/oder persönlich auf einen bestimmten Erben bezogen sein.

lich machen.²⁶ Damit abgedeckt werden insbesondere auch die Fälle, in denen es um eine Unternehmensfortführung geht und der Erbe oder die Erben hierfür (noch nicht) geeignet erscheinen. Die Dauer eines solchen Mandats beträgt maximal 2 Jahre, einmal oder mehrfach um den gleichen Zeitraum gerichtlich verlängerbar oder maximal 5 Jahre, ggf. mehrfach gerichtlich verlängerbar, wenn besondere Gründe in der Person des Erben oder bzgl. des verwalteten Nachlasses dies erforderlich machen.²⁷

Die Einzelheiten zu den übertragbaren Befugnissen sind allerdings noch ungeklärt. Dies gilt insbesondere bzgl. der Frage, ob und inwieweit der Bevollmächtigte *Nachlassgegenstände veräußern* darf.²⁸ Bei einem Konflikt mit Befugnissen eines etwaigen *Testamentsvollstreckers* gehen im Übrigen letztere kraft gesetzlicher Bestimmung vor.²⁹

1.7 Testamentsvollstreckung

Auch wenn das Rechtsinstitut der Testamentsvollstreckung in Frankreich seit langem bekannt ist, leidet es, insbesondere auch aus deutscher Sicht, immer noch daran, dass die *Befugnisse*, die übertragen werden können, sowohl in sachlicher wie zeitlicher Hinsicht *sehr eingeschränkt* sind. Dem Testamentsvollstrecker kann zwar zB die Befugnis eingeräumt werden, bewegliches Vermögen zu verwerten, um daraus Vermächtnisse zu berichtigen, während dies für unbewegliches Vermögen nur dann gilt, wenn keine pflichtteilsberechtigten Erben, welche die Erbschaft angenommen haben, vorhanden sind.³⁰

Diese Befugnisse können darüber hinaus auch nur für einen *Zeitraum von 2 Jahren*, maximal gerichtlich um 1 Jahr verlängerbar, eingeräumt werden. Die Frist von 2 Jahren stellt, vorbehaltlich gerichtlicher Verlängerung, die bei reinen Verwaltungsmaßnahmen allerdings auch für länger als 1 Jahr bewilligt werden kann, zugleich die gesetzliche Maximalfrist für die Dauer einer Testamentsvollstreckung dar.³¹

Hinweis: Zu beachten ist allerdings, dass bei Erbfällen, die in den Anwendungsbereich der *EuErbVO* fallen, sich nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. f der VO die Rechte des Testamentsvollstreckers nach dem nach der VO maßgeblichen Erbstatut richten. Ist dies deutsches Recht, sind die sich daraus ergebenden Befugnisse auch in Frankreich anzuerkennen.³²

26 Sog. *intérêt sérieux et légitime*, wobei formell das Mandat in notarieller Form erteilt und noch zu Lebzeiten in gleicher Form angenommen werden muss, 812-1-1 Abs. 3 und 4 CC. Insoweit ist die Abgrenzung zum Testamentsvollstrecker, Bestimmung durch Testament und Annahme des Amtes erst nach dem Erbfall, eindeutig.

27 Dies betrifft insb. die Fälle, in denen bei einer Unternehmensfortführung alters- und/oder fachlich bedingt noch kein geeigneter Unternehmensnachfolger bereit steht. Problematisch ist allerdings, dass nach Art. 812-4 Nr. 5 CC die Erben ungeachtet eines solchen Mandats das Unternehmen verkaufen können und der Bevollmächtigte nach Cass. Civ.1, 12.5.2010, Nr. 09-10556 sich dem nicht wirksam widersetzen kann.

28 Einzelheiten dazu zB bei *Terré/Lequette/Gaudemet*, *Les successions Les libéralités*, Dalloz, 4. Aufl. 2013, Rn. 873.

29 Art. 812 Abs. 1 CC.

30 Art. 1030 und 1030-1 CC.

31 Art. 1032 CC sowie bereits Cass. Civ. 20.5.1867, DP 1867.1.200, wonach eine testamentarische Verfügung, die eine längere Frist vorsieht, unwirksam ist.

32 Dies vorbehaltlich eines ordre-public-Einwands nach Art. 35 *EuErbVO*, an den man zB bei einer angeordneten Dauervollstreckung denken könnte.

mentsvollstreckers nach dem nach der VO maßgeblichen Erbstatut richten. Ist dies deutsches Recht, sind die sich daraus ergebenden Befugnisse auch in Frankreich anzuerkennen.³²

2. Gesellschaftsrecht

Wird das Unternehmen in der Form einer Gesellschaft betrieben, ist nach *Personen- und Kapitalgesellschaften* zu unterscheiden.³³

2.1 Personengesellschaften

(1) Die *BGB-Gesellschaft (société civile)*, die in Frankreich eine juristische Person mit konstitutiver Eintragung ins Handelsregister ist,³⁴ wird durch den Tod eines Gesellschafters *nicht aufgelöst*.³⁵ Der *Gesellschaftsvertrag* kann hingegen anderes vorsehen, was allerdings sehr selten vorkommt. Für die Art und Weise der Fortsetzung kann der Gesellschaftsvertrag diverse Regelungen vorsehen, insbesondere einen Zustimmungsvorbehalt für den Eintritt neuer Gesellschafter, eine Fortsetzung zB nur mit dem Ehegatten, nur mit bestimmten Erben oder auch nur mit den übrigen Gesellschaftern.³⁶

Hinweis: In allen Fällen, in denen ein Erbe nicht eintritt, ist dieser grds. nach dem Verkehrswert *abzufinden*. Bei Streit hierüber ist zwingend ein Sachverständigengutachten einzuholen, wobei dem Sachverständigen aber nach der seit 3.8.2014 geltenden Rechtslage durch den Gesellschaftsvertrag zwingend zu beachtende Bewertungsvorgaben gemacht werden können.³⁷

(2) Bei der *OHG (société en nom collective)* führt der Tod eines Gesellschafters grds. zur *Auflösung*, wobei der *Gesellschaftsvertrag* aber Gegenteiliges vorsehen kann.³⁸ Ist dies der Fall, bestehen bzgl. der Fortsetzung dieselben weiten Gestaltungsmöglichkeiten wie bei der BGB-Gesellschaft (s. oben (1)).³⁹

(3) Für die *KG (société en commandite simple)* gelten die gleichen Regeln wie für die OHG, einschließlich der eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten durch Gesellschaftsvertrag.

33 Wobei nachfolgend nur auf die geläufigsten Gesellschaftsformen eingegangen wird.

34 Art. 1842 CC, der, wie alle Bestimmungen der Art. 1832-1844-17 CC für alle Gesellschaften gilt, soweit das Gesetz nichts Abweichendes vorschreibt. Für Schulden der Gesellschaft haften die Gesellschafter im Übrigen nur subsidiär und dann auch nur im Umfang ihres Anteils am Gesellschaftskapital, Art. 1857 und 1858 CC.

35 Art. 1870 Abs. 1 CC.

36 Art. 1870 Abs. 3 CC.

37 Art. 1843-4 CC idF der Ordonnance Nr. 2014-863 v. 31.7.2014. Eine Nominalwertklausel dürfte damit, anders als nach früherer Rechtslage, nicht mehr ipso jure unzulässig sein, sondern nur noch dann, wenn der sich daraus ergebende Wert vom Verkehrswert so stark abweicht, dass man von einem nicht mehr ernst zu nehmenden Preis (*prix dérisoire*) sprechen muss.

38 Art. L. 221-15 Code de Commerce.

39 Dies gilt auch bzgl. der Frage der Bestimmung eines etwaigen Abfindungsguthabens. Art. L. 221-15 Abs. 6 Code de Commerce, der insoweit auf Art. 1843-4 CC verweist.

2.2 Kapitalgesellschaften

(1) Beim Tod eines Gesellschafters wird die *GmbH (société à responsabilité limitée = SARL)* nicht aufgelöst, sondern mit den Erben fortgesetzt,⁴⁰ wobei für abweichende Gestaltung auch hier die vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten durch *Gesellschaftsvertrag* gegeben sind, wie sie bereits für die BGB-Gesellschaft, die OHG und KG dargestellt worden sind.⁴¹

(2) Bei der *Aktiengesellschaft (société anonyme = SA)* erfolgt bei Tod eines Aktionärs die Fortsetzung der Gesellschaft mit den Erben, wobei der *Gesellschaftsvertrag* hier keinerlei Einschränkungen vorsehen kann,⁴² ausgenommen, was aber streitig ist, für den Fall, dass der Erbe nicht zum Kreis der gesetzlichen Erben gehört.⁴³

(3) Für die ausgesprochen flexible Gesellschaftsform der vereinfachten AG (*société par actions simplifiée = SAS*), bei der nahezu vollständige Satzungsfreiheit besteht und die sich deshalb inzwischen bei Neugründungen einer sehr großen Beliebtheit erfreut,⁴⁴ kann im Gesellschaftsvertrag nahezu jede beliebige Regelung für den Fall des Erbfalls vorgesehen werden. Dies gilt bzgl. der Frage, ob und mit wem, ggf. unter welchen Voraussetzungen die Gesellschaft fortgesetzt wird wie auch der Frage eines Ausscheidens und der Ermittlung eines etwaigen Abfindungsguthabens. Hier könnte also zB vorgesehen werden, dass ein Erbe nur dann eintritt, wenn er bestimmte persönliche Voraussetzungen erfüllt, in fachlicher Hinsicht oder auch bzgl. seines Lebensalters. Auch könnten Rückfall- und Strafklauseln vorgesehen werden, soweit sie nicht diskriminierend sind.⁴⁵ Ebenso, dass die Aktien innerhalb bestimmter Fristen⁴⁶ nicht weiterverkauft werden können oder mit einem Nießbrauch zu Gunsten bestimmter Personen belastet sind.

Hinweis: Es ist aber zu beachten, dass sämtliche statutarischen Bestimmungen der Registerpublizität unterliegen, was allzu sehr persönlich zugeschnittenen Bestimmungen häufig entgegensteht.

3. Erbschaftsteuerrecht

3.1 Allgemeine Grundsätze

Die Bewertung von Nachlassgegenständen ist grds., auch für Unternehmen, nach dem *Verkehrswert* vorzunehmen, besondere Bewertungsvorschriften bestehen also nicht. Verkehrswert in diesem Sinne heißt zunächst einmal *Marktwert*. Ist hingegen, wie zB bei Familienunternehmen häufig, mangels relevantem Markt kein Marktwert zu ermitteln, können andere Methoden, wie *Sach- und Ertragswert*

herangezogen und kombiniert werden. Das Verhältnis dieser verschiedenen Methoden zueinander ist einzelfallabhängig und dem Ziel untergeordnet, den Verkehrswert möglichst realistisch zu ermitteln.⁴⁷

Der so, nach Abzug etwaiger Nachlassverbindlichkeiten, ermittelte Nachlasswert unterliegt dann, vorbehaltlich nachfolgender Regelungen zur Unternehmensbesteuerung wie der Berücksichtigung persönlicher Freibeträge, der Erbschaftsteuer. *Ehegatten* und *eingetragene Lebenspartner* sind allerdings derzeit vollkommen von der Erbschaftsteuer freigestellt. Für *Kinder*, deren Abkömmlinge und Eltern gilt ein Freibetrag von 100.000 €, für Geschwister iHv 15.932 €, für Nichten und Neffen iHv 7.967 € und für sonstige Erben iHv nur 1.594 €. Die danach zur Anwendung kommenden *Steuersätze* sind erheblich. So ist zB in direkter Linie bei einem steuerbaren Nachlass von 900.000 € der Betrag von 552.124 € bis 900.000 € mit einem Steuersatz von 30 % belegt, bei Geschwistern der Betrag ab 24.430 € aufwärts mit 45 %, während Erben im dritten oder vierten Grad einheitlich mit 55 % und weitere Verwandte sowie Nichtverwandte, darunter auch Stiefkinder, einheitlich mit 60 % besteuert werden.

3.2 Besonderheiten bei Unternehmen⁴⁸

3.2.1 Geschäftsanteile und Aktien

Geschäftsanteile und Aktien an Unternehmen, die zumindest iHv 50 % werbend tätig sind, einschließlich solcher an ausländischen Unternehmen,⁴⁹ werden iHv 75 % ihres Wertes ohne wertmäßige Begrenzung nach oben von der Erbschaftsteuer freigestellt, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:⁵⁰

(1) Zwischen dem Erblasser und mindestens einem weiteren Gesellschafter/Aktionär bestand zum Zeitpunkt des Erbfalls bzgl. mindestens 34 % des stimmberechtigten Gesellschaftskapitals⁵¹ eine Vereinbarung, dieses für die Dauer von mindestens 2 Jahren zu halten,⁵² wobei diese Vereinbarung aber bis zu einem Zeitraum von 6 Monaten nach dem Erbfall, dann zwischen den Miterben und/oder einem oder mehreren Gesellschaftern, nachgeholt werden kann.

(2) Jeder Erbe, der an der vorgenannten Haltevereinbarung beteiligt ist, verpflichtet sich in der Erbschaftsteuererklärung darüber hinaus, ab deren Auslaufen die Anteile für weitere 4 Jahre zu halten.

47 Vgl. zB Cass. com. 7.7.2009, Nr. 08-14855.

48 Soweit bei internationalen Sachverhalten Doppelbesteuerungsabkommen einschlägig sind, weisen diese idR dem Belegenheitsstaat das Besteuerungsrecht zu, Art. 6 OECD-MA für das bewegliche Vermögen und Art. 5 Abs. 3 OECD-MA, soweit unbewegliches Vermögen dazugehört. Im Verhältnis Deutschland-Frankreich ergibt sich dies aus den entsprechenden Artikeln des DBA v. 12.10.2006.

49 So explizit die französische Finanzverwaltung in der Anweisung BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10-20140519 unter 30.

50 Es handelt sich hier um die Bestimmungen des sog. pacte Dutreil, so benannt nach dem seinerzeitigen für diese Gesetzgebung zuständigen Minister und geregelt in Art. 787 B ff. CGI (Code général des impôts = Steuergesetzbuch).

51 Bei börsennotierten Gesellschaften 20 % des Gesellschaftskapitals.

52 Wobei die Frist ab dem Tag der notariellen Beurkundung zu laufen beginnt oder bei privatschriftlicher Vereinbarung ab dem Zeitpunkt der Registrierung bei der zuständigen Finanzbehörde, die hier aber als reine Registrierungsbehörde und nicht als inhaltliche Kontrollinstanz fungiert.

40 Art. L. 223-13 Code de Commerce.

41 Art. L. 223-14 Code de Commerce. Dies gilt auch für die Frage der Ermittlung eines Abfindungsguthabens.

42 Art. L. 228-23 Code de Commerce.

43 Dazu *Lefebvre*, Memento Sociétés commerciales, 2017, Rn. 68760.

44 Im Jahr 2015 lag die SAS, als Einmann-Gesellschaft SASU genannt, mit 48 % aller neu gegründeten Gesellschaften bereits gleichauf mit der GmbH; Quelle www.insee.fr/fr/statistiques/1908149.

45 So dürften zB Wiederverheiratsverbote oder Religionsklauseln wohl unzulässig sein.

46 Hier sollte allerdings vorsorglich die maximale Zehnjahresfrist des Art. L. 227-13 Code de Commerce beachtet werden.

(3) Mindestens ein Erbe oder Gesellschafter/Aktionär verpflichtet sich während der Dauer der ersten, zweijährigen Haltevereinbarung, zuzüglich einer weiteren Dauer von 3 Jahren, somit während des Laufs der zweiten Vereinbarung, effektiv und überwiegend in der Gesellschaft tätig zu sein.⁵³

Beispiel: Bei einem Unternehmenswert von 4 Mio. € und drei Kindern sind unter Beachtung dieser Regeln insgesamt noch 1 Mio. €, somit gerundet 333.333 € pro Kind steuerbar, was unter Berücksichtigung des Freibetrags von 100.000 € eine Erbschaftsteuerbelastung von 64.861 € pro Kind anstelle von sonst 346.011 € ergibt.

Diese Regelung kann noch dadurch optimiert werden, dass die Übertragung, bei im Übrigen gleichen Regeln, noch zu Lebzeiten des Erblassers vor seinem 70. Lebensjahr schenkweise durchgeführt wird. In diesem Fall käme dann nur noch der halbe Steuersatz zur Anwendung.⁵⁴ Im genannten *Beispiel* würde die schenkungsteuerliche Belastung bei im Übrigen gleichen Ansätzen nur noch 32.431 € pro Kind betragen und damit weniger als 2,5%! Auch bei einem Unternehmenswert von 10 Mio. € wäre die prozentuale Steuerlast bei im Übrigen gleichen Voraussetzungen mit 81.481 € Schenkungsteuer pro Kind, somit 244.443 € insgesamt, nicht höher.

3.2.2 Einzelunternehmen

Der Wert des Einzelunternehmens, das auch hier ein ausländisches sein kann, wird ebenfalls *iHv 75 % von der Erb-*

⁵³ Die Frage, welche Folgen sich daraus ergeben, wenn die geschilderten Verpflichtungen ganz oder teilweise, von einzelnen oder mehreren Personen, nicht eingehalten werden, soll angesichts der Komplexität der Regeln hierzu an dieser Stelle nicht näher erörtert werden. Gleiches gilt für die Frage, wie die genannten Regeln bei komplexen gesellschaftlichen Strukturen wie Holding-Gesellschaften anzuwenden sind.

⁵⁴ Art. 790 Abs. 1 CGI.

⁵⁵ Art. 787 C CGI.

schaftsteuer freigestellt, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:⁵⁵

(1) Der Erblasser hat das Unternehmen aufgebaut oder war bei einem Fremderwerb zum Zeitpunkt des Erbfalls *wenigstens 2 Jahre Eigentümer*.

(2) Der oder die Erben verpflichten sich im Rahmen der Erbschaftsteuererklärung, das Unternehmen *mindestens 4 Jahre lang nicht weiter zu veräußern*.

(3) Der Erbe oder bei mehreren zumindest ein Erbe verpflichtet sich, *mindestens 3 Jahre* effektiv und überwiegend im Unternehmen tätig zu sein.⁵⁶

Auch hier besteht wieder die Möglichkeit der weiteren Steueroptimierung durch eine schenkweise Übertragung zu Lebzeiten, bei im Übrigen gleichen Regeln, vor Vollendung des 70. Lebensjahres des Schenkers.⁵⁷

4. Zusammenfassung

Das französische Recht stellt mit dem Ziel der Unternehmenserhaltung und -fortführung einer Reihe effektiver Gestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung. Dies zum einen über das Rechtsinstitut der Sonderzuweisung in der Form der sog. attribution préférentielle, aber mehr noch auf gesellschaftsrechtlicher Ebene. Hier besteht bei nahezu allen geläufigen Gesellschaftsformen eine erhebliche Gestaltungsfreiheit, wobei diese im Fall der SAS nahezu beliebig ist. Steuerliche, sehr weitreichende Freistellungsregelungen, die die gleiche Zielrichtung verfolgen und mit der Komplexität deutscher Regelungen in diesem Bereich nicht das Geringsste zu tun haben, flankieren diese Möglichkeiten in effizienter Weise.

⁵⁶ Auch hier soll aus Gründen der Komplexität nicht näher darauf eingegangen werden, wie sich die Nichteinhaltung dieser Verpflichtungen, ganz oder teilweise, auswirkt.

⁵⁷ Art. 790 Abs. 2 CGI.

Länderberichte

ZEV-Länderberichte

Die „ZEV-Länderberichte“ bieten einen Überblick über für das Erbrecht und die Vermögensnachfolge einschlägige Themen aus dem Zivil- und Steuerrecht ausländischer Staaten bzw. der Europäischen Union. Sie behandeln wichtige Entwicklungen in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Fachliteratur. Die vorliegende Übersicht schließt an den Beitrag in ZEV 2016, 495 an. Der üblicherweise an dieser Stelle abgedruckte „ZEV-Report“ findet sich in diesem Heft auf S. 237.

Dubai: Neues Register für Testamente von Ausländern

Durch Resolution No. 4 aus 2014 wurde The Wills and Probate Registry („Register“) errichtet. Das Register

ist eine öffentliche Stelle von Dubai und der DIFC Dispute Resolution Authority (DRA) zugeordnet. Das Register, das keine Rechtsprechungsfunktion hat, ermöglicht es, ein Testament durch Registrierung den „The DIFC Wills and Probate Registry Rules“ (englische Fassung unter <http://www.difcprobate.ae/the-difc-wills-and-probate-registry-rules/wills/part-1-general-provisions/>) zu unterstellen. Diese betreffen ua die wirksame Errichtung des Testaments unter Verwendung eines standardisierten Testaments, die Auslegung des Testaments, den Widerruf und das probate-Nachlassverfahren. Voraussetzung für die Registrierung ist, dass der Testator kein Muslim ist oder war, er mindestens 21 Jahre alt ist und Vermögen in Dubai (seit 2017 auch Emirat Ras Al Khaimah) hat.