

GRUNKURS DES STEUERRECHTS

Band 8

Michael Heil

Erbrecht, Erbschaftsteuer, Schenkungsteuer

6. Auflage

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

myBook

Mit Online-Klausuren und -Musterlösungen zum Buch

- Exklusiv für Buchkäufer: kostenloses Zusatzmaterial zum Download
- Drei zusätzliche komplexe Übungsfälle mit Lösungen

So funktioniert Ihr Zugang

1. Gehen Sie auf das Portal sp-mybook.de und geben den Buchcode ein, um auf die Internetseite zum Buch zu gelangen.
2. Oder scannen Sie den QR-Code mit Ihrem Smartphone oder Tablet, um direkt auf die Startseite zu kommen.

Den Link sowie Ihren Zugangscode finden Sie am Buchende.

Erbrecht, Erbschaftsteuer, Schenkungsteuer

Michael Heil

Erbrecht, Erbschaftsteuer, Schenkungssteuer

Begründet von Rudolf Haas

6. Auflage

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Print: ISBN 978-3-7910-5481-0 Bestell-Nr. 20208-0004
ePub: ISBN 978-3-7910-5482-7 Bestell-Nr. 20208-0101
ePDF: ISBN 978-3-7910-5483-4 Bestell-Nr. 20208-0153

Michael Heil

Erbrecht, Erbschaftsteuer, Schenkungsteuer

6. Auflage, August 2022

© 2022 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

www.schaeffer-poeschel.de

service@schaeffer-poeschel.de

Produktmanagement: Rudolf Steinleitner

Lektorat: Claudia Lange

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die der Vervielfältigung, des auszugsweisen Nachdrucks, der Übersetzung und der Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen, vorbehalten. Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit.

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Ein Unternehmen der Haufe Group SE

Vorwort zur 6. Auflage

Nachdem in der 5. Auflage bereits der Entwurf der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 berücksichtigt wurde, sind in der nun vorliegenden 6. Auflage neben der endgültigen Fassung der Erbschaftsteuer-Richtlinien auch die Änderungen durch das »Jahressteuergesetz 2020« vom 21.12.2020 eingearbeitet worden. Besondere Bedeutung hat hier die Änderung des § 10 Abs. 6 ErbStG. Als Reaktion auf die Rechtsprechung des BFH zur Abzugsfähigkeit von Pflichtteilsschulden hat der Gesetzgeber eine Zuordnung von Schulden und Lasten, die in keinem Zusammenhang mit einzelnen Vermögensgegenständen stehen, anteilig zu allen Vermögensgegenständen eingeführt. Dies führt nicht nur zu einer komplizierteren Berechnung, sondern in vielen Fällen auch zu einer höheren Steuerbelastung.

Die 6. Auflage berücksichtigt **die Rechtsänderungen durch Gesetzgebung, Rechtsprechung und Richtlinien** einschließlich der Verwaltungsanweisungen zum Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht sowie zum Bewertungsrecht **bis einschließlich 01.07.2022**.

Ich wünsche den Lesern dieses Lehrbuches beim Studium der Materie viel Freude und Erfolg für Prüfungen auf diesem Rechtsgebiet.

Anregungen und Kritik nimmt der Verfasser gerne entgegen.

Rhodt, im Juni 2022

Michael Heil

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 6. Auflage	7
Abkürzungsverzeichnis	18

Teil A Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht – Überblick

1 Allgemeines	20
2 Rechtsgrundlagen und Verwaltungsanweisungen	21
3 Verhältnis der Erbschaftsteuer zu anderen Steuern	23
3.1 Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) und Einkommensteuer	23
3.2 Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) und Grunderwerbsteuer	24

Teil B Steuerpflicht

1 Sachliche Steuerpflicht (§ 1 ErbStG)	26
2 Persönliche Steuerpflicht (§ 2 ErbStG)	27
2.1 Unbeschränkte Steuerpflicht (§ 2 Nr. 1 und 2 ErbStG)	27
2.2 Beschränkte Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG)	28
2.3 Erweiterte beschränkte Steuerpflicht (§ 4 AStG)	29
2.4 Wahlrecht bei beschränkter Erbschaftsteuerpflicht (§ 2 Abs. 3 ErbStG)	29

Teil C Erwerb von Todes wegen (§ 3 ErbStG)

1 Zivilrechtliche Grundlagen zum Erbrecht	31
2 Gesetzliche Erbfolge	31
2.1 Rangfolge der Erben nach Erbordnungen	32
2.2 Darstellung der gesetzlichen Erbfolge	33
3 Sonderfälle des gesetzlichen Erbrechts	33
3.1 Erbrecht bei Adoption	33
3.2 Erbrecht nichtehelicher Kinder	34
3.3 Gesetzliches Erbrecht des überlebenden Ehegatten (§ 1931 BGB)	34
3.4 Zugewinnngemeinschaft (§ 1363 ff. BGB)	34
3.5 Gütergemeinschaft (§§ 1415 ff. BGB)	35
3.6 Gütertrennung (§ 1414 BGB)	36
4 Erbrecht bei eingetragenen Lebenspartnerschaften nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz (LPartG)	37
4.1 Allgemeines	37
4.2 Güterstandsrechtliche Folgen	37
4.3 Beendigung des Güterstands der Zugewinnngemeinschaft	38
4.3.1 Beendigung zu Lebzeiten der Lebenspartner	38
4.3.2 Beendigung durch Tod eines Lebenspartners	38
4.4 Vereinbarung der Gütergemeinschaft	38
4.5 Erbrechtliche Auswirkungen	38
4.6 Sonstige erbrechtliche Regelungen	39
4.7 Erbschaftsteuerliche Auswirkungen	39
5 Gewillkürte Erbfolge	40
5.1 Testament	40
5.1.1 Testierfähigkeit	40
5.1.2 Form des Testaments	40
5.1.2.1 Privattestament	40

5.1.2.2	Öffentliches Testament	41
5.1.3	Testamentsinhalte	41
5.1.3.1	Erbeinsetzung (§ 2087 BGB)	41
5.1.3.2	Vermächtnis (§ 1939 BGB)	41
5.1.3.3	Einsetzung eines Nacherben (§ 2100 BGB)	42
5.1.3.4	Auflage (§ 1940 BGB)	43
5.1.3.5	Enterbung (§ 1938 BGB)	43
5.1.3.6	Einsetzung eines Testamentsvollstreckers (§§ 2197–2228 BGB)	43
5.1.4	Sonderformen von Testamenten	43
5.1.4.1	Gemeinschaftliches Testament von Ehegatten (§ 2265 BGB)	43
5.1.4.2	Gemeinschaftliches Testament von Lebenspartnern (§ 10 Abs. 4 LPartG)	44
5.1.4.3	Nottestamente (§§ 2249–2252 BGB)	44
5.1.5	Widerruf des Testaments (§ 2253 BGB)	45
5.1.6	Erbvertrag (§§ 2274–2302 BGB)	45
5.2	Zusammenfassende Übersicht zur gewillkürten Erbfolge mit Übungsfällen	46
6	Erbschaftsteuer – Grundbesteuerungstatbestände	47
6.1	Erwerb durch Erbanfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 1. Alt. ErbStG)	47
6.2	Erwerb bei Mehrheit von Erben	48
6.2.1	Teilungsanordnungen	49
6.2.2	Nachfolgeklauseln in Gesellschaftsverträgen und Hoferbenbestimmung nach der Höfeordnung	50
6.3	Erwerb durch Vermächtnis	50
6.3.1	Allgemeines	50
6.3.2	Erbschaftsteuerliche Behandlung des Vermächtnisses	51
6.3.2.1	Besteuerung beim Vermächtnisnehmer	51
6.3.2.2	Besteuerung beim Erben/bei der Erbgemeinschaft	51
6.3.2.3	Behandlung von Kaufrechtsvermächtnissen	51
6.3.2.4	Formunwirksames Vermächtnis	52
6.3.2.5	Bewertung von Vermächtnissen	52
6.4	Erwerb aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs	53
6.4.1	Allgemeines	53
6.4.2	Erbschaftsteuerliche Behandlung des Pflichtteilsanspruchs	54
6.5	Erwerb aufgrund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) ...	56
6.6	Gesellschaftsanteil beim Tod eines Gesellschafters (R E 3.4 ErbStR)	58
6.6.1	Schenkung von Anteilen an Personengesellschaften auf den Todesfall (R E 3.4 ErbStR)	58
6.6.2	Schenkung von Anteilen an Kapitalgesellschaften auf den Todesfall (R E 3.4 Abs. 3 ErbStR) ...	58
7	Annahme und Ausschlagung der Erbschaft (§ 1942 BGB)	59
8	Erbenhaftung (§§ 1967–2013 BGB)	59

Teil D Zugewinnngemeinschaft (§ 5 ErbStG)

1	Allgemeines	60
2	Beendigung der Zugewinnngemeinschaft durch Tod eines Ehegatten oder Lebenspartners ohne Zugewinnausgleich (§ 5 Abs. 1 ErbStG)	63
2.1	Berechnung der fiktiven Ausgleichsforderung	63
2.1.1	Maßgebendes Anfangsvermögen (§ 1374 Abs. 1 BGB)	63
2.1.2	Hinzurechnungen zum Anfangsvermögen (§ 1374 Abs. 2 BGB)	64
2.1.3	Maßgebendes Endvermögen (§ 1375 Abs. 1 BGB)	65
2.1.4	Anrechnung von Vorausempfängen (§ 1380 BGB)	66
2.2	Ehevertragliche Vereinbarungen, güterrechtliche Vereinbarungen unter Lebenspartnern (§ 5 Abs. 1 Satz 2 ErbStG)	67
2.3	Auswirkungen von Versorgungsbezügen auf die fiktive Ausgleichsforderung	68

2.4	Minderung auf das Steuerwertniveau und Auswirkung von Steuerbefreiungen (§ 5 Abs. 1 Satz 5 ErbStG)	68
3	Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft in anderer Weise als durch den Tod eines Ehegatten/Lebenspartners oder realer Zugewinnausgleich im Todesfall (§ 5 Abs. 2 ErbStG)	71

Teil E Vor- und Nacherbschaft (§ 6 ErbStG)

1	Vorerbe	73
2	Nacherbe	73
2.1	Erbschaftsteuerliche Behandlung, wenn nur Vermögen des ursprünglichen Erblassers vom Vorerben auf den Nacherben übergeht	73
2.2	Erbschaftsteuerliche Behandlung, wenn auch eigenes Vermögen des Vorerben auf den Nacherben übergeht	74
3	Behandlung von Nachvermächtnissen und Vermächtnissen, die beim Tode des Beschwerten fällig werden (§ 6 Abs. 4 ErbStG)	75

Teil F Schenkungen unter Lebenden (§ 7 ErbStG)

1	Allgemeines	76
2	Freigebigke Zuwendung unter Lebenden (Grundfall)	77
2.1	Objektive Bereicherung und Unentgeltlichkeit	77
2.2	Subjektive Freigebigkeit	79
2.3	Sonderformen der Schenkungen	79
2.3.1	Kettenschenkung und Weiterschenkungsklausel	80
2.3.2	Unbenannte Zuwendungen unter Ehegatten	81
2.3.3	Mittelbare Grundstücksschenkung	81
2.3.4	Gemischte Schenkung sowie Schenkung unter Auflage	84
2.4	Weitere Schenkungen unter Lebenden	87
2.4.1	Erwerb aufgrund einer Auflage bzw. Bedingung	87
2.4.2	Vereinbarung der Gütergemeinschaft	87
2.4.3	Erbverzicht, Abfindungen, vorzeitiger Erbausgleich	88
2.4.4	Anteilsschenkung bei Buchwertklausel	88
2.4.5	Ausstattung mit einer überhöhten Gewinnbeteiligung	88
2.4.6	Bereicherung beim Ausscheiden eines Gesellschafters	88
2.4.7	Leistungen von Gesellschaftern und Dritten an Kapitalgesellschaften	88

Teil G Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG), steuerpflichtiger Erwerb (§ 10 ErbStG), Bewertungsstichtag (§ 11 ErbStG)

1	Stichtagsprinzip	91
2	Stichtag bei Erwerben von Todes wegen (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)	91
3	Stichtag bei Schenkungen unter Lebenden (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)	92
3.1	Unmittelbare Grundstücksschenkung (R E 9.1 Abs. 1 ErbStR)	92
3.2	Mittelbare Grundstücksschenkung (R E 9.1 Abs. 2 ErbStR)	92
3.3	Genehmigungspflichtige Schenkungen (R E 9.1 Abs. 3 ErbStR)	93
3.4	Maßgeblichkeit des Zivilrechts bei der Erbschaftbesteuerung bei im Erbfall noch nicht vollständig erfüllten Grundstückskaufverträgen	93
4	Steuerpflichtiger Erwerb (§ 10 ErbStG)	94
4.1	Berechnung der Bereicherung	94
4.1.1	Schema zur Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbs (R E 10.1 Abs. 1 ErbStR)	94
4.1.2	Schema zur Berechnung der festzusetzenden Erbschaftsteuer (R E 10.1 Abs. 2 ErbStR) ..	95

4.2	Auferlegung der Steuer auf einen Dritten oder Übernahme der Steuer durch den Schenker (§ 10 Abs. 2 ErbStG)	96
4.3	Vereinigung von Rechten und Verbindlichkeiten (§ 10 Abs. 3 ErbStG)	96
4.4	Abzüge von Nachlassverbindlichkeiten (§ 10 Abs. 5 ErbStG)	97
4.5	Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Schulden (§ 10 Abs. 6 ErbStG)	98
5	Bewertungsstichtag (§ 11 ErbStG)	103
5.1	Wertermittlung	103
5.2	Abweichender Bewertungsstichtag	103

Teil H Bewertung des Erwerbs (§ 12 ErbStG)

1	Allgemeine Bewertung	105
1.1	Aufschiebende Bedingung	106
1.2	Auflösende Bedingung	107
1.3	Befristung	108
1.4	Betagung	108
2	Bewertung des übrigen Vermögens	108
2.1	Bewertung von Aktien	109
2.2	Bewertung von Bundesschatzbriefen	109
2.3	Bewertung von Edelmetallen	109
2.4	Bewertung von Edelsteinen	109
2.5	Bewertung von Finanzierungsschätzen des Bundes	109
2.6	Bewertung von Hausrat	109
2.7	Bewertung von Investmentanteilen	110
2.8	Bewertung von Kapitalforderungen bzw. Kapitalschulden	110
2.9	Bewertung von Kunstgegenständen	113
2.10	Bewertung von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen	113
2.10.1	Begriff und Umfang	113
2.10.2	Bewertungsmethoden für wiederkehrende Nutzungen und Leistungen	114
2.10.3	Maßgebender Jahreswert (§ 15 BewG)	116
2.10.4	Begrenzung des Jahreswerts (§ 16 BewG)	116
2.10.5	Zusammenfassende Übersicht zu den wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen (§§ 13–16 BewG)	118
2.10.6	Beispiele zu §§ 13–16 BewG	120
2.11	Bewertung von Pflichtteilsansprüchen	122
2.12	Bewertung von Sachleistungsansprüchen bzw. Sachleistungsverpflichtungen	122
2.13	Bewertung von Sammlungen	123
2.14	Bewertung von Schmuck	123
2.15	Bewertung von Sparbriefen	123
2.16	Bewertung von stillen Beteiligungen	123
2.17	Bewertung von Vermächtnissen	124
2.18	Bewertung von virtuellen Währungen	124
2.19	Bewertung von Wertpapieren	124
2.20	Bewertung von Zero-Bonds	124
2.21	Bewertung von Zinsen	125
3	Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften	125
3.1	Vorbemerkung	125
3.2	Allgemeine Bewertungsgrundsätze	126
3.3	Überblick über die Bewertungsmaßstäbe	127
3.4	Ansatz mit dem Kurswert	128
3.5	Ableitung des gemeinen Werts aus Verkäufen	129
3.6	Bewertung nach den Ertragsaussichten	130

3.6.1	Ertragswertmethode	130
3.6.2	Andere branchenübliche Bewertungsmethoden	131
3.6.3	Vereinfachtes Ertragswertverfahren	131
3.6.3.1	Anwendungsbereich	131
3.6.3.2	Aufbau	132
3.6.3.3	Ermittlung Jahresertrag	132
3.6.3.4	Betriebsergebnis	134
3.6.3.5	Kapitalisierungsfaktor	135
3.6.3.6	Nicht betriebsnotwendiges Vermögen	135
3.6.3.7	Beteiligungen	136
3.6.3.8	Junges Betriebsvermögen	137
3.6.4	Substanzwert	137
3.7	Zusammenfassendes Prüfungsschema	140
4	Grundbesitzbewertung	140
4.1	Bedarfsbewertung	141
4.1.1	Grundlagencharakter	142
4.1.2	Feststellungsverfahren	142
4.1.3	Erklärungspflicht	144
4.2	Bewertung unbebauter Grundstücke	144
4.2.1	Wirtschaftliche Einheit Grundstück	144
4.2.2	Umfang der wirtschaftlichen Einheit	145
4.2.3	Begriff des unbebauten Grundstücks	145
4.2.4	Bewertung unter Ansatz des Bodenrichtwerts	147
4.2.4.1	Anpassung an eine abweichende Geschossflächenzahl	148
4.2.4.2	Aufteilung in Vorder- und Hinterland	149
4.2.4.3	Besonderheiten	149
4.2.5	Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes	150
4.3	Bewertung bebauter Grundstücke	150
4.3.1	Begriff des bebauten Grundstücks	151
4.3.2	Umfang	151
4.3.3	Grundstücksarten	153
4.3.4	Bewertungsverfahren	155
4.3.5	Vergleichsverfahren	155
4.3.6	Ertragswertverfahren	156
4.3.6.1	Überblick	156
4.3.6.2	Bodenwert	156
4.3.6.3	Rohertrag	156
4.3.6.4	Bewirtschaftungskosten	160
4.3.6.5	Bodenwertverzinsung	161
4.3.6.6	Vervielfältiger	161
4.3.7	Sachwertverfahren	163
4.3.8	Nachgewiesener Verkehrswert	168
4.3.8.1	Gutachterwert	168
4.3.8.2	Stichtagsnaher Kaufpreis	168
4.4	Sonderbewertungen nach den §§ 192 bis 197 BewG	169
4.4.1	Bewertung in Erbbaurechtsfällen	169
4.4.1.1	Bewertung des Erbbaurechts	169
4.4.1.2	Bewertung des Erbbaugrundstücks	170
4.4.2	Bewertung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden	171
4.4.3	Bewertung von Grundstücken mit im Bau befindlichen Gebäuden	171
4.4.4	Grundstücke mit Gebäuden und Gebäudeteilen, die dem Zivilschutz dienen	172

5	Ansatz von Bodenschätzen im Privatvermögen	172
6	Bewertung des Betriebsvermögens	172
6.1	Feststellungsverfahren	172
6.2	Einzelunternehmen	173
6.2.1	Bewertungsgegenstand	173
6.2.2	Bewertungsverfahren	175
6.2.2.1	Ableitung aus Verkäufen	176
6.2.2.2	Ertragsorientierte Bewertungsmethode	176
6.2.2.3	Andere branchenübliche Bewertungsmethoden	177
6.2.2.4	Vereinfachtes Ertragswertverfahren	177
6.2.2.5	Substanzwert	178
6.3	Anteile an gewerblich tätigen Personengesellschaften	179
6.3.1	Vorbemerkung	179
6.3.2	Bewertungsgegenstand	181
6.3.3	Einzelheiten zum Umfang des Betriebsvermögens	181
6.3.4	Bewertungsverfahren	182
6.3.5	Aufteilung	184
7	Bewertung von Anteilen an vermögensverwaltenden Personengesellschaften	185
8	Bewertung von Auslandsvermögen	185

Teil I Einzelfälle zu persönlichen und sachlichen Steuerbefreiungen und Steuerbegünstigungen (§§ 13–13d ErbStG)

1	Sachliche Steuerbefreiungen (§ 13 ErbStG)	186
1.1	Überblick über die Steuerbefreiungen	186
1.2	Hausrat, Kunstgegenstände und andere bewegliche körperliche Gegenstände	187
1.3	Befreiung bestimmter Kulturgüter und Baudenkmale	188
1.4	Steuerbefreiung im Zusammenhang mit einem Familienwohnheim	188
1.4.1	Begriff Familienheim	188
1.4.2	Zuwendungen unter Ehegatten	189
1.4.3	Erwerb von Todes wegen durch Ehegatten	190
1.4.4	Erwerb von Todes wegen durch Kinder	191
1.5	Befreiung bei Erwerb durch erwerbsunfähige Eltern und Großeltern	192
1.6	Befreiung von Zuwendungen im Zusammenhang mit einer unentgeltlichen Pflege- und Unterhaltsgewährung	192
1.7	Zuwendungen für Unterhalt oder Ausbildung	193
1.8	Rückfall geschenkten Vermögens (§ 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG)	193
1.9	Verzicht auf die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs (§ 13 Abs. 1 Nr. 11 ErbStG) .	194
1.10	Befreiung üblicher Gelegenheitsgeschenke	194
1.11	Zuwendungen für kirchliche, gemeinnützige oder mildtätige Zwecke	194
1.12	Zuwendungen an politische Parteien und Vereine	195
1.13	Verzicht auf die Steuerbefreiung	195
2	Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und für Anteile an Kapitalgesellschaften	196
2.1	Allgemeines (01.01.2009–30.06.2016)	196
2.2	Zusammenfassende Übersicht zu den Verschonungsregelungen (01.01.2009–30.06.2016)	196
2.3	Prüfschema zur Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach §§ 13a, 13b ErbStG a. F. (01.01.2009–30.06.2016)	198
2.4	Neuregelung zum 01.07.2016	198
2.4.1	Überblick zur Erbschaftsteuerreform	198
2.4.2	Schaubilder zur Erbschaftsteuerreform (Neufassung)	200

2.4.3	Berechnungsbeispiel altes Recht – neues Recht	201
2.5	Weitergabeverpflichtung (§ 13a Abs. 5 ErbSt)	203
2.6	Begünstigungsfähiges Vermögen	204
2.6.1	Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)	204
2.6.2	Betriebsvermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)	205
2.7	Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG)	205
2.8	Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 4 ErbStG)	206
2.8.1	Allgemeines	206
2.8.2	Übersicht zum Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 4 ErbStG	209
2.8.3	Ermittlung der Finanzmittel nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG	211
2.8.4	Nettowert des Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 6 ErbStG)	213
2.8.5	Vermögen im Zusammenhang mit Altersversorgungsverpflichtungen (§ 13b Abs. 3 ErbStG)	215
2.9	Vorababschlag für Familienunternehmen (§ 13a Abs. 9 ErbStG)	216
2.10	Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 3 ErbStG)	218
2.10.1	Allgemeines	218
2.10.2	Ermittlung der Lohnsumme	220
2.11	Wegfall des Verschonungsabschlages und des Abzugsbetrages bei steuerschädlichen Verfügungen (§ 13a Abs. 6 ErbStG)	222
2.11.1	Grundlagen	222
2.11.2	Reinvestitionsklausel	224
2.11.3	Entnahmebegrenzung	225
2.12	Verschonung bei Großerwerben (§ 13c ErbStG)	226
2.13	Weitere Vergünstigungen	227
2.14	Neufassung §§ 13a–13c ErbStG: Aufbau schriftlicher Lösungen	227
3	Verschonungsregelung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke (§ 13d ErbStG) ...	231
3.1	Allgemeines	231
3.2	Voraussetzungen für das Vorliegen von begünstigtem Vermögen	231
3.2.1	Zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke	231
3.2.2	Belegenheit im Inland, der EU oder dem EWR	232
3.2.3	Kein begünstigtes Betriebsvermögen/Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft	232
3.2.4	Begünstigter/Anspruchsberechtigter	233

Teil J Berechnung der Steuer (§§ 14–19a ErbStG)

1	Berücksichtigung früherer Erwerbe (§ 14 ErbStG)	235
2	Steuerklassen (§ 15 ErbStG)	238
2.1	Unterteilung in Steuerklassen	238
2.2	Gemeinschaftliches Testament von Ehegatten	238
3	Freibeträge (§§ 16, 17 ErbStG)	239
3.1	Persönliche Freibeträge	239
3.2	Besonderer Versorgungsfreibetrag	241
4	Steuersätze, Härteausgleichsregelung bei Anwendung der Steuertarife (§ 19 ErbStG) .	242
4.1	Steuersatztafel (§ 19 Abs. 1 ErbStG)	242
4.2	Progressionsvorbehalt (§ 19 Abs. 2 ErbStG)	243
4.3	Härteausgleich (§ 19 Abs. 3 ErbStG)	243
4.4	Härteausgleichszonen	244

5	Tarfbegrenzung beim Erwerb von Betriebsvermögen, von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft und von Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 19a ErbStG)	244
5.1	Voraussetzungen	244
5.2	Berechnung des Entlastungsbetrages	245
	Teil K Steuerfestsetzung und Erhebung (§§ 20 ff. ErbStG)	247
1	Steuerschuldner und Steuerhaftung (§ 20 ErbStG)	247
1.1	Steuerschuldner	247
1.1.1	Steuerschuldner bei Erwerben von Todes wegen	247
1.1.2	Steuerschuldner bei Schenkungen unter Lebenden	247
1.2	Steuerhaftung	247
2	Grundsätze zur Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer (§ 21 ErbStG)	248
3	Kleinbetragsgrenze (§ 22 ErbStG)	249
4	Grundsätze zur Besteuerung von Renten, Nutzungen und Leistungen (§ 23 ErbStG) . . .	250
5	Mehrfacher Erwerb desselben Vermögens (§ 27 ErbStG)	251
6	Stundung bei Erwerben von Todes wegen (§ 28 ErbStG)	253
7	Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG)	253
8	Grundsätze zum Erlöschen der Steuer in besonderen Fällen (§ 29 ErbStG)	255
9	Anzeige des Erwerbs (§ 30 ErbStG)	256
10	Steuererklärung (§ 31 ErbStG)	257
11	Anzeigepflichten (§§ 33, 34 ErbStG)	257
11.1	Anzeigepflicht der Kreditinstitute, Vermögensverwahrer und Vermögensverwalter (§ 33 Abs. 1 und 2 ErbStG, § 1 ErbStDV)	257
11.2	Anzeigepflicht der Versicherungsunternehmen (§ 33 ErbStG, § 3 ErbStDV)	258
11.3	Anzeigepflicht der Gerichte, Behörden, Beamten und Notare (§ 34 ErbStG, §§ 4–7 ErbStDV)	259
11.4	Anzeigepflichten der Gerichte, Notare und sonstigen Urkundspersonen bei Schenkungen und Zweckzuwendungen unter Lebenden (§ 34 ErbStG, § 8 ErbStDV)	259
12	Örtliche Zuständigkeit (§ 35 ErbStG)	259
	Teil L Lösungshinweise zu den Fällen	
	Lösungshinweise zu den Fällen 1–30	261
	Teil M Komplexe Übungsfälle	
	Übungsfall 1	280
	Übungsfall 2	281
	Übungsfall 3	282
	Übungsfall 4	283
	Übungsfall 5	284
	Übungsfall 6	285
	Übungsfall 7	285
	Übungsfall 8	287
	Übungsfall 9	288
	Übungsfall 10	289
	Übungsfall 11	289
	Übungsfall 12	290

Teil N Lösungshinweise zu den komplexen Übungsfällen

Lösung zu Übungsfall 1 (in Kurzfassung)	292
Lösung zu Übungsfall 2 (in Kurzfassung)	294
Lösung zu Übungsfall 3	296
Lösung zu Übungsfall 4	300
Lösung zu Übungsfall 5	301
Lösung zu Übungsfall 6	303
Lösung zu Übungsfall 7	304
Lösung zu Übungsfall 8	306
Lösung zu Übungsfall 9	308
Lösung zu Übungsfall 10	311
Lösung zu Übungsfall 11	313
Lösung zu Übungsfall 12	314
Stichwortregister	318

Abkürzungsverzeichnis

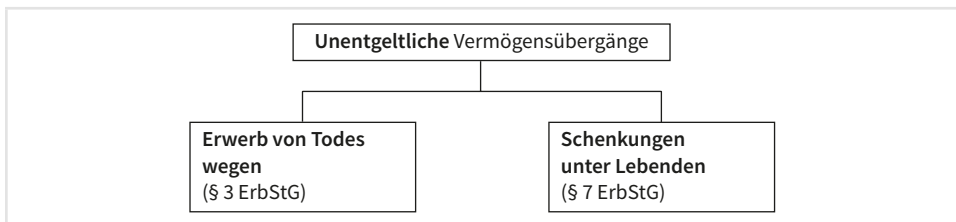
a. a. O.	am angegebenen Ort
Abschn.	Abschnitt
AEBewAntBV	Anwendungserlass zur Bewertung des Anteils- und Betriebsvermögens
AEBewGrV	Anwendungserlass zur Bewertung des Grundvermögens
AE ErbSt	Anwendungserlass zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AIG	Auslandsinvestitionsgesetz
Alt.	Alternative
Anl.	Anlage
AO	Abgabenordnung
AZ	Aktenzeichen
BaWü	Baden-Württemberg
BB	Zeitschrift »Betriebsberater«
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGF	Brutto-Grundfläche
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
DB	Zeitschrift »Der Betrieb«
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d. h.	das heißt
EFG	Zeitschrift »Entscheidungen der Finanzgerichte«
EFH	Einfamilienhaus
ErbStDV	Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ErbStRG	Erbschaftsteuerreformgesetz
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien
ErbStH	Hinweise zu den Erbschaftsteuer-Richtlinien
ErbStRG	Erbschaftsteuer-Reformgesetz
Erl.	Erlass
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWK	Europäischer Wirtschaftsraum
f., ff.	folgende
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
GBO	Grundbuchordnung

geb.	geboren
gem.	gemäß
GFZ	Geschossflächenzahl
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
HGB	Handelsgesetzbuch
h. M.	herrschende Meinung
HOAI	Honorarordnung für Architekten und Ingenieure
HS	Halbsatz
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. H. d.	in Höhe des
i. H. v.	in Höhe von
inkl.	inklusive
i. S. d.	im Sinne des
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
JStG	Jahressteuergesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LPartG	Lebenspartnerschaftsgesetz
lt.	laut
Mio.	Million
Mrd.	Milliarde
MWG	Mietwohngrundstück
n. F.	neue Fassung
o. a.	oben angeführt
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
rd.	rund
RHK	Regelherstellungskosten
s.	siehe
SB-Märkte	Selbstbedienungsmärkte
SGB	Sozialgesetzbuch
s. o.	siehe oben
sog.	sogenannte(-r, -s)
u. a.	unter anderem
usw.	und so weiter
u. U.	unter Umständen
UVR	Zeitschrift »Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht«
vgl.	vergleiche
VV	Vervielfältiger
VZ	Veranlagungszeitraum
WEG	Gesetz über das Wohnungseigentum und das Dauerwohnrecht
z. B.	zum Beispiel
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge

Teil A Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht – Überblick

1 Allgemeines

Die Erbschaftsteuer hat zum Besteuerungsziel, den **unentgeltlichen** Vermögensübergang von einer Person auf eine andere Person zu erfassen. Dieser kann eintreten **als Erwerb von Todes wegen** oder durch **Rechtsgeschäft unter Lebenden**.



Die deutsche Erbschaftsteuer ist eine **Erbanfallsteuer**. Die Erbanfallsteuer hebt darauf ab, was dem einzelnen Erwerber aufgrund des Erbanfalls zufällt. Aus diesem Charakter ergibt sich, dass die Erbschaft- und Schenkungsteuer durch das sogenannte **Bereicherungsprinzip** (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG) geprägt ist, ihr unterliegt die Bereicherung, die dem einzelnen Erwerber aufgrund des **Erbfalls** (bzw. der **Schenkung**) zufließt.

Es soll in beiden Fällen die erhöhte steuerliche und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erfasst werden, die durch den Vermögenszugang beim Erwerber eingetreten ist. Das Besteuerungssystem der Erbschaft- und Schenkungsteuer berücksichtigt das **persönliche Verhältnis** eines jeden einzelnen Erwerbers zum Erblasser oder Schenker (Personensteuer). Dies ist dadurch gewährleistet, dass bei der Steuerberechnung die Höhe der persönlichen Freibeträge und der anzuwendende gestaffelte Steuertarif sich unter anderem nach dem Verwandtschaftsgrad des Erwerbers zum Erblasser oder Schenker richten.

Beispiel

Der verwitwete X ist am 15.03.2022 verstorben. Alleinerbe wird sein Sohn. Der Nachlass des X umfasst folgende Nachlasswerte:

Aktivnachlass	Verkehrswert	Steuerwert
Einfamilienhaus, Grundbesitzwert § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG (1 750 000 €)	1 800 000 €	1 750 000 €
Sparguthaben inkl. Zinsen bis Todestag	200 000 €	200 000 €
Wertpapiere mit Kurswert am Todestag	250 000 €	250 000 €
	<u>2 250 000 €</u>	<u>2 200 000 €</u>
Passivnachlass		
Erblasserschulden (Grundstücks-schulden, Personensteuern u. a.)	320 000 €	320 000 €
Erbfallschulden lt. Einzelnachweisen	50 000 €	50 000 €
Reinnachlass	<u>1 880 000 €</u>	<u>1 830 000 €</u>

Lösung: Durch den Tod von X fällt der Nachlass seinem Gesamtrechtsnachfolger zu (§ 1922 BGB). Erbschaftsteuerlich liegt ein Erwerb von Todes wegen vor, konkret durch Erbanfall (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 1. Alt. ErbStG). Der Wert des Nachlasses unter Berücksichtigung der Bewertung nach § 12 ErbStG (Steuerwerte) hat zu einer Bereicherung i. H. v. 1 830 000 € geführt (§ 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG). Der Verkehrswert ist grds. ohne Bedeutung, die Bewertung erfolgt nach § 12 ErbStG. Die Bewertung ist jedoch am gemeinen Wert (Verkehrswert) ausgerichtet. Gerade bei Grundstücken oder auch Betriebsvermögen kann der Steuerwert vom Verkehrswert abweichen.

Die Erbschaftsteuer kann in zwei Formen erhoben werden:

1. in der Form der **Nachlasssteuer**, die den Nachlass des Erblassers besteuert, bevor das Vermögen auf den oder die Erben übergegangen ist (**Abgabe vom Nachlass des Erblassers**) und
2. in der Form einer **Erbanfallsteuer**, wonach sich der Erwerb unmittelbar auf die Erbschaft selbst bezieht, d. h. sie knüpft an den Erwerb des einzelnen Erben an.
Das deutsche Erbschaftsteuerrecht richtet sich nach den Prinzipien der **Erbanfallsteuer**. Die Erbschaftsteuer gehört nach herrschender Meinung zu den **Besitzsteuern** (Besitzsteuer vom Vermögen). Gelegentlich wird sie auch als Verkehrsteuer bezeichnet. Die Schenkungsteuer ist eine Verkehrsteuer, weil an den Übergang von Vermögen angeknüpft wird (Bereicherung). Die Vorschriften für die Erbschaftsteuer gelten grds. auch für die Schenkungsteuer, vgl. § 1 Abs. 2 ErbStG. Steuerberechtigt aus dem Aufkommen sind nach Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG die **Länder**.

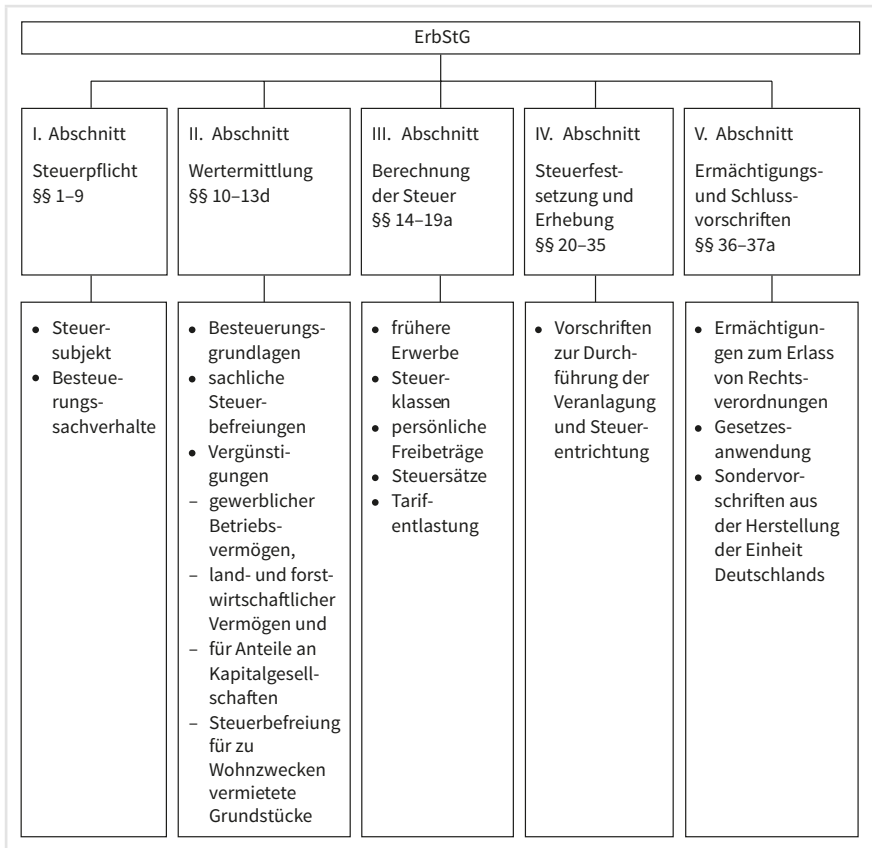
Das bundesweite Steueraufkommen aus der Erbschaft- und Schenkungsteuer belief sich im Jahr 2021 auf rund 9,8 Mrd. € (2020: 8 Mrd. €).

2 Rechtsgrundlagen und Verwaltungsanweisungen

Für das derzeitige Besteuerungsverfahren haben die nachstehenden Rechtsgrundlagen und Verwaltungsanweisungen Gültigkeit:

- Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG)
- Bewertungsgesetz
- Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung (ErbStDV)
- Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019
- Hinweise zu den Erbschaftsteuer-Richtlinien
- gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zu aktuellen Änderungen

a) **Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG)**
Gliederung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes



b) **Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung (ErbStDV)**

In der ErbStDV werden insbesondere die Einzelheiten zu den Anzeigepflichten (§§ 33, 34 ErbStG) geregelt. Weiterhin enthält die ErbStDV Muster für die Anzeige über die Verwahrung und Verwaltung fremden Vermögens (Muster 1 zu § 1 ErbStDV), die Auszahlung von Versicherungssummen (Muster 2 zu § 3 ErbStDV) sowie Muster und Anleitung zur Aufstellung von Totenlisten (Muster 3 zu § 4 ErbStDV).

c) **Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 (ErbStR 2019)**

Die Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 sind Weisungen an die Finanzbehörden zur einheitlichen Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts und der dazu notwendigen Regelungen des Bewertungsrechts. Sie dienen der Verwaltungsvereinfachung und der Vermeidung unbilliger Härten.

Fall 1

Nehmen Sie zu den nachstehenden Fragen und Aussagen jeweils Stellung:

1. Welche Besteuerungstatbestände unterliegen der Erbschaft- und Schenkungsbesteuerung?
2. Nach welchem Erhebungsprinzip wird die deutsche Erbschaftsteuer erhoben?
3. Ist die Erbschaftsteuer
 - a) eine Besitzsteuer oder eine Verkehrsteuer?
 - b) eine Bundessteuer oder eine Landessteuer?
 - c) eine direkte Steuer oder eine indirekte Steuer?
 - d) eine Personensteuer oder eine Sachsteuer? Wählen Sie die zutreffende Aussage jeweils aus!
4. Was setzt die Erhebung der Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer voraus?
5. Durch welche Gesetzesregelung wird die Verbindung zwischen der Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer hergestellt?

3 Verhältnis der Erbschaftsteuer zu anderen Steuern

Die Erhebung der Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) für einen unentgeltlichen Vermögensübergang schließt nicht aus, dass auch noch eine Steuerpflicht nach **anderen** Steuergesetzen ausgelöst wird. Größtenteils sind jedoch die steuerlichen Tatbestände so aufeinander abgestimmt, dass eine doppelte Besteuerung desselben Sachverhalts nur ausnahmsweise in Betracht kommt.

3.1 Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) und Einkommensteuer

Nachdem die Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) nur das **unentgeltliche Zufließen** von Vermögenswerten erfasst, unterliegt dieses grundsätzlich nicht der Einkommensbesteuerung, weil es an den Tatbestandsmerkmalen für die Subsumtion unter eine der sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 1–7 EStG fehlt. Dies wird aber dann durchbrochen, wenn zum Nachlass Vermögenswerte gehören, die beim Erblasser zwar einkommensteuerpflichtig waren, aber wegen fehlenden Zuflusses noch nicht versteuert worden sind.

Beispiele

- a) Zum Nachlass eines Freiberuflers gehörende noch ausstehende Forderungen, die in der Hand des Erblassers noch nicht der Einkommensteuer unterlegen haben. Der Zufluss erfolgt erst nach Tode an den Erben.
- b) Beim Zufließen eines Stammrechts (z.B. eines Rentenstammrechts) unterliegen die späteren Nutzungen beim Begünstigten außer der Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) auch der Einkommensteuer.
- c) Stückzinsen und bis zum Todestag aufgelaufene Zinsen.
- d) Die Veräußerung von begünstigtem Betriebsvermögen (Einzelunternehmen, Anteil an gewerblicher Personengesellschaft oder auch GmbH-Anteil) durch die Erben, führt grds. zum Wegfall der Verschonung im Rahmen der Erbschaftsteuer und löst in der Regel auch eine Besteuerung innerhalb der Einkommensteuer aus (§§ 16–17 EStG).

Wie die Beispiele verdeutlichen, wird die Einkommensteuer erhoben, weil die Bezüge Einkünfte i.S.d. Einkommensteuerrechts darstellen. Die Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) kommt deshalb zur Erhebung, weil die Vermögenswerte unentgeltlich zufließen.

Um eine Mehrfachbelastung mit ErbSt einerseits und ESt andererseits abzumildern, kommt unter den Voraussetzungen des § 35b EStG eine Steuerermäßigung im Rahmen der ESt in Betracht. Sofern bei der Ermittlung des Einkommens Einkünfte berücksichtigt worden sind, die im aktuellen Veranlagungszeitraum oder in den vier vorangegangenen Veranlagungszeiträumen als **Erwerb von Todes wegen** (nicht bei Schenkungen unter Lebenden i. S. d. § 7 ErbStG) der **ErbSt** unterlegen haben, wird auf **Antrag** die um sonstige Steuerermäßigungen gekürzte tarifliche ESt, die auf diese Einkünfte entfällt, nach § 35b EStG prozentual ermäßigt. Der Prozentsatz bestimmt sich nach dem Verhältnis, in dem die festgesetzte ErbSt zu dem Betrag steht, der sich ergibt, wenn dem steuerpflichtigen Erwerb (§ 10 Abs. 1 ErbStG) die Freibeträge nach den §§ 16 und 17 und der steuerfreie Betrag nach § 5 ErbStG hinzugerechnet werden.

Beispiel

Nach dem Tod seines Vaters V erbt Sohn S einen steuerpflichtigen **Reinnachlass** i. H. v. 2 Mio. €. In diesem Nachlass sind noch Honorarforderungen i. H. v. 10 000 € aus einer freiberuflichen Tätigkeit enthalten. S ist 35 Jahre alt und ledig (§ 17 Abs. 2 ErbStG entfällt).

Im Jahr des Zuflusses beläuft sich die Summe der Einkünfte (einschließl. der vereinnahmten Forderung) auf 260 000 €; das zu versteuernde Einkommen beträgt 240 000 € (VZ 2021).

Die zu entrichtende ErbSt errechnet sich wie folgt:

Wert des Nachlasses	2 000 000 €
./. Freibetrag Steuerklasse I Nr. 2 (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)	<u>400 000 €</u>
Steuerpflichtiger Erwerb § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG	1 600 000 €
Steuersatz nach § 19 Abs. 1 ErbStG	19 %
ErbSt	304 000 €

Die ErbSt beläuft sich auf 15,2 % des Gesamterwerbs (304 000 €/2 000 000 €); um diesen Prozentsatz ermäßigt sich die auf die Forderungen entfallende ESt.

Tarifliche ESt im VZ 2021 bei einem zu versteuernden Einkommen von 240 000 € 91 663 €

Die auf die begünstigten Einkünfte anteilig entfallende ESt ist nach dem Verhältnis der begünstigten Einkünfte zur Summe der Einkünfte zu ermitteln (BFH vom 13.03.2018, BStBl II 2018, 593). Anteilige ESt, soweit auf die Kapitalforderung entfallend:

$91\,663\text{ €} \times 10\,000\text{ €} / 260\,000\text{ €} =$	rd. 3 526 €
Ermäßigung der ESt um 15,2 %	<u>rd. 536 €</u>
Festzusetzende ESt	91 127 €

3.2 Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) und Grunderwerbsteuer

Nach § 3 Nr. 2 GrEStG wird Grunderwerbsteuer **nicht** erhoben, soweit der Rechtsvorgang, der der Grunderwerbsteuer unterliegt, zugleich als Erwerb von Todes wegen oder als Schenkung unter Lebenden i. S. d. ErbStG anzusehen ist. Unbeachtlich ist, ob eine Erbschaftsteuer tatsächlich erhoben wird. Hierdurch soll eine Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer vermieden werden.

Kraft ausdrücklicher Regelung in § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG kommt bei Schenkungen unter Auflage eine Grunderwerbsteuerbefreiung **nur insoweit** in Betracht, als der Wert des Grundstücks den Wert der Auflage übersteigt. Demzufolge ist in Höhe des Werts der Auflage Grunderwerbsteuer zu entrichten. Grundstücksschenkungen unter einer Auflage unterliegen hinsichtlich des **Werts der Auflage der Grunderwerbsteuer**, wenn die Auflage bei der Schen-

kungsteuer abziehbar ist. **Unerheblich** ist, ob die Auflage tatsächlich bei der Schenkungsteuer abgezogen wurde. Das gilt selbst dann, wenn die Grundstücksschenkung insgesamt von der Schenkungsteuer befreit ist (BFH vom 12.07.2016, BStBl II 2016, 897). Bei Vorliegen von gemischten Grundstücksschenkungen muss der Übertragungsvorgang in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufgeteilt werden. Der **entgeltliche** Teil ist **grunderwerbsteuerpflichtig**, der **unentgeltliche** Teil unterliegt der **Schenkungssteuer**.

Beispiel

O (Onkel) überträgt an seinen Neffen N (Sohn seiner Schwester) durch Schenkung ein Mietwohngrundstück. Das Grundstück wird ausschließlich zu fremden Wohnzwecken vermietet. Im notariellen Schenkungsvertrag wird vereinbart, dass N die auf dem Grundstück lastenden Schulden zu übernehmen hat.

Zum Besteuerungszeitpunkt 01.04.2022 betragen

der Verkehrswert des Grundstücks	1 400 000 €,
die valuierten Schulden	350 000 €,
der Grundbesitzwert (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG)	1 320 000 €.

Lösung: Der Steuerwert für die freigebige Zuwendung (gemischte Schenkung) errechnet sich nach R E 7.4 Abs. 1 und 2 ErbStR wie folgt:

Die Bereicherung des N beträgt:

Grundbesitzwert	1 320 000 €
./. Befreiung § 13d ErbStG 10 % von 1 320 000 €	<u>132 000 €</u>
verbleiben	1 188 000 €
Gegenleistung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Grundstück (Schuldübernahme)	350 000 €
nicht abzugsfähig nach § 10 Abs. 6 ErbStG	
10 % von 350 000 € (= 35 000 €)	
abzugsfähig 315 000 €	<u>./.</u> 315 000 €
Bereicherung	873 000 €

Die gemischte Schenkung ist deshalb aufzuteilen in einen

unentgeltlichen Teil	entgeltlichen Teil
schenkungssteuerpflichtig Bemessungsgrundlage = 873 000 €	grunderwerbsteuerpflichtig Bemessungsgrundlage = 350 000 €

Der Grunderwerbsteuer unterliegt der Wert der Auflage unabhängig davon, ob die Auflage im Rahmen der Schenkungsteuer tatsächlich abziehbar ist. Es besteht insoweit kein zwingender Gleichklang. Es besteht weder eine verfahrensrechtliche noch eine materiell-rechtliche Bindung zwischen beiden Festsetzungen. Weitere Einzelheiten regelt R E 7.4 Abs. 1, 2 und 4 ErbStR und H E 7.4 ErbStH, s. auch Ausführungen zu F 2. 3. 4.

Fall 2

Beantworten Sie folgende Fragen:

1. Kommt es in Erbfällen unter Umständen zu einer gleichzeitigen Erhebung von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer? Wenn ja, nennen Sie einzelne Beispiele mit entsprechender Begründung.
2. Schließen sich Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) und Grunderwerbsteuer gegenseitig aus? Welche Auswirkungen ergeben sich bei einer Schenkung unter Auflage?

Teil B Steuerpflicht

1 Sachliche Steuerpflicht (§ 1 ErbStG)

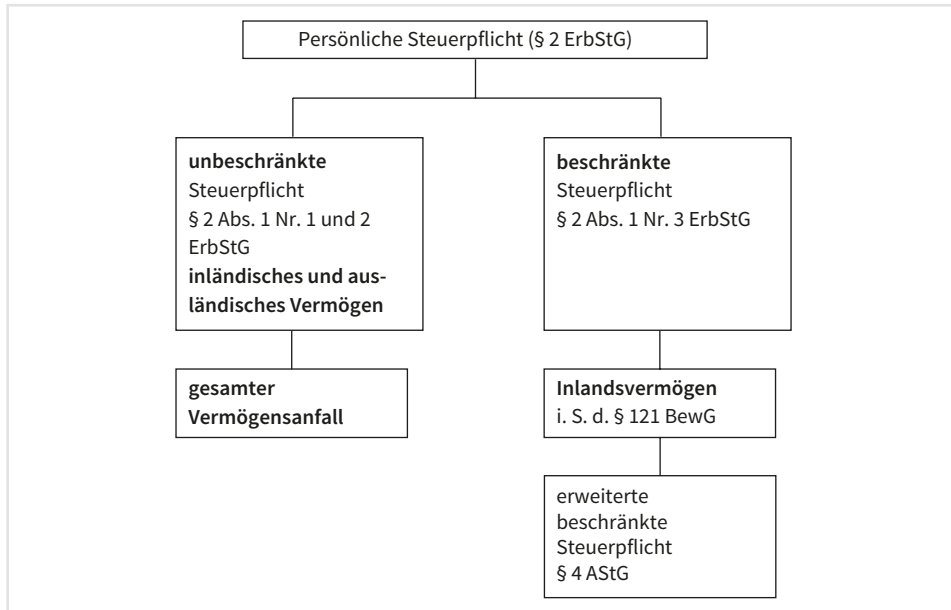
Die steuerpflichtigen Vorgänge, die der Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) unterliegen, sind in § 1 ErbStG geregelt. Es werden erfasst:

- a) der **Erwerb von Todes wegen** (§ 3 ErbStG),
- b) die **Schenkungen unter Lebenden** (§ 7 ErbStG),
- c) die **Zweckzuwendungen** (§ 8 ErbStG) und
- d) **bestimmtes Familienstiftungsvermögen** (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG).

Welche Erwerbe im Einzelnen unter die Grundtatbestände fallen, richtet sich nach den §§ 3–8 ErbStG.

Nach § 1 Abs. 2 ErbStG gelten die Vorschriften über Erwerb von Todes wegen auch für Schenkungen und Zweckzuwendungen, die Vorschriften über Schenkungen auch für Zweckzuwendungen unter Lebenden. Mit dieser Regelung wird die Schenkungssteuer in den Rechtsfolgen weitestgehend der Erbschaftsteuer gleichgestellt. Daraus folgt, dass wenn eine Sonderregelung für den Schenkungsbereich nach § 7 ErbStG **keine** Anwendung findet, die Vorschriften des Erbschaftsteuerrechts anzuwenden sind (z. B. Bewertung des Erwerbs, Steuerklassen, Freibeträge, Steuersätze, Tarifvergünstigungen), s. hierzu R E 1.1 ErbStR. Soweit Vorschriften ausdrücklich an Erwerbe von Todes wegen anknüpfen, sind diese auf Schenkungen unter Lebenden nicht anzuwenden. Dies gilt insbesondere für den Abzug von Nachlassverbindlichkeiten (§ 10 Abs. 5 ErbStG), den Versorgungsfreibetrag (§ 17 ErbStG) sowie einzelne sachliche Steuerbefreiungen (z. B. Erwerb von Todes wegen eines Familienheims durch Kinder gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG).

2 Persönliche Steuerpflicht (§ 2 ErbStG)



Bei der persönlichen Steuerpflicht muss unterschieden werden zwischen der Steuerpflicht, die sich auf den **gesamten Vermögensanfall** des Erwerbers erstreckt (**unbeschränkte** Steuerpflicht), und der Steuerpflicht, die sich lediglich auf eine Erfassung bestimmter Vermögensgegenstände und Nutzungsrechte daran beschränkt (**beschränkte** Steuerpflicht).

2.1 Unbeschränkte Steuerpflicht (§ 2 Nr. 1 und 2 ErbStG)

Die **unbeschränkte** Steuerpflicht, also die Steuerpflicht für den **gesamten** Vermögensanfall, tritt ein, wobei es unbeachtlich ist, ob sich das erworbene Vermögen im Inland oder Ausland befindet, bei

- allen Erwerben aus dem Nachlass eines **inländischen Erblassers** und für alle Schenkungen eines **inländischen Schenkers**, auch wenn der Erwerber kein Inländer ist,
- **allen Erwerben von Inländern**, die von einem nicht als Inländer geltenden Erblasser oder Schenker stammen.

Als **Inländer** gelten – ungeachtet der Staatsangehörigkeit – alle natürlichen Personen mit Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichem Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland, § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG. Ferner gelten als Inländer deutsche Staatsangehörige, die sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG). Durch diese Regelung soll verhindert werden, dass die deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuer durch vorübergehende Wohnsitzverlegungen in das Ausland umgangen werden kann. Für die **Auslandsbeamten**, die ihren dienstlichen Wohnsitz im Ausland haben, kommt nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c ErbStG die **unbeschränkte Steuerpflicht** in Betracht.

Schließlich gelten als Inländer auch **Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen**, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§§ 10, 11 AO) **im Inland** haben (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d ErbStG). Sind im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht Doppelbesteuerungsabkommen, die nur für die Erbschaftsteuer Gültigkeit haben, zu beachten, so steht das Besteuerungsrecht vorrangig dem Staat zu, in dem der Erblasser seinen Wohnsitz hatte. Nach derzeitigem Stand bestehen Erbschaftsteuerabkommen nur mit den folgenden sechs Ländern: **Dänemark, Frankreich, Griechenland, Schweden, Schweiz und USA** (zu den Abkommen s. auch die Übersicht in H E 2.1 ErbStH). Schweden erhebt jedoch seit 01.01.2005 keine Erbschaftsteuer mehr.

Um eine Doppelbesteuerung von Auslandsvermögen auszuschließen, kann unter bestimmten Voraussetzungen nach § 21 ErbStG die ausländische Erbschaftsteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer angerechnet werden. Dies gilt auch für solche Fälle, wenn nach einem Doppelbesteuerungsabkommen die in einem ausländischen Staat erhobene Steuer auf die deutsche Erbschaftsteuer anzurechnen ist.

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

Die beschränkte Erbschaftsteuerpflicht tritt dann ein, wenn weder der Erblasser zur Zeit seines Todes bzw. der Schenker zur Zeit der Ausführung der Zuwendung noch der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG) ein Inländer ist, § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG. Die Steuerpflicht erstreckt sich hier nur auf das Inlandsvermögen i. S. d. § 121 BewG einschließlich bestehender Nutzungsrechte an solchen Vermögensgegenständen. Anzumerken ist, dass reine Geldansprüche, die grundbuchrechtlich nicht abgesichert sind, z. B. Sparguthaben, als Inlandsvermögen ausscheiden (§ 121 Nr. 7 BewG i. U.). Zum Inlandsvermögen zählen insbesondere inländisches Grundvermögen, inländisches Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland (Beteiligung mind. 10% unmittelbar oder mittelbar). Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften ist zusätzlich § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 ErbStG zu beachten. Der Erwerb einer Beteiligung von weniger als 10% kann auch zur beschränkten Steuerpflicht führen, wenn zuvor bereits ein Anteil aus dieser Beteiligung übertragen wurde. Die Voraussetzungen des § 14 ErbStG sind hier zu beachten.

Beispiel

Der in London ansässige X ist zu 15% am Stammkapital der Muster GmbH mit Sitz in München beteiligt. Er überträgt am 24.12.2020 im Rahmen einer Schenkung seiner in Paris lebenden Tochter 10% Anteil am Stammkapital der GmbH. Am 01.04.2022 verstirbt X, seine Tochter erbt laut Testament den verbleibenden 5%-Anteil an der inländischen GmbH.

Lösung: Die Schenkung im Jahr 2020 unterliegt der beschränkten Steuerpflicht gem. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i. V. m. § 121 Nr. 4 BewG. X ist zu mindestens einem Zehntel am Stammkapital der inländischen GmbH beteiligt (hier 15%). Am 01.04.2022 ist X zu weniger als 10% am Stammkapital beteiligt (nur noch 5%). Der Erwerb unterliegt trotzdem der beschränkten Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 ErbStG), da zuvor nur ein Teil der inländischen Beteiligung durch Schenkung erworben wurde. Die weiteren Erwerbe aus dieser Beteiligung, innerhalb von zehn Jahren durch dieselbe Person, werden dann ebenfalls erfasst.

Zur Frage, ob ein **Sachleistungsanspruch** aus einem Vermächtnis mit dem Erwerb von inländischem Grundvermögen vergleichbar ist, ist beim BFH ein Revisionsverfahren anhängig (BFH II R 37/19, bejahend vorhergehend FG München vom 10.07.2019, 4 K 174/16, EFG 2019, 1545).

Im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht gelten mit Wirkung vom 25.06.2017 an die persönlichen Freibeträge nach § 16 Abs. 1 ErbStG. Die Änderung erfolgte durch das Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz (StUmgBG vom 23.06.2017, BGBl I 2017, 1682). Sofern inländisches und ausländisches Vermögen vorhanden ist, wird der Freibetrag um einen Teilbetrag gemindert. Hierdurch wird eine ungerechtfertigte Besserstellung gegenüber der unbeschränkten Steuerpflicht verhindert, vgl. § 16 Abs. 2 ErbStG. Gleichzeitig entfällt das bisherige Wahlrecht nach § 2 Abs. 3 ErbStG. Eine Option zur unbeschränkten Steuerpflicht gibt es mit Wirkung vom 25.06.2017 an nicht mehr.

2.3 Erweiterte beschränkte Steuerpflicht (§ 4 AStG)

Bei der erweiterten beschränkten Steuerpflicht war der Erblasser oder Schenker bei Entstehung der ErbSt in den letzten 10 Jahren vor Ende der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht mindestens 5 Jahre unbeschränkt erbschaftsteuerpflichtig.

Weitere Voraussetzung ist u. a. die Verlegung des Wohnsitzes in ein Gebiet mit **niedriger Besteuerung** (§ 2 Abs. 2 AStG) und Verfolgung wesentlicher wirtschaftlicher Interessen im Inland (i. S. v. § 2 Abs. 3 und 4 AStG).

Zum Umfang der erweiterten beschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht siehe BMF vom 14.05.2004, BStBl I 2004, Sondernummer 1/2004, 3, Tz 4. Die erweiterte beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht erstreckt sich über das in § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i. V. m. § 121 BewG genannte Inlandsvermögen hinaus beispielsweise auch auf:

- Kapitalforderungen gegen Schuldner im Inland;
- Spareinlagen und Bankguthaben bei Geldinstituten im Inland;
- Aktien und Anteile an Kapitalgesellschaften, Investmentfonds und offenen Immobilienfonds sowie Geschäftsguthaben bei Genossenschaften im Inland;
- Ansprüche auf Renten und andere wiederkehrende Leistungen gegen Schuldner im Inland sowie Nießbrauchs- und Nutzungsrechte an Vermögensgegenständen im Inland;
- Versicherungsansprüche gegen Versicherungsunternehmen im Inland;
- bewegliche Wirtschaftsgüter, die sich im Inland befinden;
- Vermögen, dessen Erträge nach § 5 AStG der erweiterten beschränkten Steuerpflicht unterliegen;
- Vermögen, das nach § 15 AStG dem erweitert beschränkt Steuerpflichtigen zuzurechnen ist.

Die in der Aufzählung genannten Positionen unterliegen nur im Rahmen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht der Besteuerung im Inland. Bei den Grundfällen der beschränkten Steuerpflicht sind sie nicht zu erfassen, vgl. hierzu Katalog in § 121 BewG.

2.4 Wahlrecht bei beschränkter Erbschaftsteuerpflicht (§ 2 Abs. 3 ErbStG)

§ 2 Abs. 3 ErbStG ermöglichte es beschränkt erbschaftsteuerpflichtigen Erben oder Beschenkten, die in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat ansässig sind, **auf Antrag** als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden. § 2 Abs. 3 ErbStG ist mit Wirkung vom 25.06.2017 an aufgehoben. Bei einer Option nach § 2 Abs. 3 ErbStG wurden die höheren persönlichen Freibeträge des § 16 Abs. 1 ErbStG anstelle des Freibetrages gem. § 16 Abs. 2 ErbStG (2000 €)

berücksichtigt. Der Antragsteller unterlag somit den Regelungen der unbeschränkten Steuerpflicht. Der Gesetzgeber hatte § 2 Abs. 3 ErbStG als Reaktion auf die EuGH-Rechtsprechung eingeführt, nach der § 16 Abs. 2 ErbStG gegen die nach Art. 56 und Art. 58 EGV garantierte Kapitalverkehrsfreiheit verstößt.

Allerdings war zu beachten, dass bei Wahl der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht auch mehrere innerhalb von zehn Jahren **vor und nach** dem Vermögensanfall von derselben Person anfallende Erwerbe als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln waren, § 2 Abs. 3 Satz 2 ErbStG. Der Vorteil des höheren Freibetrages konnte durch die Zusammenrechnung der vorhergehenden und nachfolgenden Erwerbe aufgebraucht werden. Mit der Angleichung der persönlichen Freibeträge (§ 16 Abs. 1 und Abs. 2 ErbStG) ist die Optionsmöglichkeit entfallen.

Beispiel

Der in Paris ansässige X schenkte am 01.07.2016 seinem in Straßburg lebenden Sohn ein in Deutschland belegenes Grundstück. Der Vater hatte ihm bereits 2013 ein Grundstück in Aix-en-Provence geschenkt. Der Vater verstarb im Februar 2017 und hinterließ dem Sohn als Alleinerben seinen Nachlass (kein Inlandsvermögen i. S. d. § 121 BewG).

Lösung: Der Vermögensanfall am 01.07.2016 unterlag der beschränkten Steuerpflicht gem. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i. V. m. § 121 Nr. 2 BewG. Weder Schenker noch Beschenkter waren Inländer i. S. d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 ErbStG. Es galt ein Freibetrag von 2000 € gem. § 16 Abs. 2 ErbStG. Auf Antrag konnte der Vermögensanfall gem. § 2 Abs. 3 ErbStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden, da der Schenker bzw. der Erwerber im Zeitpunkt der Steuerentstehung seinen Wohnsitz in einem EU-Staat hatte. In diesem Fall kam der persönliche Freibetrag von 400 000 € zur Anwendung, gleichzeitig wurden für die Ermittlung der Steuer die Erwerbe aus 2013 und 2017 nach Maßgabe des § 14 ErbStG einbezogen. Die Zusammenrechnung erfolgte auch, wenn dieses Vermögen kein Inlandsvermögen i. S. d. § 121 BewG darstellte.

Fälle 3-4

Fall 3: Die persönliche Steuerpflicht regelt § 2 ErbStG.

1. Worin unterscheiden sich die unbeschränkte Steuerpflicht und beschränkte Steuerpflicht im Besteuerungsumfang?
2. Welche Besteuerungstatbestände unterliegen der unbeschränkten Steuerpflicht/der beschränkten Steuerpflicht?

Treffen Sie die jeweiligen Kernaussagen zu den vorstehenden Fragen.

Fall 4:

1. Der am 01.08.2021 in Stuttgart verstorbene Erblasser Fritz Sorge wird von seinen drei Kindern
 - Rolf Sorge, wohnhaft in Heilbronn,
 - Wolfgang Sorge, wohnhaft in Basel/Schweiz,
 - Barbara Sorge, wohnhaft in Linz, Österreich
 - zu je 1/3 beerbt.

Zum Nachlass gehört inländisches Vermögen mit einem Steuerwert von 2,9 Mio. € und eine Ferienwohnung auf der Insel Mallorca/Spanien mit einem gemeinen Wert am Todestag von 200 000 €.

2. Der belgische Staatsbürger Albert Baldur mit Wohnsitz in Gent wird von seiner Tochter Caroline mit Wohnsitz in Brüssel allein beerbt. Am Todestag war ein Sparkonto (Termingeldanlage) bei der Stadtsparkasse Aachen mit einem Guthaben inkl. aufgelaufener Zinsen im Betrag von 60 000 € vorhanden. Dieses Konto wurde nach Ablauf der Anlagezeit, zehn Wochen nach dem Todestag, am 14.02.2022 durch die Alleinerbin aufgelöst.

Prüfen Sie in beiden Fällen die persönliche Steuerpflicht. In welcher Höhe unterliegen die Nachlässe der Erbschaftsbesteuerung?

Teil C Erwerb von Todes wegen (§ 3 ErbStG)

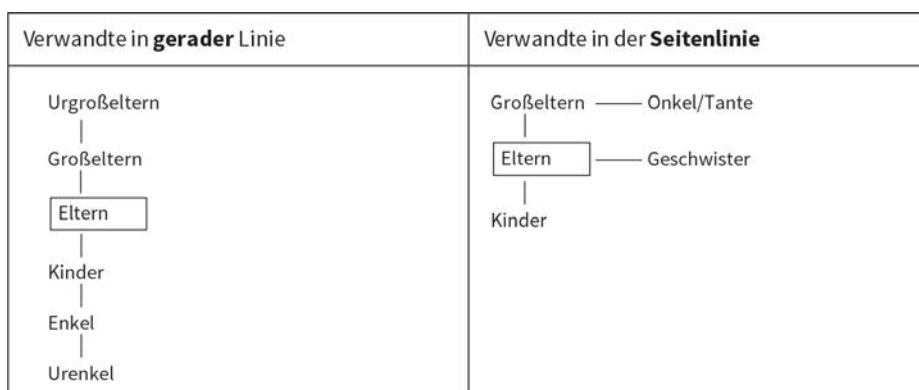
1 Zivilrechtliche Grundlagen zum Erbrecht

Das Erbrecht bestimmt die Rechtsnachfolge in das Vermögen eines Verstorbenen. Es ist im 5. Buch des BGB in den §§ 1922–2385 geregelt. Das Erbrecht beruht auf dem **Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge**, d. h. das Vermögen **geht als Ganzes** und somit alle Rechte und Verbindlichkeiten auf den Erben über. Sind beim Erbfall mehrere Erben vorhanden, so finden auf jeden Anteil eines Miterben die sich auf die Erbschaft insgesamt beziehenden Vorschriften Anwendung (§ 1922 Abs. 1 und 2 BGB). Alle Miterben werden von Gesetzes wegen (§ 2032 ff. BGB) zu einer nichtrechtsfähigen Personengemeinschaft, d. h. Erbengemeinschaft (**Gesamthandsgemeinschaft**) zusammengefasst.

Die Gesamtrechtsnachfolge tritt im Zeitpunkt des Todes einer natürlichen Person ein (**Erbfall**). Man nennt das Vermögen des Verstorbenen (Erblassers) **Nachlass**. Die Gesamtrechtsnachfolge erstreckt sich auf alle Vermögenswerte und somit auf **sämtliche** Aktiv- und Passivwerte des Nachlasses sowie der sonstigen Rechte und Pflichten des Erblassers, soweit diese vererbbar sind. **Nicht** vererbbar sind höchst persönliche Rechte (z. B. Nießbrauch) und Verpflichtungen.

2 Gesetzliche Erbfolge

Die **gesetzliche Erbfolge** tritt dann ein, wenn der Erblasser über seinen Nachlass **nicht** in anderer Weise verfügt hat (letztwillige Verfügung, z. B. durch Testament). Die gesetzliche Erbfolge ist gegenüber der gewillkürten Erbfolge nachrangig, § 1937 BGB. Als gesetzliche Erben kommen zunächst die **Blutsverwandten** des Erblassers in Betracht, d. h. Personen, deren eine von der anderen abstammt oder die von derselben dritten Person abstammen.



Die **Verwandtenerbfolge** richtet sich im BGB nach Erbrechnungen (Parentel-System) gem. §§ 1924 ff. BGB, wonach als Grundsatz gilt: Die Verwandten näherer Ordnung schließen die Verwandten der entfernteren Ordnung von der gesetzlichen Erbfolge aus (§ 1930 BGB).