

Michael Preißer | Stephan Seltenreich
Stefan Königer (Hrsg.)

Erbschaft- und Schenkungssteuer, Bewertungsgesetz

Kompakt-Kommentar

4. Auflage

ErbSt

SCHÄFFER
POESCHEL

Hinweis zum Urheberrecht:

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Bitte respektieren Sie die Rechte der Autorinnen und Autoren, indem sie keine ungenehmigten Kopien in Umlauf bringen.

Dafür vielen Dank!

SCHÄFFER

POESCHEL

Michael Preißer/Stephan Seltenreich/
Stefan Königer (Hrsg.)

Erbschaft- und Schenkungsteuer, Bewertungsgesetz (Auszug)

Kompakt-Kommentar

4., aktualisierte Auflage

2022
Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Zitiervorschlag:

Autor in Preißer/Seltenreich/Königer, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Kompakt-Kommentar, Stuttgart 2022, § . . . Rn. . . .

Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem, säurefreiem und alterungsbeständigem Papier.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Print	ISBN 978-3-7910-5134-5	Bestell-Nr. 20950-0003
EPDF	ISBN 978-3-7910-5447-6	Bestell-Nr. 20950-0151

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2022 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH
www.schaeffer-poeschel.de
service@schaeffer-poeschel.de

Einbandgestaltung: Goldener Westen, Berlin
Satz: Reemers, Krefeld

Juni 2022

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Unternehmen der Haufe Group SE

Vorwort

Vier Jahre nach Erscheinen der Voraufgabe legen Autoren und Verlag dem geneigten Leser die 4. Auflage des Kommentars zur Erbschaftsteuer vor. Mit dieser Auflage geht eine konzeptionelle Änderung einher. Während bisher die bewertungsrechtlichen Vorschriften eher exkursorisch bei § 12 ErbStG behandelt wurden, haben Verlag und Herausgeber sich entschlossen, ab dieser Auflage die für das Erbschaftsteuerrecht wesentlichen Vorschriften des Bewertungsgesetzes im Einzelnen zu kommentieren. Die Neuauflage stellt daher einen »Doppelkommentar« zum ErbStG und zum BewG dar. Hintergrund hierfür war die Erkenntnis, dass in der Praxis zunehmend bewertungsrechtliche Fragestellungen auftreten, die den erbschaftsteuerlichen Fragen vorangestellt sind, in der täglichen Beratung aber einer Antwort bedürfen. Die Bewertung des Vermögens spielt aber nicht nur für erbschaftsteuerliche Zwecke eine gewichtige Rolle, sondern auch für Zwecke der Ertragsteuern (u. a. § 6 AStG, § 4 Abs. 1 S. 3 EStG, verdeckte Gewinnausschüttung § 8 Abs. 3 S. 2 KStG) und der Grunderwerbsteuer. Die stark zunehmende Bedeutung des BewG zeigt sich insbesondere an der zunehmenden Anzahl der in den vergangenen Jahren ergangenen Gerichtsentscheidungen im Bereich des Bewertungsrechts.

Auch bei der Kommentierung des internationalen Erbschaft- und Erbschaftsteuerrechts haben sich konzeptionelle Veränderungen ergeben. Neben dem allgemeinen Überblick haben wir mit der Schweiz, der Türkei und USA einzelne Länder ausgewählt, die, wie die Erfahrung zeigt, eine besondere Relevanz haben. Für diese Länder wurde eine vertiefte Kommentierung vorgenommen, die den Umfang eines Überblicks deutlich übersteigt. Ansonsten wurde das bisherige Konzept mit vielen Beispielen und Übersichten beibehalten, um dem Praktiker weiterhin einen schnellen und umfassenden Zugriff über die komplexe Gesetzesmaterie zu geben.

Seit der Voraufgabe ist zwar die Tätigkeit des Gesetzgebers im Bereich des ErbStG ruhiger geworden, sieht man einmal von den punktuellen Änderungen im Rahmen des JStG 2020 ab. Gleichwohl ist die Rechtsprechungstätigkeit (trotz Corona!) unverändert im Laufen geblieben, erinnert sei hierbei nur an die Urteile des BFH vom 16.09.2020, BStBl II 2021, 621 (Luxusreise), vom 28.05.2019, BStBl II 2020, 346 (Jahreswertermittlung bei Nießbrauchsrecht) oder vom 23.02.2021, BStBl II 2021, 619 (zum Abzugsbetrag gem. § 13a Abs. 2 ErbStG). Gleiches gilt für die in den vergangenen vier Jahren neu erschienene Literatur.

Rechtsprechung, Literatur und Rechtsentwicklungen wurden bis Ende Februar 2022 ausgewertet und verarbeitet, so dass die 4. Auflage den Rechtsstand bis zu diesem Zeitpunkt widerspiegelt.

Mit der 4. Auflage ist Herr Christian Rödl als Herausgeber ausgeschieden, dem der Verlag und das gesamte Autorenteam für seine hervorragende Tätigkeit danken. Neu als Herausgeber hinzugekommen ist Herr Stefan Königer, der bereits bisher als Autor mitgewirkt hat.

Das Autorenteam bedankt sich beim Lektorat des Schäffer-Poeschel-Verlags, namentlich für das gesamte Team bei Herrn Rudolf Steinleitner, für die exzellente Betreuung des Kommentars, die aufgebrachte Geduld und das Verständnis in manch schwieriger Situation.

Hinweise und Anregungen unserer Leser sind uns stets willkommen (service@schaeffer-poeschel.de).

Hamburg/Rodgau/Stuttgart
Im März 2022

Michael Preißer/Stephan Seltenreich/Stephan Königer

Bearbeiterübersicht

Dammertz

§ 13b ErbStG, §§ 199–203 BewG

Escher

§ 5 ErbStG

Helwig

§§ 13a, 13c, 21 ErbStG, Anhang 3

Kiebele

§§ 4, 13, 30–37a ErbStG

Königer

§§ 13a, 13c, 21 ErbStG, Einführung zum BewG, Anhänge 3, 3a

Mack

§ 121 BewG

Preißer

Einführung zum ErbStG, §§ 2–3, 14, 19a, 26 ErbStG, Vor §§ 13a–c ErbStG, Anhang 1

Ramb

§§ 11, 12, 15–19, 22 ErbStG, §§ 1–16, 176–198 BewG

Raßfeld-Wilske

§§ 9–10, 13d, 20, 28, 28a ErbStG

Regierer

§ 23, 27, 29 ErbStG, Anhang 1

Schult

§§ 95–109 BewG

Seltenreich

§ 1, 6–8, 24 ErbStG

Vosseler

§ 13b, 23, 27, 29 ErbStG, §§ 199–203 BewG

Udwari

Anhang 1

Weisheit

Anhänge 2, 3b, 3c, 3d

Zanon

§§ 151–157 BewG

Die Herausgeber

Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Preißer

ist Steuerberater und Partner bei PRS Preißer von Rönn Schultz-Aßberg in Hamburg und Professor für Steuerrecht und Wirtschaftsprivatrecht sowie Studiengangsleiter des Studiengangs »Master of Taxation« (LL.M) an der Leuphana Universität Lüneburg. Er war vorher in der bayerischen Finanzverwaltung, dann als Professor an der Beamtenfachhochschule in Hamburg tätig. Gastprofessuren in Paris (2004/2005), Orel (Russland) und Pinsk (Weißrussland) runden den Dozenteneinsatz ab. Herr Prof. Preißer war 2008 Mitbegründer des europäischen Steuerrechtsinstituts »2isf« mit Sitz in Paris. Seit 2016 ist er Studiengangsleiter des Tax Master LL.M. in Lüneburg (Steuerrecht inkl. Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung). In 2017 hat er die Einführung des Steuerberater-Berufs in Weißrussland (im UNO-Auftrag) erfolgreich abgeschlossen. Er ist Autor zahlreicher Aufsätze und Monographien sowie Referent des BMF, des DAI und der BFA.

Dr. Stefan Königer

ist Steuerberater bei der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Stuttgart. Seine Tätigkeit umfasst insbes. die steuerliche Beratung von vermögenden Privatpersonen sowie Familienunternehmen. Ein weiterer Schwerpunkt bildet die US-deutsche Nachfolgeplanung. Herr Königer ist Autor eines englischsprachigen Erbschaftsteuerkommentars sowie zahlreicher Veröffentlichungen in Fachzeitschriften und seit 2016 Lehrbeauftragter für Deutsches Steuerrecht an der Universität Babes-Bolyai in Klausenburg, Rumänien. Des Weiteren referiert Herr Königer regelmäßig beim IDW zum Thema Erbschaftsteuer.

Dr. Stephan Seltenreich

Diplom-Finanzwirt (FH), ist Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht. Von 2000 bis 2007 war er bei einer international ausgerichteten Rechtsanwaltskanzlei in Frankfurt a.M. als Partner tätig und betreute dort Mandanten insbesondere im Bereich von Unternehmensumstrukturierungen sowie im Bereich der Nachfolgeplanung. Seit 2008 ist er als Rechtsanwalt zunächst in Offenbach/M., dann in Rodgau tätig. Ausgewiesen ist Herr Dr. Seltenreich durch zahlreiche Veröffentlichungen zum nationalen und internationalen Steuerrecht, insbesondere zum Erbrecht und Erbschaftsteuerrecht.

Die Autoren

Françoise Dammertz

Rechtsanwältin und Fachanwältin für Steuerrecht bei Mazars in Germany am Standort Berlin. Sie ist als Senior Managerin im Bereich der Vermögens- und Unternehmensnachfolge tätig und begleitet Privatpersonen zivil – und steuerrechtlich rund um die Vermögens- und Erbfolgeplanung. Sie berät bei der Vertrags- und Testamentsgestaltung und begleitet die steuerliche Deklaration. Ferner ist sie gern als Dozentin im Erb- und Erbschaftsteuerrecht tätig.

Die Autoren

Prof. Dr. Jens Escher, LL.M.

Rechtsanwalt, Steuerberater und Fachanwalt für Steuerrecht, ist Partner der Kanzlei Taylor Wessing in Düsseldorf. Fachlicher Schwerpunkt ist die rechtliche und steuerliche Beratung von Unternehmern, vermögenden Privatpersonen und Family Offices zur Nachfolgegestaltung, zur Vermögensstrukturierung und zu Stiftungen, häufig mit internationalen Bezügen. Er ist Honorarprofessor für Steuerrecht an der Universität Leipzig sowie Dozent im Masterstudiengang »Erbrecht & Unternehmensnachfolge« der Universität Münster (JurGrad gGmbH).

Dennis Helwig, LL.M.

ist Angestellter in der Steuerkanzlei Königer & Partner in Stuttgart und war bereits davor bei der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft im Bereich Private Clients tätig. Sein Tätigkeitsschwerpunkt umfasst die steuerliche Nachfolgeberatung von mittelständischen Familienunternehmen und vermögenden Privatpersonen, auch mit Bezug zum US-Steuerrecht und in Wegzugsfällen, sowie die ertragsteuerliche Optimierung von Privat- und Unternehmensvermögen. Darüber hinaus hat er mehrjährige Erfahrung in der Errichtung in- und ausländischer Stiftungen sowie bei nationalen und internationalen Umstrukturierungen.

Sabrina Kiebele

Dipl.-Finanzwirtin (FH), war lange Zeit im Finanzministerium Baden-Württemberg für den Bereich des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts, der Bewertung und des Grundsteuerrechts zuständig. Daneben ist sie Mitautorin verschiedener Fachbücher zu den Gebieten der Bewertung und der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Dozentin innerhalb der Finanzverwaltung und in Einrichtungen der steuerberatenden Berufe.

Martin Mack

ist als Steuerberater bei der Königer & Partner Steuerberater Partnerschaftsgesellschaft mbB in Stuttgart tätig. Er hat langjährige Erfahrung in der ganzheitlichen steuerlichen Beratung, insbesondere von mittelständischen Familienunternehmen und von vermögenden Privatpersonen, sowie der steuerlichen Nachfolgeberatung. Herr Mack ist zudem seit 2020 Lehrbeauftragter an der Hochschule für Technik Stuttgart. Seinen Master of Science, Fachrichtung Taxation, absolvierte er an der Mannheim Business School.

Jörg Ramb

Dipl.-Finanzwirt, seit Juli 2001 Dozent an der Hochschule für Finanzen Rheinland-Pfalz in Edenkoben. Zu seinem Fächerkatalog gehören Bewertungsrecht/Erbrecht/Erbschaftsteuer/Umsatzsteuer und Bereiche aus den sog. Soft Skills. Darüber hinaus ist er Autor zahlreicher Fachbeiträge und Fachbücher.

Petra Raßfeld-Wilske, LL.M.

ist als Rechtsanwältin und Fachanwältin für Steuerrecht und Fachanwältin für Erbrecht schwerpunktmäßig in dem Gebiet des Steuer- und Erbrechts in eigener Kanzlei tätig. Nach der Ausbildung zur Bankkauffrau und dem Studium der Rechtswissenschaften an der Universität Hamburg folgte ein Masterstudiengang der ökonomischen Analyse des Rechts an den Universitäten Hamburg, Gent (Belgien) und Manchester (Großbritannien). Von 1999 bis 2017 war sie als Rechtsanwältin bei BRS Busch von Rönn Schultz-Aßberg bzw. der Vorgängergesellschaft tätig. Sie ist Lehrbeauftragte an der Leuphana Universität Lüneburg im Studiengang Tax Master für Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht sowie für Sachen- und Erbrecht.

Christoph Regierer

ist Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwalt und Steuerberater. Sein Tätigkeitsschwerpunkt liegt in der umfassenden Betreuung von Familien und ihrem unternehmensgebundenen und privaten Vermögen. Des Weiteren berät er Stiftungen und andere steuerbefreite Körperschaften des privaten und öffentlichen Rechts. Für seine Mandanten nimmt er Beirats- und Stiftungsorganmandate wahr. Er ist Partner bei Mazars in Germany am Standort Berlin seit 1999. Darüber hinaus ist Herr Dr. Regierer Lehrbeauftragter im Studiengang »Finance, Accounting and Taxation« der Freien Universität Berlin.

Bernd Schult

ist als Rechtsanwalt und Steuerberater seit dem Jahr 2000 Partner bei Mazars in Germany am Standort Berlin. Er berät insbesondere Familienunternehmen und Unternehmensgruppen sowie deren Inhaber auf den Gebieten Vermögensnachfolge, M&A und Grunderwerbsteuer. Daneben bildet die steuerliche Abwehrberatung einen Schwerpunkt seiner Tätigkeit. Bernd Schult ist zudem Lehrbeauftragter im Studiengang »Finance, Accounting and Taxation« an der Freien Universität Berlin und an der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften der Stiftung Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder).

René Udvari

Rechtsanwalt und Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht ist bei Mazars in Germany an den Standorten Frankfurt am Main und Köln tätig. Er berät vorwiegend mittelständische Familienunternehmen aus dem In- und Ausland und deren Gesellschafter sowie vermögende Privatpersonen in gesellschaftsrechtlichen Fragestellungen. Dabei bilden die Unternehmensnachfolge, die Strukturierung von Beteiligungen und großen Vermögen sowie streitige Auseinandersetzungen mit Bezug zum Unternehmen einen Beratungsschwerpunkt. Einen weiteren Schwerpunkt bildet die Beratung im Stiftungsrecht, insbesondere in Zusammenhang mit privatnützigen Stiftungen wie Familienstiftungen.

Christina Vosseler

Diplom-Kauffrau und Steuerberaterin, ist Partnerin bei Mazars in Germany am Standort Berlin. Ihre Tätigkeitsschwerpunkte liegen im Bereich des nationalen und internationalen Steuerrechts und der Nachfolgeberatung. Dabei liegt der Fokus auf der steuerlichen Betreuung von Privatpersonen und deren Gesellschaften, der Vermögens- und Erbfolgeplanung, der Beratung von Familiengesellschaften und der Begleitung von Mandanten bei Selbstanzeigen.

Martina Weisheit

ist als Rechtsanwältin und Steuerberaterin bei Ebner und Stolz in Stuttgart. Sie berät schwerpunktmäßig Unternehmer und vermögende Privatpersonen rechtlich und steuerlich bei der nationalen und internationalen Vermögens- und Nachfolge- sowie Zuzugs- und Wegzugsplanung. Sie verfügt über langjährige Erfahrung bei der Konzeption, Errichtung und Betreuung von gemeinnützigen Stiftungen und Familienstiftungen.

Julia Zanon

ist als Consultant bei der Deloitte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Stuttgart tätig und promoviert als externe Doktorandin an der Universität Ulm zum Thema Stiftungsgestaltungen und Gemeinnützigkeit. Sie schloss 2020 ihr wirtschaftswissenschaftliches Studium (M. Sc.) mit den Schwerpunkten Steuerrecht und Steuerlehre an der Universität Hohenheim in Stuttgart ab.

Abkürzungsverzeichnis

A.	Abschnitt
a. A.	anderer Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
Abb.	Abbildung
abl.	ablehnend
ABl. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AdV	Aussetzung der Vollziehung
a. E.	am Ende
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfaA	Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung
AfS	Absetzung für Substanzverringering
AG	Aktiengesellschaft
AlG	Auslandsinvestitionsgesetz
AktG	Aktiengesetz
Alt.	Alternative
AmtshilfeRLUmG	Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz
AN	Arbeitnehmer
Anl.	Anlage
Anm.	Anmerkung
AntbewVO	Anteilsbewertungsverordnung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
ausf.	ausführlich
AuslInvestmG	Auslandsinvestmentgesetz
AV	Altersvorsorgevermögen
Az.	Aktenzeichen
BAG	Bundesarbeitsgericht
BAnz.	Bundesanzeiger
BauGB	Baugesetzbuch
BayStG	Bayerisches Stiftungsgesetz
BB	BetriebsBerater
BBEV	BeraterBrief Erben und Vermögen
BdF	Bundesminister der Finanzen
BeckRS	Beck-Rechtsprechung (Datenbank)
BeitrRLUmG	Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz
BewG	Bewertungsgesetz

Abkürzungsverzeichnis

BewR/ErbSt	Bewertungsrichtlinie für die Bewertung der Erbschaft
BewRGr	Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhof
BFH/NV	Bundesfinanzhof/nichtveröffentlichte Urteile
B/G	Beermann/Gosch, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGF	Brutto-Grundfläche
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Sammlung der Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
B/H	Brandis/Heuermann, Kommentar zum Ertragsteuerrecht
BMELV	Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BNotO	Bundesnotarordnung
BodSchätzG	Gesetz zur Schätzung des landwirtschaftlichen Kulturbodens
B/R/H/P	Bamberger/Roth/Hau/Poseck, Bürgerliches Gesetzbuch: Kommentar, 4. Auflage
BS	Betriebsstätte
BSHG	Bundessozialhilfegesetz
bspw.	beispielsweise
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BV	Betriebsvermögen, Berechnungsverordnung
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
BVO	Betriebsvorrichtung
BWNotZ	Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg
ca.	circa
CAD	Kanadische Dollar
CHF	Schweizer Franken
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DDR	Deutsche Demokratische Republik
d. h.	das heißt
D/H/R	Daragan/Halaczinsky/Riedel, Praxiskommentar ErbStG und BewG, 3. Auflage
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift
D/P/M	Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KSt-Kommentar
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStRE	Deutsches Steuerrecht-Entscheidungsdienst
DStRK	Deutsche Steuerrecht kurzgefasst
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DV	Durchführungsverordnung
DWS	Verlag des wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater
EE	Erbrecht effektiv (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EFH	Einfamilienhaus

Abkürzungsverzeichnis

EG	Europäische Gemeinschaft
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
EL	Erblasser
ErbbauRG	Erbbaurechtsgesetz (früher ErbbauVO)
ErbBstg	Erbfolgebesteuerung (Zeitschrift)
ErbR	Zeitschrift für die gesamte erbrechtliche Praxis
ErbStB	Erbschaft-Steuer-Berater (Zeitschrift)
ErbStDV	Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung
ErbStErl	Erbschaftsteuererlass
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ErbStH	Erbschaftsteuerhinweise 2019
ErbStR	Erbschaftsteuer Richtlinien 2019
ErbStRG	Erbschaftsteuerreformgesetz
Erman/Westermann	Erman/Westermann, Bürgerliches Gesetzbuch (BGB), Handkommentar
E/R/V/H	Erb/Regierer/Vosseler/Herbst, Bewertung bei Erbschaft und Schenkung, 2. Auflage
EstDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EstG	Einkommensteuergesetz
EstH	Einkommensteuerhinweise
EstR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EW	Einheitswert
F.	Fach
f.	folgende
FA, FÄ	Finanzamt, Finanzämter
FamRZ	Zeitschrift für das gesamte Familienrecht
F/F/D/H	Ferid/Firsching/Dörner/Hausmann, Internationales Erbrecht
ff.	fort folgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinBeh	Finanzbehörde
FinMin	Finanzministerium
FinVerw	Finanzverwaltung
F/P/W	Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, Kommentar, 7. Auflage
FlüHG	Flüchtlingshilfegesetz
FR	Finanzrundschau
FPR	Familie Partnerschaft Recht
FS	Festschrift
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
F/W/B/S	Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, Kommentar
GAV	Gewinnabführungsvertrag
GBO	Grundbuchordnung
GBP	Britische Pfund
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß

Abkürzungsverzeichnis

GenG	Genossenschaftsgesetz
GewSt	Gewerbesteuer
GewStDV	Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GewStR	Gewerbesteuer-Richtlinien
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
Gl/S	Glier/Schmid, Einkommensbesteuerung, Bedarfsbewertung für die Erbschaft- und Schenkungsteuer
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH Rundschau (Zeitschrift)
grds.	grundsätzlich
GrEstDV	Grunderwerbsteuer-Durchführungsverordnung
GrEstG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
GrStG	Grundsteuergesetz
Grüneberg	Grüneberg (vormals Palandt) Bürgerliche Gesetzbuch, Kommentar; 81. Auflage
G/S	Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht: BewG/ErbStG/GrStG, Kommentar, 149. Nachlieferung
GuV	Gewinn und Verlust
H	Hinweis
Hess.	Hessisches/r/n
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
H/H/R	Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar
H/H/S	Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Kommentar
h. M.	herrschende Meinung
HöfeO	Höfeordnung
Hopt	HGB Kommentar, 41. Auflage
HS	Halbsatz
IAS	International Accounting Standards (Internationale Standards zur Rechnungslegung)
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
i. e.	id est (das ist/das heißt)
i. H. d./v.	in Höhe des/der/von
INF	Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
insb.	insbesondere
InsO	Insolvenzordnung
IPrax	Praxis des Internationalen Privat-, Wirtschafts- und Verfahrensrecht (Zeitschrift)
IPRspr.	Internationales Privatrecht Rechtsprechung
i. R. d.	im Rahmen des/der
i. S. d./v.	im Sinne der/des/von
i. V. m.	in Verbindung mit

Abkürzungsverzeichnis

InvZulG	Investitionszulagengesetz
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
Jauernig	Bürgerliches Gesetzbuch (BGB), Kommentar
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
J/P	Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (GG), Kommentar
JStG	Jahressteuergesetz
JZ	JuristenZeitung
Kap.	Kapitel
KapESt	Kapitalertragsteuer
KapG	Kapitalgesellschaft
KBV	Kleinbetragsverordnung
K/E	Kapp/Ebeling, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar
KG	Kommanditgesellschaft
Klein	Klein, Abgabenordnung (AO), Kommentar
kösd	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
kösd KS	kösd-Spezialseminar
Korn	Korn/Carle/Stahl, Einkommensteuergesetz, Kommentar
krit.	kritisch
Kropholler	Bürgerliches Gesetzbuch (BGB), Studienkommentar
K/S	Kegel/Schurig, Internationales Privatrecht
K/S/M	Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, Kommentar
K/S/S	Kreuziger/Schaffner/Stephany, Bewertungsgesetz Kommentar, 5. Auflage
KSt	Körperschaftsteuer
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
LaFo-Betrieb	land- und forstwirtschaftlicher Betrieb
L/B/P	Littmann/Bitz/Pust, Einkommensteuerrecht, Kommentar
LfSt	Landesamt für Steuern
LPartG	Lebenspartnerschaftsgesetz
L/S	Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht
LSK	Leitsatzkartei
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
LSW	Loseblattwerke für Steuer- und Wirtschaftsrecht
m.a.W.	mit anderen Worten
M/D	Maunz/Dürig, Grundgesetz, Kommentar
m. E.	meines Erachtens
M/H/H	Meincke/Hannes/Holtz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG), Kommentar, 18. Auflage
MFH	Mehrfamilienhaus
MittBayNot	Mitteilungen des Bayerischen Notarvereins, der Notarkasse und der Landes- notarkammer Bayern
MüKo	Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch
MU	Mitunternehmerschaft

Abkürzungsverzeichnis

M/W	Moench/Weinmann, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz mit Bewertungsgesetz, Kommentar
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NJW-RR	Neue Juristische Wochenschrift Rechtsprechungs-Report
Nr.	Nummer
nrkr.	nicht rechtskräftig
n. v.	nicht veröffentlicht
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
NWB-EV	Neue Wirtschaftsbriefe Erben+Vermögen
NZG	Neue Zeitung für Gesellschaftsrecht
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
ÖPRG	Österreichisches Internationales Privatrechtgesetz
OFD	Oberfinanzdirektion
o. g.	oben genannte
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OWiG	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten
Palandt	Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch (BGB), Kommentar, 81. Auflage
PartG	Parteiengesetz
PersG	Personengesellschaft
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung
PRAG BGB	Preußisches Ausführungsgesetz zum BGB vom 20.09.1899
PV	Privatvermögen
R	Richtlinie
RabelsZ	Rabels Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht
Rev.	Revision
RFH	Reichsfinanzhof
RGBI	Reichsgesetzblatt
RGZ	Entscheidungssammlung der Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RHK	Regelherstellungskosten
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
rkr.	rechtskräftig
Rn.	Randnummer
RNotZ	Rheinische Notar-Zeitschrift
Rs.	Rechtssache
RSpr	Rechtsprechung
RStBl	Reichssteuerblatt
RT-Drs.	Reichstagsdrucksache
R/T	Rössler/ Troll, Bewertungsgesetz Kommentar, 34. Nachlieferung
RuStaG	Reichs- und Staatsangehörigkeitsgesetz
s./S.	siehe/Seite
s. a.	siehe auch
SachBezVO	Sachbezugsverordnung
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuer-rechtlicher Vorschriften
SGB	Sozialgesetzbuch

Abkürzungsverzeichnis

S/K/K	Strunk/Kaminski/Köhler, Außensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen (AStG/DBA), Kommentar
S/L	Stenger/Loose, (vormals G/S) Bewertungsrecht: BewG, ErbStG, GrStG, Kommentar
Soergel	Soergel, Bürgerliches Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Kommentar
sog.	so genannte
SolzG	Solidaritätszuschlaggesetz
S/S/S/P	Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli, Rechtshandbuch für Stiftungen, Loseblatt
StADV	Steueranmeldungs-Datenträger-Verordnung
StAG	Staatsangehörigkeitsgesetz
StandOG	Standortsicherungsgesetz
Staudinger	Staudinger, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StBerG	Steuerberatungsgesetz
StBGebV	Steuerberatergebühren-Verordnung
StEd	Steuer-Eildienst (Zeitschrift)
StEK	Verwaltungsanweisungen im Steuerrecht (Datenbank)
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst (Zeitschrift)
StGB	Strafgesetzbuch
StMBG	Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz
StiftG	Stiftungsgesetz
Stkl.	Steuerklasse
stpfl.	steuerpflichtig
StPO	Strafprozessordnung
str.	strittig
StuB	Zeitschrift für das Steuerrecht und die Rechnungslegung der Unternehmen
StUmgBG	Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz
StuW	Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften
T/E	Troll/Eisele, Grundsteuergesetz, Kommentar
T/G/J/G	Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG), Kommentar
Tiedtke	Tiedtke (Hrsg.), Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar
Tlz.	Teilziffer
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem/und andere
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
u. E.	unseres Erachtens
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
USt	Umsatzsteuer
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
USt-IdNr.	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
u. U.	unter Umständen

Abkürzungsverzeichnis

UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht
VE	Vieheinheit
Vfg.	Verfügung
VerglO	Vergleichsordnung
VerschG	Verschollenheitsgesetz
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
V/S/W	Viskorf/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, Kommentar, 6. Auflage
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
vO/L	von Oertzen/Loose, Erbschaftsteuergesetz, Kommentar, 2. Auflage
v.T.w.	von Todes wegen
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VV	Verwaltungsvermögen
VZ	Veranlagungszeitraum
WaBeschG	Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums
W	Wassermeyer, Doppelbesteuerung (DBA), Kommentar
WEG	Wohnungseigentumsgesetz
WertR	Wertermittlungsrichtlinien
WertV	Wertermittlungsverordnung
WG	Wirtschaftsgut
WGG	Gesetz über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen
W/J	Wilms/Jochum, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar
WoEigG	Wohnungseigentumsgesetz
WPHG	Wertpapierhandelsgesetz
WüD	Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen
WüK	Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen
WuM	Wohnungswirtschaft und Mietrecht (Zeitschrift)
z. B.	zum Beispiel
Zerb	Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZollV	Zollverordnung
ZollVG	Zollverwaltungsgesetz
ZPO	Zivilprozessordnung
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik
ZSt	Zeitschrift zum Stiftungswesen
ZVG	Gesetz über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung
ZVglRWiss	Zeitschrift für vergleichende Rechtswissenschaft

Inhaltsübersicht

Vorwort	V
Bearbeiterübersicht	VI
Herausgeber und Autoren	VII
Abkürzungsverzeichnis	XI
Einführung ErbStG	1
§ 1 Steuerpflichtige Vorgänge	23
§ 2 Persönliche Steuerpflicht	34
§ 3 Erwerb von Todes wegen	64
§ 4 Fortgesetzte Gütergemeinschaft	170
§ 5 Zugewinnngemeinschaft	181
§ 6 Vor- und Nacherbschaft	208
§ 7 Schenkungen unter Lebenden	241
§ 8 Zweckzuwendungen	421
§ 9 Entstehung der Steuer	427
§ 10 Steuerpflichtiger Erwerb	460
§ 11 Bewertungsstichtag	514
§ 12 Bewertung	516
§ 13 Steuerbefreiungen	532
Vor §§ 13a–13c Die aktuellen Verschonungsregelungen im Spannungsfeld zwischen BVerfG, Parlament, Exekutive und EU	595
§ 13a Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirt- schaft und Anteile an Kapitalgesellschaften	609
§ 13b Begünstigtes Vermögen	675
§ 13c Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigtem Vermögen	774
§ 13d Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke	790
§ 14 Berücksichtigung früherer Erwerbe	815
§ 15 Steuerklassen	833
§ 16 Freibeträge	852
§ 17 Besonderer Versorgungsfreibetrag	861
§ 18 Mitgliederbeiträge	871
§ 19 Steuersätze	872
§ 19a Tarifbegrenzung beim Erwerb von Betriebsvermögen, von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft und von Anteilen an Kapitalgesellschaften	879
§ 20 Steuerschuldner	886
§ 21 Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer	903
§ 22 Kleinbetragsgrenze	924
§ 23 Besteuerung von Renten, Nutzungen und Leistungen	925
§ 24 Verrentung der Steuerschuld in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 4	941
§ 25 Besteuerung bei Nutzungs- und Rentenlasten	944
§ 26 Ermäßigung der Steuer bei Aufhebung einer Familienstiftung oder Auflösung eines Vereins	945
§ 27 Mehrfacher Erwerb desselben Vermögens	948
§ 28 Stundung	965
§ 28a Verschonungsbedarfsprüfung	981
§ 29 Erlöschen der Steuer in besonderen Fällen	1017

Inhaltsübersicht

§ 30	Anzeige des Erwerbs	1031
§ 31	Steuererklärung	1047
§ 32	Bekanntgabe des Steuerbescheids an Vertreter	1060
§ 33	Anzeigepflicht der Vermögensverwahrer, Vermögensverwalter und Versicherungsunternehmen	1068
§ 34	Anzeigepflicht der Gerichte, Behörden, Beamten und Notare	1081
§ 35	Örtliche Zuständigkeit	1097
§ 36	Ermächtigungen	1105
§ 37	Anwendung des Gesetzes	1108
§ 37a	Sondervorschriften aus Anlaß der Herstellung der Einheit Deutschlands	1126
Einführung BewG		1131
§ 1	Geltungsbereich	1135
§ 2	Wirtschaftliche Einheit	1137
§ 3	Wertermittlung bei mehreren Beteiligten	1145
§§ 4 bis 8	Bedingung, Befristung und Betagung	1146
§ 9	Bewertungsgrundsatz, gemeiner Wert	1152
§ 10	Begriff des Teilwerts	1158
§ 11	Wertpapiere und Anteile	1159
§ 12	Kapitalforderungen und Schulden	1177
§ 13	Kapitalwert von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen	1188
§ 14	Lebenslängliche Nutzungen und Leistungen	1194
§ 15	Jahreswert von Nutzungen und Leistungen	1204
§ 16	Begrenzung des Jahreswerts von Nutzungen	1211
§ 95	Begriff des Betriebsvermögens	1213
§ 96	Freie Berufe	1221
§ 97	Betriebsvermögen von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen	1226
§ 99	Betriebsgrundstücke	1241
§ 103	Schulden und sonstige Abzüge	1247
§ 109	Bewertung	1254
§ 121	Inlandsvermögen	1259
§ 151	Gesonderte Feststellung	1282
§ 152	Örtliche Zuständigkeit	1294
§ 153	Erklärungspflicht, Verfahrensvorschriften für die gesonderte Feststellung, Feststellungsfrist	1299
§ 154	Beteiligte am Feststellungsverfahren	1305
§ 155	Rechtsbehelfsbefugnis	1310
§ 156	Außenprüfung	1314
§ 157	Feststellung von Grundbesitzwerten, von Anteilswerten und von Betriebsvermögenswerten	1317
§ 176	Grundvermögen	1324
§ 177	Bewertung	1336
§§ 178 bis 179	Begriff der unbebauten Grundstücke	1339
§ 180	Begriff der bebauten Grundstücke	1346
§ 181	Grundstücksarten	1350
§ 182	Bewertung der bebauten Grundstücke	1357
§ 183	Bewertung im Vergleichswertverfahren	1360
§§ 184 bis 188	Bewertung im Ertragswertverfahren	1366
§§ 189 bis 191	Bewertung im Sachwertwertverfahren	1390

§§ 192 bis 194	Bewertung in Erbbaurechtsfällen	1406
§ 195	Gebäude auf fremden Grund und Boden.....	1421
§ 196	Grundstücke im Zustand der Bebauung	1426
§ 197	Gebäude und Gebäudeteile für den Zivilschutz	1430
§ 198	Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts	1432
§ 199	Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens	1441
§ 200	Wertermittlung im vereinfachten Ertragswertverfahren	1453
§ 201	Ermittlung des Jahresertrags	1463
§ 202	Betriebsergebnis	1468
§ 203	Kapitalisierungsfaktor	1477
Anhang 1	Stiftungen	1482
Anhang 2	Internationales Erbrecht	1552
Anhang 3	Internationales Erbschaftsteuerrecht	1575
Anhang 3a	Übersicht – Erbschaftsteuer in aller Welt	1598
Anhang 3b	Schweiz	1605
Anhang 3c	Türkei.....	1617
Anhang 3d	USA	1622
Stichwortregister		1637

Einführung ErbStG

1	Historische und wirtschaftliche Bedeutung der Erbschaftsteuer	1
1.1	Das Erbschaftsteuergesetz in seiner historischen Entwicklung	1
1.2	Der Gesetzesaufbau	6
2	Grundaussagen zum Erbschaftsteuerrecht	10
2.1	Die wirtschaftlichen Auswirkungen auf der Planungs- und Belastungsebene des Steuerbürgers	10
2.2	Grundzüge des Erbschaftsteuergesetzes	20
2.3	Tragende Prinzipien des Erbschaftsteuerrechts	21
2.4	Das Verhältnis Erbschaftsteuer/Schenkungssteuer	24
2.5	Die Erbschaftsteuer als Erwerbersteuer (Erbanfall- oder Bereicherungsteuer)	25
3	Die Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) in der Steuer- und Rechtssystematik	30
3.1	Allgemeiner Standort	30
3.2	Erbschaftsteuer und Einkommensteuer	31
3.3	Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer	32
3.4	Erbschaftsteuer und Umsatzsteuer	33
3.5	Erbschaftsteuerrecht und Zivilrecht	34
3.6	ErbStG und Abgabenordnung	37
4	Verfassungsrechtliche Vorgaben (Prärogative)	40
4.1	Erbschaftsteuergesetz und Art. 14 GG	41
4.2	Erbschaftsteuergesetz und Art. 6 GG	42
4.3	Erbschaftsteuergesetz und Art. 3 GG	43
5	Europarechtliche Vorgaben	44
6	Schema (praktische Arbeitsanleitung)	50
7	Die erste Reform der Erbschaftsteuer (2009)	60
7.1	Betriebsvermögen	61
7.2	Grundvermögen	62
7.3	Verschonungsebene	63
7.4	Neue Befreiungstatbestände	66
7.5	Tarifänderungen	67
7.6	Reaktion auf die Reform	68
8	Die ErbSt-Reform 2016	70
8.1	Grundzüge (allgemein)	70
8.1	Grundzüge (Änderungen für alle Unternehmen)	71
8.2	Änderungen für mittelgroße und Großverwerbe	72

Ausgewählte Literaturhinweise (vor der ErbSt-Reform 2016):

Birk, Die Erbschaftsteuer als Mittel der Gesellschaftspolitik, *StuW* 2005, 346; *Geck/Messner*, ZEV-Steuerreport, ZEV 2010, 569; *Hey*, BVerfG zur Erbschaftsteuer: Bewertungsgleichmaß und Gemeinwohlzwecke, *JZ* 2007, 564; *Hübner*, Die »Erleichterung« der Unternehmensnachfolge nach der Entscheidung des BVerfG, *DStR* 2007, 1013; *Korezkij*, Entwurf der ErbStR 2011: Klarstellungen und Verschärfungen bei Begünstigungen für Betriebsvermögen, *DStR* 2011, 1733; *Milatz/Bockhoff*, Erbschaftsteuerlicher Schuldenabzug bei begünstigtem Vermögen: Risiken und Gestaltungsmöglichkeiten, ZEV 2011, 410; *Richter/Welling*, Erbschaftsteuer und Unternehmensnachfolge, *Berliner Steuergespräche* (2006); *Schulte/Pfeifer/Bornbaum*, Referentenentwurf (JStG 2010), *DB* 2010, 812; *Viskorf*, Verfassungsrechtliche Fragen der Erbschaftsteuer und der geplanten gesetzgeberischen Neuregelung, *FR* 2007, 624; *Wachter*, Erbschaftsteuerfreibeträge und Europarecht, *ErbStB* 2005, 357; *Zipfel*, Eckpunkte zum Referentenentwurf zur Erbschaftsteuerreform 2008, *BB* 2007, 2651.

Ausgewählte Literaturhinweise (zur ErbSt-Reform 2016):

Bilsdorfer, Die neue Erbschaftsteuer – nach Karlsruhe oder schon wieder vor Karlsruhe, *ZRP* 2016, 9; *Burwitz/Wobst*, Neue Entwicklungen im Steuerrecht. Das neue Erbschaftsteuerrecht, *NZG* 2016, 1176; *Crezelius*, Erbschaftsteuerreform 2016: Ein rechtssystematischer Überblick, ZEV 2016, 541; *Geck*, Die neuen Voraussetzungen der Verschonung von Unternehmensvermögen unter Einschluss der Nachsteuertatbestände, ZEV 2016, 546; *Hannes*, Neuregelungen zur Bewertung und zum Umfang der Verschonung, ZEV 2016, 554; *Holz*, Das neue Verschonungssystem für Unternehmensvermögen, *NJW* 2016, 3750; *Höne*, Aus § 13c wird § 13d, *NWB-EV* 1/2017, 14; *Höne*, Erbschaftsteuerreform 2016: Ein Überblick, *NWB-EV* 11/2016, 370; *Korezkij*, Neuer Verwaltungsvermögenstest, *DStR* 2016, 2434; *Kowanda*, Die neue Investitionsklausel des § 13b Abs. 5 ErbStG, *DStR* 2017, 469; *Maier*, Die Verschonungsbedarfsprüfung bei § 28a ErbStG bei Großerwerben, ZEV 2017, 10; *von Oertzen/Reich*, Erbschaftsteueroptimierung bei Plan- bzw. Deckungsvermögen für Altersversorgungsverpflichtungen, *Ubg.* 2017, 1; *Reich*, Keine Übergangszeit in der Erbschaftsteuer, *DStR* 2016, 1459; *Reich*, Gestaltungen im Unternehmenserbschaftsteuerrecht, *DStR* 2016, 2447; *Riegel/Heynen*, Erbschaftsteuerreform 2016 – Das vorläufige Ende einer Hängepartie, *BB* 2017, 23; *Theuffel-Werhahn*, Familienstiftungen als Königsinstrument für die Nachfolgeplanung aufgrund der Erbschaftsteuerreform, ZEV 2017, 17; *Thonemann-Micker/Krogoll*, Erbschaftsteuerreform 2016: Ausgewählte Fragestellungen für die Beratungspraxis, *NWB-EV* 11/2016, 378; *Uhl-Ludäscher*, Vorababschlag für qualifizierte Familienunternehmen, *ErbStB* 2017, 42; *Viskorf/Löcherbach/Jehle*, Die Erbschaftsteuerreform – Ein erster Überblick, *DStR* 2016, 2425; *Wachter*, Erste Konturen des neuen Erbschaftsteuerrechts, *FR* 2016, 690; *Weber/Schwind*, Vorababschlag für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG: ..., ZEV 2016, 688; *de Werth*, Die neuen Verschonungsregeln als gemeinschaftswidrige Beihilfen?, *DB* 2016, 2692; *Zwirner/Vodermeier*, Neuer Kapitalisierungsfaktor nach § 203 BewG für das vereinfachte Ertragswertverfahren durch die ErbSt-Reform, *DB* 2016, 2983.

Ausgewählte Literaturhinweise (nach den ErbStR):

Brabender/Gräfe/Freund, Die ErbStR im Spannungsverhältnis zu den ErbSt-Hinweisen, ZEV 2020, 79; *Eisele*, Die ErbSt-RI 2019: Aktualisierung und Konkretisierung der Verwaltungsauffassung, *NWB* 2020, 544; *Höne*, ErbStR, Steuerbegünstigungen optimal nutzen, *NWB* 2020, 42; *Korezkij*, Neue Erkenntnisse zur BV-Nachfolge aus den ErbSt-Hinweisen 2019, *DB* 2020, 305; *Stalleiken*, Update Verwaltungsauffassung, *DB* 2019, 87; *Stalleiken/Holtz*, Verabschiedung der ErbSt-RL 2019 und geplante Änderungen des ErbStG, *Erb-Report*, 2019, 680; *Thonemann-Micker/Naus*, Welchen Einfluss hat Covid 19 auf die Erbschaftsbesteuerung, *DB* 2020, 856; *Uhl-Ludäscher*, ErbStR – Übersicht über die wichtigsten Regelungen aus Praktikersicht, *NWB* 2019, 373; *Weber/Schwind*, Auswirkungen des Entwurfs der ErbStR auf die Unternehmensnachfolge, ZEV 2019, 56; *Weiss/Bartel/Pritzl*, Corona-Krise: Auswirkungen auf die Lohnsummenkontrolle, *NWB* 2020, 1417; *Winter*, ErbStR-E2019, Zweifelhafte Ansichten der Finanzverwaltung in puncto Steuerbefreiung für Unternehmensvermögen, ZEV 2019, 128

1 Historische und wirtschaftliche Bedeutung der Erbschaftsteuer

1.1 Das Erbschaftsteuergesetz in seiner historischen Entwicklung

Eine Erbschaftsteuer gab es schon in der Antike (*Esskandari* in S/L, Einf. Rz. 10 ff. und *Gebel* in T/G/J/G, Einf. Rz. 60: bereits als »Besitzwechselabgabe« in Ägypten). In Deutschland war das am 01.01.1900 in Kraft getretene BGB der Wegbereiter für ein einheitliches Erbschaftsteuerrecht (**ReichserbschaftsteuerG 1906**). Danach brachte das ErbStG 1919 einen – neben der Erbanfallsteuer (des Erwerbers) – zweiten Steuertatbestand, die Nachlasssteuer (des Verstorbenen). In der Folgezeit wurde die Steuer auf den Nachlass aufgehoben und das ErbStG 1925 bildete – zusammen mit der eingeführten Vermögenssteuer – die Grundlage für die Nachlass- und Vermögensbesteuerung bis zum Jahre 1973. 1

Das seit 01.01.1974 geltende **ErbStG 1974** löste für 23 Jahre die alte Rechtslage ab und die Besteuerung unentgeltlicher Vermögensübertragungen war nunmehr durch folgende Eckpunkte charakterisiert: 2

- bei der Bewertung des Grundvermögens wurden die niedrigen Einheitswerte von 1964 mit 40 % indiziert und auf 140 % angesetzt;
- gesellschaftsrechtliche »Schlupflöcher« wurden mittels § 7 Abs. 5–7 ErbStG geschlossen;
- die Ersatzerbschaftsteuer auf Familienstiftungen wurde eingeführt.

Während das StÄndG 1992 mit der sog. verlängerten Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Bewertung des vererbten bzw. verschenkten Betriebsvermögens (anstelle des früheren Teilwertansatzes) eine wesentliche Verbesserung und Erleichterung bei der Unternehmensübertragung mit sich brachte, gab es durch das **JStG 1997** gravierende Änderungen, die weitestgehend auf den BVerfG-Beschluss vom 22.06.1995 (BStBl II 1995, 655: Abschaffung der Vermögensteuer und Neubewertung bei der Erbschaftsteuer) zurückzuführen waren. Als eine der Hauptänderungen wurden die Einheitswerte als Bewertungsgrundlage für das Grundvermögen durch ein Ertragswertverfahren ersetzt, das im Ergebnis zu einem Ansatz des Immobilienvermögens von ca. 50 % des Verkehrswerts führte. 3

Mit der Erhöhung der persönlichen Freibeträge für Angehörige ging eine weitere Verschönerung des Familienvermögens einher. Das sog. Produktivvermögen (im Wesentlichen das Betriebsvermögen inkl. der wesentlichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften – die sog. »Viertel-Plus«-Quote) konnte mit einem erweiterten Freibetrag von 256.000 € (seit 01.01.2004: 225.000 €) sowie einem zusätzlichen Bewertungsabschlag von ursprünglich 40 % (ab 01.01.2004: 35 %) unentgeltlich übertragen werden.

Im Entwurf eines UnternehmensnachfolgerleichterungsG aus dem Jahre 2006 sollten die o.g. Vergünstigungen für die Übertragung von Unternehmen wieder zurückgenommen und durch eine großzügige Stundungs- und Erlasslösung ersetzt werden. Nach dem BVerfG-Beschluss vom 07.11.2006 (DStR 2007, 235) musste der vorgelegte Entwurf nochmals modifiziert werden, da das BVerfG eine gleiche Bewertung aller Vermögenskategorien mit dem gemeinen Wert gefordert hat.

Der am 20.11.2007 vorgelegte Referentenentwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsgesetzes (s. ErbStRG, BR-Drs. 4/08) ist mit nochmaligen gravierenden Änderungen (in der Fassung des Regierungsentwurfs) am 25.11.2008 als Erbschaftsteuerreformgesetz vom Bundestag verabschiedet worden und hat am 05.12.2008 den Bundesrat passiert. Das **ErbStG 2008** mit Ausfertigungsdatum 24.12.2008 (BGBl I 2008, 3018) trat gem. Art. 6 Abs. 1 am 01.01.2009 in Kraft. 4

Das WaBeschlG (Dezember 2009) hat – mit Wirkung ab 01.01.2010 – auf die größten Bedenken gegen das ErbStRefG reagiert und bringt im Bereich der Privilegierung von Elementarvermögen (§§ 13a, 13b ErbStG) ebenso wie bei den Steuersätzen (in StKl. II) deutliche Änderungen mit sich. 5

Das **JSStG 2010** führt bei § 13b Abs. 2 ErbStG zu einer geringfügigen Änderung und nähert ansonsten die Gesetzeslage an den Beschluss des BVerfG vom 21.07.2010 (DStR 2010, 1875: verfassungswidrige Ungleichbehandlung von Ehe und eingetragener Lebenspartnerschaft) an.

Mit dem JSStG 2013 sollten – auch als Reaktion auf den Vorlagebeschluss des BFH vom 27.09.2012 (II R 9/11) zur Verfassungsmäßigkeit des ErbStG – Ergänzungen (zum Verwaltungsvermögen; zur Lohnsummenregelung) erfolgen.

Das ErbStAnpG vom 29.09.2016 (**ErbStG 2016**) – mit Wirkung ab 01.07.2016 – brachte gravierende dogmatische Änderungen mit sich, deren steuerliche Auswirkungen sich aber in Grenzen halten. Allein die Lohnsummenregelung bringt für viele »Übergabe«-Unternehmen deutlich höhere Anforderungen, insb. in bürokratischer Hinsicht, mit sich. Zu den großen Neuerungen zählt die Eingruppierung der Betriebe in drei Klassen, die sich am **gemeinen** Wert der Betriebe orientieren:

- ≤ 26 Mio. €,
- > 26 Mio. € bis < 90 Mio. €,
- ≥ 90 Mio. €.

Neben die klassische Verschonung tritt bei »mittelgroßen« Erwerben (> 26 Mio. € und < 90 Mio. €/Erwerber) wahlweise eine Bedürftigkeitsprüfung oder das Erlassmodell. Bei Großerwerben kommt obligatorisch eine Verschonungsbedarfsprüfung zur Anwendung.

In der wichtigen Abgrenzung (und Ausklammerung) des nicht betriebsnotwendigen Vermögens (sog. Verwaltungsvermögen) tritt an die Stelle des »Alles-oder-Nichts-Prinzips« das sog. **Trennungsprinzip**, das Verschonungen grundsätzlich nur für das betriebsnotwendige Vermögen vorsieht. Mit StUmgBG vom 23.06.2017 (BGBl I 2017, 1682) hat der Gesetzgeber insb. die Vorschriften der §§ 2, 17 ErbStG an die Vorgaben der Urteile des EuGH vom 04.09.2014 (Rs. C-211/13 Kommission/Deutschland) und vom 08.06.2016 (Rs. C-479/14 *Hünnebeck*) angepasst.

Mit den ErbStR und den ErbStH wurde die Verwaltungsauffassung an die Neuregelungen des ErbStG 2016 angepasst.

1.2 Der Gesetzesaufbau

- 6 Das **ErbStG 2016** besteht aus vier Teilen, die ihrerseits untergliedert sind. In Teil I ist – nach der Pauschaldefinition der Erwerbstatbestände in § 1 ErbStG (**sachliche** Steuerpflicht) – die **persönliche** Steuerpflicht mit einer extensiven Anordnung zur unbeschränkten Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG) geregelt. Der objektive Steuertatbestand folgt – noch in Teil I – unmittelbar der subjektiven Steuerpflicht. In den §§ 3–8 ErbStG sind im Einzelnen die steuerauslösenden Tatbestände definiert (insb. gem. § 3 ErbStG der Erwerb von Todes wegen und gem. § 7 ErbStG die Schenkung unter Lebenden).

In Teil II sind die **Bewertungsvorschriften** beheimatet. Diese ergeben zusammen mit dem BewG, auf das in § 12 ErbStG umfassend verwiesen wird, die Höhe der Bereicherung des Erwerbers. Die Bestimmungen dienen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer (horizontaler Regelungsbereich des ErbStG).

Die **konkrete Steuerbelastung** des Bürgers (des Erwerbers, des Bereicherten) erschließt sich aufgrund der Tarifvorschriften des Teiles III (§§ 14–19a ErbStG). Hier findet sich die »vertikale Steuergerechtigkeit« des Erbschaftsteuerrechts (*Tipke*, StRO I, § 8 Rn. 8.22) wieder. Die persönlichen Verhältnisse zwischen Erblasser (Schenker) und Erwerber sind die Ausgangsgrößen für die drei Steuerklassen und die darauf fußenden progressiven Steuersätze.

2.1 Die wirtschaftlichen Auswirkungen auf der Planungs- und Belastungsebene

Die Eigenart des unentgeltlichen Erwerbsvorgangs bzw. der Charakter der Erbschaftsteuer als Anfallsteuer finden ihren Niederschlag in einem eigenen Erbschaftsteuerschuldrecht, das in Teil IV des ErbStG die Bestimmungen der AO ergänzt und z. T. überlagert.

Teil V schließt mit Ermächtigungsvorschriften die Kodifizierung des ErbStG ab.

Im Schema sieht dies wie folgt aus:

7

ErbStG – Aufbau	
Teil I	Subjektive und objektive Steuerpflicht/Grundtatbestände des Erbschaftsteuerrechts (§ 3 ErbStG) und des Schenkungsteuerrechts (§ 7 ErbStG)
Teil II	Wertermittlung und Bewertungsvorschriften (mit Verweis auf das BewG)
Teil III	Das quantifizierende ErbStR (Tarifvorschriften, Steuerklassen u.a.)
Teil IV	ErbSt-Schuldrecht zzgl. Sonderkonstellationen
Teil V	Ermächtigungs- und Schlussvorschriften

vorläufig frei

8–9

2 Grundaussagen zum Erbschaftsteuerrecht

2.1 Die wirtschaftlichen Auswirkungen auf der Planungs- und Belastungsebene des Steuerbürgers

Nachdem die Vorschriften des ErbStG auch für Schenkungen gelten (s. § 1 Abs. 2 ErbStG und insb. s. § 1 Rn. 19 ff.), kommt der jeweiligen Gesetzesfassung eine große Bedeutung für die **Dispositionen** der Steuerbürger zu. Manchmal nimmt der Zufall den Beteiligten die Entscheidung ab. Ein der Praxis entnommener prototypischer Fall erzählt die stürmische Entwicklung der Reformbemühungen im letzten Jahrzehnt.

10

Beispiel:

Eine 70-jährige Witwe (W) hat im Jahre 2012 aufgrund eines Ehegattentestaments ihren Mann, einen Unternehmer, beerbt. Zum Nachlass des Unternehmers (U) gehören ein Einzelunternehmen und privater Immobilienbesitz. W hat aus ihrer Ehe mit U eine Tochter (T) und einen (Sohn) S, die nach dem Testament das gemeinsame Vermögen von W und U erhalten sollen (sog. Berliner Testament, § 2269 BGB). W selbst hat noch Barvermögen in ihrem eigenen Bestand. In 2018 erkrankt W und überträgt vorweg an T den Betrieb gegen eine Leibrente (sog. vorweggenommene Erbfolge). In 2021 verstirbt W.

Die einzelnen (drei) Vermögenspositionen sollen den gleichen Verkehrswert aufweisen.

Lösung:

1. Der Fall in der Gesamtschau

Eine erste **Grobanalyse** kommt zu dem Ergebnis, dass die Höhe der Erbschaftsteuerschuld häufig von den Aktivitäten des Gesetzgebers abhängt. Der Erbfall kann zu einer konfiskatorischen Belastung für die Familie werden; er kann auch – bei identischen Verkehrswerten – nahezu ohne Steuerbelastung erfolgen.

Unter umgekehrten Vorzeichen, bei der Nachfolgeplanung zu Lebzeiten, legt die künftige oder die aktuelle Gesetzesfassung den optimalen Übergabezeitpunkt fest. Für die hier in Rede stehenden betrieblichen Übergabeobjekte, insb. für das Einzelunternehmen und für den Grundbesitz, bedeutet dies:

In drei Nachfolgezyklen (2012, 2018 und 2021) wurde hier unter Familienmitgliedern innerhalb eines Zeitraumes von zehn Jahren teilweise dasselbe Vermögen zweimal übertragen. Zu Beginn (2012) und am Ende (2021) liegen Erwerbe von Todes wegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 ErbStG) vor; in 2018 hat W eine Schenkung unter Auflagen vorgenommen (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 ErbStG). Bindeglied für beide Übertragungen von Todes wegen war ein Ehegattentestament, in dem sich die Ehegatten gegenseitig zu Alleinerben des Vorversterbenden einsetzten und gleichzeitig den gemeinsamen Nachlass den Kindern als Schlussserben des überlebenden Ehegatten zukommen lassen. Für die Berechnung der Erbschaftsteuer ist die Wertermittlung nach der jeweils gültigen Fassung des ErbStG von entscheidender Bedeutung.

2. Der Erbfall im Jahr 2012

- Die Übergabe von **Betriebs- bzw. Unternehmensvermögen (BV)** wurde in der Vergangenheit durch zahlreiche Aktivitäten des Gesetzgebers deutlich erleichtert. Mit dem an den Bilanzwerten orientierten Wertansatz (StÄndG 1992) sowie den Vorschriften über die Verschonung des sog. **Produktivvermögens** (1996) ist die Übertragung von BV in mehrfacher Hinsicht verbessert worden. Die aktuelle (seit 2009 erfolgte) Orientierung an **Ertragswerten** »bestraft« allerdings ertragsstarke Unternehmen. Dafür entlasten die Verschonungsregeln die Bemessungsgrundlage für den steuerpflichtigen Erwerb gravierend.
- Umgekehrt ist der private Familien-Grundbesitz von einer deutlichen Steuer-Verschlechterung betroffen. Während für das bis 1995 geltende Recht wegen der Einheitsbewertung mit einem (Erbschaft-)Steuerwert von ca. 15 % des Verkehrswerts auszugehen war, erreichen die Bedarfswerte ab 1996 ca. 50 bis 60 % dieses Betrages und erreichen mit dem aktuellen Bewertungsrecht (seit 2009) nahezu die Verkehrswerte. Gravierende Steuerfolgen wurden (und werden) bei der Vermögensübertragung innerhalb einer Familie allerdings durch hohe persönliche Freibeträge verhindert, zumindest im KMU-Bereich.

3. Die Schenkung im Jahr 2018 – eine sog. vorweggenommene Erbfolge

Die Übertragung des Betriebs an T gegen eine Leibrente führt in doppelter Hinsicht zu einer Wertdiskussion, wenn die Schenkung mit einer Gegenleistung verbunden ist.

- Die Gegenleistung bei der vorgezogenen Übertragung in Form der Leibrente führte bei einem Erwerbsvorgang der (**gemischten**) Schenkung zu einer gesonderten Wertermittlung. Danach wird die Bereicherung der T **gegenstandsbezogen** ermittelt. Dies wird im Ergebnis bei einer Schenkung zu einer Bereicherung der T führen, bei der die Gegenleistung (Leibrente) **anteilig** berücksichtigt wird.
- Hieran schließt sich zwangsläufig die Frage an, ob die mehrfache Übertragung desselben Vermögens innerhalb der Familie, aber bei unterschiedlichen Erwerbern »doppelt« besteuert wird. § 27 ErbStG sieht in den Fällen, da innerhalb von zehn Jahren »dasselbe« Vermögen, wie hier das Einzelunternehmen innerhalb einer Familie unentgeltlich weitergegeben wird, dann eine Ermäßigung der Steuer für den letzten Erwerbsfall vor, wenn dieser ein Erwerb von Todes wegen ist. Im vorliegenden Fall liegt jedoch die entgegengesetzte Konstellation (Ersterwerb von Todes wegen und Letzterwerb als Schenkung) vor, bei der nach derzeitiger Gesetzeslage keine Ermäßigung zu gewähren ist.

4. Der Erbfall im Jahr 2021

S und T haben als Miterben zu je 1/2 den Nachlass als Erwerb von Todes wegen einzeln zu versteuern (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Die Tatsache, dass sie zivilrechtlich bis zur Auseinandersetzung des Nachlasses eine Miterbengemeinschaft bilden, ist für steuerliche Zwecke (s. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) unbeachtlich. Nur so kann die persönliche Bereicherung des Einzelnen – in Abhängigkeit vom Verwandtschaftsgrad – besteuert werden.

5. Wie hoch fällt die Bereicherung von S und T aus?

Die Bewertung geht bei allen Nachlassgegenständen (§ 12 ErbStG) von den Verkehrswerten (bzw. vom gemeinen Wert) aus, gelangt im Einzelnen zu einer **wertmethodischen Aufspaltung** der einzelnen Übergabegenstände.

- Während das Barvermögen (sog. Zahlungsmittel) mit dem Nennwert zu erfassen war, wird der Grundbesitz mit dem steuerlichen Bedarfswert angesetzt.
- Bei den Wertpapieren wiederum wird der Kurswert zum Todestag angesetzt, wenn es sich dabei um börsennotierte Papiere handelte.
- BV war vor 2009 mit den modifizierten Bilanzwerten zu erfassen und ist ab 01.01.2009 mit den Ertragswerten zu bewerten.
- Ansonsten ist der gemeine Wert zu ermitteln.

Das Unbehagen an der Rechts(bewertungs)lage mit **unterschiedlichen Wertansätzen** bis einschließlich 2006 ist vom BVerfG geteilt und für verfassungswidrig erachtet worden.

2.2 Grundzüge des Erbschaftsteuergesetzes

Das ErbStG (2008; ebenso das ErbStG 2016) stellt alle Vermögensarten auf die eine Bewertungsbasis, nämlich die des **gemeinen Werts**.

Etwas **Verschonungen** sind davon **getrennt** zu behandeln (2. Ebene).

Die **Freibeträge** gestalten sich seit 2009 wie folgt:

Ehegatte/Lebenspartner	500.000 €
Kinder und Kinder verstorbener Kinder	400.000 €
sonstige Enkel	200.000 €
übrige Personen der Steuerklasse I	100.000 €
Personen der Steuerklassen II und III	20.000 €

Hinzu kommt bei Ehegatten im Regelfall ein sog. Versorgungsfreibetrag von **256.000 €**.

Auch die Steuersätze wurden während der letzten beiden Jahrzehnte dreimal geändert. Im Todesjahr (2021) gelten nunmehr folgende Steuersätze:

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs (§ 10) bis einschließlich ... €	Prozentsatz in der Steuerklasse		
	I	II	III
75.000	7	15	30
300.000	11	20	30
600.000	15	25	30
6.000.000	19	30	30
13.000.000	23	35	50
26.000.000	27	40	50
über 26.000.000	30	43	50

Letztlich hängt die Höhe der Erbschaftsteuerschuld von S und T noch von dem **Vorerwerb** aus dem Jahre 2018 von W ab. Nach § 14 ErbStG sind Vorerwerbe, die innerhalb des **Zehnjahreszeitraumes** von **derselben** Person angefallen sind, bei der Ermittlung der Steuerschuld einzubeziehen. So können Freibeträge, die bei einer Erbschenkung gewährt wurden, bei weiteren Erwerben von dieser Person innerhalb des Zehnjahreszeitraumes nicht ein zweites Mal gewährt werden. Auch die Höhe des Steuersatzes wird nach § 19 ErbStG beeinflusst, da mehrere Erwerbe von derselben Person zusammengerechnet werden und somit einen Kaskadensprung auslösen können.

vorläufig frei

11–19

2.2 Grundzüge des Erbschaftsteuergesetzes

Das Erbschaftsteuergesetz kennt als Hauptsteuertatbestände die Erbschaft und die Schenkung. In beiden Fällen kommt es zu einem Rechtsträgerwechsel aufgrund eines unentgeltlichen Übertragungsaktes. § 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG schließlich hat als dritter Steuertatbestand die ergänzende Funktion, bei Fehlen eines rechtsfähigen Auflagenbegünstigten eine subjektive Steuerpflicht des Beschwerten zu fingieren, was in Folge zur Steuerpflicht der Zweckzuwendung führt. Der weitere und vierte gesetzliche Steuertatbestand ist schließlich der Familienstiftung vorbehalten. Mit der in § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG angeordneten Erbersatzsteuer wird ein Gesetzesauftrag erfüllt, der auf einer Fiktion basiert (unterstellter Generationenwechsel innerhalb von 30 Jahren). Die Ersatzerbschaftsteuer lässt keine konstitutiven Merkmale für das Erbschaftsteuerrecht erkennen und ist

20

umgekehrt als »Ausreißer« im System des ErbStG zu qualifizieren; eigentlich ist die Erbersatzsteuer eine Vermögensteuer sui generis (dazu s. § 1 Rn. 18 m. w. N.).

Während bei der Erbschaft das **ganze** Vermögen des Erblassers auf den/die Erben übergeht, steht bei der Schenkung die Übergabe **einzelner** Vermögensgegenstände oder einzelner Vermögensgruppen (Wirtschaftseinheiten) im Vordergrund. In beiden Fällen ist der Erwerber bereichert. Insoweit knüpft die Erbschaftsteuer an die gesteigerte finanzielle **Leistungsfähigkeit** des Erwerbers an. Diesem Aspekt (zuletzt vom BVerfG im Beschluss vom 07.11.2006, DStR 2007, 235, zum Ausgangspunkt des Neubewertungsappells gemacht) ist es zu verdanken, dass der Vermögenszuwachs des Erwerbers erst nach Abzug des ggf. erforderlichen Aufwands ermittelt werden kann. Entscheidend ist dabei, dass der steuerliche Anknüpfungspunkt nicht das Vermögen des Übergebers (keine Nachlasssteuer), sondern die **Bereicherung** des/der einzelnen Erwerber/s ist. Die Einordnung der Erbschaft-/Schenkungssteuer als Personensteuer führt u. a. dazu, dass identisches Vermögen bei mehreren unentgeltlichen Übertragungen z. B. innerhalb einer Familie mehrfach dieser Steuer unterliegt. Ebenso kann es wegen des verschiedenen Charakters der betroffenen Steuern zu unterschiedlichen Wertansätzen kommen.

Soweit der Erbschaftsteuer eine Umverteilungsfunktion (»ius distributiva« nach *Aristoteles*) zukommen soll, ist die damit verbundene politische Botschaft wohl eher plakativer Art, als dass das tatsächliche Steueraufkommen diese Behauptung verifizieren könnte. Mit einem Steueraufkommen von ca. 8,6 Mrd. € in 2020 bei einem Gesamteueraufkommen von 740 Mrd. (knapp über 1 %) wird dieses Ziel kaum zu verwirklichen sein (so schon *Tipke*, StRO II, § 14, 1).

2.3 Tragende Prinzipien des Erbschaftsteuerrechts

- 21 Rein begrifflich sind die Ausgangspunkte des Erwerbs von Todes wegen und der Schenkung unter Lebenden konträr und werden nur durch die Unentgeltlichkeit der Übertragung miteinander verbunden. Während die Rechtsnachfolge im Todesfall durch den Begriff der Gesamtrechtsnachfolge (Universalsukzession) geprägt ist, werden Schenkungen im Wege der Einzelrechtsnachfolge (Singularsukzession) vollzogen.

2.3.1 Die unentgeltliche Leistungsfähigkeit

- 22 Die strenge Trennung in die beiden gegensätzlichen Formen der entgeltlichen und unentgeltlichen Übertragung führt herkömmlich in der ersten Gruppe (entgeltliche Übertragung = Veräußerung, Sacheinlage) zu einem einkommensteuerbaren Vorgang, während die unentgeltlichen Übertragungsakte zwar im EStG erwähnt werden, aber nicht selten steuerneutral vonstattengehen (s. § 6 Abs. 3, § 6 Abs. 5 Satz 3, § 16 Abs. 3 EStG).

Die unentgeltliche Transaktion bleibt als Steuertatbestand dem ErbStG als freigebige Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) vorbehalten. Soweit der (steuer-)gesetzliche Ausgangspunkt. Wirtschaftliche Vorgaben und die kautelarjuristische Phantasie brachten es aber mit sich, dass immer häufiger **teilentgeltliche** Vermögenstransfers in das Blickfeld der steuerlichen Beurteilung rückten. Dies betrifft die (frühere) Fallgruppe der Schenkung unter Auflage, der gemischten Schenkung und vor allem die vorweggenommene Erbfolge. In diesen Fällen zeichnet sich je nach Standort sodann ein Paradigmenwechsel ab. Getreu der Zielsetzung der jeweiligen Einzelsteuer wird **ein und derselbe Lebenssachverhalt** (Beispiel: eine vorweggenommene Betriebsübertragung gegen Ausgleichszahlung der Geschwister) sowohl der Einkommensteuer als auch der Erbschaftsteuer unterworfen.

Dies führt im Anwendungsbereich des EStG zu einer **teilentgeltlichen Veräußerung** und im ErbStG zu einer **teilunentgeltlichen Übertragung**.

Bei der Ermittlung der jeweiligen Bemessungsgrundlage obliegt es sodann der jeweiligen Einzelsteuer, den ihr gebührenden Part (bei der Einkommensteuer den Entgeltsanteil und bei der Erbschaftsteuer die unentgeltliche Quote) zu definieren und der Besteuerung zu unterwerfen.

2.3.2 Der Aspekt der Rechtsnachfolge

Noch wichtiger für das Vorverständnis des Erbschaftsteuerrechts ist jedoch die Unterscheidung nach den einzelnen zivilrechtlichen Übertragungstechniken. Während der Erwerb von Todes wegen grundsätzlich in Form der Gesamtrechtsnachfolge (Universalsukzession gem. § 1922 BGB) erfolgt, vollziehen sich unentgeltliche Übertragungen unter Lebenden grundsätzlich im Wege der Einzelrechtsnachfolge (Schenkung als Singularsukzession gem. § 516 BGB).

Hieraus lassen sich zunächst einfache rechtstechnische Konsequenzen ableiten. So werden akzessorische Aufwendungen in Zusammenhang mit dem (immer noch unentgeltlichen) Erwerb eines Vermögensgegenstands beim Erwerb von Todes wegen (z. B. einem Geldvermächtnis) in Gänze abgezogen, da die Gesamtrechtsnachfolge auch den Übergang der kompletten Nachlassschulden beinhaltet. Umgekehrt, z. B. bei der Schenkung eines Grundstücks, ist eine etwaige Grundschuld nur insoweit als Subtrahend des Bereicherungsvorgangs abzuziehen, soweit sie sich auf die geschenkte Immobilie bezieht (bekanntlich kann eine Grundschuld auch für anderweitige Zwecke valutiert werden).

Die skizzierte holzschnittartige Zuordnung (Gesamtrechtsnachfolge im Erbschaftsteuerrecht und Einzelrechtsnachfolge im Schenkungssteuerrecht) hat jedoch im letzten Jahrzehnt einen Durchbruch erfahren. So hat das Umwandlungs(steuerver)recht die Universalsukzession als Gestaltungsoption entdeckt (1995; sog. gewillkürte Gesamtrechtsnachfolge). Der Rechtskomfort des ganzheitlichen Vermögensübergangs unter Verzicht auf die einzelnen – vom BGB vorgesehenen – Übertragungsakte ist oftmals die Motivation für Unternehmensverschmelzungen ebenso wie für Spaltungen. Bereits vorher galt dies (und gilt auch heute noch) für die Anwachsung nach §§ 736, 738 BGB. In diesen Fällen wird für Zwecke der Erbschaftsteuer das technische Merkmal des jeweiligen Übertragungsaktes ersetzt und überlagert durch den schlichten Zeitaspekt. Kommt es demnach zu einem Ausscheiden eines Gesellschafters einer Personengesellschaft zu dessen Lebzeiten und kommt es in diesem Zusammenhang zu einer freigebigen Zuwendung, so bleibt es trotz der Technik des ganzheitlichen Übertragungsaktes bei einer Schenkung unter Lebenden (§ 7 Abs. 5 und 7 ErbStG). Umgekehrt – bei der Vererbung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft – werden die Rechtsfolgen etwaiger Ausgleichszahlungen, die sich im Wege der Einzelrechtsnachfolge vollziehen, als Erwerb von Todes wegen behandelt (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG). Im Vordergrund der primären erbschaftsteuerlichen Zuordnung steht demnach nicht der rechtstechnische Übertragungsaspekt, sondern der **phänomenologische Sachverhalt** (Übertragung durch Tod oder unter Lebenden).

Diese Vorüberlegungen spielen bei Auslegungsfragen zur Schenkung auf den Todesfall (§ 2301 BGB bzw. § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) eine ebenso große Rolle wie bei der erbschaftsteuerlichen Einordnung der so häufig praktizierten Lebensversicherung auf den Todesfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Den Testfall hierzu bilden die Versorgungsansprüche der Angehörigen des verstorbenen Gesellschafter-Geschäftsführers. Entgegen der modernen Doktrin im Zivilrecht und in der Einkommensteuer beantwortet das Erbschaftsteuerrecht diese Grenzfragen der Rechtsordnung weitgehend pragmatisch unter dem Gesichtspunkt des **einheitlichen Zusammenhangs mit dem Todesfall**. Sie werden damit dem Erbschaftsteuerrecht unterstellt.

2.4 Das Verhältnis Erbschaftsteuer/Schenkungssteuer

- 24 Wie aus § 1 Abs. 2 ErbStG ersichtlich wird, sind die Steuerfolgen aus den unterschiedlichen Steuertatbeständen der Erbschaft und der Schenkung weitestgehend identisch (hierzu im Einzelnen s. § 1 Rn. 19 ff.). Nach der amtlichen Begründung (RT-Drs. Nr. 10 Anl. 5, 1905/06) soll damit ein Ausweichen des steuerpflichtigen Erwerbs von Todes wegen in einen steuerfreien Korridor der Schenkung verhindert werden. Während sich dieser Grundsatz als einfachgesetzliches Postulat aus § 1 ErbStG ableiten lässt, überraschen weitgehende Urteilspassagen aus den letzten Entscheidungen des BVerfG zum ErbStG (Beschluss vom 22.06.1995, NJW 1995, 2624, sowie vom 07.11.2006, DStR 2007, 235; ebenso der Beschluss des BVerfG vom 17.01.2014, DStR 2015, 31). In allen Fällen wird – wenngleich mit unterschiedlicher Zielrichtung – einseitig und bedenklich nur auf die Erbschaftsteuer abgestellt. Dies gilt sowohl für die Ableitung der verfassungsrechtlichen Schranken aus der Erbrechtsgarantie des Art. 14 GG (vgl. BVerfG-Beschluss 1965) als auch für das Petitum der einheitlichen finanziellen Leistungsfähigkeit wegen des (sic) einmaligen Erwerbsvorgangs (vgl. BVerfG vom 07.11.2006, a. a. O.). Man muss hier wohl an den Gesetzgeber (notfalls an die Verwaltung) appellieren, etwaige durch diesen einseitigen Erkenntnisprozess auftretende Sollbruchstellen zu reparieren.

2.5 Die Erbschaftsteuer als Erwerbsteuer (Erbfall- oder Bereicherungsteuer)

- 25 Das geltende Erbanfallsteuersystem ist in Kontinentaleuropa weit verbreitet, während der angelsächsische Rechtsraum vom Nachlasssteuersystem geprägt ist (vgl. nur *Geck* in K/E, Einl., 17 ff.; M/W, Einl., 8 f. sowie *Crezelius*, Berliner Steuergespräche, 2006, 2). Dieser Ansatz wird – als Ausfluss des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes – zurzeit von niemandem in Frage gestellt. Konkrete Auswirkung des Bereicherungsgrundsatzes ist der Abzug der mit dem Erwerbsanfall verbundenen Aufwendungen. Zu dem Charakter einer Bereicherungsteuer passt aber nicht die Anordnung der Steuerschuldnerschaft für den Schenkungssteuerfall (§ 20 Abs. 1 ErbStG), die sich nur als Relikt aus der Charakterisierung der ErbSt als Verkehrssteuer begreifen lässt.
- 26–29 vorläufig frei

3 Die Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) in der Steuer- und Rechtssystematik

3.1 Allgemeiner Standort

- 30 Im allgemeinen System der Steuern erfolgt einvernehmlich (vgl. *Meincke*, Einf., 1) eine Eingruppierung der Erbschaft- und Schenkungssteuer (im Folgenden hier nur als Erbschaftsteuer bezeichnet) als:
- Verkehrssteuer (Anknüpfungspunkt: der Rechtsverkehrsakt der Übertragung),
 - Personensteuer (i. S. d. § 12 Nr. 3 EStG),

- direkte Steuer (es besteht ein Steuerschuldverhältnis zum Steuerzahler) und
- nicht periodische Stichtagsteuer.

3.2 Erbschaftsteuer und Einkommensteuer

Bis in die jüngste Zeit kontrovers wird das Verhältnis zwischen der Erbschaft-/Schenkungssteuer und der Einkommensteuer diskutiert. Die h. M. hält sich an die Vorgabe des Gesetzgebers in § 2 EStG und sieht den Kreis der einkommensteuerbaren Einkünfte auf die sieben Einkunftsarten beschränkt, bei denen eben der Erbfall fehlt. Danach stehen die beiden Steuern konkurrenzlos nebeneinander, so dass es alleine wegen der unterschiedlichen Erhebungstechnik (Periodensteuer kontra Stichtagsteuer) zu einer Doppelbelastung kommen kann. So werden der Erbschaftsteuer als Stichtagsteuer die Vermögenswerte ohne Berücksichtigung einer etwaigen latenten ESt-Belastung zugrunde gelegt. Das ErbStG selbst schließt die Berücksichtigung solcher **latenter**, d. h. noch nicht durch Bescheid aktualisierter, **ESt-Nachlassverbindlichkeiten** aus. Nicht unerwähnt bleiben sollte in diesem Zusammenhang die »Vorgänger«-Regelung des § 35 EStG, der zufolge bis 1998 die (aktuell wie damals) bestehende Nichtabzugsfähigkeit von latenten ESt-Schulden bei der ErbSt dadurch ausgeglichen hat, dass – umgekehrt – die Einkommensteuer ermäßigt werden konnte. Die Bestimmung ist aus steuersystematischen Gründen ab VZ 2000 nicht mehr anzuwenden.

31

Wiederum andere sehen in § 24 Nr. 2 EStG (nachträgliche Einkünfte des Rechtsnachfolgers) die Eintrittspforte erbschaftsteuerlicher Vorgänge in die Einkommensteuer (»achte Einkunftsart«) oder gehen in Bezug auf die einmalige Leistungsfähigkeit aus verfassungsrechtlichen Überlegungen von einem (zumindest) wirtschaftlichen Interdependenzverhältnis zwischen beiden Steuern aus. Aus diesen Gründen spricht sich die wohl h. M. im Schrifttum (statt aller *Mellinghoff/Birk*, DStJG 1999, 73 ff., 121, 161) für die Berücksichtigung der latenten ESt-Verbindlichkeit als Nachlassverbindlichkeit gem. § 10 Abs. 5 ErbStG gerade in den Fällen des Generationenübergangs aus.

Einer solchen Berücksichtigung ist jedoch der BFH im Beschluss vom 16.08.2006 (BFH/NV 2006, 2261) für den Fall **entgegengetreten**, dass sich der Erbfall vor 1999 ereignete. **Umgekehrt** behandelt allerdings § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG 2008 etwaige ESt-Erstattungsansprüche des Erblassers als Vermögensanfall des Erben, wobei der Grund für die Neufassung in der Vermögenserfassung der **materiell** entstandenen ESt-Erstattungsansprüche liegt (s. auch § 37 Abs. 2 AO); auf die Festsetzung wird nicht gewartet.

Schließlich sind die o. g. Bedenken gegen die Abschaffung des § 35 EStG aufgegriffen worden. Sie führten – **jetzt als § 35b EStG** – zur Wiedereinführung der alten Regelung. Damit wird eine **Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer vermieden**. Die Kollisionsnorm ist beschränkt auf Fälle, in denen beim Erben Einkünfte tatsächlich mit Einkommensteuer belastet werden, die zuvor als Vermögen oder Bestandteil von Vermögen bereits der Erbschaftsteuer unterlagen. Zu den Einkünften gehören dabei auch Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme einzelner Wirtschaftsgüter (Aufdeckung stiller Reserven), die beim Erblasser Betriebsvermögen waren und als Betriebsvermögen auf den Erwerber übergegangen sind, oder aus der Veräußerung oder Aufgabe eines ganzen Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 16 EStG.

Ein rechtstechnisches Problem liegt in der Fixierung der einzelnen Verschonungsobjekte nach § 13b Abs. 1 und 2 ErbStG an **ertragsteuerlichen** Vorgaben.

3.3 Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer

32 Im Verhältnis zur ErbSt tritt die Grunderwerbsteuer regelmäßig zurück, weil § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG die unter das ErbStG fallenden Grundstückserwerbe von Todes wegen und die Grundstücksschenkungen von der Besteuerung ausnimmt. Hierdurch soll eine Doppelbelastung vermieden werden. In diesem Sinne hat sich auch das BVerfG im Urteil vom 15.05.1984 (BStBl II 1984, 608) für eine Prävalenz der ErbSt ausgesprochen.

Von der **GrESt-Befreiung nicht betroffen** sind nach dem ausdrücklichen Wortlaut von § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG abziehbare Auflagen bei Schenkungen unter Auflage sowie der entgeltliche Part bei einer gemischten Schenkung.

Die weiteren Kollisionsfälle werden in der Einzelkommentierung angesprochen, so z. B.

- die Immobilie als Pflichtteilssurrogat (s. § 3 Rn. 294 ff.; vgl. *Weinmann in Moench/Weinmann*, Einf. Rn. 65)),
- ein Immobilienkaufrechtsvermächtnis (s. § 3 Rn. 241 ff.; vgl. *Weinmann*, Einf. 66),
- Nutzungs- und Duldungsaufgaben, die an ein Grundstück gebunden sind (vgl. *Weinmann*, Einf. Rn. 69),
- die mittelbare Grundstücksschenkung (s. § 7 Rn. 159 ff.; vgl. *Weinmann*, Einf. Rn. 72).

3.4 Erbschaftsteuer und Umsatzsteuer

33 An zwei Stellen begegnen sich das ErbStG und das UStG:

1. bei der (unentgeltlichen) Geschäftsveräußerung (§ 1 Abs. 1a UStG) und
2. bei den unentgeltlichen Wertabgaben (§ 3 Abs. 1b UStG) und beim unentgeltlichen Verwendungsstatbestand (§ 3 Abs. 9a UStG) zugunsten des Personals.

Während es bei der Geschäftsveräußerung (gleich, ob entgeltlich oder unentgeltlich) wegen der Wertentscheidung des UStG (kein steuerbarer Tatbestand) keine Konkurrenz zwischen den beiden Steuerarten gibt, können die Arbeitnehmerverbrauchstatbestände (alte UStG-Terminologie) zugunsten des Personals einer mehrfachen Steuerbelastung (Schenkungssteuer i. V. m. § 15 Abs. 2 BewG, Lohnsteuer – Sachbezug – und Umsatzsteuer) unterliegen. In allen Fällen liegt jedoch keine doppelte Besteuerung im juristischen Sinne vor, da eine etwaige Lohnsteuerpflicht eine Schenkungssteuer alleine deshalb ausschließt, da sie als Entlohnung für geleistete Dienste anzusehen ist. Die ggf. erforderliche Vorsteuerkorrektur im UStG, die materiell für den »Erersatz«-Umsatzsteuerstatbestand verantwortlich ist, betrifft keine Konkurrenzproblematik zwischen den beiden Verkehrsteuern.

3.5 Erbschaftsteuerrecht und Zivilrecht

34 Das Verhältnis zwischen Erbschaftsteuerrecht und Zivilrecht wird allgemein dadurch charakterisiert, dass das Zivilrecht gegenüber dem ErbStR **nicht prävalent** sei (d. h. keine Vorrangigkeit), sondern dass vielmehr der Grundsatz der **Präzedenz** (oder Maßgeblichkeit) des Zivilrechts gelte. Dies ist in dem (selbstverständlichen) Sinne gemeint, dass die Lebenssachverhalte, die der erbschaftsteuerlichen Beurteilung unterliegen, durch zivilrechtliche Gestaltungen vorgeprägt sind. Dies gilt im besonderen Maße für das ErbStG, da dies durch das Erbrecht vorgeprägt ist

(laut BFH vom 22.09.1982, BStBl II 1983, 179 gibt es keine »Erbschaft im wirtschaftlichen Sinn«). Damit ist gleichzeitig zum Ausdruck gebracht, dass bei der Verwendung von erbrechtlichen Fachausdrücken im ErbStG eine Orientierung an dem jeweiligen Begriffs- und Institutsverständnis des Erbrechts erfolgt. Nur dann, wenn das ErbStG eine eigene Terminologie verwendet, darf von dem zivilrechtlichen Vorverständnis abgewichen werden (z.B. bei der Unterscheidung zwischen der Schenkung i.S.d. § 516 BGB und der freigebigen Zuwendung i.S.d. § 7 ErbStG; dazu s. § 7 Rn. 30).

Eine besondere **Zielsetzung** dieses (Praktiker-)Kommentars liegt aber in der Vermittlung des **interdisziplinären** Verständnisses zwischen Erbrecht/Zivilrecht und Erbschaftsteuerrecht, ohne die eine Durchdringung des Stoffes nicht möglich erscheint. Aus diesem Grund wird an den einschlägigen Stellen (z.B. § 1 Abs. 1 Nr. 4, § 3, § 7 ErbStG) eine zivilrechtliche Vorabkommentierung an den Anfang der folgenden erbschaftsteuerlichen Darstellung gestellt. Eine – wie so häufig vorgefundene – vermengte Stoffpräsentation wird den Einzeldisziplinen und der Zielsetzung dieses Kommentars wie auch der Erwartungshaltung der Mandanten nicht gerecht.

Schwierigkeiten im Umgang mit erbrechtlichen Vorfragen zeigten sich jedoch in der Vergangenheit auch beim Gesetzgeber. Dies kann am Beispiel der **nichtehelichen Kinder** belegt werden. 35

Beispiel:

Seit 01.04.1998 sind nichteheliche Kinder durch das ErbGleichG für Erbfälle vollständig gleichgestellt. In einer Übergangszeit, vom 01.07.1970 bis 31.03.1998, hatten nichteheliche Kinder gem. § 1934a BGB einen Erbersatzanspruch in Geld auf Zahlung des Werts ihres gesetzlichen Erbteils. Damit waren sie nur wertmäßig den ehelichen Kindern gleichgestellt, aber nicht nach der rechtlichen Qualität (vgl. *Weidlich* in Grüneberg, § 1924, Rn. 8 ff. (10)).

In diesem Zusammenhang sei nur erwähnt, dass § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG § 1934a BGB als erbschaftsteuerlichen Erwerbstatbestand noch weitere elf Jahre (bis 2008) »konserviert« hat, obwohl es ihn erbrechtlich nicht mehr gab.

Auch der Präzedenz des Zivilrechts (und der Auslegung zu Art. 3 GG) sind die Erkenntnisse des BVerfG vom 21.07.2010 (BVerfGE 115, 94) zur Gleichstellung der (eingetragenen) Lebenspartner mit den Ehegatten im Tarifrecht des ErbStG zu verdanken. 36

3.6 ErbStG und Abgabenordnung

Zwei Aspekte sind hier näher zu beleuchten:

- a) Kommt dem **wirtschaftlichen Eigentum** des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO eine Bedeutung im Erbschaftsteuerrecht zu?
- b) Sind **formunwirksame** Testamente (Vermächtnisse) zu berücksichtigen (§ 41 AO)?

37

(Zu a) Wie *Moench* (in *M/W Einf. Rz. 57*) zu Recht ausführt, ist die Diskussion des wirtschaftlichen Eigentums im Erbschaftsteuerrecht noch nicht vollkommen abgeschlossen. Dies zeigt sich z.B. deutlich beim zweiaktigen Erwerbstatbestand bei Immobilien, wenn also der Statbestand (Tod/Schenkungen) zwischen der Auflassung und der Eintragung im Grundbuch liegt. Während der BFH bei Erbschaften der streng zivilrechtlichen Beurteilung folgt und den genauen Erwerbsstatus (Sachleistungsanspruch) besteuert, gelangt er bei der Schenkung gelegentlich zur vorgezogenen Erfassung des Vollerwerbs.

M.E. ist dies aber nicht auf das wirtschaftliche Eigentum zurückzuführen, sondern auf das bis heute im Steuerrecht nicht angekommene Rechtsinstitut der **Anwartschaft**.

Zu b) Werden **mündliche Testamente erfüllt**, so werden diese als Zuwendung unter Lebenden behandelt. Andererseits werden **formunwirksame Vermächtnisse** bei Vollzug durch den Erben als Erwerbstatbestände nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (Erwerb vom Erblasser) behandelt (s. hierzu *Esskandari*, ErbStB 2014, 77).

38–39 vorläufig frei

4 Verfassungsrechtliche Vorgaben (Prärogative)

- 40 Das BVerfG nimmt sich im Zehnjahreszeitraum des ErbStG/BewG an und gelangt traditionell zum Verdikt: Teilweise verfassungswidrig.

4.1 Erbschaftsteuergesetz und Art. 14 GG

- 41 Die erste Frage, ob sich die Erbrechtsgarantie auf das Erbrecht **vor** oder **nach** der Belastung mit ErbSt bezieht, lässt sich mit § 9 ErbStG und mit ihrem Charakter als Erbanfallsteuer nur bei Unterscheidung der Grundrechtssubjekte beantworten. Wenn danach die ErbSt mit dem Erwerb (von Todes wegen) entsteht, gewinnt man zwei Antworten:
- Die Erbrechtsgarantie des **Erblassers** ist grundsätzlich frei von einer künftigen ErbSt-Belastung zu definieren. Sie umfasst danach materiell-rechtliche Teilaspekte wie die Testierfreiheit und das Prinzip des gesetzlichen Verwandten- und Ehegattenerbrechts. Im Verhältnis dieser beiden subjektiven Rechte gilt der Grundsatz, dass das gesetzliche Erbrecht gegenüber der Testierfreiheit nur subsidiär zur Anwendung kommt (vgl. *Papier* in M/D, Art. 14 Rz. 302).
 - Als Folgerung für die Erbschaftsteuer wird hieraus abgeleitet, dass es zu keiner übermäßigen Belastung des Erben mit Erbschaftsteuer kommen dürfe (ständige Rspr. des BVerfG, zuletzt BVerfG vom 25.07.2007, HFR 2007, 1024 Nr. 10). Eine (allerdings nicht feste) Obergrenze (vgl. *Gebel* in T/G/J/G, Einf., 39) ist nur bei »erdrosselnden« Spitzen-Steuersätzen von über 70 % anzunehmen, da mit diesen das Institut des Verwandten-Erbrechts ausgehöhlt würde. Eine andere verfassungsrechtliche Beurteilung müsste bei dem Konzept einer Nachlasssteuer angestellt werden.
 - Aus Sicht des/der **Erben** tritt mit dem Erbfall das – ebenfalls von Art. 14 GG – geschützte Eigentumsrecht an die Seite des Erbrechts. Auf den Erwerbsfall bezogen, lässt sich folgende Gleichung aufstellen: Das Erbrecht des Erblassers nach Art. 14 Abs. 1 GG (freie Auswahl und Zuordnung der Nachlassgegenstände) verdichtet sich nach dem Tode zum Eigentumsrecht des Erben am Nachlass. An dieser Stelle findet über die Sozialpflichtigkeit des Eigentums (Art. 14 Abs. 2 GG) der fiskalische Redistributionsgedanke bereits bei einem Steuersatz von 50 % (Art. 14 Abs. 2 GG: »zugleich«) seine Grenze, wenngleich die Übertragung des Halbteilungsgrundsatzes auf das ErbSt-Recht nicht zwingend vorgeschrieben ist (BVerfG vom 19.03.2006, DStR 2006, 555). Sämtliche Steuersätze des ErbStRG bleiben mit dem Maximaltarif von 50 % (**und** dem weiteren persönlichen Freibetrag von mindestens 20.000 € (§ 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG n. F.) unterhalb dieser Grenze und sind damit Art. 14 GG-konform.

Darüber hinaus stellt sich die Frage der Einbeziehung von **Schenkungen** und sonstigen Übertragungen unter Lebenden in den Schutzbereich von Art. 14 GG. Für die »klassische« Schenkung ebenso wie für die Sonderformen der »Attributs«-Schenkungen (wie »gemischte Schenkung« oder »Schenkung unter Auflage«) findet sich bei grammatikalischer Auslegung kein Anhaltspunkt für eine Institutsgarantie. Anders könnte es allerdings für die vorweggenommene Erbfolge aussehen. Dieses Rechtsinstitut mag zwar in Hinblick auf die erbrechtliche Aussicht des künftigen Erben vom BFH entwickelt worden sein (Großer Senat des BFH vom 05.07.1990, BStBl II 1990, 847). Die zwischenzeitlichen Aktivitäten der Rechtsprechung (BFH vom 21.01.2001, BStBl II 2001, 414: Eliminierung aus dem Anwendungsbereich des § 13a ErbStG a. F.) und des Gesetzgebers (die Einfügung in § 593a BGB führt nicht zur Anwendung erbrechtlicher Grundsätze; vgl. *Weidlich* in Grüneberg, Einl. zu § 1922 Rz. 6 ff.) verbieten jedoch eine Einbeziehung der vorweggenommenen Erbfolge in den Schutzbereich von Art. 14 GG.

Durch die Bezugnahme im Vorlagebeschluss vom 27.09.2012 (Rn. 4) auf **§ 19 ErbStG** hatte das BVerfG die Möglichkeit, das ganze ErbStG auf den Prüfstand der Verfassungskonformität zu stellen. Hiervon (umfassende Befassung mit der Materie) wurde auch in allen späteren Vorlagebeschlüssen Gebrauch gemacht.

4.2 Erbschaftsteuergesetz und Art. 6 GG

Bei Übertragungen im (**engen**) **Familienkreis** begrenzt die Rspr. des BVerfG (Beschluss des BVerfG vom 22.06.1996, BStBl II 1996, 671) den Zugriff insoweit, als der »deutlich überwiegende« Teil – und bei geringem Vermögen der ganze Nachlass – steuerfrei bleiben muss. Gerade aufgrund der nach h. M. verfassungsrechtlich gebotenen Beschränkung auf die »Kleinfamilie« (statt aller vgl. *Ipsen*, Staatslehre II, § 7 Rz. 324, gegen *Pieroth* in J/P, Art. 6 GG Rz. 4) wird es eine ernste Debatte geben, ob die Versagung des erhöhten Freibetrages von 400.000 € für Enkelkinder (bei nicht vorverstorbenen Eltern) mit der Rspr. des BVerfG in Übereinklang steht. Jedenfalls wird ab 01.01.2009 (Tag des Inkrafttretens) ein durchschnittliches »Familiengebrauchsvermögen« nicht ohne Erbschaftsteuerbelastung auf die Enkelkinder (Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG: 200.000 €) übertragen werden können. 42

4.3 Erbschaftsteuergesetz und Art. 3 GG

Die immer wieder gestellte Frage der Unvereinbarkeit der unterschiedlichen Bewertungsansätze für die verschiedenen Vermögenskategorien im ErbStG ist nunmehr einer endgültigen Antwort zugeführt worden. Mit dem unumkehrbaren Beschluss des BVerfG vom 06.11.2006 (DB 2007, 320) muss der Gesetzgeber im Bereich der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage ein einheitliches Bewertungsziel definieren, das sich für alle Vermögensgegenstände am gemeinen Wert zu orientieren hat (strenge horizontale Steuergerechtigkeit in der ErbSt). Erst auf der Ebene der sachlichen Befreiungen und des Tarifrechts kann der Gesetzgeber zielgenaue (und normenklare) Verschonungsregelungen treffen (aufgelockerte vertikale Steuergerechtigkeit in der ErbSt). Konkret spielte Art. 3 GG die entscheidende Rolle bei der Gleichstellung eingetragener Lebenspartner mit den ehelichen. 43

5 Europarechtliche Vorgaben

- 44 Die Diskriminierung von Steuer-Ausländern (exakt: von beschränkt Steuerpflichtigen) bzw. von Inländern mit Auslandsvermögen steht im Fokus des Gemeinschaftsrechts, wobei sich die Beschränkungsverbote des EG-Vertrages nicht ausdrücklich auf das ErbSt-Recht erstrecken.

Während die drastische Reduzierung des persönlichen Freibetrages nach § 16 Abs. 2 ErbStG (ausländische Erwerber mit Inlandsvermögen gem. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) zwischenzeitlich vom BFH in der Entscheidung vom 21.09.2005 (BStBl II 2005, 875) für europarechtskonform erklärt wurde (dazu s. § 16 Rn. 25 ff.; die Entscheidung des EuGH gelangt zur Verfassungswidrigkeit), wird der Ansatz des ausländischen in den Grenzen der EU befindlichen Vermögens mit dem Teilwert nach wie vor für gemeinschaftsrechtswidrig erachtet. Zumindest in den Fällen der Versagung von Bewertungssubventionen, wie dies bei den §§ 13a, 19a ErbStG der Fall ist, auf Auslandsvermögen, das in einer EU-Betriebsstätte gehalten wird, kann man sich vorstellen, dass der EuGH auf einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrags erkennen wird. Spätestens mit der Neufassung der Entstrickungsregelungen des SEStEG (§ 4 Abs. 1 Sätze 4 ff. EStG n.F.) ab 2007 wird man etwa bei einer Betriebsverlagerung ins EU-Ausland eine steuerschädliche Betriebsaufgabe i.S.d. § 13a Abs. 5 ErbStG annehmen müssen. Hiergegen hilft auch nicht die Regelung in R 39 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2003 (steuerbilanzielle Werte bei EU-ausländischem Betriebsvermögen), die nur bis 2006 zu einer Entschärfung führte.

Ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (und wahrscheinlich gegen die Kapitalverkehrsfreiheit – s. EuGH vom 11.12.2003, »Erben Barbier«, ZEV 2004, 74) ist mangels Rechtfertigungsgründen vorprogrammiert (so auch *Michel* in Festschrift Pöllath, 2008, 488 ff.).

Nach einhelliger Auffassung sind jedenfalls steuerliche Zusatzbelastungen bei der Übertragung von EU-Auslandsvermögen dann gemeinschaftsrechtswidrig, wenn die theoretische Anrechnung der ausländischen ErbSt nach § 21 ErbStG – z. B. mangels DBA – leer läuft (statt aller *Gebel* in T/G/J/G, Einf., 55).

Die Appelle des EuGH und des Schrifttums sind mittlerweile angekommen: Im Rahmen der Erbschaftsteuerreform ist der Gesetzgeber für den Bereich rein **steuerobjekt**bezogenen Vorschriften (§ 13b ErbStG) dem gemeinschaftsrechtlichem Petitem gefolgt und hat »europäisches« Betriebsvermögen in die Verschonungsregelung mit aufgenommen.

- 45 In eine vollkommen neue Dimension stößt der Vorlagebeschluss des BFH vom 15.12.2010 (ZEV 2011, 146, mit Anm. *Preißer/Schütte*, ZEV 2011, 149 f.) in dem dem EuGH die Frage vorgelegt wurde, ob die **Kapitalverkehrsfreiheit** nicht zwingt, die Vergünstigungen der §§ 13a, 13b ErbStG auch auf – im PV gehaltenes – Drittstaaten-Kapitalvermögen zu erstrecken (konkret: auf private Anteile an kanadischen Kapitalgesellschaften). Der EuGH hat die Frage bejaht.

- 46 In eine ganz andere (radikale) Richtung zielt die Frage, ob es sich bei den neuen Verschonungsregeln des ErbStG 2016 nicht um gemeinschaftswidrige Beihilfen handelt (s. *de Werth*, DB 2016, 2692).

47–49 vorläufig frei

6 Schema (praktische Arbeitsanleitung)

Für erbschaftsteuerliche Fälle (Mandate) bietet sich auch das Schema von RE 10.1 ErbStR an, allein um dem Komplettierungsauftrag des Steuerberaters gerecht zu werden. Auch ohne Computervorbehalt kann somit die Steuer errechnet werden. 50

I) Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs 51

- (1) Steuerwert des Wirtschaftsteils des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens
- ./ Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 ErbStG
 - + Steuerwert des BV
 - ./ Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 ErbStG
 - + Steuerwert der Anteile an Kapitalgesellschaften
-
- = **Zwischensumme**
- ./ Befreiung nach § 13a ErbStG
 - + Steuerwert des Wohnteils und der Betriebswohnungen des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens
 - ./ Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2, 3, 4b und 4c ErbStG
 - ./ Befreiung nach § 13c ErbStG
 - + Steuerwert des Grundvermögens
 - ./ Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2, 3 und 4a bis 4c ErbStG
 - ./ Befreiung nach § 13c ErbStG
 - + Steuerwert des übrigen Vermögens
 - ./ Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 ErbStG
-
- = **Vermögensanfall nach Steuerwerten**
- (2) Steuerwert der Nachlassverbindlichkeiten, soweit nicht vom Abzug ausgeschlossen mindestens Pauschbetrag für Erbfallkosten (einmal je Erbfall)
-
- = **abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten**
- (3) **Vermögensanfall nach Steuerwerten (1)**
- ./ abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten (2)
 - weitere Befreiungen nach § 13 ErbStG
-
- = **Bereicherung des Erwerbers** (weiter bei (4))
- (4) ./ ggf. steuerfreier Zugewinnausgleich (§ 5 Abs. 1 ErbStG)
- + ggf. hinzuzurechnende Vorerwerbe (§ 14 ErbStG)
 - ./ persönlicher Freibetrag (§ 16 ErbStG)
 - ./ besonderer Versorgungsfreibetrag (§ 17 ErbStG)
-
- = **steuerpflichtiger Erwerb** (§ 10 ErbStG; abzurunden auf volle 100 €)

Hinweis: Aufgrund der ErbStReform (2009) wird zusätzlich das »betriebliche Wohnvermögen« (§ 13b Abs. 2 Nr. 2d ErbStG a.F. = § 13b Abs. 4 Nr. 4d ErbStG n.F.) in die Berechnung der Zwischensumme einbezogen und die Verschonungsregeln stützen sich nunmehr auf die §§ 13a und 13b ErbStG.

52 II) Die festzusetzende Erbschaftsteuer

- | | | |
|---|---|---|
| (1) | tarifliche Erbschaftsteuer nach § 19 ErbStG | ./. abzugsfähige Steuer nach § 14 Abs. 1 ErbStG
+ Entlastungsbetrag nach § 19a ErbStG |
| | | = Summe 1 |
| (2) | ./. | Ermäßigung nach § 27 ErbStG (dabei Steuer lt. Summe 1
nach § 27 Abs. 2 ErbStG aufzuteilen und zusätzlich Kappungsgrenze
nach § 27 Abs. 3 ErbStG zu beachten)
./. |
| | | = Summe 2 |
| (3) | ./. | anrechenbare Steuer nach § 21 ErbStG (dabei Steuer lt. Summe 2 nach § 21 Abs. 1 Satz 2
ErbStG aufzuteilen) |
| | | = Summe 3 |
| | | mindestens Steuer nach § 14 Abs. 1 Satz 4 ErbStG
höchstens nach § 14 Abs. 3 ErbStG begrenzte Steuer (Hälfte des Werts des weiteren
Erwerbs) |
| = festzusetzende Erbschaftsteuer | | |

53–59 vorläufig frei

7 Die erste Reform der Erbschaftsteuer (2009)

- 60 Im Folgenden wird ein Überblick über das Erbschaftsteuergesetz (2009) i. d. F. des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes gegeben.

7.1 Betriebsvermögen

- 61 Das Betriebsvermögen ist mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Der gemeine Wert ist unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten oder einer anderen anerkannten – auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen – Methode zu schätzen, soweit er nicht in erster Linie aus Verkäufen unter fremden Dritten abgeleitet werden kann, die weniger als ein Jahr zurückliegen (§ 11 Abs. 2 Satz 2, 2. HS BewG für Anteile an Kapitalgesellschaften bzw. § 11 Abs. 2 Satz 2, 2. HS i. V. m. § 109 Abs. 2 Satz 3 BewG für BV). Das neue BewG (ursprünglich die BewVO) sieht vor, auf das Betriebsergebnis der letzten drei Jahre »zurückzugreifen«, dieses zu korrigieren (u. a. mit einem rechtsformneutralen Abzug des Unternehmerlohns) und sodann den neutralisierten Ertrag mit einem jeweils zu aktualisierenden Zinssatz (derzeit 9 %) zu kapitalisieren (§§ 199ff. BewG).

Als Mindestwert wird die Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Unternehmens abzüglich der Schulden festgelegt.

7.2 Grundvermögen

Das Grundvermögen ist ebenfalls mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 177 BewG). Zusätzlich zu dem (im alten Recht schon relevanten) Bodenrichtwert werden die Gebäudewerte der verschiedenen Grundstücksarten in Anlehnung an die Wertermittlungsverordnung im Vergleichswert-, Ertragswert- sowie Sachwertverfahren ermittelt. 62

In sehr detaillierten gesetzlichen Vorgaben sind im BewG n. F. das Ertragswertverfahren z. B. für Mietshäuser und das Sachwertverfahren z. B. für Ein- und Zweifamilienhäuser beschrieben. Die Ergebnisse kommen zwangsläufig zu Annäherungswerten zum Verkehrswert, wobei die regionalen Besonderheiten weitgehend der Grundstücksbewertung vorbehalten sind und die Gebäudebewertung hiervon verschont bleibt.

7.3 Verschonungsebene

Weitreichende (und technisch komplizierte) Änderungen kommen auf der Verschonungsebene zum Zuge. 63

7.3.1 Betriebsvermögen

Dem Erwerber werden zwei Optionen eingeräumt: 64

1. Option:

Das Kernstück der Regelung (§§ 13a, 13b ErbStG) geht von einer pauschalierten Festlegung des **begünstigten Betriebsvermögens** i.H.v. 85 % aus. 85 % werden (zunächst) nicht besteuert (»Abschlag von der Bemessungsgrundlage«), während die restlichen 15 % nach Berücksichtigung eines gleitenden Abzugsbetrags von 150.000 € stets der Besteuerung unterliegen.

Die **Voraussetzungen** für verschontes Betriebsvermögen sind folgende:

- Das (gewillkürte) Verwaltungsvermögen darf einen Anteil von 50 % des Betriebsvermögens nicht überschreiten. Das Verwaltungsvermögen muss mindestens zwei Jahre vor dem Übergang zum Betrieb gehört haben.
- Die Lohnsumme darf in dem Zeitraum von fünf Jahren nach dem Übergang oder der Übertragung des begünstigten Vermögens nicht geringer sein als 400 % der Gesamtlohnsumme.
- Das am Bewertungsstichtag vorhandene Betriebsvermögen muss über fünf Jahre im Betrieb erhalten werden (Behaltensklausel). Verstöße gegen diese Verhaftungsregel lösen eine ratiertliche Nachversteuerung aus.
- Die Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe oder die Teilveräußerung sowie die Veräußerung bzw. Entnahme von wesentlichen Betriebsgrundlagen innerhalb der fünf Jahre führen in dem entsprechenden Umfang zum (ratiertlichen) Wegfall der Verschonung. Mittels einer Reinvestitionsklausel können jedoch Veräußerungserlöse steuerunschädlich umgepolt werden.

2. Option:

Für Betriebe mit weniger als 10 % Verwaltungsvermögen und einer Behaltensfrist von sieben Jahren wird der Verschonungsabschlag bei Einhalten der Gesamtlohnsumme von 700 % (auf

sieben Jahre) auf 100 % festgelegt. Für diesen Fall erfolgt der Übergang komplett steuerfrei, wenn die siebenjährigen Behaltensfristen inkl. der Personalkonstante eingehalten werden.

7.3.2 Weiteres Verschonungsvermögen

- 65 Die begünstigende Verschonung sowie die Begünstigungsausnahme gelten gleichermaßen für die **Land- und Forstwirtschaft** (§ 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) sowie für **Anteile an Kapitalgesellschaften**, an deren Nennkapital der Erblasser oder Schenker zu mehr als 25 % beteiligt ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG).

Im Laufe der Beratungen sind gewerbliche **Wohnungsunternehmen** bei Einhaltung bestimmter Voraussetzungen in die Begünstigungen für Betriebsvermögen einbezogen worden.

Für **Grundstücke**, die zu privaten **Wohnzwecken vermietet** werden, ist ein Abschlag i.H.v. 10 % auf den Verkehrswert vorgesehen (§ 13c ErbStG).

7.4 Neue Befreiungstatbestände

- 66 Die Vererbung von selbst genutztem Wohneigentum unter Eheleuten und bei eingetragenen Lebenspartnerschaften wird erbschaftsteuerfrei gestellt. Gleiches gilt für selbst genutztes Wohneigentum bis zu 200 qm Wohnfläche bei der Vererbung an Kinder. Voraussetzung ist jeweils und grundsätzlich die Einhaltung einer Selbstnutzungsfrist von zehn Jahren.

7.5 Tarifänderungen

- 67 Die persönlichen Freibeträge (§ 16 ErbStG) von Ehegatten, Kindern, Enkeln und sonstigen Personen der Steuerklasse I sowie der Personen der (nunmehr tariflich einheitlichen) Steuerklassen II und III werden erhöht. Der Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft erhält einen persönlichen Freibetrag und einen Versorgungsfreibetrag, der dem des Ehegatten entspricht (§ 17 ErbStG).

7.6 Reaktion auf die Reform

- 68 Sowohl die Verwaltung wie auch die Rspr. haben auf das ErbStRG sofort reagiert. Die Verwaltung hat zunächst mit isolierten Ländererlassen aus den Jahren 2009 und 2010 die wichtigsten Anwendungsfragen zu klären versucht, um sodann mit den ErbStR 2011 eine vereinheitlichte und geschlossene Verwaltungsauffassung anzubieten.

- 69 Der BFH hat mit Beschluss vom 05.10.2011 das BMF aufgefordert, dem Verfahren II R 9/11 beizutreten. Konkret geht es vor allem um die Klärung folgender Rechtsfrage:

Verstößt § 19 Abs. 1 i. V. m. §§ 13a und 13b ErbStG deshalb gegen den allgemeinen Gleichheitssatz, weil die §§ 13a und 13b ErbStG es ermöglichen, durch bloße Wahl bestimmter Gestaltungen (gewerblich geprägte Personengesellschaft; Kapitalgesellschaft) die Steuerfreiheit des Erwerbs von Vermögen gleich welcher Art und unabhängig von dessen Zusammensetzung und Bedeutung für das Gemeinwohl zu erreichen? Das BVerfG hat mit Urteil vom 17.12.2014 (BStBl II 2015, 50)

8.1 Grundzüge (Änderungen für alle Unternehmen)

auch dieses Gesetz auf seine verfassungsrechtliche Konformität hin untersucht und punktuelle Mängel festgestellt, insb.

- sei das Förderziel »Arbeitsplatzerhalt« durch die konkrete Ausgestaltung (mit der Freistellung von bis zu 20 Arbeitnehmern) nicht tragfähig;
- sei die Abgrenzung zwischen begünstigungswürdigem Betriebsvermögen und steuerpflichtigem Privatvermögen durch unangemessene Pauschalierungen und durch exzessive Gestaltungsmöglichkeiten (z. B. durch den Kaskadeneffekt bei Konzernstrukturen) missglückt;
- sei die pauschale Verschonung nur bei KMU-Betrieben gerechtfertigt, bei größeren Unternehmen hingegen nicht hinnehmbar.

8 Die ErbSt-Reform 2016

8.1 Grundzüge (allgemein)

Die neuen Verschonungsregelungen gelten – rückwirkend – für alle Erwerbe **ab dem 01.07.2016**. Für Erwerbe zwischen dem 01.07.2016 und dem 14.10.2016 geht die h. M. von einer verfassungsrechtlich zulässigen unechten Rückwirkung aus, da ab dem 24.06.2016 kein Steuerbürger auf den Fortbestand der alten Regelung vertrauen durfte. 70

Vordergründig gilt dies (unbeachtliche Rückwirkung) auch für den ab **01.01.2016** geltenden **Kapitalisierungsfaktor von 13,75** bei der Bewertung des Betriebsvermögens (statt des für 2016 bis dahin angesetzten Faktors von 17,86). Für den Fall jedoch, dass ein Erwerb in der **ersten Halbjahreshälfte 2016** nachbewertet (bzw. neubewertet) wird und sich dadurch eine nachteilige Vermögensverwaltungsquote (über 50 %) ergeben sollte, kann dies mit einer gravierenden Nachbesteuerung verbunden sein (vgl. *Mannek*, NWB, Bsp. 1.2.4).

8.1 Grundzüge (Änderungen für alle Unternehmen)

- (1) Unterscheidung zwischen **begünstigungsfähigem Vermögen** und **begünstigtem Vermögen** 71
Während das potenziell begünstigungsfähige Elementarvermögen (§ 13b Abs. 1 und Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Nr. a–f ErbStG) in Form und Inhalt weitgehend identisch geblieben ist und nur marginale Ergänzungen erfuhr, ist das alte »**Alles-oder-Nichts-Prinzip**« beim **VV aufgegeben** worden (exemplarisch: bei 49 % VV komplette Regel-Verschonung; bei 51 % VV keine Verschonung). Es wird jetzt das verbleibende (tatsächliche) Elementarvermögen als **begünstigtes Vermögen** verschont.
- (1a) Das **Verwaltungsvermögen** spielt nur noch bei der tatbestandlichen Vorfrage eine Rolle und wird – abgesehen von einer »Schmutzklausel« von 10 % (unschädliches VV) – **immer voll besteuert** (§ 13b Abs. 2 ErbStG).
- (2) Bei einem **Erwerbswert bis 26 Mio. €** (berechnet für den einzelnen Erwerber) verbleibt es bei dem zweispurigen Verschonungssystem (Regelverschonung mit 85 % Steuerbefreiung und das sog. Optionsmodell mit 100 % Steuerverschonung).
- (3) Für sog. **Familienunternehmen** wird ein **Vorwegabschlag** von bis zu 30 % gewährt (§ 13a Abs. 9 ErbStG).

- (4) Die **Lohnsummenregelung** bleibt bestehen (§ 13a Abs. 3 ErbStG), greift aber schon bei mehr als **5 AN** und wird gestaffelt bis zum 15. AN. Ab dem 16. AN wird sie voll angewandt.
- (5) Die 100-%-Voll-Verschonung greift nur, falls das VV nicht mehr als 20 % beträgt (§ 13a Abs. 10 ErbStG).
- (6) Nur im Erbfall wird dem Erben die Steuerschuld bis zu 7 Jahre **gestundet** (§ 28 ErbStG).
- (7) Missbräuchliche Gestaltungen (Cash-Gesellschaften bzw. unangemessenes VV) werden nicht weiter toleriert (§ 13b Abs. 4 ErbStG).
- (8) **Altersvorsorgeschulden** werden beim komplizierten **Finanzmitteltest** (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 und Abs. 5 ErbStG) als Verbindlichkeiten begünstigt (§ 13b Abs. 3 ErbStG).
- (9) Bei Konzernstrukturen kommt es zu einer **Verbundvermögensaufstellung** (§ 13b Abs. 9 ErbStG) zur Vermeidung von Kaskadeneffekten.
- (10) **Junges** (d.h. < 2 Jahre vor Erbfall/Schenkung begründetes) VV und junge Finanzmittel erfahren eine gesonderte Behandlung (§ 13b Abs. 7 und Abs. 8 ErbStG).

8.2 Änderungen für mittelgroße und Großverwerbe

- 72 Bei einem Erwerb von mehr als 26 Mio. € kommt (Wahlrecht) entweder das Abschmelzungsmodell (Stufenverschonung) oder das Erlassmodell zur Anwendung.
Bei Erwerben ab 90 Mio. € gibt es keine Stufen-Verschonung mehr; es kommt nur noch eine Verschonungsbedarfsprüfung (Erlassmodell) zum Tragen.

§ 1 ErbStG

Steuerpflichtige Vorgänge

(1) Der Erbschaftsteuer (Schenkungsteuer) unterliegen

1. der Erwerb von Todes wegen;
2. die Schenkungen unter Lebenden;
3. die Zweckzuwendungen;
4. das Vermögen einer Stiftung, sofern sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist, und eines Vereins, dessen Zweck wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, in Zeitabständen von je 30 Jahren seit dem in § 9 Abs. 1 Nr. 4 bestimmten Zeitpunkt.

(2) Soweit nichts anderes bestimmt ist, gelten die Vorschriften dieses Gesetzes über die Erwerbe von Todes wegen auch für Schenkungen und Zweckzuwendungen, die Vorschriften über Schenkungen auch für Zweckzuwendungen unter Lebenden.

1	Allgemeines	1
1.1	Steuerpflichtige Vorgänge (§ 1 Abs. 1 ErbStG)	1
1.2	Gesetzestechnik (§ 1 Abs. 2 ErbStG)	4
1.3	Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer	5
1.4	Die Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer und der daraus folgende Bereicherungsgrundsatz	7
2	Erwerber	11
3	Erwerb von Todes wegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)	14
4	Schenkungen unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)	15
5	Zweckzuwendungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG)	17
6	Vermögen von Familienstiftungen und Familienvereinen (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG)	18
7	Anwendbarkeit der Vorschriften für Erwerbe von Todes wegen auf Schenkungen unter Lebenden und Zweckzuwendungen (§ 1 Abs. 2 ErbStG)	19
7.1	Grundsatz: Gleichstellungsgebot	19
7.2	Grenzen der Gleichstellung	21
7.3	Einzelfälle.....	24
7.4	Umkehrung des § 1 Abs. 2 ErbStG?	25

Ausgewählte Literaturhinweise:

Crezelius, Die Entwicklung des Erbschaftsteuerrechts in den letzten 100 Jahren, FR 2007, 613; *Kempny*, Die Vergünstigungen für Unternehmenserben im neuen Erbschaftsteuerrecht: Eine freiheitliche Betrachtung, ZEV 2017, 677; *Piltz*, Wird das Erbschaftsteuergesetz 2009 verfassungsmäßig Bestand haben?, DStR 2010, 193; *Wachter*, Weitere Reformvorhaben für das deutsche Erbschaftsteuerrecht, DB 2022, 350.

1 Allgemeines

1.1 Steuerpflichtige Vorgänge (§ 1 Abs. 1 ErbStG)

- 1 § 1 Abs. 1 ErbStG zählt die der Erbschaftsteuer unterliegenden Vorgänge abschließend auf und umreißt damit die **sachliche Steuerpflicht**. Eine analoge Ausweitung der Vorschrift auf ähnliche Vorgänge ist nicht möglich (s. BFH vom 06.03.1991, BStBl II 1991, 412). Während die Nrn. 1–3 des § 1 Abs. 1 ErbStG unentgeltliche Übergänge von Vermögen beim Erwerb von Todes wegen, Schenkungen unter Lebenden und Zweckzuwendungen erfassen, regelt Nr. 4 die Besteuerung sog. Familienstiftungen und Familienvereine und unterwirft deren Vermögen auch ohne Vermögensbewegung der Besteuerung (Erbersatzsteuer). Zwar fingiert das Gesetz auch bei der Erbersatzsteuer eine Vermögensbewegung, indem angenommen wird, dass die Familienstiftung bzw. der Familienverein nach Ablauf von 30 Jahren jeweils erlischt und das Vermögen auf eine im gleichen Zeitpunkt neu entstandene Familienstiftung bzw. einen neu entstandenen Familienverein übergeht (s. *Geck* in K/E, § 1 Rn. 48, *Weinmann* in M/W, § 1 Rn. 1; *Meßbacher-Hönsch* in W/J, § 1 Rn. 1), dies scheint allerdings wenig überzeugend. Vielmehr ist davon auszugehen, dass es sich bei der Erbersatzsteuer des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG um einen mit dem klassischen System der Erbschaft- und Schenkungsteuer brechenden Besteuerungstatbestand eigener Art handelt, der eine Vermögensbesteuerung darstellt (so auch *Gottschalk* in T/G/J/G, Einführung Rn. 2 und *Kobor* in F/P/W, § 1 Rn. 50 sowie *Geck* in K/E, § 1 Rn. 49, ähnlich: *Griesel* in D/H/R, § 1 Rn. 2 und *von Oertzen*, in vO/L, § 1 Rn. 27). Die Sonderstellung der Erbersatzsteuer im Gefüge des Erbschaftsteuerrechts zeigt sich bereits daran, dass die Besteuerungstatbestände der Nrn. 1–3 bereits im Erbschaftsteuergesetz 1922 vorgesehen waren, Nr. 4 jedoch erst im Erbschaftsteuergesetz 1974 eingefügt wurde, um die Besteuerungslücke bei Familienstiftungen und Familienvereinen zu schließen.
- 2 § 1 Abs. 1 ErbStG zählt nur die einzelnen steuerpflichtigen Vorgänge auf, ohne diese weiter zu konkretisieren, und gibt somit lediglich den Rahmen der Steuerpflicht nach dem Erbschaftsteuergesetz vor. Die jeweilige Konkretisierung bleibt den nachfolgenden Vorschriften des ersten Abschnitts des Erbschaftsteuergesetzes vorbehalten. So enthalten die §§ 3 bis 6 ErbStG nähere Vorgaben zum Erwerb von Todes wegen, wobei § 3 ErbStG detailliert auflistet, welche Vorgänge als Erwerb von Todes wegen anzusehen sind. § 7 ErbStG enthält sodann eine Aufzählung und nähere Konkretisierung der Vorgänge, die unter die Schenkungen unter Lebenden fallen, und § 8 ErbStG konkretisiert die Zweckzuwendungen. Lediglich die Erbersatzsteuer wird im ersten Abschnitt des Gesetzes nicht weiter ausgeführt.
- 3 In der Praxis hat sich eingebürgert, die gesetzliche Grundlage der Besteuerung des § 1 Abs. 1 Nrn. 1–3 ErbStG nicht zu zitieren, sondern direkt auf die §§ 3 bis 8 ErbStG Bezug zu nehmen. Einzig bei der Erbersatzsteuer, die in § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG abschließend geregelt ist, wird auf § 1 Bezug genommen.

1.2 Gesetzestechnik (§ 1 Abs. 2 ErbStG)

- 4 § 1 Abs. 2 ErbStG zeigt die vom Gesetzgeber angewandte Gesetzestechnik auf. Danach sind – soweit nichts anderes bestimmt ist – die Vorschriften über den Erwerb von Todes wegen auch auf Schenkungen unter Lebenden und diese auch auf Zweckzuwendungen anzuwenden. Damit wird zum einen der Gesetzeswortlaut entlastet (s. *Viskorf* in V/S/W, § 1 Rn. 50), zum anderen wird aber auch klargestellt, dass die steuerpflichtigen Erwerbe nach § 1 Abs. 1 Nrn. 1–3 ErbStG in ihren Rechtsfolgewirkungen weitestgehend (nämlich soweit nichts anderes bestimmt ist) gleichgestellt sind (Gleichstellungsgebot). Einzelheiten s. § 1 Rn. 19 ff.

1.3 Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer

Historisch betrachtet ist die Besteuerung des Erwerbs von Todes wegen das ursprüngliche Anliegen der Erbschaftsteuer. Die Besteuerung der Schenkungen unter Lebenden sollte zunächst nur dazu dienen, Umgehungstatbestände, nämlich ein Ausweichen auf steuerfreie Rechtsgeschäfte unter Lebenden statt eines steuerpflichtigen Vermögensübergangs von Todes wegen zu verhindern (Begründung zum Erbschaftsteuergesetz 1906, RT-Drs. Nr. 10 der 11. Legislaturperiode, 2. Session Anlage 5, 1905/06, 1060; s. BVerfG vom 08.03.1983, BStBl II 1983 779, 783 sowie BFH vom 17.04.1985, BFH/NV 1986, 96, 98). Die damalige Gesetzesüberschrift lautete noch »Erbschaftsteuergesetz«. Heute steht die Schenkungsteuer als zweite, gleichberechtigte Säule neben der Erbschaftsteuer und dient nicht mehr nur der Missbrauchsvermeidung, sondern stellt einen eigenständigen Bereich dar. Dies zeigt sich auch im Gesetzestitel, der nicht mehr lediglich von »Erbschaftsteuergesetz« sondern von »Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz« spricht.

Gleichwohl stellen aber die Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer keine verschiedenen Steuern dar. Vielmehr handelt es sich um eine Steuer, um ein und dasselbe Gesetz, das lediglich nach seinen hauptsächlichen Besteuerungsvorgängen, nämlich dem Erwerb von Todes wegen (Erbschaftsteuer) einerseits und den Schenkungen unter Lebenden (Schenkungssteuer) andererseits benannt ist. Ob die Steuer daher unter der Bezeichnung »Erbschaftsteuer« oder »Schenkungssteuer« anfällt, ist unerheblich. Relevant ist allerdings für die Anwendbarkeit der einzelnen Gesetznormen, ob (materiell-rechtlich) ein Erwerbsvorgang von Todes wegen (Nr. 1) oder ein Erwerbsvorgang in Form einer Schenkung unter Lebenden (Nr. 2) gegeben ist (s. § 1 Rn. 19 ff.). Auch für Zweckzuwendungen, die sowohl im Rahmen von Erwerben von Todes wegen als auch im Rahmen von Schenkungen unter Lebenden vorkommen können, ist eine entsprechende Unterscheidung zur Ermittlung der anwendbaren Normen erforderlich. Im Übrigen und insbesondere für die Frage der Belastungsentscheidung spielt es aber keine Rolle, ob es sich um eine Schenkung, einen Erwerb von Todes wegen oder eine Zweckzuwendung handelt.

1.4 Die Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer und der daraus folgende Bereicherungsgrundsatz

Die deutsche Erbschaftsteuer ist seit jeher als Erbanfallsteuer konzipiert (s. BVerfG vom 06.11.2006, DStR 2007, 235, 240; BVerfG vom 22.06.1995, BVerfGE 93, 165, 167). Besteuert wird daher nicht der Nachlass des Erblassers, sondern der **Vermögensanfall beim Erben** (zu den beiden Systemstrukturen s. *Crezelius*, FR 2007, 613, 616 m. w. N.). Gleiches gilt für Schenkungen unter Lebenden. Dies hat zur Folge, dass bei mehreren Erben/Beschenkten jeweils deren konkreter Vermögenszuwachs erfasst wird. Damit wird eine individuelle Besteuerung unter Berücksichtigung des Verwandtschaftsverhältnisses zwischen Erblasser/Schenker und Erben/Beschenkten ermöglicht. In der durch den Vermögenszuwachs entstandenen gesteigerten Leistungsfähigkeit des Erwerbers findet die Erbschaftsteuer ihre innere Rechtfertigung. Sie beruht daher auf dem Bereicherungsgrundsatz des Erwerbers, der als solcher das Erbschaftsteuerrecht beherrscht.

Sofern der Vermögensanfall einem der in § 1 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 ErbStG genannten steuerpflichtigen Vorgänge zuordenbar ist, spielt es keine Rolle, worauf der Vermögensanfall beruht. Er kann beispielsweise auf Gesetz, Vertrag oder Testament beruhen, dem Zivil- oder Öffentlichem Recht entstammen (s. *Hannes/Holtz* in M/H/H, § 1 Rn. 3). Regelmäßig wird er sich allerdings nach zivilrechtlichen Regeln vollziehen. Der Bereicherungsgrundsatz hat zur Folge, dass beim Erwerb von Todes wegen übernommene Verbindlichkeiten bereicherungsmindernd zu berücksichtigen sind

(§ 10 Abs. 5 ErbStG). Fehlt es daher an einer Bereicherung durch den Vermögensanfall, tritt auch keine Besteuerung ein.

- 9 Bei der Zweckzuwendung (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) kann nur dann von einem Vermögensanfall ausgegangen werden, wenn man den Zweck als bereichert ansehen wollte (so RFH vom 07.02.1923, RFHE 11, 257, 258). Dies scheint bereits deshalb zweifelhaft, da nach allgemeinem Begriffsverständnis zwar Personen, nicht aber Zwecke bereichert sein können. Ähnliches gilt für die Erbersatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Auch hier kann nur dann eine Bereicherung angenommen werden, wenn man davon ausgeht, dass die Familienstiftung (Familienverein) jeweils nach 30 Jahren erlischt und ihr Vermögen auf eine im gleichen Zeitpunkt neu entstandene Familienstiftung (Familienverein) überträgt. Während demnach beim Erwerb von Todes wegen und der Schenkung unter Lebenden der auf die Bereicherung des Erwerbers abstellende Grundsatz konsequent eingehalten ist, sind bei der Zweckzuwendung Abstriche zu machen, bei der Familienstiftung ist der Bereicherungsgrundsatz nur noch schwer zu erkennen.
- 10 Das Abstellen auf die Bereicherung konnte jedenfalls vor der Einführung des ErbStRG zur Minderung der Bemessungsgrundlage genutzt werden. Schenkte beispielsweise der Vater dem Sohn zeitgleich und auf einem einheitlichen Schenkungsversprechen beruhend zwei Gegenstände, von denen der eine einen positiven und der andere einen negativen steuerlichen Wert besaß, so konnten sich die beiden Werte derart neutralisieren, dass per Saldo keine Bereicherung gegeben war und somit auch keine Steuer anfiel (s. *Schuck* in V/S/W, § 7 Rn. 90 ff.). Voraussetzung für eine Saldierung ist allerdings, dass ein einheitlicher Erwerbsvorgang gegeben ist (vgl. FG Münster vom 18.05.2017, ZEV 2017, 731). Mit der Einführung des ErbStRG zum 01.01.2009 wurden die steuerlichen Werte, insbesondere im Bereich des Grundbesitzes und des Betriebsvermögens, an die Verkehrswerte/gemeinen Werte angepasst. Negative Steuerwerte können seither allenfalls in Ausnahmefällen im betrieblichen Bereich entstehen.

2 Erwerber

- 11 Im Erbschaftsteuergesetz ist der Begriff des Erwerbers nicht definiert. Erwerber kann jeder sein, der von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden einen Vermögenszuwachs erzielt, mithin bereichert ist. Als **Erwerber** in Betracht kommen daher in erster Linie **natürliche Personen** und **juristische Personen des privaten Rechts**. Gleichfalls kommen aber auch in Betracht sowohl inländische **Gebietskörperschaften**, wie Bund, Länder und Gemeinden, die allerdings gem. § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG steuerbefreit sind, als auch sonstige Körperschaften des öffentlichen Rechts (bspw. Anstalten) und ausländische Staaten (s. FG Sachsen-Anhalt vom 27.05.1999, EFG 2000, 24 [bezüglich Körperschaften des öffentlichen Rechts]; BFH vom 24.11.1976, BStBl II 1977, 213 [bezüglich ausländischer Staaten]).
- 12 Längere Zeit streitig und einem Rechtsprechungswandel unterworfen war die Erwerbseigenenschaft von **Personengesellschaften** (GbR, OHG, KG). Mit Entscheidung vom 14.09.1994 (s. BFH vom 14.09.1994, BStBl II 1995, 81; vom 15.07.1998, BStBl II 1998, 630; vom 05.02.2020, DStR 2020, 1721; vgl. auch FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 01.03.2017, EFG 2017, 734 m. Anm. *Wigand*) hat der BFH unter Berufung auf § 718 BGB und das traditionelle Verständnis der Gesamthandsgemeinschaften als nichtrechtsfähige Personengesellschaften diesen die Erwerbseigenenschaft versagt, und zwar unbeachtet ihrer zivilrechtlichen Teilrechtsfähigkeit (zu Einzelheiten s. § 20 Rn. 7 sowie *Daragan*, NWB 2017, 1601). Inwieweit diese Rechtsprechung zukünftig gegen

den allgemeinen Trend, Personengesellschaften eine eigene Rechtsfähigkeit zuzubilligen (zur grundsätzlichen Anerkennung der Rechtsfähigkeit der GbR s. BGH vom 29.01.2001, BGHZ 146, 341), Bestand haben kann, bleibt abzuwarten (vgl. hierzu auch *Bäumel*, NWB 2020, 3030 sowie die krit. Anmerkungen von *Wachter*, GmbHR 2020, 1041; ders., DB 2022, 350). Ob sie auch auf Partnerschaftsgesellschaften, die als Gesamthand mit eigener Vermögenszuständigkeit konzipiert sind, anzuwenden ist, scheint zweifelhaft. Dem hingegen ist sie für Erbengemeinschaften, die bereits zivilrechtlich nicht rechtsfähig sind, sicherlich zutreffend (s. BGH vom 11.09.2002, NJW 2002, 3389). Umgekehrt ist bei nichtrechtsfähigen Vereinen (§ 54 BGB) die Erwerbseigenschaft i. S. d. Erbschaftsteuerrechts gegeben, da trotz der zivilrechtlichen Verweisung auf §§ 705 ff. BGB die strukturellen Unterschiede zwischen nichtrechtsfähigem Verein und GbR so grundlegend sind, dass sich ein Durchgriff auf die Vereinsmitglieder verbietet (s. FG Münster vom 18.01.2007, EFG 2007, 1037).

Zuwendungen an Personengesellschaften werden daher nach der Rechtsprechung des BFH 13 anteilig den Gesellschaftern zugeordnet. Erwerber sind die Gesellschafter, nicht die Gesellschaft. Die Rechtsprechung hat für die Praxis erhebliche Auswirkungen: So können Zuwendungen an die Gesamthand in individuelle Teilzuwendungen an die Gesamthänder aufgeteilt werden und deren jeweiliges Verhältnis zum Erblasser/Schenker hinsichtlich Freibeträgen, Steuerklasse, usw. herangezogen werden (vgl. auch *Wachter*, GmbHR 2020, 1141, 1051f.). Übertragen daher Eltern Grundstücke auf eine GbR, deren Gesellschafter die Kinder sind, so kommt Steuerklasse I für die einzelnen Teilerwerbe der Kinder zur Anwendung. Steuerklasse III (Erwerb durch die GbR) ist nicht einschlägig. Ebenfalls ist der Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG für jedes Kind zu gewähren. Des Weiteren hat die Rechtsprechung des BFH zur Folge, dass eine Schenkung zwischen gesellschafteridentischen Personengesellschaften nicht der Erbschaftsteuer unterliegt.

3 Erwerb von Todes wegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)

Der Begriff Erwerb von Todes wegen stellt eine Sammelbezeichnung diverser Vorgänge dar, die 14 durch das Ableben einer natürlichen Person (Erbfall) ausgelöst werden. Die Liquidation einer juristischen Person fällt nicht darunter, ebenso wenig der Erwerb bei Aufhebung einer Stiftung, der gem. § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG eine freigebige Zuwendung darstellt. Die einzelnen Erwerbsvorgänge des § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sind in §§ 3 und 4 ErbStG zusammengestellt. So fällt unter den Begriff des Erwerbs von Todes wegen zunächst der Erwerb der Erben durch Erbanfall gem. § 1922 BGB. Insoweit ist ein unmittelbarer Bezug zum Erbfall gegeben. Erfasst werden aber auch Vorgänge, die mit dem Erbfall nur insoweit zu tun haben, als sie den Nachlass belasten und aus ihm zu befriedigen sind (Vermächtnis), Vorgänge, die sich lediglich wertmäßig aus dem Nachlass berechnen (Pflichtteilsansprüche, Erbersatzansprüche), aber auch Vorgänge, die nur mittelbar und damit aus Anlass des Erbfalls eintreten, wie z.B. der Anfall von Vermögensvorteilen aufgrund eines Vertrages zugunsten Dritter bedingt auf dem Tod des Erblassers (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). § 4 Abs. 2 Satz 2 ErbStG erfasst des Weiteren den Übergang des Gesamtgutanteils als Erwerb von Todes wegen, den § 1490 BGB zivilrechtlich nicht der Erbschaft zurechnet. Der Begriff des Erwerbs von Todes wegen umfasst daher vielfältige Vorgänge, die anlässlich eines Erbfalls auftreten, und ist deutlich weiter als der rein zivilrechtliche Begriff des Erbfalls nach § 1922 BGB. Einzelheiten s. § 3 Rn. 1.

4 Schenkungen unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)

- 15 Der Begriff Schenkungen unter Lebenden erfasst nicht nur zivilrechtliche Schenkungen gem. § 516 BGB, sondern ist – ebenso wie der Begriff Erwerb von Todes wegen – deutlich weiter gefasst. Es handelt sich um einen Sammelbegriff, der alle Vorgänge beinhaltet, die in § 7 ErbStG katalogmäßig aufgelistet sind. Die zivilrechtliche Schenkung ist dort allerdings überhaupt nicht genannt. Sie ist als Unterfall der freigebigen Zuwendung unter § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu subsumieren. Eine freigebige Zuwendung erfordert lediglich den Bereicherungswillen auf Seiten des Zuwendenden, während bei der zivilrechtlichen Schenkung ein übereinstimmender Bereicherungswille beider Vertragsparteien erforderlich ist. Der Begriff der zivilrechtlichen Schenkung ist daher enger gefasst als der Begriff der freigebigen Zuwendung (Einzelheiten s. § 7 Rn. 1). Darüber hinaus zählt § 7 ErbStG als Schenkung unter Lebenden i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG noch zahlreiche weitere Vorgänge auf, die sich teilweise deutlich vom landläufigen Begriff einer Schenkung entfernen (zur historischen Entwicklung sowie der Abgrenzung der freigebigen Zuwendung von der zivilrechtlichen Schenkung s. auch *Crezelius*, FR 2007, 614, 622).
- 16 Durch den Zusatz »unter Lebenden« grenzt das Gesetz die Schenkung nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG von der Schenkung auf den Todesfall ab. Letztere stellt einen Erwerb von Todes wegen dar und ist in § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG aufgeführt. Die Unterscheidung kann im Bezug auf die Anwendbarkeit der einschlägigen Rechtsnormen des Erbschaftsteuergesetzes von Bedeutung sein (hierzu im Einzelnen s. Rn. 19 ff.).

5 Zweckzuwendungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG)

- 17 Die Zweckzuwendung wurde erstmals im Erbschaftsteuergesetz 1922 als steuerpflichtiger Vorgang erfasst. Charakteristikum der Zweckzuwendung ist, dass eine Zuwendung an eine bestimmte Person vorgenommen wird mit der Verpflichtung des Erwerbers, das erhaltene Vermögen (teilweise) nicht für sich selbst, sondern für bestimmte fremde Zwecke zu verwenden. Durch die Zweckbindung entsteht eine von der sonstigen Zuwendung getrennte Vermögensmasse. Es liegt damit eine zweistufige Struktur der Vermögensverschiebung vor; zum einen die Zuwendung an den Zuwendungspflichtigen, die entweder als Erwerb von Todes wegen oder als Schenkung unter Lebenden vorkommen kann, und zum anderen die Verwendung der Zuwendung bzw. des dafür vorgesehenen Anteils zum vom Zuwendenden bestimmten Zweck. Der Zuwendungsempfänger ist hinsichtlich des der Zweckbestimmung unterfallenden Teils nicht bereichert, so dass sich die Zweckzuwendung bei ihm insoweit bereicherungsmindernd auswirkt (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG). Da die Zweckzuwendung jedoch weder dem Geber noch dem Empfänger noch einer sonstigen dritten Person zu Gute kommen soll, sondern vielmehr nur einem unpersönlichen Zweck, fällt die Zweckzuwendung weder unter den Erwerb von Todes wegen noch unter Schenkungen unter Lebenden. Damit würde sich der auf die Zweckzuwendung entfallende Teil beim Zuwendungsempfänger steuermindernd auswirken, die Zweckzuwendung als solche aber unversteuert bleiben. Mit Aufnahme der Zweckzuwendung unter die steuerpflichtigen Vorgänge sollte diese Lücke geschlossen werden. Zu Einzelheiten s. § 8 Rn. 2.

6 Vermögen von Familienstiftungen und Familienvereinen (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG)

§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG unterwirft der Erbschaftsteuer das Vermögen einer Stiftung, sofern sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist, und eines Vereins, dessen Zweck wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist. Die Besteuerung findet in einem Abstand von 30 Jahren statt. Hintergrund hierfür ist die Überlegung, dass das Vermögen der Familienstiftung bzw. des Familienvereins in einem wiederkehrenden zeitlichen Rhythmus, der in etwa einem Generationswechsel entsprechen soll, besteuert wird. Insoweit soll ein gewisser Gleichlauf mit der Besteuerung natürlicher Personen im Erbfall stattfinden. Die Regelung ist trotz erheblicher verfassungsrechtlicher Bedenken (vgl. *Jülicher* in T/G/J/G, § 1 ErbStG Rn. 39 sowie *Hannes/Holtz* in M/H/H, § 1 Rn. 15) vom BVerfG als mit dem Grundgesetz vereinbar angesehen worden (BVerfG vom 08.03.1983, BStBl II 1983, 778). Zu den Einzelheiten, die für das Vorliegen einer Familienstiftung bzw. eines Familienvereins erforderlich sind, s. Rn. 208 ff. sowie R E 1.2 ErbStR; zur strukturellen Kritik der Erbersatzsteuer als Vermögensteuer s. Rn. 1.

18

Nicht erfasst von der Vorschrift werden allerdings nichtrechtsfähige Stiftungen (BFH vom 25.01.2017, BFH/NV 2017, 698; vgl. auch zum (aufgehobenen) Urteil der Vorinstanz *Niemann*, DStR 2016, 2888).

7 Anwendbarkeit der Vorschriften für Erwerbe von Todes wegen auf Schenkungen unter Lebenden und Zweckzuwendungen (§ 1 Abs. 2 ErbStG)

7.1 Grundsatz: Gleichstellungsgebot

§ 1 Abs. 2 ErbStG legt die im Erbschaftsteuergesetz angewandte Regelungstechnik dar und bestimmt, dass die Vorschriften über den Erwerb von Todes wegen auch für Schenkungen unter Lebenden und Zweckzuwendungen, die Vorschriften über Schenkungen unter Lebenden auch für Zweckzuwendungen gelten, es sei denn, es ist etwas anderes bestimmt. Dies hat zunächst eine Entlastung des Gesetzestextes zur Folge, da der Gesetzgeber nur den Erwerb von Todes wegen erwähnen muss, wenn er gleichzeitig auch Schenkungen unter Lebenden sowie Zweckzuwendungen erfassen will. Die hauptsächliche Aussage der Vorschrift besteht jedoch darin, dass Erbschaften und Schenkungen hinsichtlich ihrer Steuerfolge weitgehend gleichbehandelt werden sollen, also unabhängig von der Art der Vermögensübertragung eine weitgehend gleiche Steuerbelastung eintreten soll. Diese **Gleichstellung** von Erwerben von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden erklärt sich historisch daraus, dass Schenkungen unter Lebenden zunächst nur ins Erbschaftsteuergesetz aufgenommen wurden, um eine Umgehung von Erwerben von Todes wegen auszuschließen (s. Rn. 5 f.) und findet ihre innere Begründung darin, dass bei wirtschaftlicher Betrachtung unerheblich ist, ob Vermögen von Todes wegen oder als Schenkung unter Lebenden übertragen wird. In beiden Fällen wird die Leistungsfähigkeit des Erwerbers erhöht.

19

Eine Gleichbehandlung ist daher – zumindest im Grundsatz – geboten (s. *Jülicher* in T/G/J/G, § 1 Rn. 61; *Hannes/Holtz* in M/H/H, § 1 Rn. 24).

- 20 Das Gleichstellungsgebot findet jedoch nur im Rahmen des Erbschaftsteuergesetzes Anwendung. Deshalb ist § 35b EStG, der die Anrechnung von Erbschaftsteuer aus Erwerben von Todes wegen auf die ESt ermöglicht, nicht über die Regelung des § 1 Abs. 2 ErbStG auf Schenkungen unter Lebenden ausdehnbar (ebenso *Hils* in Tiedtke, § 1 Rn. 40). Ebenfalls sind bei Erwerben mit Auslandsbezug ausländische Rechtsvorschriften, die sich lediglich auf Ererbe von Todes wegen beziehen, nicht unter Heranziehung von § 1 Abs. 2 ErbStG auf Schenkungen unter Lebenden anzuwenden. Gleiches gilt für Doppelbesteuerungsabkommen, die sich nur auf den Erwerb von Todes wegen beziehen (z.B. DBA Österreich/Deutschland oder Schweiz/Deutschland). Auch diese dürfen nicht unter Heranziehung des Gleichstellungsgebots auf Schenkungen unter Lebenden angewandt werden (s. *Jülicher* in T/G/J/G, § 1 Rn. 71; *Hannes/Holtz* in M/H/H, § 1 Rn. 25; *Kobor* in F/P/W, § 1 Rn. 150).

7.2 Grenzen der Gleichstellung

- 21 Das Gleichstellungsgebot gilt allerdings nicht ausschließlich, sondern nur insoweit, als im Gesetz nichts anderes bestimmt ist. Der Erwerb von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden sind nicht völlig identisch. Unterschiede sind daher dort zu machen, wo die (zivilrechtliche) Unterschiedlichkeit auch eine steuerliche Unterscheidung erfordert. So handelt es sich beim Erwerb von Todes wegen um eine Gesamtrechtsnachfolge (s. *Müller-Christmann* in B/R/H/P, § 1922 BGB Rn. 15; *Weidlich* in Grüneberg, § 1922 BGB Rn. 10), während eine Schenkung unter Lebenden eine Einzelrechtsnachfolge darstellt. Dies hat erbschaftsteuerlich beispielsweise zur Folge, dass eine mittelbare Schenkung, also eine Schenkung, bei der der Entreicherungsgegenstand nicht mit dem Zuwendungsgegenstand identisch ist, als zulässig angesehen wird. Beim Erwerb durch Erbanfall ist dies ausgeschlossen, da der Erbe das Vermögen so erhält, wie es ist (s. BFH vom 10.07.1996, BFH/NV 1997, 28; BFH vom 03.07.2003, BFH/NV 2003, 1583. Dazu auch s. § 3 Rn. 21 und s. § 7 Rn. 141 ff. sowie *Jülicher* in T/G/J/G, § 1 Rn. 66). Auch im Bereich der Bestimmung des Zeitpunkts der Steuerentstehung kann es zu Unterschieden kommen. So entsteht die Steuer bei einer Schenkung gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung, also mit Übereignung des Schenkungsgegenstandes (zu Einzelheiten s. § 9 Rn. 130 ff.). Dem hingegen entsteht gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG die Steuer beim Erwerb durch Vermächtnis grundsätzlich im Zeitpunkt des Ablebens des Erblassers, obwohl in diesem Zeitpunkt der Vermächtnisnehmer lediglich einen schuldrechtlichen Anspruch gegen den Erben auf Herausgabe des Vermächtnisses hat (zu Einzelheiten s. § 9 Rn. 23).
- 22 Aus dem Regel-Ausnahme-Verhältnis des § 1 Abs. 2 ErbStG ergibt sich, dass ein Abweichen vom Gleichstellungsgebot einer **besonderen Begründung** bedarf. Ein Verweis lediglich auf den Wortlaut einer Vorschrift, die nur den Erwerb von Todes wegen anspricht, reicht bereits deshalb nicht aus, da § 1 Abs. 2 ErbStG solche Fälle grundsätzlich auch auf Schenkungen unter Lebenden ausweitet. Erforderlich ist vielmehr, dass zum Gesetzeswortlaut noch weitere Argumente, beispielsweise aus der Entstehungsgeschichte oder dem systematischen Zusammenhang hinzutreten. Zwar hat der RFH in seinem Urteil vom 02.05.1941 (RStBl 1941, 564) entschieden, dass eine Ausnahme bereits dann vorliegen könne, wenn sich aus Sinn und Zweck der Norm ergebe, dass sich eine Anwendung auf Schenkungen unter Lebenden verbiete. Unter Berücksichtigung des heute in der Eingriffsverwaltung geltenden Gesetzesvorbehalts wird indes zu fordern sein, dass sich neben dem Sinn und Zweck auch aus dem Wortlaut der Regelung deren Ausnahmencharakter zumindest andeutungsweise ergibt (s. auch *Hannes/Holtz* in M/H/H, § 1 Rn. 26; *Jülicher* in T/G/J/G, § 1 Rn. 63). Das Wortlautargument hat allerdings dann eine erhöhte Bedeutung, wenn

sich aus der historischen Betrachtung ergibt, dass der Gesetzgeber einen ursprünglich neutralen Wortlaut im Nachhinein auf Erwerbe von Todes wegen beschränkt hat, wie dies beispielsweise bei § 27 ErbStG mit Wirkung zum 01.01.1974 der Fall war.

Die Feststellung, ob eine Regelung dem Gleichstellungsgebot unterfällt oder nicht, hat in der Praxis zu Auslegungsproblemen geführt. Bei neutralen Regelungen wie beispielsweise § 10 Abs. 3 ErbStG, § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, § 20 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG stellt sich diese Frage weniger, da diese Regelungen auch ohne große Auslegungserfordernisse sowohl auf Erwerbe von Todes wegen als auch auf Schenkungen unter Lebenden Anwendung finden. Auch bei Normen, die aus ihrer Natur heraus nur im Zusammenhang mit einem Erbfall auftreten können, wie z. B. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, entstehen keine Auslegungsprobleme (s. *Weinmann* in *M/W*, § 1 Rn. 32; *Jülicher* in *T/G/J/G*, § 1 Rn. 62). Eine tiefere Auslegung ist jedoch bei all den Normen erforderlich, die vom Erwerb von Todes wegen sprechen. Diese sind – ausgehend vom Grundsatz des Gleichstellungsgebotes – auch auf Schenkungen unter Lebenden anzuwenden, es sei denn aus Zweck, Systematik oder Historie ergibt sich etwas anderes. Ob dies der Fall ist, muss jeweils im Einzelfall geprüft werden.

23

7.3 Einzelfälle

Nicht auf Schenkungen anzuwenden sind insbesondere die nachfolgenden Vorschriften (s. R E 1.1 Satz 3 ErbStR):

24

- **§ 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG**, der bei der Ermittlung der Bereicherung des Erben den Abzug von Nachlassverbindlichkeiten zulässt. Gem. BFH vom 21.10.1981, BStBl II 1982, 83 stellt eine Schenkung mit der Verpflichtung der Übernahme von Belastungen durch den Beschenkten eine gemischte Schenkung dar, so dass insoweit hier das Gleichbehandlungsgebot des § 1 Abs. 2 nicht zur Anwendung kommt (s. R E 1.1 Satz 3 Nr. 1 ErbStR). Zur Kritik hierzu s. *Jülicher* in *T/G/J/G*, § 1 Rn. 76 und *Hannes/Holtz* in *M/H/H*, § 1 Rn. 28 f. Allerdings geht die Finanzverwaltung bei **gemischt freigebigen Zuwendungen** und **Zuwendungen unter Auflage** in R E 7.4 Abs. 2 ErbStR für Neufälle (ab 01.01.2009) davon aus, dass Gegenleistungen und Auflagen nur in dem Umfang abzugsfähig sind, in dem § 10 Abs. 6 Satz 4 und 5 ErbStG nicht eingreift. Die Anwendung von § 10 Abs. 6 ErbStG setzt aber voraus, dass ein Fall des § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG vorliegt (Einzelheiten s. § 7 Rn. 325 sowie *Pach-Hanssenheimb*, DStR 2009, 466, 468).
- Gem. Urteil des FG Nürnberg vom 11.03.1993 (EFG 1993, 729, rkr.) soll der Pauschbetrag für Erbfallkosten, der in **§ 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 3 ErbStG** vorgesehen ist, nicht auf Schenkungen anwendbar sein (s. auch R E 1.1 Satz 3 Nr. 2 ErbStR).
- **§ 13 Abs. 1 Nr. 4b und c ErbStG**, die den steuerfreien Erwerb eines Familienheims von Todes wegen regeln (s. auch R E 1.1 Satz 3 Nr. 3 ErbStR).
- Die Vorschrift des **§ 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG**, die Rückerwerbe von zuvor geschenkten Vermögensgegenständen an Eltern bzw. Voreltern steuerfrei stellt, soll keine Rückschenkungen unter Lebenden betreffen (s. BFH vom 16.04.1986, BStBl II 1986, 622; BFH vom 16.07.1997, BStBl II 1997, 625; R E 1.1 Satz 3 Nr. 4 ErbStR).
- Die Investitionsklausel des § 13b Abs. 5 ErbStG (R E 1.1 Satz 3 Nr. 5 ErbStR).
- Die Eingruppierung der Eltern bei Erwerben von ihren Kindern in Steuerklasse I gem. **§ 15 Abs. 1 ErbStG. Steuerklasse I Nr. 4** soll nur auf Erwerbe von Todes wegen, nicht aber auf Schenkungen unter Lebenden Anwendung finden (s. R E 1.1 Satz 3 Nr. 6 ErbStR). Die Versagung der Anwendbarkeit der Vorschrift auf Schenkungen unter Lebenden begründet sich damit, dass Geschwisterschenkungen (Steuerklasse II) nicht durch Umleitung über die Eltern, unter Heranziehung der Begünstigungen der Steuerklasse I, durchgeführt werden sollen (s. *Jülicher* in *T/G/J/G*, § 1 Rn. 78, 79).

- Weiterhin ist die Vorschrift des **§ 15 Abs. 3 ErbStG** gem. Urteil des FG Hamburg vom 01.03.1994 (EFG 1995, 369, rkr.) nur auf Erwerbe eines Schlusserben im Rahmen des Erwerbs von Todes wegen anwendbar. § 15 Abs. 3 ErbStG nehme unmittelbar auf die Bestimmung des § 2269 BGB (Berliner Testament) Bezug und stelle daher einen ausschließlichen systematischen Zusammenhang zu Erwerben von Todes wegen her (s. R E 1.1 Satz 3 Nr. 6 ErbStR).
- Auch die Vorschrift des **§ 17 ErbStG** (Versorgungsfreibetrag) wurde jahrelang nur für Erwerbe von Todes wegen gewährt (s. R E 1.1 Satz 3 Nr. 7 Satz 1 ErbStR). Das FG Nürnberg hat jedoch mit Urteil vom 12.09.1989 (EFG 1990, 65, rkr.) § 17 auch auf den Fall des § 7 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG, nämlich die Besteuerung einer Abfindung für Erb- oder Pflichtteilsverzicht, angewandt. Die erhaltene Abfindungsleistung werde als Surrogat für den späteren Erb- oder Pflichtteilerwerb besteuert. Es bestehe daher eine besondere Nähe dieser Art von Schenkung zum Erwerb von Todes wegen.
- Will man davon ausgehen, dass im Urteil des FG Nürnberg vom 12.09.1989 der Grundsatz konzipiert wurde, Surrogate für Erwerbe von Todes wegen, die als Schenkungen erfasst werden, so zu behandeln, als handele es sich um einen Erwerb von Todes wegen, wäre hiervon konsequenterweise auch der Fall des § 7 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG erfasst, also die Herausgabe von Vermögenswerten durch den Vorerben an den Nacherben mit Rücksicht auf die angeordnete Nacherbschaft vor ihrem Eintritt (s. § 6 Rn. 38). Gleiches würde auch (in Abwendung des o.g. Urteils des FG Hamburg vom 01.03.1994) für die vorzeitige Herausgabe von Vermögenswerten durch den überlebenden Ehegatten beim Berliner Testament an den Schlusserben gelten, mit der Folge, dass § 15 Abs. 3 ErbStG einschlägig wäre, da es sich auch hier in der vorzeitigen Herausgabe der Vermögenswerte um ein Surrogat der späteren Erbschaft handelt (so wohl auch *Jülicher* in T/G/J/G, § 1 Rn. 82). Dass ein solcher Grundsatz vom FG Nürnberg tatsächlich begründet werden sollte, scheint eher nicht der Fall zu sein. Betrachtet man die Urteilsbegründung, zeigt sich schnell, dass der vom FG Nürnberg zu beurteilende Sachverhalt Besonderheiten aufweist, die nicht geeignet sind, daraus grundsätzliche Aussagen zu ziehen. Die Finanzverwaltung jedenfalls wendet § 17 ErbStG nur ausnahmsweise auf den Fall des § 7 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG an (s. R E 1.1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2 ErbStR) und behandelt das Urteil insoweit als Ausnahmefall.
- Weiterhin ist die Vorschrift über die Haftung von Kreditinstituten (**§ 20 Abs. 6 ErbStG**) sowie die Anzeigepflicht der Vermögensverwalter (**§ 33 Abs. 1, 2 ErbStG**) nur auf Erwerbe von Todes wegen anwendbar (s. R E 1.1 Satz 3 Nr. 8 Satz 2 ErbStR).
- Ebenfalls ist die Vorschrift des **§ 27 ErbStG**, die die Ermäßigung bei mehrfachem Erwerb desselben Vermögens durch verschiedene Erwerber innerhalb kurzer Zeit vorsieht, nicht auf Schenkungen unter Lebenden anwendbar (s. BFH vom 02.09.1987, BStBl II 1987, 785; s. BFH vom 16.07.1997, BStBl II 1997, 625; s. R E 1.1 Satz 3 Nr. 9 ErbStR). In diesem Fall ergibt sich die Einschränkung aus der historischen Auslegung der Norm. Während die bis zum 31.12.1973 geltende Fassung (des damaligen § 21 ErbStG 1959) uneingeschränkt auf Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden anwendbar war, hat der Gesetzgeber bei der Abfassung des Erbschaftsteuergesetzes zum 01.01.1974 die Regelung des § 27 ErbStG auf Letzterwerbe von Todes wegen beschränken wollen (s. § 27 Rn. 20; *Jülicher* in T/G/J/G, § 1 Rn. 84).
- **§ 28 Abs. 1 ErbStG** zur Stundung der auf das begünstigte Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 entfallenden Steuer (R E 1.1 Satz 3 Nr. 10 ErbStG).

7.4 Umkehrung des § 1 Abs. 2 ErbStG?

- 25 § 1 Abs. 2 ErbStG sieht zwar eine Angleichung der Steuerfolgen der Schenkungen unter Lebenden an die des Erwerbs von Todes wegen vor. Eine Regelung, wonach die Steuerfolgen des Erwerbs

von Todes wegen den Schenkungen unter Lebenden angeglichen werden, enthält das Gesetz jedoch nicht. Es stellt sich daher die Frage der umgekehrten Anwendbarkeit von § 1 Abs. 2 ErbStG. Zwar ist unmittelbar einsichtig, dass eine umgekehrte Gleichstellung nicht in Fällen möglich ist, in denen sich die Unterscheidung bereits aus dem Tatsächlichen ergibt. So kann beispielsweise der Erblasser – im Gegensatz zum Schenker – nicht mehr als Steuerschuldner herangezogen werden. Gleichfalls kann der Erblasser die Entrichtung der vom Erwerber geschuldeten Steuer nicht selbst übernehmen, wie dies der Schenker kann (§ 10 Abs. 2 ErbStG). Allerdings stellt sich unter dem Aspekt der Belastungsgleichheit die Frage, weshalb beispielsweise die Vorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 12 ErbStG, die Zuwendung unter Lebenden zum Zweck des angemessenen Unterhalts oder zur Ausbildung des Bedachten steuerfrei stellt, nicht auf den Erwerb von Todes wegen anwendbar sein soll (s. RFH vom 28.04.1938, RStBl 1938, 571). Dies gilt gleichfalls für die Vorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG, die die üblichen Gelegenheitsgeschenke steuerfrei stellt. Ebenso ist die Bewertungsregelung des § 7 Abs. 5 ErbStG sowie die Regelung über eine übermäßige Gewinnbeteiligung gem. § 7 Abs. 6 ErbStG von dieser Frage betroffen.

Wenn auch unter dem Gesichtspunkt der Gleichstellung eine umgekehrte Anwendung von § 1 Abs. 2 ErbStG wünschenswert wäre, bleibt dennoch festzustellen, dass es hierfür an einer Rechtsgrundlage fehlt (ebenso wohl *Weinmann* in *M/W*, § 1 Rn. 34). Auch der Hinweis von *Meincke/Hannes/Holtz* (s. *M/H/H*, § 1 Rn. 29), dass das Wortlaut-Argument angesichts des dem § 1 Abs. 2 ErbStG zugrunde liegenden Gleichstellungsprinzips nur von begrenzter Überzeugungskraft sei, vermag darüber nicht hinwegzuhelfen. Zwar ist bei den einzelnen Vorschriften des Erbschaftsteuergesetzes jeweils der Anwendungsbereich unter Beachtung des Gleichstellungsgebotes zu bestimmen (wobei dem Wortlaut für die Auslegung tatsächlich eine geringere Bedeutung zukommt), dies kann jedoch nicht für § 1 Abs. 2 ErbStG gelten, da diese Vorschrift das Gleichstellungsgebot, das sodann auf andere Normen angewandt wird, erst gesetzlich kodifiziert. Eine umgekehrte Anwendung des § 1 Abs. 2 ErbStG ist dem Gesetzestext nicht zu entnehmen. Sie in das Gesetz hineinzuinterpretieren, hieße, die i. R. d. Gewaltenteilung gezogenen Grenzen zu überschreiten.

vorläufig frei

26

27–30

§ 2 ErbStG

Persönliche Steuerpflicht

(1) Die Steuerpflicht tritt ein

1. ¹in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes, der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer (§ 9) ein Inländer ist, für den gesamten Vermögensanfall (unbeschränkte Steuerpflicht). ²Als Inländer gelten
 - a) natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben,
 - b) deutsche Staatsangehörige, die sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben,
 - c) ¹unabhängig von der Fünfjahresfrist nach Buchstabe b deutsche Staatsangehörige, die
 - aa) im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben und
 - bb) zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen,
 sowie zu ihrem Haushalt gehörende Angehörige, die die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen. ²Dies gilt nur für Personen, deren Nachlaß oder Erwerb in dem Staat, in dem sie ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, lediglich in einem der Steuerpflicht nach Nummer 3 ähnlichen Umfang zu einer Nachlaß- oder Erbanfallsteuer herangezogen wird,
 - d) Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben;
 2. in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 4, wenn die Stiftung oder der Verein die Geschäftsleitung oder den Sitz im Inland hat;
 3. ¹in allen anderen Fällen für den Vermögensanfall, der in Inlandsvermögen im Sinne des § 121 des Bewertungsgesetzes besteht (beschränkte Steuerpflicht). ²Bei Inlandsvermögen im Sinne des § 121 Nr. 4 des Bewertungsgesetzes ist es ausreichend, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung entsprechend der Vorschrift am Grund- oder Stammkapital der inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt ist. ³Wird nur ein Teil einer solchen Beteiligung durch Schenkung zugewendet, gelten die weiteren Erwerbe aus der Beteiligung, soweit die Voraussetzungen des § 14 erfüllt sind, auch dann als Erwerb von Inlandsvermögen, wenn im Zeitpunkt ihres Erwerbs die Beteiligung des Erblassers oder Schenkers weniger als ein Zehntel des Grund- oder Stammkapitals der Gesellschaft beträgt.
- (2) Zum Inland im Sinne dieses Gesetzes gehört auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden.

1	Allgemeines.....	1
1.1	Bedeutung der Vorschrift.....	1
1.2	Prüfschema zur Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht.....	12

2	Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland	14
2.1	Wohnsitz.....	20
2.2	Gewöhnlicher Aufenthalt.....	25
2.3	Maßgeblicher Stichtag	30
2.4	Folgen der unbeschränkten Steuerpflicht	36
3	Auslandsbedienstete (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c ErbStG)	43
4	Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d ErbStG)	50
5	Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG)	60
6	Steuerpflicht von Stiftungen und Vereinen	72
7	Beschränkte Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG)	80
7.1	Voraussetzungen	80
7.2	Inlandsvermögen	83
7.3	Nicht unter den Inlandsbegriff fallendes Vermögen.....	108
7.4	Folgen der beschränkten Steuerpflicht	120
7.5	Abzugsfähigkeit von Schulden und Lasten bei beschränkter Steuerpflicht	130
8	Erweiterte beschränkte Steuerpflicht (§ 4 AStG)	140
8.1	Voraussetzungen	140
8.2	Umfang der Besteuerung.....	160
8.3	Zwischengeschaltete Gesellschaften (§ 5 AStG)	168
9	Inlandsbegriff (§ 2 Abs. 2 ErbStG)	178
10	Wahlrecht zur beschränkten Steuerpflicht (§ 2 Abs. 3 ErbStG) – Kommentierung der Altfassung (bis 24.06.2017)	180
10.1	Allgemeine Hinweise und zeitliche Anwendung	180
10.2	Voraussetzungen	182
10.3	Folgen	183
10.4	Aktuelle Rechtslage (seit 25.06.2017)	188
11	EuGH-Rechtsprechung und das deutsche Erbschaft-/Schenkungsteuerrecht	189

Ausgewählte Literaturhinweise:

Baßler, Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht beim Erwerb von Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften, ZEV 2014, 469; *Bisler*, Unionsrechtliche Vereinbarkeit der Freibetragsregelung für beschränkt Schenkungsteuerpflichtige nach § 2 Abs. 3 ErbStG, StEuK 2015, 19; *Dürschmidt*, Antrag auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig nach § 2 Abs. 3 Satz 1 ErbStG im System des deutschen Internationalen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts, IStR 2012, 410; *Geck/Messner*, ZEV-Report Steuerrecht, ZEV 2014, 598; *Geck/Messner*, ZEV-Report Steuerrecht, ZEV 2015, 628; *Hey*, Erbschaftsteuer: Europa und der Rest der Welt – Zur Europarechtskonformität des ErbStG n.F. insbesondere im Hinblick auf Drittstaatensachverhalte, DStR 2011, 1149; *Hübner/Curlle/Schenk*, Die nichtrechtsfähige Stiftung als Familienstiftung, DStR 2013, 1966; *Jülicher*, Praxisprobleme im internationalen Erbschaftsteuerrecht, BB 2014, 1367; *Lüdicke/Schulz*, Konzeptionelle Mängel des Antragsrechts auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig nach § 2 Abs. 3 ErbStG, IStR 2012, 417; *Meißbacher-Hönsch*, Steuerermäßigung nach § 27 ErbStG bei mehrfachem Erwerb desselben Vermögens und einem mit ausländischer Erbschaftsteuer belasteten Vorerwerb, StEuK 2015, 216; *Peter*, Einbeziehung ausländischer Kapitalgesellschaftsanteile in die beschränkte deutsche Erbschaftsteuerpflicht unter besonderer Berücksichtigung des US-Nachlasssteuerrechts, ZEV 2014, 475; *Pondelik*, EuGH-Vorlage – Erbschaftsteuerrechtliche Anzeigepflicht eines inländischen Kreditinstituts mit Zweigniederlassung im EU-Ausland, SteuK 2015, 17; *Wachter*, Überlegungen zur Reform des geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts, DStR – Beiheft 2014, 90.

Ausgewählte Rechtsprechung:

EuGH vom 23.02.2006, Rs. C-513/03, HFR 2006, 526;
 BFH vom 20.01.2015, DStR 2015, 569;
 BFH vom 01.10.2014, DStR 2014, 2338;
 BFH vom 24.01.2001, BFH/NV 2001, 1402;
 BFH vom 19.03.1997, BStBl II 1977, 447;
 BFH vom 30.01.1981, BStBl II 1981, 560;
 BFH vom 17.10.1975, BStBl II 1976, 225.

1 Allgemeines

1.1 Bedeutung der Vorschrift

- 1 Während § 1 ErbStG sachliche Steuervorgänge und damit das Steuerobjekt definiert, regelt § 2 ErbStG grundsätzlich das **Steuersubjekt**. Dabei bestimmt § 2 ErbStG jedoch nicht bestimmte Personen generell als steuerpflichtig, sondern stellt auf Vorgänge zwischen bestimmten beteiligten Personen ab. Die Regelung ist somit ebenfalls steuerobjektbezogen. Für die Besteuerung gibt es dabei grundsätzlich drei Anknüpfungspunkte:
 - den Erblasser oder Schenker,
 - den Erben oder Beschenkten,
 - das übergegangene Vermögen.

- 2 Demgemäß knüpft § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG an die Inländereigenschaft des Erblassers/Schenkers einerseits **oder** (!) des Erwerbers andererseits an und ordnet für diesen Fall die **unbeschränkte Steuerpflicht an**. Hierbei reicht es für die Anwendung der unbeschränkten Steuerpflicht bereits aus, wenn **eine** am Übertragungsvorgang beteiligte Person die Eigenschaft als Inländer erfüllt. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass in dem Fall, da **nur** der Erwerber **Steuerinländer** ist, lediglich der auf ihn entfallende Erwerb die unbeschränkte Steuerpflicht auslöst. Diese Regelung (unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund des alleinigen Inländerstatus des Erwerbers) ist ein deutsches Spezifikum, das zu Kollisionsfällen führen kann (Bsp.: Ausländer vererbt an Inländer), wenn das ausländische Recht diesen subjektiven Bezug nicht kennt (vgl. *Jülicher* in T/G/J/G, § 2 Rz. 7 f.) sowie unten Rn. 6 zur Thematik der Doppelbesteuerung sowie Rn. 17). Als Inländer gelten nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG auch deutsche Staatsangehörige, die im Zeitraum von fünf Jahren vor der Übertragung ihren Wohnsitz ins Ausland verlegt haben (**erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht**). Ist keiner der Beteiligten Inländer (**Gebietsansässiger**) und gilt das übergegangene Vermögen als Inlandsvermögen, so findet nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG eine **beschränkte Steuerpflicht** Anwendung. In § 4 AStG findet sich außerdem noch eine weitere Zwischenstufe der Steuerpflicht zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht, nämlich die **erweiterte beschränkte Steuerpflicht**. Gilt weder der Übergeber noch der Empfänger des Vermögens als Inländer und handelt es sich bei dem übergebenen Vermögen nicht um Inlandsvermögen, fehlt jede Verbindung zum Inland, sodass eine Besteuerung ausscheidet.

- 3 In § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG finden sich Regelungen für die Steuerpflicht von **Stiftungen und Vereinen**. § 1 Abs. 2 ErbStG definiert den **Begriff des Inlands**.
 Die Vorschrift des § 2 ErbStG ist von § 20 ErbStG abzugrenzen. Während § 2 ErbStG Vorgänge zwischen bestimmten Personen, bzw. die bestimmtes Vermögen betreffen, als steuerpflichtig definiert, enthält die Vorschrift keinerlei Aussage zur Frage der **Steuerschuldnerschaft**. Diese

wird in § 20 ErbStG geregelt. Steuerschuldner können demnach nur natürliche und juristische Personen sein, jedoch beispielsweise nicht die Gesamthandsgemeinschaft.

Das ErbStG knüpft grundsätzlich an Vorgänge des deutschen Zivilrechts an. Jedoch ist unbestritten, dass auch Vorgänge, die nach dem deutschen Internationalen Privatrecht einer **ausländischen Rechtsordnung** unterliegen, in den Anwendungsbereich des deutschen Erbschaftsteuerrechts fallen können (s. BFH vom 07.05.1986, BStBl II 1986, 615). In diesen Fällen ist eine Vergleichbarkeit mit Vorgängen des deutschen Zivilrechts zu suchen, sodass die Besteuerung entsprechend dieser vergleichbaren Fälle erfolgt. Maßgeblich ist hierbei die wirtschaftliche Vergleichbarkeit der Vorfälle. Hierzu ausführlich s. Anhang 2 Rn. 39 ff.

Wegen des Vorrangs völkerrechtlicher Vereinbarungen gem. § 2 AO findet die Vorschrift des § 2 ErbStG nur Anwendung, soweit sich aus **Doppelbesteuerungsabkommen** keine abweichenden Regelungen ergeben. Zur Erläuterung einzelner Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet des Erbschaftsteuerrechts s. Anhänge 3a bis 3d.

Wegen der Anknüpfung der Vorschrift sowohl an den Erblasser oder Schenker, als auch an den Erwerber und auch an das übertragene Vermögen kann sich in grenzüberschreitenden Sachverhalten eine **Doppelbesteuerung** ergeben.

Beispiel:

S mit Wohnsitz in Deutschland wird Erbe nach seinem Vater, der bereits vor 20 Jahren nach Spanien verzogen ist. Im Nachlass befindet sich eine Immobilie in Italien.

Lösung:

Auf die Immobilie in Italien können vorliegend drei Staaten einen Anspruch auf Besteuerung erheben, nämlich Deutschland als Wohnsitzstaat des Erwerbers, Spanien als Wohnsitzstaat des Erblassers und Italien als Belegenheitsstaat des Vermögens. Die Frage, welcher Staat letztlich besteuern darf, richtet sich vornehmlich nach DBA bzw. bei Fehlen eines DBA nach § 21 ErbStG.

Die Doppelbesteuerung wird zum einen in Deutschland durch eine **Anrechnung** ausländischer Steuern nach § 21 ErbStG vermieden (s. § 21 Rn. 1 ff.). Sie kann außerdem durch Doppelbesteuerungsabkommen vermieden werden.

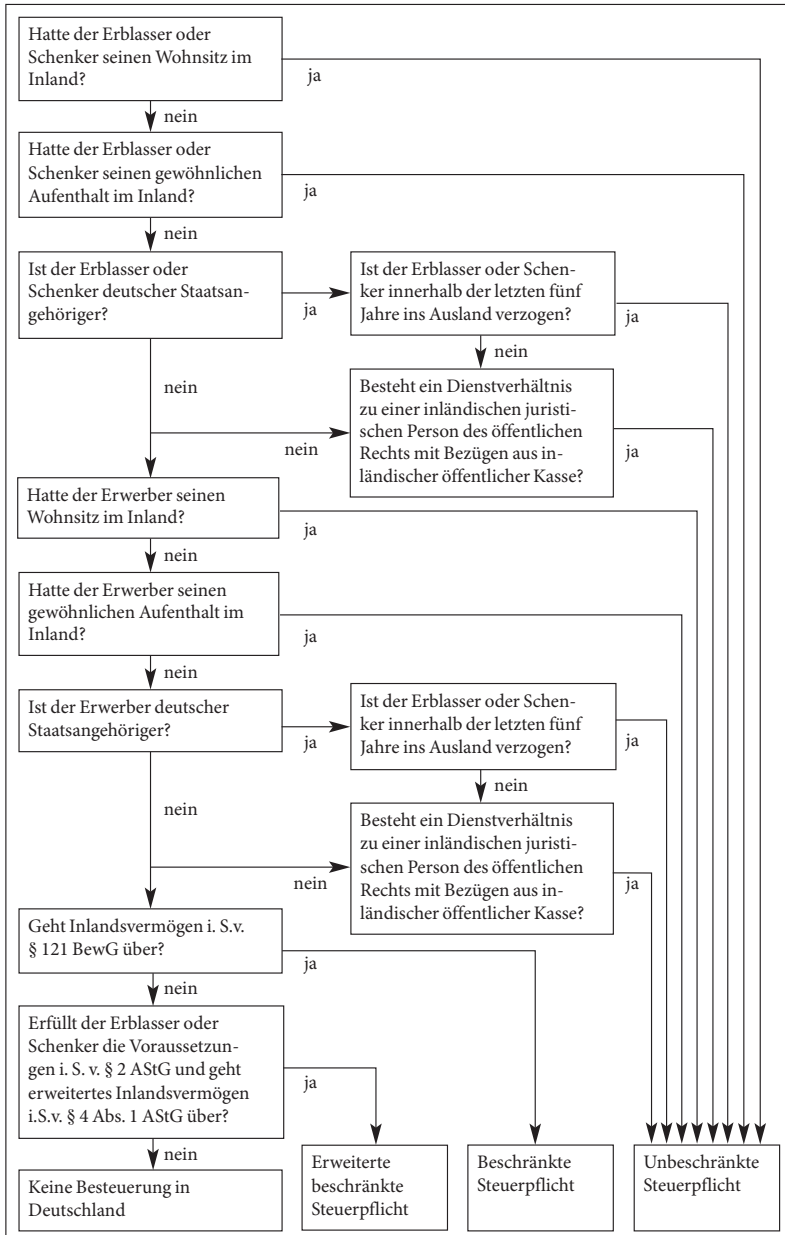
Wegen der Vereinbarkeit der Vorschrift mit **EU-Gemeinschaftsrecht** s. *Jillicher* in T/G/J/G, § 2 Rn. 301 – 315

vorläufig frei 9–11

1.2 Prüfschema zur Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht

Die **Voraussetzungen** für die persönliche Steuerpflicht bei der Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht lassen sich vereinfacht in folgendem Prüfschema zusammenfassen. Bei der Anwendung des Prüfschemas ist jeweils auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers oder der Ausführung der Schenkung abzustellen:

13



2 Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland

Die unbeschränkte Steuerpflicht tritt ein, wenn

- der Erblasser zur Zeit seines Todes,
- der Schenker zum Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung oder
- der Erwerber bei Entstehung der Steuer

Steuerinländer war.

14

Von entscheidender Bedeutung, insb. unter Gestaltungsgesichtspunkten bei der Schenkung, ist die Aussage des § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, dass die unbeschränkte Steuerpflicht bereits vorliegt, wenn nur **einer** der Beteiligten am Übertragungsvorgang Steuerinländer ist (s. auch RE 2.1 Abs. 1 Satz 2 ErbStR).

Die Eigenschaft als Inländer kann sich aus einem **Wohnsitz**(s. Rn. 20 ff.) oder **gewöhnlichen Aufenthalt** eines Beteiligten im Inland ergeben (s. Rn. 25 ff.). Sie gilt des Weiteren unter bestimmten Voraussetzungen für Auslandsbedienstete und deren Angehörige (s. Rn. 43 ff.). Als dritte Gruppe gilt die unbeschränkte Steuerpflicht außerdem für Personen, die die deutsche Staatsangehörigkeit haben und vor weniger als fünf Jahren ihren Wohnsitz ins Ausland verlegt haben (s. Rn. 60 ff.).

15

Natürliche Personen sind **Inländer** i. S. v. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG, wenn sie ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben. Die Staatsangehörigkeit ist in diesen Fällen unerheblich, so dass auch ausländische Staatsbürger bei Vorliegen eines Wohnsitzes im Inland der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht unterliegen.

16

Die Vorschrift des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG knüpft sowohl an die Inländereigenschaft des Erblassers oder des Schenkers als auch an die Inländereigenschaft des Erwerbers an. Es reicht demnach aus, wenn **eine** der beiden an dem Erbfall oder der Schenkung **beteiligten Personen** die Eigenschaft als Inländer erfüllt, um den Vorgang der unbeschränkten Steuerpflicht zu unterwerfen. Ist der Erblasser Inländer, findet auf den gesamten Erbfall die unbeschränkte Steuerpflicht Anwendung. Ist der Erblasser dagegen kein Inländer und nur einer von mehreren Erben Inländer, findet auf den Erbfall nur insoweit die unbeschränkte Steuerpflicht Anwendung, wie Vermögen auf den inländischen Erben übergeht. Im Übrigen kommt allenfalls eine beschränkte Erbschaftsteuerpflicht in Betracht.

17

vorläufig frei

18–19

2.1 Wohnsitz

Als Inländer i. S. v. § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gelten Personen, die im Inland einen Wohnsitz haben. Der Begriff des Wohnsitzes findet sich in **§ 8 AO**. Demnach hat jemand einen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Dies setzt immer eine Rückkehrabsicht (»animus revertendi«) und eine Verfügungsbefugnis voraus (sie fehlt etwa bei einem Hotelgast im Hotel oder bei einem Strafgefangenen in einer JVA). Der Wohnsitzbegriff selbst setzt eine feste Verbindung mit dem inländischen Territorium voraus, die z. B. bei einem Wohnwagen auf einem Campingplatz nicht gegeben ist.

20

Bei der Prüfung eines inländischen Wohnsitzes sind nach der Rechtsprechung der Finanzgerichte folgende Punkte zu beachten:

21

- Eine natürliche Person kann gleichzeitig mehrere Wohnsitze im In- und im Ausland haben (s. BFH vom 19.03.1997, BStBl II 1997, 447).
- Am Ort der inländischen Wohnung muss sich nicht der Mittelpunkt der Lebensinteressen befinden (s. BFH vom 24.01.2001, BFH/NV 2001, 1402).
- Die Wohnung muss zum dauernden Aufenthalt von Personen geeignet, jedoch nicht unbedingt bestimmt sein (s. BFH vom 24.04.1991, BStBl II 1991, 683).
- Es ist ausreichend, wenn die Wohnung dem Inhaber jederzeit zur Verfügung steht. Nicht maßgeblich ist, dass sie dauernd von ihrem Inhaber genutzt wird (s. BFH vom 17.05.1995, BStBl II 1996, 2; s. BFH vom 26.02.1986, BFH/NV 1987, 301).
- Auch eine Nutzung der inländischen Wohnung regelmäßig zweimal jährlich zu bestimmten Zeiten über mehrere Wochen führt zur Annahme eines Wohnsitzes i. S. d. § 8 AO 1977 (s. BFH vom 23.11.1988, BStBl II 1989, 182).
- Der Annahme eines Wohnsitzes steht nicht entgegen, dass die Wohnung nicht mit eigenen Möbeln ausgestattet ist (FG Hamburg vom 18.02.1988, EFG 1988, 424).

Die Wohnung muss in objektiver Hinsicht dem Steuerpflichtigen jederzeit (wann immer er es wünscht) als Bleibe zur Verfügung stehen und zudem in subjektiver Hinsicht von ihm zu einer entsprechenden Nutzung, d. h. für einen jederzeitigen Wohnaufenthalt bestimmt sein. In dieser zur objektiven Eignung hinzutretenden subjektiven Bestimmung liegt der Unterschied zwischen dem bloßen Aufenthaltnehmen in einer Wohnung und dem Wohnsitz (BFH vom 13.03.2013, BFH/NV 2014, 1046).

- 22 Auch eine **regelmäßig** genutzte **Zweitwohnung** begründet somit einen inländischen Wohnsitz (ein Hauptwohnsitz im Ausland steht dem nicht entgegen; s. BFH vom 19.03.1997, BStBl II 1997, 447). Eine nur gelegentlich genutzte Ferienwohnung soll dagegen nicht zur Annahme eines inländischen Wohnsitzes führen. Weitere Einzelheiten hierzu vgl. *Buciek* in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 8 AO Rn. 8 ff; *Koenig* in Pahlke/Koenig, AO, § 8 AO Rn. 4 ff.; *Kruse* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 8 AO Rn. 5 ff. und *Högl* in G/L, § 2 ErbStG Rn. 34 ff.)

Hauptkriterium: Familienwohnsitz

Bei **Auslandsbeschäftigten** wird als maßgebliches Kriterium für das »Innehaben« einer Wohnung der Umstand herangezogen, sich am Wohnsitz der Familie aufzuhalten und dorthin zurückzukehren. Dieser seit dem Urteil des BFH aus dem Jahre 1964 (HFR 1965, 268) aufgestellte Grundsatz gilt aber nicht ausnahmslos und hat in den 55 Jahren seit der Leitentscheidung einige Durchbrechungen erfahren (s. die Beispiele bei *Högl* in S/L, § 2 ErbStG Rz. 37). Als Aufgriffskriterium erscheint es heute nicht mehr den geänderten Lebensverhältnissen zu entsprechen.

Problemfall: Studierende

Selbst in (früheren) Zeiten von Präsenzvorlesungen wird immer noch ein BFH-Urteil aus dem Jahre 1961 zitiert (BFH vom 17.03.1961, BStBl III 1961, 298), wonach Studierende keinen Wohnsitz in der Universitätsstadt haben sollen, sondern im Zweifel zur elterlichen Wohnung zurückkehren. Die Entscheidung mutet zumindest bei den Studenten anachronistisch an, denen eine dauerhafte Studentenbleibe am Ort der Universität eingerichtet wurde; hier wäre ein Ausnahmезweifel angebracht. Wiederum anders – »tempora mutantur et nos in illis« – dürfte es in der Zukunft der universitären Online-Veranstaltungen aussehen, wo die Vorlesungen aus dem elterlichen Wohnzimmer verfolgt werden (elterlicher Wohnsitz).

- 23 Bei **doppeltem** (oder mehrfachem) **Wohnsitz** in verschiedenen Ländern haben beide (mehrere) Staaten das Besteuerungsrecht. Die Entscheidung nach dem primären Besteuerungsregime wird sich sodann nach den jeweiligen DBA (und deren Wohnsitzbegriffen) richten (BFH vom 31.10.1991, BStBl II 1991, 562).

Für die Frage der **subjektiven Steuerpflicht** (beschränkte/unbeschränkte Steuerpflicht) ist hingegen allein der Wohnsitzbegriff des **§ 8 AO** entscheidend (BFH vom 13.10.1965, BStBl III 1965, 738).

2.2 Gewöhnlicher Aufenthalt

Als Inländer i. S. v. § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gelten auch Personen, die im Inland ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die Definition des gewöhnlichen Aufenthalts findet sich in **§ 9 AO** und lautet wie folgt: »Den gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt. Als gewöhnlicher Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes ist stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer anzusehen; kurzfristige Unterbrechungen bleiben unberücksichtigt. Satz 2 gilt nicht, wenn der Aufenthalt ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken genommen wird und nicht länger als ein Jahr dauert.«

Maßgeblich ist demnach, dass die natürliche Person sich, ohne einen Wohnsitz im Inland zu haben, tatsächlich über **sechs Monate** im Inland aufhält. Der gewöhnliche Aufenthalt setzt aber keine ständige Anwesenheit voraus. Er kann auch unterbrochen sein und muss nicht ständig in Anspruch genommen werden (BFH vom 27.04.2005, BFH/NV 2005, 1756). Ein gewöhnlicher Aufenthalt von mehr als 183 Tagen setzt daher keine ununterbrochene Anwesenheit voraus.

Die Sechsmonatsfrist muss auch nicht auf ein Kalenderjahr entfallen (BFH vom 22.06.2011, BFH/NV 2011, 2001). Nach dieser Entscheidung aus 2011 sind sogar kurzfristige Unterbrechungen in die Sechsmonatsfrist einzubeziehen (anders noch BFH vom 04.06.1975, BStBl II 1995, 708).

Rechtliche Hindernisse, wie eine fehlende Aufenthaltserlaubnis, sind für das Vorliegen eines gewöhnlichen Aufenthalts unerheblich. Weitere Einzelheiten hierzu vgl. *Buciek* in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 9 AO Rn. 15 ff; *Koenig* in Pahlke/Koenig, AO, § 9 AO Rn. 5 ff.; *Kruse* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 9 AO Rn. 4 ff.

Während eine natürliche Person mehrere Wohnsitze haben kann, kann gleichzeitig nur ein gewöhnlicher Aufenthaltsort vorliegen (BFH vom 25.01.1989, BStBl II 1990, 687).

Der gewöhnliche Aufenthalt ist nur dann maßgeblich, wenn sich eine Person im Bundesgebiet aufhält, ohne einen festen Wohnsitz zu haben, etwa in wechselnden Hotelzimmern logiert vorläufig frei

2.3 Maßgeblicher Stichtag

Maßgeblich ist die Inländereigenschaft am Stichtag der **Steuerentstehung** gem. § 9 ErbStG. Bei Erwerben von Todes wegen entsteht die Steuer grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers, bei Schenkungen unter Lebenden mit Ausführung der Zuwendung. Hierbei sind insbesondere die Fälle von § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a bis j ErbStG zu beachten, in denen die Steuer zu einem späteren Zeitpunkt als dem Todeszeitpunkt des Erblassers entsteht. Denkbar ist hierbei, dass der Erwerber noch gestaltend auf die Steuerpflicht Einfluss nehmen kann.

Beispiel 1 (Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs):

V, der seit Jahren im Ausland lebt, stirbt im Dezember 2020. Alleinerbin ist seine Tochter T. Der Sohn des S ist pflichtteilsberechtigt. Er ist deutscher Staatsangehöriger und hat seinen Wohnsitz im Januar 2016 ins Ausland verlegt und unterhält seither keinen inländischen Wohnsitz.

- a) S macht seinen Pflichtteilsanspruch im Dezember 2020 geltend.
b) S macht seinen Pflichtteilsanspruch im Februar 2021 geltend.

Lösung:

- a) Die Steuer entsteht für den pflichtteilsberechtigten S nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs. S erfüllt die Voraussetzungen der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht (s. Rn. 60 ff.), da zwischen Wegzug ins Ausland und Entstehung der Steuer weniger als fünf Jahre vergangen sind. S ist zum Zeitpunkt der Steuerentstehung Inländer i. S. v. § 2 Abs. 1 Satz 2 ErbStG. Der Vorgang unterliegt der unbeschränkten Steuerpflicht.
b) S erfüllt nicht die Voraussetzungen der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht, da die Fünfjahresfrist im Zeitpunkt der Steuerentstehung bereits abgelaufen ist (s. Rn. 60 ff.). S ist kein Inländer i. S. v. § 2 Abs. 1 Satz 2 ErbStG. Der Pflichtteilsanspruch unterliegt auch nicht der beschränkten Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG (s. Rn. 108 ff.). Der Vorgang ist im Inland nicht steuerpflichtig.

Beispiel 2 (bedingtes Vermächtnis):

V, der seit Jahren im ausländischen Staat A lebt, stirbt im Dezember 2020. Alleinerbe ist sein Sohn S. Seine Tochter T erhält ein Geldvermächtnis. Dieses ist aufschiebend bedingt auf den Zeitpunkt der Heirat der T. T ist deutsche Staatsangehörige und hat ihren Wohnsitz im Januar 2016 zu ihrem ausländischen Lebensgefährten L in den ausländischen Staat B verlegt und unterhält seither keinen inländischen Wohnsitz.

- a) T heiratet L im Dezember 2020.
b) T heiratet L im Februar 2021.

Lösung:

- a) Die Steuer entsteht nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG bei einem Erwerb unter einer aufschiebenden Bedingung mit dem Zeitpunkt des Eintritts der Bedingung. T erfüllt die Voraussetzungen der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht (s. Rn. 60 ff.), da zwischen Wegzug ins Ausland und Entstehung der Steuer weniger als fünf Jahre vergangen sind. T ist zum Zeitpunkt der Steuerentstehung Inländer i. S. v. § 2 Abs. 1 Satz 2 ErbStG. Der Vorgang unterliegt der unbeschränkten Steuerpflicht.
b) T erfüllt nicht die Voraussetzungen der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht, da die Fünfjahresfrist im Zeitpunkt der Steuerentstehung bereits abgelaufen ist (s. Rn. 60 ff.). T ist damit kein Inländer i. S. v. § 2 Abs. 1 Satz 2 ErbStG. Das Geldvermächtnis unterliegt auch nicht der beschränkten Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG (s. Rn. 108 ff.). Der Vorgang ist im Inland nicht steuerpflichtig.

- 31 Streitig sind die steuerlichen Folgen, wenn der **Nacherbe kein Inländer** ist und er gem. § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG beantragt hat, dass sein Erwerb als vom Vorerben stammend besteuert wird. Hier könnte der ursprüngliche Erblasser, und damit dessen Inlandseigenschaft, für die Prüfung der Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht maßgeblich sein, aber auch der Vorerbe und damit dessen Inländereigenschaft (s. *Hannes/Holtz* in M/H/H, § 2 Rn. 7; *Jülicher* in T/G/J/G, § 2 Rn. 43; *Weinmann* in M/W, § 2 Rn. 15).
- 32 Die gleiche Problematik der **gestreckten Erwerbstatbestände** tritt auf bei:
- **Schlusserben** eines Berliner Testaments
und
- bei **Destinatären**, wenn die Familienstiftung aufgelöst wird.
Die h. M. (statt aller *Jülicher* in T/G/J/G, § 2 Rz. 43) gesteht dem »Zweiterwerber« ein Wahlrecht zu.
- 33–35 vorläufig frei

2.4 Folger der unbeschränkten Steuerpflicht

Sind die Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht erfüllt, tritt die Steuerpflicht »für den gesamten Vermögensanfall« ein. Es findet somit das **Weltvermögensprinzip** Anwendung, d. h. das übergehende Vermögen unterliegt der deutschen Besteuerung, unbeschadet des Umstands, ob es sich hierbei um inländisches oder ausländisches Vermögen handelt (R E 2.1 Abs. 1 Satz 3 ErbStR). 36

Die Anwendung der unbeschränkten Steuerpflicht hat, im Gegensatz zur beschränkten Steuerpflicht, zur Folge, dass **Schulden** grundsätzlich unbeschränkt abziehbar sind, die regulären Freibeträge nach **§§ 16, 17 ErbStG** Anwendung finden und ausländische Steuern nach § 21 ErbStG anrechenbar sind. Zu den Unterschieden zur beschränkten Steuerpflicht s. § 2 Rn. 120 ff. 37

Eine dabei entstehende **Doppelbesteuerung** kann durch eine Anrechnung der ausländischen Steuer gem. § 21 ErbStG oder durch Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen vermieden werden (zu den Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaftsteuern s. Anhänge 3a bis 3d). 38

vorläufig frei

39–42

3 Auslandsbedienstete (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c ErbStG)

Nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c ErbStG sind deutsche Auslandsbedienstete und deren Angehörige ebenfalls unbeschränkt steuerpflichtig (s. H E 2.1 ErbStH mit Hinweis auf das WÜD und WÜK: Wiener Übereinkommen über diplomatische und konsularische Beziehungen). 43

Dies gilt allerdings für deutsche Auslandsbedienstete nur unter folgenden Voraussetzungen: 44

- Es besteht ein Dienstverhältnis zu einer **Körperschaft des öffentlichen Rechts** mit Sitz im Inland. Ein Anstellungsverhältnis im öffentlichen Dienst ist dagegen nicht ausreichend. Ebenso ist Voraussetzung, dass es sich um ein aktives Dienstverhältnis handelt, so dass z. B. ein Pensionär nicht in den Anwendungsbereich der Vorschrift fällt.
- Der Bedienstete bezieht Arbeitslohn aus einer **öffentlichen Kasse**. Es muss sich hierbei nicht um die öffentliche Kasse der Körperschaft des öffentlichen Rechts handeln, zu der das Dienstverhältnis besteht. Es muss sich jedoch um eine öffentliche Kasse einer inländischen Körperschaft des öffentlichen Rechts handeln.
- Der Auslandsbedienstete ist **deutscher Staatsangehöriger**. Eine eventuelle weitere Staatsangehörigkeit ist unbeachtlich.
- Der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt befindet sich im Ausland.
- Es besteht **kein inländischer Wohnsitz**, andernfalls würde sich die unbeschränkte Steuerpflicht bereits aus der vorrangigen Vorschrift des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG ergeben. Der inländische Wohnsitz wurde auch nicht innerhalb der letzten fünf Jahre aufgegeben, da sich sonst die unbeschränkte Steuerpflicht aus § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG ergeben würde, der ebenfalls vorrangig ist.
- Im Ausland besteht nur eine **beschränkte Steuerpflicht** bzw. eine Besteuerung, die dem Umfang nach der deutschen beschränkten Steuerpflicht ähnlich ist. An dieser Voraussetzung wird die unbeschränkte Steuerpflicht für Auslandsbedienstete in vielen Fällen scheitern, da durch den Wohnsitz im Tätigkeitsstaat regelmäßig dort auch eine unbeschränkte Steuerpflicht begründet wird. Die eingeschränkte Besteuerung im Tätigkeitsland kann sich auch aufgrund

zwischenstaatlicher Verträge, internationaler Vereinbarungen oder völkerrechtlicher Übung ergeben (s. *Weinmann* in M/W, § 2 Rn. 14).

- 45 Die unbeschränkte Steuerpflicht des Auslandsbediensteten gilt auch für seine **Angehörigen**. Für die Qualifikation als Angehöriger ist jedoch nicht der weitere Begriff des § 15 AO zu verwenden. Stattdessen sind Angehörige im Sinne dieser Vorschrift nur zum **Haushalt** des Auslandsbediensteten gehörende Familienmitglieder, wie z.B. die Ehefrau und die noch bei den Eltern lebenden Kinder. Voraussetzung für die Anwendung der unbeschränkten Steuerpflicht für die Angehörigen des Auslandsbediensteten ist ebenfalls das Vorliegen der deutschen Staatsangehörigkeit und das Eingreifen lediglich einer der deutschen beschränkten Steuerpflicht vergleichbaren Besteuerung im Ausland.
- 46 Bei deutschen Staatsangehörigen im Dienste eines **ausländischen Staates** (oder einer überstaatlichen Einrichtung (**UNO/EU**)) richtet sich die unbeschränkte subjektive Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a) und b) ErbStG.
- 47–49 vorläufig frei

4 Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d ErbStG)

- 50 Als Inländer, die der unbeschränkten Steuerpflicht unterfallen können, gelten auch Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d ErbStG).
- 51 Sitz und Geschäftsleitung sind nach den Vorschriften der §§ 10, 11 AO zu bestimmen. Demnach befindet sich der **Sitz** an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist. Die **Geschäftsleitung** ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Falls ausnahmsweise beide Orte nicht identisch sein sollten, genügt es, wenn sich **einer der beiden** Orte im Inland befindet (s. auch Rn. 55). Auch wenn für die Erbschaft- und Schenkungsteuer eine eigene Entscheidung über Sitz und Geschäftsleitung zu treffen ist, wird regelmäßig die ertragsteuerliche Beurteilung herangezogen werden.
- 52 Körperschaften im Sinne der Vorschrift sind insbesondere die **Kapitalgesellschaften** und **Körperschaften des öffentlichen Rechts**. Deren Erwerb ist jedoch in den meisten Fällen gem. § 13 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG steuerfrei..
- 53 Bei einer Zuwendung an eine Kapitalgesellschaft ist zu prüfen, ob die Kapitalgesellschaft selbst oder ihre Gesellschafter **Erwerber** i. S. d. Erbschaftsteuerrechts sind (s. § 7 Rn. 417 ff.).
Personenvereinigungen und Vermögensmassen i. S. d. Vorschrift sind insbesondere nicht rechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und Zweckvermögen. Da die Rechtsfähigkeit keine Rolle spielt, sind z. B. nicht rechtsfähige Stiftungen mit einzubeziehen (vgl. *Hübner/Currle/Schenk*, DStR 2013, 1966).
- 54 Die **Personengesellschaft** fällt nicht unter diese Vorschrift (so im Ergebnis BFH vom 14.09.1994, BStBl II 1995, 81). Empfänger der Zuwendung sind bei einer Schenkung an eine Personengesellschaft oder bei einer Erbschaft durch eine Personengesellschaft die einzelnen Gesamthänder (s. § 1 Rn. 12 f.).

Hinweis: Bei Einschaltung **ausländischer Familienstiftungen** und **Trusts** kann es zu einer inländischen Steuerpflicht kommen, wenn aufgrund der Beteiligung deutscher Staatsangehöriger die Finanzverwaltung die tatsächliche Geschäftsleitung in Deutschland annimmt (s. auch Rn. 50). vorläufig frei 55-59

5 Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG)

Nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG gelten als Inländer auch deutsche Staatsangehörige, die sich seit dem Wegzug **weniger als fünf Jahre** dauernd im Ausland aufhalten. In diesen Fällen wird somit ausnahmsweise auf die Staatsangehörigkeit abgestellt. 60

Ziel der Vorschrift ist es, Steuerumgehungen durch kurzfristige **Wohnsitzverlegungen** zu verhindern. 61

Voraussetzungen für die Anwendung der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht sind: 62

- Die natürliche Person hat die deutsche Staatsangehörigkeit. Eine gleichzeitig bestehende weitere Staatsangehörigkeit ist ohne Auswirkungen.
- Es besteht im Zeitpunkt der Steuerentstehung kein Wohnsitz im Inland.
- Innerhalb der letzten fünf Jahre bestand ein Wohnsitz im Inland.

Die Bezeichnung »erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht« ist missverständlich, da nicht der Umfang der Steuerpflicht erweitert, sondern lediglich die zeitliche Anwendung der unbeschränkten Steuerpflicht verlängert wird. Aus diesem Grund findet sich für diese Fallgruppe auch häufig die Bezeichnung »**verlängerte unbeschränkte Steuerpflicht**«. 63

Eine unbeschränkte Steuerpflicht tritt sowohl dann ein, wenn der Erblasser oder Schenker seinen Wohnsitz verlegt hat, als auch dann, wenn der Erwerber in den vergangenen fünf Jahren ins Ausland verzogen ist. Vom Zeitpunkt des Erbfalls oder der Ausführung der Zuwendung ist fünf Jahre zurückzurechnen. 64

Ein **gewöhnlicher Aufenthalt** innerhalb der letzten fünf Jahre reicht für die Anwendung der Vorschrift nicht, sondern es muss ein aufgegebener Wohnsitz bestanden haben. Dieser kann allerdings auch nur für kurze Zeit begründet worden sein (s. *Jülicher* in T/G/J/G, § 2 Rn. 21). Eine Begründung eines inländischen Wohnsitzes während der Fünfjahresfrist führt dazu, dass die Frist bei erneuter Aufgabe des Wohnsitzes von Neuem läuft. 65

Nach einer Entscheidung des EuGH vom 23.02.2006 (HFR 2006, 526) zum niederländischen Recht, das eine **Zehnjahresfrist** beim Wegzug vorsieht, ist davon auszugehen, dass die Vorschrift nicht gegen **Gemeinschaftsrecht** verstößt. Dies gilt insb. nach der EuGH-Entscheidung i. S. Block vom 12.02.2009, DStR 2009, 373 sowie FG München vom 03.07.2019, EFG 2020, 684). Im Klartext besteht in diesen Fällen das Risiko einer Doppelbesteuerung ohne gemeinschaftsrechtliche Sanktion. 66

S. auch die Zehnjahresfrist für Wegzügler in die USA (ZuStG vom 15.09.2000).

Hinweis: Die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht kann vermieden werden, indem die deutsche **Staatsangehörigkeit** aufgegeben wird. Bei Schenkungen kann außerdem die Fünfjahresfrist abgewartet werden. Zu beachten ist, dass die deutsche Besteuerung, sofern sich nicht aus Doppelbesteuerungsabkommen Abweichendes ergibt, nur verhindert werden kann, wenn Erb- 67

lasser/Schenker und Erwerber seit mehr als fünf Jahren ihren inländischen Wohnsitz aufgegeben haben und kein Inlandsvermögen geschenkt wird.

Erfasst sind neben den deutschen Staatsangehörigen auch Doppelstaatler (vgl. Art. 5 Abs. 1 Satz 2 EGBGB).

68–71 vorläufig frei

6 Steuerpflicht von Stiftungen und Vereinen

72 Familienstiftungen oder Familienvereine fallen unter die Erbersatzsteuer gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Die Besteuerung greift nur ein, wenn die Familienstiftung oder der Familienverein ihren/seinen Sitz oder ihre/seine Geschäftsleitung im Inland hat (s. § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Maßgeblich für die Betrachtung ist auch hier der Zeitpunkt der Steuerentstehung (s. § 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG).

Sitz und Geschäftsleitung sind nach den Vorschriften der §§ 10, 11 AO zu bestimmen. Demnach befindet sich der **Sitz** an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist. Die **Geschäftsleitung** ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung.

73 Familienstiftungen, die ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung im Ausland haben, unterliegen somit nicht der Erbersatzsteuer. Ihre Stifter bzw. ihre Bezugs- und Anfallberechtigten können ggf. nach § 15 AStG zu einer Besteuerung im Inland herangezogen werden.

74 Das Gesetz kennt für Familienstiftungen und Familienvereine nur eine **unbeschränkte Steuerpflicht**. Eine beschränkte Steuerpflicht ist bei der Erbersatzsteuer nicht vorgesehen. Das Inlandsvermögen von Stiftungen mit Sitz und Geschäftsleistung im Ausland unterliegt somit nicht der Erbersatzsteuer.

75 **Folge** der unbeschränkten Steuerpflicht für die Familienstiftung oder den Familienverein ist, dass auch das Auslandsvermögen der Erbersatzsteuer unterliegt.

76 Es wird kontrovers diskutiert, ob nicht rechtsfähige Stiftungen Steuersubjekte des ErbStG sein können. Nachdem dies von der h. M. – bei Erfüllung des sonstigen zivilrechtlichen Stiftungsbegriffes – bejaht wird (vgl. *Hübner/Currle/Schenk*, DStR 2013, 1966), steht der Anerkennung als Familienstiftung nichts im Wege. Dies wird gerade für das Erbschaftsteuerrecht (2016) als Gestaltungsmittel von großer Bedeutung sein. Gerade bei Erwerben über 26 Mio € wird die Gründung von Familienstiftungen in Betracht gezogen werden. Die sodann auch in Betracht kommende Verschonungsbedarfsprüfung gem. § 28a ErbStG wird ein bevorzugtes Regelungswerk sein.

77–79 vorläufig frei

7 Beschränkte Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG)

7.1 Voraussetzungen

Ist weder der Erblasser bzw. Schenker ein Inländer noch der Erwerber des Vermögens, steht aber das Vermögen in Beziehung zum Inland, findet die **beschränkte Steuerpflicht** nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG Anwendung. 80

Angestoßen durch die Entscheidung des EuGH in der Rs. »Mattner« (EuGH vom 22.04.2010, DStR 2010, 861) hatte der Gesetzgeber in § 2 Abs. 3 ErbStG für bestimmte, der beschränkten Steuerpflichtige unterliegende Vorgänge ein **Wahlrecht zur unbeschränkten Steuerpflicht** eingeführt (s. Rn. 180 ff.). Weitere Voraussetzung für die Anwendung der beschränkten Steuerpflicht ist somit, dass von diesem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht wurde. Durch das StUmgBG vom 23.06.2017 (BGBl I 2017, 1682) ist die Vorschrift wieder abgeschafft worden. Durch die gleichzeitige Modifikation des § 16 Abs. 2 ErbStG, mit dem ein verwandtschaftsabhängiger Freibetrag mit anteiliger Wertrelation eingeführt wurde (s. § 16 Rn. 24 ff.), sind die ursprünglichen Bedenken weitestgehend beseitigt. 81

Die Steuerfolgen der beschränkten Steuerpflicht unterscheiden sich in wesentlichen Punkten von der unbeschränkten Steuerpflicht (s. Rn. 120 ff.). 82

7.2 Inlandsvermögen

Da die beschränkte Steuerpflicht nur eingreift, wenn Vermögen mit einer bestimmten Beziehung zum Inland, sogenanntes Inlandsvermögen, übergeht, ist die **Definition** dieses Begriffs von entscheidender Bedeutung (RE 2.1 Abs. 2 ErbStR). Die Vorschrift des § 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG verweist zur Definition des Inlandsvermögens auf § 121 BewG. 83

Nach § 121 BewG gehört zum Inlandsvermögen folgendes Vermögen: 84

1. das inländische land- und forstwirtschaftliche Vermögen (s. Rn. 90 f.);
2. das inländische Grundvermögen (s. Rn. 90 f.);
3. das inländische Betriebsvermögen. Als solches gilt das Vermögen, das einem im Inland betriebenen Gewerbe dient, wenn hierfür im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist (s. Rn. 92 ff.);
4. Anteile an einer Kapitalgesellschaft, wenn die Gesellschaft Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat und der Gesellschafter entweder allein oder zusammen mit anderen ihm nahestehenden Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AktG in der jeweils geltenden Fassung am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mindestens zu einem Zehntel unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist (s. Rn. 99 ff.);
5. nicht unter Nr. 3 fallende Erfindungen, Gebrauchsmuster und Topographien, die in ein inländisches Buch oder Register eingetragen sind (s. Rn. 104);
6. Wirtschaftsgüter, die nicht unter die Nr. 1, 2 und 5 fallen und einem inländischen Gewerbebetrieb überlassen werden, insbesondere an diesen vermietet oder verpachtet sind (s. Rn. 95);
7. Hypotheken, Grundschulden, Rentenschulden und andere Forderungen oder Rechte, wenn sie durch inländischen Grundbesitz, durch inländische grundstücksgleiche Rechte oder durch Schiffe, die in ein inländisches Schiffsregister eingetragen sind, unmittelbar oder mittelbar gesichert sind. Ausgenommen sind Anleihen und Forderungen, über die Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind (s. Rn. 105);

8. Forderungen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen, wenn der Schuldner Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat (s. Rn. 106);
9. Nutzungsrechte an einem der in den Nr. 1 bis 8 genannten Vermögensgegenstände (s. Rn. 107).
- 85 Nur das in dieser Vorschrift genannte Vermögen gilt als Inlandsvermögen. Die Vorschrift enthält insoweit eine **abschließende Aufzählung**. Diese enthält nicht das gesamte sich im Inland befindliche Vermögen, sondern nur bestimmte im Einzelnen aufgeführte Vermögensgegenstände (s. BFH vom 11.03.1966, BFHE 85, 386). Nicht genanntes Vermögen fällt somit nicht in den Anwendungsbereich der beschränkten Steuerpflicht (s. Rn. 108 ff.).
- 86 Zum Inlandsvermögen gehören bei beschränkter Steuerpflicht nur solche Wirtschaftsgüter, die auch bei unbeschränkter Steuerpflicht einem Erwerber zuzurechnen sind (s. R E 2.1 Abs. 2 ErbStR).
- 87–89 vorläufig frei

7.2.1 Grundvermögen und land- und forstwirtschaftliches Vermögen

- 90 Nach § 121 Nr. 1 und Nr. 2 BewG zählt zum Inlandsvermögen **land- und forstwirtschaftliches Vermögen** gem. § 140 BewG und im Inland belegenes **Grundvermögen** gem. §§ 145 ff. BewG.
- 91 Nach § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG gilt der Anteil an einer **vermögensverwaltenden Personengesellschaft** als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter. Die vermögensverwaltende Personengesellschaft ist insoweit als transparent anzusehen. Gehen somit Anteile an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft über, in deren Vermögen sich Grundstücke im Inland befinden, gilt dies als Übertragung von Inlandsvermögen. Gleiches gilt für Anteile an einem geschlossenen nichtgewerblichen Immobilienfonds. Anteile an einem offenen Immobilienfonds sind dagegen als Wertpapiere anzusehen. Gehören diese zum Betriebsvermögen, können sie als Inlandsvermögen angesehen werden.

7.2.2 Betriebsvermögen

- 92 Nach § 121 Nr. 3 BewG gehört zum Inlandsvermögen **inländisches Betriebsvermögen** (s. §§ 95, 96 BewG). Solches liegt vor, wenn eine Betriebsstätte gem. § 12 AO im Inland besteht oder ein ständiger Vertreter gem. § 13 AO bestellt ist (hierzu s. BMF vom 15.07.1998, BStBl I 1998, 630).
- 93 Bei der Beurteilung gilt die sogenannte **isolierende Betrachtungsweise**. Betriebsvermögen im Inland wird danach nur angenommen, wenn im Inland auch **tatsächlich** eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird, nicht bereits wenn sich die Gewerblichkeit aufgrund der Rechtsform ergibt (s. BFH vom 30.01.1981, BStBl II 1981, 560). Im Besteuerungsverfahren ist selbständig darüber zu entscheiden, ob für das im Inland betriebene Gewerbe, dem das Vermögen dient, im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist (s. R E 2.2 Abs. 2 Satz 2 ErbStR). In der Praxis wird jedoch im Regelfall eine Einordnung entsprechend der ertragsteuerlichen Qualifikation erfolgen. Einzubeziehende sind alle Wirtschaftsgüter, die der inländischen Betriebsstätte dienen, unabhängig davon, ob sie sich im Inland oder im Ausland befinden. Eine inländische Betriebsstätte eines ausländischen Gewerbebetriebs gilt ebenfalls als Inlandsvermögen. Auch eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, deren Einkünfte nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG als gewerbliche Einkünfte gelten und die somit ertragsteuerlich als Betriebsvermögen einzuordnen ist (so genannte **gewerblich geprägte Gesellschaft**), fällt unter § 121 Nr. 3 BewG (*Jülicher* in T/G/J/G, § 2 Rn. 53).
- 94 Zum Inlandsvermögen gehören neben gewerblichen und freiberuflichen Einzelunternehmen auch Anteile an gewerblichen oder freiberuflichen **Personengesellschaften**.

Nach § 121 Nr. 6 BewG zählen zum Inlandsvermögen Wirtschaftsgüter, die einem inländischen Gewerbebetrieb **überlassen**, insbesondere vermietet oder verpachtet werden. Hierzu zählt insbesondere Sonderbetriebsvermögen gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 HS 2 EStG. Auch eine kurzfristige Überlassung reicht aus. Maßgeblich ist der Stichtag der Steuerentstehung (s. R E 2.2 Abs. 4 Sätze 2, 3 ErbStR).

vorläufig frei

96–98

7.2.3 Anteile an Kapitalgesellschaften

Nach § 121 Nr. 4 BewG zählt zum Inlandsvermögen eine Beteiligung an einer **inländischen Kapitalgesellschaft**, wenn der Anteilseigner **mindestens zu 10 %** beteiligt ist. Maßgeblich ist nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG die Beteiligung am Grund- oder Stammkapital zur Zeit des Todes des Erblassers oder zum Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Eine Kapitalgesellschaft gilt als inländische Kapitalgesellschaft, wenn sie ihren Sitz (s. § 11 AO) oder ihre Geschäftsleitung (s. § 10 AO) im Inland hat. Anteile von nahestehenden Personen i. S. v. § 1 Abs. 2 AStG werden dem Anteilseigner zur Bestimmung der Beteiligungsquote hinzugerechnet. Hierzu gehören insbesondere mittelbare Beteiligungen an der Kapitalgesellschaft über andere Gesellschaften. Unerheblich ist die Besitzdauer und auch eine eventuelle Beteiligung des Erwerbers.

Wird nur ein **Teil einer Beteiligung** an einer inländischen Kapitalgesellschaft zugewendet, sind auch weitere innerhalb von zehn Jahren an denselben Empfänger zugewendete Anteile als Inlandsvermögen zu behandeln, auch wenn die Beteiligungsquote bereits nach der ersten Zuwendung unter 10 % gesunken ist (s. § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 ErbStG, R E 2.2 Abs. 3 Satz 2 ErbStR).

Damit sollen Umgehungen durch Aufspaltung einer einheitlichen Schenkung in mehrere Teilschenkungen verhindert werden. Es wird somit für Zwecke der Bestimmung des Inlandsvermögens eine dem § 14 ErbStG vergleichbare Regelung angewandt. Maßgeblich ist, dass die einzelnen Zuwendungen an dieselbe Person erfolgen. Dies ergibt sich aus dem Verweis in § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 ErbStG auf § 14 ErbStG. Innerhalb von zehn Jahren an unterschiedliche Erwerber vollzogene Schenkungen führen somit nicht dazu, dass auch die späteren Schenkungen, nach Unterschreiten der 10 %-Grenze, noch als Schenkungen von Inlandsvermögen anzusehen sind (a. A. s. *Weinmann* in M/W, § 2 Rn. 26).

Beispiel:

V, ohne inländischen Wohnsitz, ist an der I-GmbH, mit Sitz im Inland, zu 25 % beteiligt. Im Jahr 2020 schenkt er seinen beiden Töchtern T1 und T2 jeweils 8 % der Anteile. Ihm verbleiben damit noch 9 % der Anteile an der Gesellschaft.

- Er überträgt die verbleibenden 9 % der Anteile je zur Hälfte im Jahr 2021 an seine beiden Töchter T1 und T2.
- Er überträgt die verbleibenden 9 % der Anteile je zur Hälfte im Jahr 2030 an seine beiden Töchter T1 und T2.
- Er überträgt die verbleibenden 9 % der Anteile im Jahr 2021 an seinen Sohn S.

T1, T2 und S haben bzw. hatten ebenfalls keinen inländischen Wohnsitz.

Lösung:

Die erste Schenkung im Jahr 2017 an die beiden Töchter T1 und T2 unterliegt der beschränkten Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG. V war im Zeitpunkt der Schenkung zu mehr als 10 % an der I-GmbH, einer inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt. Die Beteiligung stellt damit Inlandsvermögen i. S. v. § 121 Nr. 4 BewG dar.

- Die Schenkung im Jahr 2021 an die beiden Töchter unterliegt der beschränkten Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG. Gem. § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG i. V. m. § 14 ErbStG sind weitere Anteilzuwendungen an dieselben Personen innerhalb von zehn Jahren ebenfalls als Erwerb von Inlandsvermögen anzusehen.
- Die Schenkung im Jahr 2030 an die beiden Töchter unterliegt nicht der beschränkten Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG. Die Voraussetzungen von § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG i. V. m. § 14 ErbStG sind nicht erfüllt, da die Zehnjahresfrist bereits abgelaufen ist.

c) Die Schenkung an den Sohn im Jahr 2021 unterliegt nach der hier vertretenen Auffassung nicht der beschränkten Steuerpflicht. Die Voraussetzungen von § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG i. V. m. § 14 ErbStG sind nicht erfüllt, da die Zuwendung an einen anderen Erwerber erfolgt (s. hierzu jedoch abweichende Auffassung von *Weinmann* in *M/W*, § 2 Rn. 26).

102 Ist der Steuerpflichtige an der Kapitalgesellschaft zu weniger als 10 % beteiligt, hält er jedoch weitere Anteile **mittelbar** über eine andere Gesellschaft oder in einem Betriebsvermögen, gelten die unmittelbar gehaltenen Anteile dennoch als Inlandsvermögen (s. R E 2.2 Abs. 3 Sätze 3, 4 ErbStR). Die Anteile, die im Betriebsvermögen gehalten werden, zählen bereits nach § 121 Nr. 3 BewG zum Inlandsvermögen.

103 Die **mittelbar über eine ausländische Gesellschaft gehaltenen Anteile** zählen für sich grundsätzlich nicht zum Inlandsvermögen. Sie sind lediglich für die **Betrachtung der 10-%-Grenze** für die unmittelbar gehaltenen Anteile heranzuziehen. Werden die Anteile durch einen Treuhänder gehalten, erfolgt eine Zurechnung nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO.

Dabei wird die Beteiligungsquote mittels »Durchrechnen« bestimmt, bei Personengesellschaften nach Maßgabe der Beteiligung am Vermögen. Mittelbare Beteiligungen werden überwiegend nur als sog. Zählbeteiligungen relevant, d. h. ihr Erwerb allein verwirklicht keinen Steuertatbestand.

Auch Beteiligungen **nahestehender Personen** sind reine »Zählbeteiligungen«.

Eine Behandlung als Inlandsvermögen erfolgt auch, wenn sich die Zwischenschaltung einer ausländischen Gesellschaft als Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO darstellt (s. R E 2.2 Abs. 3 Satz 6 ErbStR). Dies gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung insbesondere dann, wenn für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und die ausländische Gesellschaft keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet (s. R E 2.2 Abs. 3 Satz 7 ErbStR).

Beispiel:

V, ohne inländischen Wohnsitz, ist an der I-GmbH, mit Sitz im Inland, zu 8 % unmittelbar beteiligt.

a) V ist außerdem an der gewerblich tätigen D-GmbH, ebenfalls mit Sitz im Inland, zu 5 % beteiligt. Die D-GmbH wiederum ist an der I-GmbH zu 50 % beteiligt.

b) V ist außerdem an der gewerblich tätigen A-Ltd., mit Sitz im Ausland, zu 5 % beteiligt. Die A-Ltd. wiederum ist an der I-GmbH zu 50 % beteiligt. Sie ist Gründungsgesellschafterin und unterhält intensive wirtschaftliche Beziehungen zur I-GmbH.

c) V ist außerdem an der A-Ltd., mit Sitz im Ausland, zu 5 % beteiligt. Die A-Ltd. wiederum ist an der I-GmbH zu 50 % beteiligt. Die A-Ltd. hat außer der Beteiligung kein weiteres Vermögen und keine weitere Tätigkeit. Die Übertragung der Anteile an der I-GmbH auf die A-Ltd. erfolgte aus steuerlichen Gründen. Wirtschaftliche Gründe bestehen hierfür nicht.

Im Jahr 2017 schenkt V seiner Tochter T seine sämtlichen Anteile. T hat bzw. hatte ebenfalls keinen inländischen Wohnsitz.

Lösung:

Die Schenkung von Anteilen an der I-GmbH an die Tochter unterliegt in allen drei Alternativen der beschränkten Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG. Bei der Ermittlung der Beteiligungsgrenze sind auch mittelbar gehaltene weitere Anteile mit einzubeziehen. V ist unmittelbar zu 8 % und mittelbar zu 2,5 % (5 % von 50 %), insgesamt also zu 10,5 % an der I-GmbH beteiligt.

a) Überträgt V zusätzlich die Anteile an der D-GmbH stellen diese kein Inlandsvermögen dar, da die 10 %-Grenze nicht überschritten ist.

b) Überträgt V die Anteile an der A-Ltd., liegt insoweit ebenfalls kein Inlandsvermögen vor, da es sich um die Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft handelt und die Zwischenschaltung der Gesellschaft wegen der Gesamtumstände nicht als missbräuchlich anzusehen ist.

c) Überträgt V die Anteile an der A-Ltd., wird die Finanzverwaltung einen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten annehmen und V die mittelbare Beteiligung an der I-GmbH als unmittelbare Beteiligung zurechnen. Es wird dann auch insoweit Inlandsvermögen angenommen.

7.2.4 Erfindungen, Gebrauchsmuster, Topographien

Zum Inlandsvermögen zählen nach § 121 Nr. 5 BewG **Erfindungen, Gebrauchsmuster und Topographien**, soweit sie nicht Teil eines Betriebsvermögens sind und deshalb bereits nach § 121 Nr. 3 BewG zum Inlandsvermögen zählen. Voraussetzung ist, dass eine Eintragung in ein inländisches Register oder Buch vorliegt. 104

7.2.5 Forderungen

Nach § 121 Nr. 7 BewG gehören zum Inlandsvermögen Hypotheken, Grundschulden, Rentenschulden und andere **Forderungen** oder Rechte, wenn sie **durch inländischen Grundbesitz abgesichert** sind. Auch eine Absicherung durch grundstücksgleiche Rechte, z. B. Erbbaurechte, oder durch Schiffe, die in ein inländisches Schiffsregister eingetragen sind, reicht für die Qualifikation der Forderung als Inlandsvermögen aus. Unmaßgeblich ist, ob die Absicherung unmittelbar oder mittelbar erfolgt. Anleihen und Forderungen zählen nicht zum Inlandsvermögen, wenn darüber Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind. Eine Vormerkung zur Sicherung des Anspruchs auf Eintragung einer Sicherungshypothek stellt eine unmittelbare dingliche Sicherung dar. 105

Nach § 121 Nr. 8 BewG zählen zum Inlandvermögen Forderungen aus **stillen Gesellschaften**, wenn das Handelsgewerbe an dem die Beteiligung besteht, sich im Inland befindet. Hierunter zählt nur die typisch stille Gesellschaft. Die atypisch stille Gesellschaft fällt als Mitunternehmerschaft bereits unter den Begriff des Betriebsvermögens gem. § 121 Nr. 3 BewG. Gewinnanteile aus der Beteiligung gehören allerdings nicht zum Inlandsvermögen (s. R E 2.2 Abs. 5 Satz 2 ErbStR). Zum Inlandsvermögen rechnen auch **partiarischen Darlehen** an Schuldner mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt, Sitz oder Geschäftsleitung im Inland. 106

7.2.6 Nutzungsrechte

Zum Inlandsvermögen zählen nach § 121 Nr. 9 BewG außerdem **Nutzungsrechte** an den in § 121 Nr. 1–8 BewG genannten Wirtschaftsgütern (R E 2.2 Abs. 6 Satz 1 ErbStR). Maßgeblich ist lediglich, dass es sich bei dem mit dem Nutzungsrecht belasteten Vermögen um Inlandsvermögen handelt. Unerheblich ist, ob der Eigentümer des Vermögens im Ausland ansässig ist. Zu den Nutzungsrechten zählen sowohl dingliche Nutzungsrechte, insbesondere der Nießbrauch, als auch obligatorische Nutzungsrechte. Unerheblich ist, ob es sich um Nutzungsrechte nach inländischem oder nach ausländischem Recht handelt. Das Nutzungsrecht kann im Rahmen der Erbschaft oder Schenkung erst begründet worden sein. Es kann aber auch schon vorher bestanden haben und von Todes wegen oder unter Lebenden übergegangen sein. 107

7.3 Nicht unter den Inlandsbegriff fallendes Vermögen

Unter den Begriff des Inlandsvermögens fallen nur die in § 121 BewG **explizit genannten Vermögensgegenstände**. Dabei ist zu beachten, dass der Begriff des Inlandsvermögens nicht identisch ist mit dem sich im Inland befindlichen Vermögen. Nicht zum Inlandsvermögen gehören beispielsweise Beteiligungen an Kapitalgesellschaften unter 10 %, Einlagen bei inländischen Banken und sonstige Wirtschaftsgüter, die sich im Inland befinden. 108

- 109 Geldansprüche zählen auch dann nicht als Inlandsvermögen, wenn sie sich auf Inlandsvermögen richten. Dies gilt insbesondere für den **Pflichtteilsanspruch** und für ein **Geldvermächtnis**. So gilt der Pflichtteilsanspruch eines Steuer-Ausländers aus dem Nachlass eines Steuer-Ausländers nicht als Inlandsvermögen, auch wenn der Nachlass ausschließlich aus Inlandsvermögen besteht.
- 110 Streitig ist, ob der **Sachleistungsanspruch** aus einem Sachvermächtnis wie der unmittelbare Erwerb der in § 121 BewG angeführten Wirtschaftsgüter zu sehen ist. Die Tendenz der Rechtsprechung des BFH ging dahin, Ansprüche aus Sachvermächtnissen nicht wie den unmittelbaren Erwerb von Vermögensgegenständen zu behandeln. So hat sich der BFH ausdrücklich dafür ausgesprochen, dass Sachleistungsansprüche mit dem gemeinen Wert zu bewerten sind und nicht mit dem Steuerwert des Wirtschaftsguts, auf das sich der Anspruch bezieht (s. BFH vom 02.07.2004, BStBl II 2004, 1039). In der Literatur wird argumentiert, dass der Begriff des Inlandsvermögens nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen auf Sachleistungsansprüche ausgedehnt werden kann. Insbesondere aufgrund der Tendenz der angeführten Rechtsprechung des BFH bestehen gewichtige Argumente dafür, dass es sich nicht um Inlandsvermögen handelt (s. *Jülicher* in T/G/J/G, § 2 Rn. 68, *Hannes/Holtz* in M/H/H).
- Vor kurzem hat sich das FG München im Urteil vom 10.07.2019 (EFG 2019, 1545) dieser Auffassung angeschlossen und die beschränkte Steuerpflicht für ein Sachvermächtnis bejaht (Rev. Az. II R 37/19).

Beispiel:

V, der seit Jahren im Ausland lebt, stirbt. Der Nachlass besteht aus einer inländischen Immobilie und Bankguthaben. Alleinerbin ist seine Tochter T. V hat noch einen Sohn S, der seinen Wohnsitz ebenfalls seit über zehn Jahren im Ausland hat.

- a) S wird durch das Testament nicht bedacht, macht jedoch einen Pflichtteilsanspruch geltend.
- b) S erhält ein Geldvermächtnis.
- c) T erhält die inländische Immobilie als Vorausvermächtnis und ist verpflichtet, im Wege des Untervermächtnisses an S die Hälfte des Werts zu zahlen.
- d) S erhält die Immobilie im Wege des Sachvermächtnisses.

Lösung:

(Zur Behandlung bei T s. Rn. 132)

- a) Der Pflichtteilsanspruch stellt kein Inlandsvermögen dar und ist bei S deshalb nicht steuerpflichtig.
- b) Der Anspruch aus dem Geldvermächtnis stellt ebenfalls kein Inlandsvermögen dar und ist bei S deshalb nicht steuerpflichtig.
- c) Der Anspruch aus dem Untervermächtnis stellt ebenfalls kein Inlandsvermögen dar und ist bei S deshalb nicht steuerpflichtig.
- d) Streitig ist, ob der Anspruch aus dem Sachvermächtnis auf das inländische Grundstück Inlandsvermögen darstellt (s. *Jülicher* in T/G/J/G, § 2 Rn. 68 und oben Rz. 110 a. E.).

111–119 vorläufig frei

7.4 Folgen der beschränkten Steuerpflicht

- 120 Die **Steuerfolgen** der beschränkten Steuerpflicht unterscheiden sich in wesentlichen Punkten von der unbeschränkten Steuerpflicht. Im Einzelnen sind folgende Unterschiede zu beachten:
- 121 • Nach § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG sind bei der beschränkten Steuerpflicht **Schulden und Lasten** nur insoweit abzugsfähig, wie sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem mit dem der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Vermögen stehen (im Einzelnen s. § 2 Rn. 130 ff.).

- Nach § 16 Abs. 2 ErbStG erhält der Erwerber bei beschränkter Steuerpflicht für den Erwerb nur einen einheitlicher **Freibetrag** i. H. v. 2.000 €, unabhängig vom Verwandtschaftsverhältnis. Die persönlichen Freibeträge nach § 16 Abs. 1 ErbStG finden in diesem Fall keine Anwendung. Der verminderte Freibetrag kann damit begründet werden, dass bei beschränkter Steuerpflicht im Regelfall im Staat der unbeschränkten Steuerpflicht eine Anrechnung der deutschen Erbschaftsteuer auf die Steuerlast des jeweiligen Staates möglich ist. Ein höherer Freibetrag würde somit nicht die Belastung für den Steuerpflichtigen vermindern, sondern lediglich das Anrechnungsvolumen. Die durch den verminderten Freibetrag bestehende Benachteiligung gegenüber der unbeschränkten Steuerpflicht hat der EuGH als europarechtswidrig eingestuft (EuGH vom 22.04.2010, DStR 2010, 861, s. Anhang 2 Rn. 1 ff.). Diese Entscheidung führte zur Einführung eines Wahlrechts zur unbeschränkten Steuerpflicht in Abs. 3 der Vorschrift (s. Rn. 80 ff.). 122
- Bei beschränkter Steuerpflicht wurde bis 24.06.2017 kein besonderer **Versorgungsfreibetrag** gem. § 17 ErbStG gewährt. Die Änderung im StUmgBG vom 23.06.2017, BGBl I 2017, 1682, führt den Versorgungsfreibetrag jetzt auch bei beschränkter Steuerpflicht ein (§ 17 Abs. 3 ErbStG). Voraussetzung ist allerdings, dass durch beide Staaten, in denen der Erblasser ansässig war oder der Erwerber ansässig ist, Amtshilfe durch Auskunftsaustausch entsprechend der Amtshilferichtlinie gem. § 2 Abs. 11 des EU-Amtshilfegesetzes gewährt wird. 123
- Die **Anrechnung ausländischer Steuern** nach § 21 ErbStG ist bei der beschränkten Steuerpflicht ausgeschlossen. 124

Der anzuwendende **Steuertarif** (s. § 19 Rn. 2) ist bei der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht identisch. 125

Gestaltungsüberlegungen

Um den Übergang des Inlandsvermögens im ausländischen Belegenheitsstaat zu vermeiden, werden häufig Kapitalgesellschaften dazwischengeschaltet. Dies wirkt jedoch nur solange, wie der Auslandsstaat nicht seinerseits mit Transparenzfiktionen dieser Gestaltung entgegenwirkt (wie in Finnland, Kanada, Frankreich und zum Teil auch in Spanien, s. *Jülicher* in T/G/J/G, § 2 Rz. 71 und § 21, Rz. 91 ff.). 126

vorläufig frei

127–129

7.5 Abzugsfähigkeit von Schulden und Lasten bei beschränkter Steuerpflicht

Schulden und Lasten sind bei der beschränkten Steuerpflicht nur insoweit abzugsfähig, wie sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Vermögen stehen (s. § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG, s. R E 2.2 Abs. 7 ErbStR). Ein solcher Zusammenhang ist im Regelfall gegeben, wenn die Verbindlichkeiten eingegangen wurden, um den Gegenstand zu erwerben oder zu erhalten. 130

Pflichtteilsschulden, die den inländischen Nachlass betreffen, sind voll abzugsfähig (s. R E 10.10 Abs. 2 Satz 1 ErbStR und H E 2.2 ErbStH). Die Schuld zur Leistung des Pflichtteils steht nach der Rechtsprechung des BFH in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Erbschaft, durch deren Anfall der Pflichtanteilsanspruch ausgelöst wird; sie lastet insoweit auf dem Inlandsvermögen, als die Erbschaft zum Inlandsvermögen gehört (s. BFH vom 11.07.1972, BStBl II 1973, 3). 131

Verbindlichkeiten des Erben aus **Geldvermächtnissen** sind wegen des fehlenden Zusammenhangs mit einzelnen Vermögensgegenständen dagegen nicht abziehbar (s. R E 10.10 Abs. 2 Satz 2 132

ErbStR). Anderes dürfte dagegen für ein **Untervermächtnis** gelten, das auf einen Geldbetrag gerichtet ist.

Beispiel:

V, der seit Jahren im Ausland lebt, stirbt. Der Nachlass besteht aus einer inländischen Immobilie und Bankguthaben. Alleinerbin ist seine Tochter T, die ihren Wohnsitz ebenfalls seit über zehn Jahren im Ausland hat. V hat noch einen Sohn S.

- a) S wird durch das Testament nicht bedacht, macht jedoch einen Pflichtteilsanspruch geltend.
- b) S erhält ein Geldvermächtnis.
- c) T erhält die inländische Immobilie als Vorausvermächtnis und ist verpflichtet, im Wege des Untervermächtnisses an S die Hälfte des Werts zu zahlen.
- d) S erhält die Immobilie im Wege des Sachvermächtnisses.

Lösung:

- a) Der Pflichtteilsanspruch ist bei T als Nachlassverbindlichkeit abziehbar.
- b) Der Anspruch aus dem Geldvermächtnis ist bei T nicht abziehbar. Anders wäre jedoch der Fall, wenn S das Geldvermächtnis ausschlagen und stattdessen den Pflichtteil fordern würde. Dies würde zur Abzugsfähigkeit führen.
- c) Die Verpflichtung aus dem Untervermächtnis ist abziehbar.
- d) Die Verpflichtung aus dem Sachvermächtnis ist ebenfalls abziehbar, da sie einen konkreten Gegenstand des Nachlasses belastet.

- 133 **Einkommensteuerschulden** des Erblassers sind abzugsfähig, wenn sie durch das erworbene Inlandvermögen verursacht wurden (R E 2.2 Abs. 7 Satz 2 ErbStR). Nicht zu folgen ist der Finanzverwaltung in ihrer Auffassung in R E 2.2 Abs. 7 Satz 3 ErbStR, wonach Steuerforderungen vorweg mit abzugsfähigen Steuerschulden zu saldieren seien. Für diese Kürzung des Schuldenabzugs fehlt eine Rechtsgrundlage (s. *Kapp* in K/E, § 2 Rn. 46).

134–139 vorläufig frei

8 Erweiterte beschränkte Steuerpflicht (§ 4 AStG)

8.1 Voraussetzungen

- 140 Das AStG enthält, ergänzend zu § 2 ErbStG, eine weitere Fallgruppe, bei der, über die Vorschriften des § 2 ErbStG hinaus, eine Steuerpflicht nach dem Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz eintreten kann. Die maßgeblichen Vorschriften aus dem AStG sind **§§ 2, 4 und 5 AStG** (s. BMF vom 14.05.2004, BStBl I 2004, Sonder-Nr. 1; *Zimmermann/Klinkertz* in S/K/K, § 4 Rn. 1 ff.).
- 141 Die Steuerpflicht nach § 4 AStG i. V. m. § 2 AStG wird als **erweiterte beschränkte Steuerpflicht** bezeichnet, da sie im Unterschied zur beschränkten Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG den Umfang des zur Besteuerung herangezogenen Vermögens erweitert.
- 142 Die Anwendung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht hat die folgenden **Voraussetzungen**:
- 143 • Der **Erblasser/Schenker** war in den letzten zehn Jahren vor seinem Wegzug ins Ausland mindestens **fünf Jahre** nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig (s. § 4 Abs. 1 i. V. m. § 2 Abs. 1 Satz 1 AStG).
- 144 • **Hinweis:** Auf den **Erwerber** wird bei der erweitert beschränkten Steuerpflicht nicht abgestellt.
- 144 • Der Erblasser/Schenker ist in einem Gebiet ansässig, in dem er nur einer niedrigen Besteuerung unterliegt (sogenanntes **Niedrigsteuerland**). Der Begriff der niedrigen Besteuerung ist in

§ 2 Abs. 2 AStG definiert. Eine niedrige Besteuerung liegt demnach vor, wenn ausgehend von einem steuerpflichtigen Einkommen von 77.000 € eines unverheirateten Steuerpflichtigen die Besteuerung in dem jeweiligen Staat um ein Drittel niedriger ist als im Inland. Der Steuerpflichtige kann in diesem Fall jedoch nachweisen, dass seine individuelle Steuerlast in dem ausländischen Staat mehr als zwei Drittel im Vergleich zu einer Steuerbelastung im Inland beträgt. In diesem Fall wird nicht von einer niedrigen Besteuerung ausgegangen (s. § 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG). Der Anwendungserlass vom 14.05.2004 enthält in Anlage 1 eine Liste mit sogenannten Niedrigsteuerländern (BStBl I 2004, Sonder-Nr. 1).

- Allerdings kann sich eine niedrige Besteuerung auch durch **individuell gewährte Vergünstigungen** im Einzelfall ergeben (s. § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG). Hier kommen insbesondere von dem jeweiligen Staat gewährte Vergünstigungen für bestimmte Berufsgruppen (z. B. Künstler oder Sportler) in Betracht. Auch in diesem Fall kann der Steuerpflichtige nachweisen, dass seine Steuerlast mindestens zwei Drittel der Steuer beträgt, die im Inland entstanden wäre. Auch in diesem Fall wird nicht von einer niedrigen Besteuerung ausgegangen. Eine Einzelfallprüfung ist in diesen Fällen empfehlenswert. 145
- Der Erblasser/Schenker hat **wesentliche wirtschaftliche Interessen** im Inland (s. § 2 Abs. 3, 4 AStG). Eine Person hat gem. § 2 Abs. 3 AStG wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland, wenn 146
 1. die Person zu Beginn des Veranlagungszeitraums Unternehmer oder Mitunternehmer eines inländischen Gewerbebetriebs ist oder der Person eine Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 EStG an einer inländischen Kapitalgesellschaft gehört. Sofern die Person Kommanditist ist, müssen mehr als 25 % der Einkünfte i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG aus der Gesellschaft auf sie entfallen;
 2. die Einkünfte dieser Person, die bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte i. S. d. § 34c Abs. 1 EStG sind, im Veranlagungszeitraum mehr als 30 % ihrer sämtlichen Einkünfte betragen oder 62.000 € übersteigen oder
 3. zu Beginn des Veranlagungszeitraums das Vermögen der Person, deren Erträge bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte i. S. d. § 34c Abs. 1 EStG wären, mehr als 30 % ihres Gesamtvermögens beträgt oder 154.000 € übersteigt.
- Bei der Anwendung dieser Grenze sind Gewerbebetriebe, Beteiligungen, Einkünfte und Vermögen ausländischer Gesellschaften, die eine Zwischengesellschaft i. S. d. § 5 AStG darstellen, entsprechend der jeweiligen Beteiligung mit einzubeziehen (s. Rn. 168)
- Die auf den Erwerb entfallende Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer beträgt im ausländischen Staat **weniger als 30 % der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer**, die aufgrund der erweitert beschränkten Steuerpflicht zu entrichten wäre (s. § 4 Abs. 2 AStG). Bei der Ermittlung der in Deutschland anfallenden Steuer ist nur die auf das erweitert beschränkt steuerpflichtige Inlandsvermögen gem. § 4 Abs. 1 AStG anfallende Steuer heranzuziehen. Hierzu ist im ersten Schritt die Steuer zu ermitteln, die auf das beschränkt steuerpflichtige Inlandsvermögen gem. § 121 BewG und auf das erweitert beschränkt steuerpflichtige Inlandsvermögen gem. § 4 Abs. 1 AStG anfallen würde. Im zweiten Schritt ist diese Steuer entsprechend dem Verhältnis des erweitert beschränkt steuerpflichtigen Vermögens gem. § 4 Abs. 1 AStG zum Inlandsvermögen gem. § 121 BewG aufzuteilen. Bei der Berechnung ist die Vorschrift des § 14 ErbStG zu beachten. Bei der Ermittlung der im Ausland anfallenden Steuer sind sämtliche auf den Vorgang anfallenden ausländischen Steuern einzubeziehen, insbesondere auch lokale Steuern von Kantonen oder Gemeinden. Auch in einem weiteren ausländischen Staat neben dem ausländischen Wohnsitzstaat anfallende Steuern sind einzubeziehen. 147

- 148 • Bei dem Erwerbsvorgang geht gleichzeitig Inlandsvermögen i. S. v. § 121 BewG über, für das die beschränkte Steuerpflicht Anwendung findet (s. § 4 Abs. 1 Satz 1 AStG).
- 149 • Die Anwendung von § 2 Abs. 1 AStG darf nicht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen ausgeschlossen sein. Die Anwendung dieser Vorschrift kann nicht nur durch ein Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts ausgeschlossen werden, sondern auch durch ein Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich des Ertragsteuerrechts.
- 150 Die Vorschrift knüpft, abweichend von § 2 ErbStG, nur an den Erblasser oder Schenker an. Unerheblich ist es, wenn der Empfänger des Vermögens diese Voraussetzungen erfüllt.

Beispiel:

S gibt im Jahr 2013 seinen inländischen Wohnsitz auf und zieht nach Österreich. Im Jahr 2019 überträgt er an seine Tochter T, seit Jahren im Ausland ansässig, ein Sparbuch bei einer inländischen Bank. S ist deutscher Staatsangehöriger.

Lösung:

Voraussetzung der erweitert beschränkten Steuerpflicht ist, dass der Wegzug in ein Land erfolgt, das sowohl ertragsteuerlich als auf schenkungsteuerlich eine niedrige Besteuerung hat. Österreich erhebt zwar nach dem Auslaufen der Erbschaft- und Schenkungsteuer zum 31.07.2008 insoweit keine Steuer mehr. Bei Österreich handelt es sich jedoch grundsätzlich nicht um ein Niedrigsteuerland im ertragsteuerlichen Sinne nach § 2 Abs. 2 AStG. Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht findet somit keine Anwendung. Die Fünfjahresfrist der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 ErbStG ist bereits abgelaufen. Der Vorgang unterliegt damit nicht der Besteuerung im Inland.

- 151 Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht **beginnt** grundsätzlich im Zeitpunkt des Wegzugs, da in diesem Zeitpunkt die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht endet. War der Erblasser bzw. Schenker deutscher Staatsangehöriger, ist die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 ErbStG (s. Rn. 60 ff.) vorrangig anzuwenden. Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht findet dann erst im Anschluss an die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht Anwendung, nämlich vom sechsten bis zum zehnten Jahr nach dem Wegzug. Hat der Erblasser bzw. Schenker keine deutsche Staatsangehörigkeit oder gibt er diese während der Fünfjahresfrist der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht auf, greift die erweiterte beschränkte Steuerpflicht mit dem Wegzug bzw. dem Zeitpunkt der Aufgabe der Staatsangehörigkeit.

Beispiel:

S gibt im Jahr 2017 seinen inländischen Wohnsitz auf und zieht in den sowohl ertragsteuerlich als auf schenkungsteuerlich niedrig besteuerten Staat A. Im Jahr 2019 überträgt er an seine Tochter T, seit Jahren im Ausland ansässig, ein Sparbuch bei einer inländischen Bank. S ist kein deutscher Staatsangehöriger. Die übrigen Voraussetzungen von §§ 2, 4 AStG sind erfüllt.

Lösung:

Die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 ErbStG findet mangels einer deutschen Staatsangehörigkeit des S keine Anwendung. Es findet somit unmittelbar nach dem Wegzug bereits die erweiterte beschränkte Steuerpflicht nach § 4 AStG Anwendung.

- 152 Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht **endet** zehn Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht geendet hat. Sie kann sich somit auf bis knapp unter elf Jahre erstrecken.

Beispiel:

E gibt seinen Wohnsitz in Deutschland am 01.02.2007 auf und lebt ab diesem Zeitpunkt in Kroatien. Er verstirbt am 01.12.2017.

Lösung:

Die Zehnjahresfrist gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 AStG beginnt am 01.01.2008 und endet am 01.01.2018. Für E ist die Zehnjahresfrist zum Zeitpunkt seines Todes somit noch nicht abgelaufen, obwohl er seinen Wohnsitz vor über zehn Jahren aufgegeben hatte. Bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen kommt auf den Erbfall die erweiterte beschränkte Steuerpflicht zur Anwendung.

vorläufig frei

153–159

8.2 Umfang der Besteuerung

Sind die Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht erfüllt, unterliegt der Besteuerung in Deutschland zum einen das Inlandsvermögen i.S.v. § 121 BewG (s. Rn. 83 ff.). Darüber hinaus unterliegt der Besteuerung aber auch das so genannte **erweiterte Inlandsvermögen**. Dies sind Vermögensteile, deren Erträge bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG wären (s. § 4 Abs. 1 AStG). **160**

Zum **erweiterten Inlandsvermögen** gehören im Einzelnen folgende Vermögensgegenstände (s. BMF vom 14.05.2004, BStBl I 2004, Sonder-Nr. 1, Rn. 4.1.1): **161**

- Kapitalforderungen gegen Schuldner im Inland (**auch ohne dingliche Absicherung**),
- Spareinlagen und Bankguthaben bei Geldinstituten im Inland,
- **Aktien und Anteile an Kapitalgesellschaften**, Investmentfonds und offene Immobilienfonds sowie Geschäftsguthaben bei Genossenschaften im Inland (**unter 10 %-Beteiligung**),
- Ansprüche auf Renten und andere wiederkehrende Leistungen gegen Schuldner im Inland sowie Nießbrauchs- und Nutzungsrechte an Vermögensgegenständen im Inland,
- Erfindungen und Urheberrechte, die im Inland verwertet werden,
- Versicherungsansprüche gegen Versicherungsunternehmen im Inland,
- bewegliche Wirtschaftsgüter, die sich im Inland befinden,
- Vermögen, dessen Erträge nach § 5 AStG der erweiterten beschränkten Steuerpflicht unterliegen (Vermögen von Zwischengesellschaften),
- Vermögen, das nach § 15 AStG dem erweiterten beschränkt Steuerpflichtigen zuzurechnen ist (Vermögen von Familienstiftungen und Trusts).

Schulden und Lasten können nur insoweit abgezogen werden, als sie in wirtschaftlichem Zusammenhang zu dem der Steuerpflicht unterliegenden Vermögen stehen (s. § 10 Abs. 6 ErbStG, ebenso hierzu s. Rn. 130 ff.). Ein negatives erweitert beschränkt steuerpflichtiges Vermögen kann mit einem positiven beschränkt steuerpflichtigen Vermögen nach § 121 BewG verrechnet werden. Umgekehrt kann auch ein negatives beschränkt steuerpflichtiges Inlandsvermögen nach § 121 BewG mit einem positiven erweitert beschränkt steuerpflichtigen Vermögen verrechnet werden. **162**

Bei der Steuerpflicht nach § 4 AStG kommt wie bei der beschränkten Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nur der **Freibetrag** i.H.v. 2.000 € gem. § 16 Abs. 2 ErbStG zur Anwendung. **163**
vorläufig frei **164**

Beispiel:

Herr B, wohlhabender deutscher Staatsbürger, und seine Ehefrau, Frau B, verlegten am 01.02.1998 ihren deutschen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthaltsort nach Andorra. In seinem Wertpapier-Portfolio befanden sich zur Hälfte Aktien von US-Chrysler (Steuerwert: 10 Mio. €). Die andere Hälfte bestand zu diesem Zeitpunkt aus Daimler-Aktien. Im März 2003 (also nach Ablauf der Fünfjahresfrist i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c ErbStG) schenkte Herr B die Hälfte seiner Aktien (konkret: die früheren Chrysler-Papiere) seiner Frau. Das restliche Vermögen (gleichwertiger Immobilienbesitz in Deutschland, Andorra und Frankreich) schenkt er seinen in Deutschland lebenden Kindern.

Lösung:

- **Bei der Schenkung des Grundbesitzes kann die Frage des Inlandsvermögens dahingestellt bleiben, da die Kinder als Erwerber unbeschränkt steuerpflichtig sind und sich demnach die Steuerpflicht auf alle Immobilien erstreckt.** Bei der Immobilienschenkung an die Kinder wird zusätzlich in Frankreich Steuer ausgelöst, die ggf. nach § 21 ErbStG auf die deutsche Steuer anzurechnen ist.
- Die Schenkung des hälftigen Aktienpakets (Inhaberpapiere der früheren US-Chrysler) von Herrn B an Frau B unterliegt nicht der Schenkungsteuer, wenn es sich um Auslandsvermögen handelt. Nach § 121 Nr. 4 BewG liegt im Falle einer KapG-Beteiligung nur dann »Inlandsvermögen« vor, wenn der Übergeber zu mindestens 10 % an der KapG mit Sitz im Inland beteiligt war. Bei einer Beteiligung an einem weltweit tätigen Unternehmen (dessen Börsenwert sich auf mehrere Mrd. Euro beläuft) ist offensichtlich, dass bei einem Kurswert der Beteiligung von nur 10 Mio. € (der gem. § 11 Abs. 1 Satz 1 BewG zugleich der Steuerwert ist) die 10-%-Grenze nicht überschritten wurde. Herr B könnte somit steuerfrei die (alten) Chrysler-Papiere seiner Frau schenken, wenn nicht eine Ausnahmebestimmung greift.
- § 4 AStG ordnet jedoch die erweitert beschränkte Steuerpflicht in den Fällen des § 2 Abs. 1 Satz 1 AStG an. Alle qualifizierenden Steuermerkmale sind bei Herrn B im März 2003 erfüllt, im Einzelnen:
 - deutscher Staatsangehöriger,
 - unbeschränkte Steuerpflicht in dem maßgeblichen Zeitraum vor Wegzug,
 - Wegzug in ein niedrigbesteuertes Ausland,
 - wesentliche wirtschaftliche Interessen nach § 2 Abs. 3 Nr. 3 AStG, da das Immobilienvermögen in Deutschland (0,3 Mio. €) den dort genannten Betrag von 154 T€ übersteigt,
 - der Zehnjahreszeitraum ab dem Wegzug ist im März 2003 ebenfalls noch nicht überschritten.

8.3 Zwischengeschaltete Gesellschaften (§ 5 AStG)

- 168 Durch die Vorschrift des **§ 5 AStG** soll ergänzend zu den §§ 2, 4 AStG verhindert werden, dass durch Zwischenschaltung einer Gesellschaft die erweiterte beschränkte Steuerpflicht umgangen wird. Die Vorschrift dehnt den Anwendungsbereich der nur für das Ertragsteuerrecht konzipierten §§ 7 bis 14 AStG auch auf das Erbschaftsteuerrecht aus. Wird ein Anteil an einer Zwischengesellschaft gem. §§ 7 ff. AStG von Todes wegen oder schenkweise übertragen, unterliegen auch Wirtschaftsgüter im Vermögen dieser Gesellschaft der erweitert beschränkten Steuerpflicht.

8.3.1 Voraussetzungen der Anwendung von § 5 AStG

- 169 Die Vorschrift kann nur dann Bedeutung erlangen, wenn auch der Erwerber nicht unter die unbeschränkte Steuerpflicht fällt, da eine unbeschränkte Steuerpflicht des Erwerbers die Wirkungen von **§ 5 AStG** verdrängt.
- 170 Für die Anwendung von § 5 AStG müssen kumulativ die folgenden **Voraussetzungen** vorliegen:
- Die Voraussetzungen für die erweiterte beschränkte Steuerpflicht gem. § 2 AStG liegen vor, insbesondere frühere unbeschränkte Steuerpflicht, deutsche Staatsangehörigkeit, Wohnsitzwechsel ins Ausland und niedrige Besteuerung im Ausland.
 - Die Person ist an einer ausländischen Gesellschaft i. S. v. § 7 AStG beteiligt. Hierzu ist wiederum erforderlich:
 - die Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft (s. § 7 Abs. 1 AStG),
 - an der Inländer und erweitert beschränkt Steuerpflichtige insgesamt zu mehr als der Hälfte beteiligt sind (s. § 7 Abs. 2, 4 AStG), und
 - dass passive Einkünfte erzielt werden (s. § 8 AStG).

- Die Person hat wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland gem. § 2 Abs. 4 AStG. Hierbei ist das Vermögen der Zwischengesellschaft einzubeziehen.

Die Wirtschaftsgüter der Zwischengesellschaft können die Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht selbst begründen. Voraussetzungen und Folgen sind insofern miteinander verwoben. 171

8.3.2 Folgen der Anwendung von § 5 AStG

Liegen die Voraussetzungen für die Anwendung von § 5 AStG vor, sind dem Steuerpflichtigen die Wirtschaftsgüter zuzurechnen, die dem Kreis des Inlandsvermögens gem. § 121 BewG und dem erweiterten Inlandsvermögen (s. Rn. 160 ff.) zugehören (s. *Rundshagen* in S/K/K, AStG/DBA, § 5 AStG Rn. 71). Bei Übertragung der Beteiligung wird dadurch von einem **fiktiven Erwerb** der zugerechneten Wirtschaftsgüter ausgegangen. 172

Die Wirtschaftsgüter sind entsprechend der **Beteiligungsquote** zuzurechnen. Ist der Erblasser oder Schenker nur mit einem Teilanteil beteiligt oder überträgt er schenkweise nur einen Teil seiner Beteiligung, wird nur entsprechend dieser Beteiligungsquote ein fiktiver Erwerb angenommen. 173

vorläufig frei

174–177

9 Inlandsbegriff (§ 2 Abs. 2 ErbStG)

Der Inlandsbegriff wird im Gesetz nicht definiert. Der Inlandsbegriff umfasst wohl unstreitig das **Bundesgebiet**. Nach § 2 Abs. 2 ErbStG gehört zum Inland auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am **Festlandsockel**, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht und ausgebeutet werden. Die Bedeutung für die Praxis dürfte gering sein. 178

vorläufig frei

179

10 Wahlrecht zur beschränkten Steuerpflicht (§ 2 Abs. 3 ErbStG) – Kommentierung der Altfassung (bis 24.06.2017)

10.1 Allgemeine Hinweise und zeitliche Anwendung

Angestoßen durch die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Mattner (EuGH vom 22.04.2010, DStR 2010, 861) hatte der Gesetzgeber in § 2 Abs. 3 ErbStG für bestimmte, der beschränkten Steuer-

180

pflichtige unterliegende Vorgänge ein **Wahlrecht zur unbeschränkten Steuerpflicht** eingeführt (s. Koordinierter Ländererlass vom 15.03.2012, BStBl I 2012, 328). Der Steuerpflichtige konnte dadurch in den Genuss der regulären Freibeträge, anstatt des niedrigen Freibetrags bei beschränkter Steuerpflicht von nur 2000 €, kommen. Dies führte im Gegenzug bei ihm aber zu einer erweiterten Bemessungsgrundlage, da nicht mehr nur das Inlandsvermögen der Besteuerung in Deutschland unterlag, sondern grundsätzlich das Weltvermögen. Zudem waren Erwerbe in den vorangegangenen und den folgenden zehn Jahren entsprechend § 14 ErbStG mit einzubeziehen. Zu den Voraussetzungen für die Anwendung s. Rn. 182 f., zu den Folgen s. Rn. 183 ff. und zu Gestaltungshinweisen im Hinblick auf die Ausübung des Wahlrechts s. Rn. 6 f.

- 181 Gem. § 37 Abs. 7 Satz 1 ErbStG fand § 2 Abs. 3 ErbStG Anwendung auf alle Erwerbe, für die die Steuer nach dem **13.12.2011** (Tag der Gesetzesverkündung) entstand. Nach § 37 Abs. 7 Satz 2 ErbStG konnte die Neuregelung auf **Antrag** auch bereits auf Erwerbe, für die die Steuer vor diesem Zeitpunkt entstand, angewandt werden, wenn die Steuerveranlagung noch nicht bestandskräftig war. Dies trug der Entscheidung des EuGH vom 22.04.2010 (a. a. O.) Rechnung, die den früheren Rechtszustand als nicht mit EU-Recht vereinbar angesehen hatte und einer weiteren Anwendung dieses Rechts in allen noch nicht bestandskräftigen Veranlagungen entgegenstand.

10.2 Voraussetzungen

- 182 Von dem Wahlrecht zur unbeschränkten Steuerpflicht konnte Gebrauch gemacht werden, wenn kumulativ die folgenden **Voraussetzungen** vorlagen:

- Der Erwerber stellte einen **Antrag**. Der Antrag war formfrei, bedurfte keiner Begründung und konnte bis zur Bestandskraft der Veranlagung gestellt werden. Der Antrag war an das örtlich zuständige Finanzamt zu richten (s. Rn. 187). Bei mehreren Erben ergab sich aus dem Erbanfallprinzip, dass jeder Erwerber für seinen Vermögensanfall den Antrag unabhängig von seinen Miterben stellen konnte (s. *Geck/Messner*, ZEV 2011, 416). Auch im Fall der Steuerübernahme durch den Schenker konnte der Antrag nur vom Erwerber gestellt werden (s. Koordinierter Ländererlass vom 15.03.2012, a. a. O., Rn. 1).
- Zum Erwerb gehört **Inlandsvermögen** i. S. v. § 121 BewG. Zum Begriff des Inlandsvermögens s. Rn. 83 ff.
- Mindestens einer der Beteiligten hatte im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG) seinen Wohnsitz in der **Europäischen Union** oder in einem **Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraums** (zusätzlich zu den EU-Staaten Island, Norwegen, Liechtenstein). Dies konnte bei einer Schenkung entweder der Schenker oder der Beschenkte sein. Bei einem Erbfall konnte dies entweder der Erblasser oder ein Erwerber sein, insbesondere also ein Erbe oder Vermächtnisnehmer. Hatte der Erblasser bzw. Schenker seinen Wohnsitz im Drittland und waren an dem Vorgang mehrere Erwerber beteiligt, war davon auszugehen, dass nur bei den Erwerbern die Voraussetzungen von § 2 Abs. 3 ErbStG vorlagen, die ihren Wohnsitz in der Europäischen Union oder in einem Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraums hatten. Ein gewöhnlicher Aufenthalt in der Europäischen Union oder in einem Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraums reichte für die Anwendung von § 2 Abs. 3 ErbStG nicht.

Beispiel:

V verstirbt. Der Nachlass besteht aus einer inländischen Immobilie. Erben sind seine Tochter T und sein Sohn S.

a) V hatte seinen Wohnsitz seit Jahren in Norwegen, T und S in den USA.

b) V hatte seinen Wohnsitz seit Jahren in der Schweiz, T in Norwegen, S in den USA.

Lösung:

- a) V als einer der Beteiligten hat seinen Wohnsitz im Europäischen Wirtschaftsraum. T und S als Erben können somit den Antrag stellen.
 b) Die Voraussetzungen von § 2 Abs. 3 ErbStG erfüllt nur T bezüglich ihres Erwerbs.

10.3 Folgen

Die Anwendung von § 2 Abs. 3 ErbStG hatte zur Folge, dass der Vermögensanfall insgesamt den Regeln der unbeschränkten Steuerpflicht unterworfen war. Der Steuerpflichtige hatte damit Anspruch auf die deutlich höheren **Freibeträge** nach § 16 Abs. 1 ErbStG. Dies hatte aber auch zur Folge, dass für den Erwerb die gegenständliche Begrenzung der Bemessungsgrundlage auf das Inlandsvermögen nicht mehr zur Anwendung kam. Stattdessen erweiterte sich die Bemessungsgrundlage auf das **Weltvermögen**. Der Steuerpflichtige erfüllte damit aber auch die Voraussetzungen für eine **Anrechnung der ausländischen Steuer** nach § 21 ErbStG, die nur bei einer unbeschränkten Steuerpflicht möglich ist (s. § 21 Rn. 15 ff.).

Die Anwendung von § 2 Abs. 3 ErbStG hatte zur Folge, dass auch innerhalb von **zehn Jahren** vor und nach dem Vermögensanfall von derselben Person anfallende Erwerbe ebenfalls der unbeschränkten Steuerpflicht unterlagen und nach Maßgabe von **§ 14 ErbStG** zusammengerechnet wurden (§ 2 Abs. 3 Satz 2 ErbStG). Damit sollte nach der Gesetzesbegründung verhindert werden, dass die Steuervorschriften »durch in mehrere Teile aufgespaltene Schenkungen zwischen denselben Personen umgangen werden können«. Für die Anwendung von § 2 Abs. 3 Satz 2 ErbStG war für die Vermögensanfälle, die zusammengerechnet werden sollen, eine Personenidentität zwischen Schenker bzw. Erblasser und Erwerber erforderlich.

Die Vorschrift des § 2 Abs. 3 ErbStG hatte zur Folge, dass Vorgänge zur Besteuerung herangezogen wurden, die keine Anknüpfung mehr zum Inland hatten, so insbesondere der Übergang des sonstigen Vermögens außerhalb Deutschlands oder evtl. Vor- und Nachschenkungen von Vermögen außerhalb Deutschlands. Die Finanzbehörden waren hierbei auf die Mitwirkung der Steuerpflichtigen angewiesen. Es war daher in diesen Fällen ein **Vollzugsdefizit** zu befürchten.

§ 2 Abs. 3 Satz 3 ErbStG enthielt als weitere Rechtsfolge eine **Hemmung der Festsetzungsverjährung**. Die Vorschrift nahm Bezug auf Satz 2 Nr. 1. In der in Kraft getretenen Gesetzesfassung ging der Bezug jedoch ins Leere. Im Referentenentwurf vom 22.03.2011 lautete § 2 Abs. 3 Satz 2 ErbStG noch wie folgt:

»In diesen Fällen sind auch mehrere

1. innerhalb von zehn Jahren vor dem Vermögensanfall und

2. innerhalb von zehn Jahren nach dem Vermögensanfall

von derselben Person anfallende Erwerbe als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln und nach Maßgabe des § 14 zusammenzurechnen.«

Es handelte sich somit offensichtlich um ein Redaktionsversehen, bei dem davon auszugehen war, dass es bei nächster Gelegenheit beseitigt werde.

Ziel der Regelung war, dass – im Falle eines Antrags nach § 2 Abs. 3 ErbStG – eine Steuerfestsetzung für Vermögensanfälle innerhalb der letzten zehn Jahre nicht am Eintritt der Festsetzungsverjährung scheiterte. Zu diesem Zweck sollte der Ablauf der Festsetzungsfrist für diese Vorwerbe gehemmt werden. Die Festsetzungsfrist sollte somit nicht vor Ablauf des vierten Jahres, nachdem die Finanzbehörde von dem Antrag für den Nacherwerb Kenntnis erlangt hatte, enden (so auch Koordinierter Ländererlass vom 15.03.2012, BStBl I 2012, 328, Rn. 3a).

In § 35 Abs. 4 ErbStG fand sich für die Fälle von § 2 Abs. 3 ErbStG eine Regelung zur **örtlichen Zuständigkeit**. Danach war das Finanzamt örtlich zuständig, dass sich bei sinngemäßer Anwen-

dung von § 19 Abs. 2 ErbStG ergab. Dies war das Finanzamt, in dessen Bezirk sich das Vermögen bzw. der wertvollste Teil des Vermögens befand.

10.4 Aktuelle Rechtslage (seit 25.06.2017)

188 Nachdem § 2 Abs. 3 ErbStG durch den EuGH (vom 08.06.2016, C-479/14, Sabine Hünnebeck, DStR 2016, 1360) als EU-rechtswidrig verworfen wurde, handelte der Gesetzgeber und hob § 2 Abs. 3 ErbStG auf. Gleichzeitig wurde aber § 16 Abs. 2 ErbStG, betreffend die beschränkte Steuerpflicht, dahingehend modifiziert, dass ein verwandtschaftsabhängiger Freibetrag im Umfang des § 16 Abs. 1 ErbStG nur anteilig entsprechend der Wertrelation des von der beschränkten Steuerpflicht erfassten Vermögens zum gesamten Vermögensanfall aus allen Zuwendungen zwischen denselben Personen im 10-Jahreszeitraum gewährt wird. Anders als beim zeitgleich eingeführten § 17 Abs. 3 ErbStG gilt bei § 16 Abs. 2 ErbStG kein Auskunftsaustausch mit einem ausländischen Wohnsitzstaat als Voraussetzung. Es ist zu erwarten, dass noch offene Verfahren, betreffend die Anwendung des § 2 Abs. 3 ErbStG, insoweit nicht von der Finanzverwaltung i. S. d. Anwendung der Vorschrift weiter verfolgt werden. Wegen der damit begrenzten Bedeutung der Vorschrift in den Fällen, in denen die Steuerpflichtigen sie akzeptierten, wird auf eine Kommentierung hier verzichtet.

Die neue Vorschrift ist gem. § 37 Abs. 14 ErbStG auf **Erwerbe ab 25.06.2017** anwendbar. Sie enthält folglich keine Rückwirkung.

11 EuGH-Rechtsprechung und das deutsche Erbschaft-/Schenkungssteuerrecht

189 Auch der EuGH hat in den letzten Jahren das deutsche ErbStG unter die Lupe genommen und in diesem Zusammenhang in erster Linie zu Fragen der Niederlassungsfreiheit gem. Art. 49, 54 AEUV sowie der Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 63 AEUV geurteilt. Dies beruht auch auf der Tatsache, dass nunmehr die Rechtsprechung deutlich kritischer mit der Vereinbarkeit von deutschen Gesetzen mit den europäischen Grundfreiheiten umgeht. In der Vergangenheit wurde oftmals gar ein Konnex zwischen dem Europarecht und dem Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht bezweifelt (*Dautenberg/Brüggemann*, BB 1997, 123).

190 Ob die erweitert unbeschränkte Steuerpflicht der europarechtlichen Niederlassungsfreiheit entgegensteht, war Gegenstand der Entscheidung in der Rechtssache *van Hilten* (EuGH vom 23.02.2006, IStR 2006, 309). So wurde argumentiert, dass die Niederlassungsfreiheit dadurch beschränkt wird, dass durch die »nachhängende« Besteuerung des Zugzugsstaats nicht von der niedrigeren Steuerbelastung im Zugzugsstaat profitiert werden kann. Der EuGH hat infolgedessen die Steuer des Zuzugsstaates angerechnet.

191 Im Grundsatz hat der EuGH jedoch klargestellt, dass eine Harmonisierung der Steuersysteme der Mitgliedstaaten nicht erforderlich ist. Trotz nationaler Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, z.B. in § 21 ErbStG, besteht keine zwingende Europarechtswidrigkeit, wenn noch eine Doppelbesteuerung verbleibt (EuGH vom 12.02.2009, DStR 2009, 373). Die EU-Kommission

hat im Jahr 2012 eine Empfehlung abgegeben, wie bilaterale Doppelbesteuerungen vermieden werden können (*Kaminski*, Stbg 2013, 10; Ihle, ZEV 2012, 173).

Eine Vielzahl von Entscheidungen des EuGH betrifft die Gebietsausländerdiskriminierung von beschränkt Steuerpflichtigen im Vergleich zu unbeschränkt Steuerpflichtigen. So wurde im Fall Erben H. Barbier (EuGH vom 11.12.2003, DStRE 2004, 93; vgl. hierzu *Schnitger*, FR 2004, 187; *Wachter*, DStR 2003, 540) der Ausschluss des Schuldenabzugs bei beschränkt Steuerpflichtigen als europarechtswidrig verboten. **192**

Auch der Freibetrag von beschränkt Steuerpflichtigen in § 16 Abs. 2 ErbStG i.H.v. 2.000 € wurde als europarechtswidrig verworfen (EuGH vom 22.04.2010, *Mattner*, DStR 2010, 861; vgl. im Einzelnen *Thömmes*, IWB 2010, 373). Nach Auffassung des EuGH rechtfertigt die beschränkte Steuerpflicht nicht, dass aufgrund eines teilweisen Erwerbs ein deutlich geringerer Freibetrag gewährt wird. **193**

Des Weiteren hat der EuGH die Höherbewertung ausländischen Vermögens (im Urteilsfall: land- und forstwirtschaftliches Vermögen in einem anderen Mitgliedstaat) mit dem gemeinen Wert i.S. des § 31 BewG im Vergleich zu speziellen inländischen Bewertungsvorschriften als Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 Abs. 1 AEUV) angesehen (EuGH vom 17.01.2008, *Jäger*, BFH/NV 2008, 116). Ferner hat der EuGH (vom 02.10.2008, *Bauer*, IStR 2008, 773) die Höherbewertung ausländischer Personengesellschaften in der EU im Vergleich zu einer inländischen Personengesellschaft als nicht mit EU-Recht vereinbar angesehen. **194**

Vor dem Hintergrund einer Gleichstellung von im EU-/EWR-Raum belegenen Vermögens hinsichtlich sachlicher Steuerbefreiungen wurden ab dem 1. Januar 2009 die Steuerbefreiungen in §§ 13 ff. ErbStG auf den gesamten EU-/EWR-Raum ausgedehnt. Der EuGH (vom 19.07.2012, *Scheunemann*, DStR 2012, 1508) hält jedoch eine Begünstigung von in Drittstaaten belegenen unternehmerischen Vermögen mit Einfluss auf die Gesellschaft nicht für geboten, da in diesen Fällen die Niederlassungsfreiheit die Kapitalverkehrsfreiheit verdrängt und Ersterer eine Drittwirkung fehlt. **195**

Die Beschränkung des persönlichen Freibetrags im Falle der beschränkten Steuerpflicht ist auch gegenüber Drittstaaten unzulässig, weil die Kapitalverkehrsfreiheit unbestritten Drittwirkung hat (EuGH vom 17.10.2013, *Welte*, DStR 2013, 2269). Die hierauf ergangene Regelung des § 2 Abs. 3 ErbStG war wiederum europarechtswidrig (EuGH vom 08.06.2016, *Hünnebeck*, DStR 2016, 1360). Der Gesetzgeber reagierte hierauf mit dem StUmgBG (BGBl I 2017, 1682) für Fälle der Steuerentstehung nach dem 24. Juni 2017. **196**

Auch die Regelung des Versorgungsfreibetrags (§ 17 ErbStG) wurde durch das StUmgBG nach einem Vertragsverletzungsverfahren der EU-Kommission gegen Deutschland rückwirkend auch in Fällen der beschränkten Steuerpflicht angepasst. Nicht beanstandet wurde hingegen die Ausgestaltung des § 27 ErbStG, der für Zwecke der Mehrfachermäßigung eine Steuer nach dem deutschen ErbStG bedingt (EuGH vom 30.06.2016, *Feilen*, IStR 2016, 115). **197**

Weitere Vorschriften des deutschen ErbStG könnten bald auf dem Prüfstand stehen: So ist fraglich, ob die tarifliche Schlechterstellung ausländischer Familienstiftungen hält. Gleiches gilt für den Umstand, dass Kontenguthaben nur dann in das EU-/EWR-Ausland transferiert werden dürfen, nachdem eine Unbedenklichkeitsbescheinigung erteilt wurde, zumal Luxemburg durch die EU-Kommission aufgefordert wurde, auf das Verlangen einer Sicherheitsleitung für nicht in Luxemburg ansässige Erben mit Wohnsitz in der EU bzw. dem EWR künftig zu verzichten (EU-Kommission, Pressemitteilung vom 24.06.2010, IP/10/794). **198**

§ 3 ErbStG

Erwerb von Todes wegen

(1) Als Erwerb von Todes wegen gilt

1. der Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 des Bürgerlichen Gesetzbuchs), durch Vermächtnis (§§ 2147 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs) oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs (§§ 2303 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs);
2. ¹der Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall (§ 2301 des Bürgerlichen Gesetzbuchs). ²Als Schenkung auf den Todesfall gilt auch der auf dem Ausscheiden eines Gesellschafters beruhende Übergang des Anteils oder des Teils eines Anteils eines Gesellschafters einer Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft bei dessen Tod auf die anderen Gesellschafter oder die Gesellschaft, soweit der Wert, der sich für seinen Anteil zur Zeit seines Todes nach § 12 ergibt, Abfindungsansprüche Dritter übersteigt. ³Wird auf Grund einer Regelung im Gesellschaftsvertrag einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung der Geschäftsanteil eines Gesellschafters bei dessen Tod eingezogen und übersteigt der sich nach § 12 ergebende Wert seines Anteils zur Zeit seines Todes Abfindungsansprüche Dritter, gilt die insoweit bewirkte Werterhöhung der Geschäftsanteile der verbleibenden Gesellschafter als Schenkung auf den Todesfall;
3. die sonstigen Erwerbe, auf die die für Vermächtnisse geltenden Vorschriften des bürgerlichen Rechts Anwendung finden;
4. jeder Vermögensvorteil, der auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrags bei dessen Tode von einem Dritten unmittelbar erworben wird.

(2) Als vom Erblasser zugewendet gilt auch

1. ¹der Übergang von Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung. ²Dem steht gleich die vom Erblasser angeordnete Bildung oder Ausstattung einer Vermögensmasse ausländischen Rechts, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist;
2. was jemand infolge Vollziehung einer vom Erblasser angeordneten Auflage oder infolge Erfüllung einer vom Erblasser gesetzten Bedingung erwirbt, es sei denn, daß eine einheitliche Zweckzuwendung vorliegt;
3. was jemand dadurch erlangt, daß bei Genehmigung einer Zuwendung des Erblassers Leistungen an andere Personen angeordnet oder zur Erlangung der Genehmigung freiwillig übernommen werden;
4. was als Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft, eines Erbersatzanspruchs oder eines Vermächtnisses oder für die Zurückweisung eines Rechts aus einem Vertrag des Erblassers zugunsten Dritter auf den Todesfall oder anstelle eines anderen in Absatz 1 genannten Erwerbs oder dafür gewährt wird, dass eine Rechtsstellung, insbesondere eine Erbenstellung, oder ein Recht oder ein Anspruch, die zu einem Erwerb nach Absatz 1 führen würden, nicht mehr oder nur noch teilweise geltend gemacht werden;
5. was als Abfindung für ein aufschiebend bedingtes, betagtes oder befristetes Vermächtnis, für das die Ausschlagungsfrist abgelaufen ist, vor dem Zeitpunkt des Eintritts der Bedingung oder des Ereignisses gewährt wird;
6. was als Entgelt für die Übertragung der Anwartschaft eines Nacherben gewährt wird;
7. was der Vertragserbe oder der Schlusserbe eines gemeinschaftlichen Testaments oder der Vermächtnisnehmer wegen beeinträchtigender Schenkungen des Erblassers (§§ 2287, 2288

Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) von dem Beschenkten nach den Vorschriften über die ungerechtfertigte Bereicherung erlangt.

1	Vorbemerkung	1
2	Der erste Grundtatbestand: Erwerb durch Erbanfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 1. Fall ErbStG)	10
2.1	Die Anwendungsfälle im Einzelnen	11
2.2	Erbrechtlicher Hintergrund	20
3	Der Erwerb aufgrund Erbersatzanspruch (§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 2. Fall ErbStG a.F.) – Nichtehelichen-Erbrecht	220
3.1	Historischer Hintergrund	220
3.2	Die Neuregelung	221
3.3	Problemfälle	222
4	Der Erwerb durch Vermächtnis (§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 3. Fall ErbStG)	224
4.1	Die Bedeutung des Vermächtnisses/Grundaussage/Abgrenzung im ErbStG.....	224
4.2	Erbrecht: Das Vermächtnisrecht	227
4.3	Erbschaftsteuerliche Spezifika	240
5	Der dritte Grundtatbestand: Der Erwerb aufgrund eines aktualisierten Pflicht- teilsanspruchs (§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 4. Fall ErbStG)	260
5.1	Die Kernaussage im Erbschaftsteuergesetz	260
5.2	Das Pflichtteilsrecht (§§ 2303 ff. BGB)	270
5.3	Erbschaftsteuerliche Spezialfragen	290
6	Die Schenkung auf den Todesfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 ErbStG)	310
6.1	Bedeutung der Norm	310
6.2	Der erbrechtliche Bezug (§ 2301 BGB)	312
6.3	Folgefragen.....	315
7	Der Erwerb von Beteiligungen an Personengesellschaften (§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 1. Fall sowie § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG)	320
7.1	Rechtssystematische Klärung – Stellung im Erbschaftsteuergesetz	320
7.2	Die gesellschafts- und erbrechtlichen Grundaussagen zur Vererbung von Beteiligun- gen an Personengesellschaften	321
7.3	Die erbschaftsteuerlichen Folgefragen.....	325
7.4	Exkurs: Die einkommensteuerlichen Folgen bei der Vererbung von Beteiligungen an Personengesellschaften.....	361
8	Der Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften durch Anteilsübertra- gung und Einziehung von GmbH-Geschäftsanteilen (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 Sätze 2 und 3 ErbStG)	380
8.1	Regelungsinhalt	380
8.2	Gesellschaftsrechtlicher Ausgangspunkt	383
8.3	Erbschaftsteuerliche Wertfindung	389
9	Der siebte Grundtatbestand: Der vermächtnisgleiche Erwerb (§ 3 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG)	400

10	Der Vertrag zugunsten Dritter auf den Todesfall	
	(§ 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG)	401
10.1	Überblick.....	401
10.2	Die zivilrechtlichen Vorgaben im Einzelnen	403
10.3	Die Lebensversicherung im Erbschaftsteuerrecht.....	410
10.4	Unfallversicherungsverträge	423
10.5	Hinterbliebenenbezüge – Versorgungsansprüche	430
10.6	Benennung eines Bezugsberechtigten (Zweitbegünstigten) bei Stiftungen	434
11	Die Ergänzungs- und Hilfstatbestände von § 3 Abs. 2 ErbStG	440
11.1	Überblick.....	440
11.2	Erwerb infolge Vollziehung einer Auflage bzw. Erfüllung einer Bedingung (§ 3 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG)	448
11.3	Erwerb durch Genehmigung einer Zuwendung (§ 3 Abs. 2 Nr. 3 ErbStG).....	456
11.4	Erwerb durch Verzichtabfindung (§ 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG)	460
11.5	Abfindung für ein bedingtes, betagtes oder befristetes Vermächtnis (§ 3 Abs. 2 Nr. 5 ErbStG)	480
11.6	Entgelt für die Übertragung einer Nacherbenanwartschaft.....	481
11.7	Herausgabeanspruch des Vertragserben.....	490

Ausgewählte Literaturhinweise (allgemein):

Bisle, Untervermächtnis als abziehbare Nachlassverbindlichkeit, *SteuK* 2015, 427; *Döbereiner*, Das Gesetz zum internationalen Erbrecht u. a., *NJW* 2015, 2449; *Friedrich-Büttner/Herbst*, Postmortale Gestaltungsmöglichkeiten im Erb(schaftsteuer)recht: Alternativen zur Ausschlagung, *ZEV* 2014, 593; *Geck*, Der »doppelte Freibetrag« beim Vermächtnis mit unzureichendem Nachlass, *ZEV* 2014, 630; *Hannes/Reich*, ZEV-Report Gesellschaftsrecht/Unternehmensnachfolge, *ZEV* 2014, 299; *Jülicher*, Pflichtteilsansprüche im EStG und im ErbStG, *ZErB* 2014, 126; *Langenfeld*, Das Gesetz zur Änderung des Erb- und Verjährungsrechts – Inhalt und Praxisfolgen, *NJW* 2009, 3121; *Reich*, (Erbschaft-)Steuerfinanzierung für Gesellschafter von Familienunternehmen, *DStR* 2015, 2353; *Roth*, Einsetzung eines Zweitbegünstigten bei Liechtensteinischer Stiftung stellt erbschaftsteuerlich keinen Vertrag zugunsten Dritter dar, *GWR* 2014, 316; *Tölle*, Erbschaft- und schenkungsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten bei Lebensversicherungen, *SteuK* 2015, 295; *Tölle*, Erbschaftsteuer auf Erwerb eines Anspruchs aus einer Direktversicherung, *SteuK* 2014, 128; *Winkler*, Der Testamentsvollstrecker, 22. Aufl. 2016; *Zondler/Zöllner*, Vermögensübertragungen auf einen US-Trust unter Berücksichtigung des DBA-USA Erb, *ISr* 2015, 960.

Literaturhinweise (zur Rechtslage ab 2016):

Brabender/Winter, Vorsicht vor der 90 %-Grenze, *ZEV* 2017, 81; *Brüggemann*, Gestaltungsberatung (Nießbrauch), *ErbStG* 2017, 162; *Brüggemann*, Gestaltungsberatung (Versorgungsleistung), *ErbStG* 2017, 169; *Crezelius*, Erbschaftsteuerreform 2016: Ein rechtssystematischer Überblick, *ZEV* 2016, 541; *Eisele*, Reform der Erbschaftsteuer – Vermittlungsausschuss von Bundestag und Bundesrat einigt sich auf Neuregelung, *NWB* 2016, 3002; *Erkis*, Die Neuregelung des Verschonungssystems für Betriebsvermögen im ErbStG – Vorgaben des BVerfG-Urteils v. 17.12.2014 umgesetzt?, *DStR* 2016, 1441; *Geck*, Erbschaftsteuerreform 2016: Die neuen Voraussetzungen der Verschonung von Unternehmensvermögen unter Einschluss der Nachsteuertatbestände, *ZEV* 2016, 546; *Hannes*, Erbschaftsteuerreform 2016: Neuregelungen zur Bewertung und zum Umfang der Verschonung, *ZEV* 2016, 554; *Koblentzer/Günther*, Besteuerung von Erwerben in der Zeit nach dem 30.06.2016 – Das Zusammenspiel von bundesverfassungsgerichtlichen Vollstreckungsanordnungen, Vertrauensschutz und gesetzgeberischer Untätigkeit, *DB* 2016, 2016; *Korezkij*, Neuer Verwaltungsvermögenstest, *DStR* 2016, 2434; *Kotzenberg/Jülicher*, Erbschaftsteuerreform: Die gesetzlichen Neuregelungen für die Unternehmensnachfolge GmbH, 2016, 1135; *Maier*, Die Verschonungsbedarfsprüfung bei § 28a ErbStG bei Großerwerben, *ZEV* 2017, 10; *Reich*, Keine Übergangszeit in der Erbschaftsteuer, *DStR* 2016, 1459; *Reich*, Gestaltungen im Unternehmenserbschaftsteuerrecht, *DStR* 2016, 2447; *Reich*, Gestaltungen im neuen Unternehmenserbschaftsteuerrecht, *DB* 2016, 1879; *Stalleiken*, Unternehmenserbschaftsteuerreform 2016, *Der Konzern* 2016, 439; *Steger/Königer*, Der Wertabschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG – Papiertiger oder notwendiges Gestaltungsmittel?, *BB* 2016, 3099; *Thonemann-Micker*, ErbSt-Reform: Das Ergebnis des Vermittlungsausschusses, *DB* 2016, 2312; *Viskorf/Löcherbach/Jehle*, Die Erbschaftsteuerreform 2016 – Ein erster Überblick, *DStR* 2016, 2425; *Wachter*, Erste Konturen des neuen Erbschaftsteuerrechts, *FR* 2016, 69 und *FR*

2017, 130; *Wachter*, Ausgewählte Fallbeispiele zur Erbschaftsteuerreform, DB 2017, 804; *Weber/Schwind*, Vorababschluss für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG: Vorschläge für eine gesellschaftsvertragliche Umsetzung, ZEV 2016, 688.

Literaturhinweise (III – mit/nach Erlass der ErbStR);

Bernhard, Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des 90 %-Tests gem. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG, NWB 2019, 3474; *Brabender/Gräfe/Freund*, Die ErbStR im Spannungsverhältnis zu den ErbStH: Abweichungen, Konkretisierungen und strittige Fragen im Bereich der Unternehmensnachfolge, ZEV 2020, 79; *Diers*, Konzerninterne Einlagen in der Verbundvermögensaufstellung nach § 13b Abs. 9 ErbStG, DB 2019, 572; *Döge/Beckmann*, Steuerbegünstigtes Vermögen aufgrund einer Poolvereinbarung bei einer Kapitalgesellschaft, StuB 2019, 738; *Eisele*, Die ErbSt-RI 2019: Aktualisierung und Konkretisierung der Verwaltungsauffassung, NWB 2020, 544; *Glatz/Melzer*, Steuerplanung in der Unternehmensnachfolge bei KMU, NWB 2020, 998; *Görg*, Verwaltungsvermögen: Corona-Virus verursacht legislatorische Kollateralschäden, DB 2020, 983; *Haag/Hamacher*, Keine Vervielfachung »junger Finanzmittel« i. S. V. § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG nF bei konzerninternen Einlagen, ZEV 2018, 372; *Höne*, Das begünstigte Vermögen – aktuelle Zweifelsfragen und Antworten, NWB 2019, 16; *Höne*, ErbStR, Steuerbegünstigungen optimal nutzen, NWB 2020, 42; *Hubert*, Anwendung des reformierten Unternehmenserbschaftsteuerrecht im Überblick–die Zweite!, StuB 2020, 67; *Klärner*, Erbschaftsteuerrechtlich begünstigtes Vermögen einer Wohnungsvermietungsgesellschaft, ZEV 2018, 361; *Korezkij*, Betriebsvermögensnachfolge: Neues aus der Finanzverwaltung, DStR 2010, 216; *Korezkij*, Änderungen bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR 2019137; *Korezkij*, Neue Erkenntnisse zur BV-Nachfolge aus den ErbSt-Hinweisen 2019, DB 2020, 305; *Korezkij*, Beck-online, § 13a ErbStG; *Milatz/Schulz*, Treuhand und unmittelbare Kapitalgesellschaftsbeteiligung: Zum erbschaftsteuerlichen Pooling treuhänderisch gehaltener Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, ZEV 2018, 366; *Milatz/Schulz*, Begünstigungsfähigkeit gem. §§ 13a, 13b ErbStG von verdeckten Einlagen in Personengesellschaften, ZEV 2020, 275; *Müller-Dorn*, § 6 Abs. 3 EStG und §§ 13a ff. ErbStG trotz Übertragung von Sonder-BV vor dinglichem Eigentum an KG-Anteile?!, NWB 2018, 2031; *Stalleiken*, Update Verwaltungsauffassung, DB 2019, 87; *Uhl-Ludäscher*, ErbStR – Übersicht über die wichtigsten Regelungen aus Praktikersicht, NWB 2019, 373; *Wachter*, Wohnungsunternehmen, DB 2018, 784; *Weber/Schwind*, Auswirkungen des Entwurfs der ErbStR auf die Unternehmensnachfolge, ZEV 2019, 56; *Werner*, Treuhänderisch verwaltete Anteile, NWB 2018, 387; *Winter*, ErbStR-E2019, Zweifelhafte Ansichten der Finanzverwaltung in puncto Steuerbefreiung für Unternehmensvermögen, ZEV 2019, 128.

1 Vorbemerkung

Der Erwerb von Todes wegen nach § 3 ErbStG schließt in seinem Grundtatbestand (s. § 3 Abs. 1 ErbStG) an Rechtsbegriffe und -institute des Erbrechts (5. Buch des BGB) an. Demgegenüber sind in § 3 Abs. 2 ErbStG Hilfs- oder Ersatztatbestände geregelt, die an einen Erbfall anknüpfen, aber durch Sonderkonstellationen wie z. B. entgeltliche erbrechtliche Erwerbsvorgänge (s. § 3 Abs. 2 Nr. 4–7 ErbStG) gekennzeichnet sind. 1

§ 3 ErbStG ist der erste Haupttatbestand (»erste Säule«) des ErbStG und erfasst alle Erwerbsvorgänge von Todes wegen, während sich der zweite Haupttatbestand mit lebzeitigen unentgeltlichen Übertragungen auseinandersetzt (§ 7 ErbStG). Die Unterscheidung ist nicht immer einfach, wie die Schenkung auf den Todesfall, der Erwerb aufgrund eines Vertrags zugunsten Dritter oder auch die »Abfindungsfälle« anlässlich einer unentgeltlichen Übertragung belegen (s. Rn. 457 ff. und s. Rn. 480; aber auch s. § 7 Rn. 616 ff.). Die Zuordnung zu dem jeweiligen Haupttatbestand erfolgt nicht aufgrund der Rechtstechnik (Einzelrechtsnachfolge vs. Gesamtrechtsnachfolge), sondern aufgrund einer **phänomenologischen** Zuordnung: War der Tod einer Person der Auslöser für den Übertragungsvorgang, so liegt ein Erwerb von Todes wegen vor. 2

Bei § 3 ErbStG handelt es sich um einen **abschließenden** Katalog von Steuertatbeständen (s. BFH vom 06.03.1991, BStBl II 1991, 412; s. a. *Wälzholz* in V/S/W, § 3 Rn. 2). Neben den abschließenden Erwerbstatbeständen des Abs. 1 existierten weitere erbschaftsteuerpflichtige Tatbestände in den 3

Nrn. 2–4 sowie Abs. 2 (ebenfalls enumerativ aufgezählt). Im Umkehrschluss müsse dies nach Ansicht des BFH bedeuten, dass nicht in § 3 ErbStG genannte Erwerbstatbestände keinen Erwerb von Todes wegen darstellen können.

In einem in 2011 entschiedenen Fall hatte ein Erbprätendent im Rahmen eines Prozessvergleichs eine Abfindung vom Alleinerben für die Anerkennung von dessen Stellung als Alleinerbe erhalten. Diese Abfindungszahlung sei, so der BFH, **nicht als Erwerb von Todes wegen** zu qualifizieren. Aus diesem Grunde liege **kein erbschaftsteuerpflichtiger Vorgang** vor (s. BFH vom 04.05.2011, BStBl II 2011, 725).

Aufgrund des enumerativen Charakters der abgebildeten Erwerbstatbestände stellt das **Erbrecht** die Grundlage für den praxisgerechten Umgang mit § 3 ErbStG dar. Daher schließt sich an die einführende steuerliche Vorabcharakterisierung eine erbrechtliche Übersicht an, bevor die steuerspezifischen Detailfragen geklärt werden.

- 4 Bei der Kommentierung der Grundtatbestände des **§ 3 Abs. 1 ErbStG** steht die Einbeziehung des Erbrechts sowie der einschlägigen einkommensteuerlichen Auswirkungen im Vordergrund, um dem Leser einen **geschlossenen, interdisziplinären Überblick** zu verschaffen. Die Kommentierung der – weit weniger praxisrelevanten – Ergänzungstatbestände des **§ 3 Abs. 2 ErbStG** folgt dem herkömmlichen Schema dieses Kommentars.
- 5 Erbrechtliche Erwerbsfälle mit **Auslandsberührung** unterliegen nach dem deutschen internationalen Privatrecht dann § 3 ErbStG, wenn es sich beim Erblasser um einen deutschen Staatsbürger handelt (s. § 2 Rn. 14 ff. und s. Anhang 1 Rn. 1 ff.).
- 6 Das ErbStG 2008 und das ErbStG 2016 brachten im Anwendungsbereich des § 3 ErbStG nur marginale Änderungen (Behandlung des »früheren« Erbersatzanspruchs eines nichtehelichen Kindes sowie die Komplettierung der Steuerpflicht aufgrund eines Bereicherungstatbestandes wegen beeinträchtigender Schenkungen, s. § 2269 BGB, § 3 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG). Auch die ErbStR haben hier keine Änderungen gebracht.
- 7 Die integrierte Vorabkommentierung des Erbrechts darf nicht darüber hinwegtäuschen, dass das Erbrecht für das Erbschaftsteuerrecht eine nur vorherige Wirkung (**Präzedenz**) und keine vorrangige Wirkung (**keine Prävalenz**) hat. So weicht das ErbStG in einigen Anwendungsfällen vom ErbR ab (Hauptfälle: **Vor-/Nacherbschaft** sowie Beendigung der Zugewinnngemeinschaft von Todes wegen).
- 8–9 vorläufig frei

2 Der erste Grundtatbestand: Erwerb durch Erbanfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 1. Fall ErbStG)

- 10 An erster Stelle des steuerpflichtigen Erwerbs von Todes wegen steht der Erwerb durch **Erbanfall**. Mit dem Verweis auf § 1922 BGB ist der Erbfall kraft Gesamtrechtsnachfolge zum Haupttatbestand des Erbschaftsteuerrechts geworden. Im gesetzestechischen Idealfall ist dies der Alleinerbe, in der Rechtswirklichkeit sind dies meist die (mehreren) Miterben als Erbengemeinschaft (Miterbengemeinschaft). Der Verweis auf § 1922 BGB gilt dem ganzen Erbrecht, da § 1922 BGB aus sich heraus keine (selbst-)verständliche Besteuerungsgrundlage liefert.

2.1 Die Anwendungsfälle im Einzelnen

In die Rechtsstellung eines Erben rücken ein:

- der gesetzliche Erbe,
- der gewillkürte Erbe,
- der Erbe kraft Vertrags,
- bei mehreren Erben die Miterbengemeinschaft.

11

Ausgeschlossen sind die Personen, die vom Erblasser enterbt bzw. als erbunwürdig angesehen wurden, oder die zu Lebzeiten auf das Erbe verzichtet haben.

Aus der Gesamtschau von **§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG** bilden nur diejenigen erbrechtlichen Vorgänge einen Erwerb durch Erbanfall ab, bei denen es zu einer **unmittelbaren Erbfolgeregelung** kommt.

Sonstige Zuwendungen im Rahmen letztwilliger Verfügungen wie die Anordnung eines Vermächtnisses, einer Auflage oder die erbrechtliche Stellung eines Pflichtteilsberechtigten sind **abgestufte** Erwerbstatbestände innerhalb von § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

12

Die weiteren Tatbestände von § 3 Abs. 1 ErbStG haben jeweils eine andere – und keine erbrechtliche – Rechtsgrundlage wie z. B. eine Schenkung auf den Todesfall oder ein Vertrag zugunsten Dritter.

2.1.1 Der/die gesetzliche/n Erbe/n

Für den Fall einer fehlenden letztwilligen Erbeinsetzung oder bei einem nichtigen Testament definiert § 1922 BGB i. V. m. §§ 1924 ff. BGB sowohl den Erwerbsvorgang als auch die Personen des Erbfalls. Zum Übergang selbst (gesetzliche Gesamtrechtsnachfolge) s. Rn. 20. Als Personengruppen und damit (Erb)schaft-)Steuerpflichtige kommen die Abkömmlinge (s. Rn. 91 ff.) und der Ehegatte (s. Rn. 94 ff.) in Betracht. Zusammen bilden sie eine rechtliche Koexistenz, die als Erbengemeinschaft zu qualifizieren ist (s. Rn. 152 ff.). Ist zur Zeit des Erbfalls kein Verwandter, Ehegatte oder Lebenspartner vorhanden, so erbt der Fiskus; der Erbanfall ist gem. § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG steuerfrei.

13

2.1.2 Der/die gewillkürte/n Erbe/n

Dem Grundsatz der Privatautonomie folgend, haben letztwillige Verfügungen Vorrang vor der gesetzlichen Erbfolge (s. § 1937 BGB). Ohne dies ausdrücklich zu erwähnen, folgt auch das ErbStG diesem Prinzip. Alle Erwerbsvorgänge auf der Grundlage einer wirksamen testamentarischen oder vertraglichen Anordnung unterliegen daher dem Grundtatbestand des § 3 Abs. 1 Nr. 1, 1. Fall ErbStG.

14

Ein Erwerb kraft gewillkürter Erbfolge wird auch – und ohne ausdrückliche Erwähnung – für den Nacherben angenommen, der aufgrund § 2139 BGB die Erbschaft antritt, da § 6 ErbStG insoweit nur eine Ergänzungsfunktion hat (s. § 6 Rn. 23 f.). Gewillkürte Erben sind ebenfalls die aufgrund einer besonderen »Klausel«-Regelung eingesetzten Nachfolger in einer Personengesellschaft. Anders als im gesetzlichen Konzept der Erbengemeinschaft, die als solche in die »Fußstapfen« des Erblassers tritt, findet hier eine unmittelbare Nachfolge der Einzelpersonen statt, die individuell als Gesellschafter-Nachfolger vorgesehen sind. Dieser Anwendungsfall der sog. »Sondererbfolge« (oder Sonderberechtigten-Erbfolge; s. Rn. 80 ff.) wird aus Gründen des Sachzusam-

15

menhangs im Rahmen der Gesamtkommentierung der **Vererbung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft** (bei § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) dargestellt, da das ErbStG an dieser Stelle einen einschlägigen Fall der Sondererbfolge bei Personengesellschaft behandelt.

2.1.3 Erbe kraft Vertrag

- 16 Im Unterschied zur einseitigen letztwilligen Verfügung besteht die Möglichkeit, zu Lebzeiten durch **Vertrag** seine Vermögensverhältnisse nach dem Tode zu regeln. Der Vertragserbe unterliegt im Unterschied zu dem Angehörigen, der im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge Vermögensgegenstände zu Lebzeiten des Übergebers erhält (Anwendungsfall des § 7 ErbStG), ebenfalls § 3 Abs. 1 Nr. 1, 1. Fall ErbStG (s. Rn. 150 f.). Vertragspartner eines Erbvertrages sind der Erblasser und meistens dessen Ehegatte; auch ein Verlobter, ein Lebenspartner oder Dritte kommen als Vertrags-»Gegner« (so *Weidlich* in Grüneberg, § 2275 Rn. 3; s. auch *Nieder* in Münchener Vertragshandbuch Band 6, 7. Aufl., München 2018, Ziff. XVI.31 und Ziff. XVI.32) in Betracht. Neben der Einsetzung als »Vertragserbe« können auf diesem Wege Vermächtnisse oder Auflagen angeordnet werden.

2.1.4 Mehrere Erben

- 17 Eine Sonderstellung in allen Rechtsdisziplinen (Erbrecht: s. §§ 2032 ff. BGB; Einkommensteuerrecht: s. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG i. V. m. der Realteilung, s. § 16 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG) nehmen mehrere Erben ein. Diese **Personengruppe** ist – als Gesamthandsgemeinschaft – immer unmittelbarer Rechtsnachfolger des Erblassers, deren einzelne Mitglieder erst bei der Auseinandersetzung Alleineigentümer der Aufteilungsmasse werden. Dennoch behandelt die Finanzverwaltung häufig die einzelnen Erben – in bedenklicher Weise – schon vor der Auseinandersetzung als alleinige steuerliche Zurechnungssubjekte gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO (d. h. wie Bruchteilseigentümer). Die Bedenken sind deshalb angebracht, da das FA die Anwendung der §§ 741 ff. BGB (Bruchteilsgemeinschaft) im Einzelfall begründen müsste (vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO: »... soweit dies steuerlich erforderlich ist«). Im Unterschied zur gesellschaftsrechtlichen Gesamthand (alle Personengesellschaften wie OHG, KG oder BGB-Gesellschaft) »firmiert« der erbrechtliche Zusammenschluss als eine atypische Gesamthand, die durch den Tod des Erblassers und eben nicht durch einen freiwilligen Gründungsakt der Beteiligten entsteht.

Diese rechtliche Sonderstellung wird disziplinenübergreifend näher erläutert (s. Rn. 152 ff.).

18–19 vorläufig frei

2.2 Erbrechtlicher Hintergrund

Ausgewählte Literaturhinweise:

Carlé, Kösdí KSP 17 2017, 101 ff.; *Weidlich* in Grüneberg, BGB, 81. Aufl., München 2022, vor § 1922.

2.2.1 Begriff und Bedeutung der erbrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge (sogenannte »Universalsukzession«)

2.2.1.1 Die erbrechtliche »Zeitachse« und die möglichen Erben

Vor dem Erbfall besteht im Kreise der Angehörigen (bzw. des Ehepartners) nur eine **Erbaussicht**. Diese stellt **kein** (übertragbares und vererbbares) **Anwartschaftsrecht** dar, da der Erblasser eine erbrechtliche Verfügung jederzeit neu treffen bzw. ändern kann (Ausnahmen: der Nacherbe und der Schlusserbe beim Berliner Testament; ähnlich auch der Vertragserbe). 20

Mit dem Erbfall geht das Vermögen des Erblassers gem. § 1922 Abs. 1 BGB als **Ganzes auf den Gesamtrechtsnachfolger von Gesetzes wegen (von selbst und uno actu)** über. Der Erbe kann eine natürliche Person, eine Kapitalgesellschaft (inkl. einer Stiftung, einer Genossenschaft, einer Societas Europaea und eines Vereins), eine Personenhandelsgesellschaft (OHG/KG) und nach neuem Verständnis des BGH vom 17.07.2001 (NJW 2002, 1207) auch eine unternehmerische Außen-GbR (BGB-Gesellschaft) sein (s. *Scherer/Feick*, ZEV 2003, 341). Erbfähig ist nach heute h.M. auch ein nicht-rechtsfähiger Verein (s. *Leipold* in MüKo, § 1923 BGB Rn. 32). Sollte dennoch bei einem nicht-rechtsfähigen Verein die Erbeinsetzung nicht gelingen bzw. nicht gewollt sein, so wird die Auslegung ggf. eine unmittelbare Erbeinsetzung der Vereinsmitglieder ergeben.

Nach § 1923 Abs. 2 BGB kann schließlich auch der Gezeugte (nasciturus) als Erbe eingesetzt werden, der Erbanfall erfolgt jedoch erst mit der Geburt.

2.2.1.2 Der Grundsatz der Universalsukzession (Gesamtrechtsnachfolge) und seine Grenze

Das Gesetz definiert in § 1922 BGB den erbrechtlichen Vermögensübergang als **»Vonselbsterwerb«**. Damit wird zum Ausdruck gebracht, dass es der ansonsten vom BGB vorgesehenen Einzel-Übertragungsakte nicht bedarf (so ist z.B. eine Auflassung beim erbrechtlichen Immobilienübergang nicht erforderlich; nur für die Grundbuchsicherheit muss das Grundbuch berichtigt werden). 21

Vom automatischen Vermögensübergang kraft Gesetzes – auch »Fußstapfentheorie« bezeichnet – sind **alle aktiven Werte** (geldwerte Güter) ebenso wie die **Schulden** (Nachlassverbindlichkeiten, s. §§ 1967 BGB ff.) betroffen.

2.2.1.2.1 Aktive Vermögenswerte

Beim erbrechtlichen Vermögensübergang aktiver Vermögenswerte ist zu beachten: 22

- Aktive Werte sind sämtliche vermögensrechtlichen Güter (in der Sprache des BGB: Sachen, Rechte, Anwartschaften, Forderungen etc.). Ebenso sind die (in der Sprache des Steuerrechts) immateriellen Wirtschaftsgüter wie der Geschäfts- und Firmenwert oder ein immaterielles Einzel-Wirtschaftsgut vom Vermögensübergang betroffen.
- Bei (Einzel-)Unternehmensübertragungen spielt es keine Rolle, ob die Wirtschaftsgüter aktiviert sind oder nicht (wie etwa der originäre Geschäfts- und Firmenwert).
- Die Position des Inhabers eines Bankkontos (Girokonto, Festgeldguthaben) ist ebenso vererblich wie eine evtl. erteilte Vollmacht, also ein Gestaltungsrecht, das vom Erblasser von selbst auf den Erben übergeht (s. §§ 168, 672 BGB).
- Schließlich gehen urheberrechtliche Positionen und vergleichbare Schutzrechte (z.B. nach Verlags- oder Patentrecht) auf den Erben über.
- Auch latente (Vermögens-)Rechtsbeziehungen wie z.B. ein einseitiges Gestaltungsrecht (auf Kündigung oder auf Widerruf) sind von § 1922 BGB mit umfasst.

- Anteile an Kapitalgesellschaften bilden eine geschlossene Nachlassgruppe, die gem. § 15 Abs. 1 GmbHG ohne weitere Sonderregelung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den/die Erben übergeht, soweit die Satzung keine Vinkulierungsklausel (s. § 15 Abs. 5 GmbHG) enthält.
- Eine Sonderregelung sieht das BGB für den Besitzübergang vor. Nachdem dieser durch die unmittelbare Sachherrschaft definiert ist und diese beim Erben häufig fehlt (Beispiel: Erbe im Ausland, »unbekannter« Erbe), sieht § 857 BGB die Fiktion des Erbenbesitzes vor. Der Erbe gilt immer als Besitzer und kann somit entsprechende Schutzrechte geltend machen. Gegen den falschen Erbschaftsbesitzer ist der wahre Erbe durch besondere Herausgabeansprüche geschützt (s. §§ 2018 ff. BGB).
- Eine **Besonderheit** tritt in den Fällen ein, in denen der Erblasser eine Forderung gegen den Erben oder eine (dingliche) Rechtsposition hatte, mit welcher der Erbe belastet war. In diesen Fällen kommt es zu einer »Implosion« der jeweiligen Rechtsbeziehungen, die in sich zusammenfallen und die man bzgl. der Forderungen als **Konfusion** und bzgl. der Rechte als **Konsolidation** bezeichnet (statt aller s. *Weidlich* in Grüneberg, § 1922 Rn. 6; s. aber § 10 Abs. 3 ErbStG, wonach diese – in sich zusammenfallenden – Rechtspositionen der Erbschaftsteuer unterworfen werden).

2.2.1.2.2 Schuldenübergang von Todes wegen

- 23 Nach § 1922 BGB geht nicht nur das Aktivvermögen auf den/die Erben über. Vielmehr beinhaltet der ganzheitliche Vermögensübergang auch die Übernahme der Schulden (so ausdrücklich § 1967 BGB). Wegen der **Vereinigung** des Eigenvermögens und des Erblasservermögens und der damit einhergehenden Gefährdung der jeweiligen Gläubigeransprüche sieht das Erbrecht in den §§ 1975 ff. BGB die Möglichkeit der Trennung beider Vermögensbestandteile vor (Nachlasspflegschaft bzw. Nachlassinsolvenz). Übereinstimmend mit dieser Nachlassregelung definiert im Steuerrecht § 45 Abs. 2 AO auch die Haftung des Erben für steuerliche Nachlassverbindlichkeiten.
- 24 Konform mit dem Zivilrecht (s. §§ 1967 ff. BGB) werden gem. § 10 Abs. 5 ErbStG die nachfolgenden Verbindlichkeiten zu den – abzugsfähigen – **Nachlassschulden** gezählt (wegen Einzelheiten s. § 10 Rn. 141 ff.):
- »Private« Erblässerschulden, d. h. aus der Person des Erblassers herrührende Schulden, die grundsätzlich zu Lebzeiten des Erblassers entstanden sind, aber auch erst mit oder nach dem Tode entstehen können;
 - Erbfallschulden, also die den Erben als solchen betreffenden Schulden wie Vermächtnisse, Auflagen und geltend gemachte(!) Pflichtteilsansprüche;
 - hinzu kommen die Schulden, die mit der jeweiligen Vermögensart in unmittelbarem Zusammenhang stehen (z. B. Betriebsschulden für das Betriebsvermögen oder Grundschulden für das Grundvermögen). Diese gehen erbschaftsteuerlich als integrativer Bestandteil der (betrieblichen) Vermögensart (»wirtschaftliche Einheit«) über.

2.2.1.2.3 Ausnahmen von der »Fußstapfentheorie«

- 25 Eindeutig **nicht übergangsfähig** sind jedoch **höchstpersönliche** Rechte. Hierzu zählen
- der Name (anders jedoch die Firma),
 - persönliche Gestaltungsrechte,
 - der Nießbrauch (s. § 1061 BGB),
 - beschränkt persönliche Dienstbarkeiten (s. § 1090 Abs. 2 BGB),
 - Mitgliedschaften in Vereinen,
 - Unterhalts- und sonstige familienrechtliche Ansprüche.

2.2.1.2.4 Grenzbereich

In einem Grenzbereich befinden sich allerdings die **nichtvermögensrechtlichen** Rechtspositionen wie das allgemeine Persönlichkeitsrecht oder das spezielle Urheberpersönlichkeitsrecht. Für diese Rechtspositionen (besser: Forderungsrechte) hat der BGH eine eigene Rspr. entwickelt, den sog. »**postmortalen Persönlichkeitsschutz**«. Danach übernehmen die Angehörigen (nicht die Erben!) (s. »Mephisto«-Entscheidung, BGH vom 20.03.1968, BGHZ 50, 133) nach dem Ableben der in ihrer Ehre nach dem Tode angegriffenen prominenten Personen den Schutz und können auf diese Weise bis 30 Jahre nach dem Tode Unterlassungsansprüche oder Widerspruchsrechte geltend machen. Auch die Fragen der Einsichtnahme in Krankenpapiere oder der Schutz der Leiche vor unbefugter Transplantation gehören hierher (s. *Weidlich* in Grüneberg, § 1922 BGB Rn. 37 ff. m. w. N.).

2.2.1.2.5 »Sondererbfolge«

Hierunter werden zum einen die (Lebens-)Versicherungsansprüche und zum anderen die Vererbung der Gesellschafterstellung an einer Personengesellschaft subsumiert. 27

- Bei der Vererbung von **Beteiligungen an Personengesellschaften** kommt es wegen des besonderen Charakters einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung an einer OHG/KG oder an einer BGB-Gesellschaft nach der Rechtsprechung des BGH zu einer Sonderrechtsnachfolge. Der BGH (s. BGH vom 10.02.1977, BGHZ 68, 225) charakterisiert die Beteiligung sowohl als ein vermögensrechtliches Gut als auch – wegen der intensiven Mitwirkungsrechte – als eine nicht materielle, d. h. ideelle Rechtsposition. Hinzu kommt das Haftungs-Dilemma: Während der Erbe nur beschränkt, zumindest beschränkbar haftet (s. oben zum Schuldenübergang §§ 1975 ff.), übernimmt er bei einer Gesellschafterstellung mit unbeschränkter Haftung (OHG/BGB-Gesellschaft/Komplementär einer KG) das ganze Haftungsrisiko (s. unten ausführlich den Exkurs zu § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG).
- Als Folge dieser Auffassung geht die Beteiligung im Erbfall **direkt** auf den oder die Gesellschafter-Erben über (Sondererbfolge). Es wird also bei mehreren Erben der Umweg über die Miterbengemeinschaft vermieden, die ansonsten gem. § 1922 BGB die direkte Rechtsnachfolgerin des Erblasser-Gesellschafters wäre. Ein weiterer Grund für die Sonderbehandlung der Beteiligung einer Personengesellschaft liegt in der jeder Erbengemeinschaft immanenten Auflösungstendenz (kraft Auseinandersetzung). Würde man die Erbengemeinschaft zur Nachfolgerin in der vererbten Gesellschafterstellung machen, so wäre die Personengesellschaft – aufgrund der Auflösungstendenz eines Gesellschafters – selbst in ihrer Existenz bedroht. 28
- Darüber hinaus gibt es noch einige andere Fälle der Sonder(berechtigten)nachfolge: 29
 - die Vererbung landwirtschaftlicher Anwesen gem. §§ 4, 15 HöfeO und
 - der Übergang der mietrechtlichen Position nach §§ 563a, 563b BGB.
- Eine andere Variante der »externen« Rechtsnachfolge im Todesfall erfreut sich einer weit größeren Beliebtheit. Die **Lebensversicherung** erlaubt – bei vereinbarter (unwiderruflicher) Bezugsberechtigung einer **anderen** Person als der des Erben – eine formfreie (s. §§ 330 ff. BGB) Übertragung eines wesentlichen Vermögensstockes **am Nachlass vorbei** (dazu s. Rn. 403 ff.). In diesem Zusammenhang ist auch der Spruch vom »Massenungehorsam« der Rechtsanwender gegenüber der Gesamtrechtsnachfolge entstanden.

2.2.1.2.6 Übergang von öffentlich-rechtlichen Positionen, insb. von Steuerschulden und von Steuerrechtspositionen

Die Vererbung bzw. der Übergang von **öffentlich-rechtlichen** Rechtspositionen (inkl. Pflichten) im Erbfall ist erst seit zwei Jahrzehnten auf eine gesicherte Basis gestellt worden. Im (Einkommen-)Steuerrecht findet bis zum heutigen Tag eine heftige Kontroverse um den Anwendungs- 30

bereich und um die Tragweite des **Steuerübergangs** (insb. der Einkommensteuerverluste des Erblassers) statt.

- 31 Im allgemeinen Verwaltungsrecht wird die Diskussion um die Rechtsnachfolge unter zwei Aspekten geführt; erstens geht es um die Nachfolgefähigkeit (das »Ob« des Übergangs) und zweitens um den Nachfolgetatbestand. Mit Letzterem ist die Frage angesprochen, ob sich der Übergang von öffentlich-rechtlichen Ansprüchen und Pflichten (daher auch Pflichtennachfolge) im Sinne und in der Art des BGB, d. h. analog zum Zivilrecht oder ob er sich möglicherweise anders vollzieht. Der öffentlich-rechtliche Nachfolgetatbestand regelt das »Wie« des Übergangs.
- 32 • Unter dem Gesichtspunkt der **nachfolgefähigen öffentlich-rechtlichen** Positionen können drei weitgehend identische Bereiche erfasst werden.
- In einer ersten Gruppe handelt es sich um **Genehmigungen**, wie sie im Bau- und Gewerbe-recht erteilt werden. Bei Baugenehmigungen herrscht heute darüber Einigkeit, dass erteilte Genehmigungen »für und gegen« jeden Rechtsnachfolger gelten (Grund: sachbezogener Verwaltungsakt). Der Erbe (aber auch der Käufer) ist Nutznießer der seinem Vorgänger erteilten Baugenehmigung; er ist aber auch an die dortigen Auflagen etc. gebunden. Im Gewerberecht (oder allgemein im öffentlichen Wirtschaftsrecht) wird jedoch ein erstes Unterscheidungsmerkmal eingeführt. Im Bereich der Personalkonzessionen (Beispiel: Apothekekonzession) ist eine Übertragung unter Lebenden ausgeschlossen; dafür gibt es dort meistens ein »Hinterbliebenen-Privileg« im Todesfall. Diese Stellvertretererlaubnis (mit/ohne Übergangszeit) ist daher keine vom Konzessionsinhaber abgeleitete Rechtsposition, sondern eine originäre Erlaubnis des/der Erben.
Fazit: **Sachkonzessionen** sind in vollem Umfang übergangsfähig.
 - Die Nachfolge im **Sozial- und Beamtenrecht** unterstreicht diese Grundregel, indem dort allein vermögensrechtliche Positionen übergangsfähig sind, während Rechte höchstpersönlicher Art vom Übergang ausgeschlossen sind. Am Beispiel des Beamtenrechts lässt sich dies am besten verdeutlichen: Rückständige Besoldungsbezüge sind vererbbar; Beihilfeansprüche erlöschen hingegen und die Witwen- und Waisenbezüge der Hinterbliebenen entstehen mit dem Tode des Beamten als eigenständige Ansprüche dieser Personengruppe, ohne von dem Verstorbenen abgeleitet zu werden.
 - Einen besonders aktuellen Bezug (Maßnahmen gegen »Störtransporte«) nimmt die Nachfolge im Recht der **Gefahrenabwehr** (oder noch allgemeiner: im öffentlich-rechtlichen Sicherheitsrecht) ein. Die Nachfolgethematik ist dort vor allem durch eine geschickte Verschleierungspolitik der beteiligten Kreise ausgelöst. So wird häufig der Betreiber (z. B. die A-GmbH) einer mit einem Abbruch- bzw. Einstellungsbescheid versehenen Anlage versuchen, der Ersatzvornahme durch eine Fusion (z. B. auf die B-GmbH) zu entgehen. Diese und ähnliche Fallkonstellationen führten zu einem Umschwenken in der Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte. Seit dem Jahr 1971 geht das Bundesverwaltungsgericht bei der **Zustandsverantwortlichkeit** (Gefahr geht von der Sache aus) von einem Übergang auf den Einzel- wie Gesamtrechtsnachfolger aus (s. BVerwG vom 18.09.1971, NJW 1971, 1624; seither ständige Rechtsprechung). Diese gilt heute ganz allgemein für grundstücksbezogene Ordnungsmaßnahmen wie z. B. einer **baurechtlichen Abrissverfügung**. Nur für den Fall des Polizeirechts gibt es noch keine einhellige Auffassung, ob es sich bei sachbezogenen Anordnungen um eine übergangsfähige Allgemeinverfügung handelt oder doch um eine persönliche Aufforderung an den Zustandsstörer. Besonders kontrovers wird die Frage des Übergangs der Nachfolge im Bereich der **Verhaltensverantwortlichkeit** diskutiert: Ist danach der neue Besitzer für die Schadensbeseitigung (!) des Vorbesitzers verantwortlich? Für den Fall der Einzelrechtsnachfolge (Verkauf/Schenkung) hält man den automatischen Übergang für unzulässig. Dies wird mit der – aus dem Steuerrecht kommenden – Begründung belegt, dass es keine »private« Disposition über öffentlich-rechtliche Pflichten geben dürfe. Im Erbfall hingegen

wird der Übergang der Verhaltenshaftung auf den Erben dann befürwortet, wenn der auslösende Verwaltungsakt dem Vorgänger noch bekannt gegeben wurde (s. *Schenke*, Besonderes Verwaltungsrecht, II Rn. 470).

- Neben der Nachfolgefähigkeit ist vor allem der **Nachfolgetatbestand** heftig umstritten. 33
 - Dies betrifft zunächst die Frage, wie die konkrete Rechts- oder Pflichtenposition beschaffen sein muss, um übergangsfähig zu sein. Mit dem Stichwort des Übergangs auch »**unfertiger Rechtslagen**« hat sich in den letzten Jahren eine Auffassung durchgesetzt, die den Übergang **nicht** mehr von der vorherigen **Bekanntgabe** des konkretisierten Verwaltungsaktes an den Vorgänger abhängig macht. Begründet wird die Ansicht vom Übergang der abstrakten Verantwortlichkeit mit der bereits gesetzlich bestehenden, noch unvollkommenen Rechtspflicht, bei der die Bekanntgabe nur noch Hinweisfunktion für den Adressaten habe. Diese stark an § 38 AO (Gesetzliche Tatbestandsverwirklichung) angelehnte Auffassung ist nachvollziehbar für Pflichtentscheidungen der Behörde, keinesfalls jedoch für Ermessensentscheidungen. Bei der extensiven Auslegung der h. M. (statt aller *Papier*, NVwZ 1986, 252) sollte allerdings nicht außer Acht gelassen werden, dass der steuerrechtliche Hintergrund bei § 38 AO im dortigen **Massenverfahren** liegt. Bei Fehlen dieser typisierenden Voraussetzungen (d. h. bei Ermessens- und Einzelfallentscheidungen) setzt u. E. der Übergang die vorherige ordnungsgemäße Bekanntgabe voraus.
 - Die zweite Frage, ob sich ein – dem Grunde nach befürworteter – Übergang in den Bahnen des Zivilrechts oder in eigenen Bahnen des öffentlichen Rechts vollzieht, kann sich auch für das **Steuerrecht** als ergiebig erweisen. Steuerrechtlich ist ohnehin zwischen dem formalen Steuerschuldverhältnis und der materiellen Steuerrechtsposition zu unterscheiden. Für das Verfahrensrecht gibt § 45 AO die Antwort, dass sich nur im Falle der Gesamtrechtsnachfolge ein verfahrensrechtlicher Übergang ergibt (Kontinuitätsthese). Bei der Einzelrechtsnachfolge gilt ohnehin die Maxime vom »Neuanfang«.

vorläufig frei

Im Besonderen: Die Vererbung steuerrechtlicher Ansprüche und Pflichten 34–39

Das moderne zivilrechtliche Verständnis der Rechtsnachfolge geht vom »**funktionsbestimmten Rechtsbegriff**« aus, insb. bei der Universalsukzession. Nur wenn der ganzheitliche und sofortige Übergang der Aktiva (ohne gesonderte Übertragungsakte) mit einer geschlossenen Haftungsmasse verbunden ist, kann das »komfortable« Rechtsinstitut der Gesamtrechtsnachfolge greifen. 40

Für das Steuerrecht kommt dieser Interpretation insoweit eine große Bedeutung zu, als kein Weg an der zivilrechtlichen Auslegung des Begriffes »Erbfall« vorbeiführt. Die Eindeutigkeit geht verloren, wenn ein Steuergesetz nur mit »Rechtsnachfolge« operiert (vgl. § 23 EStG).

Hieraus folgt, dass die steuerliche Rechtsnachfolge nur dann als steuerliche »Vergünstigung« zu behandeln ist, wenn bei einem Rechtsträgerwechsel auch die Kehrseite der Medaille – die **Schuld (Haftung)** – vom Übergang betroffen ist. Dann sind die zivilrechtlichen Vorstellungen (Rechtskomfort, Identität des Rechtsobjekts) mit den Wertungen des Steuerrechts (insbesondere der Leistungsfähigkeit) deckungsgleich. 41

(Steuerliche) Leistungsfähigkeit und (zivilrechtlicher) Rechtskomfort bedingen sich gegenseitig. Die Klammer des gleichzeitigen und gleichwertigen Schuldübergangs muss allerdings immer gegeben sein. Hieraus folgt aber, dass die Modalität der Übertragung in die Wertung einzubeziehen ist. Konkret: Wenn die Schuldübernahme im Einzelfall zu einem entgeltlichen Erwerb (z. B. Übertragung eines Grundstücks gegen Übernahme der Hypothek) führt, kann es zu keiner steuerlichen Rechtsnachfolge kommen. Umgekehrt ist der Fall zu beurteilen, wenn das Grundstück mit Hypothek im Erbfall erworben wird.

Schwieriger ist der Übergang **unfertiger Rechtslagen**. So erscheint ein Übergang originärer steuerrechtlicher Größen wie etwa ein nicht verbrauchter Verlust des Erblassers oder die mit 42

einem etwaigen Buchwertübergang aufgeschobene künftige Steuerbelastung (die sog. »latente Steuer«) nur dann möglich, wenn das zivilistische Kompetenzobjekt (Betrieb, Grundstück etc.) mit übergeht. Ein losgelöster Übergang einer materiellen Steuerrechtsposition ohne mit übergehendes Kompetenzobjekt ist schwer vorstellbar.

- 43 Der aus dem öffentlichen Recht herrührende Gedanke des erleichterten Übergangs bei einem »dinglichen Verwaltungsakt« erweist sich als wertvoller Anhaltspunkt für Streitfragen zum steuerrechtlichen Übergang. Eindeutig **unzulässig** ist die private und isolierte Disposition über öffentlich-rechtliche Verpflichtungen: Ein Übergang von Steuerschulden im Wege eines Verkehrsgeschäftes ist ausgeschlossen.

2.2.1.2.7 Speziell: Erbfall und Einkommensteuerrecht

- 44 Die allgemeine Diskussion des Übergangs des Steuerschuldverhältnisses von Todes wegen wird in der Einkommensteuer zusätzlich überlagert durch Eigenheiten dieser Steuerdisziplin.

Beispiel:

Der selbständige Arzt A (Einnahme-Überschussrechnung) verstirbt unmittelbar nach der Behandlung des Privatpatienten P am 02.01.21 (Honoraranspruch: 10.000 €). Er hinterlässt neben Aktivvermögen im Wert von 1 Mio. € auch Einkommensteuer-Schulden aus der Veranlagung des Jahres 19 i. H. v. 0,8 Mio. € (z. B. wegen Aberkennung einer Abschreibungsbeteiligung). Erben sind die Ehefrau EF (ansehnliches Eigenvermögen) und das einzige Kind, Tochter T.

Lösung:

1. Verfahrensrechtliche und schuldrechtliche Überlegungen:

EF und T rücken, wenn sie die Erbschaft nicht ausschlagen, in verfahrensrechtlicher (und nach h. M. auch in materiell-rechtlicher) Hinsicht in die Rechtsstellung des A ein. Danach trifft die Einkommensteuerschuld aus 19 unmittelbar die Erben (s. § 45 AO). Vergleichbar der Regelung in §§ 1967 ff. BGB haftet dem Fiskus für die Erstattung der 0,8 Mio. € bis zur Annahme nur der Nachlass, nach Annahme auch der (die) einzelne(n) Erbe(n). Nehmen EF und T die Erbschaft an (dies ist der Fall, wenn sie nicht binnen der Sechs-Wochen-Frist die Erbschaft ausschlagen), so haften EF und T auch mit ihrem eigenen Vermögen für die Steuerverbindlichkeit des B. Erschwerend kommt hinzu, dass sowohl das Zivilrecht (s. §§ 2058 ff. BGB) als auch das Steuerrecht (s. § 44 AO) für diesen Fall Gesamtschuldnerschaft angeordnet haben, sich der Fiskus demnach wegen seiner Ansprüche an beiden Erbinnen in voller Höhe schadlos halten kann. EF und T haben jedoch die Möglichkeit der nachträglichen Nachlassverwaltung bzw. der Nachlassinsolvenz (§§ 1975 ff. BGB), die auch steuerlich anzuerkennen ist (s. § 45 Abs. 2 Satz 1 AO). Wegen des positiven Saldos (1 Mio. € / . 800 T€) ist beiden Erbinnen dennoch die Annahme zu empfehlen.

2. Einkommensteuer bzgl. des Honorars:

Noch vor der Diskussion des Schuldenabzugs muss allgemein geprüft werden, ob der Honoraranspruch des A aus der freiberuflichen ärztlichen Leistung am 02.01. 21 als Erwerb von Todes wegen bei EF und T zu erfassen ist. Zwar handelt es sich einkommensteuerlich noch um einen Leistungsbeitrag des Erblassers; nach § 24 Nr. 2, 2. Alt. EStG haben jedoch EF und T den in 18 zufließenden Honoraranspruch (s. § 4 Abs. 3 EStG) des B als eigene nachträgliche Einkünfte (s. §§ 24, 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG) in 21 mit ihren persönlichen Steuermerkmalen zu versteuern. Die bis einschließlich 1998 hierauf gewährte Einkommensteuer-Ermäßigung nach § 35 EStG ist ersatzlos ab 01.01.1999 weggefallen. An ihre Stelle ist ab 2009 die Steuerermäßigungsvorschrift des § 35b EStG getreten: Danach bewirkt § 35b EStG bei Einkünften, die doppelt erfasst werden (z. B. noch nicht zugeflossene Forderungen des Erblassers, die dem Erben zufließen und von ihm zu versteuern sind), eine Ermäßigung der ESt um die hierauf entfallende fiktive ErbSt).

3. (Einkommensteuer-)Schuldenberücksichtigung bei der Erbschaftsteuer:

Die Einkommensteuer-Nachzahlungsschuld (0,8 Mio. €) geht zwar auf die Erben über, hat ihre Entstehung nach §§ 2, 36 EStG dem Erblasser B zu verdanken und ist von daher zweifellos eine Erblasserschuld und somit grundsätzlich nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abzuziehen. Zu beachten ist aber, dass die Einkommensteuerschulden des Todesjahres gem. R E 10.8 Abs. 3 ErbStR nicht als Nachlassverbindlichkeiten berücksichtigtsfähig sind, da sie erst mit Ablauf des 31.12. des Todesjahres entstehen und deren Abzugsfähigkeit das rechtliche Bestehen der Schulden im Todeszeitpunkt voraussetzt (vgl. auch § 36 Abs. 1 i. V. m. § 25 Abs. 1 EStG). Eine weitere Ausnahme ist wegen des sog. »wirtschaftlichen Zusammenhanges«

nur für Betriebsschulden zu machen, die bereits bei der Wertermittlung des Gewerbebetriebs (s. § 95 BewG) bzw. des Freien Berufs (s. § 96 BewG) nach § 12 Abs. 5 ErbStG abgezogen wurden – und demzufolge in dem Steuerwert von 1 Mio. € bereits enthalten sind. Im konkreten Fall liegen jedoch bei einem Arzt keine abzugsfähigen Betriebsschulden (wie die Umsatzsteuer- oder Gewerbesteuer-schuld) vor. Die nachgeforderte Einkommensteuerschuld von 0,8 Mio. € ist uneingeschränkt abzugsfähig.

Exkurs: Behandlung von latenten und offenen Einkommensteuer-Positionen im Erbfall 45

Die Diskussion hierbei gilt nicht nur der Frage der Vererbung von **Verlusten**. Der Erbfall bildet trotz der Einführung des UmwStG (1995) im Steuerrecht immer noch das Paradigma der Gesamtrechtsnachfolge. An der erbrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge haben sich seit der ersten Entscheidung des BFH vom 15.01.1965 (BStBl III 1965, 252) steuerliche Streitfragen entzündet. Die zitierte BFH-Rechtsprechung operierte mit einem materiell-rechtlichen Verständnis zu § 45 AO (bzw. damals § 8 Abs. 1 StAnpG), wonach der Erbe neben der verfahrensrechtlichen Position auch die materielle Rechtslage des Erblassers übernehme. Nach dieser sog. »Fußstapfentheorie« gingen die steuerlichen Rechtspositionen des Erblassers (Buchwerte bei Betriebsübergang, Besitzzeiten bei §§ 6, 17 und 23 EStG und auch der Verlustausgleich nach § 10d EStG) unbesehen auf den Erben über. Die »Nachfolgeeuphorie« der BFH-Rechtsprechung (BFH vom 13.11.1979, BStBl II 1980, 608) erzeugte zunächst aufgrund der geltenden Besteuerungsmaxime nach der individuellen Leistungsfähigkeit einen Widerspruch, dem sich zwischenzeitlich in Einzelfragen auch die Rechtsprechung anzuschließen scheint (BFH vom 28.07.2004, BStBl II 2005, 262 und vom 17.12.2007, BStBl II 2008, 608). Das steuerlich-erbrechtliche Grundverständnis wird nach heute h.M. (s. *Kirchhof-kompakt*, § 2 Rn. 69) mit der »**Doppeltatbestandstheorie**« am besten wiedergegeben: Danach realisieren Erblasser wie Erbe jeweils **eigene Steuertatbestände**. Dies bedeutet konkret, dass etwa der Erbe des Nachlassbetriebes mit (bzw. ab) dem Todeszeitpunkt in seiner Person die Voraussetzungen eines Unternehmers erfüllt bzw. erfüllen muss.

Aufgrund der zivilrechtlichen Erkenntnisse und der öffentlich-rechtlichen Vordiskussion bietet sich heute folgende Gruppenbildung an: 46

- Für die Steuerpositionen, die von der Übertragung unmittelbar betroffen sind (z. B. der Betrieb, das Mietwohngrundstück) kann man auch den Begriff der »**externen Steuernachfolge**« bilden.
- Die mit dem o.g. Kompetenzobjekt (Betrieb etc.) mitübergehenden akzessorischen Steuerpositionen (wie Besitzzeiten, AfA-Methoden) gehören bereits zum Anwendungsbereich der »**internen Steuernachfolge**«.

Völlig losgelöst von einem übergehenden (zivilistischen) Kompetenzobjekt ist die Frage des Übergangs »originärer (oder besser: **genuiner) Steuerpositionen**« wie z. B. die Frage eines nicht verbrauchten Verlustausgleichs zu diskutieren.

2.2.1.2.7.1 Externe Steuernachfolge (Auswirkungen auf das Kompetenzobjekt) 47

Der Erbfall – betrachtet als externer Vorgang – ist und bleibt nach h.M. nicht ertragsteuerbar. So führt der (Allein-)Erbe die Buchwerte des Erblassers nach § 6 Abs. 3 EStG bzw. die Steuerwerte nach § 11d EStDV fort, ohne dass hierin ein Akt der Gewinnrealisation gesehen wird. Der Subjektwechsel von Todes wegen allein löst – in Übereinstimmung mit dem Zivilrecht – keine Steuerfolgen aus. Der nahtlose Übergang im Wege der Gesamtrechtsnachfolge findet sein steuerliches Pendant in der Buchwert-(Restwert-)fortführung. Die Kontinuität ist das bestimmende verfahrens- und materiell-rechtliche Moment. Die dortige gesetzestechnische Umschreibung als »unentgeltliche« Übertragung wird der Behandlung gerecht, auch wenn weitere Vorgänge (wie die Schenkung) hierunter subsumierbar sind. Die für den betrieblichen Bereich weitergehende Unterscheidung in § 6 Abs. 3 EStG (»Buchwertübergang« bei steuerfunktionellen Einheiten) und die divergierende Anordnung in § 6

Abs. 4 EStG (»Realisationszwang« bei Einzel-Wirtschaftsgütern) ist nur ein scheinbarer Widerspruch. Konform mit dem erbrechtlichen Moment der **Gesamtrechtsnachfolge** gehen auch nur die steuerlichen geschlossenen **Funktionseinheiten** auf den Erben über. Die gegen diese Behandlung gerichteten Auffassungen in der Literatur konnten sich nicht durchsetzen bzw. wurden nicht weiter verfolgt. Das Konzept der mit § 6 Abs. 3 EStG einhergehenden »sachlichen Verschonungssubvention« (interpersonaler Übergang der stillen Reserven) wird zu Recht als Grundsatz der Rechtseinheit von der Rechtsprechung geduldet.

2.2.1.2.7.2 Die (interne) Steuernachfolge bei akzessorischen Positionen

48 Zur Verdeutlichung der Fallgruppenbildung werden zunächst exemplarisch die verschiedenen Positionen aufgelistet, die hierunter fallen; sodann wird stellvertretend für zwei Steuerpositionen ein Lösungskonzept erarbeitet und dieses auf die Einzelpositionen übertragen. Folgende akzessorische Positionen sind hiervon betroffen:

- Fortführung der Einkunftsart, insbesondere bei § 24 Nr. 2 EStG,
- Bindung an Bilanzierungswahlrechte und Abschreibungsoptionen,
- Verpächterwahlrecht bei § 16 EStG,
- Besitzzeiten und sonstige Identitätsvorstellungen (§§ 6b, 17, 23 EStG),
- Einzelfragen zu § 11d EStDV etc.

Alle aufgelisteten Positionen verbindet der gleichzeitige Übergang eines zivilrechtlichen Kompetenzobjekts nach § 1922 BGB. So tritt die Frage nach der Kontinuität der Einkunftsart bei einer »Nachlasspraxis« nur dann auf, wenn der Erbe (und nicht etwa ein Vermächtnisnehmer) die Freiberufler-Praxis des Erblassers von Todes wegen erworben hat. Die angesprochene Frage der Kontinuität von Steuermerkmalen wird gelegentlich vom Gesetzgeber gesehen und i. d. R. mit einer neutralen Formulierung (Rechtsnachfolger s. § 24 Nr. 2 EStG bzw. Rechtsvorgänger s. § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG) positivrechtlich bejaht.

Die Einzelfälle werden wie folgt behandelt:

49 a) Das Verpächterwahlrecht im Todesfall

Bekanntlich hat der Verpächter eines Betriebes nach H 16(5) (»Verpächterwahlrecht«) EStR 2016 ein Wahlrecht zwischen der steuerwirksamen Betriebsaufgabe (s. § 16 Abs. 3 EStG) und der Fortführung durch »gewerbliche Verpachtung« ohne Gewerbebetrieb.

Um es zu verdeutlichen: Anders als bei einem vom Erblasser noch aktiv bewirtschafteten Betrieb soll in dieser Fallgruppe ein bereits verpachteter Betrieb vom Erblasser auf den Erben übergehen. Ist der Erbe an die Option des Erblassers gebunden?

- Das Zivilrecht liefert mit §§ 566, 581 BGB (»Kauf bricht nicht Miete bzw. Pacht«) einen ersten Anhaltspunkt und Beleg für den dinglich-akzessorischen Charakter der Verpachtung.
- Ähnlich deutlich unterscheidet das GewSt-Recht; der Verpächter unterliegt nicht der GewSt, nur der Pächter ist gewerbesteuerpflichtig.
- Das Bewertungsrecht folgt schließlich in der Frage des verpachteten Gewerbebetriebes der einkommensteuerlichen Beurteilung und belässt es bei der BV-Zuordnung zum Verpächter (BFH vom 13.11.1963, BStBl III 1964, 124).
- Es kann festgehalten werden, dass das Verpächterwahlrecht als »quasi-dingliche« Eigenschaft auf den Erben übergeht. Dieser tritt in die Rechtsstellung des bisherigen Verpächters ein (BFH vom 18.11.1991, BStBl II 1992, 521).
- S. in diesem Zusammenhang auch § 13b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2b ErbStG, wo die Steuerbefreiung beim verpachteten Betrieb davon abhängt, dass der Erblasser für das Fortbestehen gewerblicher Einkünfte plädiert hat.

b) Vererbung und Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG

50

Anders als beim Verpächterwahlrecht (Betrieb) wird die Rücklagenoption nach § 6b EStG durch die Veräußerung eines Einzel-Wirtschaftsguts ausgelöst. Auch hier nimmt die h. M. einen Übergang auf den Erben an.

Ebenfalls steht dabei als vererbte Hauptposition die steuerfunktionelle Einheit »Betrieb« im Vordergrund. Die Zulässigkeit und das gleichzeitige Anknüpfen an den unentgeltlich übergehenden (Teil-)Betrieb lässt die § 6b-Qualität als akzessorisches Merkmal im hier vorgetragenen Sinne erscheinen. Rein rechtstechnisch werden die Besitzzeiten des Erblassers auf den Erben nach § 6b Abs. 4 Nr. 2 EStG angerechnet (s. R 6b.3 Abs. 5 EStR 2016).

c) Fazit

51

Auch bei den akzessorischen Positionen kommt es zu der erbrechtlichen Steuernachfolge (der Erbe übernimmt die Steuermerkmale des Rechtsvorgängers).

Dies gilt erstens für all diejenigen Steuermerkmale, auf die die dingliche Zusatzqualifikation zutrifft. Im Vorfeld muss daher anhand des Zivilrechts und der anderen steuerlichen Teilbereiche geprüft werden, ob das konkrete Merkmal die Eigenschaft erfüllt.

Anders hingegen ist die Situation, wenn man sich das Merkmal wegdenken kann und der rechtliche Charakter der Hauptposition (des Kompetenzobjekts) bestehen bleibt; sodann liegt keine akzessorische Eigenschaft im hier gebrauchten Sinne vor, etwa bei § 24 Nr. 2 EStG oder bei der Eigenheimförderung.

Zweitens gilt die Aussage für alle Fälle der im Wege der Gesamtrechtsnachfolge bzw. nach § 6 Abs. 3 EStG übergehenden steuerfunktionellen Einheiten, z.B. auch bei einer Realteilung mit Teilbetrieben. Umgekehrt (z. B. bei »Realteilung« mit Einzel-Wirtschaftsgut) kommt die Automatik nicht zur Anwendung.

2.2.1.2.7.3 Genuine Steuerpositionen im Erbfall am Beispiel des Verlustausgleichs bzw. Verlustabzugs

Eine gänzlich andere Situation liegt, ohne dass dies in der Diskussion immer verdeutlicht wird, bei der Frage des Übergangs von Steuermerkmalen ohne Bezug zu einem (zivilrechtlichen) Kompetenzobjekt vor. Von herausragender, wenngleich nicht ausschließlicher Bedeutung ist hier der vom Erblasser nicht verbrauchte Verlustabzug bzw. Verlustausgleich.

Das neue hier präzentierte Konzept kann erst verstanden werden, wenn die aktuelle Rechtslage nachgezeichnet wird.

52

a) Entwicklung der Rechtsprechung

53

Als Ausfluss der individuellen Leistungsfähigkeit sind Verluste nie durch Einzelrechtsnachfolge übertragbar (keine Disposition über Steuergrößen); s. R 10d Abs. 4 EStR 2016. Neben der Ehegattenverlustverrechnung wurde von der Verwaltung als einzige Ausnahme von dem Grundsatz, dass Verlufterzieler und -verrechner identisch sein müssen, die Übertragung nicht ausgenutzter Verluste vom Erblasser auf den Erben zugelassen (s. H 10d »Verlustabzug im Erbfall« EStH 2005). Der BFH – und ihm folgend a. a. O. die Verwaltung hat seit 1962, in Abkehr von der Rechtsprechung des RFH (dieser rechnete den Verlustabzug der Person zu, die den Verlust erlitten hat, s. RFH vom 07.11.1934, StuW 1935, Teil II, Sp. 47), einen Verlusttransfer vom Erblasser (EL) auf den Erben (E) in dem Maße zugelassen, in dem der EL den Verlust noch hätte geltend machen können (vgl. BFH vom 15.03.1962, HFR 1063, 8 sowie BFH vom 22.06.1962, BStBl III 1962, 386).

Die Unvereinbarkeit dieser (von der Verwaltung übernommenen) Rspr. mit dem Individualbesteuerungsgrundsatz führte in einer ersten Entscheidung des XI. Senats des BFH vom 05.05.1999 (BStBl II 1999, 653) zu der Erkenntnis, dass ein Verlustübergang des EL auf E nur dann möglich sei, wenn der Erbe durch die ererbten Verluste auch **wirtschaftlich belastet** sei, m.a.W. er

54

sie auch tragen müsse. Haftet demnach der Erbe nur beschränkt (z. B. bei einem Nachlassinsolvenzverfahren), ist er nicht zur Verrechnung der EL-Verluste in seiner Veranlagung berechtigt.

- 55 Noch einen Schritt weiter geht die BFH-Anfrage vom 29.03.2000 (HFR 2000, 796, I. Senat), nach der generell die Verlustübertragung abgelehnt wird. Dies gilt insbesondere für den Verlustvortrag, der wegen der »Höchstpersönlichkeit« einen Fremdkörper in der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit darstellt. Allenfalls qua Billigkeitsmaßnahmen (s. § 163 AO und § 227 AO) könne in Härtefällen abgeholfen werden.
- 56 Mit dem Urteil vom 16.05.2001 (BStBl II 2002, 438) und dem BMF-Schreiben vom 26.07.2002 (BStBl I 2002, 667) ist die geänderte Rechtsprechung vorläufig amtlich bestätigt worden: Danach liegt eine – den Verlustübergang ausschließende – wirtschaftliche Belastung dann nicht vor, wenn der Erbe für Nachlassverbindlichkeiten gar nicht oder nur beschränkt haftet. Die weiter gehenden Ansätze, die sich aus dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz aufgedrängt haben, sind in dieser Entscheidung nicht verfolgt worden. Sie sind aber vom XI. Senat in seinem Vorlagebeschluss (s. BFH vom 10.04.2003, BStBl II 2004, 400) angemahnt worden; der in diesem Beschluss beabsichtigten Rechtsprechungsänderung haben der I. Senat (s. BFH vom 22.10.2003, BStBl II 2004, 414) und auch der VIII. Senat nicht zugestimmt. Aufgrund dieser Uneinigkeit hat der XI. Senat des BFH den Großen Senat angerufen, um klären zu lassen, ob der Erbe einen vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlust bei seiner Einkommensveranlagung geltend machen kann (s. BFH vom 28.07.2004, NJW 2005, 704; BFH-Verfahren; GrS 2/04). In dem Vorlageverfahren hat auch das BMF seine Auffassung geändert: Die bisherige, auch von der Verwaltung gebilligte Rechtsprechung solle aufgegeben werden.
- Der Große Senat des BFH hat mit Beschluss vom 17.12.2007 (BFH/NV 2008, 651) die bis dahin geltende Rechtsprechung zur **Vererblichkeit des Verlustabzugs** nach § 10d EStG **aufgegeben**.
- 57 Der Große Senat gelangte zu der Auffassung, dass der Übergang des Verlustabzugs vom Erblasser auf den Erben weder auf zivilrechtliche noch auf steuerrechtliche Vorschriften und Prinzipien gestützt werden kann. Das Prinzip der Gesamtrechtsnachfolge (s. § 1922 BGB) erstreckt sich auch auf das Steuerrecht. So regelt § 45 AO, dass bei der Gesamtrechtsnachfolge die Forderungen und Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis auf den Rechtsnachfolger übergehen. Die Frage, ob der Erbe sowohl in materieller als auch verfahrensrechtlicher Hinsicht in die abgabenrechtliche Stellung des Erblassers eintrete, kann – so der Große Senat – offen bleiben. Jedenfalls besteht Einigkeit darüber, dass höchstpersönliche Verhältnisse und unlösbar mit der Person des Rechtsvorgängers verknüpfte Umstände nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger übergehen. Dies folgt aus der Auslegung des § 10d EStG sowie der das Einkommensteuerrecht beherrschenden Prinzipien.
- 58 § 10d EStG ermöglicht dem Steuerpflichtigen eine interperiodische Verlustverrechnung und mildert damit das dem EStG zugrunde liegende Prinzip der Abschnittsbesteuerung (s. § 25 EStG). Der Verlustvortrag (nicht der Verlustrücktrag) hat den Rechtscharakter eines aufschiebend, durch die Entstehung künftiger positiver Gesamtbeträge der Einkünfte bedingten Einkommensteuerminderungsanspruchs. Diesem Anspruch kommt dem Grunde nach ein wirtschaftlicher (Vermögens-)Wert zu. Zu der Frage der Zulässigkeit eines interpersonellen Verlustausgleichs enthält § 10d EStG keine ausdrückliche Aussage.
- 59 Die Einkommensteuer als Personensteuer wird vom Grundsatz der Individualbesteuerung und vom Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit beherrscht. Die persönliche Steuerpflicht einer Person erstreckt sich auf die Lebenszeit und endet mit dem Tod. Das bis zum Tod des EL erzielte Einkommen wird seiner Veranlagung zugrunde gelegt. Erblasser und Erbe sind verschiedene Rechtssubjekte, deren erzielte Einkünfte nach Maßgabe des objektiven und subjektiven Nettoprinzips jeweils getrennt ermittelt und dem jeweiligen Einkommensteuerrechts-subjekt zugerechnet werden. Nach dem sog. Kostentragungsprinzip kann ein Steuerpflichtiger Aufwendungen und Verluste eines Dritten nicht abziehen. Im wirtschaftlichen Ergebnis liefe es aber auf eine unzulässige Abziehbarkeit von Drittaufwand hinaus, wenn der Erbe die aus

Aufwandsüberschüssen des Erblassers resultierenden Verlustvorträge bei der Ermittlung seiner eigenen Einkünfte abziehen könnte.

Die von der Rechtsprechung des BFH vorausgesetzte wirtschaftliche Belastung (Erbe haftet gem. § 1967 Abs. 1 BGB i. V. m. § 45 AO für die vom Erblasser herrührenden Schulden) rechtfertigt ebenfalls keinen Übergang des Verlustabzugs auf den Erben. Denn negative Einkünfte sind unlösbar mit der Person des Einkünftebeziehers verbundene Besteuerungsgrundlagen. Schulden sind dagegen im Grundsatz verkehrsfähige negative WG. 60

Etwas anderes folgt auch nicht aus der »Leitidee« eines sog. Totalitätsprinzips. Auch wenn – im Hinblick auf das Fehlen eines zeitlich unbegrenzten Verlustrücktrags sowie einer Schlussbesteuerung in Form der Aufdeckung der stillen Reserven – der beim Erblasser entstandene und nicht ausgeglichene Verlust im Zeitpunkt des Todes wegfiel und es zu einer Überbesteuerung des Erblassers kommen würde, ist die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit keine Legitimation für die Vererblichkeit des Verlustabzugs. Die Vorschrift des § 24 Nr. 2 letzter HS EStG begründet ebenso nicht den Übergang des Verlustabzugs auf den Erben. Diese Norm regelt mit rechtsbegründender Wirkung die persönliche Zurechnung der Einkünfte beim Rechtsnachfolger. Hier wird der Einkünfteerzielungsbestand teils durch den Rechtsvorgänger und teils durch den Rechtsnachfolger verwirklicht und insoweit eine Besteuerungslücke konstitutiv geschlossen, als die vom Rechtsvorgänger erfüllten Tatbestandsmerkmale dem Rechtsnachfolger zugerechnet werden. Der vom Erblasser nicht aufgebrauchte Verlustabzug ist auf dessen negative Einkünfte zurückzuführen, wobei die entsprechenden Einkünfteerzielungsbestände in vollem Umfang vom Erblasser erfüllt wurden. 61

§ 6 Abs. 3 EStG und die Vorläufer-Norm § 7 Abs. 1 EStDV ordnen im Widerstreit zur personalen Struktur des Einkommensteuerrechts eine interpersonelle Übertragung der stillen Reserven auf den Rechtsnachfolger an. Im Gegensatz zur Personenbezogenheit des Verlustabzugs liegt dem § 6 Abs. 3 EStG (s. § 7 Abs. 1 EStDV a.F.) eine streng objekt- und einkunftsquellenbezogene Konzeption zugrunde. 62

Das Argument, dass Verluste des übertragenden Unternehmens gem. § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG i. d. F. vor Inkrafttreten des SEStEG von dem übernehmenden Unternehmen abgezogen werden konnten, kann nicht überzeugen. Die erbrechtliche und die umwandlungssteuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge unterscheiden sich dadurch, dass der Erbfall einen unentgeltlichen Vorgang darstellt, während die Umwandlung wesentliche Elemente eines entgeltlichen Tauschgeschäfts enthält. 63

Die bisherige Rechtsprechung zur Vererblichkeit des Verlustabzugs wird mit Wirkung für alle Erbfälle, die nach Ablauf des Tages der Veröffentlichung dieses Beschlusses eintreten werden – **also ab dem 13.03.2008** –, aufgegeben (BMF vom 24.07.2008, BStBl I 2008, 809, s. a. H 10d »Verlustabzug im Erbfall« EStH 2013) ist das Stichtagsdatum der 18.08.2008 – der Tag der Veröffentlichung des Beschlusses im BStBl). Der Große Senat ist der Ansicht, dass die seit 1962 begründete und seither von der Finanzverwaltung in ständiger Übung befolgte Rechtsprechung des BFH über die Vererblichkeit des Verlustabzugs nicht dazu geführt habe, dass sich ein entsprechender gewohnheitsrechtlicher Rechtssatz herausgebildet hat. 64

b) Stellungnahme zur Änderung der Rechtsprechung und Konsequenzen

Drei Punkte, die nicht deutlich genug vom Großen Senat herausgestellt wurden, sind m. E. vorweg klärungsbedürftig: 65

1. Der Übergang von Verlustausgleich (s. § 2 Abs. 3 EStG) und von Verlustabzug (s. § 10d EStG) muss unterschiedlich interpretiert werden.
2. Bei der Anlehnung an die zivilrechtlichen Vorgaben des § 1922 BGB darf nicht außer Acht gelassen werden, dass die dahinterstehenden Wertungen (die vorgesetzten Wertauffassungen) diametral entgegengesetzt sind. Der steuerliche Verlust ist für den Erben keine Nachlass-

verbindlichkeit, sondern eine sich für ihn zukünftig positiv auswirkende Verrechnungseinheit (evtl. sogar ein positives Wirtschaftsgut).

3. Das Gebot der individuellen Leistungsfähigkeit kann nur vor diesem Hintergrund richtig interpretiert werden und nicht pauschal jedes Wunschergebnis rechtfertigen (so auch *Heinicke* in Schmidt, EStG, § 10d Rz. 14 a. E.).

66 Die Rechtsprechungsänderung führt zu folgenden Erkenntnissen:

- **Verlustübergang in Form eines Verlustausgleichs (Erblasser, im Folgenden: EL) beim Erben**

Im ersten Beispiel (s. R 10d Abs. 9 Satz 2 »Verlustabzug im Erbfall« EStH 2012) können von EL nicht aufgebrauchte Todesjahr- und Vortodesjahrverluste nicht beim Erben E als Verlustausgleich nach § 2 Abs. 3 EStG berücksichtigt werden. Dies stimmt mit dem anerkannten zivilrechtlichen Grundsatz überein, dass niemand mehr übertragen kann als ihm selbst zusteht (»nemo potest plus transferre quam ipse habet«). Dieser allgemeine Rechtsgrundsatz (und damit die unterschiedliche Behandlung von Verlustrücktrag und Verlustvortrag) ist vom BFH im Urteil vom 20.12.2006 – wenngleich in anderem Zusammenhang – herausgestellt worden: Danach kann die übernehmende Körperschaft den nach § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG übergegangenen Verlustvortrag bei sich nicht in einen Verlustrücktrag umwandeln. Während umgekehrt zwar Ausschnitte (aus) der Rechtsposition des Übergebers den Rechtsträger wechseln können, kann durch die Rechtsnachfolge nicht ein neues Wirtschaftsgut geschaffen werden. Für den Fall, dass der Erblasser seinen (Vor-)Todesjahrverlust nicht mehr qua Verlustvortrag berücksichtigen kann, kann der Erbe nicht mehr bekommen, als dem Erblasser verwehrt wurde, d. h. allenfalls den Verlustrücktrag. Die konstitutive Begründung von neuem Verlustausgleichspotential beim Erben steht im Widerspruch zu den allgemeinen Denkgesetzen, zumindest zu zivilrechtlichen Grundaussagen der Rechtsnachfolge.

- **Verlustübergang in Form eines Verlustabzugs (EL) beim Erben**

Für den danach realistisch verbleibenden Fall der Berücksichtigung der Vortodesjahrverluste des EL beim Erben in Form des möglichen Verlustvortrages, d. h. für die Frage des vererbten Verlustabzugs, gelten folgende Grundsätze:

- Die pauschale Unzulässigkeit, wie sie zuletzt (2000) vom I. Senat wegen der Höchstpersönlichkeit des Verlustvortrages aufgestellt wurde, trifft zwar den richtigen Ausgangspunkt, geht aber am Kern des Problems vorbei.
- Wie schon mehrfach aufgezeigt wurde, wird die Vorstellung vom Übergang einer Rechtsposition von Todes wegen dann erleichtert, wenn sich der Übergang als geschlossener – auch die Schulden einbeziehender Gesamtvorgang verstehen lässt (Universalsukzession). In diese Richtung gehen offensichtlich auch die Überlegungen des XI. Senats (1999), wenn die »wirtschaftliche Belastung« als Bedingung aufgestellt wird. Die von *Kirchhof* vorgenommene Fixierung auf eine fehlende Haftungsbeschränkung des Erben greift zu kurz.
- Vielmehr sollte – nach dem Vorbild des § 15a EStG und in Ansätzen des neuen § 10d Abs. 1 bzw. § 2 Abs. 3 EStG – ein Verlustvortrag des EL nur dann auf den Erben übergehen, wenn und soweit dieser auch mit der übergehenden »**Verlustquelle**« **belastet** ist. Für den Fall, dass sich die Verlustquelle (z. B. Nachlassbetrieb oder Mietwohngrundstück) nicht mehr im Nachlass befindet (Insolvenz oder Verkauf), ist ein Transfer wegen fehlender Belastung des Erben ausgeschlossen. Mit dieser Auslegung schließt sich der Kreis eines einheitlichen Nachfolgeverständnisses (geschlossenes Kompetenzobjekt), das seine Erkenntnisquellen aus dem Zivilrecht gewinnt und auf
- In diese Richtung zielt auch die **überarbeitete Verwaltungsauffassung** (R 10d Abs. 9 Satz 11 und 12 EStR 2012: Danach dürfen nicht ausgeglichene Verluste nach § 15 Abs. 4

Satz 1 und 2 EStG nur übergehen, wenn die steuerfunktionale Einheit (Betrieb etc.) mit übertragen wurde.

- Nach diesen Grundsätzen sollen auch Verluste nach § 15a, 15b EStG im Erbfall übertragbar sein (so R 10d Abs. 9 Satz 12 EStR 2012). M.E. gilt dies nur, wenn auch das entsprechende **Kompetenzobjekt (hier: die Kommanditbeteiligung) auf den Erben übergang.**

Terminologisch: Einkunftsquellenbezogene Verluste sind vererblich, **nicht hingegen einkunftsartenbezogene** Erblasserverluste (so auch *Schmidt-Heinicke*, § 10d EStG Rz. 14).

Für den Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten (§ 26b EStG) sind Verlustausgleich und Verlustabzug mit den Verlusten des verstorbenen Ehegatten nach R 10d Abs. 9 Satz 3 und 4 EStR 2012 ausdrücklich zugelassen. 67

vorläufig frei 68–79

2.2.1.2.7.4 Exkurs: Erweiterter Anwendungsbereich der Universalsukzession

Der Rechtskomfort der Gesamtrechtsnachfolge (ein Vorgang löst den Übergang aller Wirtschaftsgüter des Übergebers aus) wurde erkannt und blieb nicht dem Übergang von Todes wegen vorbehalten. So ist durch § 2 UmwG – mit Wirkung ab 1995 – ein Instrument geschaffen worden, Unternehmen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge privatautonom umzustrukturieren. Der Auslöser ist dabei nicht mehr der Tod des Übergebers, sondern ein registerpflichtiger Beschluss, durch den Fusionen, Spaltungen und sog. »Vermögensübertragungen« vorgenommen werden können. Dies geschieht zwischenteilig (seit Einführung der Societas Europaea und seit Inkrafttreten des SStEG am 12.12.2006) im EU-Raum sogar bei grenzüberschreitenden Umwandlungen. 80

Zivilrechtlich unerlässliche Voraussetzung für die Anwendung der Gesamtrechtsnachfolge ist eine gesetzliche Regelung (sog. Numerus-clausus-Prinzip). Mangels einer ausdrücklichen Gesetzesgrundlage (oder bei Fehlen mindestens einer der gesetzlichen Voraussetzungen) ist eine Übertragung nur im Wege der Einzelrechtsnachfolge möglich. 81

Es existieren jedoch noch weitere Formen der **(rechtsgeschäftlichen) Gesamtrechtsnachfolge:** 82

- Die familienrechtliche Variante der Gesamtrechtsnachfolge ist die eheliche **Gütergemeinschaft**. Mit der Güterstandsvereinbarung wird das Gesamtgut beider Ehepartner uno actu (s. § 1416 Abs. 2 BGB) gemeinschaftliches Vermögen. Sondergut und Vorbehaltsgut nehmen an diesem Übergang nicht teil.
- Ein weiterer gesetzlicher Anwendungsfall liegt bei der **Anwachsung/Abwachsung** gem. § 738 BGB vor. Die Bedeutung der Regelung, wonach beim Ausscheiden eines Gesellschafters einer Personengesellschaft (GbR, OHG, KG) dessen Anteil den verbleibenden Gesellschaftern zuwächst, kann gerade für Unternehmensumstrukturierungen nicht hoch genug eingeschätzt werden. Bei entsprechendem »Zuschnitt« der Gesellschafter wird auch vom »**Anwachungsmodell**« gesprochen. Scheidet z. B. bei einer GmbH & Co. KG der »Co.« (natürliche Person) aus, findet auf diese Weise – ohne Beteiligung weiterer Stellen (HR, Notar) – eine Umwandlung von einer Personengesellschaft (KG) auf eine Kapitalgesellschaft (GmbH) statt.
- Auch bei der Erscheinungsform »**Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters**« wird der einschränkende Zusatz der »beschränkten Gesamtrechtsnachfolge« deutlich. Nicht alle Gegenstände des Gesellschafters wechseln bei der Anwachsung den Rechtsträger: nur die gesellschaftsrechtlich (d.h. gesamthänderisch) gebundenen Gegenstände gehen auf die verbleibenden Gesellschafter über. Der »Rechtskomfort« dieser Lösung wird besonders dann deutlich, wenn zum Gesamthandsvermögen Immobilienvermögen gehört. Ohne Auflassung kann – auch bei umfangreichem Grundbesitz der Personengesellschaft – ein Rechtsträgerwechsel stattfinden (s. aber § 1 Abs. 2a und § 6a GrEStG). Der Nachteil bei der Anwachsung besteht allerdings darin, dass für eine befreiende Schuldübernahme die Zustimmung der Gläubiger erforderlich ist.

- 83 In zwei weiteren Bereichen wurde durch die Rechtsprechung des BGH zusätzlicher Boden für das Rechtsinstitut der Gesamtrechtsnachfolge gewonnen.
- Nachdem die rechtsgeschäftliche Übertragung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft unter Lebenden heute als Verkehrsgeschäft zugelassen ist (bahnbrechend hierzu s. *Flume*, Allgemeiner Teil, 1977, § 17), fügt sich auch die weitere Vorstellung einer beschränkten Gesamtrechtsnachfolge – als Prozess und Gegenstand der Übertragung – nahtlos in das Konzept.
 - Von einer vergleichbaren Tragweite war auch das Urteil des BGH vom 09.03.1981 (NJW 1981, 1373), als mit der Identitätstheorie der nahtlose Übergang einer Vor-Kapitalgesellschaft auf die mit Handelsregister-Eintragung entstandene juristische Person (Kapitalgesellschaft) begründet wurde. In Abkehr von dem alten Verständnis des sog. »Vorbelastungsverbots« gehen nunmehr mit der HR-Eintragung alle Aktiva und Passiva trotz §§ 11 und 13 GmbHG von der Vor-GmbH auf die GmbH über. Auch wenn der BGH in der Entscheidung nicht die Formulierung »Gesamtrechtsnachfolge« gebrauchte, war (und ist) sich die Rezensionsliteratur über den Vorgang der ganzheitlichen Uno-actu-Übertragung im Klaren (s. *Schmidt*, NJW 1981, 1345).

84–89 vorläufig frei

2.2.2 Die gesetzliche Erbfolge

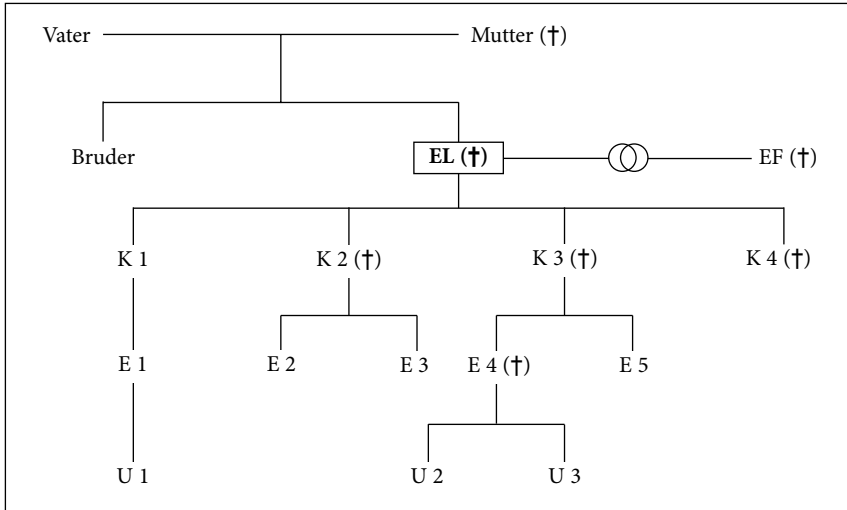
- 90 Die gesetzliche Erbfolge der §§ 1924–1936 BGB regelt gleichberechtigt und gleichrangig nebeneinander das Erbrecht der Verwandten und des Ehegatten (s. § 1931 Abs. 1 BGB). Von der Gesetzestechnik her wird die Erbregelung der Verwandten vorgezogen. Das Erbrecht des Ehegatten knüpft in § 1931 BGB an das Verwandtenerbrecht an.

2.2.2.1 Das gesetzliche Verwandtenerbrecht

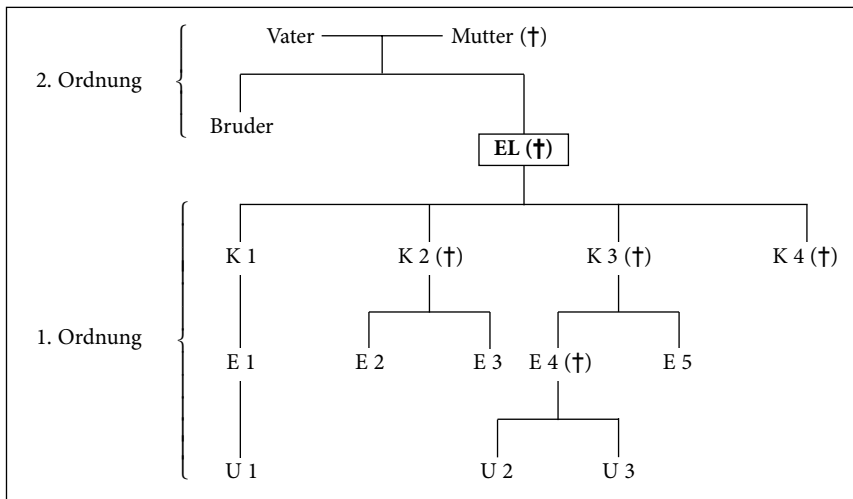
- 91 Es werden **Ordnungen (sog. Parentelen)** gebildet mit einer strengen Gesetzmäßigkeit (Ordnungssystem). Die Hierarchie der jeweiligen Ordnungsstufen (erste Ordnung, zweite Ordnung usw.) folgt dem System der Abstammung, d. h. der Nähe zum Erblasser. So besteht die erste Ordnung (s. § 1924 BGB) nur aus den Abkömmlingen des Erblassers; dies sind solche Personen, die mit ihm in **gerade absteigender** Linie verwandt sind. Hierunter fallen auch nichteheliche und adoptierte Kinder. Die zweite Ordnung schließlich (s. § 1925 BGB) bilden die Eltern des Erblassers und deren Abkömmlinge. Für die dritte Parentele (und sinngemäß für die folgenden) ist der Ausgangspunkt noch weiter vom Erblasser weggerückt: Hier bilden die Großeltern des Erblassers (und deren Abkömmlinge) die Ordnungsstufe (s. §§ 1926 ff. BGB). Die wohl wichtigste Regelung ist in **§ 1930 BGB** getroffen, wonach vorhandene **Angehörige der vorherigen Ordnungsstufe** komplett die **nächste Ordnung ausschließen**.
- 92 Ist nur ein (noch so entfernter) Angehöriger der ersten Ordnung vorhanden, kommt die zweite Ordnung nicht zum Zuge usw. innerhalb der Ordnungsstufen gelten wiederum drei Grundsätze:
1. Nach dem **Eintrittsprinzip** (s. § 1924 Abs. 3 BGB und die folgenden Paragraphen) treten an die Stelle eines vorverstorbenen Abkömmlings dessen Nachrücker (Stammeserbfolge).
 2. Umgekehrt schließt der erste Vertreter eines Stammes seine Abkömmlinge aus, sog. **Repräsentationsprinzip** (s. § 1924 Abs. 2 BGB).
 3. Nach § 1924 Abs. 4 BGB schließlich erben die Vertreter eines (**lebenden**) Stammes zu gleichen Teilen.

Erste Parentelordnung: Erblasser mit Abkömmlingen

Am folgenden Stammbaum soll die gesetzliche Erbfolge nach dem Erblasser EL bestimmt werden. Vorverstorben sind die Ehefrau und die Mutter des EL:

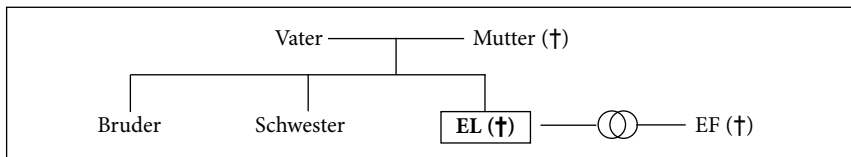
**Lösung:**

Nachdem die Ehefrau des Erblassers vorverstorben ist, kommt nur das Verwandtenerbrecht in Betracht. Danach sind Erben der ersten Ordnung die Abkömmlinge des EL: K1–K4. Gem. § 1930 BGB scheidet sowohl der Vater als auch der Bruder als Erben der zweiten Ordnung aus. Nachdem auch K4 vorverstorben ist und er keine Kinder hinterlässt, erben die »lebenden Stämme« K1–K3 gem. § 1924 Abs. 4 BGB zu gleichen Teilen, d. h. zu je 1/3. Für K1, der seine Abkömmlinge E1 und U1 gem. § 1924 Abs. 2 BGB von der Erbfolge ausschließt, gilt diese Quote unmittelbar. Anstelle des K2 treten seine Kinder E2 und E3 wiederum zu gleichen Teilen, d. h. zu je 1/6 die Erbfolge nach EL an (s. § 1924 Abs. 3 BGB). Diese Quote kommt auch E5 zu, während sich U2 und U3 die 1/6-Quote von E4 teilen, also je 1/12 beanspruchen können. Der nach den §§ 2353, 2357 BGB zu erteilende Erbschein sieht wie folgt aus: EL wird von K1 zu 1/3, von E2, E3 und E5 zu je 1/6 und von U2 und U3 zu je 1/12 beerbt. K1, E2, E3, E5, U2 und U3 bilden eine Erbengemeinschaft. Der korrigierte – rechtliche – Stammbaum sieht wie folgt aus:



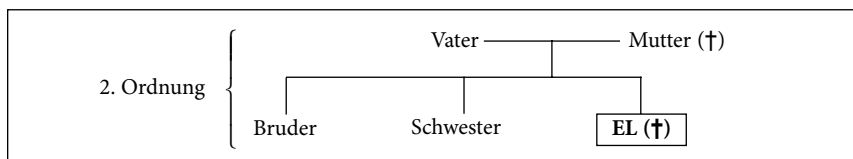
93 **Zweite Parentelordnung: Erblasser ohne Abkömmlinge**

In diesem Beispiel wird unterstellt, dass der Erblasser keine Nachkommen hinterlässt, aber zusätzlich noch eine Schwester hat.



Lösung:

Nachdem keine Erben der ersten Ordnung vorhanden sind, kommt gem. §§ 1930, 1925 BGB die zweite Parentele zum Zuge. Nach § 1925 Abs. 2 BGB würden die überlebenden Eltern zu gleichen Teilen erben. Da aber M schon tot ist, kommt gem. § 1925 Abs. 3 i. V. m. § 1924 Abs. 3 BGB das Stammesprinzip zum Tragen: Die Geschwister B und S übernehmen anteilig die hälftige Erbberechtigung der Mutter. Erben sind V zu 1/2, B und S zu je 1/4.



2.2.2.2 Das Ehegattenerbrecht und die ehelichen Güterstände

94 Das deutsche Familienrecht (BGB 4. Buch) kennt drei Güterstände bei Ehegatten (s. §§ 1363–1563 BGB); Motivation, Grundzüge und die Auswirkungen zu **Lebzeiten** werden vorangestellt (zum Erbrechtsausschluss gem. § 1933 BGB: kein Erbrecht, wenn im Zeitpunkt des Todes die Scheidungsvoraussetzungen vorlagen; hierzu s. auch BGH vom 02.07.2008, NJW 2009, 1123); Einzelheiten s. § 4 Rn. 1 ff.

- Der gesetzliche Güterstand der **Zugewinnsgemeinschaft** (s. §§ 1363–1390 BGB)
Der Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft ist durch eine strenge (dingliche) Trennung der Vermögen der Ehepartner während des Bestehens der Ehe gekennzeichnet. Bei Beendigung der Ehe durch Scheidung erfolgt ein Zugewinnausgleich. Es entsteht sodann in der Person, die weniger Zugewinn (»Loser«) während der Ehe gemacht hat, eine **Ausgleichsforderung** gegen den Ex-Ehepartner mit höherem Zugewinn (»Profiteur«). Der Höhe nach ist die Ausgleichsforderung auf die **Hälfte des Zugewinnüberschusses** gerichtet. Der jeweilige Zugewinn berechnet sich dabei nach einer Gegenüberstellung von Endvermögen und Anfangsvermögen. Wichtig ist dabei die Ermittlung des **richtigen** Anfangs- und Endvermögens. Um zu verhindern, dass zwischenzeitliche Schenkungen und Erbschaften, die ein Ehegatte erhalten hat, den Zugewinn beeinflussen, werden diese **nicht als Zugewinn** behandelt. Ähnlich werden beim Endvermögen Korrekturen vorgenommen, um einen »Prasser« zu bestrafen. Dieser kann sich nicht durch Verschwendung seines Vermögens vor einer eventuellen Zahlung eines Zugewinnes drücken. Schließlich wird der Preis- (d. h. der Inflations-)Entwicklung dadurch Rechnung getragen, dass der Kaufkraftschwund beim Ansatz des Anfangsvermögens durch eine entsprechende »Rückindizierung« berücksichtigt wird.
- **Gütertrennung** (s. § 1414 BGB i. V. m. §§ 1410 ff. BGB)
Bei der notariell zu vereinbarenden Gütertrennung (s. § 1414 BGB), die wie die Gütergemeinschaft in das Güterrechtsregister einzutragen ist (s. § 1412 BGB), bleiben die Vermögensmassen beider Ehegatten getrennt. Im Unterschied zur Zugewinnsgemeinschaft findet hier kein Ausgleich bei Beendigung der Ehe statt.
Sie wird häufig vereinbart, wenn extrem unterschiedliche Vermögensverhältnisse bei der Eheschließung vorliegen und vor allem wenn die Gefahr besteht, dass durch Zugewinnausgleichsansprüche Unternehmensvermögen angegriffen wird.
- **Gütergemeinschaft** (§§ 1415–1518 BGB)
Neben der Zugewinnsgemeinschaft und der Gütertrennung gibt es noch die Gütergemeinschaft. Die beiden zuletzt genannten Güterstände müssen – im Unterschied zum gesetzlichen Güterstand – notariell vereinbart werden. Diese gesondert vereinbarten Güterstände sind in das Güterrechtsregister einzutragen.

Beim Güterstand der **Gütergemeinschaft** ist zwischen dem Grundfall, der einfachen Gütergemeinschaft, und der fortgesetzten Gütergemeinschaft zu unterscheiden. Nur bei der fortgesetzten Gütergemeinschaft übernimmt der überlebende Ehegatte – kraft Gesetz – gemeinsam mit den gemeinschaftlichen Abkömmlingen die Verwaltung des Gesamtgutes. Das BGB hat die Gütergemeinschaft sehr ausführlich in über hundert Paragraphen (s. §§ 1415–1518 BGB) geregelt, obwohl ihre praktische Bedeutung heute eher gering ist. Mit der Vereinbarung der Gütergemeinschaft wird eine Gesamthandsgemeinschaft begründet, deren gemeinsames Vermögen Gesamtgut genannt wird. 95

Mit **Gesamtgut** ist das Vermögen gemeint, das **gemeinschaftliches** Vermögen beider Ehegatten wird. Davon zu trennen sind das Vorbehaltsgut und das Sondergut. Das Sondergut (s. § 1417 BGB, z. B. ein Nießbrauch) kann – wegen der Höchstpersönlichkeit der Rechtspositionen – nicht zum Gesamtgut werden, das Vorbehaltsgut (s. § 1418 BGB) ist durch ausdrücklichen Wunsch eines der beiden Ehegatten nicht Gesamtgut geworden. 96

Alle drei vom Familienrecht vorgesehenen Güterstände haben eine unmittelbare Bedeutung für das konkrete Ehegattenerbrecht.

Das **Ehegattenerbrecht**, das als eigenständiges Erbrecht neben dem Verwandtenerbrecht steht, berücksichtigt in einem ersten Schritt die o. g. Parentelordnung und führt sodann zu eigenen differenzierten Lösungen, die vom jeweiligen Güterstand abhängen. 97

Beispiel:

Der Erblasser EL hinterlässt Witwe W, zwei Kinder, ohne Testament.

Lösung:

Nachdem die erste Ordnung (Kinder) am Zuge ist, ist die Erbquote der W festzulegen, wobei alle vom BGB vorgesehenen Güterstände untersucht werden sollen.

- 98 Die Erbberechtigung bei der **Zugewinnngemeinschaft** hängt wegen der Verweisung in § 1931 Abs. 3 BGB auf § 1371 BGB von weiteren Faktoren ab. Für den Standardfall, dass der überlebende Ehegatte als **Erbe** die Erbschaft (oder ein Vermächtnis) annimmt, kommt die sog. **erbrechtliche Lösung** nach § 1371 Abs. 1 BGB zum Tragen: Danach erhöht sich der gesetzliche Erbteil (gem. § 1931 Abs. 1 BGB) um ein weiteres Viertel, sodass – wie im vorliegenden Fall – die Witwe neben den Kindern die **Hälfte** beanspruchen kann. Sollte der Ehegatte die Erbschaft allerdings ausschlagen (s. § 1371 Abs. 3 BGB) oder sollte er überhaupt nicht als Erbe oder Vermächtnisnehmer bedacht, also enterbt sein (s. § 1372 Abs. 2 BGB), so stehen ihm nach der **güterrechtlichen Lösung** der (klassische) Zugewinnausgleich und der sog. kleine Pflichtteil (1/8) zu. Einzelheiten s. § 5 Rn. 20 ff.
- 99 Für die selten vereinbarte **Gütergemeinschaft** (s. §§ 1415–1518 BGB) gilt die Grundaussage von § 1931 Abs. 1 Satz 1 BGB, dass der Ehegatte neben den Verwandten der ersten Ordnung 1/4 erbt. In Beispiel 3 weist der Erbschein bei Gütergemeinschaft W als (Mit-)Erbin mit 1/4 und die beiden Kinder als Miterben zu je 3/8 aus.
- 100 Sollten die Eheleute **Gütertrennung** (s. § 1414 BGB) vereinbart haben, so verhindert das Zusammenspiel von § 1931 Abs. 1 und 4 BGB, dass der Erbteil des überlebenden Ehegatten geringer ist als der Erbteil eines Kindes. Bei einem oder zwei Kindern haben die Partner der Erbengemeinschaft nach Abs. 4 gleiche Quoten (im Sachverhalt also je ein Drittel), während ab dem dritten Kind nach Abs. 1 der überlebende Ehegatte die 1/4-Quote beibehält.

101

Übersicht zum Erbrecht des Ehegatten bei Verwandten der zweiten Ordnung	
Gütergemeinschaft	Bei (allein überlebenden) Verwandten der zweiten Ordnung (z. B. Eltern, Geschwister, ggf. Neffen und Nichten) beträgt die Erbquote des Ehegatten die Hälfte.
Gütertrennung	Keine Änderung
Zugewinnngemeinschaft	Die Erbquote des Ehegatten beträgt nunmehr 3/4 (s. § 1931 Abs. 1 Satz 1, 2. Alt. BGB).

Für den Fall, dass es keine überlebenden Verwandten der ersten bzw. zweiten Ordnung gibt (z. B. am Todestag des Erblassers leben nur noch die Großeltern bzw. deren Abkömmlinge wie die Onkel, Tanten, Vettern, Basen und deren Kinder = gesetzliche Erben **dritter Ordnung**), bestimmt § 1931 Abs. 2 BGB den überlebenden Ehegatten zum Alleinerben.

Das BGB regelt schließlich noch die vierte und fünfte Parentelordnung ausdrücklich (s. §§ 1928 f. BGB), belässt es aber beim Aufeinandertreffen mit dem gesetzlichen Erbrecht der Ehegatten bei der Konstellation einschließlich der 3. Ordnung (s. § 1931 Abs. 1 Satz 2 BGB).

102–103

vorläufig frei

Exkurs: Güterstandsklauseln in Gesellschaftsverträgen (s. auch *Hannes/Reich*, ZEV-Report Gesellschaftsrecht/Unternehmensnachfolge, ZEV 2014, 299 Pkt. 1)

Gesellschafter bringen mit Güterstandsklauseln ihre Erwartung zum Ausdruck, dass jeder Gesellschafter zum Schutz seiner eigenen Liquidität und damit zum Schutz der Gesellschaft und des Unternehmens mit ihren jeweiligen Ehepartnern Eheverträge abschließt, in denen regelmäßig zumindest die Gesellschaftsbeteiligung vom Zugewinnausgleich ausgeschlossen und insoweit § 1365 BGB abbedungen wird. Mangels rechtlicher Durchsetzbarkeit (s. *Weckstern*, NJW 2014,

1335) handelt es sich aber nur um eine (nicht einklagbare) Obliegenheit. Sie sind daher kein justiziables Mittel zur Verschonung des Gesellschaftsvermögens.

Anders sieht es jedoch mit der Vereinbarung der Gütertrennung aus.

2.2.3 Die gewillkürte Erbfolge (Testamentsrecht)

2.2.3.1 Einführung und Übersicht (letztwillige Verfügungen)

Das BGB, das bekanntlich dem Grundsatz der Privatautonomie folgt, behandelt auch im Erbrecht persönliche Willensäußerungen (hier: letztwillige Verfügungen) als gegenüber dem gesetzlichen Erbrecht vorrangig (s. §§ 1939, 1941, 1953, 2088 und 2104 BGB). Danach geht eine wirksame letztwillige Verfügung dem gesetzlichen Erbrecht stets vor. Der testierende Erblasser ist jedoch an die vom Gesetz vorgegebenen Rechtsinstitute und die sie mittragenden Formvorschriften gebunden. Der Erblasser kann sich dabei des einseitigen Testaments (s. § 1937 BGB) oder des Erbvertrages (s. § 1941 BGB) bedienen. Wegen der Bindungswirkung nimmt das gemeinschaftliche Ehegattentestament (s. §§ 2265 ff. BGB) eine Mittelstellung ein. Die Grenzen der Testierfreiheit liegen für den Erblasser im nicht disponiblen Pflichtteilsrecht (s. §§ 2303 ff. BGB) sowie – allgemein – in der Sittenwidrigkeit der angeordneten gewillkürten Erbfolge (s. § 138 BGB). 104

Einen ersten Überblick vermittelt die nachfolgende Übersicht, in der die wichtigsten Voraussetzungen und Rechtsfolgen enthalten sind. 105

Die vorangestellten Gliederungsziffern (0–7) werden im Anschluss kommentiert.

		(0) Verfügungen von Todes wegen (v. T. w.; §§ = BGB)				Erbvertrag	
		Einseitiges Testament		Gemeinschaftliches Testament		Formtypen	
(1) Form	Formtypen	Ordentliches Testament	Außerordentliches Testament	Ordentliches Testament	Außerordentliches Testament	Formtypen	Formtypen
		Ordentliches Testament	Außerordentliches Testament §§ 2249–2251	Ordentliches Testament	Außerordentliches Testament	§ 2276 Abs. 1	§ 2276 Abs. 2
		Eigenhändiges Testament	Öffentliches Testament (Notar)	Eigenhändiges Testament	Öffentliches Testament	Eigenhändiges Testament	(ordentlich/öffentlich)
		§ 2247 Handschrift Ganzer Text Unterschrift	§§ 2232 f. (zwei Formen)	s. § 2267 (§ 2247 privilegiert)	s. § 2232	§ 2266	
(2) Höchstpersönlich		§§ 2064, 2065, ergo: a) keine Vertretung b) § 2065 Abs. 2 (keine Fremdbestimmung des Erben)					
(3) Testierfähigkeit		§ 2229 (> 16-jährig); siehe aber § 2233					
(4) Widerruf		Widerruf gem. §§ 2253 ff.		Eingeschränkter Widerruf für wechselbezügliche Verfügungen		Eingeschränkter Widerruf bei vertragsmäßigen Verfügungen	
	§ 2254: Widerrufstestament	§ 2255: Vernichtung	§ 2256: Rücknahme	§ 2258: widersprechen des späteres Testament	Zu Lebzeiten: §§ 2271 Abs. 1, 2296 Mit Tod: § 2271 Abs. 2 (nur mit Ausschlagung)	§§ 2289 ff. (§ 2290!)	

Mögliche Verfügungen von Todes wegen									
(5) Auslegung (schwierigster Part)	Erfolgsregelung			Zuwendungen			Nachlassverwaltung	Familienrechtliche Regelungen	Rechtsgeschäft auf den Tod
	§ 2087, § 2088	Erbeinsetzung	Vor-/Nacherbeinsetzung	Erbersatz	Enterbung	Vermächtnis			
	Nicht: Einzelgegenstand	§ 1937 mit Abgrenzung zu Zuwendungen	§§ 2100 ff. mit Verfügungsbeschränkung des Vorerben	§§ 2096 ff.	§ 1938, aber: §§ 2303 ff.	§§ 1939, 2147 ff. mit Rechtsanspruch	§§ 1940, 2192 ff. ohne Rechtsanspruch	Familienrechtliche Regelungen z.B. § 1777 Vormundbenennung	Rechtsgeschäft auf den Tod z.B. §§ 331 ff.
(6) Auslegungsregeln	Entscheidend ist der subjektive Erblasserwille bei einseitigem Testament zusätzlich: a) Erläuternde Auslegung b) Ergänzende Auslegung c) Gesetzliche Auslegungsregeln, z.B. §§ 2066 ff., 2269, 2280 d) § 2084: »interpretatio benigna« (wohlwollende Auslegung; geltungserhaltende Reduktion)								
(7) Nichtigkeit/Anfechtung	a) Verstoß gegen Gesetze und gegen die »guten Sitten«: §§ 134, 138 (Fall-Rspr. des BGH) b) spezielle Anfechtungsregelungen in §§ 2078 ff. insb. Jahresfrist (§ 2082) für Anfechtungserklärung, ggf. Nachlassgericht (§ 2081)								

Die Erläuterungen im Einzelnen:

106 (0) Verfügungen von Todes wegen

Eine wirksame letztwillige Verfügung liegt erst dann vor, wenn der Erblasser (EL) seinen Testierwillen dokumentiert hat (objektiver Tatbestand) und wenn die innere Willensgrundlage auf ein Handlungsbewusstsein schließen lässt, wonach sich der Erblasser über die rechtsgeschäftlichen Folgen im Klaren ist (subjektiver Tatbestand).

Am objektiven Tatbestand fehlt es z. B. bei einer bloßen Ankündigung (sog. »Brieftestamente«) oder bei Einzelverfügungen, da eine letztwillige Verfügung immer einen ganzheitlichen Vermögensübergang impliziert. Bei Einhaltung der Form kann eine Einzelverfügung in ein Vermächtnis umgedeutet werden.

Der subjektive Tatbestand ist nicht gegeben, wenn der EL die Erklärung im Zustand der Bewusstlosigkeit abgibt oder wenn dem Handeln jedes Willensmoment fehlt (etwa bei »Reflexhandeln«). Irrt sich der EL bei Abgabe der testamentarischen Erklärung, so bleibt diese bis zur Anfechtung bestehen. Hieraus ergibt sich auch, dass bei der Abfassung eines Testaments die Kenntnis der konkreten Rechtsfolge oder der verwendeten Begriffe nicht zwingend erforderlich ist, da insoweit die Anfechtung (s. § 2078 BGB) das probate »Gegenmittel« darstellt.

107 (1) Form

Bei beiden eigenhändigen Testamentsformen genügt die eigenhändige Handschrift und Unterschrift dem Mindestinhalt des § 2247 BGB (bzw. § 2267 BGB). Darunter ist zu verstehen, dass – im wörtlichen Sinne – die Unterschrift (kann auch ein Pseudonym sein, s. § 2247 Abs. 3 BGB) **unter** den ganzen Text der Urkunde gesetzt wird (Grenzfall: Testamente in einem verschlossenen Umschlag mit hierauf befindlicher Unterschrift entsprechen dem Kriterium). Das Merkmal der persönlichen Handschrift kann – wegen der Authentizitätsfeststellung – nicht ersetzt werden. Nach problematischer Rspr. (BayObLG vom 10.09.1985, NJW 1986, 389) soll es genügen, wenn die Hand »geführt« wird.

Beim gemeinschaftlichen Testament (s. § 2267 BGB) genügt die handschriftliche Abfassung der Urkunde durch einen Ehegatten (privilegierte Form) mit der Unterschrift beider Ehegatten.

Zeit-, Datums- und Ortsangaben sind gem. § 2247 Abs. 2 BGB reine **Soll-Vorschriften**. Werden diese nicht erwähnt, bleibt davon die Gültigkeit des Testaments unberührt, wenn sich diese Daten außerhalb der Urkunde ermitteln lassen (s. § 2247 Abs. 5 BGB).

Um Auslegungsstreitigkeiten im Vorfeld zu vermeiden, insb. um zu garantieren, welches die letzte testamentarische Verfügung war (s. nachfolgend (4)), empfiehlt sich immer die genaue **Datumsangabe**.

Daneben kann (und muss in bestimmten Fällen, s. § 2233 BGB) die letztwillige Verfügung zur Niederschrift des Notars erklärt werden (sog. »öffentliches Testament«); zum Erbvertrag s. Rn. 150 f.

Die außerordentlichen Testamente (das sog. Drei-Zeugen-, Bürgermeister- oder See-Testament) tragen der besonderen Testiersituation Rechnung, dass ein Notar nicht greifbar ist und ein handschriftliches Testament ebenfalls ausscheidet (s. §§ 2248 ff. BGB, dazu auch das Beispiel s. Rn. 115).

108 (2) Höchstpönliches Rechtsgeschäft

Nachdem eine Vertretung bei letztwilligen Verfügungen für nicht zulässig gehalten wird (s. §§ 2064 f. BGB), tritt häufig das Problem auf, dass sich der Erblasser bei Abfassung seines letzten Willens in der Person eines Erben (noch) nicht sicher ist. Insbesondere bei umfangreichen Nachlassobjekten wie z. B. einem Unternehmen will der Erblasser die exakte Bestimmung des geeigneten Nachfolgers abwarten. Für diesen Fall lässt es die Rechtsprechung – ohne Verstoß gegen § 2065 BGB – genügen,

wenn der Erblasser **objektive Kriterien** festlegt, aufgrund derer ein Testamentsvollstrecker – willkürfrei – den endgültigen Erben »bezeichnen« kann (s. BayObLG vom 16.07.1998, NJW 1999, 1119; früher bereits BGH vom 14.07.1965, NJW 1965, 2201).

(3) Testierfähigkeit

109

Die uneingeschränkte Testierfähigkeit steht nur den Voll-Geschäftsfähigen zu (s. § 2229 Abs. 3 und § 2275 Abs. 1 BGB).

Minderjährige (16- und 17-Jährige) können testieren; für sie besteht jedoch nur die Möglichkeit eines öffentlichen Testaments vor dem Notar (s. §§ 2229, 2233 BGB).

(4) Widerruf

110

Nicht selten kommt es vor, dass der einmal geäußerte Testierwille widerrufen wird. In diesem Fall gilt bei einer neuen Anordnung das letzte Testament (s. § 2258 BGB) oder die gesetzliche Erbfolge, falls es sich beim Widerruf nur um die Aufhebung des Ur-Testaments handelt (s. §§ 2254 f. BGB). Formfehler können vermieden werden, wenn ein öffentliches Testament beim Notar errichtet wird (s. § 2232 BGB).

Vier Arten des Widerrufs kennt das BGB beim einseitigen Testament:

1. Die einfachste Form des Widerrufs ist die Widerrufserklärung (»revoco«, s. § 2254 BGB), die in der testamentarischen Form (s. § 2247 BGB) erfolgen muss.
2. Schwieriger in der Auslegung ist § 2255 BGB, wo durch Vernichtung oder durch Veränderung des Ursprungstestaments die Gültigkeit des ersten Testaments teilweise oder vollständig beseitigt wird. Einer tatsächlichen Handlung legt das BGB hier den Charakter einer Willenserklärung bei (s. § 2255 Satz 2 BGB).
3. Für ein amtlich aufbewahrtes Testament gelten Sonderregeln. Dieses gilt nur durch die Rückgabe als widerrufen (s. § 2256 BGB).
4. Komplizierte Auslegungstreitigkeiten treten bei der letzten Form des Widerrufs auf (s. § 2258 BGB). Ein späteres Testament ersetzt Wortlaut und Willen des vorherigen Testaments, soweit es dem früheren Testament widerspricht. Nachdem hier auch ein partieller Widerruf möglich ist, müssen ggf. »Patchwork«-Testamente neu ausgelegt werden.

Die Widerrufsthematik verschärft sich bei gemeinschaftlichen Testamenten und bei Erbverträgen, für die besondere Regeln gelten (s. Rn. 134 f., Beispiel).

(5) Auslegung von testamentarischen Anordnungen

111

Dieser in der Praxis schwierigste Part dient der Erforschung des wahren Erblasserwillens. Dabei müssen Ausdrücke aus der Laiensprache in das System des kodifizierten Erbrechts gebracht werden, da zwar alle vom BGB vorgesehenen Institute verwendet und kombiniert werden können, aber eben nur diese.

- Die erste Auslegungshürde liegt in der Anordnung und Einzelzuwendung von **Einzelgegenständen** (»Mein Sohn bekommt die Münzsammlung«), da § 2087 Abs. 2 BGB dieser Anordnung die Auslegung als Erbeinsetzung verweigert. Die Nachlassgerichte behelfen sich mit der Umdeutung als Bruchteilseinsetzung (s. § 2088 Abs. 1 BGB), um somit den meisten deutschen Testamenten zur Gültigkeit zu verhelfen (s. Rn. 131, Beispiel 1, 1. Fallgruppe).
- Bei der Einsetzung von **Ehegatten als Vor-/Nacherben** (s. § 6 Rn. 2 ff.), bei der die Vermögensmassen als getrennte Nachlasseinheiten verstanden werden, ist immer die schwierige Abgrenzung zum Berliner Testament (s. §§ 2265 ff. BGB) vorzunehmen. Letzteres wird immer dann angenommen, wenn die Vermögen beider Ehegatten als Einheit (s. § 2269 BGB: »Gesamter Nachlass«) begriffen werden (dazu s. Rn. 134 ff. und s. § 6 Rn. 73 ff.).

- Eine **Enterbung** (§ 1938 BGB) liegt immer dann vor, wenn ein Verwandter oder Ehegatte nicht als Erbe eingesetzt wird (z. B. ein nichteheliches Kind). Der Enterbte bekommt in diesen Fällen den Pflichtteil; dies gilt allerdings nur für übergangene Eltern, Ehegatten und (direkte) Abkömmlinge des EL. Eine solche Maßnahme kann aber auch weitergehen und ggf. den Entzug des Pflichtteils nach § 2333 (bzw. § 2335) BGB beinhalten.
- Die Unterscheidung und Einordnung einer **Einzelzuwendung** als Vermächtnis (s. §§ 2147 ff. BGB, der Bedachte hat einen einklagbaren **Anspruch** nach § 2174 BGB) oder als Auflage (s. §§ 2192 ff. BGB: kein Anspruch) ist nicht sonderlich schwierig; diejenige zwischen einem Vorausvermächtnis (§ 2150 BGB: der Erbe selbst ist beschwert) und einer Teilungsanordnung (§ 2048 BGB) hingegen gehört zu den schwierigsten Entscheidungen, zumal die Rechtsfolgen stark divergieren (ausführlich s. Rn. 132, 2. Fallgruppe).

112 (6) Auslegungsregeln

Nachdem es sich zumindest bei den einseitigen Testamenten um nicht empfangsbedürftige Willenserklärungen handelt, versagt die herkömmliche privatrechtliche Auslegungsmaxime »aus Sicht des Empfängerhorizonts«. Von daher und wegen der Sanktion des Formverstößes und damit der Nichtigkeit nach § 125 BGB ist bei der Auslegung des Erblasserwillens anhand von Umständen außerhalb der Urkunde (s. § 2247 BGB) Vorsicht geboten. Während bei mehrdeutigen Begriffen durchaus mit der erläuternden Auslegung die richtigen Ergebnisse erzielt werden können, treten echte Probleme auf, wenn es keinen noch so vagen Anhaltspunkt im Testament gibt. Diese (häufig vorkommenden) Lücken zwischen der Errichtung des Testaments und dem Erbfall können über eine heute als zulässig empfundene ergänzende Auslegung geschlossen werden, wenn es für die Willensrichtung einen testamentarischen Anhaltspunkt gibt – sog. »Aedeutungstheorie« (s. Bay-ObLG vom 09.11.2001, NJW-RR 2002, 367 und OLG München vom 07.05.2008, NJW-RR 2008, 1112 sowie OLG Brandenburg vom 18.06.2008, NJW-RR 2009, 14).

113 (7) Gesetzeswidrigkeit

Nichtigkeitsgründe (s. §§ 134, 138 BGB) bestehen nach zwischenzeitlich geänderter Rechtsprechung nur noch dann, wenn mit der testamentarischen Anordnung ein nicht zu billiger Druck auf die Willens- und Entschließungsfreiheit des Bedachten (etwa bei erwarteter Ehelosigkeit, Priesterweihe) ausgeübt wird (s. BGH vom 10.11.1982, NJW 1983, 675). Zu der Kategorie der sittenwidrigen Testamente gehörten früher auch testamentarische Zuwendungen an Geliebte (»Mätressentestament«); nach »moderner« Auffassung ist dies nur noch dann der Fall, wenn die letztwillige Verfügung ausschließlich als Entlohnung für sexuelle Vorleistung zu interpretieren ist. Selbst Testamente in eindeutiger Umgehungsabsicht (sog. »Behindertentestamente« mit dem Entzug des Kinderhaftungsvermögens für die Sozialträger) sind nicht sittenwidrig (s. § 7 Rn. 489 ff.).

2.2.3.2 Wirksamkeit und Auslegung von Testamenten (umfassendes Beispiel)

- 114 Der Erblasserwille kommt bei Testamenten nur zum Tragen, wenn das Testament formgültig errichtet ist. Dies hat seinen Grund darin, dass es sich bei einem Testament um eine **einseitige**, nicht empfangsbedürftige Willenserklärung handelt, die ihre Wirksamkeit allein mit der Niederschrift entfaltet. Insbesondere bei eigenhändigen Testamenten (s. § 2247 BGB) konnte das BGB nicht auf formale Mindestvorschriften verzichten. Daneben müssen die sonstigen Voraussetzungen für die Gültigkeit von Willenserklärungen – Rechtsbindungswille (hier: ein Testierwille) sowie zumindest Handlungswille – vorliegen.

Der Vorrang der gewillkürten Erbfolge gilt nur, wenn das Testament **formgültig** errichtet ist. Ansonsten gilt die gesetzliche Erbfolge. Nahezu alle denkbaren Auslegungsfragen zur Formgültigkeit von Testamenten werden im nachfolgenden Beispiel angesprochen. 115

Beispiel:

Einzigster Verwandter des S ist sein Neffe N. Von N nimmt »Global Player« S bei seinen Inlandsaufenthalten kaum Notiz. Nachdem er von seinem Rechtsanwalt aufgeklärt wird, dass N – ohne testamentarische Verfügung des S – sein ganzes Vermögen erbt (als Angehöriger der zweiten Ordnung), entschließt sich S, seine Freundin F zur Alleinerbin einzusetzen. Dabei steckt er die Durchschrift (Blaupause) eines zehneitigen handschriftlichen, aber nicht unterschriebenen Testaments in einen Briefumschlag und versieht diesen mit: »S«. Gleichzeitig notiert er den Tag der Testamenterrichtung auf dem Umschlag. Die vorletzte Seite des Testaments, in dem das ganze Vermögen aufgelistet ist, wurde allerdings mittels PC-Ausdruck erstellt.

Alternative:

S unterschrieb sein Testament mit »Global S«. Den Briefumschlag hat er beim Rechtsanwalt hinterlegt. Wer (N, F oder der Staat) darf sich freuen, Alleinerbe zu sein?

Lösung:

Der Staat (»Fiskus«) kommt als Noterbe gem. § 1936 BGB nur in Betracht, wenn sich kein gesetzlicher oder testamentarischer Erbberechtigter findet. N ist gem. § 1925 BGB (als Abkömmling der verstorbenen Eltern des S und bei vorverstorbenen Geschwistern des S) einziger gesetzlicher Erbe des S. Gem. § 1937 BGB geht die gewillkürte Erbfolge der gesetzlichen Erbfolge vor, wenn ein wirksames Testament errichtet ist.

Allerdings bestehen in mehrfacher Hinsicht Zweifel an der Formwirksamkeit (s. § 2247 BGB) des Testaments von S:

Der PC-Ausdruck ist nicht eigenhändig (s. § 2247 Abs. 1 BGB) geschrieben. Ohne den Hinweis im Testament und losgelöst von den sonstigen testamentarischen Ausführungen ist die Form nicht eingehalten. Danach liegt grundsätzlich kein formgültiges Testament vor (Folge: gesetzliches Erbrecht). Dennoch gilt das Formerfordernis als gewahrt, wenn im – ansonsten handschriftlichen – Testament auf diesen Anhang (wie im vorliegenden Fall) Bezug genommen wird.

Auch die bloße Durchschrift genügt dem handschriftlichen Kriterium, da es bei dieser Bestimmung nach teleologischer Auslegung um die eindeutige Zuordnung des Schriftstückes zur Person des Testators geht. Dies ist auch bei einer Blaupause möglich.

Obwohl hier der Text nicht – wie vom Gesetz vorgesehen – am Ende des Schriftstückes unterschrieben wurde, lässt es die Rspr. genügen, wenn der geäußerte komplette testamentarische Wille auf einem verschlossenen Umschlag abschließend von der Unterschrift des Erblassers gedeckt ist (sog. Selbstbenennung).

Die Unterschrift mit der Abkürzung (»S«) ist dann problematisch, wenn sich damit die Urheberschaft des Unterzeichnenden nicht feststellen lässt. Während dies im Ausgangssachverhalt offen ist, wird man bei der Alternative zu dem Schluss kommen, dass der verwendete Kosenamen (»Global S«) keine Zweifel an der Identität des EL aufkommen lässt.

Die Angabe von Zeit und Ort der Testamenterrichtung ist lediglich eine Soll-Vorschrift (s. § 2247 Abs. 2 und 5 BGB) und beeinträchtigt nicht die Gültigkeit testamentarischer Verfügungen.

Fazit: Im Ausgangssachverhalt (»S auf dem Briefumschlag«) kommen zwei Grenzfälle (Kuverttestament und Kürzel-Unterschrift) zusammen, die im Ergebnis das Testament wohl als nichtig erscheinen lassen (Folge: N ist Erbe geworden). In der Abwandlung des Beispiels hat man hingegen von einem formgültigen Testament und damit der F als Alleinerbin auszugehen.

vorläufig frei

116–129

2.2.3.3 Schwierige Auslegungsfragen (drei Fallgruppen)

Ausgewählte Literaturhinweise:

Friedrich-Büttner/Herbst, Postmortale Gestaltungsmöglichkeiten im Erb(schaftsteuer)recht: Alternativen zur Ausschlagung, ZEV 2014, 593; *Wälzholz*, Erbauseinandersetzung und Teilungsanordnung nach der Erbschaftsteuerreform, ZEV 2009, 113.

130 Weitaus schwieriger als die richtige Benennung des Erblassers ist die Auslegung der einzelnen testamentarischen Anordnungen, je nachdem, ob es sich dabei um Erbfolgeregelungen, sonstige Zuwendungen oder Anordnungen zur Nachlassverwaltung handelt. Die gefundenen erbrechtlichen Auslegungsergebnisse schlagen sich unmittelbar in der erbschaftsteuerlichen Würdigung nieder.

Von den vielfältigen erbrechtlichen Möglichkeiten werden nachfolgend die wichtigsten und in der Praxis am häufigsten vorkommenden Gestaltungsvarianten diskutiert.

131 1. Fallgruppe: Unklare Testamente

Objektbezogene Testierpraxis

Zum Vermögen des Witwers A zählen zwei Grundstücke im Wert von je 1 Mio. € (Steuerwert: je 0,6 Mio. €) und fünf Sammlerstücke (Porzellanvasen, Briefmarkensammlung, Pkw Jaguar, Gemälde und Gewehre) mit einem Gesamtwert (Steuerwert) von 200 T€, wovon kein Einzelstück teurer als 50 T€ ist. A hat einen 17-jährigen Sohn S und eine 19-jährige Tochter T und trifft folgende Anordnung: »S und T bekommen je ein Grundstück (S erhält die Flur-Nr. 177 und T bekommt die Flur-Nr. 178). Die übrigen Gegenstände sollen sie unter sich aufteilen.« Wer ist Erbe geworden? Wie sieht der Erbschein aus?

Lösung:

Zunächst ist im Wege der erläuternden bzw. grammatikalischen Auslegung der verwendete Begriff »bekommen« als Erbeinsetzung i. S. d. § 1937 BGB zu verstehen, da sich die Nachfolgeregelung offensichtlich auf den gesamten Nachlass bezieht. Sodann enthält der Satz 1 eine echte Erbfolgeregelung, während Satz 2 eine Anordnung zur Nachlassverwaltung trifft, derzufolge die Kinder bei der Zuteilung der beweglichen Nachlassgegenstände ungebunden sind. Häufig wird in Deutschland – wie in diesem Fall – objektbezogen testiert (S soll Flur-Nr. 177 bekommen). Dies kann im Zweifel nicht als Erbeinsetzung angesehen werden (s. § 2087 Abs. 2 BGB).

Die Praxis der Nachlassgerichte behilft sich in diesem Fall mit der Annahme, dass die einzelnen Gegenstände Vermögensgruppen (s. § 2088 Abs. 1 BGB) darstellen und somit als Bruchteil eines Nachlasses zu verstehen sind (vgl. zur Erbeinsetzung BayOblG vom 29.01.2003, NJW-RR 2003, 656 sowie zuletzt BGH vom 07.07.2004, NJW 2004, 3558). Bei wohlwollender Auslegung gem. § 2084 BGB wird die Formulierung in eine Bruchteilseinsetzung i. S. d. § 2088 Abs. 1 BGB umgedeutet. Bei der Festlegung des Bruchteils orientiert sich der Nachlassrichter an den Verkehrswerten und wird hier zu einer Erbteilsquote von je 1/2 für S und T kommen. Die Teilungsanordnung hinsichtlich der Grundstücke (s. § 2048 BGB) ändert wegen der Gleichwertigkeit nichts an der Quote; ebenso wenig wie die offene Regelung hinsichtlich der beweglichen Gegenstände. Der Erbschein weist S und T als Miterben je zur Hälfte aus (s. § 2353 bzw. § 2357 BGB). Verfügungsbeschränkungen, die mit aufgenommen werden können, sind nicht ersichtlich.

Des Weiteren wird festgehalten, dass S und T trotz der Teilungsanordnung den Nachlass als Gesamthandsgemeinschaft (Miterbengemeinschaft) gem. §§ 2032 ff. BGB erworben haben und erst mit deren Auseinandersetzung (Allein-)Eigentümer der einzelnen Nachlassgegenstände werden (s. § 2042 BGB). Das Steuerrecht, insbesondere das Erbschaftsteuerrecht trägt dem komplizierten Gebilde einer Gesamthandsgemeinschaft keine Rechnung und ordnet stattdessen nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO Bruchteilsgemeinschaft an. Damit korrespondierend wird nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als Steuertatbestand der Erwerb »durch Erbanfall« und nicht etwa ein Erwerb »im Rahmen« oder »aufgrund« eines Erbanfalles besteuert. Die spätere Auseinandersetzung mit der Einzelzuweisung der Gegenstände ist folglich erbschaftsteuerlich irrelevant (s. auch R E 3.1 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 3 Satz 2: ErbStR; zu einer Verschiebung der Erbquote kommt es aufgrund der Unbeachtlichkeit der Teilungsanordnungen nicht).

Unklare Erbeinsetzung

Bei gleichem Ausgangssachverhalt lautet nunmehr die testamentarische Anordnung des A: »S bekommt die Grundstücke, T den Rest. Für etwaige Nachlassschulden kommen S und T gemeinsam auf.«

Lösung:

Für die Auslegung dieser testamentarischen Verfügung kommen grundsätzlich zwei Annahmen in Betracht:

1. Entweder ist S Alleinerbe geworden und T erhält nur ein Vermächtnis oder

2. S und T sind Miterben geworden; bei der Erbquote wird das Verhältnis der Verkehrswerte der einzelnen, qua Teilungsanordnung zugewiesenen Gegenstände zugrunde gelegt und die Quoten betragen demnach 1/11 (200 T€ von 2,2 Mio. € Gesamtnachlass) für T und 10/11 für S.

Die Auslegung hängt letztlich davon ab, ob aus dem gesamten Wortlaut des Testaments von A ersichtlich wird, ob er seine beiden Kinder als Rechtsnachfolger-Einheit für seinen gesamten Nachlass betrachtet oder ob die Grundstücke eine so überragende Bedeutung haben, dass die Vermögensidentifikation des A allein den Immobilien galt. Wegen der Anordnung der für die Erbschaft gem. § 1967 Abs. 1 BGB charakteristischen gemeinschaftlichen Haftung für die Nachlassverbindlichkeiten des Erblassers und wegen der gesetzlichen Auslegungsregel von § 2087 Abs. 1 BGB sind S und T materiell-rechtlich als Miterben mit der o.g. Quote (T = 1/11 und S = 10/11) anzusetzen. Ergänzend ist anzuführen, dass bei beiden Auslegungsmöglichkeiten (1 und 2) der T Pflichtteilsansprüche nach § 2303 (bzw. s. § 2305 BGB) zustehen.

2. Fallgruppe: Falscher Erbschein bzw. Bedeutung der Erbscheine für das Steuerrecht

132

Für den Fall, dass dem Erbschein als amtliche Bestätigung der konkreten erbrechtlichen Verhältnisse auch im Steuerrecht sog. »Tatbestands- und Bindungswirkung« zukommt, hat der Erbschein die rechtliche Qualität eines nicht-steuerspezifischen Grundlagenbescheides nach § 171 Abs. 10 AO. Bei der Beantwortung dieser Frage kommt der BFH vom 22.11.1995 (BStBl II 1996, 242) zu dem Ergebnis, dass es sich beim Erbschein lediglich um eine widerlegbare Vermutung der erbrechtlichen Richtigkeit handelt und ggf. die Finanzverwaltung selbst die Höhe der Erbquote ermitteln müsste (so auch das FG München vom 26.03.2003, EFG 2003, 1322; bestätigt vom BFH mit Beschluss vom 24.11.2004, BFH/NV 2005, 557). Bei der Beurteilung sind über den entschiedenen Einzelfall (aufgrund einer Außenprüfung wurden die Wertverhältnisse, die zum Erbschein führten, richtig gestellt) hinaus folgende Aspekte zu berücksichtigen:

- Die Frage nach der Bindungswirkung einer amtlichen Entscheidung für andere Behörden und Gerichte steht im Vordergrund. Hierbei ist allgemein anerkannt, dass diese Bindungswirkung nur dann zum Zuge kommt, wenn sie gesetzlich angeordnet ist. In § 2365 BGB ist eine gesetzesübergreifende Wirkung nicht vorgesehen; allenfalls für den zivilistischen Vertrauensstatbestand nach § 2366 BGB (Öffentlicher Glaube des Erbscheins für gutgläubigen Erwerb Dritter) kann § 2365 BGB diese Wirkung beanspruchen.
- Wegen der sonstigen Ausrichtung der Finanzverwaltung am Erbschein (genauer: an den durch den Erbschein festgelegten Quoten) kann jedoch von einer gewissen Selbstbindung der Verwaltung in dieser Frage gesprochen werden.
- Eine **Ausnahme (keine Bindungswirkung des Erbscheins)** ist – gerade wegen § 41 AO – für die Fälle zu machen,
 - in denen die Erben einer unwirksamen letztwilligen Verfügung diese dennoch gelten lassen. Dies hängt vor allem mit der bei § 41 AO i.V.m. § 117 BGB zugrunde gelegten Bedeutung des Rechtsbindungswillens zusammen (kein § 41 AO, wenn die Beteiligten das Rechtsgeschäft eintreten lassen wollen). So hat der BFH in ständiger Rechtsprechung (s. z. B. BFH vom 28.03.2007, BStBl II 2007, 461; BFH vom 22.09.2010, II R 46/09) entschieden, dass das wirtschaftliche Ergebnis der tatsächlichen Ausführung einer formunwirksamen Verfügung von Todes wegen auch erbschaftsteuerlich anzuerkennen ist, wenn die Durchführung im Ergebnis nachweislich dem erblasserischen Willen entspricht. Dies gilt nach letztgenanntem Urteil selbst bei einer nicht vollumfänglichen Befolgung des Erblasserwillens,
 - in Fällen, in denen der konkret ausgestellte Erbschein steuerlich einem Anwendungsfall der offenbaren Unrichtigkeit (s. § 129 AO) gleichkäme, etwa weil substantielle Auslegungsgrundsätze missachtet wurden;

- wenn im Wege des Vergleichs unter den Miterben Streitfragen zur Quote und zur Testamentsauslegung geklärt werden.

Dieser Auslegung ist allein deshalb der Vorzug zu geben, da bei vielen letztwilligen Verfügungen das Nachlassgericht keinen Erbschein ausstellt bzw. von der Antragstellung abrät und von daher die Frage der (auch anteiligen) Erbberechtigung ohnehin in die originäre Entscheidungsbefugnis der Finanzbehörden gestellt ist.

133 3. Fallgruppe: Teilungsanordnung versus Vorausvermächtnis

Zu einer der schwierigsten Fragen des Erbrechts und des Erbschaftsteuerrechts gehört die Abgrenzung zwischen einer Teilungsanordnung (s. § 2048 BGB) und einem Vorausvermächtnis (s. § 2150 BGB), wenn die testamentarische Anordnung einem Miterben einen bestimmten Gegenstand zuordnet, die Formulierung jedoch offen lässt, ob der Gegenstand auf die Erbquote angerechnet werden soll oder nicht. Die Unterscheidung von Teilungsanordnung und Vorausvermächtnis spielt nicht nur für die (auch steuerliche) Quotenbildung beim Erbschein und bei der Erbberechtigung eine Rolle, sondern darüber hinaus für das praxisrelevante Steuerprivileg des nach § 13a ErbStG a.F. erworbenen Produktivvermögens und seiner Gefährdung durch eine steuer-schädliche Weitergabeverpflichtung (s. § 13a Abs. 5 ErbStG). Die neue Steuerbefreiungsvorschrift des § 13b Abs. 5 ErbStG verzichtet allerdings auf das Merkmal der »Weitergabeverpflichtung« und kommt bei jedweder Übergabe (kraft Vermächtnis oder kraft Auflage) zu einer Merkmalübertragung. Darüber hinaus spielt die Frage im Ertragsteuerrecht bei der Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft eine große Rolle. Im Zivilrecht sind beide Anwendungsfälle (Teilungsanordnung/Vorausvermächtnis) gemeinsam dadurch gekennzeichnet, dass einem Miterben testamentarisch ein Gegenstand zugewendet wird, der einen objektiv höheren Wert hat, als ihm bei der Auseinandersetzung zukäme. Für den Fall, dass der begünstigte Miterbe mit dem Gegenstand einen zusätzlichen Vorteil – ohne Anrechnung auf die Quote – erhalten soll, nimmt die BGH-Rechtsprechung ein Vorausvermächtnis an. Sollte hingegen eine Wertverschiebung dadurch ausgeschlossen sein, dass der Begünstigte den Mehrwert aus »seiner eigenen Tasche« (mit einer sog. »Ausgleichsverpflichtung«) zahlen muss, nimmt man eine Teilungsanordnung an.

Die Unterscheidung wurde auch für das Steuerrecht übernommen: Eine vom Erblasser gewollte wertmäßige Begünstigung (»ein Extra ohne Ausgleich«) führt demnach zu einem Vorausvermächtnis. Dabei wird, wie im Zivilrecht auch, im Wege der Auslegung ermittelt, ob der Erblasser mit der Zuweisung des Gegenstandes eine Begünstigung des jeweiligen Erben zum Nachteil der Erbengemeinschaft erreichen wollte. Liegt ein solcher Begünstigungswille vor, ist ein Vorausvermächtnis anzunehmen (s. *Gottschalk* in T/G/J/G, § 3 Rn. 116 m. w. N.). Zum gleichen Ergebnis kommt die Finanzverwaltung, welche ein Vorausvermächtnis nur annimmt, wenn die Besserstellung eines Erben vom Erblasser beabsichtigt war (Begünstigungswille); s. R E 3.1 Abs. 4 ErbStR.

Beispiel:

A ergänzt die testamentarische Anordnung im Ausgangsfall (Miterbeneinsetzung von S und T zu je 1/2) um den Zusatz: »S« soll aber den »Ferrari (geschätzter Wert: 100 T€) erhalten«.

Das Vermächtnis (s. § 1939 BGB) räumt dem Begünstigten einen Anspruch gegen den/die Erben ein. Beim Vorausvermächtnis (s. § 2150 BGB) wird der Anwendungsbereich um den Fall erweitert, dass der Erbe gleichzeitig Begünstigter und Beschwerter ist und sich infolgedessen der Anspruch (auch) gegen ihn (als Partner der Erbengemeinschaft) richtet. Demgegenüber will die Teilungsanordnung – als eine nur schuldrechtlich die Miterben bindende Verfügung des Erblassers – nur die Aufteilung der Einzelgegenstände bezwecken.

Lösung:

Es liegt dann ein Vorausvermächtnis vor, wenn S von der Teilungsmasse den Ferrari (100 T€) bekommt, ohne die Differenz (zur Erbquote) aus seinem Vermögen an die T zu bezahlen.

Eine Ausgleichspflicht hingegen indiziert eine Teilungsanordnung.

Hinweis: Erbschaftsteuerlich ist zunächst der technische Unterschied hervorzuheben. Nachdem das Vermächtnis eine Nachlassverbindlichkeit darstellt, ist es als solche beim Erbanfall des/der Erben vom Erwerb abzuziehen (s. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG). Der Vermächtnisnehmer hat es gleichzeitig als Erwerb von Todes wegen nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu versteuern.

- **Vorausvermächtnis (s. auch H E 3.1 Abs. 4 ErbStH):**

Bei einem Vorausvermächtnis gelten grundsätzlich die gleichen Regeln. Die Erbengemeinschaft (hier: S und T) hat bei ihrem Steuertatbestand (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) demnach den Wert des Ferrari beim Steuerwert des Nachlasses abzuziehen (s. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG). S versteuert den Ferrari zusätzlich gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (s. R E3.1 Abs. 4 ErbStR), im Ergebnis noch gekürzt um 10.300 € (s. § 13 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG) sowie um die Freibeträge gem. §§ 16, 17 ErbStG. Beim Wert des Vorausvermächtnisses geht die Verwaltung bei einer paritätischen Erbquote zweier Miterben (je 50 %) von der Hälfte des Gegenstandswertes aus, da nur insoweit ein Plus (ein Extra ohne Ausgleich) vorliegt, da die andere Hälfte ohnehin dem (Voraus-)Vermächtnisnehmer zusteht

- **Teilungsanordnung:**

Bei einer (steuerirrelevanten) Teilungsanordnung versteuern S und T den Nachlass je zur Hälfte. Die noch 1983 von der Verwaltung übernommene Rechtsfigur der »wertverschiebenden Teilungsanordnung« ist überholt.

Hinweis: Nur die sog. »ausgleichspflichtigen Vorempfänge« (Zuwendungen zu Lebzeiten des Erblassers, die nach dem Tode zum internen Ausgleich der Miterben gebracht werden, s. § 2050 BGB) ändern die steuerrelevante Erbschaftquote. Hier spricht man von einer Erbteilung nach »Teilungsanteilen«.

Beispiel:

S. auch H E 3.1 Abs. 5 ErbStH.

Für den Fall, dass S den Ferrari (100 T€) zu Lebzeiten geschenkt erhielt, unter der Auflage, diesen beim (späteren) Erbfall anzurechnen (gleichzeitig soll der gesamte Nachlass einen Steuerwert von 1 Mio. € und einen Verkehrswert von 1,3 Mio. € haben, sieht die Lösung anders aus:

Lösung:

Nachlass insgesamt: 1,3 Mio. € (zzgl. Schenkung = 1,4 Mio. €); der Anteil des S beträgt 1/2, also 0,7 Mio. € (abzüglich des Ferrari = 0,6 Mio. €); dies entspricht einem prozentualen Anteil des S von 53,85 % (0,6 Mio. € / 1,3 Mio. €). Erwerb des S: 538.500 €; Erwerb der T: 461.500 €.

2.2.3.4 Besonderheiten beim Ehegattentestament

Nach den Erfahrungen der Nachlassgerichte und Erbschaftsteuerstellen der Finanzämter sind etwa 80 % aller Testamente sog. »Berliner Testamente«, mit denen sich Ehegatten gegenseitig zu Erben einsetzen und nach dem Tode beider Ehegatten die Kinder Erben sein sollen. Bei vielen Ehegatten bleibt es allerdings – wegen nicht eingehaltener Formvorschriften – beim Versuch; manche wiederum bereuen später ein bereits errichtetes formgültiges erstes Ehegattentestament. 134

Bei den folgenden Ausführungen wird eine Grundaussage beim Berliner Testament gem. § 2269 BGB unterstellt, die im Einzelfall erst bewiesen werden muss. Das Berliner Testament mit den aufgezeigten Bindungswirkungen für die Ehegatten untereinander und der begrifflichen Enterbung der Kinder im ersten Erbfall gehen vom sog. »**Einheitsprinzip**« aus, wonach die testierenden Ehegatten ihr (zivilrechtlich getrenntes) Vermögen erbrechtlich als Einheit begreifen. Dies unterstellt, dass die Einheitstheorie (besser: Ehegatten mit dem Willen zum Berliner Testament) davon ausgeht, dass die **Kinder** nur dann Erben werden, falls sie den letztversterbenden Ehegatten **überleben**. 135

Anderenfalls gilt die **Trennungstheorie**, wonach die Ehegatten ihr jeweiliges Vermögen auch erbrechtlich isoliert behandeln mit der Folge, dass bzgl. des Nachlasses des vorversterbenden Ehegatten Vorerbschaft des überlebenden Ehegatten (und Nacherbschaft der Kinder) eintritt und der überlebende Ehegatte hinsichtlich seines Vermögens wieder frei testieren (d. h. auch widerrufen) kann. Führt die juristische Auslegung zu keinem eindeutigen Ergebnis – und dies gilt im 136

Zweifel erst recht für die steuerliche Wertung – spricht die gesetzliche Vermutung (s. § 2269 Abs. 1 BGB: »... im Zweifel«) für das Berliner Testament.

- 137 Das Erbrecht kommt den Ehegatten bei der Abfassung des Berliner Testaments sowohl mit einer **Formerleichterung** als auch mit einer gesetzlichen Vorwegnahme (»Vorformulierung«) des gemeinsamen Erblasserwunsches entgegen; zum Berliner Testament s. § 6 Rn. 73 ff.

Beispiel:

Grundfall

Aus der Ehe von P und B sind zwei Söhne hervorgegangen. Im Jahre 00 versuchen sie sich an einem gemeinschaftlichen Testament, mit dem sie sich gegenseitig zu Erben des vorversterbenden Ehegatten und die Söhne zu Erben des Längstlebenden einsetzen wollen. Und dies geschieht so: P setzt auf einem eigenhändig geschriebenen und auch unterschriebenen Papier B zur Alleinerbin und die Söhne zu Schlusserben ein. Ähnlich verfährt B: Alleinerbeneinsetzung des P und Schlusserbeneinsetzung der Kinder. Danach tauschen B und P die Durchschriften der jeweiligen Testamente aus und jeder bewahrt sein Original und die ihn begünstigende Ehegatten-Blaupause auf. Die Söhne möchten wissen, ob sie nach dem Ableben von P in 02 enterbt sind oder zusammen mit ihrer Mutter als gesetzliche Erben eine Erbengemeinschaft bilden.

Lösung:

Die beabsichtigten Rechtsfolgen des Berliner Testaments nach § 2269 BGB treten ein, wenn die Ehegatten B/P formwirksam in 00 ein gemeinschaftliches Testament mit dem dortigen Regelungsgehalt errichtet hätten. Sodann wären die Söhne im ersten Erbgang in 02 enterbt und auf das Warten (zweiter Erbgang) bzw. auf Pflichtteilsansprüche (gegen die Mutter) angewiesen. Falls sich die Eheleute keinem Notar anvertrauen (öffentliches Testament), erleichtert § 2267 BGB die sonstige Formstrenge und lässt beim eigenhändigen Berliner Testament die Handschrift eines Ehegatten genügen, wenn dieses Papier von beiden Ehegatten unterzeichnet ist. Im konkreten Fall handelt es sich nicht um ein vom BGB vorgesehenes Berliner Testament; es liegen vielmehr zwei einseitige, jeweils eigenhändig errichtete Testamente nach § 2247 BGB vor. Nach derzeit h. M. werden auch getrennte Erklärungen von Ehegatten zu einem gemeinschaftlichen Ehegattentestament zusammengefasst, wenn der gemeinschaftliche Wille aus der Urkunde ersichtlich ist (str., s. aber *Weidlich* in Grüneberg, § 2267, Rn. 2 m. w. N.). Das Testament von P führt zur Alleinerbeneinsetzung von B und zur Enterbung der Söhne.

Richtige Probleme beim Berliner Testament treten jedoch in der Praxis häufig erst **nach der Errichtung** auf.

Formulierungsbeispiel für ein Berliner Testament (Grundfall; s. Beispiel):

(geschrieben von einem Ehepartner)

Ort/Datum

I) Erbeinsetzung

Wir, die im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft verheirateten P und B, setzen uns hiermit – ohne jede Beschränkung – gegenseitig zum alleinigen Erben ein.

II) Schlusserben

Für den Fall des Todes des überlebenden Ehegatten und für den Fall des gleichzeitigen Todes setzen wir unsere beiden Söhne als Erben zu je 50 % ein.

(Unterschrift **beider** Ehepartner)

Beispiel:**Folgeproblem I**

Bei ansonsten identischem Sachverhalt (Beispiel 1) trennt sich P in 01 nach 50-jähriger Ehe von B und er widerruft gleichzeitig die in 00 getroffene Regelung, in dem er seinen neuen Freund W zum Alleinerben einsetzt.

Lösung:

Ein wirksamer Widerruf zu Lebzeiten setzt nach § 2271 Abs. 1 Satz 1 BGB i. V. m. § 2296 BGB (hierzu aktuell LG München vom 30.06.2008, ZEV 2008, 537) eine notarielle Erklärung gegenüber dem anderen Ehegatten voraus; ein einseitiger Widerruf vermag dies nicht zu ersetzen. Fraglich ist, ob diese Schutzvorschrift auch dann greift, wenn – wie hier – zwei einseitige letztwillige Verfügungen vorliegen.

Wegen der identischen Schlusserbeneinsetzung in beiden Testamenten ist – trotz § 2267 BGB – auch in diesem Fall von § 2271 BGB auszugehen. Die spätere Erbeinsetzung von W war unwirksam. Es bleibt bei der Alleinerbeneinsetzung von B und der Enterbung der Söhne. Mit dem **Tode** eines der Ehegatten ist natürlich auch die Empfangsbedürftigkeit einer ggf. widerrufenden Willenserklärung entfallen.

Beispiel:**Folgeproblem II**

Aufgrund der vorherigen erbrechtlichen Informationen machen die Söhne in 03 ihren Pflichtteil geltend. B ist darüber so erobert, dass sie nachträglich das Testament ändert und ihr (jetzt reduziertes) Vermögen der Kirche vermacht.

Lösung:

Ein Widerruf eines gemeinschaftlichen Testaments nach dem Ableben des Ehegatten ist nach § 2271 Abs. 2 BGB unwirksam. Die Söhne werden, nachdem ihnen nach dem ersten Erbfall nach P nur die Pflichtteile zugesprochen wurden, beim Ableben von B deren Erben.

Um dennoch die Widerrufsmöglichkeit des länger lebenden Ehegatten zu erhalten, besteht die Möglichkeit, dass sich die Ehegatten beim Abfassen des gemeinschaftlichen Testaments **gegenseitig (oder einseitig) zum posthumen Widerruf ermächtigen** (s. *Weidlich* in Grüneberg § 2271 Rn. 20). **138**

Hinweis: In der erbrechtlichen Beratung wird den Pflichtteilsansprüchen der enterbten Kinder mit einer sog. »Sanktionsklausel« vorgebeugt, wonach die Kinder, die den Pflichtteil nach dem vorverstorbenen Elternteil geltend machen, auch auf den Pflichtteil beim zweiten Erbfall gesetzt werden (auch »Jastrow'sche Klausel« genannt). Darüber hinaus kann später ein geändertes Verhalten der Kinder nicht mehr berücksichtigt werden. **139**

vorläufig frei

140–149

2.2.4 Der Erbvertrag

Die dritte Möglichkeit bindender letztwilliger Verfügungen ist der Erbvertrag (s. §§ 2274 ff. BGB). Grundsätzlich ist der Erbvertrag nur als ordentliches, öffentliches Testament möglich, da die gleichzeitige und höchstpersönliche Anwesenheit beider Vertragsteile vorgeschrieben ist (s. § 2276 Abs. 1 BGB). Er kann nur zwischen unbeschränkt geschäftsfähigen Ehegatten, Verlobten und Lebenspartnern i. S. d. LebenspartnerschaftsG geschlossen werden und bedarf der notariellen Niederschrift. **150**

Vor allem gelten für den Erbvertrag vergleichbare Beschränkungen des Widerrufsrechts wie für das gemeinschaftliche Testament, mit dem Unterschied, dass sich die **Beschränkung** hier auf »**vertragsmäßige**« Verfügungen bezieht. Bei (grundsätzlich weiter) zulässigen Verfügungen unter Lebenden (s. § 2286 BGB) ist jedoch darauf zu achten, dass die Verfügungen nicht zur Aushöhlung des »Vertragsvermögens« und damit zur Nichtigkeit des Erbvertrags führen. **151**

2.2.5 Mehrere Erben (die sog. »Miterbengemeinschaft«)

2.2.5.1 Einführung in die erbrechtliche Thematik

152 Wie so häufig, hat der Gesetzgeber im 5. Buch des BGB dem Zweipersonenverhältnis (hier: Erblasser und Alleinerbe) den (Regelungs-)Vorrang eingeräumt. Anders als im Schuldrecht nimmt aber das erbrechtliche Mehrpersonenverhältnis – die Miterben(-gemeinschaft) – kein Schattenda-sein ein. Sie ist in den §§ 2032–2057 BGB geregelt.

153 Bei mehreren Miterben liegt nach den §§ 2032 ff. BGB eine Gesamthandsgemeinschaft vor. Der entscheidende Unterschied zum sonstigen Recht der Gesamthandsgemeinschaft liegt in der erbrechtlichen »Geburtsstunde« der Miterbengemeinschaft durch den Tod des Erblassers, die insoweit als **Zufallsgemeinschaft** charakterisiert werden kann. Wiederum anders als bei den Personengesellschaften (inkl. der OHG und KG) besteht ihre Hauptaufgabe darin, den **ungeteilten Nachlass** nur bis zu seiner **Abwicklung** am Rechtsverkehr teilhaben zu lassen. Mit der Auseinandersetzung, auf deren sofortige Durchführung jeder Erbe einen Anspruch hat (s. § 2042 BGB), ist ihre Aufgabe erfüllt.

Es handelt sich bei der Miterbengemeinschaft um eine Zwischenherrschaft – bezogen auf den Nachlass –, die sich allerdings in der Praxis nicht selten einer (unerwünscht) langen Lebensdauer erfreut.

2.2.5.2 Die Charakterisierung der Miterben(-gemeinschaft)

154 Folgende Stichworte sind am besten geeignet, die Miterbengemeinschaft zu charakterisieren (nachfolgende Paragraphen in der Zusammenstellung sind solche des BGB):

Stichworte	Rechtsgrundlage	Bedeutung
Gesamthandsgemeinschaft (Sonderform wegen der speziellen Zielsetzung)	§§ 717 ff. (allgemein) und § 2032 (lex specialis)	<ul style="list-style-type: none"> ■ Keine Direktbeteiligung an einzelnen Wirtschaftsgütern (§ 719 Abs. 1 und § 2033 Abs. 2 sowie § 2040 Abs. 1) ■ Anders als im Regelfall der Gesamthand alleiniges Verfügungsrecht über Anteil (§ 2033 Abs. 1)
Mehrpersonale Fußstapfentheorie mit späterer Einzelübertragung	§ 1922 Abs. 2 und § 2042 Abs. 1	<ul style="list-style-type: none"> ■ Die Miterbengemeinschaft wird (zunächst) unmittelbarer Rechtsnachfolger des Erblassers ■ Erst mit der Auseinandersetzung werden die Nachlassbestandteile gesondertes Eigentum des einzelnen Miterben
Einzelverfügungsrecht und Vorkaufsrecht	§ 2033 Abs. 1 und §§ 2034 f.	Der einzelne Miterbe hat ein Verfügungs- und Vorkaufsrecht (bei Verkauf des Anteils eines der anderen Miterben).
Gemeinschaftliche Nachlassverwaltung	§§ 2038 ff.	<ul style="list-style-type: none"> ■ Dingliche Surrogation (Ersatz für untergegangenes WG = Nachlassbestandteil) ■ Geltung der Bruchteilsregeln
Auseinandersetzungsanspruch jedes einzelnen Miterben	§ 2042	Ende der Miterbengemeinschaft mit geltend gemachten Auseinandersetzungsanspruch
Aufschub und Ausschluss der Auseinandersetzung	§§ 2043, 2044	<ul style="list-style-type: none"> ■ Durch testamentarische Anordnung ■ Längstens 30 Jahre, aber: Sicherung nur durch Anordnung einer Testamentsvollstreckung
Teilungsanordnung	§ 2048	Testamentarische Anordnung des Erblassers; Abgrenzung zum Vorausvermächtnis (s. Rn. 155 f.)
Ausgleichspflicht	§§ 2050 ff.	Solidaraufteilung bei überschießendem Mehrbetrag
Gesamtschuldnerische Haftung (bis zur Teilung) Haftung nach der Teilung	§ 2058, § 2059 Abs. 2 §§ 2060 ff.	Persönliche Gesamtschuldhaftung Haftung der Gesamthand (Miterbengemeinschaft) »Einzelhaftung«

2.2.5.3 Die Unterscheidung von Vorausvermächtnis und Teilungsanordnung

- 155 Zusätzlich spielt die erbrechtliche Subsumtion in der Beurteilung des Erbanfalles des einzelnen Miterben eine wichtige Rolle. Die Unterscheidung ist insbesondere für das Einkommensteuerrecht und für das Erbschaftsteuerrecht von großer Bedeutung.

In der Einzelzuwendung seitens des Erblassers kann einmal ein Vorausvermächtnis und ein anderes Mal eine Teilungsanordnung angenommen werden (s. Rn. 133 f.).

Beispiel:

A und B sind Miterben zu je 50 %. Zum Nachlass gehören zwei gleichwertige Betriebe (je 1 Mio. € Verkehrswert) und ein Aktienpaket im Wert von 100 T€. Das Testament sieht vor, dass jeder der Erben einen Betrieb erhalten soll und A zusätzlich das Aktienpaket, wofür er an B 50 T€ zu zahlen hat.

Lösung:

Rein gesetzestechisch ist der Unterschied einfach:

Beim Vorausvermächtnis (s. § 2150 BGB) erhält der Erbe zusätzlich zu seinem Erbteil einen Vermögensvorteil vom Erblasser; bei der Teilungsanordnung (§ 2048 BGB) nimmt der Erblasser Einfluss auf die Aufteilung des Nachlassvermögens.

In der Auslegungspraxis hat sich nachfolgendes Kriterium als nützlich erwiesen: Nur, wenn einer der Erben einen zusätzlichen Zuwendungsgegenstand (Aktienpaket) ohne Anrechnung auf die Quote erhält, liegt ein Vorausvermächtnis (s. § 2150 BGB) vor. Andererseits wird bei interner Ausgleichverpflichtung (vorliegender Fall) nur eine Teilungsanordnung angenommen.

- 156 Heute bereiten vor allem die Fragen der Auseinandersetzung von Steuerfunktionseinheiten Schwierigkeiten, wenn sie in Übereinstimmung mit den allgemeinen Regelungen gelöst werden (müssen). Das Einkommensteuerrecht (exakt: die Rechtsprechung des BFH) hat in der Folge das zivilrechtliche Institut der Miterbengemeinschaft maßgeblich beeinflusst.

Hinweis: Im Unterschied zur Altfassung der Steuervergünstigung bei Betriebsübertragungen (§ 13a Abs. 3 ErbStG a. F.) spielt die Unterscheidung zwischen Vorausvermächtnis und Teilungsanordnung nach neuem Recht (§ 13a Abs. 5 ErbStG n. F.) **keine Rolle** mehr.

2.2.5.4 Die einkommensteuerliche Dimension der Miterbengemeinschaft

- 157 Unter einkommensteuerlichen Gesichtspunkten stellte sich seit jeher die Frage, ob der einzelne Erbe bei (nach) Auseinandersetzung der Miterbengemeinschaft hinsichtlich des zugewiesenen Anteils unmittelbar in die Rechtsstellung des Erblassers einrückt (1. Alternative) oder ob er diesen Anteil rechtsgeschäftlich von der Miterbengemeinschaft (2. Alternative) erhält.

- 158 Kommt die 1. Alternative in Betracht, so ist der einzelne Miterbe unmittelbarer Rechtsnachfolger des Erblassers – mit allen Konsequenzen. Kommt die 2. Alternative zum Tragen, so liegt ein Erwerbsvorgang mit diametral unterschiedlichen Rechtsfolgen vor.

Es dauerte knapp 80 Jahre (!), bis die Frage entschieden wurde. Es ist unerlässlich, die Entwicklung in Grundzügen nachzuzeichnen, da ansonsten die heutige Rechtslage nicht nachvollziehbar ist.

2.2.5.4.1 Die Entwicklung der Rechtsprechung

- 159 Der RFH hat in ständiger Rechtsprechung, beginnend mit einem Urteil von 1933 (RStBl 1934, 295) die Erbauseinandersetzung als letzten Bestandteil eines einheitlichen privaten (und damit unentgeltlichen) Erbvorgangs betrachtet (sog. Einheitsbetrachtung). Die Folge war, dass die Auseinandersetzung der Miterbengemeinschaft einkommensteuerrechtlich irrelevant war.

Seit dem Jahre 1957 hat der BFH vorübergehend – zur Auseinandersetzung von Privatvermögen – die Einzelübertragung als entgeltlichen Vorgang behandelt, wobei dieser Entgelttatbestand sogar über die Abfindungen hinaus ausgedehnt wurde (s. BFH vom 06.12.1957, BStBl 1958, 33).

Für den betrieblichen Teil kehrte der BFH am 16.08.1962 (BStBl III 1963, 480) für weitere 160 zweieinhalb Jahrzehnte zur Einheitsbetrachtung des RFH zurück und der einzelne Miterbe wurde nach der Auseinandersetzung als unmittelbarer Nachfolger des Erblassers angesehen. Für den Regelfall der »schlichten« Miterbengemeinschaft wurden die Miterben nicht als Mitunternehmer behandelt. Erst 1976 hat der BFH diese Rspr. auf das Privatvermögen übertragen (s. BFH vom 02.12.1976, BStBl II 1977, 209).

Widersprüchlich wurde das Konzept mit einem BFH-Urteil vom 24.04.1974 (BStBl II 1975, 580), als dem Miterben einer »schlichten« (d.h. auseinandergesetzten) Miterbengemeinschaft zwar laufende gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zugewiesen wurden (kein Regelfall), dieser aber als weichender Erbe bei Abfindungszahlungen keinen Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG zu versteuern hatte. 161

Eine erste – von den Auswirkungen noch unproblematische – Kehrtwendung trat mit einem Urteil aus dem Jahre 1985 (s. BFH vom 09.07.1985, BStBl II 1985, 722) ein, als der IX. Senat für das Privatvermögen die These von der Unentgeltlichkeit der Abfindungszahlungen aufgab und diese als Aufwendungen für den Erwerb des Alleineigentums deklarierte. Diese – als »Abfindungs-Rechtsprechung« in der Literatur bezeichnete – neue Betrachtungsweise brachte allenfalls für den Erwerber erhöhtes AfA-Potenzial mit sich, ohne für den weichenden Erben zu Steuerfolgen (Privatvermögen) zu führen. 162

Damit war jedoch der Boden bereitet für den Beschluss des Großen Senats am 05.07.1990 (BStBl II 1990, 837), in dem in Fällen von übertragenem Betriebsvermögen eine Gleichbehandlung von Privat- und Betriebsvermögen eingefordert wurde und vor allem – konform mit dem Erbrecht – künftig von **zwei verschiedenen** Vorgängen ausgegangen werden sollte. 163

Diese vom vorlegenden VIII. Senat formulierte **Trennungstheorie** wurde vom Großen Senat übernommen: Erbfall und Erbauseinandersetzung sind danach zwei getrennte Vorgänge und stellen keine rechtliche Einheit dar (1. Petikum). Weitere Folge ist, dass die Miterben in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit selbständig je einen Einkünftetatbestand erfüllen. Gehört folglich zum Nachlass ein Betrieb, so sind die Miterben als »geborene Mitunternehmer« nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG anzusehen. Es gibt danach keinen Unterschied mehr zwischen »schlichter« und fortgesetzter Miterbengemeinschaft. 164

Im zweiten, schwierigeren Teil der Entscheidung hat der Große Senat die Erbauseinandersetzung aus dem Rechtsinstitut der Realteilung entwickelt. Dabei sind zwei Phasen zu unterscheiden: 165

1. Die Trennung des einzelnen Miterben von der Miterbengemeinschaft mit Vermögensübertragung wird als **rechtsgeschäftliche** Loslösung behandelt (mit den Folgen des § 16 Abs. 1 Nr. 2 bzw. des § 6 Abs. 3 EStG im betrieblichen Bereich und des § 11d EStDV bei Privatvermögen).
2. Für die im Fall unterschiedlicher Teilungsmassen anfallende Ausgleichszahlung (sog. »**Spitzenausgleich**«) sieht der BFH nur in dem »Mehr-Betrag«, der geleistet wird, einen **Anschaffungstatbestand**. Für den »Sockel-Tatbestand« der getrennt zugewiesenen Wirtschaftsgüter ohne Ausgleichszahlung wird nach BFH-Auffassung nur der gesetzliche Auseinandersetzungsanspruch nach § 2042 BGB »konkretisiert« und es liegt insoweit keine Veräußerung/Anschaffung vor.

Von besonderer Bedeutung war nun, dass es der BFH zuließ, dass in den gespaltenen Abrechnungsvorgang **Verbindlichkeiten** einbezogen werden konnten, ohne dass daraus ein Entgeltstatbestand wurde (anders als bei der vorweggenommenen Erbfolge, bei der ein Ausgleich mit privaten Schulden erfolgt). 166

Mit zwei Entscheidungen aus den Jahren 1998 (s. BFH vom 04.11.1998, BStBl II 1999, 291 und BFH vom 04.05.2000, DB 2000, 1308) schien der IV. Senat des BFH das Rad wieder zurückdrehen zu wollen und deutet zumindest bei einer aufgrund einer Teilungsanordnung (ohne Ausgleichs-

verpflichtung) beruhenden Erbaueinandersetzung eine Rückbeziehung auf den Erbfall an. Von Bedeutung ist dabei, dass der BFH den von der Verwaltung für eine zulässige Rückwirkung geöffneten Zeitkorridor von sechs Monaten (s. BMF zur Erbaueinandersetzung vom 11.10.1993, BStBl I 1993, 62, Tz. 8) deutlich überzieht; im Urteil betrug der Zeitraum zwischen Erbfall und Auseinandersetzung zwei Jahre und drei Monate. Hierauf hat die Verwaltung zwischenzeitlich reagiert (s. BMF vom 05.12.2002, BStBl I 2002, 1392) und akzeptiert inzwischen auch einen längeren Zeitraum, dessen Dauer je nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen ist.

- 167 Der Sachverhalt des IV. Senats (Erbaueinandersetzung bei **einfacher Nachfolgeklausele ohne Veräußerungsgewinn**) wie die Entscheidungsgründe (bei materieller Prüfung lag beim »verzichenden« Miterben keine Mitunternehmerstellung mangels Gewinnbeteiligung vor), führen jedoch nicht zur Missachtung der Trennungstheorie. Allenfalls der amtliche Zeitrahmen einer zulässigen Rückbeziehung der einvernehmlichen Auseinandersetzung auf den Erbfall, die (ohnehin nur) hinsichtlich der laufenden Einkünfte möglich ist, wird als zu eng empfunden. Während die Trennungstheorie nicht angegriffen wird, hat das Urteil die Fallgruppe der einfachen Nachfolgeklausele mit (unentgeltlicher) Teilungsanordnung in die Nähe der »qualifizierten Nachfolgeklausele« gerückt, wo auch nur der qualifizierte Erbe alleiniger Gesellschafter (und damit Mitunternehmer) wird. Man könnte für diesen Anwendungsfall auch die Figur der »scheingeborenen« Mitunternehmerschaft kreieren, wenn sich im Nachlass eine Mitunternehmerschaft befindet.
- 168 Die heutige Rechtslage im Einkommensteuerrecht stellt sich wie folgt dar, wobei nachfolgend zwischen der subjektiven Stellung des einzelnen Miterben und der objektiven Behandlung der Realteilung unterschieden wird.

2.2.5.4.2 Die (steuerliche) Rechtsstellung der einzelnen Miterben

- 169 In zivilrechtlicher Hinsicht haften die einzelnen Miterben für die gemeinschaftlichen Nachlassverbindlichkeiten bis zur Teilung als Gesamtschuldner (s. § 2058 BGB). Daneben besteht für den Gläubiger der Miterbengemeinschaft die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Miterben in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit (s. § 2059 Abs. 2 BGB). Nach § 45 Abs. 2 AO gelten diese Haftungsgrundsätze in gleicher Weise für Steueransprüche.
- 170 Unter verfahrensrechtlichen Gesichtspunkten geht nach § 45 Abs. 1 AO das Schuldverhältnis mit dem Tod des Erblassers auf die Erben über. Die weitere Frage, wie davon der einzelne Miterbe betroffen ist, richtet sich nach §§ 2032 ff. BGB, insbesondere nach den dortigen Verwaltungsbefugnissen (s. § 2038 BGB mit dem Verweis auf das Recht der Bruchteilsgemeinschaft; hierzu – insb. zu den Notverwaltungsrechten – BGH vom 06.03.2008, NJW-RR 2008, 759). Umgekehrt ergeben sich für den Gläubiger aufgrund der gesamtschuldnerischen Verbundenheit der Miterben erleichterte Zugriffsmöglichkeiten (wie etwa der Erlass eines zusammengefassten Bescheides nach § 155 Abs. 3 AO). Dabei trifft § 171 Abs. 12 AO eine gesetzliche Wertentscheidung zugunsten einer »Individualschuld« des einzelnen Miterben, wenn der Fristenlauf für dessen Inanspruchnahme von der Annahme seiner Erbschaft abhängt.
- 171 Die dogmatisch schwierige Frage, inwieweit der einzelne Miterbe auch die **materielle Steuer-schuld** des Erblassers übernimmt, wird dogmatisch mit dem Stichwort »Doppeltatbestandstheorie« umschrieben. Danach verwirklichen Erblasser und der/die Erben jeweils eigene Steuertatbestände. Dieser für laufende Steuern (Einkommensteuer) geltende Grundsatz bedeutet, dass vom Erblasser überlassene »unfertige Steuerrechtslagen« (z. B.: AfA bei einem noch nicht abgeschriebenen Objekt) in der Person des/der Erben neu **realisiert** werden (§ 11d EStDV ist nur die Brücke zwischen den beiden Rechtsleben und legt die Bemessungsgrundlage fest). Für bereits vom Erblasser realisierte Steuerschulden gilt das bereits dargestellte Haftungsszenario nach § 45 Abs. 2 AO. Bei der Erbschaftsteuerschuld nach § 20 Abs. 3 ErbStG, die die h. M. im Steuerrecht als Erbfall- und Eigenschuld und nicht als Nachlassverbindlichkeit einordnet, handelt es sich um die Schuld des einzelnen Miterben. Der spätere interne Ausgleich ändert nichts an dieser Charakterisierung.

Problematisch ist bis zum heutigen Tage die Frage, inwieweit genuine (d.h. keine von einem Kompetenzobjekt wie Gebäude, Betrieb abgeleiteten) Steuermerkmale) auf die Miterben übergehen. 172

2.2.5.4.3 Die Abwicklung der Miterbengemeinschaft, insbesondere die Realteilung

Im gesellschaftsrechtlichen Idealfall folgt der rechtlichen Auflösung einer Personengesellschaft deren faktische Abwicklung (Liquidation). Danach ist die Gesellschaft handelsrechtlich beendet. Während dieser Vorgang für Kapitalgesellschaften ausdrücklich in § 11 KStG geregelt ist, gibt es für Personengesellschaften kein Pendant. 173

Die Miterbengemeinschaft kann durch verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten mit unterschiedlichen Steuerauswirkungen beendet werden.

Die Erbauseinandersetzung erfolgt in Form der **Realteilung**, deren steuerliche Auswirkungen davon abhängig sind, ob es sich bei der Auseinandersetzung um Betriebsvermögen, Privatvermögen oder um Mischnachlass handelt und ob im Rahmen der jeweiligen Auseinandersetzung Abfindungszahlungen geleistet wurden. Im Falle der Realteilung wird den Miterben bei der Erbauseinandersetzung so viel des Vermögens zugeteilt, wie ihnen nach ihrer Erbquote zustünde. Nur in solchen Fällen ist die Erbauseinandersetzung steuerneutral (s. *Hannes/Holtz* in *M/H/H*, § 3 Rn. 33).

Exkurs: Realteilung

Die Verwaltung veröffentlichte am 28.02.2006 (BStBl I 2006, 228; aktualisiert durch BMF vom 20.12.2016, BStBl I 2017, 36) Verwaltungsgrundsätze zur Realteilung (nachfolgend zitiert als »VwReal06«). 174

Beispiel:

Eine aufzulösende Personengesellschaft

A	A-KG (in T€)		P
	Buchwert		Buchwert
Teilbetrieb (TB) I	150	Kapital A	150
TB II	150	Kapital B	150
	300		300

Die Auflösung einer Personengesellschaft ist neben der Liquidation auch in der Form möglich, dass den Gesellschaftern (hier: den Realteilern) einzelne Vermögensgegenstände direkt zugewiesen werden. Gesellschaftsrechtlich wird aus der bisherigen Gesamthandsberechtigung eines jeden Gesellschafter an allen WG der Personengesellschaft nunmehr Alleineigentum an den zugewiesenen einzelnen Gegenständen. Diese Form der Auflösung wird Realteilung genannt. Die zugewiesenen Gegenstände heißen »Teilungsmassen« oder »Realteilungsmassen«.

Lösung:

Eine Realteilung liegt dann vor, wenn die Gesellschafter A und B die Teilungsmassen TB I und TB II jeweils zu Alleineigentum erhalten.

Der BFH hatte im ersten Urteil aus dem Jahre 1972 für die Realteilung noch auf die einzelnen Gesellschafter einer Personengesellschaft abgestellt und den Sachverhalt der Realteilung als Veräußerung/Aufgabe des einzelnen Mitunternehmer-Anteils gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 3 EStG behandelt. Unter dem Einfluss der immer stärker ins Blickfeld rückenden Personengesellschaft als Tatbestandssubjekt hat der BFH 1982 die Realteilung als Unterfall der Betriebsaufgabe einer Personengesellschaft nach § 16 Abs. 3 EStG behandelt. Dem heutigen Gesetzgeber (des UntStFG) ist trotz der positivrechtlichen Erfassung der Realteilung bei **§ 16 Abs. 3 Sätze 2–4 EStG** in der subjektiven Zuordnung nicht zu entnehmen, ob er die Realteilung mehr der Mitunternehmerschaft oder eher den einzelnen Mitunternehmern zuordnet. Allein dadurch wird die 175

Realteilung heute stärker in die Nähe einer betrieblichen Umstrukturierungsmaßnahme einer Personengesellschaft gerückt.

- 176 Die Beendigung der Personengesellschaft war für die Realteilung zwingend vorausgesetzt (Tz. I VwReal06); nach neuer Erkenntnis aufgrund des BFH-Urteils vom 17.09.2015 (GmbHR 2016, 370) und aufgrund des BMF vom 20.12.2016, BStBl I 2017, 36 wird jedoch eine gewinnneutrale Realteilung auch dann bejaht, wenn die RealteilungsG fortbesteht (sog. unechte Realteilung). Näheres dazu unter Rn. 197). Dies hat vor allem Bedeutung für die Frage, welche Rolle übernommene Verbindlichkeiten spielen (nur bei der Realteilung gilt die Einheitstheorie, der zufolge übernommene Schulden nicht zu einem (teil-)entgeltlichen Anschaffungs- bzw. zu einem Veräußerungsvorgang führen).

Keine Realteilung liegt vor, wenn einer der Mitgesellschafter bei der Auflösung der Personengesellschaft mit **Geld** abgefunden wird. Dieser Fall stellt vielmehr einen Anwendungsfall zu § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar. Dies hat der BFH im Urteil vom 20.02.2003 (BStBl II 2003, 700) auch für den Fall bestätigt, dass zwei personenidentische Personengesellschaften in der Form auseinandergesetzt werden, dass jeder der Gesellschafter einen Betrieb als Einzelunternehmer fortführt und der jeweils andere in Geld abgefunden wird.

- 177 Die steuerlichen Rechtsfolgen der Realteilung werden nur dann gewährt, wenn die Teilungsmassen in inländisches BV überführt werden, da nur dadurch die Versteuerung der stillen Reserven sichergestellt sei (Tz. V der Verwaltungsverwaltungsgrundsätze Realteilung 06; kurz VwReal 06). Die Verwaltung verweist dabei auf den Fall der Übertragung in eine ausländische Betriebsstätte, deren Einkünfte nach DBA freigestellt sind. Dass diese Anordnung, die auch nicht mit dem SEStEG abgestimmt ist, europarechtlichen Bedenken standhält, ist ernstlich zweifelhaft. Bei den aufzunehmenden »Betrieben« kann es sich nach den VwReal06 um land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche und freiberufliche Betriebe handeln; ebenso ist die Übertragung auf ein Sonder-BV oder auf Unternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung zulässig. Nur so ist (»inländisches« BV) sichergestellt, dass die stillen Reserven weiterhin im Inland steuerverhaftet bleiben.

Es werden nach den VwReal06 nur solche Übertragungen in das Rechtsinstitut der Realteilung mit einbezogen, bei denen die Aufteilung und Zuordnung der Teilungsmassen nicht vor Beendigung der Personengesellschaft erfolgte (z. B. Ausgliederungsmodell). Dies ergibt sich schon aus § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG.

- 178 Solange es sich bei den Teilungsmassen um steuerfunktionale Einheiten (Betriebe/Teilbetriebe oder Mitunternehmer-Anteile) handelt, waren »nur« die Rechtsfolgen umstritten.

Beispiel:

Realteilung mit Teilbetrieben (unterschiedliche Werte)

A	C-KG (in T€)				P
	Buchwert	Teilwert	Buchwert	Teilwert	
Teilbetrieb I	100	200	Kapital C	150	200
Teilbetrieb II	200	200	Kapital D	150	200
	<u>300</u>	<u>400</u>		<u>300</u>	<u>400</u>

C soll im Rahmen der Aufgabe den Teilbetrieb I und D den Teilbetrieb II erhalten. Die Teilbetriebe werden im jeweiligen Einzelunternehmen von C und D fortgeführt. Bereits der idealtypische Grundfall zur Realteilung, wonach sich die Gesellschafter C und D die Teilbetriebe mit identischen Teilwerten zugewiesen und diese betrieblich fortgeführt haben, wurde in der hauptsächlichen Rechtsfolge unterschiedlich behandelt. Bis 1998 griff man mangels gesetzlicher Grundlagen auf eine vom BFH entwickelte reziproke Analogie zu § 24 UmwStG zurück: Was für die Einbringung gelte, müsse auch für die »Ausbringung« von Funktionseinheiten aus einer Personengesellschaft gelten. Damit wurde bis 31.12.1998 auf die Realteilung das Wahlrecht des § 24 UmwStG analog angewandt.

Lösung

1. Stufe:

Durch § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG i. d. F. StEntlG 1999/2000/2002 ist für den Fall des Übergangs von steuerfunktionalen Einheiten (Teilbetrieben etc.) ein Buchwertzwang eingeführt worden. Daran (Abschaffung des Wahlrechts) hat sich bei steuerfunktionalen Einheiten weder durch das StSenkG 2001 noch durch das spätere UntStFG 2001 etwas geändert. C und D haben in ihren Einzelbetrieben die Buchwerte der Teilbetriebe I und II fortzuführen. Fraglich war lange Zeit, welche Buchwerte fortzuführen waren. Im Beispiel kommen in Betracht:

- die Buchwertanpassung: C und D übernehmen die Teilbetriebe I und II zu je 150 T€ in ihre Unternehmen, indem sie die Kapitalkonten fortführen und die übernommenen Aktiva den Kapitalkonten anpassen, oder
- die Kapitalkontenanpassung: C übernimmt den Teilbetrieb I in seinem Einzelunternehmen mit dem Buchwert von 100 T€ und fährt sein Kapitalkonto um 50 T€ auf 100 T€ herunter; umgekehrt verfährt D: Er übernimmt Teilbetrieb II mit 200 T€ und erhöht sein Kapital um 50 T€.

2. Stufe:

Mit Urteil vom 10.12.1991, BStBl II 1992, 385, hat sich der BFH für die Kapitalkontenanpassungsmethode entschieden, wonach die Buchwerte der übernommenen WG (in der Summe = Teilbetrieb) unangetastet bleiben und die Kapitalkonten der Realteiler in ihren Einzelunternehmen steuerneutral angepasst werden.

A	Eröffnungsbilanz des C (in T€)		P
	Buchwert		Buchwert
Teilbetrieb I	100	Kapitalkonto C	150 ./. 50 = 100
Sonstige Aktiva	...	Sonstige Verbindlichkeiten	

Dieser Methode, der sich die Verwaltung (s. Tz. VII der VwReal06) angeschlossen hat, kann nur unter dem Gesichtspunkt der Praktikabilität zugestimmt werden, da es offensichtlich ist, dass es hier zu einer Verlagerung stiller Reserven zwischen den beiden Gesellschaftern kommt, die nicht ihrem vorherigen Anteil entsprechen. Das Überspringen latenter Steuergrößen (wie die stillen Reserven) zwischen zwei Personen (hier: C und D) widerspricht dem Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit, da nunmehr die Wertigkeit der Teilbetriebe verschoben wurde. Der BFH hat das Problem gesehen (s. BFH vom 18.05.1995, BStBl II 1996, 70) und die Ungleichbehandlung »hingenommen«.

Bei der derzeitigen amtlichen Kapitalkontenanpassungs-Lösung ohne Ausgleichsposten ist es offensichtlich, dass die Differenz im Bereich der stillen Reserven intern ausgeglichen wird. 180

Zu einer Neubeurteilung in dieser Frage (zulässige Buchwertanpassung) gelangt man jedoch, wenn man die jüngst eingeführte Sanktionsfolge des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG in die Betrachtung mit einbezieht.

In diesem Zusammenhang ist die wegweisende Entscheidung des BFH vom 04.05.2004 (BStBl II 2004, 893) zu erwähnen. Es ging um die Frage, ob die mit Buchwerten aufgestellte Realteilungsschlussbilanz identisch mit der Einbringungsbilanz sein muss, m.a.W. stellte sich hier die Frage: Gilt bei der **Realteilung der Wertverknüpfungsgrundsatz?**

Im konkreten Fall machte der Realteiler (= Steuerberater aus der alten Sozietät) in seiner neuen GbR von dem Wahlrecht nach § 24 UmwStG Gebrauch und aktivierte in der Ergänzungsbilanz der neuen GbR den eingebrachten Mandantenstamm, der in der Schlussbilanz der alten Sozietät nicht aufgedeckt wurde. Mit ausführlicher Begründung verneinte der BFH einen unmittelbaren Zusammenhang beider Vorgänge (Realteilung einerseits und Einbringung andererseits). Er **ignorierte einen Wertzusammenhang** und gelangte zum Vorrang der Einbringung (d.h. des dortigen Bewertungswahlrechts). Bei Buchwertansatz in der Realteilungsschlussbilanz führt die realgeteilte Personengesellschaft die Buchwerte fort; es kommt zu keinem Steuertatbestand, wenn der 181

Realteiler diese Werte fortführt. Weicht er hingegen – wie vorliegend – in der Einbringungsbilanz von diesem Wertansatz ab, so entsteht ein Einbringungsgewinn.

2.2.5.4 Weitere bilanztechnische Folgen

- 182 Zu zwei bilanztechnischen Fragen liegen nach den VwReal06 (BStBl I 2006, 228) nunmehr amtliche Antworten vor:

Ein originärer Firmenwert kann in der Eröffnungsbilanz eines Realteilers nicht angesetzt werden, während es umgekehrt möglich sein soll, einen derivativen Firmenwert von der aufzulösenden Personengesellschaft auf die Betriebe der einzelnen Realteiler zu übernehmen.

Für die Frage des Umfangs des Sonder-BV bei einem Transfer eines Mitunternehmer-Anteils verweist Tz. II lapidar auf § 6 Abs. 5 EStG und die dortigen Erkenntnisse.

2.2.5.5 Einzelwirtschaftsgüter als Teilungsmassen

- 183 Obwohl die frühere Bezugsnorm (§ 24 UmwStG) für die Einbringung steuerliche Funktionseinheiten voraussetzt, erstreckte der BFH im Urteil vom 01.12.1992, BStBl II 1994, 607 die Grundsätze der Realteilung auch auf Einzel-WG.

Beispiel:

Realteilung mit Einzel-WG

A	Bilanz der E-KG (in T€)				P
	Buchwert	Teilwert	Buchwert	Teilwert	
Beteiligung an X-KG	300	700	Kapital E	500	700
Einzel-WG	<u>1000</u>	<u>1000</u>	Kapital F	<u>500</u>	<u>700</u>
	1300	1700	Verbindlichkeiten	1300	1700

Die Zielsetzung der Beteiligten E, F geht dahin, dem E die Einzel-WG – zusammen mit den Schulden – für dessen Betrieb zu übertragen, während F den Mitunternehmer-Anteil an der X-KG erhält. Damit kann zunächst ohne Ausgleichszahlungen eine Auflösung der E-KG erreicht werden.

Lösung:

Zunächst gilt einvernehmlich die Aussage, dass die einseitige Übernahme von Betriebsschulden – wie hier durch E, der alle Schulden der E-KG übernimmt – nicht als Gegenleistung bzw. als sog. »Spitzenausgleich« zu werten ist (Ausfluss der Einheitslehre). Hieraus ergibt sich eine sehr flexible Gestaltung der Realteilung, da durch **disquotale Übernahme von Betriebsschulden** für einen steuerunschädlichen adäquaten Ausgleich gesorgt werden kann. Eine vergleichbare Möglichkeit besteht auch durch die über-/unterquotale Übernahme evtl. vorhandener liquider Mittel (z. B.: Kasse-, Bankguthaben, da es sich insoweit nicht um wesentliche Betriebsgrundlagen handeln kann; s. Tz. 3.3. der VwReal06).

- 184 Beide Möglichkeiten setzen »taugliche Teilungsmassen« auf der Aktivseite voraus. Im Beispiel fehlt es an einer zweiten steuerfunktionalen Einheit: Die Summe von Einzel-WG vermochte allein keine Realteilung zu ermöglichen. Der extensiven Auslegung des BFH vom 01.12.1992 (BStBl II 1994, 607) und der Erstreckung auf Einzel-WG folgte ein Nichtanwendungserlass (s. BMF vom 11.08.1994, BStBl I 1994, 601).
- 185 Zunächst wurde der nur vom BFH eingeräumten Möglichkeit (Realteilung mit Einzel-WG) ab 01.01.1999 mit § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG i. d. F. des StEntlG der Riegel vorgeschoben: Ab 1999 wurden Realteilungen mit Einzel-WG nach § 16 EStG als Aufgabe eines Mitunternehmer-Anteils angesehen; dies bedeutete zumindest nach § 16 EStG Realisationszwang.
- 186 Konträr zu dieser gesetzlichen Regelung legte der Gesetzgeber zwei Jahre später mit dem StSenkG und dem StSenkErgG 2001 eine geschlossene Regelung zur Übertragung von Sachgesamt-

heiten vor. Mit der Abschaffung bislang geltender Wahlrechte kehrte er mit § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (2001) in der Frage der Steuerentstrickung bei Mitunternehmerschaften zum alten Mitunternehmer-Erlass (1977) zurück. Danach galt für alle Übertragungen – auch von Einzel-WG – im Kreis der Mitunternehmer nunmehr **Buchwertzwang**. Damit ergab sich in einer kurzen Übergangsphase ein Normenwiderspruch zwischen § 6 Abs. 5 EStG und § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG.

§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG in der letzten Fassung des UntStFG löst nunmehr (als späteres Gesetz) den Normenwiderspruch auf und spricht sich – mit »rückwirkender« Geltung ab 01.01.2001 – auch bei der Zuteilung von **Einzel-WG** für den Buchwertzwang aus.

Dabei werden als zusätzliche Voraussetzung für die neutrale Überführung von bestimmten Einzel-WG (Gebäude, Grund und Boden bzw. »wesentliche Betriebsgrundlagen«) nach Satz 3 Sperr- oder Haltefristen für die betroffenen WG festgeschrieben. Drei Jahre nach Abgabe der Feststellungserklärung enden diese Fristen. Der Begriff der steuerschädlichen Veräußerung (bzw. Entnahme) wird dabei von den VwReal06 (BStBl I 2006, 228) sehr weit gefasst. So fallen hierunter (Tz. VIII):

- Tatbestände wie die spätere Aufnahme eines weiteren Gesellschafters oder
- die Einbringung der betroffenen Sachgesamtheiten nach §§ 20, 24 UmwStG oder
- die Verwendung im Rahmen eines Formwechsels gem. § 25 UmwStG.

Dabei gilt diese Sperrfrist nur für wesentliche WG wie Grund und Boden, Gebäude und andere wesentliche Betriebsgrundlagen.

Ebenso gilt nach Satz 4 die Körperschaftsklausel, die bei einer direkten oder reflexartigen Übertragung von Einzel-WG auf eine Kapitalgesellschaft zur Realisation zwingt. Dies ist immer dann der Fall, wenn die GmbH vermögensmäßig an der neuen Mitunternehmerschaft (KG) beteiligt ist, d. h. bei einer GmbH & Co. KG, in die die Teilungsmassen eingebracht werden. Letzteres gilt auch dann, wenn die Überführung der Einzel-WG auf eine Mitunternehmer-Beteiligung des Realteilers mit einer GmbH im Sonder-BV erfolgt.

Als Fazit hat für die Rechtslage ab 2001 (s. § 52 Abs. 34 Satz 3 EStG) eine Realteilung auch mit Einzel-WG zu Buchwerten zu erfolgen. Dies wird nachträglich korrigiert (Aufdeckungszwang), wenn ein **wesentliches Einzel-WG** innerhalb der Sperrfrist veräußert wird. »Profitiert« von der Übertragung eine Kapitalgesellschaft direkt oder indirekt, so ist insoweit bereits im Zeitpunkt der Zuteilung eine anteilige Aufdeckung der Reserven geboten.

2.2.5.6 Der Mitunternehmeranteil als möglicher Teilungsgegenstand

Der Mitunternehmeranteil, so wie er in § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG definiert ist, ist der idealtypische Teilungsgegenstand, zumal mit ihm sowohl im Ausgangsbetrieb als auch in dem Zielunternehmen wirklich geschlossene funktionelle Einheiten vorliegen.

Aufgrund der zwischenzeitlichen BFH-Rechtsprechung – wengleich in anderem Zusammenhang – sind derzeit drei Fragen ungeklärt:

1. Ist auch ein Teil eines Mitunternehmeranteils begünstigter Gegenstand der Realteilung?
2. Muss auch Sonder-BV mitübertragen werden (und ggf. wie viel)?
3. Können WG – steuerunschädlich – zurückbehalten werden?

Zu 1.: Ist der Teil eines Mitunternehmeranteils taugliche Teilungsmasse?

Ein Vergleich der »konkurrierenden« Bestimmungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG mit § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG zeigt eindeutig, dass der Gesetzgeber zwar bei § 6 Abs. 3 EStG mit dem HS 2 von Satz 1 den Teil eines Mitunternehmeranteils einbezogen hat, dies aber in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG nicht »nachvollzogen« hat. Dort – und insb. durch die Klarstellung in § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG (»gesamter Anteil« eines

Mitunternehmers) – wird eindeutig auf den gesamten Mitunternehmeranteil als tauglichen Realteilungsgegenstand abgestellt. Demgegenüber nimmt ein Teil der Literatur den entgegengesetzten Standpunkt ein und verweist darauf, dass der Gesetzgeber eben nur § 16 Abs. 1 Nr. 2 (gesamter Anteil) geändert hat und § 16 Abs. 3 Satz 2 (Mitunternehmeranteil) EStG insoweit »ungeschoren« davongekommen sei. Damit nehme der offene Begriff des Mitunternehmeranteils in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG auch den Teil eines Mitunternehmeranteils auf. M.E. liegt eine Auslegung bei § 16 Abs. 3 EStG, die sich an § 16 Abs. 1 EStG orientiert, näher als eine offene Interpretation des Begriffs Mitunternehmeranteil. Als Ergebnis der hier vertretenen Auffassung kommen bei der Teilung von Anteilen eines Mitunternehmeranteils allenfalls Einzel-WG – mit den Sicherungsklauseln der Sätze 3 und 4 – in Betracht.

193 **Zu 2.: Zwangsläufige Übertragung des Sonder-BV?**

Grundsätzlich zählt das Sonder-BV nach der BFH-Rechtsprechung zum Inhalt des steuerfunktionalen Begriffs des Mitunternehmeranteils und stellt eben kein Einzel-WG dar. Im Rahmen der steuerneutralen Realteilung nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG ist somit das Sonder-BV, das zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Mitunternehmeranteils zählt, mit einzubeziehen (sog. wesentliches Sonder-BV). Sind andere Personen an dem Gegenstand des Sonder-BV beteiligt, sollte auch eine kongruente (quotale) Übertragung des wesentlichen Sonder-BV im Rahmen der Realteilung erfolgen, ohne dass für den Teilungsvorgang die Behaltefristen des § 16 Abs. 3 Sätze 3 und 4 EStG bemüht werden müssen. Strittig ist derzeit, ob die Buchwertfortführung auch bei disquotaler Zuweisung des Sonder-BV gilt, wenn Mitunternehmeranteile aufgespalten werden.

194 **Zu 3.: Steuerunschädliche Zurückbehaltung von WG?**

Losgelöst von der Streitfrage, wie und ob § 6 Abs. 3 EStG und § 16 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG (eigentliche Realteilungsregelung) aufeinander abzustimmen sind, ist die Zurückbehaltung einzelner WG wegen der zwischenzeitlich zulässigen Realteilung von Einzel-WG heute gegenstandslos geworden. Im schlimmsten Fall (zurückbehaltene wichtige Betriebsgrundlagen) werden sodann als Restmasse – statt des Mitunternehmeranteils – Einzel-WG geteilt und zu Buchwerten übertragen; zu achten ist sodann auf die Sicherungsklauseln des § 16 Abs. 3 Sätze 3 und 4 EStG.

2.2.5.7 Realteilung mit Spitzenausgleich

195 Es ist nicht immer möglich, die vorhandenen WG unter den Realteilern so aufzuteilen, dass jeder entsprechend seiner Beteiligung WG erhält. In diesen Fällen erfolgt der Wertausgleich durch die Zahlung eines sog. Spitzenausgleichs.

Beispiel:

Ungleiche Realteilung bei der G-KG (Werte in T€)

	Buchwert	Teilwert		Buchwert	Teilwert
Teilungsmasse I	40	400	Kapital G	50	500
Teilungsmasse II	60	600	Kapital H	50	500
	100	1000		100	1000

Die Auflösung der G-KG im Wege der Realteilung wird nur dann erfolgen, wenn derjenige der Gesellschafter (im Beispiel G), der die Teilungsmasse II erhält, bereit ist, den Ex-Partner H auszubehalten (hier i. H. v. 100 T€). Unstrittig ist, dass der Mehraufwand steuerbar ist. Strittig ist bis auf den heutigen Tag erstens, wie sich der steuerpflichtige Mehraufwand errechnet, und zweitens, ob dies sodann ein laufender Gewinn oder ein begünstigter Veräußerungsgewinn ist.

Lösung:

Der BFH hat sich im 4. Realteilungsurteil vom 01.12.1992 (BStBl II 1994, 607) für folgende Alternativen entschieden:

- Bei Buchwertfortführung liegt beim Empfänger des Spitzenausgleichs laufender Gewinn vor.
- Bei Aufdeckung der Reserven (Teilwertansatz) liegt in voller Höhe ein Veräußerungsgewinn vor. Danach sind 100 T€ erhaltene Ausgleichszahlung von H noch als Teil des laufenden Gewinns nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu versteuern.

Die Verwaltung (ebenso die h. M.) hält dieser Lösung im Nichtanwendungserlass vom 11.08.1994 (BStBl I 1994, 601) sowie im BMF-Schreiben zur Erbaueinandersetzung entgegen, dass zunächst bei Spitzenausgleichszahlungen eine anteilige Gegenrechnung mit den Buchwerten zu erfolgen hat. Die §§ 16, 34 EStG sind nach Tz. VI der VwReal06 weder bei Einzel-WG als Teilungsmassen noch bei Teilbetrieben anwendbar. Diese Verwaltungsauffassung wird auch der Lösung zugrunde gelegt: Vorliegend wird bei einer als Teilbetrieb zu unterstellenden Teilungsmasse der Spitzenausgleich von 100 in Relation zum Teilwert von 600 gesetzt und damit ein entgeltlicher Erwerbsvorgang zu 1/6 unterstellt, während zu 5/6 eine unentgeltliche Buchwertfortführung angenommen wird. In der Eröffnungsbilanz des G wird das Buchkapital von 50 T€ (5/6 von 60 T€) um 83,33 T€ (5/6 der Abstandszahlung von 100 T€) aufgestockt. Der fortgeführte Wert beträgt demnach 133,33 T€. H erzielt i. H. v. 83,33 T€ einen nicht begünstigten laufenden Veräußerungsgewinn. Dieser Gewinn zählt aber nicht zum Gewerbeertrag nach § 7 Abs. 1 GewStG.

2.2.5.8 Folgewirkungen bei der Realteilung

Mit der Behandlung des Spitzenausgleichs als entgeltlichem Erwerbstatbestand sind Folgefragen verbunden: 196

- Mit dem entgeltlichen Erwerb ist nach dem Urteil des BFH vom 20.04.2004 (BStBl II 2004, 987) ein Anschaffungsvorgang verbunden, der zum Lauf der Veräußerungsfrist (früher: Spekulationsfrist) des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG führt. Eine ähnliche Beurteilung nimmt der BFH am 08.09.2004 (BStBl II 2005, 41) vor, als er bei der Beurteilung des gewerblichen Grundstücks-handels des Erben nur auf den (im Urteilssachverhalt: im Rahmen einer Zwangsversteigerung) entgeltlich erworbenen Part abstellt.
- Unter anderen Vorzeichen stand die Entscheidung vom 15.07.2004 (BStBl II 2005, 82) zur Fortführung der Eigenheimzulage durch (nur) eine Person der Erbengemeinschaft. Setzt sich die Erbengemeinschaft durch Realteilung dahingehend auseinander, dass der überlebende Ehegatte alleine die geförderte Wohnung behält und die Kinder (Miterben) ein anderes Objekt bewohnen, so kann der überlebende Ehegatte nicht die volle Objektförderung gem. § 6 Abs. 2 Satz 3 EigZulG geltend machen.

Rspr. und Verwaltung gehen zwischenzeitlich auch bei **Fortbestand der PersG** (der MEG) von den Grundsätzen der Realteilung aus (s. oben Rn. 176). Der Unterschied liegt noch darin, dass die Rspr. diese Grundsätze auch gelten lässt, wenn dabei Einzel-WG übertragen werden (zuletzt BFH vom 16.03.2017, DStR 2017, 1424), während die Verwaltung (Abschn. II des BMF-Schreibens vom 20.12.2016, BStBl I 2017, 36) dies nur annahm, wenn der ausscheidende Gesellschafter (Miterbe) Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile erhielt. 197

2.2.5.9 Unechte Realteilung

Die aktuelle Rspr. des IV. Senats (DStR 2017, 1381 und 1376) unterscheidet zwischen einer echten Realteilung (Auflösung der MU = Aufgabe des Gewerbebetriebs) und einer **unechten Realteilung**, bei der ein Mitunternehmer Teile des Gesellschaftsvermögens bei Fortbestehen der alten MU mitnimmt und somit seinen Mitunternehmeranteil aufgibt. Der frühere Unterschied zur Verwaltungsauffassung lag darin, dass die Rspr. diese Grundsätze auch gelten lässt, wenn dabei Einzel-WG übertragen werden (zuletzt BFH vom 16.03.2017, DStR 2017, 1424), während die Verwaltung (Abschn. II des BMF-Schreibens vom 20.12.2016, BStBl I 2017, 36) dies zunächst nur annahm, 198

wenn der ausscheidende Gesellschafter Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile erhält (s. auch *Wacker in Schmidt*, EStG 2019, § 16 Rz. 536 (4)).

Nunmehr hat die Verwaltung im BMF-Schreiben vom 19.12.2018 (BStBl I 2019, 6) dazu umfassend Stellung genommen. Die wichtigsten (und hier einschlägigen) Aussagen lauten:

- Nach Tz. 2 (BStBl I 2019, 6) ist die **unechte Realteilung** wie die echte Realteilung zu behandeln. In beiden Fällen gilt die **Buchwertfortführung**.
- Dabei genügt es, dass der Realteiler nur Einzel-WG erhält. Hingegen liegt keine Realteilung vor, wenn der Mitunternehmer seine Einzel-WG komplett ins PV überführt oder – im Falle der Anwachsung – Geld erhält (Tz. 3).
- Die Realteilungsgegenstände müssen nicht bei allen Realteilern wesentliche Betriebsgrundlagen sein (Tz. 8).
- Nach Tz. 8 ist die Zahlung eines sog. Spitzenausgleichs unschädlich; dieser stellt aber insoweit einen entgeltlichen Veräußerungstatbestand dar (Tz. 16 ff.).
- Nach Tz. 10 realisiert bei Übertragung der Teilungsmassen ins PV nur der Mitunternehmer einen Veräußerungsgewinn gem. § 16 Abs. 2 EStG – und nicht etwa die Personengesellschaft.
- § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG (keine begünstigte Realteilung) liegt bei Übertragung in Kapitalgesellschaften vor.
- Die übertragenen Einzel-WG sind auch dann begünstigt, wenn sie nicht auf einen bestehenden Betrieb übertragen werden, sondern wenn mit der Übertragung ein neuer Betrieb entsteht (Tz. 12). Dies gilt jedoch **nicht**, wenn diese WG in das Gesamthandsvermögen einer **anderen MU** übertragen werden (s. hierzu sehr kritisch *Wacker in Schmidt*, § 16 EStG Rz. 546 – Stellungnahme –).

200–209 vorläufig frei

2.2.6 Die negative Erbschaft (Ausschlagung, Erbunwürdigkeit und Erbverzicht)

2.2.6.1 Die Ausschlagung

210 Nach § 1922 Abs. 1 BGB tritt der Erbe unmittelbar die Vermögensnachfolge des Erblassers an. Trotz des »Vonselbsterwerbs« im deutschen Erbrecht wird – etwa bei einem überschuldeten Nachlass – dem gesetzlichen wie dem gewillkürten Erben zugestanden, die Erbschaft auszuschlagen (s. §§ 1942 ff. BGB). Insoweit besteht bis zum Ablauf der (grundsätzlich sechswöchigen) Ausschlagungsfrist auch nach deutschem Erbrecht ein **Schwebezustand**. Mit der Ausschlagung gilt der Erbanfall als nicht erfolgt und der Nächstberufene ist der gesetzliche Erbe. Der Ausschlagende verwirkt grundsätzlich auch sein Pflichtteilsrecht. Gerade im Hinblick auf eine steuerlich motivierte Ausschlagung ist noch hervorzuheben, dass die formbedürftige Ausschlagungserklärung nach § 1947 BGB **bedingungsfeindlich** konzipiert ist. Danach sind Ausschlagungen, die im bestgemeinten Sinne mit dem Vorschlag der Erbeinsetzung zu Gunsten anderer Personen gekoppelt sind, etwa in dem Sinne, einen Neuen (einen Dritten) als Erben zu bestimmen, grundsätzlich unwirksam. Die Unwirksamkeit greift nicht, wenn der Vorgeschlagene ohnehin der gesetzliche Ersatzerbe wäre (sog. unechte Bedingung). Eine solche Ausschlagung bietet sich insbesondere als Gestaltungsinstrument zur Abkürzung des Zuwendungsweges und damit zur Vermeidung des zweimaligen Anfalls der ErbSt an (Beispiel: Ausschlagung des Erben zugunsten seines Sohnes, s. Rn. 462 ff.).

211 Die Ausschlagung selbst ist eine empfangsbedürftige Willenserklärung gegenüber dem Nachlassgericht (s. § 1945 BGB). Sie ist auch nicht auf Teilaspekte des Erbrechts (z. B. »unter Vorbehalt des Pflichtteilsrechts«) zu beschränken (s. § 1959 BGB) und sie ist nicht mehr möglich, wenn die

Erbschaft schon angenommen ist (s. § 1943 BGB). Die Annahme selbst erfolgt meist durch konkludentes Handeln (z.B. durch Besitzergreifung des Nachlasses.) Nach Ablauf der Sechswochenfrist gilt die Erbschaft als angenommen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass bei der gesetzlichen Erbfolge die Sechswochenfrist ab Kenntnis des Erbanfalls zu laufen beginnt, während diese Frist bei einer gewillkürten Erbfolge frühestens mit der Testamentsverkündung startet (s. § 1944 Abs. 2 Satz 2 BGB, s. auch OLG Zweibrücken vom 23.02.2006, NJW-RR 2006, 1594). Eine Ausschlagung kann auch angefochten werden, z. B. wegen Inhaltsirrtum (hierzu – und vor allem zum Ausschluss der Anfechtung – OLG Düsseldorf vom 07.10.2008, NJW-RR 2009, 16).

Oftmals bleibt als Gestaltungsinstrument nur die Ausschlagung, wenn es sich um eine steuerlich »inopportune« Regelung handelt (sog. klassisches postmortales Gestaltungsinstrument, vgl. *Friedrich-Büttner/Herbst*, ZEV 2014, 593). Neben der hohen Erbschaftsteuerbelastung sind es vor allem **ungeschickte Testamente**, die zu einer überflüssigen doppelten Belastung der Erbschaft führen, wenn etwa gleich alte Ehegatten sich bei Produktivvermögen gegenseitig einsetzen und die nächste Generation schon die Firmenleitung übernommen hat. Weitaus gravierender als diese Nachteile, die sich ggf. noch durch eine Nachlaststrennung (sog. »separatio bonorum«) beheben lassen, sind jedoch **falsche Testamente** aus **einkommensteuerlicher** Sicht. Dies ist z. B. der Fall, wenn durch letztwillige Anordnungen die personelle Verflechtung bei einer Betriebsaufspaltung aufgehoben wird und es somit zur Betriebsaufgabe bei der Besitzgesellschaft kommt. Ähnliche Problemlagen bestehen bei Testamenten einer Personengesellschaft, wenn diese nicht mit dem Gesellschaftsvertrag abgestimmt sind und von daher durch sachliche Zuweisungen (des Sonderbetriebsvermögens an Nicht-Gesellschafter) der betriebliche Zusammenhang gelöst wird und es so zur Steuerentstrickung kommt (s. allgemein *Flick*, DStR 2000, 1816). Schließlich bleibt auch dann nur die Ausschlagung, wenn und soweit in der Person des Nächstberufenen (des Ersatzerben) die steuerlichen Qualifikationsmerkmale vorliegen, die allein ungewollte Ertragsteuerfolgen verhindern helfen.

212

Alternativen zur Ausschlagung (*Friedrich-Büttner/Herbst*, ZEV 2014, 593): Aus steuerlichen Gründen kann es sich jedoch anbieten, bei Berliner Testamenten Pflichtteilsansprüche **nach dem Tod des Letztversterbenden** geltend zu machen (zulässig nach BFH vom 19.02.2013, ZEV 2013, 220), wenn im Wesentlichen lediglich die Freibeträge weiterer Beteiligter genutzt werden sollen. Grenze einer taktischen Ausschlagung ist ihre Unflexibilität; mit ihr kann lediglich die gesetzliche Erbfolge (bzw. die testamentarisch angeordnete Ersatzerbfolge) erreicht werden.

213

In der Praxis überwiegt die Ausschlagung gegen eine **Abfindung**.

214

Beispiel:

M ist nicht bereit, ihrem Sohn das Mehrfamilienhaus (Steuerwert: 3 Mio. €) ganz ohne Gegenleistung zukommen zu lassen. S und M vereinbaren daher einen Ausgleichsbetrag von 1,5 Mio. €.

In den Fällen, da der eingesetzte Erbe über kein anderweitiges Vermögen verfügt, bietet sich die Ausschlagung gegen Abfindung an. Nach § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG wird die (auch einkommensteuerrelevante; s. BMF vom 10.01.1993, BStBl I 1993, 62 Tz. 4) Entgeltsvereinbarung zwischen S und M als Bereicherung des Ausschlagenden besteuert, und zwar als Erwerb von Todes wegen. Konsequenterweise führt dies zur Anwendung der StKl. II gem. § 15 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, da das Verhältnis der M zu ihrem Onkel zugrunde gelegt wird. Umgekehrt kann der Abfindende S den Abfindungsbetrag bei seinem steuerpflichtigen Erwerb als Nachlassschuld gem. § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG (»Kosten zur Erlangung des Erwerbs«) abziehen.

Lösung:

Bei der konkret vorliegenden Steuerklassensituation (S hat StKl. III) kann – bei einem stpfl. Erwerb von > 6 Mio. € – die gewählte entgeltliche Abfindung zu einem weiteren Vorteil führen, der in der Progressions- (besser: Degressions-)Wirkung der abzuziehenden Nachlassschuld liegt.

2.2.6.2 Die Erbunwürdigkeit des Berufenen

215 Nach dem Grundsatz »Blutige Hand nimmt kein Erbe« gem. §§ 2339ff. BGB wird der (vorgesehene) Erbe bei Vorliegen eines Erbunwürdigkeitsgrundes **nach** Eintritt des Erbfalls durch Anfechtungsklage (s. § 2342 Abs. 1 BGB) von der Erbfolge ausgeschlossen. Die einzelnen Anfechtungsgründe sind:

- Angriff auf Leben und Testierfähigkeit des Erblassers (Ziffer 1),
- Verhinderung des Testierens (Ziffer 2),
- arglistige Täuschung bzw. widerrechtliche Drohung (Ziffer 3),
- Fälschungshandlungen (Ziffer 4).

Mit erfolgreicher Klage verliert der vermeintliche Erbe – ex tunc – sein Pflichtteilsrecht (s. § 2345 Abs. 2 BGB). Die Erbschaft fällt an den gesetzlichen Erben oder an den Ersatzbedachten.

216 Eine praktische Relevanz kommt der Erbunwürdigkeit dann zu, wenn der Erblasser keine Kenntnis von den o. g. Verfehlungen hatte oder wenn er von dem Erbunwürdigen an der Errichtung eines Testaments bzw. an dessen Widerruf gehindert wurde.

Nicht zu verwechseln ist die Erbunwürdigkeit mit der Enterbung, die noch der Erblasser zu Lebzeiten selbst vornimmt, wenn er einen gesetzlich Erbberechtigten nicht in sein Testament »aufnimmt«.

2.2.6.3 Der Erbverzicht

217 Der notarielle Erbverzicht nach §§ 2346ff. BGB erfolgt als vertragliche Regelung zu Lebzeiten zwischen dem Erblasser und seinen Verwandten (bzw. seinem Ehegatten).

Er ist – anders als die Ausschlagung – zu Gunsten Dritter möglich (d. h. bedingungsfreundlich) und kann auch auf Pflichtteilsrechte oder auf Bruchteile der Erbschaft beschränkt werden (s. § 2346 Abs. 2 BGB).

Es besteht wie bei der Ausschlagung die gleiche Rechtsfolge: kein Anfall der Erbschaft und kein Pflichtteilsrecht des Verzichtenden. Das zivilrechtliche Problem liegt häufig in der Koppelung des Erbverzichts mit den häufig vereinbarten Abfindungszahlungen und in der speziellen Frage der Abhängigkeit beider Geschäfte mit der Frage der Rückabwicklung etwa für den Fall, dass der Verzicht durch das Vorversterben des Verzichtenden überflüssig geworden ist (s. *Weidlich* in Grüneberg, § 2346, Rn. 7 ff.).

218 **Hinweis:** Häufig erweist sich ein **bloßer Pflichtteilsverzicht** als eine geschickte Gestaltungsvariante. Im Unterschied zum Erbverzicht werden durch einen Pflichtteilsverzicht weder die Erbquote noch (mögliche) Pflichtteilsansprüche anderer Betroffener geändert. Weitere zulässige Gestaltungsmöglichkeiten sind:

- Beschränkung des Pflichtteilsverzichts (auf eine Quote oder auf einen Fixbetrag) und – rechtstechnisch – der umgekehrte Vorgang, der in der Wirkung identisch ist;
- der (volle oder eingeschränkte) Vorbehalt des Pflichtteilsrechts.

219 **Hinweis:** Ein Erbverzicht kann durch notariellen Vertrag mit dem Erblasser wieder aufgehoben werden (hierzu BGH vom 20.02.2008, NJW-RR 2008, 747 und OLG Düsseldorf vom 11.04.2008, ZEV 2008, 523).

3 Der Erwerb aufgrund Erbersatzanspruch (§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 2. Fall ErbStG a. F.) – Nichtehelichen-Erbrecht

3.1 Historischer Hintergrund

Über einen Zeitraum von knapp 30 Jahren (von Mitte 1970 bis 1. Quartal 1998) war das Erbrecht der nach dem 30.06.1949 geborenen **nichtehelichen** Kinder nur wertmäßig dem Erbrecht der ehelichen Kinder gleichgestellt. Diese hatten einen schuldrechtlichen Anspruch gegen den Erben (gesetzliches Vermächtnis) in voller Höhe des Erbteils, ohne dabei Partner einer Miterbengemeinschaft (zusammen mit den anderen Erbberechtigten) zu werden. 220

Konform mit diesem erbrechtlichen Status quo (ante) war 1970 als zweiter Grundtatbestand in § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Erbersatzanspruch eingeführt worden.

Seit 01.04.1998 sind nichteheliche Kinder durch das ErbGleichG für Erbfälle **vollständig** gleichgestellt. Damit ist der Grund für den Steuertatbestand entfallen. Dennoch wurde die überholte Norm über ein Jahrzehnt bis zum ErbStRG 2008 »mitgeschleppt«.

3.2 Die Neuregelung

Als ein echter Beitrag zur Steuervereinfachung ist die ersatzlose Streichung des Tatbestandes »Ersatzanspruch« in § 3 ErbStG anzusehen. Dies war schon mit der Vorlage des Referentenentwurfs zum UntErlG 2007 vom 18.10.2006 vorgesehen. 221

3.3 Problemfälle

Für den Fall einer **fehlenden** letztwilligen Berücksichtigung führt z.B. die erbrechtliche Gleichstellung eines nichtehelichen Kindes (K) mit z.B. zwei ehelichen Kindern (Tochter (T) und Sohn (S)) eines Erblassers dazu, dass T, S und K nach dem Tode des Erblassers eine Miterbengemeinschaft nach den §§ 1922 Abs. 1, 2032 ff. BGB begründen und in dieser Eigenschaft die dingliche Rechtsnachfolge in den Nachlass antreten würden. 222

Sollten hingegen in einem Testament **nur die ehelichen Kinder** S und T als alleinige **Erben** des vorhandenen Nachlassvermögens benannt sein und gelangt man zu keiner anderen erbrechtlichen Bewertung (so käme hier z.B. eine Anfechtung des K nach § 2079 BGB in Betracht), so gilt das nichteheliche Kind (K) als enterbt. Damit ist allerdings ein Pflichtteilsanspruch des K nach den §§ 2303 Abs. 1, 2317 BGB verbunden, der wertmäßig auf die Hälfte des gesetzlichen Erbteils gerichtet ist. Der gesetzliche Erbteil wiederum beträgt gem. § 1924 Abs. 4 BGB bei drei gleich erbberechtigten Kindern ein Drittel (= gesetzliche Erbquote), der Pflichtteil des nichtehelichen K beläuft sich demnach auf ein Sechstel. 223

4 Der Erwerb durch Vermächtnis (§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 3. Fall ErbStG)

Ausgewählte Literaturhinweise:

Bisle, Untervermächtnis als abziehbarer Nachlassverbindlichkeit, *SteuK* 2015, 427; *Daragan*, Das Kaufrechtsvermächtnis im Erbschaftsteuerrecht, *DB* 2004, 2389; *Steiner*, Besteuerung von Vermächtnissen unbestimmten Inhalts; Fallgruppen, zivilrechtliche Einordnung und steuerliche Behandlung, *ErbStB* 2011, 144; *Weinmann* in *M/W*, § 3 Rz. 87 ff.

Ausgewählte Rechtsprechung:

BFH vom 06.06.2001, *BStBl* II 2001, 605

4.1 Die Bedeutung des Vermächtnisses/Grundaussage/Abgrenzung im ErbStG

- 224 Im Unterschied zum Erbanfall (1. Grundtatbestand = Synonym für die Gesamtrechtsnachfolge) liegt beim Vermächtnis eine **Einzelzuwendung** von Todes wegen vor. Anders als die Auflage (s. § 2192 BGB) begründet das Vermächtnis einen Anspruch des Vermächtnisnehmers gegen den Erben bzw. gegen die Miterbengemeinschaft (s. § 2147 BGB) auf Übereignung und Herausgabe des Vermächtnisgegenstandes. Im seltenen Fall kann auch ein (weiterer) Vermächtnisnehmer Schuldner des Herausgabeanspruchs sein (Untervermächtnis, s. § 2186 BGB).
- 225 Als Hauptanwendungsformen kann der Erblasser nicht nur Geld- und Rentenvermächtnisse zu Gunsten des Vermächtnisnehmers anordnen. Er kann auch gegenständliche Direktzuwendungen vornehmen, wonach ein bestimmter Nachlassgegenstand aus dem Nachlass an die bedachte Person auszukehren ist (sog. »Stück- oder **Sachvermächtnis**«). Schließlich kann auch ein Gattungsvermächtnis verfügt werden, wonach ein der Gattung nach bestimmter Gegenstand von den Erben herauszugeben ist.
- 226 Eher seltener trifft man auf die Verpflichtung der Erben, für den Vermächtnisnehmer einen nicht zum Nachlass gehörenden Gegenstand zu erwerben, sog. »**Verschaffungsvermächtnis**«.
In der **erbschaftsteuerlichen Auswirkung** ist das Vermächtnis zweimal zu berücksichtigen:
- zum einen als Erwerbstatbestand nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 (s. §§ 10 ff.) ErbStG und
 - zum anderen als Nachlassschuld gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG.
- 226a **Hinweis:** Hinsichtlich der Abziehbarkeit von Vermächtnissen i. V. m. der Übergabe privilegierten Vermögens entschied der BFH mit Urteil vom 22.07.2015, *BeckRS* 2015, 95477, dass der Wert eines auf Zahlung von Geld gerichteten Untervermächtnisses auch dann in voller Höhe als Nachlassverbindlichkeit abziehbar ist, wenn der vermächtnisweise Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft nach § 13a ErbStG begünstigt ist (§ 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG ist insoweit nicht anwendbar).

4.2 Erbrecht: Das Vermächtnisrecht

4.2.1 Begründung eines Vermächtnisses

Vermächtnisse werden im Regelfall durch Verfügungen von Todes wegen begründet; darüber hinaus gibt es aber auch gesetzlich angeordnete Vermächtnisse, von denen – nach Wegfall des Erbersatzanspruches gem. §§ 1934a–1934c BGB a. F. – der »Voraus« des Ehegatten (s. § 1932 BGB) der wichtigste Anwendungsfall ist. Für den Fall eines gemeinschaftlichen Haushalts erstreckt sich der Anspruch des Ehegatten, der (Mit-)Erbe geworden ist, auf die Haushaltsgegenstände oder allgemeiner auf die Gegenstände, die den äußeren Rahmen der ehelichen Lebensgemeinschaft gebildet haben. 227

4.2.2 Die Parteien des Herausgabeanspruchs

4.2.2.1 Die Schuldner (= die Beschwerten)

Grundsätzlich ist der Erbe (die Miterbengemeinschaft) beschwert (s. § 2147 BGB). Es kann aber auch ein weiterer Vermächtnisnehmer beschwert sein. Es sind auch Fälle einer »Vermächtniskette« denkbar, das sog. »Nachvermächtnis« (§ 2191 BGB). In diesen Fällen wird derselbe Gegenstand nacheinander vermacht (s. § 6 Rn. 68 ff.). 228

4.2.2.2 Die Berechtigten (= Vermächtnisnehmer)

Tauglicher Vermächtnisnehmer und damit Gläubiger des Herausgabeanspruchs ist jeder, der auch erbfähig ist (natürliche und juristische Personen sowie Gesamthandsgemeinschaften). Der Vermächtnisnehmer muss beim Tode des Erblassers leben (s. § 2160 BGB), es sei denn, dass ein Ersatzvermächtnis angeordnet ist. Auch der Erbe selbst kann Gläubiger des Herausgabeanspruchs sein (s. § 2150 BGB; sog. »Vorausvermächtnis« in Abgrenzung zur Teilungsanordnung). 229

4.2.2.3 Inhalt des jeweiligen Vermächtnisses

Häufige (»typische«) Vermächtnisarten werden mit ihren jeweiligen Folgen tabellarisch dargestellt: 230

Art des Vermächtnisses	Rechtsfolge
Stückvermächtnis (s. § 2169 BGB)	Herausgabe eines bestimmten Gegenstandes, der zum Nachlass gehört
Verschaffungsvermächtnis (s. § 2170 BGB)	Herausgabe eines Gegenstandes, der nicht zum Nachlass gehört
Gattungsvermächtnis (s. § 2155 BGB)	Herausgabe eines unbestimmten Gegenstandes, der erst durch die Leistung konkretisiert wird
Wahlvermächtnis (s. § 2154 BGB)	Herausgabe eines Gegenstandes nach Wahl des Bedachten
Zweckvermächtnis (s. § 2156 BGB)	Anordnung des Zwecks durch Erblasser, Konkretisierung durch Dritten

vorläufig frei

231–239

4.3 Erbschaftsteuerliche Spezifika

4.3.1 Das Sachvermächtnis

- 240 Handelt es sich bei dem Gegenstand um eine Immobilie (oder allgemein: um ein Wirtschaftsgut, bei dem Verkehrswert und Steuerwert abweichen), stellt sich sogleich die Frage, welcher Wert für die Erbschaftsteuer anzusetzen ist. So kommen (kamen) bei **hinreichend konkretisierten Grundstücksvermächtnissen** dem Vermächtnisnehmer, der seinen Erwerb von Todes wegen nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sofort mit dem Tode des Erblassers (und nicht erst mit der Anforderung, d. h. der Geltendmachung des Anspruchs) versteuern muss, die Bewertungsvorteile des **Steuerwerts** nach § 12 Abs. 3 i. V. m. § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG zugute. Außerdem sind hierauf §§ 13a–13d ErbStG anzuwenden. Dies gilt nach h. M. auch für das Grundstücks-Verschaffungsvermächtnis, obwohl die Verschaffungsschuld der Erben mit dem höheren gemeinen Wert angesetzt wird (so der BFH im Urteil vom 18.10.2000, BStBl II 2001, 14 gegen das Urteil des FG Köln vom 18.12.1997, EFG 1999, 36).

4.3.2 Das Kaufrechtsvermächtnis

- 241 Als besonders problematisch haben sich sog. »**Kaufrechtsvermächtnisse**« erwiesen, womit dem Vermächtnisnehmer ein Kaufvertragsanspruch (ein Gestaltungsrecht) zu einem festgelegten Kaufpreis für einen Gegenstand aus dem **Nachlass** zugewiesen wird. Bis zum Urteil des BFH vom 06.06.2001 (BStBl II 2001, 605) war es fraglich, ob der Steuerwert oder der Verkehrswert anzusetzen ist. Hiermit zusammen hängt weiterhin die Frage, in welcher Höhe ein Erbe (bzw. die Erbengemeinschaft) die Nachlassschuld nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG abziehen kann. S. hierzu *Weinmann*, § 3 ErbStG-Komm., Rz. 105 ff., der zutreffend darauf hinweist, dass mit der Erbschaftsteuerreform (2009) die Besteuerung des Kaufrechtsvermächtnisses ihre Brisanz verloren hat.

Beispiel:

M will testamentarisch neben den Kindern S und T auch die Lebensgefährtin L berücksichtigen. Zum Nachlass gehören drei Mietshäuser (alle mit einem Verkehrswert von 1 Mio. € und je einem Steuerwert von 0,8 Mio. €). M setzt S und T zu je 1/2 als Erben ein und verfügt gleichzeitig, dass L eines dieser Mietshäuser zu einem festgelegten Preis von 0,6 Mio. € erwerben kann. Zwei Jahre nach dem Tode des M (01) teilt L das ihr zustehende Kaufangebot den Waisen S und T in 03 mit. Rein wirtschaftlich betrachtet ist es offensichtlich, dass beim Abschluss des Kaufvertrages die Erben verpflichtet sind, einen Nachlassgegenstand mit einem Verkehrswert von 1 Mio. € zu einem Kaufpreis von 0,6 Mio. € zu verkaufen. Der objektive Vermögensnachteil aus diesem Geschäft beträgt für S und T insgesamt 0,4 Mio. € und umgekehrt ist dies der Vermögensvorteil der L. Wie werden Anspruch (der L) und Verpflichtung (der Erben) angesetzt?

Lösung:

a) Ansatz des Anspruchs bei L

Die richtige Behandlung des Sachleistungsanspruches bei Kaufrechtsvermächtnissen war heftig umstritten. Die Verwaltung sprach sich – im Ergebnis – in verschiedenen Ländererlassen für eine Verkehrswert-Beurteilung des Erwerbsrechts aus (s. Ländererlass vom 10.05.1993, BStBl I 1993, 487). Demgegenüber haben sich einige Finanzgerichte für den Steuerwert als Grundlage der Besteuerung der L ausgesprochen. Danach hätte L einen aktiven Wert von 0,8 Mio. € erhalten, dem eine Schuld von 0,6 Mio. € gegenübersteht. Der BFH hat mit drei Urteilen vom 06.06.2001 dem Streit – mit einer zusätzlichen überraschenden Erkenntnis – ein Ende bereitet (BStBl II 2001, 605; BStBl II 2001, 725; BFH/NV 2001, 1564).

Als Nachlassgegenstand wird bei einem **Sachleistungsanspruch** das **Gestaltungsrecht** (das Übernahmerecht) – und nicht der Gegenstand selbst (Steuerwert) – definiert.

Damit korrespondierend stellt der **gemeine Wert** des Übereignungsanspruchs die Bereicherung des Vermächtnisnehmers dar. Dieser richtet sich nach dem Verkehrswert des Gegenstandes (1 Mio. €) abzüglich der Kaufpreisverpflichtung (0,6 Mio. €) und beträgt demnach 0,4 Mio. €. Neuland betrat der BFH, als er die Steuer hierfür – analog zu § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG (und gegen den Wortlaut von § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG!) – erst mit der Geltendmachung des Anspruches entstehen lässt (so auch R B 9.1 Abs. 1 Satz 4 ErbStR: Zeitpunkt des Vertragsabschlusses; vgl. auch § 9 Rn. 26).

b) Bewertung der Verpflichtung

Für die Frage, mit welchem Wert die Verpflichtung bei den Erben anzusetzen ist, liegt eine nunmehr gesicherte Rechtsprechung vor. Der BFH hat in den ersten Entscheidungen zur Kategorie der Sachleistungsverpflichtungen (noch nicht erfüllte Ansprüche aus einem Kaufvertrag bzw. aus einem Vermächtnis) auf den gemeinen Wert der Verpflichtung abgestellt (s. BFH vom 24.08.1962, BStBl II 1962, 526). Nachdem dies zwischenzeitlich anders gesehen wurde, kehrt der BFH mit zwei Entscheidungen aus den Jahren 1990 und 1997 (zuletzt vom 15.10.1997, BStBl II 1997, 820) und mit ihm die Verwaltung (s. R B 9.1 Abs. 1 Satz 1 ErbStR) – zu den ersten Entscheidungen zurück und berücksichtigt **Sachleistungsverpflichtungen mit dem gemeinen Wert**.

Während das Grundstück im Erwerbsfall mit dem Steuerwert (0,8 Mio. €) angesetzt wird, ist die Sachleistungsverpflichtung mit 0,4 Mio. € von der Miterbengemeinschaft anzusetzen.

Hinweis: Nachdem der BFH in der Entscheidung vom 07.10.1998 (BStBl II 1999, 23) diese Rechtsfolge (Bewertung einer Immobilien-Nachlassschuld im Zweifel mit dem Nennbetrag statt dem Steuerwert) auch für eine **Pflichtteilsschuld** angenommen hat, kann zwischenzeitlich von einer gesicherten Rechtslage ausgegangen werden. 242

Um Missverständnissen vorzubeugen, wird darauf hingewiesen, dass bei einem **Sachvermächtnis**, d. h. bei einer **unmittelbaren** Verpflichtung zur Übereignung der Immobilie aus dem Nachlass, diese Verpflichtung mit dem Steuerwert anzusetzen ist (s. R B 9.1 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 20119).

S. zusätzlich auch OFD Erfurt vom 15.07.2002, DStR 2002, 1399 (der eigentliche Grundstückserwerb unterliegt mit dem jeweiligen Kaufpreis der Grunderwerbsteuer, s. §§ 8 Abs. 1 und 9 Abs. 1 GrEStG).

4.3.3 Vorausvermächtnis versus Teilungsanordnung (unter Einbeziehung der Nachfolgeklauseln bei Personengesellschaften)

4.3.3.1 Allgemeine Bedeutung und Auslegung der testamentarischen Anordnung

Zu einer der schwierigsten Fragen des Erbrechts und des Erbschaftsteuerrechts gehört die Abgrenzung zwischen einer Teilungsanordnung (s. § 2048 BGB) und einem Vorausvermächtnis (s. § 2150 BGB); s. Rn. 133 f. Diese Unterscheidung spielt nicht nur für die Quotenbildung beim Erbschein und bei der Erbberechtigung eine Rolle, sondern darüber hinaus für das praxisrelevante Steuerprivileg des nach § 13a ErbStG a.F. erworbenen Produktivvermögens und seiner Gefährdung durch eine steuerschädliche Weitergabeverpflichtung (s. § 13a Abs. 3 ErbStG a.F.). Darüber hinaus ist diese Thematik im Ertragsteuerrecht bei der Auseinandersetzung einer Miterbengemeinschaft von großer Bedeutung (s. BMF vom 11.01.1993, BStBl I 1993, 62 Tz. 72 ff.) – Vorausvermächtnis einerseits und in Tz. 76 des BMF-Schreibens Teilungsanordnung andererseits. Die identische Unterscheidung findet sich bei R E 3.1 Abs. 1 ErbStR (Teilungsanordnung) und bei R E 3.1 Abs. 4 ErbStR (Vorausvermächtnis; in H E 3.1 Abs. 4 ErbStH auch »unechte Teilungsanordnung« genannt). 243

Im Zivilrecht sind beide Anwendungsfälle (Teilungsanordnung/Vorausvermächtnis) gemeinsam dadurch gekennzeichnet, dass einem Miterben testamentarisch ein Gegenstand zugewendet 244

wird, der einen objektiv höheren Wert hat, als ihm bei der Auseinandersetzung zukäme. Für den Fall, dass der begünstigte Miterbe mit dem Gegenstand einen zusätzlichen Vorteil – ohne Anrechnung auf die Quote – erhalten soll, nimmt die BGH-Rechtsprechung ein **Vorausvermächtnis** an. Sollte hingegen eine Wertverschiebung dadurch ausgeschlossen sein, dass der Begünstigte den Mehrwert aus »seiner eigenen Tasche« (mit einer sog. »**Ausgleichsverpflichtung**«) zahlen muss, nimmt man eine **Teilungsanordnung** an.

- 245 Die Unterscheidung wurde auch für das Steuerrecht übernommen: Eine vom Erblasser gewollte wertmäßige Begünstigung (»ein Extra ohne Ausgleich«) führt demnach zu einem Vorausvermächtnis.

Beispiel:

A und B sind Miterben zu je 50 %. Zum Nachlass gehören zwei gleichwertige Betriebe (je 1 Mio. € Verkehrswert) und ein Aktienpaket im Wert von 100 T€. Das Testament sieht vor, dass jeder der Erben einen Betrieb erhalten soll und A bekommt zusätzlich das Aktienpaket.

- a) A erhält die Aktien ohne Ausgleichsverpflichtung.
b) A hat an B 50 T€ zu zahlen.

Lösung:

Zunächst die rein gesetzestechnische Unterscheidung:

- Beim Vorausvermächtnis (s. § 2150 BGB) erhält der Erbe zusätzlich zu seinem Erbteil einen Vermögensvorteil vom Erblasser.
- Bei der Teilungsanordnung (s. § 2048 BGB) nimmt der Erblasser Einfluss auf die Aufteilung des Nachlassvermögens.

In der Auslegung hat sich nachfolgendes Kriterium als nützlich erwiesen: Nur, wenn einer der Erben einen zusätzlichen Zuwendungsgegenstand (Aktienpaket) ohne Anrechnung auf die Quote erhält, liegt ein Vorausvermächtnis (§ 2150 BGB) vor, a). Andererseits, bei interner Ausgleichsverpflichtung, b), wird nur eine Teilungsanordnung angenommen (Tz. 77 des BMF-Schreibens a.a.O.).

- 246 Die Grundsätze zur Abgrenzung der Teilungsanordnung vom Vorausvermächtnis gelten unabhängig davon, **wie** der Miterbe, dem einzelne Gegenstände aus dem Nachlass zukommen sollen, zu bestimmen ist (s. BFH vom 30.03.2009, BFH/NV 2009, 1653). In vorliegendem Fall hatte der BFH darüber zu entscheiden, ob der Grundstückserwerb im Rahmen einer unter den Erben durchgeführten Versteigerung ein Kaufrechtsvermächtnis in Höhe der Differenz zwischen dem Verkehrswert der Immobilie und dem Kaufpreis darstellt. Dies sei zu bejahen, wenn erblasserseitig der Wille erkennbar ist, einem Miterben über seine Erbquote hinaus einen Mehrwert zuzuwenden. Die Verfügung des Erblassers, das Grundstück an den Meistbietenden zu versteigern, habe allerdings einen solchen Willen nicht erkennen lassen. Es handele sich daher um eine steuerlich unbeachtliche Teilungsanordnung.

4.3.3.2 Die grundsätzliche Unterscheidung im Erbschaftsteuergesetz

- 247 Das oben (s. Rn. 245) aufgeführte Beispiel wird der erbschaftsteuerlichen Lösung zugeführt.

Erbschaftsteuerlich ist zunächst der technische Unterschied hervorzuheben. Nachdem das Vermächtnis eine Nachlassverbindlichkeit darstellt, ist es als solche beim Erbanfall des/der Erben vom Erwerb abzuziehen (s. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG). Der Vermächtnisnehmer hat es gleichzeitig als Erwerb von Todes wegen nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu versteuern.

Sachverhalt wie im obigen Beispiel (s. Rn. 245).

Lösung: Bei einem Vorausvermächtnis (1. Alternative) gelten grundsätzlich die gleichen Regeln:

- Die Erbengemeinschaft (hier: A und B) hat bei ihrem Steuertatbestand (s. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) demnach den Wert der Aktien beim Steuerwert des Nachlasses abzuziehen (s. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG).

- A versteuert die Aktien zusätzlich gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (s. R E 3.1 Abs. 4 ErbStR mit dem Beispiel H E 3.1 Abs. 4 ErbStH) im Ergebnis noch gekürzt um 10.300 € (s. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG) sowie um die Freibeträge gem. §§ 16, 17 ErbStG.

Bei einer (steuerirrelevanten) Teilungsanordnung (Alternative 2) versteuern A und B den Nachlass je zur Hälfte. Die noch 1983 von der Verwaltung übernommene Rechtsfigur der »wertverschiebenden Teilungsanordnung« ist überholt. Nur die sog. »ausgleichspflichtigen Vorempfänge« (Zuwendungen zu Lebzeiten des Erblassers, die nach dem Tode zum internen Ausgleich der Miterben gebracht werden, s. § 2050 BGB), ändern die steuerrelevante Erwerbsquote (s. auch R E 3.1 Abs. 1 und 4 ErbStR mit den Beispielen H E 3.1 Abs. 1 und Abs. 4 ErbStH).

4.3.3.3 Die Unterscheidung im Bereich des § 13a ErbStG am Beispiel der qualifizierten Nachfolgeklausel bei Personengesellschaften

Am Beispiel der Vererbung von Beteiligungen an Personengesellschaften wird der Unterschied zwischen einer Teilungsanordnung und einem Vorausvermächtnis ganz deutlich werden. Dies hatte zusätzliche Auswirkungen für das Bewertungsprivileg bei § 13a ErbStG a. F. Dort wurde nur ein Vorausvermächtnis nach R 61 Abs. 1 Satz 5 ErbStR 2005 als Weitergabeverpflichtung bewertet mit der Folge, dass nur in diesem Fall der Letzterwerber der Beteiligung (= Vermächtnisnehmer) in den Genuss des Bewertungsprivilegs kam.

248

Darüber hinaus hat das nachfolgende Beispiel – unabhängig von der Frage der persönlichen Beanspruchung der Verschonungsregelung (nach § 13b Abs. 3 ErbStG n. F. ist immer der Letzterwerber Nutznießer des Verschonungsprivilegs) – Leitfunktion für die Aufteilung und Bewertung übertragener Beteiligungen an Personengesellschaften.

Beispiel:

Ausgangssachverhalt

Zum Nachlass des Industriellen T gehören:

- Inhaberaktien (Streubesitz zu 17 %) der börsennotierten T-AG (Wert: 600 T€),
- eine Komplementärbeteiligung an der M-KG (Wert: 300 T€),
- eine Kommanditistenbeteiligung an der P-KG (Wert: 400 T€),
- eine 50 %ige Beteiligung an der Tycoon-GmbH (Wert: 200 T€).

Beerbt wird T von seinen Kindern A, B und C zu je 1/3. Für die M-KG (Komplementärstellung) gilt eine qualifizierte Nachfolgeklausel (nur A wird Gesellschafter-Erbe). Für die P-KG ist die einfache Nachfolgeklausel (alle Erben werden Gesellschafter-Nachfolger) vereinbart worden. Für die Kapitalbeteiligungen sind keine Anordnungen getroffen worden.

Variante:

T hat folgende testamentarische Anordnung getroffen:

»Bzgl. meines Nachlasses gelten die gesetzlichen Regeln. Allerdings soll A in der M-KG alleiniger Komplementär werden, ohne dass dies auf seine Erbquote angerechnet wird. A hat auch keinen Ausgleich an seine Geschwister zu zahlen.«

Lösung:

a) **Rechtslage bis 2008**, zur Bewertung s. § 12 ErbStG

Ausgangssachverhalt: Teilungsanordnung = Keine Weitergabeverpflichtung

Für die Aufteilung und Einzelbewertung ergeben sich folgende Konsequenzen: Nach § 39 Abs. 2 AO werden die Nachlassgegenstände den Erben – und nicht der Erbengemeinschaft – im Verhältnis ihrer Erbteile zugewiesen. Die verschiedenen Nachfolgeklauseln bei den Personengesellschaften (auch die qualifizierte Nachfolgeklausel) wurden dabei für Zwecke der Erbschaftsteuer als unbeachtliche Teilungsanordnung interpretiert (s. R E 5 Abs. 3 Satz 1 ErbStR und R 55 Abs. 2 Satz 1 sowie R 57 ErbStR 2003).

Die »Unbeachtlichkeit« der Teilungsanordnung bedeutet in diesem Zusammenhang, dass die Bewertungsvorteile gem. § 13a Abs. 5 ErbStG (= § 13a Abs. 3 a. F.) nicht beim endgültigen Unternehmensnachfolger (Gesellschafter-Nachfolger) ankommen, sondern (anteilig) bei allen Partnern der Miterbengemeinschaft. Im Falle der qualifizierten Nachfolge partizipiert der Gesellschafter-Nachfolger nur in Höhe seiner Erbquote an

den Bewertungsvorteilen des § 13a ErbStG a. F., wenn nicht der Erblasser eine entsprechende Einzelverfügung nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vornimmt (s. R 57 **ErbStR 2003**). A, B und C haben den Nachlass als Erwerb durch Erbanfall nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu versteuern. Der Vermögensanfall (und damit die Bereicherung) von A, B und C beträgt gem. § 12 ErbStG insgesamt 1,5 Mio. €. Dabei ist noch zu berücksichtigen, dass i. H. v. 900 T€ begünstigtes Produktivvermögen vorliegt (Nachlass außer dem Aktien-Streubesitz). Die Aufteilung des Nachlassvermögens sowie die Zuteilung der Bewertungsprivilegien erfolgt erbquotal zu je 1/3.

Es entfallen auf	A	B	C
Nachlassvermögen (davon Produktivvermögen)	500.000 € (300.000 €)	500.000 € (300.000 €)	500.000 € (300.000 €)
./. Freibetrag (s. § 13a Abs. 1 ErbStG a.F.)	./. 75.000 €	./. 75.000 €	./. 75.000 €
./. Bewertungsabschlag (s. § 13a Abs. 2 ErbStG a.F.)	./. 78.750 €	./. 78.750 €	./. 78.750 €
./. persönlicher Freibetrag (s. § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)	./. 205.000 €	./. 205.000 €	./. 205.000 €
= steuerpflichtiger Erwerb	141.250 €	141.250 €	141.250 €

Bei dem Steuersatz von 11 % hat jeder Miterbe 15.537,50 € Erbschaftsteuer zu zahlen, also insgesamt **46.612,50 €**.

Variante: Vorausvermächtnis = Weitergabeverpflichtung

Zu gänzlich anderen Ergebnissen gelangte man, wenn von der erbrechtlichen Möglichkeit des Vorausvermächtnisses Gebrauch gemacht wurde.

Übereinstimmend mit der obigen Lösung liegt auch hier eine qualifizierte Nachfolgeklausel bei der M-KG (300 T€) vor. Im Unterschied zum Ausgangssachverhalt ist die Anordnung nicht als Teilungsanordnung, sondern als Vorausvermächtnis auszulegen. In diesem Fall kamen § 13a Abs. 3 Sätze 1 und 2 ErbStG a. F. zum Tragen, wonach die Bewertungsvorteile für diese Nachlassposition ausschließlich dem Begünstigten zustanden. Diese sog. »Weitergabeverpflichtung« hat die negative Folge, dass der hierzu verpflichtete (Erst-)Erwerber (hier: die Miterbengemeinschaft) so besteuert wird, dass das herauszugebende Vermögen auf ihn als nicht begünstigtes Vermögen übergegangen ist. Dies bedeutet bei der A-B-C-Miterbengemeinschaft mit Vorausvermächtnis (A):

Es entfallen auf:	A	B	C
Nachlassvermögen (1,5 Mio. €)	500.000 €	500.000 €	500.000 €
(Produktivvermögen 0,6 Mio. €) + Vorausvermächtnis (davon Produktivvermögen) 300.000 €	(200.000 €) 300.000 €	(200.000 €)	(200.000 €)
./. Vorausvermächtnislast	./. 100.000 €	./. 100.000 €	./. 100.000 €
Freibetrag (s. § 13a Abs. 1 ErbStG)	./. 75.000 €	./. 75.000 €	./. 75.000 €
./. Bewertungsabschlag (35%)	./. 148.750 €	./. 43.750 €	./. 43.750 €
./. persönlicher Freibetrag (s. § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)	./. 205.000 €	./. 205.000 €	./. 205.000 €
= steuerpflichtiger Erwerb	271.250 €	76.250 €	76.250 €

Es ist unschwer zu erkennen, dass durch den bei A ausgelösten Kaskadensprung (15 % ErbSt – ohne Härteausgleich gerechnet) die Gesamtbelastung höher als bei der Teilungsanordnung lag.

b) Neuerungen ab 2009 (2019):

Nach neuem Recht wurde die Regelung über die Weitergabeverpflichtung **erweitert**. Zwar wird die qualifizierte Nachfolgeklausel weiterhin als unbeachtliche Teilungsanordnung qualifiziert (s. R E 3.1 Abs. 3

Satz 1 und R E 13b.1 Abs. 2 Satz 1 ErbStR). Im Falle einer Erbaueinandersetzung durch eine qualifizierte Nachfolgeklausel gilt gem. § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG nunmehr dasselbe wie im Vermächtnisfall. Eine erbquotale Zuteilung des begünstigten Vermögens erfolgt nun nicht mehr; der Übernehmer kann die Begünstigung vollumfänglich in Anspruch nehmen, den übertragenden Miterben hingegen wird die Verschonung versagt (s. R E 13a.3 Abs. 1 Satz 4 ErbStR). Hiermit soll nach der Begründung des Gesetzgebers gewährleistet werden, dass nicht diejenigen, die durch die zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge Miteigentümer geworden sind, in den Genuss des Verschonungsabschlages kommen, sondern derjenige, der das Unternehmen tatsächlich fortführt (s. BR-Drs. 4/08, 53).

4.3.4 Das Wahlvermächtnis (insbesondere in Verbindung mit einem Grundstück)

Ausgewählter Literaturhinweis:

Roth/Maulbetsch, Das Wahlrecht beim Wahlvermächtnis, NJW-Spezial 2011, 615.

Wenn der Vermächtnisnehmer bzw. der Beschwerter zwischen verschiedenen Leistungen wählen kann (Wahlvermächtnis), gilt die von ihm **gewählte Leistung** als Gegenstand des Vermächtniserwerbs. Sofern vom Erblasser nicht abweichend bestimmt, steht grundsätzlich dem **Beschwerten** die Auswahl des Gegenstandes zu (s. *Schlichting* in MüKo, § 2154 BGB Rn. 3).

249

Handelt es sich dabei um ein Grundstück, so ist der Gegenstand des Vermächtnisses trotzdem der **Übertragungsanspruch** und nicht das Grundstück selbst. Der Vermächtnisnehmer ist bereits durch den Erwerb des Übernahmerechts i. S. v. § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG bereichert, weil ihm dadurch eine Rechtsposition zufällt, die im Hinblick auf den **Wertunterschied** zwischen dem Anspruch auf Übertragung des Gegenstandes und der Zahlungsverpflichtung einen wirtschaftlichen Vorteil verkörpert. »Durch Vermächtnis« i. S. v. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erworben ist somit allein das **Gestaltungsrecht** (Anspruch auf Übertragung des Nachlassgegenstands).

Maßgebend für die Bereicherung des Vermächtnisnehmers und für deren erbschaftsteuerrechtliche Bewertung ist der **gemeine Wert des Übernahmerechts** (s. § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 9 Abs. 1 BewG) und nicht der Steuerwert für den Gegenstand (hier: Grundstück), auf den es sich bezieht.

4.3.5 Gestaltungshinweise, u. a. der Vergleich Vermächtnis/Auflage

Bekanntlich unterscheidet sich das Vermächtnis von der **Auflage** dadurch, dass bei der Auflage dem Begünstigten **kein** Anspruch auf Erfüllung zusteht (s. § 1940 BGB).

250

Hieran knüpft § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d ErbStG an, so dass der Auflagenbegünstigte die Vorteile aus der Auflage erst mit dem Vollzug zu versteuern hat (s. § 3 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG).

Wegen des **zeitlichen Auseinanderfallens** der (späteren) Aktiv-Besteuerung der Auflage durch den Begünstigten einerseits und des sofortigen Abzugs als Nachlassverbindlichkeit gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG (wegen der »Nettobereicherung« im Todeszeitpunkt) andererseits ist die Auflage auch als Gestaltungsinstrument entdeckt worden. Größere Vermögenszuwendungen werden durch entsprechende »klaglose« und damit anspruchlose Positionierung als Auflage zu einer sofortigen Abzugsgröße und zu einer späten Steuergröße. Wegen des weiterhin geltenden Stichtagsprinzips von § 11 ErbStG (Wertermittlung im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer) können die Vorteile bei tendenziell sinkenden Vermögenswerten signifikant sein.

Beispiel:**Auflage als Alternative zum Vermächtnis**

Statt L im Beispiel in Rn. 241 ein Kaufrechtsvermächtnis einzuräumen, trifft M folgende Verfügung:
 »S und T erhalten mein ganzes Vermögen. Es wird ihnen zugleich auferlegt, die Wünsche meiner Lebensgefährtin L zu ihrem Lebensunterhalt nach besten Kräften zu erfüllen.«

Lösung:

Wegen der vagen Formulierung wird L aus der vorliegenden letztwilligen Anordnung keine einklagbaren Ansprüche ableiten können. Andererseits hat M mehr als einen erbschaftsteuerlich unbeachtlichen Wunsch geäußert. Es liegt eine Auflage vor.

- 251 **Hinweis:** Mangels einklagbarer Rechtsposition sollte eine Auflage immer mit einer Testamentsvollstreckung verbunden sein, so dass im Weigerungsfall von S und T/der Erben wenigstens der Testamentsvollstrecker die Erfüllung der Auflage verlangen kann. Auflagen ohne gleichzeitige Testamentsvollstreckung gehen häufig ins Leere!

252–259 vorläufig frei

5 Der dritte Grundtatbestand: Der Erwerb aufgrund eines aktualisierten Pflichtteilsanspruchs (§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 4. Fall ErbStG)

Ausgewählte Literaturhinweise:

Langerfeld, Das Gesetz zur Änderung des Erb- und Verjährungsrechts – Inhalt und Praxisfolgen, NJW 2009, 3121; *Lohr/Görges*, Die Behandlung des Pflichtteils in der Erbschaftsteuer – Überblick mit Gestaltungsempfehlungen, DStR 2011, 1939; *Seer/Krumm*, Der Pflichtteilsanspruch im System der erbschaftsteuerlichen Vermögensanfallbesteuerung, ZEV 2010, 57; *Wälzholz*, Die zeitliche Geltendmachung von Pflichtteilsansprüchen – Zivil- und steuerrechtliche Überlegungen aus Anlass aktueller Rechtsprechung, ZEV 2007, 162.

Ausgewählte Rechtsprechung:

BFH vom 10.07.2002, BStBl II 2002, 775;
 BFH-Beschluss vom 21.08.2015, BeckRS 2015, 95636.

5.1 Die Kernaussage im Erbschaftsteuergesetz

- 260 Vergleichbar den Vermächtnissen haben Pflichtteilsansprüche im Erbschaftsteuerrecht eine doppelte Funktion:
- Zum einen stellen sie beim Berechtigten einen Steuertatbestand dar (s. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) und
 - zum anderen bilden sie beim Verpflichteten (Erben) einen Abzugsposten (s. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG) bei der Ermittlung der Bereicherung.

In beiden Fällen werden die Pflichtteile jedoch nur dann berücksichtigt, wenn sie **geltend gemacht** werden (s. auch § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG; Entstehung der Steuer im Zeitpunkt der Geltendmachung). Die Zurückhaltung des Gesetzgebers, nur **aktualisierte** – und nicht bereits latent vorhandene – Pflichtteilsansprüche bilateral zu berücksichtigen, trägt der Erfahrungstatsache Rechnung, dass nicht alle rechtlich bestehende Pflichtteilsansprüche realisiert werden. Ein weiterer Grund für die ausschließliche Berücksichtigung von tatsächlich geltend gemachten Pflichtteilsansprüchen ergibt sich aus der zivilrechtlichen Systematik der Erwerbe von Todes wegen. Während der Erbe die Erbschaft erst mit Annahme oder nach Verstreichen der Ausschlagungsfrist (§ 1944 BGB) endgültig erwirbt, hat der Pflichtteilsgläubiger ein derartiges Ausschlagungsrecht nicht; der Anspruchserwerb vollzieht sich kraft Gesetzes mit dem Todesfall. Da es unbillig wäre, einen nicht ausschlagbaren Pflichtteilsanspruch der Erbschaftsteuer zu unterwerfen, ist dieser nur im Falle der Geltendmachung als Erwerb von Todes wegen zu qualifizieren (s. hierzu ausführlich *Seer/Krumm*, ZEV 2010, 57, 58 f.).

Zur Frage des »Geltendmachens« liegen mehrere Erkenntnisse der Rechtsprechung vor; obwohl die Urteile meist zur »Kehrseite«, d. h. zu § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG, ergangen sind, können sie auf die Erwerbsthematik übertragen werden: 261

- Klarstellend zum BFH-Urteil vom 07.10.1998 (BStBl II 1999, 23) führt der BFH im Urteil vom 30.04.2003 aus, dass es beim Wortlaut des § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG bleibt, wonach der Pflichtteilsanspruch nur **ernsthaft geltend** gemacht werden muss. Auf die **Bezifferung** des Pflichtteilsanspruchs kommt es ebenso **wenig** an wie auf die **Erfüllung** dieser Geldschuld (s. BFH vom 19.07.2006, BStBl II 2006, 718).
- Für **verjährte** Pflichtteilsansprüche kommt allenfalls ein Abzug gem. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG in Betracht. Dies gilt nach FG München vom 24.07.2002 (EFG 2002, 1626) aber nicht, wenn von den späteren Erben eigene – ihnen – zustehenden Pflichtteilsansprüche gegen den Vorverstorbenen verspätet geltend gemacht werden (fehlende wirtschaftliche Belastung).
- Der BFH hat am 08.10.2003 (StErb 2004, 106) für einen Pflichtteilsergänzungsanspruch infolge einer lebzeitigen Schenkung des Erblassers entschieden, dass dieser bei der Besteuerung der Schenkung (!) nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG erwerbsmindernd abzuziehen ist.

Wälzholz (ZEV 2007, 162) zeigt die verschiedenen Möglichkeiten der Gestaltungspraxis auf, wie mit einem unbezifferten Pflichtteilsanspruch oder einer teilweisen Geltendmachung die Rechtslage unter den Parteien in der Schwebe gehalten werden kann, andererseits aber doch steuerliche Wunschergebnisse zu erzielen sind. 262

Hat der Pflichtteilsberechtigte lediglich einen **Teil** seines Anspruchs geltend gemacht, entsteht nur in dieser Höhe die Erbschaftsteuer bzw. kann der Erbe nur in dieser Höhe Nachlassverbindlichkeiten geltend machen (BFH vom 19.07.2006, BFHE 213, 122, BStBl II 2006, 718). Dasselbe gilt, wenn sich der Pflichtteilsberechtigte nach ernstlichem Streit über die Höhe seines Pflichtteils vergleichsweise mit weniger zufrieden gibt, als er beansprucht hat und ihm zusteht; auch in diesem Fall kann er nur aus diesem niedrigeren Wert besteuert werden (BFH vom 18.07.1973, BStBl II 1973, 798 und vom 19.07.2006, BFHE 213, 122, BStBl II 2006, 718).

Hinweis: Das deutsche Pflichtteilsrecht greift wirtschaftlich viel stärker in die **Substanz** der übertragenen Vermögensgegenstände ein, als dies bei den meisten erbrechtlichen Legitimationen der Fall ist. Besonders deutlich wird dies bei vererbten Unternehmen. Während die Erbeinsetzung oder das erbrechtliche »Minus« einer Nießbrauchsbestellung den Berechtigten an den künftigen Erträgen teilnehmen lässt und ihm im Worst-case-Szenario einen Liquidationsgewinn (ggf. unter Verlust aller vorherigen Steuerprivilegien) verspricht, greift der Pflichtteilsanspruch **direkt und sofort** in die Vermögensausstattung des Übertragungsobjekts ein (zumindest dann, wenn kein zusätzliches Privatvermögen vorhanden ist). Der als **sofortiger Geldanspruch** (und nicht etwa als 263

»Teilhaber«-Anspruch zu realisierende Pflichtteilsanspruch) beraubt den Inhaber des übergegangenen Kompetenzobjekts um Liquidationsmasse, die ggf. anderweitig beschafft werden muss.

264 Es gehört daher in der Beratungspraxis zu den »vornehmsten« Aufgaben, durch Gestaltungsvorschläge (Vorwegübertragungen, Pflichtteilsverzichte, Erbverträge oder »Abschreckungsklauseln«) das Entstehen künftiger Pflichtteilsansprüche zu verhindern. An allen einschlägigen Kommentartexten sind daher in diesem Buch entsprechende Hinweise.

265–269 vorläufig frei

5.2 Das Pflichtteilsrecht (§§ 2303 ff. BGB)

270 Die geplante »große« Änderung des Pflichtteilsrechts, die in der Vergangenheit angemahnt wurde, konnte – auch auf Grund der BVerfG-Entscheidung aus dem Jahr 2005 (NJW 2005, 1561), die die Mindestbeteiligung der Kinder am Nachlass wegen der Erbrechtsgarantie nach Art. 14 GG festgeschrieben hat – nicht umgesetzt werden. Stattdessen gibt es **punktueller Änderungen ab 01.01.2010**, die nachfolgend berücksichtigt werden.

5.2.1 Pflichtteilsberechtigte und Verpflichtete

271 Als Gläubiger des Pflichtteilsanspruchs kommen Angehörige, Ehegatten und Eltern gem. § 2303 BGB zum Zuge, wenn sie seitens des Erblassers durch **Verfügung von Todes wegen** ausgeschlossen wurden. Von wenigen Ausnahmen abgesehen (z. B. § 2307 BGB) ist daher der **Ausschlagende nicht** aktiv legitimiert, einen Pflichtteilsanspruch geltend zu machen.

Pflichtteilsansprüche können schließlich – im Unterschied zum Erbanspruch – auch teilweise geltend gemacht werden (partieller Pflichtteil). Schuldner des Pflichtteils ist der Erbe (bzw. die Erbengemeinschaft).

Ähnlich dem Vermächtnis kann eine Person sowohl Berechtigter wie Verpflichteter sein, wenn ein Miterbe zugleich pflichtteilsberechtigt ist (s. § 2319 BGB und § 2305 BGB).

5.2.2 Berechnung

272 Der Pflichtteilsanspruch umfasst die **Hälfte** des – um die Schulden bereinigten – gesetzlichen Erbteils (§ 2303 Abs. 1 Satz 2 BGB). Er ist ein **Geldanspruch**. Danach sind bei der Berechnung des Pflichtteils die Erblasserschulden wie z. B. die Grundstückslasten (inkl. der Realsteuern) abzusetzen. Auch die beim Erbfall bereits dem Rechtsgrund nach entstandenen Verbindlichkeiten wie die Nachlassverwaltungs- und -sicherungskosten sind abzugsfähige Größen (ebenso die ggf. bestehende Zugewinnausgleichsforderung).

Nicht abzusetzen sind allerdings die im (Insolvenz-)Rang nachgehenden Verbindlichkeiten (s. § 327 Abs. 1 Nr. 2, 3 InsO) wie Vermächtnisse und Auflagen (statt aller s. *Weidlich* in Grüneberg, § 2311 Rn. 5).

Bei mehreren Pflichtteilsberechtigten erfolgt eine Anrechnung der lebzeitigen Zuwendungen nach § 2315 BGB (dies allerdings unter Berücksichtigung etwaiger Ausgleichspflichten nach § 2316 BGB).

Die **Wertverhältnisse** sind auf den Zeitpunkt des Erbfalls festzustellen, ohne dass eine bestimmte Methode gesetzlich vorgeschrieben ist. Für Grundstücke bedeutet dies, dass der

Verkehrswert zugrunde gelegt wird (bei unbebauten Grundstücken: ggf. der Bodenrichtwert und bei Gebäuden eine Kombination aus Sachwert- und Ertragswertverfahren; im Einzelnen s. dazu *Weidlich* in Grüneberg, § 2311 Rn. 8).

5.2.3 Weitere Ansprüche

Neben dem Pflichtteilsanspruch kommen noch in Betracht:

- der Pflichtteilsrestanspruch (s. § 2305 BGB) und
- der Pflichtteilsergänzungsanspruch (§§ 2325 BGB).

273

5.2.3.1 Der Pflichtteilsrestanspruch

Der Pflichtteilszusatz oder **Pflichtteilsrestanspruch** (s. § 2305 BGB) kommt zum Tragen, wenn dem Pflichtteilsberechtigten testamentarisch ein Erbteil zugewandt wird, der geringer als der Pflichtteil ist.

274

Beispiel:

Erblasser W setzt seine Freundin L zu 3/5 und seinen Sohn S (alleiniger gesetzlicher Erbe) zu 2/5 als Erben ein; Der Wert des Nachlasses beträgt 10 Mio. €.

Lösung:

In diesem Fall hätte S i. H. v. 1 Mio. € einen Restanspruch gegen L, da dem S 5 Mio. € als gesetzlicher Pflichtteil zustehen und er testamentarisch nur 4 Mio. € erhält. Die Differenz zwischen dem Pflichtteil und der tatsächlichen Erbquote definiert diesen Anspruch.

Eine ähnliche Rechtsfolge sieht § 2306 BGB vor, wenn der Erbe (= Pflichtteilsberechtigter) durch Auflagen oder sonstige Anordnungen des Erblassers so stark in seiner Erbrechtsposition beeinträchtigt ist, dass sein Erbe – wirtschaftlich gesehen – weniger als die Hälfte des gesetzlichen Erbteils (= des Pflichtteils) wert ist. Nach § 2306 Abs. 1 BGB a. F. wurde dem pflichtteilsberechtigten Erben die Lastenfreiheit des Erbteils garantiert, da Beschränkungen (etwa durch Nacherben- oder Testamentsvollstrecker-Einsetzung) als nicht angeordnet galten. Nach der Neuregelung des § 2306 BGB hat nunmehr **jeder** pflichtteilsberechtigter Erbe, der testamentarisch beschwert ist, ein **Wahlrecht**. Er kann entweder den Erbteil mit den Belastungen annehmen oder den Erbteil ausschlagen und dennoch den Pflichtteil verlangen. Der als Nacherbe eingesetzte Pflichtteilsberechtigter hat gem. § 2306 Abs. 2 BGB die gleichen Rechte.

275

5.2.3.2 Der Pflichtteilsergänzungsanspruch

In der Praxis noch wichtiger ist der **Pflichtteilsergänzungsanspruch** (s. § 2325 BGB). In Fällen, in denen der Erblasser einer **dritten** Person im Zeitraum von **zehn Jahren** vor dem Erbfall eine **Schenkung** gemacht hat und dadurch der Wert des Nachlasses – und mit ihm der Wert etwaiger Pflichtteilsansprüche – reduziert wird, gibt § 2325 BGB dem Pflichtteilsberechtigten einen Ergänzungsanspruch gegen den Erben. Der Anspruch besteht in der Höhe, um die sich der Pflichtteil erhöhen würde, wenn das Geschenk dem Nachlass hinzugerechnet würde. Unberücksichtigt bleiben dabei sog. Anstandsschenkungen (s. § 2330 BGB).

276

Beispiel:

Erblasser W (wie Beispiel oben, s. Rn. 274) setzt die Freundin L zur Alleinerbin ein. Sohn (S) wird nicht berücksichtigt. Im Jahr vor seinem Tode schenkt W einer anderen Geliebten G den Geldbetrag von 2 Mio. €. Dadurch reduziert sich der Nachlasswert auf 8 Mio. €.

Lösung:

Der Pflichtteilsanspruch des S beträgt zunächst 4 Mio. € (die Hälfte seines fiktiven Alleinerbes).

Ohne Schenkung betrüge er 5 Mio. €.

Der Ergänzungsanspruch gegen die Erbin L beträgt 1 Mio. €.

Für den (hier nicht einschlägigen) Fall schließlich, dass der Erbe selbst pflichtteilsberechtigt wäre und ihm nach Erfüllung des Ergänzungsanspruchs kein eigener werthaltiger Pflichtteil mehr verbliebe, kann der Alleinerbe die Erfüllung des Ergänzungsanspruchs verweigern. Er richtet sich sodann gegen den Beschenkten (s. § 2329 BGB).

- 277 Eine große praktische Bedeutung hat der Pflichtteilsergänzungsanspruch bei **Lebensversicherungen zugunsten Dritter auf den Todesfall**. Hier entspricht es noch der Rechtsprechung des BGH, dass sich etwaige Ergänzungsansprüche nach § 2325 Abs. 3 BGB nur auf die während der letzten **zehn Jahre** (vor dem Erbfall) **eingezahlten Prämien** beziehen (weder auf den anteiligen Rückkaufswert noch auf die gestiegene Versicherungssumme).
- 278 **Hinweis:** Die Schenkung wurde nach altem Recht in voller Höhe innerhalb der Zehnjahresfrist berücksichtigt. Sowohl die lange Frist als auch die »Alles-oder-nichts«-Regelung wurden als unverhältnismäßig empfunden. Durch die Reform des Erbrechts wurde § 2325 Abs. 3 BGB jedoch dahingehend geändert, dass der Ergänzungsanspruch graduell immer weniger Berücksichtigung findet, je länger die Schenkung zurückliegt. Eine Schenkung soll daher nur im ersten Jahr vor dem Erbfall in voller Höhe in die Berechnung einbezogen werden; danach gilt das Abschmelzungsprinzip: Pro Jahr schmilzt ihre Bedeutung für den Ergänzungsanspruch um 1/10 (m.a.W. wird sie im zweiten Jahr vor dem Tode nur noch mit 9/10 berücksichtigt usw.).
- 279 Die **Abschmelzung** (pro rata temporis) ist mit § 2325 Abs. 3 BGB n.F. eingeführt worden. Bei zwei – praxisrelevanten – Tatbeständen kommt es allerdings zu keinem Anlaufen der Frist (und damit zu keiner Abschmelzung; s. *Langenfeld*, NJW 2009, 3123):
- bei Ehegattenzuwendungen,
 - bei Übertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt.

Bei **beiden Ansprüchen** wird ausdrücklich und voll umfänglich auf die §§ 2303ff. BGB Bezug genommen.

5.2.4 Verjährung

- 280 Bei erbrechtlichen Ansprüchen – mit Ausnahme des Pflichtteilsanspruchs (3 Jahre) – galt bis 2009 die Verjährungsfrist von 30 Jahren. Sie **verjähren nunmehr (ab 2010)** nach drei Jahren (§ 195 BGB), kenntnisabhängig ab dem folgenden Jahresbeginn. Sollte der Pflichtteilsberechtigte hingegen keine Kenntnisse vom Erbfall haben, verjähren sie gem. § 199 Abs. 3a BGB nach wie vor in 30 Jahren (!). Die Pflichtteilsansprüche können gem. § 2331a BGB gestundet werden, wenn sie den Erben hart treffen würden. Die alte Stundungsregelung ist durch das Änderungsgesetz erweitert worden, indem die Schwelle der Intervention gesenkt wurde (Stundung bereits bei »unbilliger Härte«) und indem jeder Erbe den Stundungsantrag beim Nachlassgericht stellen kann.
- 281 Die Verjährung selbst führt – da ein zivilrechtlicher – Anspruch nicht zum Erlöschen des Pflichtteilsanspruchs, sondern nur zu einer Einrede (s. BGH vom 12.07.2006, ZEV 2006, 501 sowie Anm. von *H.-J. Fischer*, NJW 2006, 3064 und *Purucker*, ZEV 2007, 126). In der Entscheidung vom

12.07.2006 hat der BGH allerdings – bezogen auf Pflichtteilsstrafklauseln – auch ein verspätetes Geltendmachen des Pflichtteilsanspruchs zugelassen.

Auf die Möglichkeiten einer Verjährungsverlängerung weist auch die Literatur hin (s. *Bonefeld*, ZErB 2002, 321 und *Keim*, ZEV 2004, 173).

5.2.5 Entzug des Pflichtteils

Noch zu Lebzeiten kann schließlich der Erblasser den Pflichtteilsberechtigten (Abkömmlingen, Eltern, Ehegatten) den Pflichtteil entziehen, wenn sie sich eines der nachfolgend genannten Vergehen schuldig gemacht haben (s. §§ 2333 ff. BGB):

282

Grund/ausgelöst durch	Abkömmlinge	Eltern	Ehegatten
Nr. 1: Angriff auf das Leben (EL/dessen Ehegatten oder/Abkömmling/einem dem EL ähnlich nahestehende Person)	Ja	Ja	Ja
Nr. 2: Verbrechen/schweres Vergehen (gegen in Abs. 1 genannte Personen)	Ja	Ja	Ja
Nr. 4: Freiheitsstrafe von mindestens einem Jahr (ohne Bewährung) und unzumutbare Beteiligung der betr. Person am Nachlass/Unterbringung in eine psychiatrische Anstalt wegen vergleichbar schwerer Tat.	Ja	Ja	Ja

Ab 2010 ist somit der Entziehungsgrund des ehrlosen und unsittlichen Lebenswandels (Nr. 5) entfallen. Für die gem. Nr. 4 zum Entzug des Pflichtteils führende Straftat ist zu beachten, dass diese sich nicht gegen den Erblasser oder eine ihm nahestehende Person richten muss (BR-Drs. 96/08, 51).

Die Entziehung des Pflichtteils erfolgt durch letztwillige Verfügung des Erblassers in der Form, die für die Errichtung von Testamenten vorgesehen ist. Grund und Person sind dabei genau zu bezeichnen. Der Grund für die Entziehung ist im Testament anzugeben (§ 2336 Abs. 2 Satz 1 BGB), wobei die Entziehung unwirksam ist, wenn der Grund irrtümlich genannt oder nicht nachweisbar ist (BGH vom 29.11.1963, NJW 1964, 549).

Wie bei der Erbunwürdigkeit führt die spätere **Verzeihung** (s. § 2337 BGB) zur Annullierung des vorherigen Pflichtteilsentzugs. Anders als bei der Entziehung muss beim Verzeihensakt nicht die testamentarische Form gewahrt werden. Verziehen werden kann auch durch tatsächliche Handlung.

Exkurs:

283

Die Entziehungsgründe wurden aufgrund der Erbrechtsreform vereinheitlicht:

- Die Grundsätze über die Entziehung gelten gem. § 2333 Abs. 2 BGB nunmehr auch für den Eltern- und den Ehegattenpflichtteil.
- Durch die Neuregelung werden alle Personen geschützt, die dem Erblasser vergleichbar nahestehen wie ein Ehegatte, Lebenspartner oder seine Kinder, somit auch die **Stief- und Pflegekinder**. Ein Pflichtteilsentzug kommt auch in Betracht, wenn der Pflichtteilsberechtigte **diesen** Personen nach dem Leben trachtet oder diese körperlich schwer misshandelt.

Beispiel:

Künftig wird die Tötung (schwere körperliche Misshandlung) der Lebenspartnerin des Erblassers durch seine Kinder deren Pflichtteilsentzug rechtfertigen.

Der Grund »ehrlöser und unsittlicher Lebenswandel« soll entfallen. An seine Stelle tritt: eine »rechtskräftige Verurteilung zu mindestens einem Jahr ohne Bewährung« und die Unzumutbarkeit für den EL, dem Verurteilten den Pflichtteil zu belassen.

284–289 vorläufig frei

5.3 Erbschaftsteuerliche Spezialfragen

5.3.1 Pflichtteile und ihre »Abfindung«

290 Nachdem der Erblasser – vom Entzug abgesehen – das Pflichtteilsrecht nicht durch letztwillige Verfügung aufheben kann, muss er versuchen, den Pflichtteilsberechtigten im Vorfeld zu einem Verzicht auf den Anspruch zu bewegen. Hierfür wird der Berechtigte eine Gegenleistung fordern. Während dieser Fall des **antizipierten** Pflichtteilsanspruchs nicht geregelt wurde, ist der Fall der Abfindung des bereits entstandenen Pflichtteilsanspruchs in § 3 Abs. 2 Nr. 5 ErbStG ausdrücklich geregelt.

291 Für den **präventiven** Ausgleich kann die Antwort nur lauten: Mangels gesetzlicher Regelung liegt kein Erbschaftsteueratbestand vor, da ein Pflichtteilsanspruch noch nicht entstanden ist. Eine Analogie zu § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG verbietet sich wegen fehlender Vergleichbarkeit ebenso wie eine extensive Auslegung des § 3 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG (»vermächtnisgleicher Erwerb«). Dessen ungeachtet unterliegt die Geldzahlung der Schenkungsteuer (s. § 7 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG; Einzelheiten vgl. § 7 Rn. 616 ff.).

292 Problematisch sind jedoch die »fehlerhaften« oder »falschen« Verzichtsverträge.

Beispiel:

Die Kinder des (künftigen) Erblassers schließen untereinander einen Vertrag, in dem eines der Kinder gegen Entgelt auf künftige Pflichtteilsansprüche verzichtet.

Lösung:

Mangels »Partnerfähigkeit« für einen Verzichtsvertrag (der Erblasser ist nicht beteiligt!) liegt kein wirksamer Verzichtsvertrag nach § 2346 BGB vor; folglich kommt auch § 7 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG nicht zur Anwendung. Es liegt aber eine freigebige Zuwendung gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor, wonach der Empfänger der Zahlung bereichert ist, auch wenn er nur auf eine Vermögenschance verzichtet hat; dazu ausführlich s. § 7 Rn. 619 und 619a – auch zur Frage der Steuerklasse (nach BFH nunmehr: Erwerb nach Steuerklasse II).

5.3.2 Steuerpflicht auch der Nebenansprüche (§§ 2305, 2325 BGB)?

293 Wegen der ausdrücklichen Bezugnahme auf die §§ 2303 ff. BGB unterliegen auch die Pflichtteils-Nebenansprüche (der Restanspruch wie der Ergänzungsanspruch) der Erbschaftsteuer.

5.3.3 (Pflichtteils-)Erfüllungssurrogat: Grundstück

Für den Fall, dass der Pflichtteilsberechtigte nicht mit einem Geldbetrag, sondern mit einer Sache, insb. einem Grundstück, abgefunden wird, stellen sich zwei Fragen: 294

1. Mit welchem Wert wird dieser Pflichtteilerwerb angesetzt: Nominal- oder Steuerwert?
2. Mit welchem Wert wird die Pflichtteilsschuld beim Erben abgezogen?

Zu Frage 1: Bewertung des Erfüllungssurrogats als Aktivposten 295

Aufgrund älterer Rspr. war das Erfüllungssurrogat »Immobilie« grunderwerbsteuerbefreit und daher ein häufiges Gestaltungsvehikel für die Erfüllung des Pflichtteilsanspruchs. Nachdem aber der BFH mit Urteil vom 10.07.2002 (BStBl II 2002, 775) seine Rspr. zu § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG geändert hat und Grunderwerbsteuer annimmt, hat diese Gestaltungsform an Beliebtheit etwas eingebüßt.

Nach der übereinstimmenden Rspr. von BGH (vom 01.10.1958, BGHZ 28, 177) und des BFH (vom 07.10.1998, BStBl II 1999, 23; allerdings zu § 10 ErbStG) ist der Pflichtteilsanspruch – unabhängig von seiner konkreten Erfüllungsleistung – immer als Geld(-summen-)forderung zu qualifizieren und daher mit dem **Nominalbetrag** anzusetzen.

Zu Frage 2: Bewertung des Erfüllungssurrogats als Nachlassschuld 296

Nach einer kurzen Phase der Rechtsunsicherheit, die durch die Grunderwerbsteuer ausgelöst war, ist der BFH in der bereits zitierten Entscheidung aus dem Jahre 1998 wieder zu seiner alten Rspr. zurückgekehrt, nach der auch die Immobilie mit dem **Nominalwert** abgezogen wird.

Hinweis: Das uneingeschränkte **Korrespondenzprinzip** (Aktiv- wie Passivpart des »Immobilienpflichtteils« mit dem Nominalansatz) führt dennoch zu **Wert-Verwerfungen**, wenn etwa der Erbe sein geerbtes Grundstück mit dem Steuerwert ansetzen darf, der Pflichtteilsberechtigte hingegen den meist höheren Wert zu versteuern hat und zusätzlich die Übertragung des Grundstücks vom Erben mit dem höheren Wert abgezogen werden kann. Das Dilemma ist mehrfach angesprochen worden (s. nur *Meincke*, § 3 Rn. 53 m. w. N., u. a. 64. Deutscher Juristentag, Bd. II/1 L 118), ohne dass Verwaltung oder Gesetzgeber eine Änderung herbeiführten.

Auch die daraufhin einsetzende »Teilverzichts«-Lösung, die mit einer Immobilie – mit dem dann niedrigeren Steuerwert – abgegolten wurde (Auswechslung des Leistungsinhalts), ist zwischenzeitlich vom BFH (Urteil vom 07.10.1998, BStBl II 1999, 23) aufgehoben worden.

5.3.4 Umgehung der Pflichtteilssteuer

In der Literatur (statt aller s. K/E, § 3 Rn. 208 f. sowie *Hannes/Holtz*, in *M/H/H*, § 3 Rn. 54) werden folgende Verschonungsalternativen vorgeschlagen: 298

- vorgezogene vorweggenommene Erbfolge, wobei auf den Zehnjahreszeitraum (s. § 2325 Abs. 3 BGB) zu achten ist;
- Verzicht auf den Pflichtteil (s. § 2346 BGB), ggf. modifizierter Verzicht (s. hierzu *Nieder* in *Münchener Vertragshandbuch*, Bd. 6, XVIII);
- Verringerung des Pflichtteilsanspruchs.

In allen Fällen ist jedoch auf den Ersatztatbestand des § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG zu achten.
vorläufig frei

299–309

6 Die Schenkung auf den Todesfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 ErbStG)

Ausgewählter Literaturhinweis:

Krumm, Gesellschaftsvertragliche Abfindungsklauseln und erbschaftsteuerliche Schenkungsfiktion, NJW 2010, 187.

6.1 Bedeutung der Norm

- 310 Eine Mittelstellung zwischen einer testamentarischen Anordnung und einer Schenkung unter Lebenden nimmt die Schenkung auf den Todesfall ein. Etwas überraschend bezieht der Gesetzgeber **beide** Anwendungsbereiche des § 2301 BGB – Abs. 1 und Abs. 2 – in den erbrechtlichen Erwerbsvorgang mit ein, da der in § 2301 Abs. 2 BGB geregelte Fall der vollzogenen Schenkung zivilrechtlich dem Schenkungsrecht unterstellt wird.
- 311 Im Erbrecht und folgerichtig auch im Erbschaftsteuerrecht erfreut sich die Schenkung auf den Todesfall mit einem Paragraphen (s. § 2301 BGB; knappe Ressource Gesetz!) allenfalls in der Bank- und Notarpraxis einer größeren Beliebtheit – dies, obwohl das Institut viele Voraussetzungen erfüllt, die an eine flexible und interessensgerechte Vermögensübertragung von Todes wegen gerichtet sind. Ihrer Funktion nach ist die »letztwillige Schenkung«, bei der das **Überleben des Beschenkten** – und damit das Vorversterben des Schenkers – tatbestandliche Voraussetzung ist, zwischen der vorweggenommenen Erbfolge und dem Erbvertrag angesiedelt. Dies hat seinen Grund darin, dass – wie beim Erbvertrag – die Vereinbarung zu Lebzeiten geschlossen wird, die Wirkung jedoch fast immer erst mit dem Tode eintritt. Andererseits werden bei § 2301 BGB typischerweise nur einzelne Ansprüche bzw. Vermögenspositionen auf den Begünstigten übertragen. Hierin liegt die Parallele zum Vertrag über die Generationennachfolge.

6.2 Der erbrechtliche Bezug (§ 2301 BGB)

- 312 Eine Schenkung auf den Todesfall ist mit dem Risiko verbunden, dass häufig der Notar »vergessen« wurde oder dass allgemein nur eine mündliche Absprache erfolgte. Dies hat seinen zivilrechtlichen Grund darin, dass in § 2301 BGB zwischen einer vollzogenen (Abs. 2) und einer nicht vollzogenen Schenkung (Abs. 1) unterschieden wird.
- 313 Für einen Vollzug der Schenkung zu Lebzeiten nach § 2301 Abs. 2 BGB gelten nach einhelliger Rechtsprechung des BGH nämlich die Heilungsvorschriften von § 518 Abs. 2 BGB, wonach bei Bewirkung der versprochenen Leistung ein möglicher Formmangel (fehlende notarielle Beurkundung) geheilt ist. Umgekehrt, bei fehlender Leistungserfüllung zu Lebzeiten, gelten – ohne Heilungsmöglichkeit – nach § 2301 Abs. 1 Satz 1 BGB die strengen Formvorschriften des Erbrechts. Danach ist zumindest § 2247 BGB (»eigenhändig und unterschrieben«) zu beachten, wenn ein wirksamer Rechtsgrund für das Behalten-Dürfen der Zuwendung vorliegen soll.

Beispiel:

Witwer W (2 Kinder X und Y) wird in den letzten Jahren aufopferungsvoll von der Krankenschwester Martha M gepflegt. Sein Vertrauter B wird von W bevollmächtigt, nach seinem Tode ein Sparbuch – auf den Namen des W lautend – auf M umzuschreiben.

Lösung:

Im vorliegenden Sachverhalt stattet der Zuwendende (im Beispiel der Erblasser W) eine Mittelsperson (hier B) mit einer Vollmacht über den Tod hinaus aus (sog. »transmortale Vollmacht«). In der Praxis ist dies die **formulärmäßige Vollmachtserteilung an Banken oder Notare**, kurz nach dem Tode die rechtsgeschäftlichen Voraussetzungen für die Überschreibung von Sparbüchern, Wertpapieren und dergleichen zu erbringen. Damit beginnt oftmals sofort nach dem Ableben des Schenkers der Wettlauf der Erben, die das Rechtsgeschäft noch widerrufen können, mit dem Vertreter, der die Willenserklärung des Erblassers zum Vertragspartner (i. d. R. die Banken) »transportiert«. Sowohl die erbrechtliche als auch die steuerliche Beurteilung hängen in dieser Fallkonstellation davon ab, wer »schneller« war (**Wettlauf zwischen Erben und Beschenkten**). Gelingt den Erben der Widerruf vor Zugang der Offerte des B an die Bank, so steht ihnen als gesetzliche oder gewillkürte Erben das Sparbuchvermögen zu. Hat die Mittelsperson B hingegen rechtzeitig das Angebot übertragen, liegt eine nach dem Tod des W vollzogene Schenkung auf den Todesfall vor.

Kommt das von B übermittelte Vertragsangebot vor dem Widerruf (1. Alternative) von X und Y bei der Bank an, so hat M die Sparbücher von Todes wegen nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG erworben, da der Vollzug nach dem Tode des Erblassers eintrat (aber s. Rn. 315 ff.).

Sind die Erben hingegen schneller (Widerruf vor übermitteltem Vertragsangebot, d. h. 2. Alternative), gehören die Sparbücher zur Gesamtbereicherung von X und Y gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Die geplante Schenkung (auf den Todesfall) »fiel ins Wasser«.

Um den Wettlauf zu verhindern, wird die Vollmacht an die Bank häufig unwiderruflich ausgestellt. Wichtig ist aber, dass selbst eine unwiderrufliche Vollmacht noch nicht zum Vollzug nach § 2301 Abs. 2 BGB führt. Hierzu bedarf es nach wie vor des Übertragungsaktes seitens des Schenkers (s. *Weidlich* in Grüneberg, § 2301 Rn. 10). Allein der Wettlauf wird damit unterbunden.

314

Hätte W das Sparbuch der M wenigstens in der Form eines Erbvertrages (oder noch besser: in der testamentarischen Form des § 2247 BGB) zugewendet und den Vollzug bis zu seinem Tode hinausgeschoben, so läge ein wirksames – noch nicht vollzogenes – Schenkungsversprechen auf den Todesfall gem. § 2301 Abs. 1 BGB vor. Die Erben sind in diesem Fall »ausgebootet« (in steuerlicher Hinsicht kommt es zu einem Erwerbsvorgang der M nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 ErbStG).

6.3 Folgefragen

Es ist derzeit noch nicht vollends geklärt, ob die zivilrechtliche Unterscheidung auch in das Erbschaftsteuerrecht übernommen werden kann. Nach dem letzten BFH-Urteil vom 24.10.2001 (BStBl II 2002, 153) in dieser Frage soll die zivilrechtliche Vorgabe auch im Erbschaftsteuerrecht befolgt werden. Danach gilt:

315

- bei Vollzug unter Lebenden wird die Zuwendung als Schenkung nach § 7 ErbStG behandelt;
- bei Vollzug mit (bzw. nach) dem Tode des Erblassers soll ein Erwerb von Todes wegen nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG vorliegen.

In beiden Fällen ist, da dies zivilrechtlich vorausgesetzt wird, der **Wille zur Freigebigkeit** des Schenkers erforderlich (s. § 7 Rn. 448 ff.).

Die Verwaltung hat mit der Transformation dieses erbrechtlichen Instituts große Schwierigkeiten. So erlaubt die amtliche Äußerung (s. R E 3.3 ErbStR) jede undifferenzierte Schlussfolgerung, wenn einerseits die Voraussetzungen des § 7 ErbStG (freigebige Zuwendung) gefordert werden, mit Satz 2 aber der – für einen Erwerb von Todes wegen typische – volle Abzug etwaiger

316

Nachlassschulden zugelassen wird. Eine weitere (beiläufige) Stellungnahme in RE 3.7 Abs. 1 Satz 1 ErbStR (die postmortale Vollmacht soll – im Unterschied zu § 2301 BGB – die Erbfolge nicht berühren) lässt jedoch erkennen, dass die Finanzverwaltung sich der rechtsgeschäftlichen (Nachfolge-)Bedeutung der Schenkung auf den Todesfall nicht bewusst ist.

317–319 vorläufig frei

7 Der Erwerb von Beteiligungen an Personengesellschaften (§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 1. Fall sowie § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG)

Ausgewählte Literaturhinweise:

Esskandari, Ganz in Schwarz – erbschaftsteuerliche Folgen beim Ausscheiden aus der Anwaltssozietät, ZEV 2011, 575; *Götzenberger*, Konsequenzen des neuen Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personen- oder Kapitalgesellschaft, BB 2009, 132; *Hübner/Maurer*, Erbschaft- und schenkungsteuerliche Folgen gesellschaftsvertraglicher Abfindungsbeschränkungen für die verbleibenden Gesellschafter (Teil 1), ZEV 2009, 361; *Ivens*, Gesellschaftsvertragliche Abfindungsbeschränkungen im Schenkung- und Erbschaftsteuerrecht, GmbHR 2011, 465; *Wangler*, Einfluss des neuen Bewertungs- und Erbschaftsteuerrechts auf Abfindungsregelungen in Gesellschaftsverträgen, DStR 2009, 1501.

7.1 Rechtssystematische Klärung – Stellung im Erbschaftsteuergesetz

320 In § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG hat der Gesetzgeber den Fall des **Ausscheidens** eines Gesellschafters von Todes wegen bei gleichzeitigem **Übergang** der Beteiligung auf die **verbleibenden** Gesellschafter (bzw. auf die Gesellschaft) geregelt (sog. »Anwachsung«; nachfolgend unter »Fortsetzungsklausel« dargestellt). Diese Regelung erfolgte unterschiedslos bei Kapitalgesellschaften und bei Personengesellschaften und wirkt damit rechtsformneutral, obwohl die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen nicht vergleichbar sind. Nachfolgend werden die beiden unterschiedlichen Konzepte praxisgerecht, d. h. **getrennt** kommentiert. In die erste Kommentierung (s. Rn. 320 ff.), der Vererbung der Beteiligung an **Personengesellschaften** wird aus Gründen des Sachzusammenhangs auch der **Grundfall der Vererbung** von Beteiligungen an Personengesellschaften einbezogen. Der Steuertatbestand beim direkten Einrücken eines neuen Erben-Gesellschafters in die Rechtsstellung des verstorbenen Gesellschafters einer Personengesellschaft unterliegt allerdings § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

7.2 Die gesellschafts- und erbrechtlichen Grundaussagen zur Vererbung von Beteiligungen an Personengesellschaften

7.2.1 Die gesetzliche Lösung

Immer schon konnte die Frage der Übertragung und Vererbung von Beteiligungen an Personengesellschaften nur in Verbindung mit dem jeweiligen Gesellschaftsvertrag gelöst werden. Sämtliche einzelgesetzlichen Regelungen, ob zur GbR, zur OHG, zur KG oder den sonstigen Personengesellschaften, sind in diesem Punkt dispositiv. Nur bei fehlendem Vertrag oder bei fehlender Nachfolgeklausel gelten **subsidiär die gesetzlichen** Regelungen. 321

- Nach der seit 01.07.1998 geltenden Neufassung des HGB werden Personenhandelsgesellschaften wie die **OHG** beim Tode eines Gesellschafters nicht mehr ipso jure aufgelöst, sondern bleiben fortbestehen (s. § 131 Abs. 3 Nr. 1 HGB); die identische Rechtsfolge gilt auch bei Partnerschaftsgesellschaften (s. § 9 PartGG).
- Ebenso wenig berührt der Tod eines **Komplementärs** bei einer **KG** (s. § 161 Abs. 2 i. V. m. § 131 Abs. 3 Nr. 1 HGB) die Existenz der KG, sondern löst nur die Rechtsfolgen wie beim Ausscheiden des Gesellschafters aus (sog. »Fortsetzungsklausel«). Beim Tode des Kommanditisten (§ 177 HGB) kommt es zur Direktnachfolge, ohne dass die KG aufgelöst wird (sog. »Nachfolgeklausel«).
- Anders (so wie nach dem alten Recht auch bei den Personenhandelsgesellschaften) verhält es sich nur beim Tode eines BGB-Gesellschafters (s. § 727 BGB). Die **GbR** wird – mangels einer vertraglichen Lösung – aufgelöst.

7.2.2 Die (notwendige) Kollision zwischen Gesellschaftsrecht und Erbrecht

Allein die aufgezeigten gesetzlichen (gesellschaftsrechtlichen) Lösungen dokumentieren den Grundsatz, dass im Falle einer Kollision zwischen Erbrecht (Testament) und Gesellschaftsrecht der Grundsatz gilt, dass das **Gesellschaftsrecht Vorrang** vor dem Erbrecht hat. Das vom Gesellschaftsrecht zur Verfügung gestellte Arsenal an unterschiedlichen Nachfolgemöglichkeiten hat Vorrang vor der »lapidaren« Aussage des § 1922 BGB. Dies gilt erst recht bei mehreren Erben und nur einem Gesellschafter-Erben. Trotz dieser Aussage behält das Erbrecht die Hebel-Funktion. Die konkrete Nachfolgediskussion wird nur dann geführt, wenn der Anteil **überhaupt vererblich** gemacht wurde. Falls dies nicht der Fall ist, greifen die gesetzlichen Lösungen. 322

Wichtiger ist aber eine zweite Dimension des gesellschaftsrechtlichen Vorrangs. Sind mehrere Erben vorhanden und gehört zum Nachlass eine Beteiligung an einer Personengesellschaft, so würde bei Geltung des § 1922 BGB die Miterbengemeinschaft unmittelbare Nachfolgerin und damit Beteiligte an der Personengesellschaft des Erblassers werden. Um der Gefahr der sodann möglichen Erbaueinandersetzung der Erbengemeinschaft als Partner der Personengesellschaft vorzubeugen, geht der Anteil des Erblassers immer im Wege der **Sonderrechtsnachfolge** von Todes wegen auf die einzelnen Miterben über (Singularsukzession statt Universalsukzession; auch beschränkte Gesamtrechtsnachfolge genannt). Die **Beteiligung fällt nicht** in den noch ungeteilten **Nachlass** (so der BGH vom 03.07.1989, BGHZ 108, 187). Die Miterben übernehmen sofort und aufgeteilt die Gesellschafterposition des Erblassers (BGH vom 04.05.1983, NJW 1983, 2376). Dies bedeutet, dass z. B. das Kapitalkonto des Alt-Gesellschafters bei drei berufenen Miterben gesplittet wird und z. B. jeder von drei Erben in die aufgesplattene »Drittelstellung« des Erblassers bei der KG einrückt. Dies gilt unabhängig von der Eigenschaft als Komplementär oder als Kommanditist. Diese Folge setzt aber beim Komplementär eine vertragliche Vereinbarung 323

(sog. »Nachfolgeklausel«) voraus. Gleichzeitig führt der BGH in sämtlichen Entscheidungen aus, dass die Beteiligung **nicht am Nachlass** vorbei übertragen werden kann. Dies ist kein Paradoxon zu der obigen Aussage (Beteiligung fällt nicht in den Nachlass); damit ist nur zum Ausdruck gebracht, dass für den Fall des gesellschaftsrechtlichen Ausscheidens eines Erben, der nicht als Gesellschafter-Nachfolger berücksichtigt wird, dieser einen seiner Quote entsprechenden Ausgleichsanspruch gegen den privilegierten Gesellschafter-Erben erhält.

7.2.3 Die vertraglichen Klauseln

324 Losgelöst von der geltenden und differenzierenden Gesetzeslage beeinflusst jedoch das zwischenzeitlich von der Rechtsprechung des BGH entwickelte Nachfolgekonzzept bei allen Beteiligungen an Personengesellschaften wesentlich stärker die Frage des Übergangs.

Hierauf aufbauend und in Anlehnung an die **vertragliche Gestaltungspraxis** hat sich ein Nachfolgekonzzept bei Beteiligungen an Personengesellschaften entwickelt, das von folgenden Alternativen ausgeht:

1. Bei der **Auflösungsklausel** wird die Personengesellschaft aufgelöst und die Erbengemeinschaft tritt an die Stelle des Alt-Gesellschafters und ist (nur in diesem Fall) Partner der zu liquidierenden Personengesellschaft (hier besteht keine Notwendigkeit für eine »Einzel-Nachfolge«. Dies entspricht dem gesetzlichen Leitbild bei der GbR (s. § 727 BGB).
2. Bei Vereinbarung der sog. »**Fortsetzungsklausel**« werden die Erben nicht Gesellschafter, sondern haben einen Anspruch auf das Abfindungsguthaben nach § 738 BGB, während der Gesellschaftsanteil des Erblassers auf die verbleibenden Gesellschafter übergeht (**sog. »An-/Abwachsung«**). Die Personengesellschaft wird unter den Alt-Gesellschaftern fortgesetzt. Dies entspricht dem gesetzlichen Leitbild bei der OHG – s. § 131 Abs. 3 Nr. 1 HGB – und der Partnerschaftsgesellschaft).
Nebenbei: Nur diese Rechtsfolge führt zum unmittelbaren Anwendungsfall des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG!
3. Bei der **einfachen Nachfolgeklausel** erhält jeder der Miterben den seiner Erbquote entsprechenden Anteil am Kapitalkonto, die Gesellschafterstellung geht somit qua Sonderrechtsnachfolge auf die einzelnen Miterben über; dies entspricht dem gesetzlichen Leitbild beim Tod eines Kommanditisten einer KG (s. § 177 HGB).
4. Bei der **qualifizierten Nachfolgeklausel** geht der Anteil des Alt-Gesellschafters auf einen (oder mehrere) privilegierte Miterben ungeteilt über; wegen der – verglichen mit der Erbquote – einhergehenden Privilegierung ist der Gesellschafter-Miterbe den anderen zum Ausgleich verpflichtet.
5. Bei der **Eintrittsklausel** wird einem Dritten ein Optionsrecht auf Eintritt in die Personengesellschaft gewährt. Gelegentlich wird der Anwendungsbereich der Eintrittsklausel auch für den Fall reklamiert, dass ein (Mit-)Erbe nicht automatisch Nachfolger wird, sondern erst nach Ausübung des Gestaltungsrechts.

Beispiel:

Bestehende dreigliedrige M-KG (drei Gesellschafter L, M, und N). Kein Gesellschaftsvertrag. Kein Testament. M wird von seinen drei Kindern (A, B und C) beerbt. Wie vollzieht sich der Übergang der Beteiligung des M?

- a) M ist Komplementär.
- b) M ist Kommanditist.

Lösung:

- a) Die Vererbung der Komplementärbeteiligung vollzieht sich gem. § 161 Abs. 2 HGB i. V. m. § 131 Abs. 3 Nr. 1 HGB nach den gesetzlichen Regeln der OHG. Die M-KG wird unter den verbleibenden Gesellschaftern fortgesetzt. Die Erbengemeinschaft A, B, C hat einen Abfindungsanspruch gegen die KG.
- b) Die Vererbung der Kommanditbeteiligung folgt § 177 HGB. Danach übernehmen die Erben A, B und C die Gesellschafterstellung des M, und zwar im Wege der Sonderrechtsnachfolge. Jeder der Erben (und nicht etwa die Erbengemeinschaft) rückt anteilig und unmittelbar (hier: zu je 1/3) in die Rechtsstellung des M bei der KG ein.

7.3 Die erbschaftsteuerlichen Folgefragen

7.3.1 Die Steuerpflicht des Übergangs

§ 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG ist nur auf den **Anwachsungserwerb** der/des Alt-Gesellschafter/s anzuwenden. In den oben diskutierten Fällen kommt diese Folge nur bei der **Fortsetzungsklausel** oder bei der gesetzlichen Nachfolge bei einer **OHG** zum Tragen. Weitere Voraussetzung für einen steuerpflichtigen Erwerb ist, dass der **Steuerwert des erworbenen Anteils höher ist als die Abfindungsschuld**, die seitens der OHG an den ausscheidenden Gesellschafter zu zahlen ist und der als Auseinandersetzungsanspruch auf den/die Erben übergeht. 325

Dabei sind zwei Fälle zu unterscheiden: 326

1. Im Falle einer mehrgliedrigen (mindestens aus drei Personen) bestehenden Personengesellschaft (OHG) vollzieht sich der Übergang auf die verbleibenden Alt-Gesellschafter der **bestehenden** OHG.
2. Im Falle einer zweigliedrigen OHG (Personengesellschaft) wird die OHG umgewandelt in ein Einzelunternehmen (»Ausscheiden des vorletzten Gesellschafter«) und der Ex-Gesellschafter ist nunmehr das alleinige Besteuerungssubjekt (s. auch R E 3.4 Abs. 2 ErbStR).

In allen anderen Fällen vollzieht sich der Erwerb der Beteiligung bzw. des Ausscheidungsguthabens durch die Erben unmittelbar nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Bei **Gesellschafternachfolge** ist diese Grundnorm (1. Anwendungsfall) m.E. nur **analog** anzuwenden, weil eben der Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge hier nicht greift. Ansonsten – bei Geldansprüchen – kommt § 3 Abs. 1 Nr. 1 1. Fall ErbStG unmittelbar zur Anwendung. 327

vorläufig frei 328–329

7.3.2 Die Bewertung

Gem. § 109 Abs. 2 i. V. m. § 97 Abs. 1a BewG wird der gemeine Wert des Anteils an einer Personengesellschaft grundsätzlich wie folgt ermittelt: 330

- (1a) Nach Ermittlung des Ertragswerts für die gesamte Personengesellschaft werden die Kapitalkonten aus der Gesamthandsbilanz den Gesellschaftern vorweg zugerechnet.
- (1b) Der verbleibende (d. h. übersteigende) Ertragswert ist nach dem vertraglichen Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter zu verteilen; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen.
- (2) Die WG des Sonder-BV (gemeiner Wert) werden den jeweiligen Gesellschaftern gesondert zugerechnet; Schulden im Sonder-BV sind einzubeziehen.
- (3) Die Werte aus (1) und (2) ergeben den gemeinen Wert des Anteils an der Personengesellschaft.

Beispiel:

An der A-B-C-OHG sind die Gesellschafter A, B und C zu je einem Drittel beteiligt. A hat ein Kapitalkonto von 100.000 €, B und C haben ein Kapitalkonto von jeweils 70.000 €. Der gemeine Wert für die OHG (ermittelt nach Ertragswertgesichtspunkten) beträgt 580.000 €.

B überlässt der OHG ein – schuldenfreies – Grundstück, das mit 200.000 € in der Sonderbilanz I des B ausgewiesen ist (Grundbesitzwert nach § 179 BewG 300.000 €). C hat den Gesellschaftsanteil von D erworben und den Kaufpreis, soweit er das Buchkapital überschritten hat, in eine positive Ergänzungsbilanz C eingestellt, die zum Stichtag ein Mehrkapital von 80.000 € aufweist. Wie sind die Anteile von A, B und C zu bewerten?

Lösung:

	Vorspalte	A	B	C
Gemeiner Wert OHG	580.000 €			
Kapitalkonten	./. 240.000 €	100.000 €	70.000 €	70.000 €
Restwert	340.000 €			
Je 1/3	./. 340.000 €	113.333 €	113.333 €	113.334 €
Anteil am gemeinen Wert der OHG		213.333 €	183.333 €	183.334 €
Sonder-BV			300.000 €	
Ergänzungsbilanz				0 €
Bedarfswert (BV-Wert)		213.333 €	483.333 €	183.334 €

Hinweis: Ergänzungsbilanzen (C) finden keine Berücksichtigung (Änderung der Rechtslage), weil die Ergänzungsbilanzen bei der betriebswirtschaftlichen Ermittlung des Unternehmenswerts nicht berücksichtigt werden; noch gewähren sie den Gesellschaftern zusätzliche Entnahmerechte.

7.3.2.1 Auflösungsklausel (aus einer werbenden Personengesellschaft wird eine Liquidationsgesellschaft)

- 331 Die Wandlung der Personengesellschaft in eine Liquidations-Gesellschaft hat keinen Einfluss auf ihre Bewertung. Gem. § 97 Abs. 1a BewG wird der Einheitswert der Personengesellschaft auf die Gesellschafter aufgeteilt. Der Anteil an der Personengesellschaft, der auf die Erbengemeinschaft übergeht, wird schließlich nochmals entsprechend der Erbquote auf die einzelnen Miterben aufgeteilt. Die Verschonungsregelungen können grundsätzlich wegen § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG (Betriebsaufgabe) nicht gewährt werden.
- 332 **Fazit:** Bei der Auflösungsklausel erfolgt die anteilige Wertermittlung der ererbten Anteile an der Personengesellschaft in Liquidation anhand § 12 Abs. 5 ErbStG mit dem gemeinen Wert.

7.3.2.2 Fortsetzungsklausel (Fortbestand der Personengesellschaft unter den verbleibenden Gesellschaftern)

- 333 Nachdem den **Erben** eine Abfindung nach § 738 BGB gegen die Personengesellschaft zusteht, fällt diese in den Nachlass und ist als Erwerb von Todes wegen gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerpflichtig. Nachdem dieser Auseinandersetzungsanspruch nach h. M. keine betriebliche Forderung mehr darstellt, sondern privater Natur ist, wird der gemeine Wert mit dem Nennwert der Kapitalforderung (= echter Unternehmenswertanteil) nach § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 12 Abs. 1 BewG angesetzt (s. auch *Wälzholz* in V/S/W, § 3 Rn. 86).

Zusätzlich fingiert **§ 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG für die verbleibenden Altgesellschafter** 334 ebenfalls einen Erwerb von Todes wegen, soweit der ihnen zugewachsene Anteil des ausscheidenden Erblassers **mehr wert** ist als der Abfindungsanspruch seiner Erben. Ebenfalls besteht die Möglichkeit, einen Abfindungsanspruch gesellschaftsvertraglich im Falle todesfallbedingten Ausscheidens des Gesellschafters auszuschließen (s. *Ulmer/Schäfer* in MüKo, § 738 BGB, Rn. 62). Auch solche Klauseln fallen in den Anwendungsbereich des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG. Ein Erwerb von Todes wegen auf Seiten der verbleibenden Gesellschafter liegt auch vor, wenn der Erblasser sog. »**vorletzter Gesellschafter**« war und aufgrund einer Übernahmeklausel der verbleibende Gesellschafter die Personengesellschaft als Einzelunternehmer fortführt. In beiden Fällen unterstellt § 3 ErbStG eine Schenkung des Erblassers auf den Todesfall zu Gunsten seiner/s Partner/s, und zwar auch ohne subjektive Bereicherungsabsicht des Erblassers (s. R E 3.4 Abs. 1 ErbStR 2011 sowie s. BFH vom 01.07.1992, BStBl II 1992, 912). Für die Praxis sei angefügt, dass dieser Erwerbstatbestand immer dann greift, wenn der Abfindungsanspruch auf den Buchwert begrenzt ist und der Steuerwert entsprechend höher ist. Darüber hinaus kann er auch bei der selten vereinbarten »Unter-Buchwert-Klausel« vorkommen, die jedoch zumindest seit der Einführung der verlängerten Maßgeblichkeit aufgrund des BiRiLiG 1993 – bereits im Vorfeld – ernsthafte Zweifel an der Stellung des Erblassers als Mitunternehmer aufkommen lässt. Den Altgesellschaftern stehen beim **Anwachsungserwerb** auch die Vergünstigungen des § 13a ErbStG zu (s. R E 13b.1 Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 ErbStR sowie H E 3.4 ErbStH). S. hierzu auch die Parallelvorschrift des § 7 Abs. 7 ErbStG!

Fazit: Bei der Fortsetzungsklausel haben die Erben den Abfindungsanspruch als (nicht nach §§ 13a, 13b ErbStG begünstigte) Kapitalforderung zu versteuern. Die verbleibenden Gesellschafter, denen der Anteil des Erblassers anwächst, versteuern die Differenz zwischen dem (höheren) Steuerwert und dem (niedrigeren) Abfindungsanspruch. 335

Zur Neuregelung s. Rn. 360.

7.3.2.3 Einfache Nachfolgeklausel (alle Miterben werden anteilig Gesellschafter)

Der BFH hat die Sondererbfolge »als eine mit dem Erbfall wirksam gewordene, gegenständlich begrenzte Erbaueinandersetzung« umschrieben (s. BFH vom 01.04.1992, BStBl II 1992, 669) und der BGH hat in der Leitentscheidung (s. BGH vom 10.02.1977, BGHZ 68, 225) hierzu ausgeführt, dass trotz der **Sondererbfolge** die Beteiligung **nicht am Nachlass vorbei** übertragen wird. Aus diesen Gründen liegt erbschaftsteuerlich ein Erwerb von Todes wegen vor (s. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Die Ermittlung und Aufteilung des Steuerwerts nach § 12 Abs. 5 ErbStG i. V. m. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO (Erbquote!) folgt den gleichen Regeln wie bei der Auflösungsklausel. Die Privilegien des § 13a ErbStG werden allerdings gewährt. 336

Fazit: Als einziger Unterschied zur Auflösungsklausel (s. Rn. 331) wird bei der einfachen Nachfolgeklausel bei den Miterben-Mitgesellschaftern der erworbene Steuerwert der Personengesellschaft mit den Vergünstigungen der §§ 13a, 13b ErbStG prämiert. 337

7.3.2.4 Qualifizierte Nachfolgeklausel (ein privilegierter Gesellschafter-Miterbe gegenüber diskriminierten Nicht-Gesellschafter-Miterben)

Die o.g. BFH-Formel zur Sondererbfolge wird bei der qualifizierten Nachfolge dahingehend präzisiert, dass diese ein »gesellschaftsrechtlich besonders ausgearteter Unterfall der Teilungsanordnung« sei. Damit gilt erstens für alle Miterben zunächst das Stichtagsprinzip, wonach zunächst für alle Erben ein gemeinsamer Erwerb der Gesellschafterposition des Erblassers, 338

bewertet nach § 12 Abs. 5 ErbStG, unterstellt wird. Zweitens wird wegen der Unbeachtlichkeit der Teilungsanordnung der erbquotale Anteil allen Miterben zugewiesen, ohne dass diese Gesellschafter geworden sind (s. R E 3.1 Abs. 3 ErbStR, R E 13b.1 Abs. 2 Satz 1 ErbStR).

Der Bruch mit dem Zivilrecht wird noch dadurch verstärkt, dass wegen der steuerlich irrelevanten Teilungsanordnung allein die erbrechtlich vorgegebene wertmäßige Aufteilung berücksichtigt wird (übernommene BGH-Formel: »nicht am Nachlass vorbeik«). Damit steht der Freibetrag nach § 13a ErbStG auch hier den Miterben anteilig zu; er wird nicht ausschließlich dem qualifizierten Nachfolger gewährt.

Wegen der ertragsteuerlichen **Zwangsentnahme des Sonder-BV**, soweit und wenn dieses anteilig auf die diskriminierten Nicht-Gesellschafter-Erben übergeht, muss für die Zukunft der Personengesellschaft § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 i. V. m. § 99 Abs. 2 BewG (Miteigentümer sind auch die anderen, nicht zur Gesellschafternachsfolge berufenen Miterben) beachtet werden, womit automatisch die betriebliche Eigenschaft des bisherigen Sonder-BV entfällt.

339 Noch nicht abschließend geklärt ist derzeit die Frage, ob die **Wertausgleichsverpflichtung** des qualifizierten Miterben gegenüber seinen Partnern in der Erbengemeinschaft als Erbfallschuld abgezogen werden kann (s. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG) oder dies wegen der unbeachtlichen Teilungsanordnung nicht der Fall ist. Mit der reinen Wortlautargumentation muss man den Abzug verneinen (s. BFH vom 27.07.1993, BStBl II 1994, 625). Dieses Ergebnis kann auch damit begründet werden, dass bei der erbschaftsteuerrechtlichen Gleichstellung der Sonderrechtsnachsfolge mit einer Teilungsanordnung der Ausgleich nur der tatsächlichen Verwirklichung der Erbquoten dient.

340 Bei einer verständigen und einer disziplinenübergreifenden Auslegung der Ausgleichsverpflichtung, so wie sie etwa ertragsteuerlich als Erbfallschuld behandelt wird, ist der Abzug allerdings zu bejahen. Ein in sich geschlossenes (konsistentes) Steuerrecht gebietet die zuletzt vorgetragene teleologische Auslegung (Abzug als Erbfallschuld).

341 **Fazit:** Die qualifizierte Nachfolgeklausel erweist sich auch erbschaftsteuerlich als Herausforderung für Gestaltungsmaßnahmen. Einerseits wird ein fingierter Erwerb von Todes wegen bei den Nicht-Gesellschafter-Erben unterstellt. Andererseits wird die Besteuerung auf hypothetischer Basis weitergeführt, wenn dem qualifizierten Nachfolger keine Abzugsmöglichkeit nach § 10 Abs. 5 ErbStG für den gezahlten Ausgleich an die weichenden Miterben eingeräumt wird.

7.3.2.5 Eintrittsklausel (ein Erbe oder Nicht-Erbe erwirkt die Gesellschafter-Nachsfolge)

342 Die Verwaltung behandelt den Eintritt aufgrund der Eintrittsklausel rückwirkend als Erwerb von Todes wegen, d. h. als Erwerb vom Erblasser, wenn der Eintritt unmittelbar nach dem Erbfall erfolgt: Der Eintritt eines Erben aufgrund einer Eintrittsklausel ist **kein Anwendungsfall** des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG. Macht der Erbe in der Abfindungsvariante von seinem Eintrittsrecht Gebrauch, vollzieht sich dessen Eintritt in die Gesellschaft dergestalt, dass die **Einlage** in Form des **Erlöschens** des bereits entstandenen und dem Eintrittsberechtigten zugewandten **Abfindungsanspruchs** erbracht wird (s. *Hübner/Maurer*, ZEV 2009, 361, 364; a. A. *Gottschalk* in T/G/J/G, § 3 Rn. 148, welcher von einem Anwachsungs- und nicht von einem (begünstigten) Abfindungserwerb ausgeht).

343 Dieser Ansicht hat sich die **Finanzverwaltung angeschlossen** und gewährt dem eintretenden Erben die Betriebsvermögensbegünstigung der §§ 13a, 13b (s. R E 13b.1 Abs. 2 Satz 2 ErbStR). Im Falle des Eintritts eines Nichterben, dem der Abfindungsanspruch vermächtnisweise zugewendet worden ist, gilt dies jedoch nur, wenn die Eintrittsklausel derart ausgestaltet ist, dass der Nichterbe gegen Leistung einer Einlage in Höhe des dem Erblasser zustehenden Abfindungsanspruches eintrittsberechtigt ist und der Abfindungsanspruch im Rahmen eines Vermächtnisses erworben wurde. Damit (d. h. mit dieser Billigkeitsregelung) tritt der Steuerwert des Anteils nach

§ 12 Abs. 5 ErbStG an die Stelle des Kapitalwerts des ansonsten gegebenen Abfindungsanspruches.

Gesamtfazit: Die erbschaftsteuerliche Nachfolge in die Mitunternehmerstellung zeigt von den Rechtsfolgen her Wertungswidersprüche auf. Die meisten Regelungen sind nur vom Ergebnis her nachvollziehbar. 344

Ergänzend (und durch R 51 Abs. 3 **ErbStR 2003** klargestellt) ist bei der Übertragung von Beteiligungen an Personengesellschaften noch auf folgende Punkte hinzuweisen: 345

- Als ein nach § 13a ErbStG begünstigter Erwerb gilt auch die Aufnahme einer Person in ein bestehendes Einzelunternehmen (s. R 51 Abs. 3 Satz 3 **ErbStR 2003**).
- Auch die sog. »disquotale Übertragung« (z. B. ein zurückbehaltenes Sonder-BV bei der qualifizierten Nachfolgeklausel) ändert nichts am Bewertungsprivileg des § 13a ErbStG (s. R 51 Abs. 3 Sätze 4 und 5 **ErbStR 2003**).

vorläufig frei

346–359

7.3.3 Das aktuelle Problem der Abfindungsvereinbarung, insbesondere bei der Fortsetzungsklausel

Ausgewählter Literaturhinweis:

Götzenberger, Konsequenzen des neuen Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personen- oder Kapitalgesellschaft, BB 2009, 131.

Bei der Fortsetzungsklausel (der Anteil des verstorbenen Gesellschafters geht im Anwachsungserwerb auf die verbleibenden Gesellschafter über und die Erben des verstorbenen Gesellschafters werden abgefunden) führt der Übergang des Gesellschaftersanteils als Schenkung auf den Todesfall zur Erbschaftsteuer, soweit der Steuerwert Abfindungsansprüche des ausscheidenden Gesellschafters bzw. dessen Erben übersteigt. Unter der Annahme, dass die Steuerwerte nach neuem Bewertungsrecht den Verkehrswerten entsprechen, versteuern die übrigen Gesellschafter ab 2009 einen Anwachsungserwerb überall dort, wo die **Abfindungsansprüche unter Verkehrswertniveau** liegen. Solchen Vereinbarungen liegen z. B. sog. »**Buchwertklauseln**« zugrunde, wenn im Interesse der Unternehmenskontinuität der Abfindungsanspruch der ausscheidenden Gesellschafter (bzw. deren Erben) auf die Bilanzwerte festgezurr wird. 360

Korrespondierend damit unterliegt bei den Erben, die ihren Gesellschaftersanteil an Mitgesellschafter übertragen müssen, ab 2009 nur der Abfindungsanspruch der Besteuerung (§ 10 Abs. 10 ErbStG).

Der Anwachsungserwerb ist begünstigt i. S. d. §§ 13a, 13b ErbStG, der Abfindungserwerb der Erben hingegen nicht (s. R E 13b.1 Abs. 2 Satz 4 ErbStR).

7.4 Exkurs: Die einkommensteuerlichen Folgen bei der Vererbung von Beteiligungen an Personengesellschaften

Die Beteiligung an einer Personengesellschaft (steuerrechtlich: an einer Mitunternehmerschaft) stellt ebenso wie der (Teil-)Betrieb eine steuerliche Funktionseinheit dar. Im Unterschied zu diesem gilt bei der erbrechtlichen Nachfolge nicht der geschlossene Übergang auf die Miterben- 361

gemeinschaft, sondern – wie aufgezeigt – die Sonderrechtsnachfolge. Danach ist die Nachfolgefrage heute eine Diskussion über den Anwendungsbereich und die Folgen der jeweiligen Klauseln geworden, mit denen stellvertretend die Modalitäten der Sonderrechtsnachfolge umschrieben werden.

Beispiel:

Auflösungsklausel

Der Gesellschaftsvertrag einer dreigliedrigen GbR mit A, B und C als Gesellschafter enthält keinen Nachfolgepassus. Was gilt, wenn A verstirbt und zwei Kinder (K1 und K2) sowie eine Witwe W ohne testamentarische Anordnung hinterlässt?

Lösung:

Beim Tode des BGB-Gesellschafters kommt es zur Auflösung der Gesellschaft (s. § 727 BGB). Bei vertraglicher Vereinbarung wird dieser Fall als »Auflösungsklausel« bezeichnet. Der Ex-Gesellschafter hat hier einen Aufgabegewinn seines Mitunternehmeranteils (s. § 16 Abs. 3 i.V.m. § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG) zu versteuern. Die Einkommensteuerschuld (ggf. i.V.m. der Tarifiermäßigung gem. § 34 Abs. 3 EStG) geht auf die Erben gem. § 1922 BGB über.

Beispiel:

Fortsetzungsklausel

In der A-B-C-OHG verstirbt C, ohne ein Testament zu hinterlassen. A und B führen die OHG fort. Wie wird der Abfindungsanspruch der Erben E1 und E2 steuerlich behandelt?

Lösung:

Im gesetzlichen Regelfall haben die Erben der Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft einen Abfindungsanspruch nach § 738 BGB gegen die verbleibenden Gesellschafter. Dieser Anspruch fällt in den Nachlass und stellt nunmehr eine private Forderung dar (Rn. 78 des BMF-Schreibens zur Erbaueinander-Setzung).

- Der Abfindungsanspruch führt in der Person des Alt-Gesellschafters C zu einer Veräußerung des Mitunternehmer-Anteils nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG.
- Übersteigt der Abfindungsanspruch den Buchwert seines (Eigen-)Kapitalkontos in der OHG, realisiert C einen Veräußerungsgewinn, der ab 2001 – bei gegebenen persönlichen Voraussetzungen – dem ermäßigten Steuersatz nach § 34 EStG unterliegt. Damit verbunden ist eine Buchwertaufstockung bei den OHG-Gesellschaftern.
- Liegt der Abfindungsanspruch unter dem Buchkapital, kommt es – bei einer betrieblich veranlassten Vereinbarung – zu einem Veräußerungsverlust für C. In der Fortführungsbilanz der OHG sind die Aktiva abzustocken. Sind allerdings private, d.h. familiäre, Gründe für das Unterschreiten des Buchkapitals verantwortlich, so verneinen Verwaltung und Rspr. einen steuerrelevanten (mathematisch aber vorliegenden – s. § 16 Abs. 2 EStG) Verlust. Hier kommt es sodann zur Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG (Buchwertfortführung).
- Im Falle von Sonder-BV (Beispiel: C hat der OHG ein Grundstück verpachtet) wird dieses noch vom Erblasser entnommen (jetzt: notwendiges PV) und i. R.d. § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG mit dem gemeinen Wert angesetzt.

- 362** Der folgende gesellschaftsrechtliche Grundfall zur Vererbung der Kommanditistenstellung wirft ertragsteuerlich zwei Fragenkomplexe auf, die weitgehend durch die Gestaltungsoption für die Miterben ausgelöst werden. Durch den im Wege der Sonderrechtsnachfolge gesplitteten Gesellschaftsanteil des X (K1 und K2 übernehmen jeweils die Hälfte des Mitunternehmer-Anteils von X) bieten sich dieser, evtl. vorhandenes Sonder-BV sowie ggf. zusätzliche Einzel-WG als Abfindungsmasse an. Die Lösung wird seit 2001 von der Neuregelung der § 6 Abs. 3 ff. EStG überlagert.

Beispiel:**Einfache Nachfolgeklausel**

Bei der A-KG verstirbt der Kommanditist X (mit Sonder-BV) und wird von seinen Kindern K1 und K2 beerbt, die auch zunächst zu zweit die Kommanditistenstellung übernehmen.

- Sind K1 und K2 immer als Mitunternehmer anzusehen?
- Wie wird ggf. bei der Auseinandersetzung die Abfindung behandelt?

Lösung:**a) Die aufgespaltene Mitunternehmer-Stellung der Gesellschafter-Erben**

Bei einer – auch rückwirkend möglichen – Einigung der Miterben K1 und K2 können die laufenden gewerblichen Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG auf einen der beiden Erben übertragen werden, die sodann als der alleinige Unternehmer anzusehen sind. Dies kann unter der Voraussetzung von Rn. 7–9 des BMF-Schreibens zur Erbaueinandersetzung mit verbindlicher Erklärung binnen sechs Monate ab dem Erbfall geschehen, nach dem BFH vom 04.05.2000 (BStBl II 2001, 171) und nach der neuen Verwaltungsauffassung bei vorliegender und befolgter Teilungsanordnung auch noch einige Zeit später.

Dies ändert – auch nach Auffassung des IV. Senats – nichts am Durchgangserwerb beider Erben. Sodann ergibt sich bei einer vereinbarten und durchgeführten Wertausgleichsverpflichtung beim weichenden Miterben ein Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG, dem umgekehrt Anschaffungskosten des zahlenden Miterben gegenüberstehen. Bei fehlender Wertausgleichsverpflichtung kommen weder ein Veräußerungstatbestand beim weichenden Miterben noch ein Anschaffungsvorgang beim zahlenden Miterben in Betracht. Das zwischenzeitlich gespaltene Buchkapital des Erblassers »wiedervereinigt« sich in der Person des Alleinübernehmers. Das Sonder-BV geht ebenfalls unentgeltlich auf die beiden Miterben K1 und K2 über, ohne dass beim Erblasser X eine Realisation vorliegt.

b) Auseinandersetzung unter den Miterben mit Nachlassgegenständen

Die ursprüngliche Idylle der Verwaltungsanordnung (Tz. 81 f. des BMF-Schreibens zur Erbaueinandersetzung aus dem Jahre 1993) hilft nicht mehr weiter. Das Problem ist ab 2001 durch das Wechselspiel von § 6 Abs. 3 ff. EStG und § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG (Realteilung) überlagert worden, um schließlich mit dem UntStFG (vom 20.12.2001) als gelöst zu gelten. Vorgreiflich ist zu erwähnen, dass sowohl BFH als auch BMF die damalige Neuregelung der Erbaueinandersetzung nach dem Vorbild der Realteilung entwickelten.

Folgende Abfindungsalternativen (K1 = weichender Erbe) sind zu unterscheiden:

363

- **Übertragung des hälftigen Anteils von K1 auf K2 gegen Nachlass-PV**
Es gibt kein Abstimmungsproblem mit § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG. Wegen fehlender Regelungsnähe zu § 16 EStG tritt die Aufgabe zurück. Nachdem auch § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nicht einschlägig ist, liegt eine unentgeltliche Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG vor.
- **Übertragung gegen Einzel-WG (BV aus KG-Vermögen)**
Der von den Voraussetzungen und den Rechtsfolgen einschlägige § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG lege die Annahme einer Mitunternehmeranteils-Aufgabe nahe. Bei Überführung der Einzel-WG in das Privatvermögen des K1 entsteht zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert des WG ein Aufgabegewinn. Wenn allerdings die Einzel-WG in ein anderes BV von K1 überführt werden, ist mit § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG von einem Buchwertzwang auszugehen.
- **Übertragung gegen Sonder-BV**
Erhält der ausscheidende K1 das Sonder-BV (exakt: den zusätzlichen hälftigen Anteil des K2) als Abfindung, hängt die weitere Behandlung wiederum davon ab, ob das Sonder-BV in ein anderes BV des K1 überführt wird oder PV bei K1 wird.
 - Für den Fall der Überführung in ein eigenes BV des K1 ist ab 2001 gem. § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG zwingend die Buchwertfortführung vorgesehen.
 - Für den Fall der Überführung in das PV erhöht sich der Aufgabegewinn um den Unterschied zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert.

Hinweis: Dieser Fall unterstellt, dass es sich bei dem Sonder-BV nicht um eine wesentliche Betriebsgrundlage der Gesellschaft handelt.

364