

Vorbereitungslehrgang auf die Steuerberaterprüfung

Erbschaft- und Schenkungsteuer

Autorin und Dozentin:

Dipl. Finanzwirtin (FH) Kerstin Heyna

Vervielfältigung und Weitergabe dieses Unterrichtskonzeptes - auch auszugsweise - bedarf der vorherigen schriftlichen Zustimmung des Oldenburger-Steuerrechts-Instituts oder des Autoren

Der Seminarinhalt und der Broschüreninhalt sind nach bestem Wissen und Gewissen und Kenntnisstand erstellt worden. Wegen der Dynamik des Rechtsgebietes, wegen der Vielzahl letztinstanzlich nicht entschiedener Einzelfragen und wegen des Fehlens bzw. der Unvollständigkeit bundeseinheitlicher Verwaltungsanweisungen kann weder vom Oldenburger-Steuerrechts-Institut noch von den Verfassern der Unterrichtsmaterialien und dem jeweiligen Referenten irgendeine Haftung übernommen werden.

Inhaltsverzeichnis - Erbschaftsteuer

I.A. Überblick über die Grundbegriffe des Erbrechts

1.	Einleitung
2.	Erben
3.	Gesetzliche Erbfolge (§§ 1924 bis 1936 BGB)
3.1.	Gesetzliches Verwandtenerbrecht
3.2.	Gesetzliches Ehegattenerbrecht
3.3.	Erbrecht des Staates - § 1936 BGB
4.	Gewillkürte Erbfolge
4.1.	Testamentformen
4.2.	Ehegattentestament
4.3.	Inhalt von Testamenten
4.4.	Vermächtnis
4.5.	Begriffe bei der Beurteilung von Testamenten
4.6.	Erbvertrag
5.	Erbengemeinschaft
6.	Pflichtteilsrecht
7.	Erbverzicht
8.	Annahme / Ausschlagung der Erbschaft
9.	Erbunwürdigkeit
10.	Erbenhaftung
11.	EU ErbVO
12.	Übungsfälle gesetzliche Erbfolge

I.B. Überblick über das Schenkungsrecht

1.	Einführung
2.	Zuwendung
3.	Bereicherung des Empfängers
4.	Unentgeltlichkeit
5.	Schenkungsabrede
6.	Form
7.	Notbedarfsfreirede/ Rückforderung wegen Notbedarfs
8.	Widerruf
9.	Abgrenzung zur Leihe

II. Überblick über das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

1.	Allgemeines
1.1.	Rechtsgrundlagen und Anwendungsbereich
1.2.	Verhältnis zu anderen Steuerarten
1.3.	Grundsatz der Maßgeblichkeit des bürgerlichen Rechts
1.4.	Gesamtrechtsnachfolge
2.	Steuerpflichtige Vorgänge
3.	Erwerb von Todes wegen
3.1.1.	Erwerb durch Erbanfall
3.1.2.	Erbengemeinschaft, Teilungsanordnung, Erbauseinandersetzung
3.1.3.	Vermächtnis
3.1.4.	Pflichtteilsanspruch
3.1.5.	Schenkung durch den Todesfall
3.1.6.	Vertrag zu Gunsten Dritter
3.1.7.	Sonstige Erwerbe

Inhaltsverzeichnis

4.	Schenkung unter Lebenden	
4.1.	Grundtatbestand	
4.2.	Anzuwendende Vorschriften	
4.3.	Gemischte Schenkungen sowie Schenkungen unter Auflage -	
4.4.	Mittelbare Grundstücksschenkung -	
4.5.	Weitere Zuwendungen im Zusammenhang mit Schenkungen	
4.6.	Zweckzuwendung	
4.7.	Übungsfälle	
5.	Persönliche Steuerpflicht	
5.1.	Steuerpflichtiger	
5.2.	Arten und Umfang der Steuerpflicht	
5.3.	Unbeschränkte Steuerpflicht	
5.4.	Beschränkte Steuerpflicht	
5.5.	Übersicht Doppelbesteuerungsabkommen	
5.6.	Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht § 2 Abs. 3 ErbStG	
5.7.	Erweiterte beschränkte Steuerpflicht	
	Übersicht § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErStG	
5.8.	Übungsfälle	
6.	Entstehung der Steuer	
6.1.	Allgemeines	
6.2.	Erwerb von Todes wegen	
6.3.	Schenkungen	
6.4.	Zweckzuwendungen	
6.5.	Stiftungen	
7.	Bewertung des Erwerbs	
7.1.	Bewertungsstichtag	
7.2.	Bewertungsvorschriften	
7.3.	Zusammenfassung anzuwendender Bewertungsvorschriften.....	
8.	Wertermittlung	
8.1.	Steuerpflichtiger Erwerb	
8.2.	Nachlassverbindlichkeiten	
8.2.1.	Besonderheiten bei Nachlassverbindlichkeiten	
8.3.	Behandlung von Erwerbsnebenkosten bei Schenkungen	
8.4.	Übungsfälle	
9.	Sachliche Steuerbefreiungen.....	
10.	Steuerbefreiung für Produktivvermögen	
10.1.	Allgemeines	
10.2.	Begünstigtes Vermögen	
10.3.	Steuerschädliches Vermögen bei Regelverschönung.....	
10.4.	Allgemeines zur Regelverschönung	
10.4.1.	Voraussetzungen der Regelverschönung	
10.4.2.	Wegfall der Regelverschönung.....	
10.5.	Verschönungsoption	
10.6.	Zusammenfassung	
10.7.	Übungsfälle	
11.	Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke - § 13c ErbStG	
11.1.	Voraussetzungen.....	
11.2.	Begünstigung.....	
11.3.	Verschönung nur bei endgültiger Bereicherung	
11.4.	Übungsfälle	

Inhaltsverzeichnis

12.	Steuerklassen und persönliche Freibeträge	
12.1.	Steuerklassen	
12.2.	Persönliche Freibeträge.....	
12.3.	Versorgungsfreibetrag	
12.4.	Übungsfälle	
13.	Steuersätze	
13.1.	Tarif	
13.2.	Härtefallausgleich	
13.3.	Übungsfall	
14.	Vorerwerbe	
14.1.	Allgemeines	
14.2.	Schaubild	
14.3.	Übungsfälle	
15.	Besteuerung von wiederkehrenden Leistungen	
15.1.	Besteuerung bei Nutzungs- und Rentenlast - § 25 ErbStG a.F.	
15.2.	Besteuerung von Renten, Nutzungen und Leistungen § 23 ErbStG	
15.3.	Übungsfälle	
16.	Ehegattenerwerbe	
16.1.	Gütertrennung.....	
16.2.	Fortgesetzte Gütergemeinschaft	
16.3.	Zugewinnngemeinschaft	
16.4.	Übungsfälle	
17.	Vor- und Nacherbschaft	
17.1.	Vor- und Nacherbschaft.....	
17.2.	Nacherbfolge zu Lebzeiten des Vorerben	
17.3.	Übungsfälle	
18.	Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer - § 21 ErbStG	
19.	Tarifliche Besonderheiten	
19.1.	Mehrfacher Erwerb desselben Vermögens	
19.1.1.	Übungsfall	
19.2.	Tarifbegrenzung § 19a.....	
19.2.1.	Übungsfälle	
20.	Stundung § 28 ErbStG.....	
21.	Steuerfestsetzung und Erhebung	
21.1.	Steuerschuldner und Steuerhaftung.....	
21.2.	Kleinbetragsgrenze	
21.3.	Steuerfestsetzung und Erhebung	
21.4.	Fälligkeit der Erbschaftsteuer	
21.5.	Anzeigepflichten - §§ 30, 33 und 34 ErbStG	
21.6.	Steuererklärung - § 31 ErbStG	
21.7.	Zuständigkeit - § 35 ErbStG	
22.	Ermächtigungen und Schlussvorschriften	
22.1.	Anwendung des Gesetzes.....	

Inhaltsverzeichnis

23.	Festsetzungsfrist	
23.1.	Festsetzungsfristbeginn Erbschaftsteuer	
23.2.	Festsetzungsfristbeginn Schenkungsteuer.....	
23.3.	Festsetzungsfrist allgemein	
23.4.	Beispiele	

Anhang 1

I.A. Überblick über die Grundbegriffe des Erbrechts

1. Einleitung

Das Erbrecht ist im 5. Buch des BGB geregelt. Dort bezeichnet § 1922 Abs. 1 BGB den Tod einer natürlichen Person als Erbfall. In den folgenden Vorschriften wird die Rechtslage hinsichtlich des Vermögens der verstorbenen Person (Erblasser) geregelt.

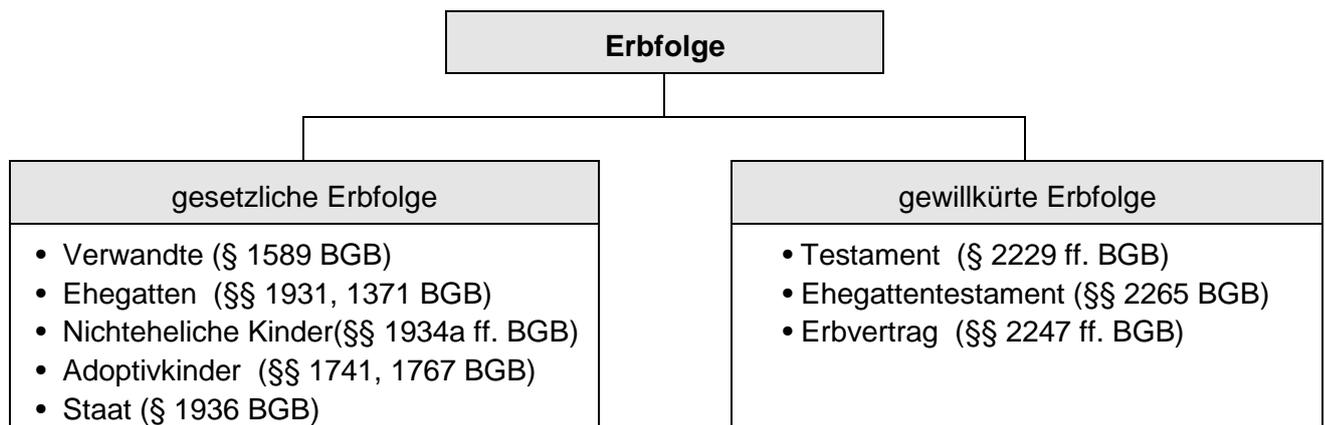
2. Erben

Mit dem Tode des Erblassers geht dessen Vermögen auf eine oder mehrere Personen (Erben) über. Fähig, Erbe zu sein (erbfähig), ist grundsätzlich jede natürliche oder juristische Person, die zur Zeit des Erbfalls lebt und somit die aktive Erbfähigkeit nach § 1923 Abs. 1 bzw. § 2101 Abs. 2 BGB besitzt. Wer zur Zeit des Erbfalls noch nicht lebte, aber bereits gezeugt war, gilt als vor dem Erbfall geboren und ist deshalb auch erbfähig (§ 1923 Abs. 2 BGB). Bei Totgeburt, Fehlgeburt oder Tod der Mutter samt Leibesfrucht vor der Geburt des Kindes fällt die Erbschaft an den zur Zeit des Erbfalls Nächstberufenen.

Offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften können im Rahmen der §§ 124 Abs. 1 und 161 Abs. 2 HGB als gesamthänderische Gemeinschaft oder Teilhaber erben.

Sofern weder natürliche oder juristische Personen als Erben in Frage kommen, erbt der Staat nach Maßgabe des § 1936 BGB.

Sind mehrere Erben vorhanden, spricht man von einer Erben- oder Miterbengemeinschaft (§§ 2032 ff. BGB).



Die gewillkürte Erbsfolge geht grundsätzlich der gesetzlichen Erbsfolge vor. Die gesetzliche Erbsfolge tritt nur dann ein, wenn der Erblasser keine abweichende oder keine erschöpfende Verfügung von Todes wegen (Testament) erlassen hat oder wenn eine solche letztwillige Verfügung unwirksam ist.

3. Gesetzliche Erbfolge (§§ 1924 bis 1936 BGB)

Die Vorschriften über die gesetzliche Erbfolge gründen sich auf den Grundsatz der Familienerbfolge. Zur Familie gehören die Verwandten und der Ehegatte des Erblassers.

3.1 Gesetzliches Verwandtenerbrecht

Der Kreis der Verwandten wird durch § 1589 BGB bestimmt. Zu den Verwandten gehören die ehelichen und nichtehelichen Abkömmlinge sowie die Eltern und die Voreltern des Erblassers mit deren Abkömmlingen. Das BGB fasst die Verwandten gruppenweise zu sogenannten Ordnungen (Parentel) zusammen. Ein Verwandter ist nicht zur Erbfolge berufen, solange ein Verwandter einer vorhergehenden Ordnung vorhanden ist (§ 1930 BGB). Verwandte einer mit dem Erblasser näher verwandten Ordnung schließen also Verwandte einer entfernteren Ordnung aus.

Das Gesetz sieht folgende Ordnungen von Erben vor:

- Erste Ordnung - § 1924 BGB: Abkömmlinge des Erblassers, also seine Kinder und Kindeskinde
- Zweite Ordnung - § 1925 BGB: Eltern und deren nicht schon zur ersten Ordnung gehörende Abkömmlinge, also Geschwister, Neffen und Nichten des Erblassers
- Dritte Ordnung - § 1926 BGB: Großeltern und deren nicht schon zu den vorigen Ordnungen gehörende Abkömmlinge, also Onkel, Tante, Vetter, Cousine des Erblassers
- Vierte Ordnung - § 1928 BGB: Urgroßeltern und deren Abkömmlinge, also Großonkel, Großtanten und deren Abkömmlinge
- Fernere Ordnungen - § 1929 BGB: Entferntere Voreltern und deren Abkömmlinge

Die Einteilung der Erben in Ordnungen bevorzugt die Jüngeren (Abkömmlinge) vor den Älteren (Vorfahren). Innerhalb der ersten drei Ordnungen ist für die Berufung zum Erben nur die Zugehörigkeit zu einer vorrangigen Ordnung, nicht aber der Grad der Verwandtschaft maßgeblich. Erst ab der 4. Ordnung gilt das Gradualsystem (§§ 1928 Abs. 3, 1929 Abs. 2 BGB). Wenn beim Erbfall kein Urgroßelternteil mehr lebt, erhalten die nach Graden mit dem Erblasser am nächsten verwandten Abkömmlinge der Urgroßeltern den Nachlass. Der Grad der Verwandtschaft bestimmt sich nach der Zahl der Geburten, aus denen sich die Verwandtschaft zum Erblasser ergibt (§ 1589 BGB).

– Erben der ersten Ordnung (§ 1924 BGB)

Zu den Erben der ersten Ordnung gehören die ehelichen Kinder (§ 1591 BGB), die nichtehelichen Kinder und die als Minderjährige adoptierten Kinder. Die als Volljährige adoptierten Kinder haben eine gewisse Sonderstellung. Sie werden zwar Kinder und somit auch Erbe des Annehmenden (§§ 1767 II, 1754 BGB), die Annahme erstreckt sich in diesen Fällen jedoch nicht auf die Verwandten des Annehmenden oder den Ehegatten (§ 1770 I BGB). Vielmehr bleibt bei der Annahme Volljähriger das Verwandtschaftsverhältnis zu der leiblichen Familie bestehen, so dass dieser Erbe der 1. Ordnung nach dem Annehmenden und den leiblichen Eltern wird.

Eltern repräsentieren ihren Stamm, d. h. sie schließen zu ihren Lebzeiten ihre eigenen Abkömmlinge von der Erbfolge aus (§ 1924 Abs. 2 BGB). Wenn die Eltern gestorben sind, treten ihre Abkömmlinge an ihre Stelle (§ 1924 Abs. 3 BGB). Kinder erben zu gleichen Teilen (§ 1924 Abs. 4 BGB).

– Erben der zweiten Ordnung (§ 1925 BGB)

Die Eltern des Erblassers und deren Abkömmlinge kommen nur als Erben zum Zuge, wenn Erben der ersten Ordnung nicht vorhanden oder nicht Erben geworden sind. Es gilt die Erbfolge nach Linien und innerhalb jeder Linie die Erbfolge nach Stämmen, das Repräsentationsprinzip und das Eintrittsrecht. Leben zur Zeit des Erbfalls die Eltern des Erblassers, so erben sie allein und zu gleichen Teilen (§ 1925 Abs. 2 BGB), sog. „Schoßfall“. Noch lebende Eltern schließen also die Geschwister, Neffen und Nichten des Erblassers aus (Repräsentation). Ist zur Zeit des Erbfalls der Vater oder die Mutter vorverstorben oder aus anderen Gründen nicht Erbe geworden, so rücken dessen bzw. deren Abkömmlinge auf (Eintrittsrecht nach § 1925 Abs. 3 BGB).

Bei der Annahme Volljähriger sind sowohl die leiblichen Eltern als auch die Adoptiveltern Erben 2. Ordnung, der Adoptierte hat somit 4 Elternteile.

– Erben der dritten Ordnung (§ 1926 BGB)

Fehlen gesetzliche Erben der ersten und der zweiten Ordnung, sind die Großeltern des Erblassers und deren Abkömmlinge als Erben der dritten Ordnung berufen. Die beiden Großelternpaare des Erblassers und ihre Abkömmlinge bilden jeweils eine Linie (§ 1926 Abs. 2 bis 4 BGB). Auch hier gilt innerhalb der Linien die Erbfolge nach Stämmen. Außerdem sind die Grundsätze der Repräsentation, des Eintrittsrechts und der gleichen Erbberechtigung der Abkömmlinge anwendbar (§ 1926 Abs. 5 BGB).

3.2 Gesetzliches Ehegattenerbrecht

Dem überlebenden Ehegatten steht ein besonderes Erbrecht zu. Bei zur Zeit des Todes rechtsgültiger Ehe ist der überlebende Ehegatte neben Verwandten der ersten Ordnung zu ein Viertel zum Erben berufen (§ 1931 BGB).

Wenn der überlebende Ehegatte nur mit Großeltern zusammentrifft, erbt er ebenfalls die Hälfte. Neben dem Ehegatten erben aber nur die Großeltern, aber nicht deren Abkömmlinge (§ 1931 Abs. 1 S. 2 BGB). Treffen mit Großeltern Abkömmlinge von Großeltern zusammen, erhält der Ehegatte neben seiner Hälfte auch von der anderen Hälfte den Anteil, der nach § 1926 BGB den Abkömmlingen zufallen würde.

Die Grundregeln des Ehegattenerbrechts werden durch das eheliche Güterrecht beeinflusst. Wie die Erbschaft endgültig zu verteilen ist, hängt davon ab, in welchem Güterstand (Zugewinnngemeinschaft, Gütertrennung, Gütergemeinschaft) der Erblasser und sein Ehegatte gelebt haben.

Wenn der überlebende Ehegatte im Rahmen der Zugewinnngemeinschaft (Regelfall) gesetzlicher Erbe wird, erhöht sich sein gesetzlicher Erbteil pauschal um ein Viertel der Erbschaft (§§ 1931 Abs. 3, 1371 Abs. 1 BGB). Neben Verwandten der ersten Ordnung erbt der Ehegatte also insgesamt 1/2, neben Verwandten der 2. Ordnung und neben Großeltern insgesamt 3/4 der Erbschaft. Wenn der überlebende Ehegatte nach § 1931 Abs. 1 S. 2 BGB schon 3/4 erbt, wird er im Fall der Zugewinnngemeinschaft Alleinerbe. Es ist gleichgültig, ob die Eheleute tatsächlich einen Zugewinn erzielt haben. Die Regelung geht bei geringem Zugewinn zu Lasten der Kinder.

Überblick über das Ehegattenerbrecht - §§ 1931, 1371 BGB

Die Verwandten fallen in die	Güterstand		
	Zugewinnngemeinschaft (gesetzl. Güterstand)	Gütertrennung	Gütergemeinschaft
1. Ordnung	$\frac{1}{4}$ (§ 1931 Abs. 1 S. 1) + $\frac{1}{4}$ Zugewinnausgleich (§ 1371) = $\frac{1}{2}$ (sog. erbrechtliche Lösung)	(§ 1931 Abs. 4)	$\frac{1}{4}$ § 1931 (1) 2
		$\frac{1}{2}$ neben 1 Kind oder dessen Abkömmlingen	
		$\frac{1}{3}$ neben 2 Kindern oder deren Abkömmlingen	
		$\frac{1}{4}$ neben 3 oder mehr Kindern oder deren Abkömmlingen	
2. Ordnung	$\frac{1}{2}$ (§ 1931 (1) S. 1) + $\frac{1}{4}$ Zugewinnausgleich (§ 1371) = $\frac{3}{4}$	$\frac{1}{2}$ (§ 1931 (1) S. 1)	
3. Ordnung	<div style="border: 1px solid black; display: inline-block; padding: 2px;">neben Großeltern</div>		
	$\frac{1}{2}$ (§ 1931 (1) S. 2) + Abkömmlingsanteil der weggefallenen Großeltern + $\frac{1}{4}$ Zugewinnausgleich = mindestens $\frac{3}{4}$ (wenn alle Großeltern noch leben)	$\frac{1}{2}$ (§ 1931 (1) S. 2 BGB) + Abkömmlingsanteil der weggefallenen Großeltern = mindestens $\frac{1}{2}$	
ab 4. Ordnung	alles		

3.3 Erbrecht des Staates - § 1936 BGB

Sofern weder erbberechtigte Verwandte noch ein Ehegatte oder eine letztwillige Verfügung des Erblassers vorhanden sind, erbt der Staat den Nachlass. Dabei ist das Bundesland erbberechtigt, in dem der Erblasser zur Zeit seines Todes gewohnt hat. Das Nachlassgericht hat festzustellen, ob ein anderer gesetzlicher Erbe vorhanden ist (§ 1964 BGB).

Als letztmöglicher gesetzlicher Erbe kann der Staat die Erbschaft nicht ausschlagen (§ 1942 Abs. 2 BGB) und auch nicht auf sein Erbrecht verzichten (§ 2346 BGB).

Der Fiskus kann jedoch die Haftung auf den Nachlass beschränken. Falls die Erbschaft von allen anderen Erben wegen hoher Verschuldung ausgeschlagen wurde, braucht auch er nicht dafür aufkommen (§ 2011 BGB).

Amtliche Bekanntmachung
<p>Amtsgericht Delmenhorst Nachlassgericht Öffentliche Aufforderung</p>
<p>Am 31.08.2002 verstarb d. zuletzt in Delmenhorst wohnhaft gewesene Ida Frieda Auguste Klemp, geboren am 28.05.1933 in Damitz, Kreis Kolberg-Körlin, Erben konnten nicht ermittelt werden. Alle Personen, denen Erbrechte an dem Nachlass d. Verstorbenen zustehen, werden aufgefordert, diese Rechte binnen sechs Wochen ab Veröffentlichung bei dem Nachlassgericht anzumelden, andernfalls festzustellen ist, dass ein anderer Erbe als der niedersächsische Fiskus nicht vorhanden ist (§ 1964 BGB). Der Wert des reinen Nachlasses beträgt etwa 16.000 Euro - 6 VI 271/89 - (26.02.2008).</p>

4. Gewillkürte Erbfolge

Die gesetzliche Erbfolge tritt nur ein, wenn der Erblasser nicht selbst zu Lebzeiten durch erbrechtliches Rechtsgeschäft eine anderweitige Verfügung von Todes wegen getroffen hat.

Solche erbrechtlichen „Verfügungen“ sind das Testament (§§ 2229 ff. BGB) als einseitiges Rechtsgeschäft (auch „letztwillige Verfügung“ genannt, § 1937 BGB) und der Erbvertrag (§§ 2274-2302 BGB) als zweiseitiges bindendes Rechtsgeschäft von Todes wegen.

4.1 Testamentformen

§ 2231 BGB unterscheidet zwischen ordentlichen und außerordentlichen Testamenten.

4.1.1. Außerordentliche Testamente

Die außerordentlichen Testamente sind praktisch ohne Bedeutung. Zu diesen Nottestamente, die nur drei Monate gültig sind (§ 2252 BGB), gehören:

- Bürgermeistertestament (§ 2249 BGB)
- Drei-Zeugen-Testament (§ 2250 BGB)
- Seetestament (§ 2251 BGB)

Notarielles Testament (§ 2232)	Eigenhändiges Testament (§ 2247)
• Mündlich vor dem Notar oder durch Übergabe einer Schrift.	
• Das Testament braucht vom Erblasser nicht selbst geschrieben zu sein, es kann auch mit Maschine gefertigt werden.	• Das Testament muß vom Erblasser von Anfang bis Ende eigenhändig (§ 2064 BGB) geschrieben sein und unterschrieben werden (Vor- und Nachname empfehlenswert).
• Besonderheiten bei Lese- oder Sprachbehinderten sind zu beachten (§ 2233 BGB).	• Eigenhändige Ort- und Zeitangabe (Gemeinde, Zeit, Tag, Monat, Jahr) ist empfehlenswert.
• Der Notar gibt das Testament in öffentliche Verwahrung (Nachlassgericht). Der Erblasser erhält einen Hinterlegungsschein.	• Öffentliche Verwahrung beim Nachlassgericht ist möglich, aber nicht notwendig.

4.1.2. Ordentliche Testamente

In der Praxis sind die ordentlichen Testamente von größerer Bedeutung.

Dabei ist das eigenhändige Testament (= Privattestament) hinsichtlich der Formerfordernisse von dem notariellen Testament (= öffentliches Testament) zu unterscheiden.

4.2 Ehegattentestament

Das *Ehegattentestament* kann als notarielles oder eigenhändiges Testament errichtet werden. Der letzte Wille kann im gemeinschaftlichen Testament erklärt werden (§ 2265 BGB). Fällt das Vermögen erst nach dem Tod des Letztverstorbenen den Kindern zu, so spricht man vom „Berliner Testament“ (§ 2269 BGB), dieses Testament entfaltet volle Bindungswirkung.

Formelle Voraussetzungen für das Ehegattentestament: Ein Testament, zwei Unterschriften, zweimal Ort und Datum.

Bei Scheidung wird das gemeinschaftliche Testament automatisch unwirksam.

Grundsätzlich gilt beim „Berliner Testament“ der überlebende Ehegatte als Vollerbe (§ 2270 Abs. 2 BGB) und die Kinder als Schlusserbe (§ 2271 Abs. 2 BGB).

4.3 Inhalt von Testamenten

Im Testament kann inhaltlich geregelt werden:

1. Erbeinsetzung,
2. Einsetzung eines Ersatzerben,
3. Einsetzung eines Nacherben,
4. Enterbung,
5. Teilungsanordnung,
6. Vermächtnisanordnung,
7. Anordnung einer Auflage,
8. Testamentsvollstreckung,
9. Bestimmung über eine Ausgleichspflicht,
10. Entziehung des Pflichtteils,
11. Beschränkung des Pflichtteils in guter Absicht.

4.4 Vermächtnis - § 1939 BGB

Nach § 1939 BGB liegt dann ein Vermächtnis vor, wenn der Erblasser durch Testament einem anderen, der nicht Erbe ist, einen Vermögensvorteil in Form von Sachen oder Rechten zuwendet. Da der Vermächtnisnehmer nicht Mitglied der Erbengemeinschaft ist, erhält er den vermachten Vermögensvorteil nicht unmittelbar vom Erblasser, sondern von dessen Erben.

Der Vermächtnisnehmer hat gegenüber den Erben einen schuldrechtlichen Anspruch auf Erfüllung des Vermächtnisses. Für die Erben stellt das Vermächtnis eine Nachlassverbindlichkeit dar.

Man unterscheidet zwischen folgenden Vermächtnissen:

– Vorausvermächtnis - § 2150 BGB

Der Erbe ist zugleich als Erbe beschwert und als Vermächtnisnehmer bedacht.

– Wahlvermächtnis - § 2154 BGB

Der Vermächtnisnehmer soll von mehreren Gegenständen nur einen erhalten.

– Gattungsvermächtnis - § 2155 BGB

Der vermachte Gegenstand ist nicht exakt, sondern nur nach Gattung bestimmt.

- Stückvermächtnis - § 2169 BGB
Vermacht wird ein bestimmter zum Nachlass gehörender Gegenstand. Ein solches Vermächtnis ist unwirksam, wenn sich der vermachte Gegenstand zum Zeitpunkt des Todes nicht mehr im Nachlass befindet.
- Verschaffungsvermächtnis - § 2170 BGB
Es wird ein bestimmter Gegenstand vermacht. Für den Fall, dass er sich zum Todeszeitpunkt nicht mehr im Nachlass befindet, erfolgt eine Auszahlung in Geld.
- Ersatzvermächtnis - § 2190 BGB
Der Erblasser hat für den Fall, dass der zunächst Bedachte das Vermächtnis nicht erwirbt, den Vermächtnisgegenstand einem anderen zugewendet.
- Nachvermächtnis - § 2191 BGB
Zu einem gewissen Zeitpunkt nach Anfall des Vermächtnisses an den zunächst Bedachten hat dieser den vermachten Gegenstand an einen Dritten zu übertragen.
- Kaufrechtsvermächtnis
Der Vermächtnisnehmer erhält gegen den Erben einen Anspruch auf Abschluss eines Kaufvertrages über einen Nachlassgegenstand.
- Rentenvermächtnis
Der Vermächtnisnehmer erwirbt einen Rentenanspruch
- Wohnrechtsvermächtnis
Der Vermächtnisnehmer erwirbt den Anspruch Wohnraum zu nutzen.

4.5 Begriffe bei der Beurteilung von Testamenten

- Nichtigkeit:* Ein nichtiges Testament wird als nicht vorhanden angesehen (§§ 118, 134, 138 BGB).
- Unwirksamkeit:* Ein gültiges Testament wird unwirksam, wenn außerhalb des Rechtsgeschäfts liegende Umstände den Erfolg unmöglich machen.
- Anfechtung:* Ein Testament kann angefochten werden. Der Anfechtungsberechtigte hat die Beweislast. Die Anfechtungsfrist beträgt 1 Jahr; 30 Jahre nach dem Tod ist eine Anfechtung nicht mehr möglich. Anfechtung bewirkt, dass die angefochtene Verfügung rückwirkend nichtig wird. Anfechtungsberechtigt ist nur, wer durch das Testament von der Erbfolge ausgeschlossen ist.
- Erbunwürdigkeit:* Die Erbeinsetzung einer erbunwürdigen Person kann angefochten werden (§ 2339 BGB)
- Auslegung:* Die Auslegung hilft zu ermitteln, was der Erblasser mit seinen Anordnungen erreichen wollte (§ 2066 und § 133 BGB).

4.6 Erbvertrag - §§ 2274 - 2300a BGB

Der Erbvertrag ist ein abstrakter erbrechtlicher Vertrag mit einem anderen, in dem der Erblasser neben normalen letztwilligen Verfügungen auch bindende Anordnungen für den Fall seines Todes

treffen kann. Der Erbvertrag kann einseitige letztwillige Verfügungen und vertragsmäßige Verfügungen enthalten, Vermächtnisse und Auflagen anordnen. Der Erbvertrag ist kein Testament. Er schafft eine unzerstörbare Situation (gesicherte Rechtsposition) auf Seiten des vom Vertrag Begünstigten.

5. Erbengemeinschaft - § 2032 ff. BGB

Die Erbengemeinschaft entsteht kraft Gesetzes. Ihr alleiniger Zweck ist es, die Auseinandersetzung über den Nachlass herbeizuführen. Zunächst wird der Nachlass Gesamthandsvermögen, d.h. die Miterben haben keinen ideellen Bruchteil am einzelnen Vermögensgegenstand, sondern nur eine Berechtigungsquote am Gesamtvermögen.

Jeder Erbe kann jederzeit über seinen Anteil, z.B. durch Veräußerung (§ 2033 Abs. 1 Satz 2 BGB), verfügen, die Verfügung von einzelnen Miterben über *einzelne* Vermögensgegenstände ist aber ausgeschlossen. Der Nachlass wird gemeinschaftlich verwaltet (§ 2038 Abs. 1 Satz 1 BGB). Entscheidungen werden mit Stimmenmehrheit entsprechend der Erbquoten getroffen.

Jeder Miterbe kann grundsätzlich jederzeit die Auseinandersetzung des Nachlasses verlangen.

Sofern der Erblasser die Auseinandersetzung durch Testament ausgeschlossen hat, ist diese Verfügung im Regelfall bis 30 Jahre nach dem Tod des Erblassers wirksam (§ 2044 Abs. 2 BGB).

Diese Höchstgrenze von 30 Jahren gilt jedoch nicht, wenn der Erblasser die Auseinandersetzung von einem Ereignis in der Person der Erben (z.B. Heirat) abhängig macht.

Auch die Miterben können die Auseinandersetzung auf Dauer oder für immer ausschließen. In diesem Fall kann aber jeder Miterbe jährlich die Verteilung des Reinertrages verlangen.

Die Teilung des Nachlasses erfolgt mit Ausnahme der Grundstücke durch formfreien Vertrag. Die Miterben sind an Teilungsanordnungen des Erblassers nicht gebunden.

Bei Streitigkeiten kann das Nachlassgericht um Hilfestellung ersucht werden (§§ 86 - 98 FGG). Sollte keine gütliche Einigung erfolgen, bleibt nur die Auseinandersetzung im Klagewege.

6. Pflichtteilsrecht - § 2303 BGB

Der Erblasser kann einen Verwandten oder den Ehegatten von der gesetzlichen Erbfolge ausschließen (§ 1938 BGB).

Das Pflichtteilsrecht beschränkt allerdings diese Testierfreiheit des Erblassers und sichert gesetzlichen Erben einen Mindestanteil am Erbvermögen, den der Erblasser nur unter erschwerten Voraussetzungen entziehen kann.

Der Pflichtteil der Abkömmlinge, der Eltern und des Ehegatten besteht aus der Hälfte des Wertes des gesetzlichen Erbteils. Bei Ehegatten bleibt § 1371 BGB jedoch unberührt.

Pflichtteilsberechtigt sind demnach:

- a) Die Abkömmlinge des Erblassers (Nähere schließen Entferntere aus).
- b) Die Eltern des Erblassers (Abkömmlinge schließen Eltern aus).
- c) Der Ehegatte des Erblassers

bei Zugewinnngemeinschaft gibt es zwei Möglichkeiten:

- 1) Der Ehegatte ist am Nachlass als Erbe oder Vermächtnisnehmer beteiligt. Dann kann er den großen Pflichtteil geltend machen. Dieser beträgt:

- neben Abkömmlingen: $\frac{1}{4} + \frac{1}{4} = \frac{1}{2}$, davon $\frac{1}{2} = \frac{1}{4}$
- neben Eltern: $\frac{1}{2} + \frac{1}{4} = \frac{3}{4}$, davon $\frac{1}{2} = \frac{3}{8}$.

2) Ehegatte ist weder Erbe noch Vermächtnisnehmer oder hat die Erbschaft oder das Vermächtnis ausgeschlagen. Dann kann er den kleinen Pflichtteil und den güterrechtlichen Zugewinnanspruch geltend machen. Dieser beträgt:

- neben Abkömmlingen: $\frac{1}{4}$, davon $\frac{1}{2} = \frac{1}{8}$
- neben Eltern: $\frac{1}{2}$, davon $\frac{1}{2} = \frac{1}{4}$.

Im Rahmen des Pflichtteilsrechts ist auch der sog. Pflichtteilrestanspruch (§§2315, 2316 und 2305 BGB) und der Pflichtteilsergänzungsanspruch (§ 2325 BGB) zu beachten.

§ 2325 BGB ist seit 01.01.10 neu gefasst. Bisher wurden alle Schenkungen des Erblassers innerhalb der letzten 10 Jahre vor dem Todesfall dem Nachlass hinzugerechnet und erhöhten so die Bemessungsgrundlage für den Pflichtteilsergänzungsanspruch.

Beispiel:

Dagobert hinterlässt ein Vermögen im Wert von 10.000 EUR. Erbe soll die Ehefrau Minnie sein, der er kurz vor seinem Tod 5000 EUR geschenkt hat. Die Kinder C und D hat er auf den Pflichtteilgesetzt.

Rechnet man das Geschenk dem Nachlass hinzu, ergibt sich ein Nachlasswert von 15.000 EUR. Der gesetzliche Erbteil des Ehemannes beträgt dann 7.500 EUR, der der Kinder jeweils 3.750 EUR. Der Pflichtteil der Kinder beträgt mithin 1.875 EUR (= die Hälfte des gesetzlichen Erbteils). Ohne Hinzurechnung des Geschenkes beträgt der Pflichtteil der Kinder dagegen jeweils nur 1.250 EUR. Die Kinder haben somit gegen ihren Vater einen Ergänzungsanspruch von jeweils 625 EUR.

Seit dem 01.01.2010 gilt ein sog. Abschmelzungsmodell. Dies bedeutet, dass Schenkungen nur noch zu 100% dem Nachlass hinzugerechnet werden, wenn sie innerhalb des ersten Jahres vor dem Erbfall erfolgten (maßgebend ist der Eigentumsübergang). Innerhalb weiterer Jahre vor dem Erbfall jeweils um 1/10 weniger. Schenkungen im dritten Jahr vor dem Erbfall also zu 8/10.

Der Erblasser kann den Pflichtteil in guter Absicht nach § 2338 BGB beschränken, wenn der Pflichtteilsberechtigte völlig überschuldet ist (siehe §§ 2333 ff. BGB). In diesem Fall kann der Erblasser eine lebenslängliche Testamentsvollstreckung, die Einsetzung des Berechtigten als Vorerben anordnen oder ihm nur Vermögenserträge zukommen lassen.

Pflegeleistungen

Nach § 2057a BGB gibt es eine Ausgleichspflicht bei besonderen Leistungen eines Abkömmlings. Bei nachhaltigen Pflegeleistungen gilt dies nun für alle gesetzlichen Erben, unabhängig davon, ob dieser hierdurch auf eine eigene Berufstätigkeit verzichtet hat. Der pflegende Erbe soll im Rahmen der Erbauseinandersetzung einen Ausgleich für seine Leistungen erhalten, indem dieser von den anderen Erben, die mit ihm zusammen Erben werden, einen Ausgleich bei der Nachlassauseinandersetzung verlangen kann.

Beispiel:

Die verwitwete kinderlose Erblasserin wird von ihrer nicht berufstätigen Schwester gepflegt. Der Bruder kümmert sich nicht. Die Erblasserin stirbt, ohne ein Testament hinterlassen zu haben. Der Nachlass beträgt 100.000 Euro. Die Pflegeleistungen sind mit 20.000 Euro zu bewerten. Derzeit erben die Schwester und der Bruder je zur Hälfte. Ab 2010 kann die Schwester einen Ausgleich für ihre Pflegeleistungen verlangen. Von dem Nachlass wird zugunsten der Schwester der Ausgleichsbetrag abgezogen und der Rest nach der Erbquote verteilt ($100.000 - 20.000 = 80.000$). Von den 80.000 Euro erhalten beide die Hälfte. Im Ergebnis erhält die Schwester also 60.000 Euro.

Entziehung des Pflichtteils

Die „Enterbung“ erfolgt im Rahmen einer einheitlichen Vorschrift:

§ 2333 Entziehung des Pflichtteils

- (1) Der Erblasser kann einem Abkömmling den Pflichtteil entziehen, wenn der Abkömmling
 1. dem Erblasser, dem Ehegatten des Erblassers, einem anderen Abkömmling oder einer dem Erblasser ähnlich nahe stehenden Person nach dem Leben trachtet,
 2. sich eines Verbrechens oder eines schweren vorsätzlichen Vergehens gegen eine der in Nummer 1 bezeichneten Personen schuldig macht,
 3. die ihm dem Erblasser gegenüber gesetzlich obliegende Unterhaltspflicht böswillig verletzt oder
 4. wegen einer vorsätzlichen Straftat zu einer Freiheitsstrafe von mindestens einem Jahr ohne Bewährung rechtskräftig verurteilt wird und die Teilhabe des Abkömmlings am Nachlass deshalb für den Erblasser unzumutbar ist. Gleiches gilt, wenn die Unterbringung des Abkömmlings in einem psychiatrischen Krankenhaus oder in einer Entziehungsanstalt wegen einer ähnlich schwerwiegenden vorsätzlichen Tat rechtskräftig angeordnet wird.
- (2) Absatz 1 gilt entsprechend für die Entziehung des Eltern- oder Ehegattenpflichtteils

Die Enterbung aufgrund eines „unsittlichen oder ehrlosen Lebenswandels“ entfällt.

Stundung

§ 2331a BGB sieht eine Stundungsmöglichkeit bei der Auszahlung von Pflichtteilsansprüchen vor. Die Vorschrift soll verhindern, dass ein Zwangsverkauf von Immobilien oder Unternehmen erfolgt, nur um den Pflichtteilsanspruch erfüllen zu können.

Galt diese Vorschrift bislang nur für pflichtteilsberechtigten Erben, wurde der Personenkreis ab 2010 auf alle Erben erweitert.

Voraussetzung für die Stundung ist eine unbillige Härte (bisher: „ ungewöhnliche Härte“) für den Erben, wobei die Interessen des Pflichtteilsberechtigten angemessen zu berücksichtigen sind

7. Erbverzicht

Nach §§ 2346 ff. BGB besteht die Möglichkeit auf seine Erbe zu verzichten. Der Verzicht wirkt auf den ganzen Stamm (§ 2349 BGB) mit der Folge, dass für die Beteiligten grundsätzlich auch kein Pflichtteilsrecht mehr besteht. Nur die Verwandten und der Ehegatte des Erblassers können auf ihr gesetzliches Erbrecht verzichten.

Der Erbverzicht ist zu Lebzeiten des Erblassers durch notariellen Vertrag zwischen ihm und seinen eventuellen Erben zu beurkunden. Der Vertrag kann nur notariell und durch den Erblasser persönlich aufgehoben werden (§ 2351 BGB).

8. Annahme / Ausschlagung der Erbschaft - §§ 1943 ff. BGB

Die Erbschaft kann formfrei angenommen werden, sofern sie nicht innerhalb einer Frist von 6 Wochen (in Ausnahmefällen 6 Monate, §§ 1943, 1944 BGB) ausgeschlagen wurde. Die Ausschlagung ist entweder gegenüber dem Nachlassgericht nach § 1945 BGB zur Niederschrift zu erklären oder kann in notarieller Form erfolgen. Wurde das Erbe ausgeschlagen, gilt der Erbanfall als nicht erfolgt (§ 1953 BGB). Das Recht zur Ausschlagung ist gem. § 1952 BGB vererblich.

Annahme und Ausschlagung können frühestens bei Eintritt des Erbfalles erfolgen (§ 1946 BGB). Sofern die Erbschaft nicht aus mehreren Teilen besteht, ist eine Teilnahme und Teilausschlagung nicht möglich (§ 1959 BGB).

Die Ausschlagung einer Erbschaft ist dann sinnvoll, wenn der Nachlass überschuldet ist, weil der Erbe nach § 1922 BGB für Nachlassverbindlichkeiten grundsätzlich nicht nur mit dem ererbten Vermögen, sondern auch mit dem eigenen Vermögen haftet (§ 1967 BGB).

9. Erbunwürdigkeit - §§ 2339 ff. BGB

Angriffe auf das Leben und auf die Testierfreiheit des Erblassers können die Erbunwürdigkeit des zum Erben oder Vermächtnisnehmer Berufenen oder des Pflichtteilsberechtigten zur Folge haben (§§ 2339, 2345 BGB). Die Erbunwürdigkeit muß nach dem Erfall durch Anfechtungserklärung gemacht werden (§ 2340 BGB). Dabei sind alle Personen anfechtungsberechtigt, die einen Vorteil vom Wegfall des Erbunwürdigen als Erbe haben (§ 2341 BGB).

Eine Anfechtung ist nicht mehr möglich, wenn der Erblasser dem Erbunwürdigen verziehen hat (§ 2343 BGB) oder die einjährige Ausschlussfrist für die Anfechtung überschritten wurde (§ 2040 Abs. 3 i.V.m. § 2082 BGB).

10. Erbenhaftung

Der Anfall der Erbschaft ist zunächst vorläufig, weil dem Erben ein Ausschlagungsrecht zusteht. Die Vorläufigkeit besteht in der Annahme der Erbschaft oder bis zum Ablauf der Ausschlagungsfrist (§ 1943, 1944 BGB).

Ein Erbe, der die Erbschaft ausdrücklich oder durch konkludentes Handeln angenommen hat, haftet für die Nachlassverbindlichkeiten grundsätzlich unbeschränkt mit dem Nachlass und seinem eigenen Vermögen. Das Nachlassvermögen und das eigene Vermögen vereinigen sich somit.

Die Haftung kann auf den Nachlass beschränkt werden durch:

- Angeordnete Nachlassverwaltung (§ 1981 BGB)
- Nachlassinsolvenzverfahren (§ 1980 BGB)
- Aufgebotsverfahren (§ 1970 BGB)

— „Inventarisierungsfrist“ (§ 1993 ff. BGB)

Sofern den Erben die Verbindlichkeiten des Erblassers nicht bekannt sind, kann er nach § 1970 BGB beim Nachlassgericht ein sog. Aufgebotsverfahren beantragen.

Gläubigern, die sich nach Ablauf der Frist nicht gemeldet haben, kann der Erbe die Leistung verweigern (§ 1973 BGB). Neben der *Ausschließungs-* (§ 1973 BGB) und *Erschöpfungseinrede* (§ 1989 BGB) gibt es noch die *Dreimonatseinrede* (§ 2014 BGB), die dem Erben, sofern er noch mit der Vorbereitung einer Haftungsbeschränkung befasst ist, für die Dauer von 3 Monaten das Recht gibt, die Tilgung von Nachlassverbindlichkeiten zu verweigern. Diese Einrede hat er nicht mehr, wenn er den Nachlass inventarisiert hat oder bereits aus anderen Gründen die unbeschränkte Erbenhaftung gegeben ist. Die Dreimonatseinrede hat nur prozessuale und vollstreckungsrechtliche Wirkung, schließt aber den Verzug des Erben nicht aus.

11. EUerbVO

Am 16.08.2012 ist die EU Erbrechtsverordnung in Kraft getreten. Zum 17.08.2015 endete die 3-jährige Übergangsfrist für die nationalen Gesetzgeber der EU-Mitgliedstaaten. Am 29.06.2015 trat deshalb in Deutschland das Gesetz zum Internationalen Erbrecht und zur Änderung von Vorschriften zum Erbschein sowie zur Änderung sonstiger Vorschriften in Kraft.

Die wichtigsten Änderungen für Erbfälle ab dem 17.08.2015 sind:

- *Wechsel vom Staatsangehörigkeits- zum Aufenthaltsprinzip*

Für die Bestimmung der Erbfolge gilt nunmehr das Recht des Staates, in dem der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes seinen gewöhnlichen Aufenthalt (nicht Definition im Sinne des § 9 AO; „Daseinsmittelpunkt“) hatte.

Ggf. sollte im Testament festgehalten werden, wo aus Sicht des Erblassers sein gewöhnlicher Aufenthaltsort ist.

- *Rechtswahl*

Die EU-Erbrechtsverordnung sieht zur Vermeidung von Problemen die Möglichkeit einer Rechtswahl vor. Der Erblasser kann im Rahmen seines Testaments oder Erbvertrages die Anwendung des Rechts seines Heimatstaates (Staatsangehörigkeit) anordnen.

- *Europäisches Nachlasszeugnis (ENZ)*

Bislang gab es zum Erbnachweis den sogenannten Erbschein. Dieser wurde im Ausland häufig nicht anerkannt oder erst nach langwierigen Verfahren. Das Europäische Nachlasszeugnis tritt gleichberechtigt neben den Erbschein und soll den Nachweis der Rechtsstellung der am Erbfall beteiligten Personen erleichtern.

Zuständig ist das Nachlassgericht. Die beglaubigte Abschrift ENZ ist entgegen einem Erbschein nur 6 Monate gültig.

12. Übungsfälle gesetzliche Erbfolge

- Fall 1: Erblasser E hinterlässt seine beiden Söhne S1 und S2 sowie seine Eltern.
Ermitteln Sie die Erben und ihre Anteile.
- Fall 2: E hinterlässt 3 Töchter.
Ermitteln Sie die Erben und ihre Anteile.
- Fall 3: E hinterlässt Bruder B1, Sohn S des verstorbenen Bruders B2 und H 1 und H2, die Söhne des verstorbenen Halbbruders (mütterlicherseits) B3.
Ermitteln Sie die Erben und ihre Anteile.
- Fall 4: E hinterlässt seine Ehefrau A und den Sohn C.
Ermitteln Sie die Erben und ihre Anteile.
- Fall 5: E hinterlässt seine Ehefrau A und die beiden Kinder B und C.
Ermitteln Sie die Erben und ihre Anteile.
- Fall 6: E hinterlässt seine Ehefrau A und seine Mutter M.
Ermitteln Sie die Erben und ihre Anteile.
- Fall 7: E hinterlässt seine Ehefrau A und zwei Söhne B und C. Die Tochter T ist bereits verstorben und hinterließ ihren Ehemann U und die Kinder K 1 und K2.
Ermitteln Sie die Erben und ihre Anteile.

I.B. Überblick über das Schenkungsrecht

1. Einführung

Die Schenkung zählt zum Schuldrecht, welches im 2. Buch des BGB erfasst ist und umfasst im zweiten Titel des siebten Abschnittes die §§ 516 - 534 BGB.

Die Schenkung ist neben der Leihe, dem Auftrag und der unentgeltlichen Verwahrung eine Art des unentgeltlichen Rechtsgeschäftes. Schon aus der Einordnung ins Schuldrecht lässt sich schließen, dass es sich hierbei um einen Vertrag handelt, welcher objektive und subjektive Voraussetzungen enthält. Die Objektive bedeutet, der Empfänger der Leistung muss aus dem Vermögen eines anderen bereichert sein und die Subjektive bedeutet, zwischen Schenker und beschenktem muss Einigkeit über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung herrschen.

Häufig kommen auch Verträge zugunsten Dritter (§ 328 BGB) im Zusammenhang mit Schenkungen vor. Wird das Recht aus einem solchen Vertrag jedoch im Erbfall übertragen, erfolgt eine Beurteilung nicht als Vermächtnis im Sinne des Erbrechts, sondern allein nach den §§ 328 ff. BGB.

2. Zuwendung

Die Hingabe eines Vermögensbestandteiles einer Person zu Gunsten einer anderen geschieht meist durch Rechtsgeschäft. Beispiele hierfür sind die Übertragung von Sachen und Rechten, Erlass einer Forderung, konstitutives Schuldanerkenntnis, Einbuchung des Anteils an einer PersG (Schenkungs Gesellschaftsanteil oder auch Befreiung von der Einlagenschuld), tatsächliche Handlungen oder Unterlassungen. Bei Unterlassungen ist jedoch zwingend § 517 BGB zu beachten, der insoweit eine Negativdefinition darstellt.

Alle Rechtsgeschäfte haben gemein, dass eine Vermögensminderung beim Schenker und eine Vermögensmehrung beim Empfänger eintritt und der Empfänger zum Eigentümer des Schenkungsgegenstandes wird.

3. Bereicherung des Empfängers

Hierbei handelt es sich um das Ergebnis der Schenkung, welches rein objektiv zu beurteilen ist. Eine Absicht muss auf Seiten des Schenkers hierzu nicht vorhanden sein, dieser könnte auch aus anderen Interessen heraus die Übertragung vornehmen.

4. Unentgeltlichkeit

Die Unentgeltlichkeit ist nach der Sachlage objektiv zu beurteilen, muss aber auf der subjektiven Seite von den beteiligten Parteien gewollt sein. Unentgeltlichkeit bedeutet, unabhängig von einer Gegenleistung, nicht kostenlos. Ein Missverhältnis zwischen Zuwendung und Gegenleistung genügt noch nicht für die Annahme einer (Teil-) Schenkung, ist aber oft Indiz für eine sog. Gemischte Schenkung. Hierbei liegt ein einheitlicher Vertrag vor, bei dem der Wert der Leistung dem Wert der Gegenleistung nur zu einem Teil entspricht und die Parteien dies wissentlich und übereinstimmend dahingehend vereinbaren, dass der darüber hinausgehende Wert unentgeltlich übertragen wird.

5. Schenkungsabrede

Dies ist die Einigung der Parteien über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung. Sie ist grundsätzlich erforderlich, aber auch stillschweigend möglich. Maßgebend ist allein die objektive Sachlage, das heißt, dass allein durch den Willen der Parteien eine objektiv unentgeltliche Zuwendung nicht entgeltlich werden kann.

6. Form

Eine sog. Handschenkung oder Realschenkung (sofort vollzogene Schenkung) ist formlos gültig. Für Schenkungsversprechen (einseitig verpflichtender Vertrag) ist § 518 BGB maßgeblich. Hiernach ist eine notarielle Beurkundung des Versprechens erforderlich. Ein Mangel in der Form kann aber durch Vollzug (Bewirkung) der versprochenen Leistung geheilt werden.

7. Notbedarfseinrede / Rückforderung wegen Notbedarfs

§ 519 BGB stellt eine sog. Billigkeitsregelung, die Notbedarfseinrede dar. Hiernach hat der Schenker die Möglichkeit die Erfüllung des Schenkungsversprechens zu verweigern/aufzuschieben, wenn die Leistung dazu führen würde, dass er seinen angemessenen Unterhalt nicht mehr bestreiten oder die ihm kraft Gesetz obliegenden Unterhaltsverpflichtungen nicht mehr erfüllen kann. Voraussetzung für die Anwendung der Vorschrift ist daher auch, dass das Schenkungsversprechen noch nicht erfüllt ist. Ansonsten gilt § 528 BGB.

Nach § 528 BGB kann der Schenker im Notbedarfsfall den Schenkungsgegenstand zurückfordern, wenn er nicht mehr in der Lage ist, den angemessenen Lebensunterhalt zu bestreiten oder Unterhaltsverpflichtungen nachzukommen. Es gelten dann die Vorschriften über die Herausgabe einer ungerechtfertigten Bereicherung.

8. Widerruf

Nach § 530 BGB kann eine Schenkung widerrufen werden, wenn, unabhängig von vereinbarten Widerrufsmöglichkeiten, sich der Beschenkte des groben Undanks schuldig macht.

9. Abgrenzung zur Leihe

Die Leihe § 598 BGB ist die unentgeltliche Überlassung einer Sache zum Gebrauch für bestimmte oder unbestimmte Zeit. Es handelt sich hierbei um einen unvollkommenen zweiseitig verpflichtenden Vertrag, welcher an keine Form gebunden ist.

Im Gegensatz zur Schenkung verbleibt die Sache hier im Vermögen des Verleihers. Als Beispiel wäre hier die unentgeltliche Gebrauchsüberlassung einer Wohnung auf Lebenszeit zu nennen (vgl. BGH 82, 354; Urteil vom 11.12.1981). Nach diesem Urteil stellt die bloße Überlassung einer zuvor selbst genutzten Wohnung im Regelfall keine freigebige Zuwendung dar, da u.a. die subjektive Verwendungsplanung des Eigentümers maßgeblich ist und im Regelfall nicht davon ausgegangen werden kann, dass die überlassene Wohnung eine zentrale Bedeutung für die Lebenshaltung des Verleihers hat.

Anders ist es bei der Einräumung dinglicher Nutzungsrechte, da diese in der Regel eine entreichernde Vermögenshingabe darstellen.

In der Regel werden bewegliche Gegenstände verliehen, aber nicht Geld (auch wenn im Sprachgebrauch häufig Geld verliehen wird), da bei Geld nur gleichwertige Güter zurückgegeben werden.

II. Grundzüge des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts

1. Allgemeines

Nach Art. 105 Abs. 2 Nr. 2 GG hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebung über die Steuern von Erbschaften und Schenkungen. Das Aufkommen steht in voller Höhe den Ländern zu.

Die Erbschaftsteuer ist keine Nachlasssteuer, sondern eine **Erbanfallsteuer**. Das bedeutet, dass nicht der Nachlass, sondern die eigentliche **Bereicherung** durch Erbschaft oder Schenkung des Erwerbers die **Grundlage für die Besteuerung** bildet. Es wird demnach die Leistungsfähigkeit, die der Erwerber durch die Schenkung bzw. Erbfall erworben hat, besteuert. Die Höhe des Nachlasses spielt keine Rolle.

Eine Verteilung des Nachlasses auf eine Vielzahl von Erben mindert also die erbschaftsteuerliche Gesamtbelastung.

Die Erbschaftsteuer wird ergänzt durch die Schenkungsteuer, welche verhindern soll, dass die Erbschaftsteuer auf den künftigen Erbanfall durch Schenkung unter Lebenden („mit warmer Hand“) umgangen wird. Es gelten daher bei der Schenkungsteuer grundsätzlich dieselben Maßstäbe wie bei der Erbschaftsteuer.

Die Besteuerung erfolgt bezogen auf den **Zeitpunkt des Todes oder der Schenkung**.

Es gibt also einen **Besteuerungszeitpunkt** und keinen Besteuerungszeitraum.

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist

- **Landessteuer:** Die Ertragshoheit liegt bei den Ländern (Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG).
- **Verkehrsteuer:** Der Übergang von Vermögen wird besteuert.
(Ausnahme: Familienstiftungen - § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG)

[In der Literatur wird zum Teil auch die Auffassung vertreten, dass es sich um eine **Besitzsteuer** handelt, da es um das Vermögen geht, welches der Erwerber erhält]

- **Personensteuer:** Die persönlichen Verhältnisse des Erwerbers werden berücksichtigt.
- **Direkte Steuer:** Sie wird beim Steuerschuldner festgesetzt und erhoben.
- **Nicht laufend veranlagte Steuer:** Es handelt sich um einen einmaligen Vorgang.
(Ausnahme: Familienstiftungen → alle 30 Jahre)

1.1. Rechtsgrundlagen und Anwendungsbereich

Rechtsgrundlage ist das ErbStG, die ErbStDV und die ErbStR sowie den dazugehörigen Hinweisen (ErbStH).

1.2. Verhältnis zu anderen Steuerarten

- Einkommensteuer - Erbschaft-/Schenkungssteuer

Als einmaliger Vermögensanfall unterliegt die Erbschaft oder Schenkung keiner der sieben Einkunftsarten des EStG. Es ist jedoch denkbar, dass beim Erblasser angefallene stille Reserven oder ein sonstiger privater Vermögenszuwachs, der der Erbschaftsteuer unterlegen hat, im Falle der Veräußerung nochmals mit Einkommensteuer belastet wird. Durch die geänderte Bewertung der Vermögensgegenstände könnte eine Doppelbelastung mit ErbSt und Einkommensteuer sogar stärker ins Gewicht fallen als bisher. Daher wurde der § 35b EStG für Erwerbe von Todes wegen ab 01.01.2009 ins Einkommensteuergesetz aufgenommen. Hiernach kann auf Antrag die um sonstige Steuerermäßigungen gekürzte tarifliche Einkommensteuer um einen bestimmten Prozentsatz ermäßigt werden, sofern die Einkünfte im Veranlagungszeitraum oder den vorangegangenen vier Veranlagungszeiträumen der Erbschaftsteuer unterlegen haben.

- Umsatzsteuer - Erbschaft-/Schenkungssteuer

Da weder bei der Erbschaft noch bei einer Schenkung ein Leistungsaustausch vorliegt, schließen sich Erbschaft-/Schenkungssteuer und Umsatzsteuer gegenseitig aus.

- Grunderwerbsteuer - Erbschaft-/Schenkungssteuer

Auch Grunderwerbsteuer und Erbschaftsteuer schließen sich gegenseitig aus, da für die Grunderwerbsteuer u.a. ein entgeltliches Rechtsgeschäft Voraussetzung ist. Im Falle einer gemischten Schenkung oder einer Schenkung unter Auflage ist es jedoch möglich, dass auf den unentgeltlichen Teil der Schenkung Erbschaft-/Schenkungssteuer zu zahlen ist und auf den entgeltlichen Teil Grunderwerbsteuer erhoben wird.

1.3. Grundsatz der Maßgeblichkeit des bürgerlichen Rechts

Erbschaftsteuerliche Vorgänge sind grundsätzlich nach dem bürgerlichen Recht zu beurteilen. Die ansonsten im Steuerrecht geltende „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ findet bei der Erbschaft- und Schenkungssteuer keine Anwendung.

Auch im Bereich der Erbschaft- und Schenkungssteuer ist jedoch § 42 AO (Gestaltungsmissbrauch) zu beachten.

1.4. Gesamtrechtsnachfolge

Während im bürgerlichen Recht das Vermögen im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge als ungeteiltes Ganzes auf die Erben (Erbengemeinschaft) übergeht (§ 2032 BGB), wird im Steuerrecht jeder Erbe gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO so behandelt, als ob er an dem Vermögen prozentual beteiligt ist. Die Höhe des prozentualen Anteils richtet sich nach den bürgerlich-rechtlichen Bestimmungen.

2. Steuerpflichtige Vorgänge - § 1 ErbStG, R E 1.1 und 1.2 ErbStR 2011

Nach § 1 ErbStG unterliegen der Erbschaftsteuer:

- der Erwerb von Todes wegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)
- die Schenkungen unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)
- Zweckzuwendungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG)
- das Vermögen einer Stiftung im Zeitabstand von 30 Jahren (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG).

Grundsätzlich gelten die Vorschriften über die Erwerbe von Todes wegen auch für Schenkungen und Zweckzuwendungen, soweit nicht etwas anderes bestimmt ist oder die Vorschrift Sachverhalte betrifft, die allein bei Erwerben von Todes wegen vorkommen (§ 1 Abs. 2 ErbStG). Eine Aufstellung der nicht anzuwendenden Vorschriften findet sich in R 1.1 Satz 3 ErbStR.

3. Erwerb von Todes wegen - § 3 ErbStG, R E 3.1 bis 3.7 ErbStR 2011

§ 3 ErbStG regelt die Erwerbe von Todes wegen. Im Grundsatz kann man hier drei verschiedene Arten von Erwerben erkennen:

Erwerbe von Todes wegen § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 3 ErbStG		
Reale Erwerbe von Todes wegen		Fiktive Erwerbe von Todes wegen
Reale unmittelbare Erwerbe von Todes wegen	Reale mittelbare Erwerbe von Todes wegen	
§ 3 Abs. 1 Nr. 1 - 4, Abs. 2 Nr. 1 ErbStG	§ 3 Abs. 2 Nr. 2 - 7 ErbStG	§ 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG

Wesentlich sind vor allem § 3 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 ErbStG.

3.1.1. Erwerb durch Erbanfall § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

Hierbei handelt es sich um Vermögen, welches aufgrund des Todes einer Person auf eine oder mehrere andere Personen übergeht. Das Erbschaftsteuerrecht knüpft hierbei eng an das Zivilrecht an, wirtschaftliche Betrachtungsweisen sind nahezu ausgeschlossen (BFH 30.06.1969, BStBl. III S. 348).

Das Finanzamt prüft trotz eines ggf. erteilten Erbscheins durch das Amtsgericht grundsätzlich selbständig wer Erbe ist und ggf. im welchem Umfang ein Erbe am Nachlass beteiligt ist. Hierbei ist jedoch die gesetzliche Vermutung zu beachten, dass der vom Amtsgericht erteilte Erbschein richtig ist (BFH 22.11.1995, BStBl. 1996 II S. 242). Für eine abweichende Beurteilung des Finanzamtes müssen gewichtige Gründe vorliegen; aber dann besteht über § 88 AO eine Berechtigung und Verpflichtung zur eigenständigen Beurteilung. Das Finanzamt kann jedoch nach herrschender Meinung nicht vom Steuerpflichtigen verlangen einen neuen, geänderten Erbschein vorzulegen.

Trotz der engen Bindung an das Zivilrecht hat die Rechtsprechung eine wirtschaftliche Betrachtungsweise in Teilbereichen des Erbschaftsteuerrechts zugelassen. Ein solcher Teilbereich sind die unwirksamen Verfügungen von Todes wegen. Solche können durch

Mangel an Testierfähigkeit (§ 2229 BGB) oder Form (§§ 2231 f. BGB) entstehen. Erben nach Zivilrecht wären dann die Erben nach gesetzlicher Erbfolge (tatsächliche Erben). Diese erfüllen auch grundsätzlich den Tatbestand des § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Erfüllen die tatsächlichen Erben in Abstimmung mit den übrigen Beteiligten nun jedoch diese unwirksam angeordnete Verfügung des Erblassers, verändert oder hebt dies nicht ihre zivilrechtliche Erbenstellung auf. Anders ist dies im Steuerrecht, denn die Rechtsprechung sagt, unwirksame Verfügungen von Todes wegen, die von den Beteiligten beachtet und erfüllt werden, sind für die ErbSt als gültig anzusehen (BFH vom 02.12.1969, vom 12.12.1973, vom 07.10. 1981, vom 15.3.2000 und vom 28.3.2007). Auch bei mündlichen Anordnungen. Hierbei gilt:

1. Es muss grundsätzlich eine Anordnung des Erblassers vorliegen, wenn auch unwirksam; auf den Grund der Unwirksamkeit kommt es hierbei nicht an.
2. Die Anordnung der Erbregelung muss als ernstlich, geäußelter Wille angesehen werden können
3. Die Anordnung muss abgesehen von der Form allen übrigen Voraussetzungen der letztwilligen Verfügung genügen

3.1.2. Erbengemeinschaft, Teilungsanordnung und Erbauseinandersetzung

Sind mehrere Erben vorhanden, bilden diese nach Zivilrecht eine sog. Gemeinschaft zur gesamten Hand (Erbengemeinschaft). Der Nachlass wird gemeinschaftliches Eigentum der Erben.

Das Steuerrecht bestimmt hier abweichend vom Zivilrecht, dass die Beteiligten so zu behandeln seien, als ob ihnen der Nachlass zu Bruchteilen (Bruchteilsgemeinschaft § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) zusteht. Für die Erbschaftsteuer bedeutet dies, dass der Steuerwert des Nachlasses regelmäßig entsprechend den Erbquoten auf die einzelnen Erben verteilt wird.

Erbauseinandersetzung

Die Erbengemeinschaft endet durch Liquidation im Zuge der Erbauseinandersetzung (§§ 2042 ff. BGB, §§ 752 ff. BGB), welcher jeder Erbe verlangen kann. Sie berührt die Besteuerung der einzelnen Miterben im Regelfall nicht, weder hinsichtlich des Zeitpunktes noch hinsichtlich der Verteilung (BFH 30.06.1960, BStBl. III S. 348), denn der Erwerb n. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vollzieht sich kraft Gesetz unmittelbar durch Gesamtrechtsnachfolge mit dem Tod des Erblassers.

Beispiel: Unternehmer Heinrich Eilers setzt seine beiden Kinder Steffi und Boris zu gleichen Teilen als Erben ein. Der Nachlass besteht aus dem Betrieb (Verkehrswert: 100.000€, Steuerwert: 90.000€) und dem privaten EFH (Verkehrswert: 100.000€, Steuerwert: 60.000€). Die Kinder setzen sich dahingehend auseinander, dass Boris den Betrieb und Steffi das EFH bekommt.

Versteuern müssen die beiden jedoch jeweils 50%

des Betriebs	45.000€
des EFH	30.000€
Gesamt:	75.000€

Im Regelfall werden sich die Erben zu gleichen Teilen nach Verkehrswerten auseinandersetzen oder entsprechende Ausgleichszahlungen vereinbaren. Werden keine Ausgleichszahlungen vereinbart und erhält ein Erbe nach Verkehrswerten mehr als der andere, kann zusätzlich zum Erbfall eine Schenkung des einen Erben an den anderen Erben vorliegen.

Geringe Abweichungen zwischen rechnerischem Erbanteil und Verkehrswert der überlassenen Vermögensgegenstände sind unbedenklich. Gleiches gilt, wenn die Abweichung auf einem ernstgemeinten Vergleich beruht z.B. zur Schlichtung von Erbstreitigkeiten.

Teilungsanordnung vgl. R E 3.1 ErbStR 2011

Die Teilungsanordnung ist im Grunde eine Vorbereitung der Auseinandersetzung durch den Erblasser n. § 2048 BGB, in der er bestimmt, wie der Nachlass aufgeteilt wird. Die Aufteilung erfolgt in Anrechnung auf den Erbteil, so dass sich keine Änderung bei den einzelnen Erbanteilen durch eine solche Anordnung ergibt. Die Teilungsanordnung hat keine dingliche, sondern nur eine schuldrechtliche Wirkung und lässt auch eine hiervon abweichende Verteilung unter den Erben zu, soweit der Erblasser nicht ggf. Sanktionen vorgesehen hat.

Wie bei der Auseinandersetzung auch, bleiben Teilungsanordnungen bei der Besteuerung des einzelnen Miterben außer Betracht (BFH vom 30.06.1960, 10.11.1982, 01.04.1992).

Die Teilungsanordnung bezieht sich auf die rein technische Durchführung der Auseinandersetzung ohne einen Begünstigungswillen zu enthalten.

Dies ist neben der Anrechnung auf den Erbanteil auch das Abgrenzungskriterium zum Vorausvermächtnis. Ein Vorausvermächtnis setzt nämlich einen Begünstigungswillen des Erblassers voraus und erfolgt in der Regel nicht in Anrechnung auf den jeweiligen Erbanteil.

Eine Abgrenzung zwischen Teilungsanordnung und Vorausvermächtnis ist häufig sehr schwierig.

Es kann auch sein, dass wenn ein Testament ohne Bestimmung von Erbquoten nur Teilungsanordnungen enthält und es dem Willen des Erblassers entspricht, die Erben zu unterschiedlichen Quoten einzusetzen, die Teilungsanordnung zugleich als Erbeinsetzung gilt (§ 2087 BGB). In diesem Fall wird die Erbquote anhand der Teilungsanordnung nach Maßgabe der Verkehrswerte ermittelt.

Die Teilungsanordnung bleibt aber auch in diesem Fall erbschaftsteuerlich unbeachtlich.

3.1.3. Vermächtnis (§§ 2147 ff. BGB)

Das Vermächtnis stellt einen schuldrechtlichen Anspruch des Begünstigten an die Erben dar. Die Entstehung der Steuer richtet sich nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Das Vermächtnis ist beim Beschwerten als Nachlassverbindlichkeit i.S.d. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG abzugsfähig.

Ist Begünstigter des Vermächtnisses zugleich Erbe, handelt es sich insoweit um ein Vorausvermächtnis (§ 2150 BGB), wodurch der Erbe selbst beschwert ist. Das sog. Vorausvermächtnis wird in der Regel nicht auf seinen Erbanteil angerechnet. Insofern muss hier eine häufig sehr schwierige Abgrenzung zwischen Vorausvermächtnis und Teilungsanordnung erfolgen.

Die Bewertung des Vermächtnisses allgemein ist relativ schwierig, da der BFH in seiner Rechtsprechung entschieden hat, dass der Steuerwert eines Gegenstandes nicht auf den

Wertansatz des Anspruches auf den selbigen übertragen kann und somit für den Wertansatz der gemeine Wert (§ 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 9 BewG) maßgebend ist. Etwas anderes kann sich nur für bestimmte Vermächtnisarten aufgrund des Korrespondenzprinzip ergeben. Es gelten in der Regel daher die folgenden Wertansätze:

- Geldforderungen mit dem Nennwert (§ 12 BewG)
- Sach-/Stück-/Wahlvermächtnisse mit dem Steuerwert des Gegenstandes
R B 9.1 Abs. 1 ErbStR 2001
- Renten- oder Nießbrauchvermächtnisse mit dem Kapitalwert §§ 13-16 BewG
- Kaufrechtsvermächtnisse mit dem gemeinen Wert, wenn vom Erblasser bestimmte Kaufpreis deutlich niedriger als der Verkehrswert

3.1.4. Pflichtteilsanspruch (§§ 2303 ff. BGB)

Ein Pflichtteilsanspruch oder auch Pflichtteilergänzungsanspruch sind schuldrechtliche Forderungen an die Erben.

Die Besteuerung erfolgt erst mit Geltendmachung des Anspruches § 9 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG. Umgekehrt kann auch erst dann eine Berücksichtigung als Nachlassverbindlichkeit beim Erben erfolgen n. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG.

Der Pflichtteilsanspruch beläuft sich auf die Hälfte des gesetzlichen Erbteils nach Verkehrswerten. Es handelt sich um einen reinen Geldanspruch und ist daher immer mit dem Nennbetrag zu bewerten.

Da Verkehrswerte und Steuerwerte häufig auseinander liegen kommt die Minderung auf Steuerwertniveau beim Erben dem Pflichtteilsberechtigten nicht zu Gute.

3.1.5. Schenkung auf den Todesfall § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, R E 3.3 ErbStR 2011

Es handelt sich um eine Schenkung, die unter der Bedingung wirksam wird, dass der Bedachte den Schenker überlebt (§ 2301 BGB).

Trotz der Zuordnung zu den Erwerben von Todes wegen, müssen die Voraussetzungen einer freigebigen Zuwendung i.S.d. § 7 ErbStG gegeben sein. Allerdings gelten die Bestimmungen zu den gemischten Schenkungen und Schenkungen unter Leistungsaufgabe in diesen Fällen nicht. Vom Erwerber übernommene Verbindlichkeiten sind vielmehr nach § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG abzugsfähig.

Nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 und 3 ErbStG zählen zu diesen Erwerben auch Anteilsübergänge von PersG oder KapG an die verbliebenen Gesellschafter oder die Gesellschaft, vgl. R E 3.4 ErbStR 2011.

Voraussetzung ist, dass der Wert der ggf. als Abfindung gezahlt wurde geringer ist, als der Wert der sich nach § 12 ErbStG für den Gesellschaftsanteil ergibt. Auf das subjektive Merkmal des Willens zur Unentgeltlichkeit des Erblassers kommt es hierbei nicht an.

3.1.6. Vertrag zugunsten Dritter § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, R E 3.6 + 3.7 ErbStR 2011

Vermögensvorteil den ein Dritter aufgrund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages von Todes wegen erwirbt, indem der Vertragspartner die Zuwendung an ihn gibt.

Hauptanwendungsfall ist hier die Auszahlung einer Lebens- oder Rentenversicherung.

Grundsätzlich muss jedoch im Valutaverhältnis eine freigebige Zuwendung des Erblassers an den Dritten vorliegen. Der Erwerb aufgrund eines VzGD erfolgt neben den übrigen Steuertatbeständen, ist somit subsidiär.

Die Bewertung der Versicherungsansprüche erfolgt nach § 12 Abs. 4 BewG.

Hinterbliebenenbezüge kraft Gesetz oder Tarifvertrag, Betriebsvereinbarung, Betriebsordnung und betrieblicher Übung unterliegen nicht der ErbSt, vgl. R E 3.5 ErbStR 2011.

3.1.7. Sonstige Erwerbe § 3 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG

Hierunter fallen die Erwerbe, auf die die für Vermächtnisse geltenden Vorschriften des BGBs Anwendung finden, u.a.:

- Voraus des überlebenden Ehegatten § 1932 BGB (strfrei § 13 Abs. 1 Nr.1 ErbStG)
- Sog. Dreißigsten § 1969 BGB (strfrei § 13 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG)
- Abfindungsergänzungsanspruch n. § 13 Abs. 1 HöfeO

4. Schenkungen unter Lebenden - § 7 ErbStG, R E 7.1-7.9 ErbStR 2011

4.1. Grundtatbestand

Der Erbschaftsteuer unterliegen neben dem Erwerb von Todes wegen auch die Schenkungen unter Lebenden (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG).

Das BGB versteht nach § 516 BGB unter einer Schenkung eine unentgeltliche Zuwendung, durch die jemand aus seinem Vermögen einen anderen bereichert. Dabei müssen sich Schenker **und** Beschenkte darüber einig sein, dass es sich um eine unentgeltliche Zuwendung handeln soll.

Der schenkungsteuerliche Begriff i.S.d. ErbStG ist eigenständig, er schließt nicht an den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Schenkung an.

§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG versteht unter einer Schenkung jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Der Begriff der Zuwendung i.S.d. ErbStG setzt voraus

- eine Zuwendung des Schenkers
- eine Bereicherung des Beschenkten

Im Steuerrecht reicht es daher aus, dass der Schenker sich der unentgeltlichen Zuwendung bewusst ist.

Der steuerliche Begriff der Schenkung umfasst daher in jedem Fall die Schenkung i.S.d. § 516 BGB. Er ist aber insofern umfassender, als das Bewusstsein einer Bereicherung nur beim Schenker nicht jedoch beim Beschenkten gegeben sein muss.

Kurz gesagt:

„Jede Schenkung im Sinne des § 516 BGB ist eine Schenkung unter Lebenden im Sinne des ErbStG, aber nicht jede Schenkung unter Lebenden im Sinne des ErbStG ist eine Schenkung im Sinne des BGB.“

Unterschiede

<u>Zivilrecht</u> (§ 516 BGB)	<u>Steuerrecht</u> (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)
Der Beschenkte muss die Schenkung durch entsprechende Willenserklärung annehmen.	Der Beschenkte muss die Schenkung nicht durch entsprechende Willenserklärung annehmen.
Schenker und Beschenkte müssen sich über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung einig sein.	Es reicht, wenn der Schenker das Bewusstsein einer unentgeltlichen Zuwendung hat.

Was im Einzelnen als Schenkung unter Lebenden zu verstehen ist, ist in § 7 ErbStG aufgeführt:

Zur Feststellung, ob eine Schenkung unter Lebenden vorliegt gelten letztlich 3 Tatbestandsvoraussetzungen:

1. **Zuwendung** des Schenkers

Schenker = jede natürliche oder juristische Person, nicht jedoch eine Personengesellschaft, sondern nur deren Gesellschafter. (Das Gleiche gilt für den Beschenkten.)

Zuwendung = Hingabe eines Vermögensbestandteils von einer Person zu Gunsten einer anderen Person.

2. **Freigebigkeit** der Zuwendung

Freigebigkeit = **Unentgeltlichkeit** der Zuwendung (*objektives Merkmal*) und **Wille** des Schenkers zur Unentgeltlichkeit (*subjektives Merkmal*)

Das **objektive Merkmal** ist erfüllt, wenn

- kein Rechtsanspruch auf die Leistung besteht und
- keine Gegenleistung gewährt wird.

Das **subjektive Merkmal** ist erfüllt, wenn dem Schenker bewusst ist, dass er zur Leistung rechtlich nicht verpflichtet ist und dass er keine Gegenleistung erhält.

3. **Bereicherung** des Beschenkten auf Kosten des Zuwendenden

Bereicherung = jede Vermögensmehrung oder Verminderung von Schulden beim Beschenkten.

Der **Bereicherung des Beschenkten** steht die **Entreicherung des Schenkers** gegenüber. Die Bereicherung muss also auf Kosten des Zuwendenden erfolgen.

Der Zuwendungsgegenstand muss in den Vermögensbereich des Beschenkten gelangen.

Während § 10 Abs. 1 ErbStG für Erwerbe von Todes wegen klarstellt, wie die Bereicherung zu ermitteln ist, besteht für die Ermittlung der Bereicherung aus einer Schenkung unter Lebenden keine besondere Regelung. Die Bereicherung aus einer freigebigen Zuwendung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist daher unmittelbar aus dem Besteuerungstatbestand dieser Vorschrift herzuleiten (R E 7.4 ErbStR 2011).

4.2. Anzuwendende Vorschriften

Die Vorschriften über Erwerbe von Todes wegen gelten grundsätzlich auch für Schenkungen unter Lebenden (§ 1 Abs. 2 ErbStG).

Zu beachten ist jedoch, dass solche Bestimmungen, die allein bei Erwerben von Todes wegen gelten, nicht auf Schenkungen anzuwenden sind (R E 1.1 ErbStR). Dazu gehören insbesondere:

1. Abzug der Nachlassverbindlichkeiten (§ 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG),
2. Pauschbetrag für Erbfallkosten (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG),
3. Rückfall von Vermögensgegenständen an die Eltern (§ 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG),
4. Steuerklasse der Eltern bei Erwerben von Todes wegen (§ 15 Abs. 1 ErbStG Steuerklasse I Nr. 4) oder zu Erwerben aufgrund gemeinschaftlicher Testamente von Ehegatten (§ 15 Abs. 3 ErbStG),
5. Grundsätzlich der besondere Versorgungsfreibetrag i.S.d. § 17 ErbStG (siehe dazu jedoch R E 1.1 Nr. 6 S. 2 ErbStR 2011),
6. Haftung von Kreditinstituten (§ 20 Abs. 6 Satz 2 ErbStG) oder
7. Steuerermäßigung bei mehrfachem Erwerb desselben Vermögens (§ 27 ErbStG).

4.3. Gemischte Schenkungen sowie Schenkungen unter einer Auflage - R E 7.4 ErbStR 2011

Gemischte Schenkungen/Schenkungen unter Auflage liegen vor, wenn eine Zuwendung teilentgeltlich erfolgt, das heißt, wenn die Leistung des Schenkers nicht durch die Gegenleistung des Erwerbers ausgeglichen ist. Der Schenker muss sich jedoch bewusst sein, dass der „Wertüberschuss“ unentgeltlich übertragen wird.

Die Bereicherung wird ermittelt, indem von dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Steuerwert der Leistung des Schenkers die Gegenleistungen des Beschenkten und die von ihm übernommenen Leistungs-, Nutzungs- und Duldungsaufgaben mit ihrem nach § 12 ErbStG ermittelten Wert abgezogen werden. Hinsichtlich Nutzungs- und Duldungsaufgaben gilt dies nur, soweit § 10 Absatz 6 Satz 6 ErbStG den Abzug nicht ausschließt, weil ein Nutzungsrecht sich bereits als Grundstücksbelastung bei der Ermittlung des gemeinen Werts eines Grundstücks ausgewirkt hat (R E 10.10 Absatz 6 ErbStR 2011).

Der Abzug der Gegenleistungen, Leistungs-, Nutzungs- und Duldungsaufgaben ist nach § 10 Absatz 6 ErbStG beschränkt, soweit der Gegenstand nach §§ 13, 13a oder 13c ErbStG befreit ist.

Im Zusammenhang mit der Ausführung der Schenkung anfallende **Erwerbsnebenkosten**, z.B. für Notar, Grundbuch oder Handelsregister, sind aus Vereinfachungsgründen unbeschränkt abzugsfähig.

Steuerberatungskosten und Rechtsberatungskosten im Vorfeld einer Schenkung sind keine abzugsfähigen Erwerbsnebenkosten.

4.4. Mittelbare Grundstücksschenkung - R E 7.3 ErbStR 2011

Eine mittelbare Grundstücksschenkung liegt vor, wenn ein Beschenkter eine Geldzuwendung erhält mit der Maßgabe, mit dem Geldbetrag ein genau bestimmtes Grundstück zu erwerben oder zu bebauen.

Schenkungsgegenstand ist hier nicht der Geldbetrag mit dem Nominalwert, sondern das mit diesem Geld erworbene oder bebaute Grundstück oder ein entsprechender Grundstücksteil.

Zu den Hauptanwendungsfällen einer mittelbaren Grundstücksschenkung ergibt sich jeweils folgende Bemessungsgrundlage:

Der Schenker übernimmt	Bemessungsgrundlage ist
den vollen Kaufpreis eines unbebauten oder bebauten Grundstücks.	Grundstückswert des unbebauten oder bebauten Grundstücks.
einen nicht unbedeutenden Teil des Kaufpreises (mehr als 10 %) eines unbebauten oder bebauten Grundstücks.	Anteil des Grundstückswerts des unbebauten oder bebauten Grundstücks, der dem Anteil des Geldbetrags am Gesamtkaufpreis entspricht.
den Kaufpreis eines Grundstücks im Zustand der Bebauung (Beschenkter baut zu Ende).	Grundstückswert des Grundstücks im Zustand der Bebauung.
den Kaufpreis eines Baugrundstücks und die vollen Baukosten eines Gebäudes.	Grundstückswert des bebauten Grundstücks im Zeitpunkt der Fertigstellung.
den Kaufpreis eines Baugrundstücks und einen Teil der Baukosten des Gebäudes	Anteil des Grundstückswerts des bebauten Grundstücks, der dem Anteil des hingegebenen Geldbetrages an den Gesamtkosten für Kauf und Bebauung entspricht.
die Baukosten eines Gebäudes auf einem Grundstück, das dem Beschenkten bereits gehört.	Differenz zwischen dem Grundstückswert des unbebauten Grundstücks und dem Grundstückswert des bebauten Grundstücks nach Bezugsfertigkeit des Gebäudes.
Baukosten eines Gebäudes auf einem Grundstück, das einem Dritten gehört.	Grundstückswert für ein Erbbaurecht oder Gebäude auf fremdem Grund und Boden.
Baukosten für Aus- und Umbauten.	Differenz zwischen dem Grundstückswert des bebauten Grundstücks vor bzw. nach Bezugsfertigkeit der aus- oder umgebauten Gebäudeteile.

In den letzten drei Fällen kann es bei der Bewertung des Grundstücks im Ertragswertverfahren (bei: Mietwohngrundstücken, Geschäftsgrundstücken, gemischt genutzten Grundstücken) dazu kommen, dass die Zuwendung nur einen Steuerwert von 0€ hat, da der Bodenwert als Mindestwert des bebauten Grundstückes zum Ansatz kommt, aber der Grund und Boden auch in dieser Höhe als Gegenleistung des Erwerbers in Abzug gebracht werden muss.

Beispiel:

Gebäuderohhertrag	12.000€
./.. Bewirtschaftungskosten 29%	3.480€
./.. Verzinsung Bodenwert 5%	<u>30.000€</u>
Gebäudeertragswert	-14.520€
<u>Mindestwert:</u> Bodenwert 1.500 m ² x 400 € = 600.000 €	
Als Grundstückswert ist der Mindestwert anzusetzen	600.000 €
./.. Wert des dem Beschenkten bereits gehörenden Grund und Bodens	<u>600.000</u>
€	
Steuerwert der mittelbaren Grundstücksschenkung	0
€	

Die Gestaltung einer mittelbaren Zuwendung ist auf Schenkungen unter Lebenden beschränkt. Bei Erwerben von Todes wegen sind sie nicht anwendbar, weil der Nachlassübergang sich im Zeitpunkt des Todes des Erblassers vollzieht. Seine Verwendung durch den Erwerber ist ohne Bedeutung.

4.5. Weitere Besonderheiten im Zusammenhang mit Schenkungen

- R E 7.2 ErbStR 2011: Behandlung von unbenannten Zuwendungen unter Ehegatten
 R E 7.6 ErbStR 2011: Vereinbarung der Gütergemeinschaft
 R E 7.8 ErbStR 2011: Überhöhte Gewinnbeteiligung

4.6. Zweckzuwendung - § 8 ErbStG

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG unterliegen Zweckzuwendungen der Erbschaftsteuer.

Es handelt sich daher um Zuwendungen von Todes wegen oder freigebige Zuwendungen unter Lebenden, die mit der Auflage verbunden sind, zugunsten eines bestimmten Zwecks verwendet zu werden, oder die von der Verwendung zugunsten eines bestimmten Zwecks abhängig sind, soweit hierdurch die Bereicherung des Erwerbers gemindert wird.

Voraussetzungen für eine Zweckzuwendung sind:

- im Grundsatz liegt Zuwendung von Todes wegen oder Schenkung unter Lebenden vor
- Zuwendung erfolgt unter Bedingung oder Auflage
- Zugunsten eines objektiv bestimmten Zwecks (rechtl. Verpflichtung),
- Zuwendung darf nicht an eine bestimmte Person gehen, sonder unpersönlicher Zweck oder unbestimmter Personenkreis
- Zuwendung darf nicht den Interessen des Zuwendenden zugute kommen (z.B. Grabpflege)
- Schenker hat keine Verfügungsmacht mehr über das Vermögen
- Bereicherungsminderung bei durch die Auflage/Bedingung belasteten Erwerber

Zweckzuwendungen kommen in der Praxis sehr selten vor.

Steuerschuldner ist nach § 20 Abs. 1 ErbStG der mit der Ausführung Beschwerde. Er kann die nach der Steuerklasse III nach Abzug eines Freibetrags i.H.v. 20.000 € (§ 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG) berechnete Steuer der Zweckzuwendung entnehmen.

Der steuerpflichtige Erwerb ist entsprechend § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG die Verpflichtung des Beschwerten und die Steuer entsteht ebenfalls mit Eintritt der Verpflichtung beim Beschwerten n. § 9 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG.

4.7. Übungssachverhalte

1. Lebensversicherung

Der Verstorbene Heinrich Eilers, Inländer, hatte eine Lebensversicherung über 250.000 € abgeschlossen. Bis zu seinem Tod hatte er Prämien von insgesamt 60.000 € eingezahlt. Heinrich war Versicherungsnehmer und versicherte Person. Für den Versicherungsfall hatte er seinen Freund Friedrich, ebenfalls Inländer, als bezugsberechtigte Person gegenüber der Versicherungsgesellschaft benannt. F erhält 250.000 € ausbezahlt.

Erläutern Sie die erbschaftsteuerlichen Konsequenzen aus diesem Vertrag.

2. Schenkung

Sachverhalt 1:

Heinrich Eilers überträgt ein Grundstück im Verkehrswert von 500.000 € an Friedrich Freund. Der nach §§ 151 ff. BewG ermittelte Bedarfswert (§ 12 ErbStG) beträgt 250.000 €. F muß noch eine Hypothek übernehmen, die im Besteuerungszeitpunkt mit 200.000 € valutiert.

Aufgabe:

Ermitteln Sie den Wert der steuerlichen Bereicherung!

Sachverhalt 2:

Heinrich Eilers gewährt seiner Susi Süß am 01.01.2003 ein Darlehen in Höhe von 300.000 €. Es wird die Rückzahlung zum 30.06.2008 vereinbart.

Aufgabe:

Liegt eine Schenkung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor? Benennen Sie ggf. den Zuwendungsgegenstand und ermitteln Sie die steuerliche Bereicherung.

Für die unbeschränkte Steuerpflichten gelten im Einzelnen:

- Erblasser/Schenker oder Erwerber haben ihren Wohnsitz (§ 8 AO) oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland (§ 2 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG),
- deutsche Staatsangehörige bis zu 5 Jahre nach Aufgabe ihres inländischen Wohnsitzes (§ 2 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG),
- deutsche Staatsangehörige, sowie deren Angehörige, wenn sie aufgrund Ausübung ihrer dienstlichen Tätigkeit im Ausland nur beschränkt steuerpflichtig sind (§ 2 Abs. 1 Nr. 1c ErbStG),
- Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder ihren Sitz (§ 11 AO) im Inland haben (§ 2 Abs. 1 Nr. 1d ErbStG).

Grundsätzlich unterliegt das gesamte inländische und ausländische Vermögen der Erbschaftsteuer. Doppelbesteuerungsabkommen sind zu beachten. Ggfs. im Ausland gezahlte Erbschaftsteuer ist im Rahmen des § 21 ErbStG auf die deutsche Erbschaftsteuer anzurechnen.

5.4. Beschränkte Steuerpflicht - § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG

Ist weder der Erblasser/Schenker noch der Erwerber ein Inländer, beschränkt sich die Erbschaft- und Schenkungsteuer auf das Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG bzw. R E 2.2 ErbStR 2011 oder ein Nutzungsrecht an diesem Vermögen.

Eine Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer nach § 21 ErbStG erfolgt in diesen Fällen nicht.

5.5. Übersicht über die Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der ErbSt

H E 2.1 ErbStH

5.6. Antrag nach § 2 Abs. 3 ErbStG

Ein beschränkt Stpfl. hat hiernach die Möglichkeit einen Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht zu stellen. Mit der Folge, dass der gesamte Vermögensanfall (In- und Auslandsvermögen) der Steuerpflicht in Deutschland unterliegt. Zu beachten ist hierbei, dass der Antrag nicht nur die Gewährung der höheren Freibeträge nach § 16 Abs. 1 und § 17 ErbStG auslöst, sondern auch die Zusammenrechnung aller Erwerbe innerhalb von 10 Jahren vor und innerhalb von 10 Jahren nach dem gegenwärtigen Erwerb gemäß § 14 ErbStG. Dies führt wiederum dazu, dass innerhalb von 10 Jahren vor dem Erwerb und innerhalb von 10 Jahren nach dem Erwerb alle vorherigen und nachfolgenden Schenkungen in unbeschränkt stpfl. Erwerbe um qualifiziert werden; evtl. bereits ergangenen Steuerbescheide sind entsprechend zu ändern.

Voraussetzung ist, dass

- Antrag vorliegt
- Grds. beschränkt Stpfl. nach § 2 Abs. 3 ErbStG
- Erblasser zur Zeit seines Todes, Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer
- Wohnsitz in der EU oder EWR
- (zulässig für alle Erwerbe für die die Steuer nach dem 13.12.2011 entsteht bzw. für Erwerbe vor dem 14.12.2011, soweit Steuerbescheid noch nicht materiell-rechtlich bestandskräftig; § 37 Abs. 7 ErbStG)

Zur Anwendung des § 2 Abs. 3 ErbStG siehe im Übrigen **Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 15.03.2012**. Hierin nimmt die Verwaltung Stellung zur Anwendung, örtlichen Zuständigkeit, Hinweisen im Steuerbescheid und vom Antragssteller zu leistenden Angaben.

5.7. Erweiterte beschränkte Steuerpflicht - § 4 AStG

Voraussetzungen:

- Erblasser oder Schenker (**nicht** Erwerber) war in den letzten 10 Jahren vor der Auswanderung als Deutscher mindestens 5 Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig
- Erblasser oder Schenker hat Wohnsitz in ausländischem Gebiet, in dem das Einkommen einer niedrigen Besteuerung (§ 2 Abs. 2 AStG) unterliegt
- Erblasser oder Schenker hatte unmittelbare oder mittelbare wesentliche Interessen im Bundesgebiet (§ 2 Abs. 3,4 AStG)
- § 2 Abs. 1 AStG ist nicht durch ein DBA ausgeschlossen
- Die auf den maßgebenden Erwerb entfallende Erbschaftsteuer beträgt im ausländischen Staat nicht mind. 30 v.H.
- Beschränkte Steuerpflicht n. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG liegt wegen Übergangs von Inlandsvermögen § 121 BewG vor

Es erfolgt ebenfalls keine Anrechnung der im Ausland gezahlten Erbschaftsteuer (§ 21 ErbStG).

Übersicht zu § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

Gilt für Schenkung, Erbfall und Zweckzuwendung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 – 3 ErbStG)

Unbeschränkte Persönliche Steuerpflicht (natürliche Personen § 1 BGB)

a)

- Wohnsitz § 8 AO oder
 - Gewöhnlicher Aufenthalt § 9 AO
 - Im Inland § 1 Abs. 2 ErbStG
- „Regelfall“**

b)

- Deutsche Staatsangehörige
 - ≤ 5 Jahre dauernd im Ausland
 - Ohne Wohnsitz im Inland
- Sog. „Verlängerte unbeschränkte Steuerpflicht“**

c)

- dt. Staatsangehörige
- Weder Wohnsitz § 8 AO noch gewöhnlicher Aufenthalt § 9 AO im Inland
- DV zu einer inländ. juristischen Person des öffentl. Rechts
- AL aus einer inländ. Öffentl. Kasse

Sowie deren Angehörige

←

Aber: Nur, wenn im Wohnsitzstaat / gewöhnlicher Aufenthalt eine Besteuerung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG (beschränkte Steuerpflicht) erfolgt

Sonst: Im Fall der „unbeschränkten Stpfl. Im Ausland“ in Deutschland max. beschränkte Stpfl. n. § 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG

I.d.R. sog.. Auslandsbedienstete

5.8. Übungsfälle persönliche Steuerpflicht

- Fall 1: Erblasser T ist am 15. Februar '11 in Oldenburg verstorben, wo er zuletzt seinen Wohnsitz hatte.
Alleinerbe ist sein Sohn A ebenfalls mit Wohnsitz in Oldenburg.
Das Erbe umfasst ein Mehrfamilienhaus in Bremen sowie ein im Ausland gelegenes Ferienappartement. Mit dem ausl. Staat besteht ein DBA jedoch ohne erbschaftsteuerliche Regelung.
- Fall 2: Wie Fall 1, jedoch liegt das Ferienhaus in einem Staat, der lt. DBA das Besteuerungsrecht hat
- Fall 3: Wie Fall 1, jedoch wohnte der Erblasser T (deutscher Staatsangehöriger) seit 3 Jahren im Ausland ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben.
- Fall 4: Wie Fall 1, jedoch wohnte der Erblasser T bereits 7 Jahre im Ausland ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben.
- Fall 5: Wie Fall 4, jedoch wohnt auch Alleinerbe A seit 10 Jahren im Ausland ohne inländischen Wohnsitz.
- Fall 6: Der Erblasser T, der am 05.05.08 verstorben ist, hatte seit 7 Jahren seinen Wohnsitz im Ausland, ohne inländischen Wohnsitz. Mit dem Wohnsitzstaat besteht kein DBA / kein DBA mit erbschaftsteuerlicher Regelung.
Alleinerbin ist lt. Testament die Kirchengemeinde Hatten. Einziger Abkömmling des T ist sein Sohn A mit Wohnsitz in Oldenburg.

Die Erbmasse besteht aus Inlands- und Auslandsvermögen.

6. Entstehung der Steuer - § 9 ErbStG, R E 9.1 ErbStR 2011

6.1. Allgemeines

Nach § 38 AO entstehen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Nach § 9 ErbStG entsteht die Steuer erst dann, wenn die Bereicherung tatsächlich, also wirtschaftlich eingetreten ist.

Für die Entstehung der Steuer gilt das sog. Stichtagsprinzip. Es sind also für die Besteuerung die Verhältnisse im Zeitpunkt der Steuerentstehung maßgebend.

Bei einem einzelnen Erbfall oder Schenkungsvorgang können für mehrere Erwerber unterschiedliche Stichtage maßgebend sein (z.B. Schenkung unter Auflage).

Die Frage nach dem Entstehungszeitpunkt der Steuer hat Bedeutung für:

- die Entscheidung über die persönliche Steuerpflicht (§ 2 ErbStG)
- die Wertermittlung (§§ 11, 12 ErbStG)
- die Zusammenrechnung mehrerer Zuwendungen (§ 14 ErbStG)
- die Beurteilung der Steuerklasse (§ 15 ErbStG)
- die Vergünstigungen bei mehrfachem Erwerb desselben Vermögens (§ 27 ErbStG)
- die Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (§ 37 ErbStG)
- die Festsetzungsverjährung der Erbschaftsteuer (§ 170 AO)

6.2. Erwerb von Todes wegen - § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

Die Steuer entsteht grundsätzlich mit dem Tode des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Maßgeblich ist damit der Zeitpunkt, an dem der Erbfall eintritt, nicht der Zeitpunkt der Annahme der Erbschaft durch den Erben. Das ErbStG folgt damit der zivilrechtlichen Betrachtungsweise. Ausnahmen von diesem Grundsatz enthält § 9 Abs. 1 Nr. 1a bis j ErbStG.

6.3. Schenkungen - § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG

Bei Schenkungen entsteht die Steuer nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Dieser Zeitpunkt ist stets identisch mit dem Zeitpunkt der wirtschaftlichen Bereicherung.

Eine Grundstücksschenkung ist ausgeführt nach ständiger Rechtsprechung des BFH, wenn die Auflassung im Sinne des § 925 BGB beurkundet worden ist und der Schenker die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch bewilligt hat (vgl. hierzu R E 9.1 ErbStR 2011).

6.4. Zweckzuwendungen - § 9 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG

Bei Zweckzuwendungen entsteht die Steuer mit dem Zeitpunkt des Eintritts der Verpflichtung des Beschweren.

6.5. Stiftungen - § 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG

Im Fall von Stiftungen entsteht die Steuer in Zeitabständen von jeweils 30 Jahren seit dem Zeitpunkt des erstmaligen Übergangs des Vermögens auf die Stiftung (vgl. auch R E 1.2 ErbStR 2011).

7. Bewertung des Erwerbs - § 12 ErbStG, R E 12.1-12.3 ErbStR 2011

7.1. Bewertungsstichtag - § 11 ErbStG, R E 11 ErbStR 2011

Nach § 11 ErbStG hat die Wertermittlung für die Erbschaftsbesteuerung auf den Tag der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG) zu erfolgen.

Der Wert der Bereicherung ist ausschließlich nach den tatsächlichen Verhältnissen zu diesem Zeitpunkt zu beurteilen. Wertminderungen und Wertsteigerungen des Vermögens nach dem Bewertungsstichtag bleiben deshalb unberücksichtigt.

Eine Rückdatierung von Schenkungsverträgen wird erbschaftsteuerlich ebenfalls nicht anerkannt.

7.2. Bewertungsvorschriften - § 12 ErbStG

Um einen steuerpflichtigen Erwerb i.S.d. § 10 ErbStG ermitteln zu können, muss den einzelnen Erwerbsgegenständen zunächst ein Wert beigemessen werden.

Diese Bewertung des Vermögensanfalls und der Nachlassverbindlichkeiten richtet sich nach § 12 ErbStG. Danach gelten gem. § 12 Abs. 1 ErbStG grundsätzlich die Vorschriften des 1. Teils des BewG (in der Fassung der Bekanntmachung vom 01. Februar 1991, zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 24.12.2008, in der jeweils geltenden Fassung), soweit in § 12 Abs. 2 bis 7 ErbStG nichts anderes bestimmt ist.

Dies bedeutet, sofern kein anderer Bewertungsmaßstab nach § 12 Abs. 2 bis 7 ErbStG vorgegeben ist, sind die Gegenstände grundsätzlich mit ihrem gemeinen Wert (Verkehrswert) anzusetzen (§ 9 BewG).

Die Ausnahmen lauten wie folgt:

- Forderungen und Schulden - § 12 Abs. 1 ErbStG
Ein Ansatz erfolgt nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 12 BewG mit dem Nennwert.
- wiederkehrende Nutzungen und Leistungen - § 12 Abs. 1 ErbStG
Der erbschaftsteuerliche Ansatz erfolgt nach §§ 13 bis 16 BewG mit dem Kapitalwert.
- Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften - § 12 Abs. 2 ErbStG
Der Wert nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften, für die ein Wert nach § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 BewG festzustellen ist, ist nach § 11 Abs. 2 BewG auf den Bewertungsstichtag (§ 11 ErbStG) zu ermitteln. Hiernach ist grundsätzlich der gemeine Wert maßgebend n. § 11 Abs. 2 S. 1 BewG. Lässt sich dieser nicht aus Verkäufen unter fremden Dritten innerhalb des letzten Jahres ableiten, so ist er zu schätzen. Die Schätzung erfolgt unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft (nach § 199 - 203 BewG) oder einer anderen im allgemeinen Geschäftsverkehr anerkannten üblichen Methode, die ein Erwerber zur Ermittlung des Kaufpreises anwenden würde nach § 11 Abs. 2 S. 2 BewG. Der Mindestwert (Substanzwert oder Liquidationswert) darf nicht unterschritten werden nach § 11 Abs. 2 S. 3 BewG; hierbei sind die §§ 99 und 103 BewG zu berücksichtigen.
- inländischer Grundbesitz - § 12 Abs. 3 ErbStG
Grundbesitz ist mit den zum Bewertungsstichtag (§ 11 ErbStG) aktuellen Grundbesitzwerten anzusetzen. Diese sind für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer durch eine Bedarfsbewertung des Lagefinanzamtes (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 AO) gesondert festzustellen nach § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 BewG. Rechtsgrundlage für die Feststellung sind die Vorschriften der

§§ 151 bis 156 BewG. Die Wertermittlung richtet sich nach den §§ 157 bis 198 BewG. Dies hat zur Folge, dass für Zwecke der ErbSt und SchSt Grundbesitz nunmehr mit dem Grundbesitzwert in Annäherung an den sog. Verkehrswert angesetzt wird und nicht wie bis zum 31.12.2008 mit einem Wert in Höhe von ca. 50-60% des Verkehrswertes.

- inländisches Betriebsvermögen - § 12 Abs. 5 ErbStG

Nach § 12 Abs. 5 ErbStG sind für den Bestand und die Bewertung des Betriebsvermögens sowie Anteile an Betriebsvermögen (§§ 95-97 BewG), für die ein Wert nach § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 BewG festzustellen ist, die Verhältnisse zum Bewertungsstichtag (§ 11 ErbStG) maßgebend. Nach § 109 BewG ist der Wert des Betriebsvermögens sowohl bei Einzelunternehmern als auch freiberuflich Tätigen sowie Personengesellschaften mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Insoweit gilt § 11 Abs. 2 BewG entsprechend; siehe hierzu Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften.

- übrige Wirtschaftsgüter und Schulden, die mehreren Personen zustehen - § 12 Abs. 6 ErbStG

Gemäß § 12 Abs. 6 ErbStG sind Wirtschaftsgüter und Schulden die nicht Grundbesitz, Betriebsvermögen oder Anteil an einer Kapitalgesellschaft sind, aber mehreren Personen zustehen, z.B. Gemeinschaft oder vermögensverwaltende Personengesellschaft, mit den auf den Erwerber entfallenden Teilbetrag des auf den Bewertungsstichtag (§ 11 ErbStG) festgestellten Wert anzusetzen.

- ausländischer Grundbesitz und ausländisches Betriebsvermögen - § 12 Abs. 7 ErbStG

Ausländisches Betriebsvermögen und ausländische Grundstücke sind mit dem Verkehrswert (§§ 9 und 31 BewG) anzusetzen.

7.3. Zusammenfassung anzuwendender Bewertungsvorschriften

1. Grundbesitz	§ 178, 179 BewG	Bodenrichtwert;
a) unbebaute Grundstücke	§198 BewG	oder Nachweis des niedrigeren Verkehrswertes
b) bebaute Grundstücke	§ 180, § 181 BewG § 182 BewG § 198 BewG	Unterscheidung der versch. Grundstücksarten Zuordnung der 3 versch. Bewertungsverfahren auf die einzelnen Grundstücksarten: Vergleichswertverfahren § 183 BewG, Ertragswertverfahren §§ 184 - 188, Sachwertverfahren §§ 189 – 191 BewG Nachweis eines niedrigeren Verkehrswertes
c) Erbbaurecht	§ 192 BewG § 193 BewG § 194 BewG § 198 BewG	Gesonderte Ermittlung des Wertes für die wirtschaftl. Einheit des Erbbaurechts und des belasteten Grundstückes; WE des Erbaurechts WE des Erbbaugrundstückes Nachweis eines niedrigeren Verkehrswertes für jede WE möglich
d) Gebäude auf fremden Grund und Boden	§ 195 BewG § 198 BewG	Gesonderte Ermittlung des Wertes für die wirtschaftl. Einheit des Gebäudes auf fremden Gr+Bo und des belasteten Grundstückes; Nachweis eines niedrigeren Verkehrswertes für jede WE möglich
e) Grundstücke im Zustand der Bebauung	§ 196 BewG § 198 BewG	Wert des am Stichtag unbebauten bzw. bereits bebauten Grundstücks Zzgl. Am Stichtag entstandener Herstellungskosten Nachweis eines niedrigeren Verkehrswertes
2. Land- u. forstw. Vermögen	§§ 158 - 161 BewG	Definitionen
a) Betriebsteil	§ 162 - 166 BewG	Ansatz der Wirtschaftswerte; Mind. Wert des Gr+Bo zzgl. Übrige WG
b) Betriebswohnungen	§ 167 BewG,	wie Grundbesitz (§§ 182 – 196 BewG)
c) Wohnung	§ 167BewG,	wie Grundbesitz (§§ 182 – 196 BewG)
3. Betriebsvermögen	§ 109 Abs. 1 BewG	Wie Anteile an nicht notierten KapG § 11 Abs. 2 BewG
4. Beteiligung an Personengesellschaft	§ 109 Abs. 2 BewG,	Wie Anteile an nicht notierten KapG § 11 Abs. 2 BewG
5. Anteile an Kapitalgesellschaften	§ 11 Abs. 2 S. 1 BewG § 11 Abs. 2 S. 2 BewG § 11 Abs. 2 S. 2- 4 BewG	Gemeiner Wert Ableitung aus zeitnahen Verkäufen Schätzung des gemeinen Wertes: - Nach §§ 199 – 203 BewG oder - Nach anderen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr üblichen Methoden

Die sachlichen Steuerbefreiungen nach § 13, § 13a/§ 13b/§ 13c und § 13d ErbStG sind bei der Ermittlung der ErbSt/SchSt zu beachten

8. Steuerpflichtiger Erwerb - § 10 ErbStG, R E 10.-10.13 ErbStR 2011

8.1.Grundsatz

Als steuerpflichtiger Erwerb gilt nach § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG die Bereicherung, soweit sie nicht steuerfrei ist. Steuerfreie Erwerbe ergeben sich aus:

- § 5 ErbStG: Zugewinnausgleichsanspruch
- § 13 ErbStG: Sachliche Steuerbefreiungen
- § 13a/§ 13b/ § 13c ErbStG: teilweise Befreiung von Produktivvermögen
- § 13d ErbStG: teilweise Befreiung von zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke
- § 16 ErbStG: persönliche Freibeträge
- § 17 ErbStG: Versorgungsfreibetrag
- § 18 ErbStG: Mitgliederbeitrag an eine Personenvereinigung

Bei Erwerben von Todes wegen ergibt sich die Bereicherung aus § 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG und zwar unbeschadet des § 10 Abs. 10 ErbStG (Übertragung von Anteilen an PersG an die verbliebenen Gesellschafter laut Gesellschaftsvertrag).

Demnach ist der steuerpflichtige Erwerb grundsätzlich wie folgt zu ermitteln:²

Steuerwert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens	
./. Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG	
+ Steuerwert des Betriebsvermögens	
./. Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG	
+ Steuerwert der Anteile an Kapitalgesellschaften	
= Zwischensumme	
./. Befreiung gem. §§ 13a, 13b, 13c ErbStG	
+ Steuerwert des Grundvermögens	
./. Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG	
./. Befreiungen nach § 13d ErbStG	
+ Steuerwert des übrigen Vermögens	
./. Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG	
= Vermögensanfall nach Steuerwerten	
./. abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten	
<i>Steuerwert der Nachlassverbindlichkeiten gem. § 10 Abs. 5 Nr. 1 bis 3 ErbStG, soweit nicht vom Abzug ausgeschlossen; mindestens Pauschbetrag für Erbfallkosten gem. § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG (einmal je Erbfall, nicht je Erwerber)</i>	
./. weitere Befreiungen nach § 13 ErbStG	
= Bereicherung des Erwerbers	
./. steuerfreier Zugewinnausgleichsanspruch (§ 5 Abs. 1 ErbStG)	
+ Vorerwerbe gem. § 14 ErbStG (Besonderheiten bei Erwerb von Betriebsvermögen beachten!)	
./. persönlicher Freibetrag gem. § 16 ErbStG	
./. besonderer Versorgungsfreibetrag gem. § 17 ErbStG	
= <u>steuerpflichtiger Erwerb, abzurunden auf volle 100 €, § 10 Abs. 1 S. 6 ErbStG</u>	

² Siehe auch R E 10.1 ErbStR 2011;

Steuererstattungsansprüche des Erblassers sind zu berücksichtigen, wenn sie rechtlich entstanden sind (§ 37 Abs. 2 AO) nach § 10 Abs. 1 S. 3 ErbStG. Nach § 38 AO entstehen Steueransprüche, wenn der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Im Falle der Einkommensteuer gilt nach § 36 Abs. 1 EStG, dass diese mit Ablauf des Veranlagungszeitraum, also dem 31.12. eines jeden Jahres um 24 Uhr entsteht. Für Erwerbe von Todes wegen bedeutet dies wiederum, dass Steuererstattungsansprüche aus dem Todesjahr des Erblassers nicht zu berücksichtigen sind. Vgl. R E 10.3 ErbStR 2011.

Dies muss im Umkehrschluss auch für **Steuerschulden** gelten. Das heißt, Einkommensteuerzahlungen für die persönliche Einkommensteuer des Erblassers für den Veranlagungszeitraum in welchem der Erblasser verstorben ist, können nicht als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden. So auch in R E 10.08 ErbStR nachzulesen. Allerdings hat der BFH am 04.07.2012, II R 15/11 entschieden, dass vom Erblasser herrührende Steuerschulden für das Todesjahr als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig sind. Das Bundesfinanzministerium hat am 23.10.2012 beschlossen die Entscheidung demnächst im Bundessteuerblatt zu veröffentlichen und damit der Allgemeinen Anwendung durch die Finanzverwaltung zugestimmt.

R E 10.8 ErbStR ist damit überholt.

Die ungleiche Behandlung von Steuererstattungen aus dem Todesjahr (§ 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG) und den Steuerschulden aus dem Todesjahr ist erkannt, aber aufgrund der Regelungen im Gesetz zunächst so anzuwenden.

Trägt ein anderer als der Erwerber die Erbschaft- oder Schenkungsteuer, so stellt dies gem. § 10 Abs. 2 ErbStG ebenfalls eine Bereicherung dar.

8.2. Nachlassverbindlichkeiten

Beim Erwerb von Todes wegen sind gem. § 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG die Nachlassverbindlichkeiten abzuziehen. Dazu zählen:

1. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG **Erblasserschulden**

Hierunter fallen die vom Erblasser herrührenden Schulden, soweit sie nicht mit einem zum Erwerb gehörenden Gewerbebetrieb oder Betrieb der Land- und Forstwirtschaft oder Anteilen an solchen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und bei der Bewertung der wirtschaftlichen Einheit berücksichtigt wurden.

2. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG **Erbfallschulden**

Hierunter sind Verbindlichkeiten aus Vermächtnissen, Auflagen und geltend gemachte Pflichtteilsansprüche, die der Erwerber auszuzahlen hat, zu verstehen.

3. § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG **Erbfallkosten**

Die nachgewiesene Bestattungskosten einschließlich Grabdenkmal- und Grabpflegekosten sowie die Kosten, die unmittelbar in Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses entstehen (Nachlassabwicklungskosten) werden unter dieser Vorschrift erfasst.

Für diese Aufwendungen wird - ohne Nachweis - insgesamt ein Pauschbetrag von 10.300 € gewährt. Wird der Pauschbetrag geltend gemacht, können einzelne Kosten daneben nicht mehr selbständig berücksichtigt werden (R E 10.9 Abs. 1 S. 2 ErbStR 2011).

Der Pauschbetrag bezieht sich auf den gesamten Erbfall und kann demzufolge auch von mehreren Beteiligten insgesamt **nur einmal** in Anspruch genommen werden. Die einzelnen Erwerber sind in diesen Fällen in geeigneter Weise, z.B. entsprechend einem gemeinsamen Antrag der Erwerber, an der Pauschbetragsregelung zu beteiligen (R E 10.9 Abs. 3 ErbStR 2011).

Die Erbschaftsteuer selbst darf nicht abgezogen werden (§ 10 Abs. 8 ErbStG).

8.2.1 Besonderheiten bei Nachlassverbindlichkeiten

(a) Grabpflegekosten (vgl. H E 10.7 ErbStH 2011)

Sofern der Erblasser zu Lebzeiten selber einen Vertrag über die Grabpflege geschlossen oder einem Dritten den Auftrag dazu erteilt hat, die Grabpflege sicherzustellen, so handelt es sich bei den Grabpflegekosten um Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 **Nr. 1** ErbStG („... vom Erblasser herrührende [nichtbetriebliche] Schulden ...“).

Das bedeutet, dass die Begrenzung des § 10 Abs. 5 **Nr. 3** ErbStG auf die „üblichen Kosten“ entfällt und die Grabpflegekosten auch nicht den Pauschbetrag nach § 10 Abs. 5 **Nr. 3** S. 2 ErbStG berühren.

(b) Erwerb an nicht gewerblich tätiger Personengesellschaft (vgl. R E 10.4 ErbStR 2011)

Der Erwerb einer Beteiligung an einer nicht gewerblich tätigen Personengesellschaft (z.B. grundstücksverwaltende Personengesellschaft), ist der Erwerb eines Gesellschaftsanteils. Nach § 10 Abs. 1 S. 4 ErbStG wird bestimmt, dass der Erwerb einer mittelbaren oder unmittelbaren Beteiligung an einer solchen Personengesellschaft oder anderen Gesamthandsgemeinschaft, die nicht unter § 97 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 BewG fällt, als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter festgelegt. Dadurch werden die Schulden, die mit dem Erwerb einer solchen Beteiligung in Zusammenhang stehen, bei der Ermittlung der Bereicherung des Erwerbers wie eine Gegenleistung behandelt.

(c) Steuerberatungskosten (vgl. H E 10.7 ErbStH 2011)

- Steuerberatungskosten, die für die Erstellung der ErbSt-Erklärung anfallen, gehören zu den nach § 10 Abs. 5 **Nr. 3** ErbStG abzugsfähigen Nachlassabwicklungskosten, da sie der Erfüllung der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung zur Abgabe der Erbschaftsteuererklärung dienen. Nicht abzugsfähig sind hingegen Kosten eines Rechtsbehelfsverfahrens oder finanzgerichtlichen Verfahrens gegen die festgesetzte Erbschaftsteuer, da insoweit der § 10 Abs. 8 ErbStG greift.

Gutachterkosten zur Ermittlung des gemeinen Wertes von Grundbesitz, Betriebsvermögen oder nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften sind abzugsfähig.

- Beauftragen die Erben einen Steuerberater, die Steuerschulden des Erblassers zu bearbeiten und für sie die Einkommensteuererklärungen des Verstorbenen zu fertigen, sind diese Kosten nach § 10 Abs. 5 **Nr. 1** ErbStG abziehbar. Diese Aufwendungen werden somit nicht in den Pauschbetrag einbezogen werden.

- (d) Schulden in Zusammenhang mit (teilweise) freigestelltem Vermögen (vgl. R E 10.10 ErbStR 2011)
- Schulden, die mit Vermögensgegenständen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, die nicht der Erbschaftsbesteuerung unterliegen, sind nicht abzugsfähig (§ 10 Abs. 6 S. 1 ErbStG).
 - Schulden und Lasten, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit nach § 13a ErbStG befreitem Vermögen stehen, sind lediglich in dem Maße abzuziehen n. § 10 Abs. 6 S. 4 ErbStG, wie das mit den Schulden belastete Vermögen steuerlich erfasst wird (Verhältnis des Vermögens nach Anwendung des § 13a zum Vermögen vor Anwendung des § 13a).
 - Schulden und Lasten, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit nach § 13c ErbStG befreitem Vermögen stehen, sind lediglich in dem Maße abzuziehen n. § 10 Abs. 6 S. 5 ErbStG, wie das mit den Schulden belastete Vermögen steuerlich erfasst wird (Verhältnis des Vermögens nach Anwendung des § 13c zum Vermögen vor Anwendung des § 13c).
- (e) Nachlassabwicklungskosten
Zu den nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten gehören auch die sog. Nachlassabwicklungskosten. Dazu gehören alle Aufwendungen, die mit der Verteilung und Abwicklung des Nachlasses entstehen, z.B. Kosten der Testamentsvollstreckung. Die Abwicklungskosten sind von den Nachlassverwaltungskosten zu unterscheiden.
- (f) Nachlassverwaltungskosten
Aufwendungen für die Verwaltung des Nachlasses fallen erst bei der Nutzung des erworbenen Vermögens durch den Erben an. Da es sich nur um Folgekosten des Erwerbs handelt, sind sie nicht abzugsfähig (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 3 ErbStG).
Zu den Nachlassverwaltungskosten gehören alle Maßnahmen zur Erhaltung, Nutzung und Mehrung des Nachlasses sowie Maßnahmen zur Erfüllung laufender Verpflichtungen.
- (g) geltend gemachte Pflichtteilsansprüche (vgl. R E 10.10 Abs. 2 ErbStR 2011)
Bei Pflichtteilsansprüchen besteht entgegen den anderen allgemeinen Nachlassverbindlichkeiten die Besonderheit, dass sie unter die Abzugsbeschränkung des § 10 Abs. 6 ErbStG fallen. (Beispiel siehe H E 10.10 ErbStH)

8.3. Behandlung von Erwerbsnebenkosten bei Schenkungen

Während für Erwerbe von Todes wegen die Abzugsfähigkeit der Kosten, die dem Erwerber im Zusammenhang mit der Erlangung des Erwerbs entstehen, gesetzlich geregelt ist, fehlt für Schenkungen eine entsprechende Regelung. Dennoch kann ein Abzug von Aufwendungen in Betracht kommen. Es sind folgende Kosten zu unterscheiden:

- (a) Erwerbsnebenkosten und Steuerberatungskosten

Bei Erwerbsnebenkosten (z.B. für Notar, Grundbuch oder Handelsregister) und etwaigen Steuerberatungskosten für die Erstellung der Schenkungsteuererklärung handelt es sich um Folgekosten der Schenkung.

Die Kosten sind vom Steuerwert der Zuwendung abzuziehen, wenn der Beschenkte sie trägt.

Sofern der Schenker diese Kosten trägt, liegt eine zusätzliche Schenkung vor, die die Bereicherung des Beschenkten entsprechend erhöht.

(b) Grunderwerbsteuer

Ein Abzug der im Zusammenhang mit einer gemischten Schenkung angefallenen Grunderwerbsteuer ist nicht möglich, da die Grunderwerbsteuer nur auf den entgeltlichen Teil der Zuwendung erhoben wird (s.a. § 3 Nr. 2 GrEStG).

Wird die Grunderwerbsteuer allerdings vom Schenker getragen, so liegt beim Beschenkten insoweit eine Bereicherung in Form einer Geldschenkung vor.

(c) Schenkungssteuer

Die Schenkungssteuer ist nach § 10 Abs. 8 ErbStG nicht abzugsfähig, auch hier ist jedoch § 10 Abs. 2 ErbStG zu beachten, wenn ein anderer als der Beschenkte die Schenkungssteuer trägt.

Siehe auch H E 7.4 ErbStH.

8.4. Übungsfälle Wertermittlung

8.4.1. Nachlassverbindlichkeiten

Der Erblasser (EL) ist am 10.04.08 verstorben. Prüfen Sie bitte, zu welcher Gruppe die nachfolgend aufgeführten Verbindlichkeiten gehören und ermitteln Sie die abzugsfähige Höhe der Nachlassverbindlichkeiten.

Schulden	Erblasser-schulden	Erbfall-schulden	Erbfall-kosten	Nicht abziehbar
Kosten für Bestattung 4.325 €, Trauerfeier 2.735 €, Grabstein 4.600 €, übliche Grabbpflege lt. Nachweis jährlich 300 €				
Personensteuern des Erblassers (EL): ESt, SolZ, KiSt für den VZ 07: 10.000 €				
Erbschaftsteuer des Erben: 20.000 €				
Steuerberatungskosten für die Erstellung der Erbschaftsteuererklärung 2.000 € und für das anschließende Einspruchsverfahren 500 €				
Inspektionsrechnung v. 15.08.2007 über 650 € für das im Nachlass befindliche Kfz des Erblasser. Hinweis: gemeiner Wert des Kfz = 7.500 €, kein Ansatz des Fahrzeugs beim Erben, da unter Freibetrag nach § 13 Abs.1 Nr.1b ErbStG				
Vom Erblasser angeordnete Zahlung einer Leibrente von 10.000 € jährlich (Kapitalwert 107.630€) an die 70jährige Haushälterin				
Verauslagte Gebühren an den Gutachterausschuss für die Verkehrswertermittlung eines Nachlassgrundstücks: 2.750 €				
Kosten des Testamentsvollstreckers für die Verwaltung des Nachlasses 10.500 €.				
Nachlassregelungskosten (Gerichts- und Notariatsgebühren für die Testamentseröffnung, Erteilung des Erbscheins, Umschreibung im Grundbuch u.a.) 1.490 €				
Summe				

8.4.2. Übernahme der Steuer § 10 Abs. 2 ErbStG

Sachverhalt 1:

Der Millionär Heinrich Eilers schenkt seiner Freundin Susi Süß durch Überweisung auf deren Bankkonto 500.000 €. Die Schenkungsteuer soll die Freundin zahlen.

Aufgabe:

Berechnen Sie die zu zahlende Schenkungsteuer (siehe dazu auch §§ 15, 16 und 19 Abs. 1 ErbStG)!

Sachverhalt 2:

wie Sachverhalt 1; Heinrich Eilers zahlt gem. § 10 Abs. 2 ErbStG jedoch auch die Schenkungsteuer.

Aufgabe:

Ermitteln Sie die von H zu zahlende Schenkungsteuer!

Sachverhalt 3:

wie Sachverhalt 1; Heinrich Eilers zahlt gem. § 10 Abs. 2 ErbStG jedoch auch die Schenkungsteuer und überweist lediglich 356.000€ (500.000€ ./ 144.000€) auf das Konto seiner Freundin.

Aufgabe:

Ermitteln Sie die von H zu zahlende Schenkungsteuer!

9. Sachliche Steuerbefreiungen - § 13 ErbStG, R E 13.1 – 13.11 ErbStR 2011

In § 13 Abs. 1 ErbStG stellt der Gesetzgeber eine Reihe von steuerbaren Vorgängen von der Steuer frei, wobei verschiedene Beweggründe diese Steuerbefreiungen tragen, u.a. persönliche und soziale Gesichtspunkte. Die Voraussetzungen zur Steuerbefreiung müssen im Besteuerungszeitpunkt erfüllt sein (R E 13.1 Abs. 1 ErbStR 2011). Mehrere Steuerbefreiungen können gleichzeitig anwendbar sein, sie schließen sich nicht gegenseitig aus (R E 13.1 Abs. 2 ErbStR 2011). Die Steuerbefreiungen gelten bei unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht und sind sowohl bei Erwerben von Todes wegen als auch bei Schenkungen anwendbar, soweit sich aus der jeweiligen Vorschrift nichts anderes ergibt.

Nr. 1: Hausrat und andere bewegliche Gegenstände

a) Erwerb bei Steuerklasse I

- Der Erwerb von Hausrat (einschließlich Wäsche und Kleidungsstücke) bleibt nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG steuerfrei, soweit der Wert insgesamt 41.000 € je Erwerb nicht übersteigt.
- Andere bewegliche körperliche Gegenstände, z.B. PKW, Schmuck, Kunstgegenstände, bleiben bis insgesamt 12.000€ steuerfrei (§ 13 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG).

b) Erwerb bei Steuerklasse II und III

- Für Erwerber der Steuerklassen II und III beträgt der Freibetrag nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a und 1b zusammen 12.000€ (§ 13 Abs. 1 Nr. 1c ErbStG).

Die Freibeträge beziehen sich auf den Erwerb, daher erhält jeder Erwerber den Freibetrag. Bei Erwerb durch einen Lebenspartner ist die Steuerbefreiung wie für StKI. I nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 a + b ErbStG zu gewähren.

Diese Befreiungsvorschrift gilt nicht für Gegenstände, die zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, zum Grundvermögen oder zum Betriebsvermögen gehören.

Weiterhin gilt sie nicht für Zahlungsmittel, Wertpapiere, Münzen, Edelmetalle, Edelsteine und Perlen. Solche Wirtschaftsgüter sind mit ihrem steuerlichen Wert anzusetzen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 ErbStG).

Nr. 2: Erwerb von Gegenständen mit öffentlichen Interesse - R E 13.2 ErbStR 2011

Grundbesitz oder Teile von Grundbesitz, Kunstgegenstände und -sammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive sind mit 60% ihres Wertes, Grundbesitz und Teile von Grundbesitz mit 85% ihres Wertes, steuerfrei, wenn die Erhaltung dieser Gegenstände wegen ihrer kulturellen Bedeutung im öffentlichen Interesse liegt und die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen und die Gegenstände in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang nutzbar gemacht werden.

Der Erwerb der Gegenstände ist in vollem Umfang steuerbefreit, wenn der Erwerber bereit ist, die Gegenstände der Denkmalschutzpflege zu unterstellen und sich diese Gegenstände seit mehr als 20 Jahren im Familienbesitz befinden oder wenn es sich

um national wertvolle Kulturgüter handelt, die in entsprechende Archive eingetragen sind.

Die Steuerbefreiung fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn die Gegenstände innerhalb von 10 Jahren nach dem Erwerb veräußert werden, oder die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung innerhalb dieses Zeitraumes entfallen (§13 Abs. 1 Nr.2 Satz 2 ErbStG).

Nr. 3: Erwerb von Grundbesitz für Zwecke der Volkswohlfahrt

Grundbesitz (oder Teile davon) sind steuerbefreit, wenn sie für Zwecke der Volkswohlfahrt der Allgemeinheit zur Benutzung zugänglich gemacht werden und wenn die Erhaltung der Grundstücke im öffentlichen Interesse liegt und die jährlichen Kosten regelmäßig die erzielten Einnahmen übersteigen.

Die Steuerbefreiung fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn der Grundbesitz oder Teile des Grundbesitzes innerhalb von 10 Jahren nach dem Erwerb veräußert werden, oder die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung innerhalb dieses Zeitraumes entfallen (§ 13 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG).

Nr. 4: Erwerb nach § 1969 BGB (sog. Dreißigster)

Nach § 1969 BGB ist der Erbe verpflichtet, Familienangehörige des Erblassers, die zum Zeitpunkt des Todes zu dessen Hausstand gehörten und vom Erblasser Unterhalt bezogen haben, in den ersten 30 Tagen nach Eintritt des Erbfalls in demselben Umfang zu unterstützen, wie es der Erblasser getan hat.

Der Zufluss dieser Unterhaltsleistungen ist nach § 13 Abs.1 Nr. 4 ErbStG steuerbefreit.

Nr. 4a: Zuwendung eines Familienheims an den Ehegatten oder Lebenspartner - R E 13.3 ErbStR 2011

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG sind Zuwendungen unter Lebenden steuerfrei, mit denen ein Ehegatte dem anderen Eigentum oder Miteigentum an einem im Inland oder in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des EWR³ belegenen bebauten Grundstück im Sinne des § 181 Abs. 1 Nr. 1 – 5 BewG verschafft oder den anderen Ehegatten von eingegangenen Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung des Familienheims freistellt, soweit in dem bebauten Grundstück eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird (Familienheim)⁴. Entsprechendes gilt, wenn ein Ehegatte nachträglich Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand für ein Familienwohnheim trägt, das im gemeinsamen Eigentum der Ehegatten oder im Eigentum des anderen Ehegatten steht.

Befreit wird jedoch nur die selbstgenutzte Wohnung (flächenmäßige Begrenzung), nicht mehr das gesamte Grundstück. Bei anderen als EFH ist somit eine Aufteilung des Grundbesitzwertes erforderlich. Die Aufteilung erfolgt anhand der Wohn-/Nutzflächen. Das Lagefinanzamt hat hierzu die Wohn-/Nutzfläche des Grundstücks

³ Europarechtlicher Aspekt aufgenommen aufgrund des Urteils des EUGH vom 17.01.2008 – C-256/06

⁴ Begriff des Familienwohnheims wurde durch die Neufassung des Gesetzes vom 24.12.2008 durch den Begriff des Familienheim ersetzt

und die Wohnfläche des Familienheims zu ermitteln und bei der Feststellung des Grundbesitzwertes nachrichtlich mitzuteilen.

Eine andere wertmäßige Beschränkung oder Objektverbrauch genauso wie eine Angemessenheitsprüfung gibt es nicht, aber der bedachte Ehegatte darf nicht Eigentümer oder Miteigentümer mehrerer Familienheime sein.

Diese Regelung ist entsprechen bei Zuwendungen zwischen Lebenspartnern (Definition siehe H 3 AEErbSt 2009) anzuwenden, § 13 Abs. 1 Nr. 4a S. 3 ErbStG.

Steuerfreie Gestaltungsvarianten sind in R E 13.3 Abs. 4 ErbStR aufgeführt.

Nr. 4b: Erwerb eines Familienheims von Todes wegen durch den überlebenden Ehegatten oder Lebenspartner

Der Erwerb eines Familienheims von Todes wegen durch den überlebenden Ehegatten oder Lebenspartner ist von der Steuer befreit. Voraussetzung ist, dass es sich um ein im Inland oder in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des EWR⁵ belegenes bebautes Grundstück im Sinne des § 181 Abs. 1 Nr. 1 – 5 BewG handelt, in welchem der Erblasser bis zu seinem Tode eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder an der Selbstnutzung aus zwingenden Gründen gehindert war und die Wohnung beim Erwerber zur Selbstnutzung bestimmt ist.

Befreit wird jedoch nur die selbstgenutzte Wohnung, nicht mehr das gesamte Grundstück. Bei anderen als EFH ist somit eine Aufteilung des Grundbesitzwertes erforderlich. Die Aufteilung erfolgt anhand der Wohn-/Nutzflächen. Das Lagefinanzamt hat hierzu die Wohn-/Nutzfläche des Grundstücks und die Wohnfläche des Familienheims zu ermitteln und bei der Feststellung des Grundbesitzwertes nachrichtlich mitzuteilen.

Ist der überlebende Ehegatte oder Lebenspartner nur Miterbe, kann eine Begünstigung nur in Höhe seiner Erbquote an dem Wert des selbstgenutzten Familienheims gewährt werden, es sei denn es handelt sich um ein Vorausvermächtnis an den überlebenden Ehegatten bzw. Lebenspartner.

Die Weitergabe des Begünstigten Vermögens ist befreiungsschädlich. Der Übernehmer des begünstigten Vermögens kann jedoch dann die Befreiung in Anspruch nehmen, wenn er die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG erfüllt und nicht begünstigtes Vermögen hingibt, vgl. R 13.4 Abs. 5 S. 4 ff. ErbStR 2011.

Die Befreiung fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn der Erwerber innerhalb von 10 Jahren die Selbstnutzung aufgibt, es sei denn er ist aus objektiv zwingenden Gründen an der Selbstnutzung gehindert. Zu den objektiv zwingenden Gründen zählen Tod oder Pflegebedürftigkeit nicht Verkauf, Vermietung und Leerstand über einen längeren Zeitraum, unentgeltliche Überlassung.

Nr. 4c: Erwerb eines Familienheims von Todes wegen durch Kinder oder Kinder verstorbener Kinder

Der Erwerb eines Familienheims von Todes wegen durch Kinder oder Kinder verstorbener ist von der Steuer befreit. Voraussetzung ist, dass es sich um ein im Inland oder in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des EWR belegenes

⁵ Europarechtlicher Aspekt aufgenommen aufgrund des Urteils des EUGH vom 17.01.2008 – C-256/06

bebautes Grundstück im Sinne des § 181 Abs. 1 Nr. 1 – 5 BewG handelt, in welchem der Erblasser bis zu seinem Tode eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder an der Selbstnutzung aus zwingenden Gründen gehindert war und die Wohnung beim Erwerber zur Selbstnutzung bestimmt ist, soweit die Wohnfläche 200qm nicht übersteigt.

Die Wortwahl „soweit“ ist als Freibetrag zu verstehen, dass heißt lediglich der 200qm übersteigende Teil ist zu versteuern.

Beispiel:

Der Grundbesitzwert der eigen genutzten Wohnung beträgt 100.000€. Die Wohnung hat eine Fläche von 250qm. Steuerbegünstigt sind hiervon der anteilige Betrag im Verhältnis 200qm/250qm, also 80% = 80.000€. Ein Kind hätte in diesem Beispiel lediglich 20.000€ als Erwerb zu versteuern.

Befreit wird jedoch nur die selbstgenutzte Wohnung, nicht mehr das gesamte Grundstück.

Bei anderen als EFH ist somit eine Aufteilung des Grundbesitzwertes erforderlich. Die Aufteilung erfolgt anhand der Wohn-/Nutzflächen. Das Lagefinanzamt hat hierzu die Wohn-/Nutzfläche des Grundstücks und die Wohnfläche des Familienheims zu ermitteln und bei der Feststellung des Grundbesitzwertes nachrichtlich mitzuteilen.

Ist ein Kind nur Miterbe, kann eine Begünstigung nur in Höhe seiner Erbquote an dem Wert des selbstgenutzten Familienheims gewährt werden, es sei denn es handelt sich um ein Vorausvermächtnis.

Die Weitergabe des Begünstigten Vermögens ist befreiungsschädlich. Der Übernehmer des begünstigten Vermögens kann jedoch dann die Befreiung in Anspruch nehmen, wenn er die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG erfüllt und nicht begünstigtes Vermögen hingibt, vgl. R E 13.4 Abs. 7 S. 6 ErbStR.

Die Befreiung fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn der Erwerber innerhalb von 10 Jahren die Selbstnutzung aufgibt, es sei denn er ist aus objektiv zwingenden Gründen an der Selbstnutzung gehindert. Zu den objektiv zwingenden Gründen zählen Tod oder Pflegebedürftigkeit oder Hinderung an der Nutzung wegen Minderjährigkeit nicht Verkauf, Vermietung und Leerstand über einen längeren Zeitraum, unentgeltliche Überlassung.

Nr. 5: Befreiung von einer Schuld gegenüber dem Erblasser

Die Befreiung von einer Schuld gegenüber dem Erblasser (§ 10 Abs. 3 ErbStG) ist dann steuerbefreit, wenn die Schuld durch Gewährung von Mitteln zum Zwecke eines angemessenen Lebensunterhalts oder zur Ausbildung des Bedachten begründet ist, oder aber wenn der Erblasser die Befreiung mit Rücksicht auf die Notlage des Schuldners angeordnet hat und diese trotzdem weiterhin besteht.

Die Steuerbefreiung entfällt jedoch, soweit die Steuer aus der Hälfte einer neben der erlassenen Schuld dem Bedachten anfallende Zuwendung gedeckt werden kann.

Nr. 6: Erwerb durch gebrechliche Eltern etc.

Sofern Eltern, Adoptiveltern, Stiefeltern oder Großeltern des Erblassers durch körperliche oder geistige Gebrechen und bei Beachtung ihrer bisherigen

Lebensstellung als erwerbsunfähig anzusehen, sind Erwerbe steuerfrei, sofern sie zusammen mit dem übrigen Vermögen des Erwerbers 41.000 € nicht übersteigen. Bei Übersteigen des Betrags von 41.000 € wird die Steuer nur insoweit erhoben, als sie aus der Hälfte des die Wertgrenze übersteigenden Betrags gedeckt werden kann.

Beispiel:

Die Tochter T schenkt ihrer erwerbsunfähigen Mutter M, die ein eigenes Vermögen von 20.000 € besitzt, 22.000 €.

Lösung:

Auf den Erwerb in Höhe von 22.000 € hätte die Mutter in der Steuerklasse II 30% von 2.000 €, also 600 € Erbschaftsteuer zu zahlen.

Das eigene und das geschenkte Vermögen der Mutter belaufen sich auf insgesamt 42.000 €.

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 6 ErbStG dürfen höchstens 50% dieser 42.000 € vermindert um den unschädlichen Betrag von 41.000 €, also 500 € erhoben werden.

Die ErbSt wird also begrenzt.

Nr. 7: Ansprüche nach Lastenausgleichsgesetz und ähnlichen Gesetzen

Nr. 8: Ansprüche auf Entschädigungsleistungen

Nach dieser Vorschrift werden Ansprüche auf Entschädigungsleistungen nach dem Bundesgesetz zur Entschädigung für nationalsozialistische Verfolgung steuerbefreit.

Nr. 9: Angemessenes Entgelt für Pflege oder Unterhalt - R E 13.5 ErbStR 2011

Hat ein Erwerber in Erwartung einer letztwilligen Zuwendung unentgeltlich oder gegen unzureichendes Entgelt dem Erblasser Pflege oder Unterhalt gewährt, bleibt von der gesamten Zuwendung ein Betrag von 20.000 € steuerbefreit.

Nr. 9a: Weitergabe gesetzlichen Pflegegeldes

Gibt eine pflegebedürftige Person das Pflegegeld als Anerkennung für die Betreuungsleistungen an eine Pflegeperson weiter und liegt ein Arbeits- oder Dienstverhältnis nicht vor, soll diese Zuwendung im Gegensatz zu § 7 Abs. 4 ErbStG schenkungsteuerfrei sein.

Der Höhe nach ist die Befreiung auf das gewährte Pflegegeld nach § 37 des XI. Sozialgesetzbuches beschränkt. Die Begünstigung gilt auch für die Weitergabe des Pflegegeldes aus einer entsprechenden privaten Pflegeversicherung oder einer Pauschalbeihilfe nach den entsprechenden Beihilfenvorschriften.

Nr. 10: Rückfall beschenkter Vermögensgegenstände an Eltern/Voreltern - R E 13.6 ErbStR 2011

Die Vorschrift gilt nur für Erwerbe von Todes wegen. Die Befreiung greift in jedem Fall ein, wenn die zurückgefallenen Vermögensgegenstände mit den früher zugewendeten identisch sind. Bei fehlender Identität reicht es aus, wenn das Ersatzwirtschaftsgut bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise als dasselbe Vermögen angesehen werden kann.

Nr. 11: Verzicht auf Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs/Erbersatzanspruchs

Die Vorschrift hat lediglich klarstellende Funktion, weil in der Nichtgeltendmachung eines Pflichtteilsanspruchs eine Schenkung gesehen werden könnte.

Nr. 12: Zuwendungen unter Lebenden für Zwecke des angemessenen Unterhalts/Ausbildung*
Die Steuerfreiheit ist nur für Zuwendungen gegeben, die jeweils für einen kurzen überschaubaren Zeitraum erfolgen, innerhalb dessen nicht mit einer Änderung der Verhältnisse zu rechnen ist, welche für die Zuwendung maßgebend waren.

Begünstigt sind nur laufende Zahlungen. Die Steuerfreiheit gilt nicht für einen einmaligen größeren Geldbetrag, der für die begünstigten Zwecke verwendet werden soll.

Die Zuwendungen für Unterhalt müssen angemessen sein, d.h. sie müssen den Vermögensverhältnissen und der Lebensstellung des Bedachten entsprechen (allg. Verkehrsauffassung ist maßgebend).

Bei Zuwendungen für Ausbildungszwecke ist die Angemessenheit nicht zu prüfen.

Nr. 13: Zuwendungen für Pensions- und Unterstützungskassen - R E 13.7 ErbStR 2011

Nr. 14: übliche Gelegenheitsgeschenke

Was als übliche Gelegenheitsgeschenke anzusehen ist, entscheidet die „allgemeine Verkehrsauffassung“. Zu den Gelegenheitsgeschenken gehören insbesondere Hochzeits-, Verlobungs-, Geburtstags-, Weihnachts-, Tauf-, Konfirmations-, Kommunions- und ähnliche Geschenke. [Angemessen ist eine Zuwendung i.S.d. § 13 ErbStG, wenn sie den Vermögensverhältnissen und der Lebensstellung des Bedachten entspricht. Eine dieses Maß übersteigende Zuwendung ist in vollem Umfang steuerpflichtig (§ 13 Abs. 2 ErbStG)]

Nr. 15: Erbanfall an Bund und Land

Sofern kein Erbe des Erblassers vorhanden ist, fällt das Erbe an den Staat (§ 1936 BGB). Bund, Land oder eine inländische Gemeinde sind als Erbe steuerbefreit.

Nr. 16: Zuwendungen an Religionsgemeinschaften, gemeinnützige Körperschaften - R E 13.8 -13.9 ErbStR 2011

Nr. 17: Zuwendungen zu kirchlichen, gemeinnützigen, mildtätigen Zwecken - R E 13.10 ErbStR 2011

Nr. 18: Zuwendungen

- an politische Parteien i.S.d. § 2 ParteiG und
- an Vereine ohne Parteicharakter, wenn die Voraussetzungen der Buchst. aa) [Mitwirkung bei polit. Willensbildung] + bb) [Verein hat mind. ein Mandat oder wird an der nächsten Wahl teilnehmen]

Der Erwerber kann zur Vermeidung von Besteuerungsnachteilen aufgrund des beschränkten Schuldenabzugs gem. § 10 Abs. 6 ErbStG auf die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG verzichten.

Dies ist von Vorteil, wenn die Schulden für das steuerbefreite Wirtschaftsgut höher sind als der Steuerwert des Wirtschaftsgutes. In diesem Fall kann der übersteigende Schuldenbetrag mit anderen (positiven) Erwerben verrechnet werden.

Beispiel:

Ein Sohn erbt von seiner verstorbenen Mutter einen Kunstgegenstand mit öffentlichem Interesse (gemeiner Wert 5.000 €), den damit in Zusammenhang stehenden Finanzierungskredit (15.000 €) und Grundvermögen (300.000 €).

Ermittlung der erbschaftsteuerlichen Bereicherung

Steuerbefreiung	a) ohne Verzicht	b) mit Verzicht
<i>Kunstgegenstände mit öffentlichem Interesse</i>	0 €	5.000 €
<i>Schulden</i>	0 €	./ 15.000 €
<i>Grundvermögen</i>	<u>300.000 €</u>	<u>300.000 €</u>
<i>Wert der (steuerlichen) Bereicherung</i>	<u>300.000 €</u>	<u>290.000 €</u>

Der Verzicht führt somit zu einer Minderung der Bereicherung, was eine Minderung der ErbSt zur Folge hat.

Werden im Rahmen eines einheitlichen Erwerbs mehrere befreite Gegenstände erworben und besteht nur bei einem oder einigen ein Schuldenüberhang, kann der Verzicht auf die Steuerbefreiung auch gegenstandsbezogen erklärt werden (R E 13.11 ErbStR 2011).

10. Begünstigung von Unternehmensvermögen § 13a, 13b, 13c ErbStG

Die Steuerbefreiung für Unternehmensvermögen wird künftig in den §§ 13a, 13b und 13c ErbStG geregelt und durch die Stundungsmöglichkeit des § 28 ErbStG sowie die Verschonungsbedarfsprüfung (Erlass) des § 28a ErbStG ergänzt.

Die Regelungen gelten gemäß § 37 Abs. 12 ErbStG für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 30.06.2016 entsteht. Damit handelt es sich um eine rückwirkende Anwendung des neuen Gesetzes auch für Erbfälle und unentgeltliche Übertragungen, die nach dem 30.06.2016 innerhalb der Interimsperiode stattgefunden haben.

Die Form der Verschonung ist vielfältig ausgestaltet und findet sich in den §§ 13a, 13c, 28 und 28a ErbStG wieder („Rechtsfolge“).

Die Voraussetzungen der Verschonung (die Definition des begünstigten Vermögens) sind weiterhin in § 13b ErbStG geregelt.

Ziel der Vorschrift ist es, das unternehmerische (operative) Vermögen zu begünstigen und das Verwaltungsvermögen nicht.

10.1. Begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13b ErbStG

Die Prüfung der Voraussetzung der Verschonung vollzieht sich weiterhin in zwei Schritten:

1. Schritt: (Ist das übertragene Vermögen begünstigungsfähig?)

Dem Grunde nach begünstigt sind die in § 13b Abs. 1 ErbStG aufgezählten Vermögensarten (keine Änderung durch die Reform):

1) Land- und forstwirtschaftliches Vermögen R E 13b.4 ErbStR 2011

(Wirtschaftsteil i.S.d. § 168 Abs. 1 Nr.1 BewG und Grundstücke im Sinne des § 159 BewG, jedoch nicht Stückländereien)

2) Betriebsvermögen R E 13b.5 ErbStR 2011

(Einzelunternehmen und Anteile am Betriebsvermögen sowie gewerblich geprägte GmbH & Co. KG durch Verweis auf § 15 Abs. 3 EStG)

3) Anteile an Kapitalgesellschaften R E 13.6 ErbStR 2011

(Mindestbeteiligung (unmittelbar > 25%))

Das maßgebliche Vermögen muss im Inland belegen sein oder solches Vermögen muss einer Betriebsstätte in der EU oder im EWR dienen.

Besonderheit bei Anteilen an Kapitalgesellschaften ist, dass ein sog. Stimmpooling möglich ist n. § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG. Das heißt, für die Prüfung der Mindestbeteiligung nach Satz 1, sind nicht nur die Anteile des Erblasser/Schenkers maßgeblich, sondern auch die Anteile anderer Gesellschafter einzubeziehen, wenn unter den betroffenen Gesellschaftern eine einheitliche Stimmrechtsausübung und einheitliche Verfügung vorherrscht, welche durch Poolvertrag vereinbart wurde (sog. Stimmpooling). Wichtig ist, dass sich die Poolvereinbarung aus dem Gesellschaftsvertrag oder anderen schriftlichen Vereinbarungen ergibt und im Besteuerungszeitpunkt vorliegt. Näheres ergibt sich aus den Verwaltungsanweisungen R E 13b. 6 ErbStR 2011.

Umfasst das auf einen Erwerber übertragene begünstigungsfähige Vermögen mehrere selbständig zu bewertende wirtschaftliche Einheiten einer Vermögensart oder mehrere Arten begünstigten Vermögens, sind deren Werte vor Anwendung des § 13a ErbStG zusammenzurechnen. R E 13b.7 ErbStR 2011

2. Schritt: (Ermittlung des begünstigungsfähigen Vermögens)

§ 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG definiert das begünstigte Vermögen als gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens abzüglich des um das unschädliche Verwaltungsvermögen gekürzten Nettowert des Verwaltungsvermögens.

Schema aus NWB, Dirk Eisele, Brennpunkt Erbschaftsteuerreform 2016, S. 48:

Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens

./. Nettowert des Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 6 ErbStG)

Gemeiner Wert des Verwaltungsvermögens

- Finanzmittel § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG inkl. junge Finanzmittel
- Sonstiges Verwaltungsvermögen § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG inkl. junges Verwaltungsvermögen
- Unter Aussonderung von Vermögen zur Absicherung von Altersvorsorgeverpflichtungen § 13b Abs. 3 ErbStG

./. Abzug anteiliger Schulden § 13b Abs. 6 Satz 2 ErbStG

= Nettowert des Verwaltungsvermögens

(mind. der Wert des jungen Verwaltungsvermögens/der jungen Finanzmittel (§ 13b Abs. 8 Satz 3) ./.. unschädliches

Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 7 ErbStG) = Wert des begünstigten Vermögens (§ 13b Abs. 2 ErbStG)

Neu geregelt wurde hierbei der Begriff des Nettowerts wie auch dessen konsolidierte Ermittlung.

10.1.1. Verbundvermögensaufstellung

Die konsolidierte Ermittlung ergibt sich aus § 13b Abs. 9 ErbStG und soll durch die neu eingeführte Verbundvermögensaufstellung erreicht werden. Hiernach soll der bisher bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen einsetzende Kaskadeneffekt verhindert werden. Die Regelung ersetzt die bisherige Vorschrift § 13b Abs. 2 Nr. 3 ErbStG a.F. nach welcher das Verwaltungsvermögen auf jeder Beteiligungsstufe ermittelt und anschließend das Überschreiten der 50% Verwaltungsvermögensgrenze geprüft wurde, welches den Wert der Gesellschaft zu Verwaltungsvermögen bei der Obergesellschaft gemacht hat. Nach neuem Recht gilt, gehören zum begünstigungsfähigen Vermögen im Sinne des Absatzes 1 Nummer 2 und 3 unmittelbar oder mittelbar Beteiligungen an

Personengesellschaften oder Beteiligungen an entsprechenden Gesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Ausland oder unmittelbar oder mittelbar Anteile an Kapitalgesellschaften oder Anteile an entsprechenden Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Ausland, sind bei der Anwendung der Absätze 2 bis 8 anstelle der Beteiligungen oder Anteile die gemeinen Werte der diesen Gesellschaften zuzurechnenden Vermögensgegenstände nach Maßgabe der Sätze 2 bis 5 mit dem Anteil einzubeziehen, zu dem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung besteht. Genaue Einzelheiten der Ausgestaltung einer Verbundvermögensaufstellung sind noch abzuwarten, aber vermutlich wird es einer Konzernbilanz ähneln. Zu beachten ist nunmehr, dass durch diese Regelung künftig jeder Vermögensgegenstand des Verwaltungsvermögens von Bedeutung ist und den Bewertungsaufwand (Einzelbewertung) erhöht.

10.1.2. Mindestwert und Ausschluss der Begünstigung

Als Nettowert des Verwaltungsvermögens ist mind. der Wert des jungen Verwaltungsvermögen und der jungen Finanzmittel anzusetzen, § 13b Abs. 8 Satz 3 ErbStG.

Eine Begünstigung ist allerdings vollständig ausgeschlossen, wenn der Wert des Verwaltungsvermögens vor

- Anwendung des Absatz 3 (Altersversorgungsverpflichtung; Ausnahme Treuhandverhältnis)
- Schuldenverrechnung
- Anwendung des Freibetrages nach Absatz 4 Nr. 5
- Anwendung der Absätze 6 (quotale Schuldenverrechnung) und 7 (unschädliches Verwaltungsvermögen von 10%)

mindestens 90% des gemeinen Wertes des begünstigungsfähigen Vermögens beträgt § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG. Ein Bestehen zu 90% und mehr aus Verwaltungsvermögen führt daher zur Versagung der Begünstigung.

10.1.3. Nettowert des Verwaltungsvermögens

Die Einordnung des Vermögens in schädlich und unschädlich erfolgt nach Maßgabe der Absätze 3,4,6,7 und 9.

Altersversorgungsverpflichtungen

Dabei gilt Vermögen inkl. Schulden, welches ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dient und dem Zugriff aller übrigen nicht aus Altersversorgungsverpflichtungen unmittelbar berechtigten Gläubigern entzogen ist, bis zur Höhe des gemeinen Werts der Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen als begünstigtes Vermögen (sog. Deckungsvermögen für betriebliche Altersversorgungsverpflichtungen) § 13b Abs. 3 ErbStG. Dieses

Vermögen wird Vorab aus dem Verwaltungsvermögen ausgeschlossen. Es handelt sich hierbei insbesondere um die sog. CTA-Strukturen (Contractual Trust Arrangement), bei denen das Unternehmen Pensionsverpflichtungen aus der eigenen Bilanz ausgliedert und auf eine Treuhandgesellschaft überträgt. Eine ähnliche Regelung findet sich in § 246 Abs. 2 HGB.⁶

Verwaltungsvermögen

Das steuerschädliche Verwaltungsvermögen ist in Form eines Aufzählungskatalogs in § 13b Abs. 4 ErbStG aufgeführt und ähnelt der bisherigen Aufzählung. Geändert wurden hier u.a. die Rückausnahmen von Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG, das Entfallen der bisherigen Nr. 3 (ersetzt durch § 13b Abs. 9 ErbStG n.F. sog. Verbundvermögensaufstellung), der Finanzmitteltest und die Erweiterung der sonstigen nicht begünstigten Vermögensgegenstände Abs. 4 Nr. 3 n.F..

Verwaltungsvermögen ist n. § 13b Abs. 4 ErbStG

1. Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, unabhängig davon, ob entgeltlich oder unentgeltlich
2. Anteile an Kapitalgesellschaft von 25% und weniger, wenn nicht Hauptzweck eines Kreditinstituts oder Finanzdienstleistungsinstituts; Poolvereinbarungen sind bei Prüfung der Prozentgrenze zu beachten
3. Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine, Briefmarkensammlungen, Oldtimer, Yachten, Segelflugzeuge sowie sonstige typischerweise der privaten Lebensführung dienende Gegenstände, wenn der Handel mit diesen Gegenständen, deren Herstellung oder Verarbeitung oder die entgeltliche Nutzungsüberlassung an Dritte nicht der Hauptzweck des Betriebs ist
4. Wertpapiere und vergleichbare Forderungen (H E 13.17 ErbStH 2011)
(z.B. Fondsanteile und Bundesobligationen; nicht Girokonto und Sichteinlage)
5. „Finanzmittel“

Rückausnahmen vom Verwaltungsvermögen

Nach § 13b Abs. 4 S. 2 Nr. 1 S. 2 ErbStG hat der Gesetzgeber jedoch folgende Rückausnahmen vom Verwaltungsvermögen vorgesehen. Dies bedeutet, unschädlich ist die Vermietung von Grundstücken in folgenden Fällen:

- a) Betriebsaufspaltung (beachte: R E 13b.10 ErbStR 2011)
Grundstück im Sonderbetriebsvermögen und Überlassung an PersG
- b) Betriebsverpachtung im Ganzen, wenn Pächter künftiger Erbe oder Erbe bereits Pächter oder Beschenkte noch nicht in der Lage den Betrieb zu führen

⁶ BT-Drs. 18/8911, 41 und DStR 42/2016, S. 2428

- c) Überlassung im Rahmen eines Konzerns im Sinne des § 4h EStG
- d) Wohnungsunternehmen, in denen die Überlassung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert und der Hauptzweck des Betriebs die Überlassung von Wohnungen ist. Maßstab ist das Verhältnis der Grundbesitzwerte der zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücke/Grundstücksteile zu den Grundbesitzwerten aller Grundstücke/Grundstücksteile.
- e) Grundstücksüberlassung zum Zwecke der Absatzsteigerung
- f) An Dritte zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung überlassen

Finanzmittel als Verwaltungsvermögen

Die Finanzmittel i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG sind definiert als:

- Gemeiner Wert der Finanzmittel
- Abzgl. Junge Finanzmittel (junge Finanzmittel sind stets Verwaltungsvermögen und damit nicht begünstigt)
 - Abzgl. Schulden
 - Abzgl. 15% des Wertes des Unternehmens (sog. Sockelbetrag)

Finanzmittel sind dabei Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen.

Als junge Finanzmittel gelten die eingelegten und entnommenen Finanzmittel, welche dem Betrieb im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) weniger als zwei Jahre zuzurechnen waren (junge Finanzmittel), wenn deren Saldo positiv ist. Sie stellen stets Verwaltungsvermögen dar.

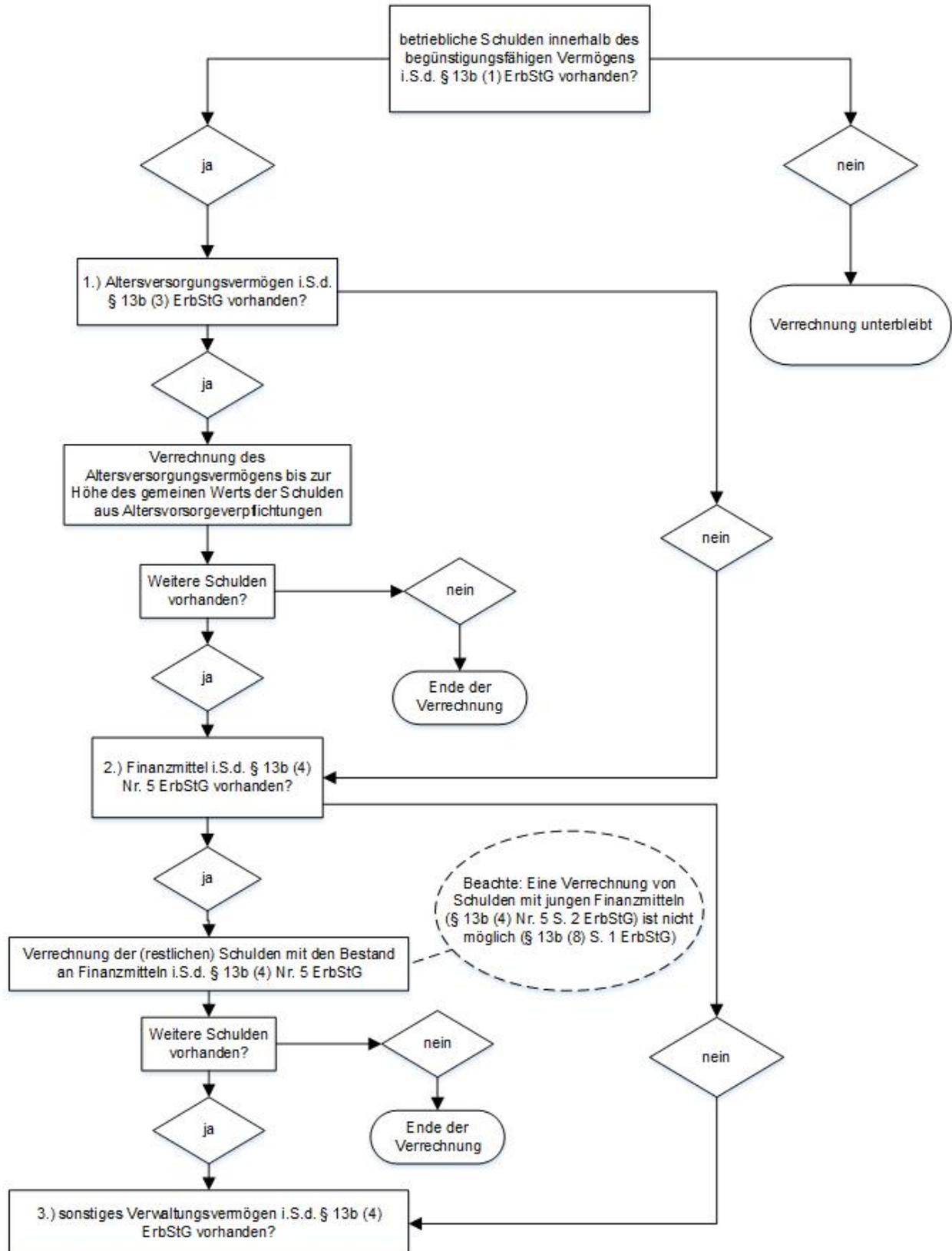
Außerdem ist für die Berücksichtigung des Sockelbetrages (15%) eine sog. Hauptzweckprüfung eingeführt worden, dies soll der Vermeidung sog. Cash-Gesellschaften dienen.

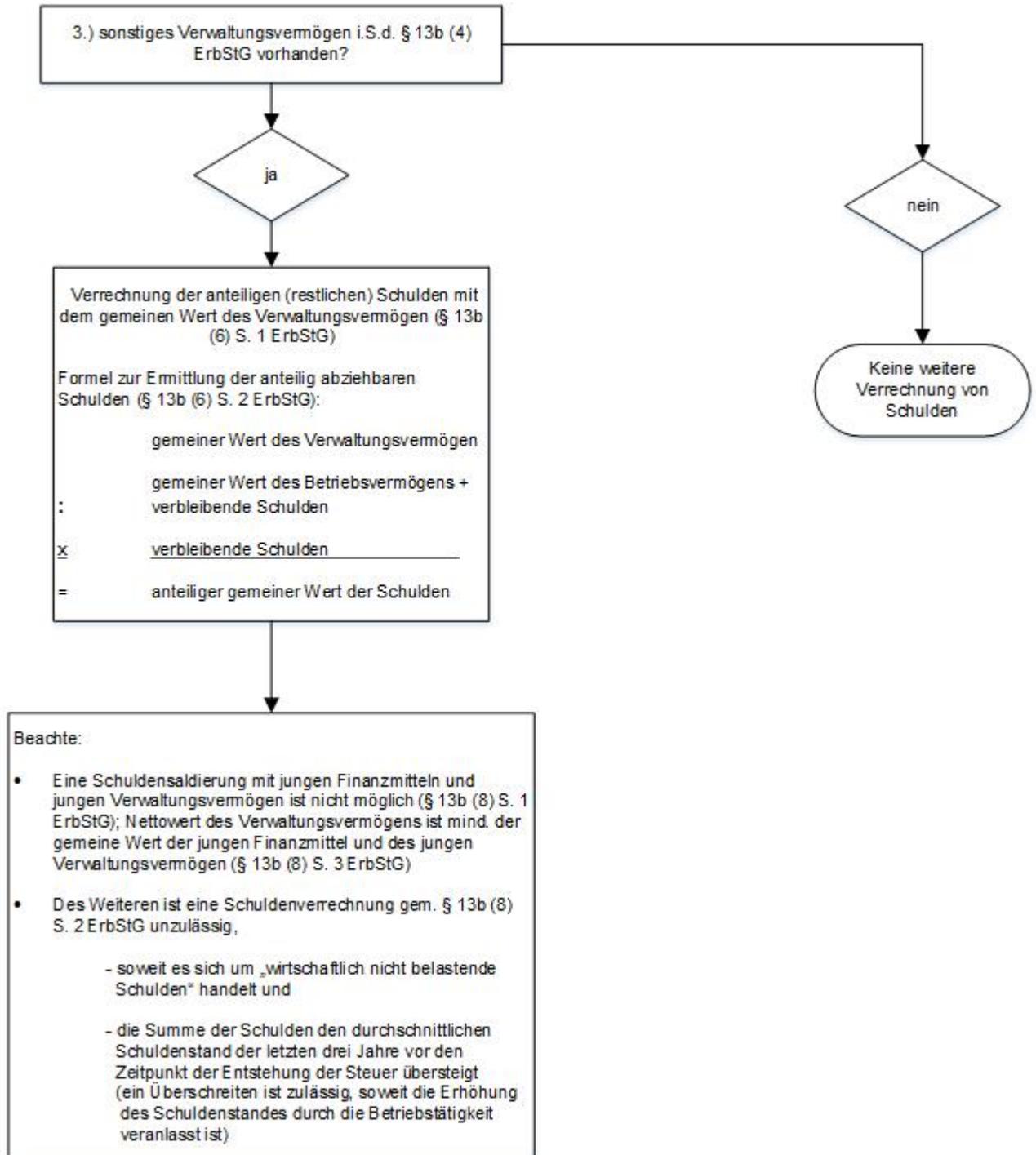
Schuldenüberhang

Kommt es zu einem Schuldenüberhang, ist der gemeine Wert des Verwaltungsvermögens um den nach Anwendung des § 13b Abs. 3 (Altersversorgungsverpflichtungen) und 4 (Finanzmittel) ErbStG verbleibenden anteiligen gemeinen Wert der Schulden zu kürzen, vgl. § 13b Abs. 6 Satz 2 ErbStG, sog. quotale Schuldenverrechnung.

Diese Schuldensaldierung wird durch § 13b Abs. 8 ErbStG eingeschränkt und betrifft das junge Verwaltungsvermögen, die jungen Finanzmittel, wirtschaftlich nicht belastende Schulden sowie den „Schuldenüberhang“ (..[darüber hinaus], soweit die Summe der Schulden den durchschnittlichen Schuldenstand der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) übersteigt; dies gilt nicht, soweit die Erhöhung des Schuldenstands durch die Betriebstätigkeit veranlasst ist). Hier findet eine Verrechnung nicht statt.

Schuldenverrechnung nach § 13b (3), (4), (6) und (8) ErbStG





Unschädliches Verwaltungsvermögen

Das „unschädliche Verwaltungsvermögen“ wird definiert in § 13b Abs. 7 ErbStG. Es handelt sich hierbei um einen allgemeinen (Verwaltungsvermögens-) Freibetrag. Dieser dient dazu, jedem Unternehmen ein gewisses Maß an Verwaltungsvermögen zuzugestehen, um seine Tätigkeit ausüben zu können. Die Gesetzesbegründung spricht von Kapitalstärkung und Sicherung der operativen Zwecke sowie allgemein dem sog. Finanzierungspuffer. Die Höhe beträgt 10% des um den Nettowert des Verwaltungsvermögens gekürzten gemeinen Wertes des Betriebsvermögens. Junges Verwaltungsvermögen und junge Finanzmittel sind kein unschädliches Verwaltungsvermögen § 13b Abs. 7 Satz 2 ErbStG. In der Literatur wird hier auch von der sog. Schmutzklausel gesprochen.

Beispiel:

Wert des Betriebsvermögens	1.500.000
./. Nettowert des Verwaltungsvermögens	100.000
= BMG 10%	1.400.000
10%	140.000
Unschädliches Verwaltungsvermögen	100.000 (...“soweit“..)

10.1.4. Investitionsklausel

Neu eingeführt wurde mit § 13b Abs. 5 ErbStG die Möglichkeit bei Erwerben von Todes wegen eigentlich schädliches Verwaltungsvermögen in steuerunschädliches Vermögen umzuwandeln, indem dieses innerhalb von 2 Jahren in vom Erblasser erworbenes, begünstigungsfähiges Vermögen investiert wird.

Voraussetzung ist hierbei aber, dass die Investition auf Grund eines im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) vorgefassten Plans des Erblassers erfolgt und keine anderweitige Ersatzbeschaffung von Verwaltungsvermögen vorgenommen wird oder wurde.

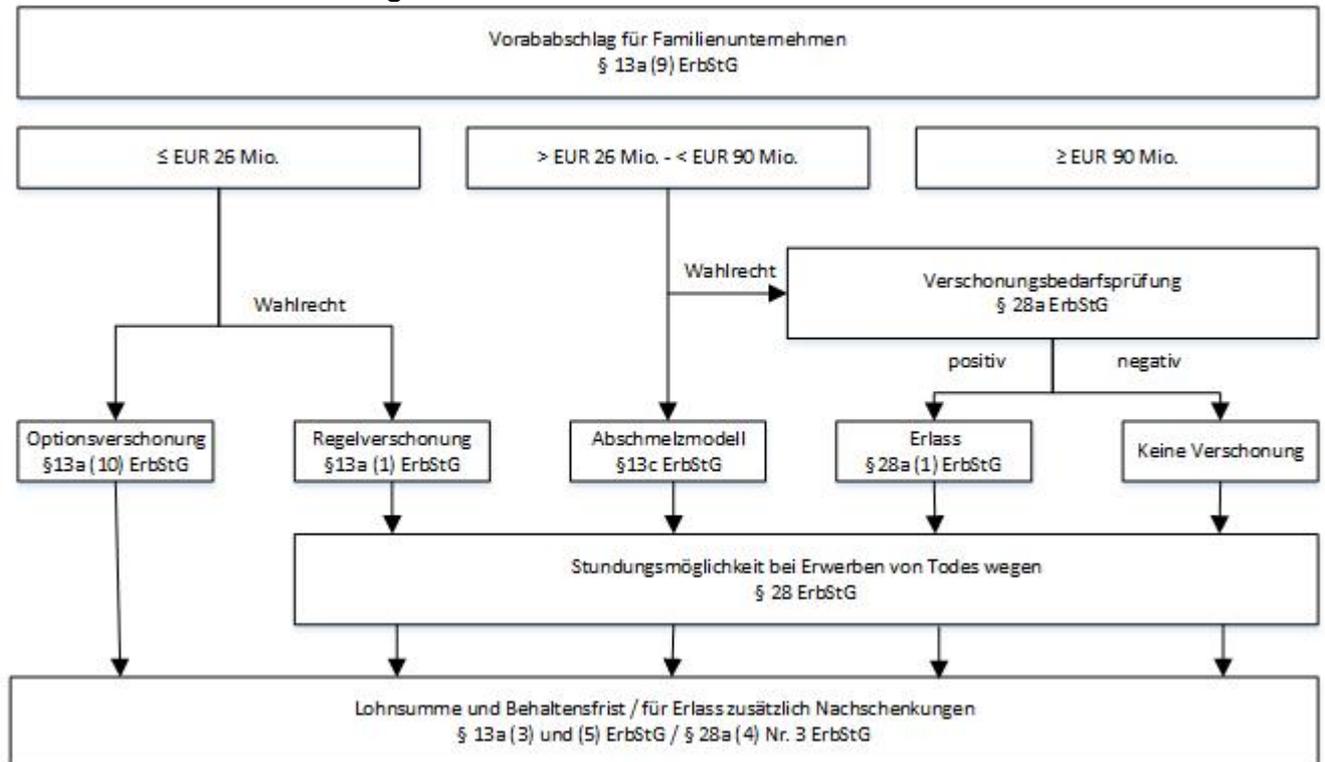
Speziell bei Finanzmitteln gilt darüber hinaus, dass die Zurechnung zum Verwaltungsvermögen beim Erwerb von Todes wegen rückwirkend zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) entfällt, soweit der Erwerber diese Finanzmittel innerhalb von zwei Jahren ab dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) verwendet, um bei auf Grund wiederkehrender saisonaler Schwankungen fehlenden Einnahmen die Vergütungen an die Beschäftigten zu zahlen.

10.2. Begünstigung § 13a ErbStG

§ 13a ErbStG ist eine Vorschrift der Rechtsfolgenseite, die mit der Reform nicht mehr alleinstehend betrachtet werden kann. Vielmehr gibt es einen ganzen Strauß an Verschonungsmöglichkeiten ergänzt durch die Vorschriften des § 13c, § 28a ErbStG.

Die nachstehende Übersicht aus NWB, Dirk Eisele, Brennpunkt Erbschaftsteuerreform 2016, S. 35 verdeutlicht dies.

Schaubild zu den Rechtsfolgen



Insgesamt gibt es drei zu unterscheidende Wertgrenzen:

- ≤ 26 Mio.
- > 26 Mio. und < 90 Mio.
- ≥ 90 Mio.

Je nach Wertgrenze hat der Steuerpflichtige unterschiedliche Optionen der Rechtsfolge.

Mögliche Verschonungsoptionen für jeweils gesamtes begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13b I ErbStG	Höhe des gesamten begünstigenden Vermögens in EUR			
	bis 26 Mio.	größer 26 Mio. aber kleiner 89,75 Mio.	ab 89,75 Mio. und kleiner 90 Mio.	ab 90 Mio.
Regelverschonung 85 % (§ 13a (1) ErbStG)	X			
Optionsverschonung 100 % (§ 13a (1) i.V.m. (10) ErbStG)	X			
abschmelzender Verschonungsabschlag Regelverschonung 0-85 % (§ 13a (1) i.V.m. § 13c ErbStG)		X		
abschmelzender Verschonungsabschlag Optionsverschonung 0-100% (§ 13a (1) i.V.m. (10) und § 13c ErbStG)		X	X	
Verschonungsbedarfsprüfung/ Erlassmodell 0-100 % (§ 28a ErbStG)		X	X	
Verzicht auf Verschonung möglich (§ 13c und § 28a ErbStG – nur auf Antrag)		X	X	X

10.2.1. Vorababschlag für Familienunternehmen § 13a Abs. 9 ErbStG

Vor Anwendung des § 13a Abs. 1 ErbStG kann ein Abschlag gewährt werden, wenn die Satzung oder der Gesellschaftsvertrag Bestimmungen enthalten, die

- Die Entnahme oder Ausschüttung auf max. 37,5% des um die auf den Gewinn oder die Ausschüttung aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen gekürzten Betrages des steuerrechtlichen Gewinns beschränken und
- Verfügungsbeschränkung auf Mitgesellschafter, Angehörige i.S.d. § 15 AO oder auf eine Familienstiftung und
- Im Falle des Ausscheidens Abfindung unter dem gemeinen Wert und
- Bestimmungen entsprechen den tatsächlichen Gegebenheiten.

Voraussetzungen müssen 2 Jahre vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorliegen n. § 13a Abs. 9 Satz 4 ErbStG.

Die Höhe des Abschlages entspricht der prozentualen Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert laut Gesellschaftsvertrag bzw. Satzung und darf 30% nicht übersteigen n. § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG.

Außerdem müssen die Voraussetzungen mind. 20 Jahre nach Entstehung der Steuer weiterhin vorliegen n. § 13a Abs. 9 Satz 5 ErbStG. Anderenfalls entfällt der Abschlag rückwirkend. Für den Erwerber besteht insoweit eine Anzeigepflicht und es besteht eine Ablaufhemmung für die Festsetzungsfrist.

10.2.2.Regelverschöpfung

Bei der Regelverschöpfung nach § 13a Abs. 1 ErbStG gilt weiterhin ein Verschöpfungsschlag von 85%. Dieser wird allerdings nur gewährt, wenn das begünstigte Vermögen nicht mehr als 26 Millionen Euro beträgt.

In diese Grenze fließen auch frühere Erwerbe begünstigten Vermögens innerhalb von 10 Jahren mit ein. Wird dadurch die Grenze von 26 Millionen Euro überschritten, entfällt die Steuerbefreiung rückwirkend § 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG. Insoweit besteht auch eine Ablaufhemmung für die Festsetzungsfrist.

Für die verbleibenden 15% des begünstigten Vermögens gibt es nach § 13a Abs. 2 S. 1 ErbStG einen sog. Abzugsbetrag von 150.000€. Dieser Abzugsbetrag verringert sich jedoch, wenn das Vermögen von 15% die Wertgrenze von 150.000€ übersteigt und zwar um 50% des die Wertgrenze übersteigenden Betrages, § 13a Abs. 2 S. 2 ErbStG. Dies bedeutet, dass ab einem Wert von 450.000€ (des 15%-Anteils) kein Abzugsbetrag mehr zu gewähren ist.⁷

Der Abzugsbetrag gilt erwerbs- und erwerberbezogen nach § 13a Abs. 2 S. 3 ErbStG. Er kann innerhalb von 10 Jahren für von derselben Person anfallende Erwerbe nur einmal berücksichtigt werden.

Der Erwerber ist wie bisher an die Lohnsummenfrist (§ 13a Abs. 3 ErbStG) und die Behaltensfrist (§ 13a Abs. 6 ErbStG) gebunden.

Der Verschöpfungsschlag kann nur gewährt werden, wenn die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen innerhalb von 5 Jahren nach dem Erwerb 400% der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet, § 13a Abs. 3 S. 1 ErbStG. Die Prüfung erfolgt nach Ablauf von 5 Jahren. In die Berechnung der Lohnsumme sind gemäß § 13a Abs. 3 S. 11,12 ErbStG die Löhne und Gehälter nachgeordneter Gesellschaften (unmittelbare und mittelbare Anteile an PersG mit Sitz/Geschäftsleitung im Inland, EU oder EWR bzw. unmittelbare oder mittelbare Anteile von mehr als 25% an KapG mit Sitz/Geschäftsleitung im Inland, EU oder EWR) nach Maßgabe der Beteiligungsquote einzubeziehen.

Ausgangslohnsumme ist die durchschnittliche Lohnsumme der letzten 5 Wirtschaftsjahre vor dem Entstehungszeitpunkt der Steuer, § 13a Abs. 3 S. 2 ErbStG.

Ein Prüfung kann unterbleiben, wenn die Ausgangslohnsumme 0 Euro beträgt oder der Betrieb nicht mehr als 5 Beschäftigte hat § 13a Abs. 3 S. 3 ErbStG. Arbeitnehmer nachgeordneter Gesellschaften sind nach der Beteiligungsquote (für die Prüfung der 5 ArbN) in die Prüfung miteinzubeziehen.

⁷ Siehe Anhang 1

Außerdem ist die Mindestlohnsumme gestaffelt. Bei mehr als 5 aber nicht mehr als 10 Beschäftigten beträgt sie 250% und bei mehr als 10, aber nicht mehr als 15 Beschäftigten 300%.

Übersicht Lohnsummenregelung

Beschäftigten- zahl	Mindestlohnsumme			
	Regelverschonung (85% steuerfrei)		Optionsverschonung (100% steuerfrei)	
	Summe in 5 Jahren	p.a.	Summe in 7 Jahren	p.a.
bis 5	keine Lohnsummenbindung (§ 13a (3) S. 3 ErbStG)			
mehr als 5, nicht mehr als 10	250% (§ 13a (3) S. 4 Nr. 1 ErbStG)	50%	500% (§ 13a (10) Nr. 4 ErbStG)	ca. 71,4%
mehr als 10, nicht mehr als 15	300% (§ 13a (3) S. 4 Nr. 2 ErbStG)	60 %	565% (§ 13a (10) Nr. 5 ErbStG)	ca. 80,7%
mehr als 15	400% (§ 13a (3) S. 1 ErbStG)	80%	700% (§ 13a (10) Nr. 3 ErbStG)	100%

Bei Unterschreiten der maßgebenden Lohnsumme ist der Verschonungsabschlag rückwirkend um den Betrag zu verringern, der sich bei Anwendung des Prozentsatzes der Unterschreitung der Ausgangslohnsumme auf den Verschonungsabschlag ergibt § 13a Abs. 3 Satz 5 ErbStG:

$$\text{Verschonungsabschlag} \times \frac{\text{Summe der jährlichen Lohnsummen}}{400\% \text{ der Ausgangslohnsumme}}$$

Der Abzugsbetrag ist hiervon nicht betroffen.

Die Lohnsumme ist in § 13a Abs. 3 Satz 6 ff. ErbStG definiert. Sie umfasst:

- Alle Vergütungen (Bruttolöhne in Sach- oder Geldeswert) die im entsprechenden Wirtschaftsjahr an Beschäftigte des Unternehmens gezahlt wurden
Nicht, wenn Arbeitnehmer, nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb waren
- Sondervergütungen, Prämien, Abfindungen, Gratifikationen, Familienzulagen, Provisionen etc.

- Vergütungen, die eine PersG oder KapG (Beteiligung >25%), an der der betreffende Betrieb mittelbar oder unmittelbar beteiligt war, an ihre Beschäftigten ausgezahlt hat. Und zwar entsprechend dem quotalen Umfang der Beteiligung.

Der Erwerber ist verpflichtet innerhalb von 6 Monaten nach Ablauf der Lohnsummenfrist dem zuständigen Erbschaftsteuerfinanzamt schriftlich die Lohnsummenunterschreitung mitzuteilen, § 13a Abs. 7 ErbStG. Die Anzeige stellt eine Steuerklärung im Sinne der AO dar und ist auch dann abzugeben, wenn der Erwerbsvorgang keine Steuer ausgelöst hatte. Für die evtl. Änderung des Bescheides/den erstmaligen Erlass enthält § 13a Abs. 7 S. 3 ErbStG eine eigene Ablaufhemmung. Die Festsetzungsfrist endet nicht vor dem Ablauf des 4. Jahres nach Kenntnis des Finanzamtes von der Lohnsummenunterschreitung.

Neben der sog. Lohnsummenfrist gibt es noch die schon bekannten Vermögensverhaftungsregelungen nach § 13a Abs. 6 ErbStG.

Hiernach gibt es folgende befreiungsschädlichen Verfügungen innerhalb von 5 Jahren nach Erwerb (Behaltensfrist):

1. – Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes/Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils
– Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen oder Entnahme ins Privatvermögen
– Zuführung wesentlicher Betriebsgrundlagen zu anderen betriebsfremden Zwecken
2. Veräußerung oder Aufgabe der Land- und Forstwirtschaft, Umqualifizierung zur Stückländerei, Aufgabe der Selbstnutzung von Grundstücken
3. kumulierte Überentnahmen von mehr als 150.000€ am Ende der Behaltensfrist über die Summe der Entnahmen und Einlagen, bei Ausschüttungen eine Kapitalgesellschaft ist sinngemäß zu verfahren.
4. Veräußerung von begünstigten Anteilen an Kapitalgesellschaften sowie Kapitalherabsetzung und Auflösung. Verdeckte Einlagen werden einer Veräußerung gleichgesetzt.
5. Aufhebung der Verfügungsbeschränkung oder Stimmrechtsbindung bei Familiengesellschaften

Verstößt der Erwerber gegen eine der o.g. Vermögensverhaftungsregelungen innerhalb der Behaltensfrist von 5 Jahren, entstehen folgende rückwirkenden Rechtsfolgen:

- Bei Überentnahmen entfallen Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag anteilig, denn der Wert des begünstigten Betriebsvermögens (§ 13b Abs. 1 BewG) wird nachträglich um die Überentnahme gemindert

- Bei allen anderen schädlichen Maßnahmen ist eine Unterscheidung zwischen Abzugsbetrag und Verschonung zu treffen:
 - Der Abzugsbetrag entfällt vollständig
 - Der Verschonungsabschlag wird im selben prozentualen Umfang gemindert, indem die Behaltensfrist unterschritten wird

Beispiel: Der Unternehmer U hat den Betrieb durch Erbanfall am 01.01.2009 erworben. Der Wert des Betriebes betrug 3 Mio. Euro. Begünstigtes Vermögen damals 2.550.000€, nicht begünstigtes Vermögen 450.000€. Kein Abzugsbetrag nach § 13b Abs. 2 ErbStG zu gewähren.

Im 4. Jahr der Behaltensfrist (also im Jahr 2012, Ende 31.12.2013) veräußert er den Betrieb.

Folge: Der Verschonungsabschlag entfällt rückwirkend in Höhe von $\frac{2}{5}$ der 85%. Es ist daher mit Wirkung für die Vergangenheit nur noch eine Verschonung von $\frac{3}{5}$ von 2.550.000€ zu gewähren. Insgesamt sind nunmehr 1.020.000€ + 450.000€ = 1.470.000 € zu versteuern (vor Abzug pers. FB).

- Von der Nachversteuerung ist in den Fällen der Nr. 1, 2 und 4 jedoch abzusehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb von 6 Monaten in Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 ErbStG investiert wird, wenn es nicht zum Verwaltungsvermögen gehört.

Der Erwerber ist verpflichtet innerhalb eines Monats nach Verwirklichung des entsprechenden Tatbestandes, dieses dem zuständigen Erbschaftsteuerfinanzamt schriftlich mitzuteilen, § 13a Abs. 7 ErbStG. Die Anzeige stellt eine Steuerklärung im Sinne der AO dar und ist auch dann abzugeben, wenn der Erwerbsvorgang keine Steuer ausgelöst hatte. Für die evtl. Änderung des Bescheides/den erstmaligen Erlass enthält § 13a Abs. 7 S. 3 ErbStG eine eigene Ablaufhemmung. Die Festsetzungsfrist endet nicht vor dem Ablauf des 4 Jahres nach Kenntnis des Finanzamtes von dem Verstoß gegen die Behaltensfrist.

10.2.3. Verschonungsoption § 13a Abs. 10 ErbStG

Verschonungsoption bedeutet, dass

1. die Lohnsummenfrist nach § 13a Abs. 3 S. 1 ErbStG von 5 auf 7 Jahre verlängert wird
2. die Mindestlohnsumme staffelt sich von 500 auf 565 und bei mehr als 15 Beschäftigten auf 700%.
3. die Behaltensfrist im Sinne des § 13a Abs. 6 ErbStG wird von 5 auf 7 Jahre verlängert
4. die Verwaltungsvermögensquote nicht mehr als 20% beträgt

Der Erwerber erhält im Gegenzug aber eine Verschonung des begünstigten Vermögens in Höhe von 100%, indem der Prozentsatz des Verschonungsabschlags nach § 13a Abs. 1 ErbStG von 85% auf 100% angehoben wird.

Der Abzugsbetrag im Sinne des § 13a Abs. 2 ErbStG entfällt damit.

Im Übrigen gilt das zur Regelverschonung gesagte mit den geänderten Jahren und Prozentsätzen insbesondere die Lohnsummenregelung und Vermögensverhaftungsregelung betreffend.

Die Wahl der Verschonungsoption hat der Erwerber dem Finanzamt gegenüber unwiderruflich zu erklären n. § 13a Abs. 10 ErbStG. Das Wahlrecht ist bis zur materiellen Bestandskraft des Bescheides zu stellen n. R E 13a.13 Abs. 2 ErbStR 2011.

Ausnahme: Beträgt das Verwaltungsvermögen aller übertragenen wirtschaftlichen Einheiten mehr als 10%, gilt der Antrag als nicht gestellt und die Regelverschonung kann angewandt werden n. R E 13a.13 Abs. 3 S. 3 ErbStR 2011.

Übersicht Vermögen bis 26 Mio. Euro

	Vergleich der Verschonungsalternativen bei begünstigten Vermögen bis EUR 26 Mio.	
	(ggfs. nach Familienunternehmen)	Vorwegabschlag für
	Regelverschonung	Optionsverschonung
Zulässige Verwaltungsvermögensquote* (§ 13b (2) S. 2 bzw. § 13a (1) S. 2 und 3 ErbStG)	unter 90%	bis 20%
Vorwegabschlag für qualifizierte Familienunternehmen (§ 13a (9) ErbStG)	bis 30%	bis 30%
Verschonungsabschlag (§ 13a (1) bzw. i.V.m. (10) ErbStG)	85% des begünstigten Vermögens	100% des begünstigten Vermögens
zusätzlicher Abzugsbetrag (§ 13a (2) ErbStG)	bis EUR 150.000	keine Anwendung
Behaltensfrist (§ 13a (6) S. 1 bzw. i.V.m. (10) Nr. 6 ErbStG)	5 Jahre	7 Jahre
Zulässige Überentnahmen (§ 13a (6) Nr. 3 ErbStG)	EUR 150.000	EUR 150.000
Lohnsummenfrist (§ 13a (3) bzw. i.V.m. (10) Nr. 2 ErbStG)	5 Jahre	7 Jahre
Mindestlohnsumme		
bei bis zu 5 Beschäftigten (§ 13a (3) S. 3 ErbStG)	keine	keine
bei 6 bis 10 Beschäftigten (§ 13a (3) S. 4 Nr. 1 bzw. i.V.m. § 13a (10) Nr. 4 ErbStG)	250%	500%
bei 11 bis 15 Beschäftigten (§ 13a (3) S. 4 Nr. 2 i.V.m. § 13a (10) Nr. 5 ErbStG)	300%	565%
bei mindestens 16 Beschäftigten (§ 13a (3) S. 1 i.V.m. § 13a (10) Nr. 3 ErbStG)	400%	700%
Antrag erforderlich	nein	ja

10.3. Begünstigtes Vermögen > 26 Millionen < 90 Millionen

In diesen Fällen hat der Erwerber ein Wahlrecht. Entweder er entscheidet sich für das Abschmelzungsmodell des § 13c ErbStG oder für die Verschonungsbedarfsprüfung n. § 28a ErbStG.

10.3.1. Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigtem Vermögen § 13c ErbStG

Das Abschmelzungsmodell nach § 13c ErbStG ist antragsgebunden und unwiderruflich und schließt einen Antrag nach § 28a ErbStG für denselben Erwerb aus.

Beim Abschmelzmodell verringert sich der Verschonungsabschlag um jeweils einen Prozentpunkt für jede vollen 750.000 Euro um die der Wert des begünstigten Vermögens den Betrag von 26 Mio. Euro übersteigt. Bei der Regelverschonung heißt das, dass ab einem Wert von 89,75 Mio. Euro kein Verschonungsabschlag mehr zu gewähren ist (Abschmelzung auf 0€).

Im Falle der Verschonungsoption wird ab einem Wert von 90 Mio. Euro kein Verschonungsabschlag mehr gewährt, § 13c Abs. 1 Satz 2 ErbStG.

Frühere Erwerbe begünstigtem Vermögen (10 Jahre) sind in die Prüfung miteinzubeziehen und ggf. deren frühere Begünstigung rückwirkend zu korrigieren nach § 13c Abs. 2 ErbStG.

Beispiel:

Wert des übertragenen Vermögens		56 Mio.
§ 13c Abs. 1 ErbStG: 56 Mio. ./ 26 Mio.	=	30 Mio.
	: 750.000	= 40
Der Verschonungsabschlag verringert sich um 40% auf 45 % in der Regelverschonung bzw. 60% bei Verschonungsoption.		

Vgl. Ablaufschema zum Abschmelzmodell bei Regel- und Optionsverschonung.

10.3.2. Verschonungsbedarfsprüfung § 28a ErbStG

Der Antrag auf Verschonungsbedarfsprüfung n. § 28a ErbStG ist widerruflich. Hierbei handelt es sich um ein Erlassmodell, nach welchem die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer zu erlassen ist, wenn der Erwerber nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen.

Verfügbares Vermögen ist nach § 28a Abs. 2 ErbStG 50% der gemeinen Werte des

- Mit der Erbschaft oder Schenkung zugleich übergehenden Vermögens und
- Dem Erwerber im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer gehörenden Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen gehört.

Die nach Anwendung von § 28a Abs. 1 ErbStG verbleibende Steuer kann bis zu 6 Monate gestundet werden (unter Einbeziehung von 6% Stundungszinsen), wenn die Einziehung eine erhebliche Härte bedeutet. Es handelt sich hierbei um eine Ermessensentscheidung.

Erhebliche Härte bedeutet z.B., dass der Erwerber einen Kredit aufnehmen oder verfügbares Vermögen i.S.d. § 28a Abs. 2 ErbStG veräußern muss n. § 28a Abs. 3 S. 3 ErbStG.

Der Erlass steht unter der auflösenden Bedingung, dass

- Die maßgebende Mindestlohnsumme unterschritten wird
- Der Erwerber gegen die Behaltensregeln verstößt
- Der Erwerber innerhalb von 10 Jahren weiteres verfügbares Vermögen durch Schenkung oder von Todes wegen erhält.

Beispiel:

Begünstigtes Betriebsvermögen	50 Mio.
Übriges übergehendes Vermögen	20 Mio.
Eigenes Vermögen	5 Mio.

ErbSt auf begünstigtes Betriebsvermögen 30% von 50 Mio. = 15 Mio.

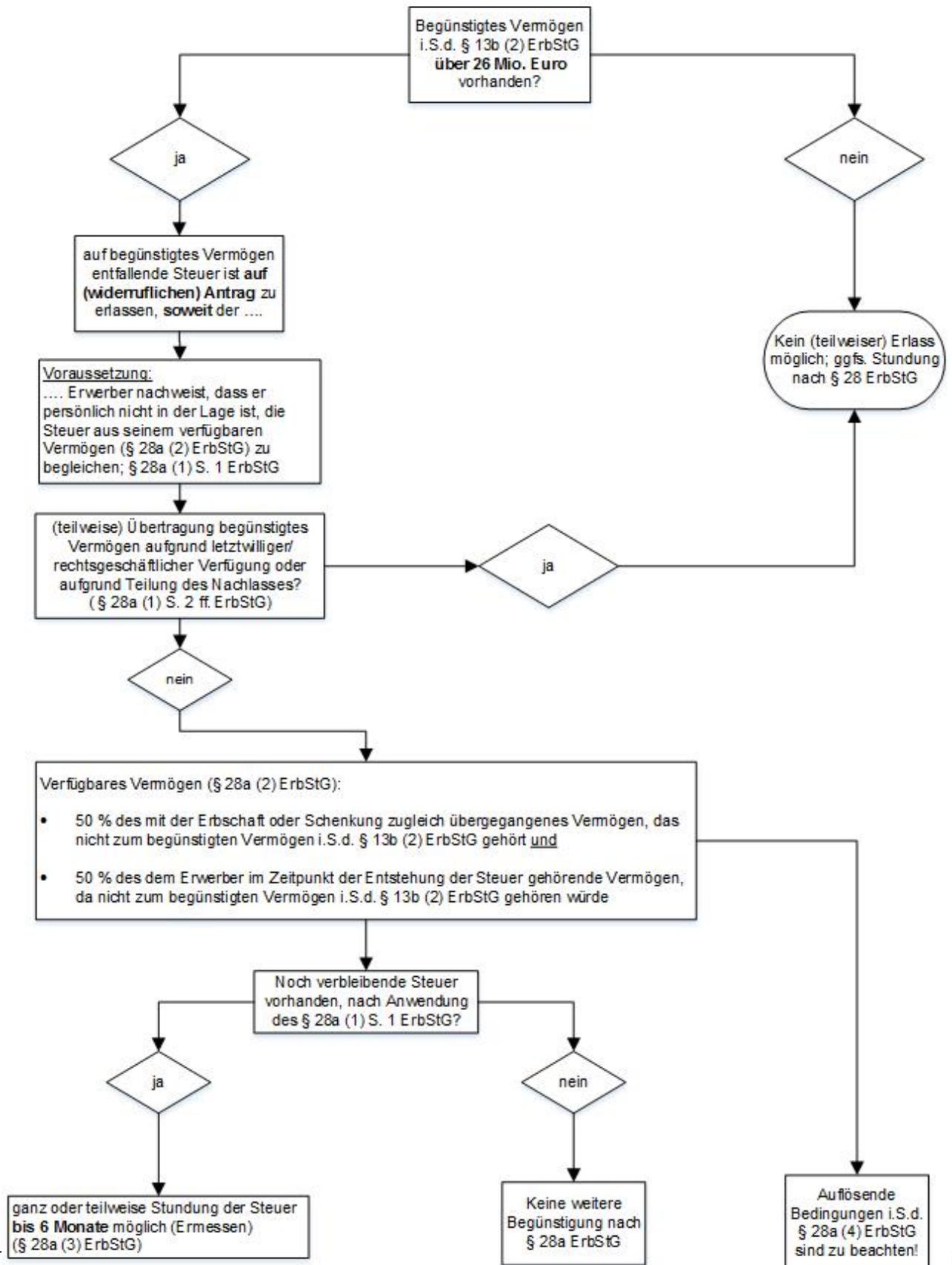
Verfügbares Vermögen i.S.d. § 28a Abs. 2 ErbStG:

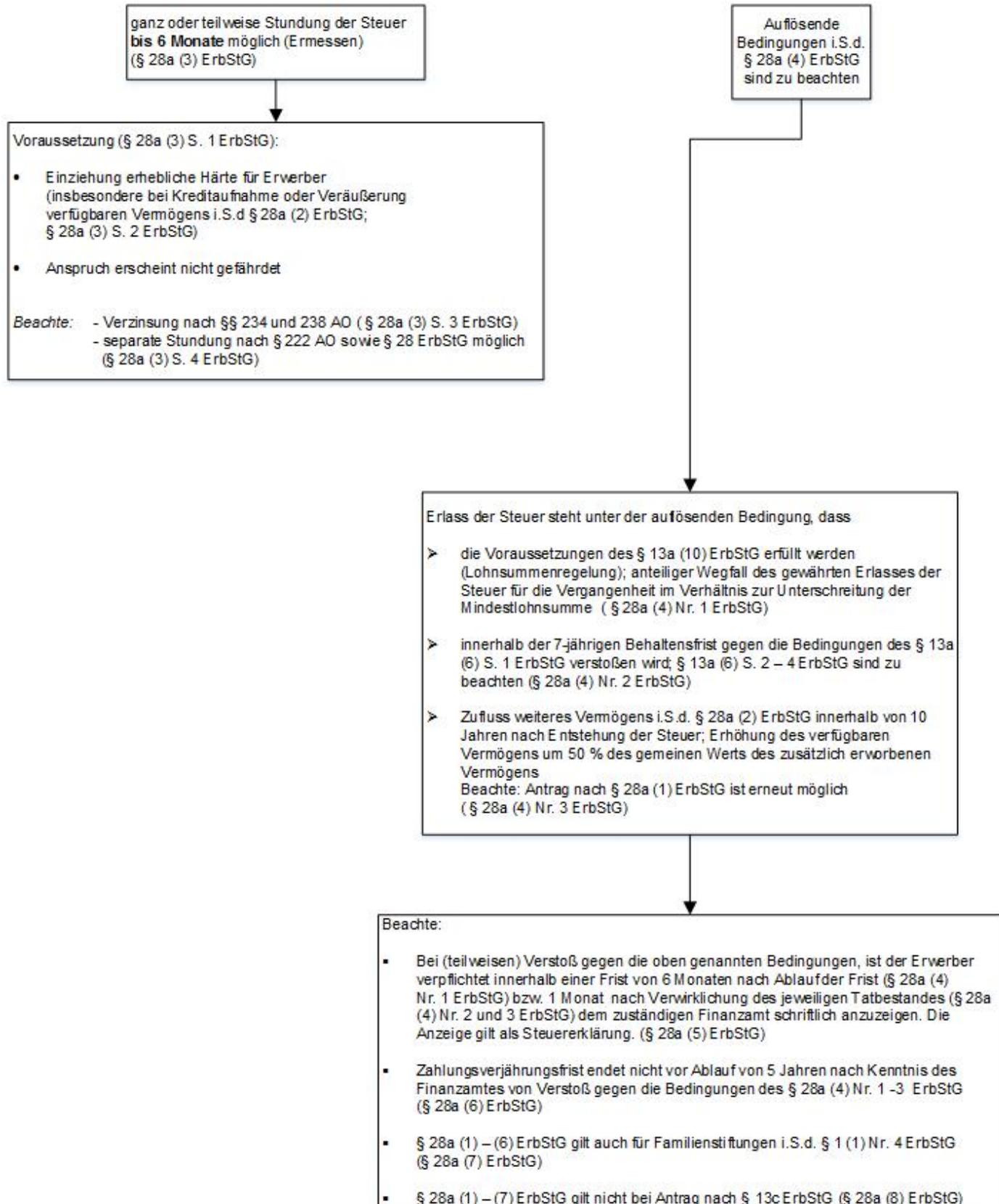
50% von übrigem Vermögen	=	10 Mio.
50% von eigenem Vermögen	=	2,5 Mio.
Insg.	=	12,5 Mio.

Steuererlass somit 2,5 Mio. Euro.

Insgesamt anfallende ErbSt: 12,5 Mio. nach Verschonungsbedarfsprüfung zzgl. 6 Mio (30% von 20 Mio.) auf das übrige übergehende Vermögen.

Verschonungsbedarfsprüfung (Erlassmodell) § 28a ErbStG





10.3.3. Übersicht Vermögen über 26 Mio.

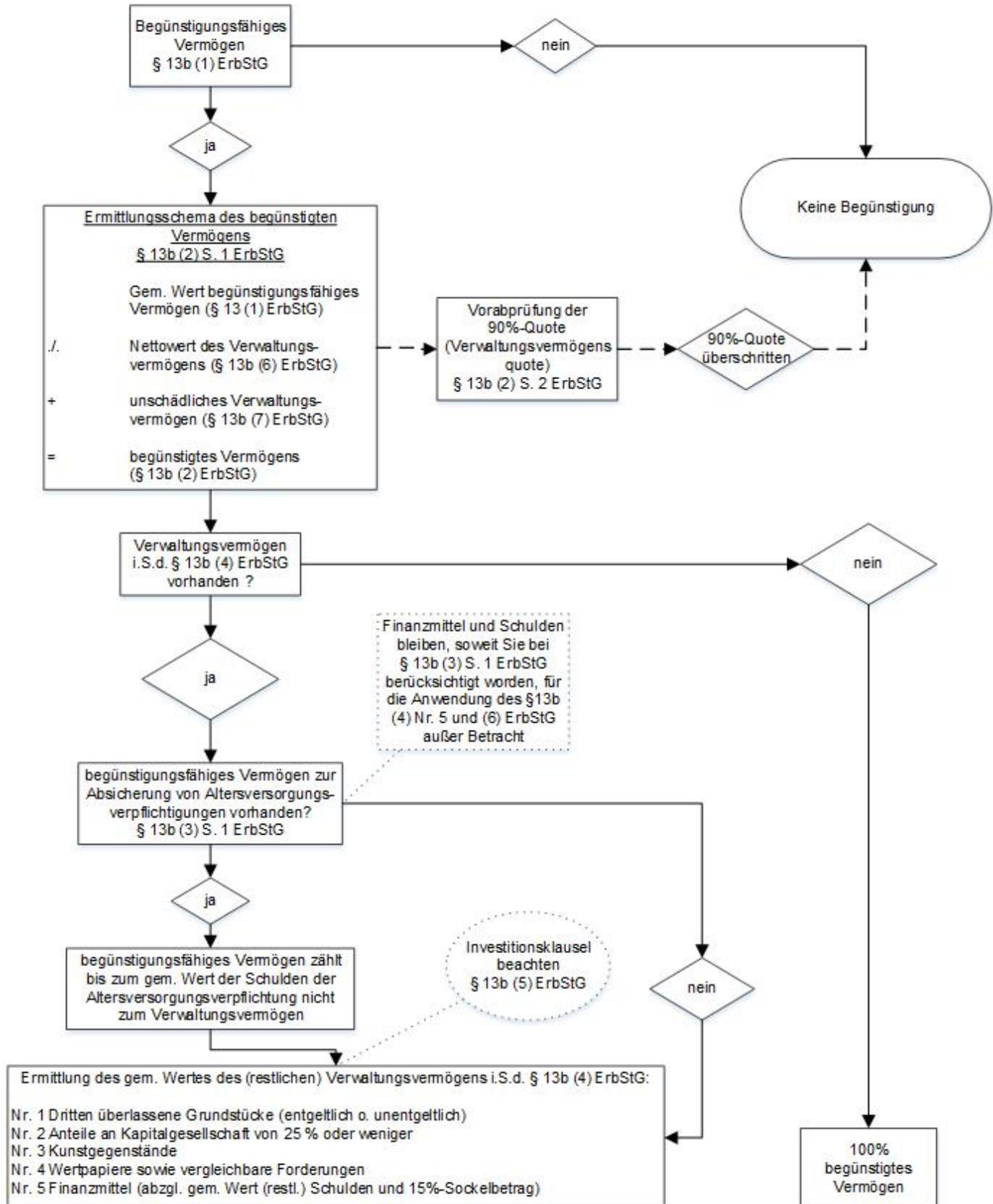
	Vergleich der Verschonungsalternativen bei begünstigten Vermögen über EUR 26 Mio. (ggfs. nach Vorwegabschlag für Familienunternehmen)		
	abschmelzender Verschonungsabschlag		Erlassmodell
	Regelverschonung	Optionsverschonung	
Zulässige Verwaltungsvermögensquote* (§ 13b (2) S. 2 bzw. § 13a (1) S. 2 und 3 ErbStG)	unter 90%	bis 20%	unter 90%
Vorwegabschlag für qualifizierte Familienunternehmen (§ 13a (9) ErbStG)	bis 30%	bis 30%	bis 30%
Maximal verschonbares Vermögen	kleiner EUR 89,75 Mio.	kleiner EUR 90 Mio.	unbegrenzt
Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG)	nein	nein	Ja
Verschonungsabschlag (§ 13a (1) bzw. i.V.m. (10) i.V.m § 13c (1) ErbStG)	0-85% des begünstigten Vermögens	0-100% des begünstigten Vermögens	0-100% des begünstigten Vermögens
zusätzlicher Abzugsbetrag (§ 13a (2) ErbStG)	Keine Anwendung	Keine Anwendung	Keine Anwendung
Behaltensfrist (§ 13a (6) S. 1 bzw. i.V.m. (10) Nr. 6 i.V.m. § 13c (2) ErbStG)	5 Jahre	7 Jahre	7 Jahre
zulässige Überentnahmen (§ 13a (6) Nr. 3 ErbStG i.V.m. § 13c (2) ErbStG)	EUR 150.000	EUR 150.000	EUR 150.000
Lohnsummenfrist (§ 13a (3) bzw. i.V.m. (10) Nr. 2 i.V.m. § 13c (2) ErbStG)	5 Jahre	7 Jahre	7 Jahre
Mindestlohnsumme			
bei bis zu 5 Beschäftigten (§ 13a (3) S. 3 i.V.m. § 13c (2) ErbStG)	keine	keine	Keine
bei 6 bis 10 Beschäftigten (§ 13a (3) S. 4 Nr. 1 bzw. i.V.m. § 13a (10) Nr. 4 i.V.m. § 13c (2) ErbStG)	250%	500%	500%
bei 11 bis 15 Beschäftigten (§ 13a (3) S. 4 Nr. 2 i.V.m. § 13a (10) Nr. 5 i.V.m. § 13c (2) ErbStG)	300%	565%	565%
bei mindestens 16 Beschäftigten (§13a (3) S. 1 i.V.m. § 13a (10) Nr. 3 i.V.m. § 13c (2) ErbStG)	400%	700%	700%
Antrag erforderlich	ja	ja	ja

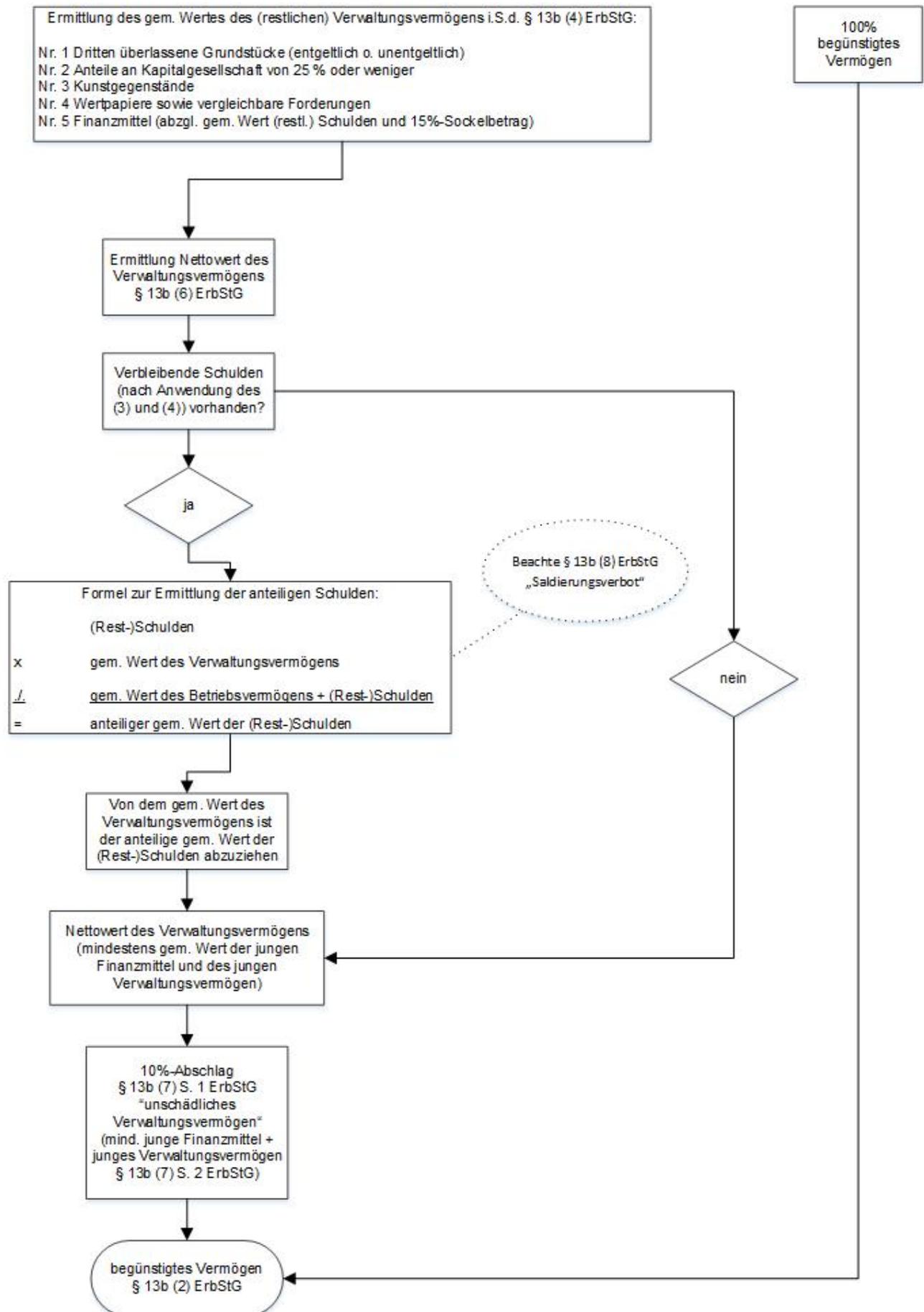
10.4. Begünstigtes Vermögen > 90 Millionen

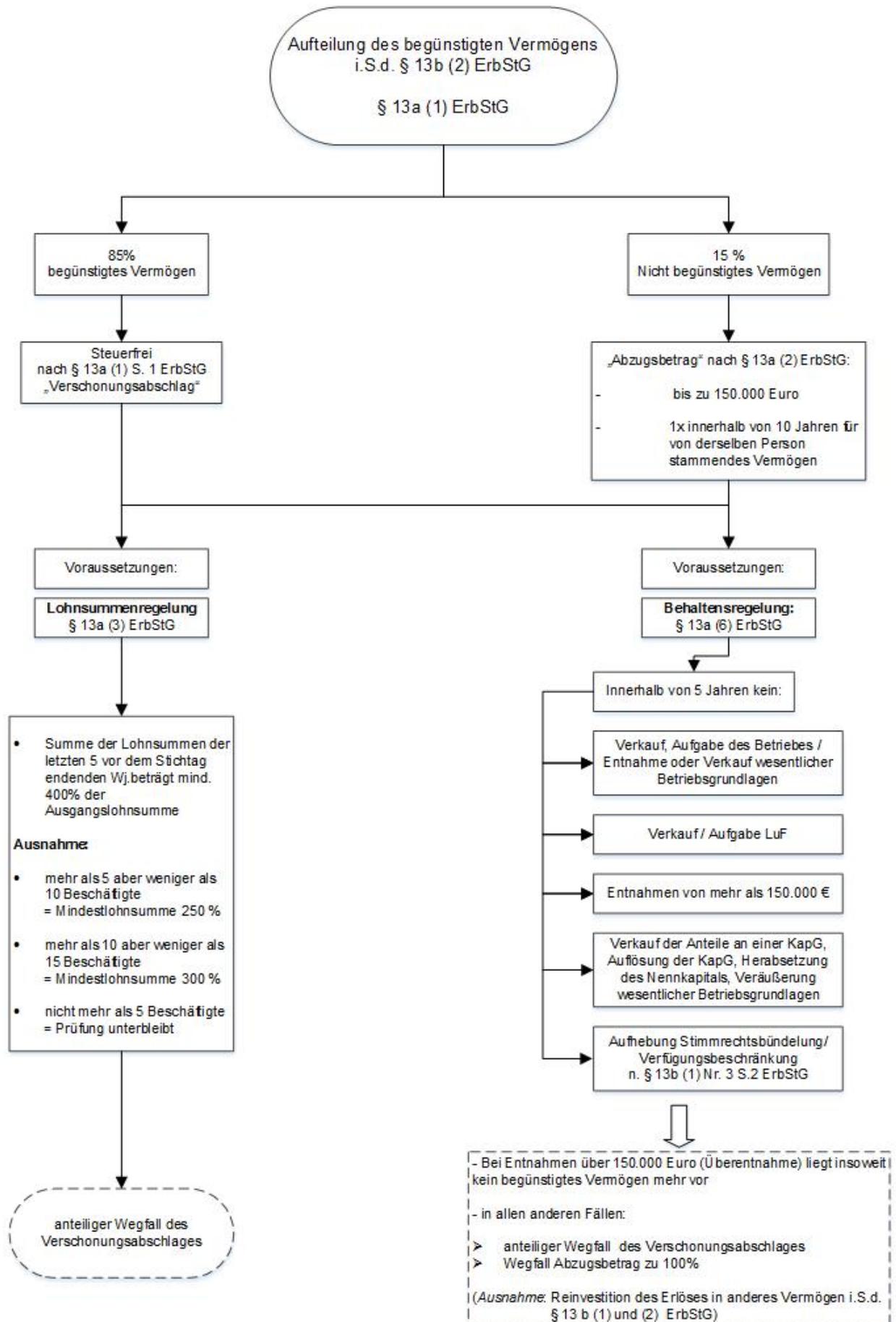
Der Erwerber kann die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG in Anspruch nehmen.

Regelverschonung § 13a , § 13b ErbStG

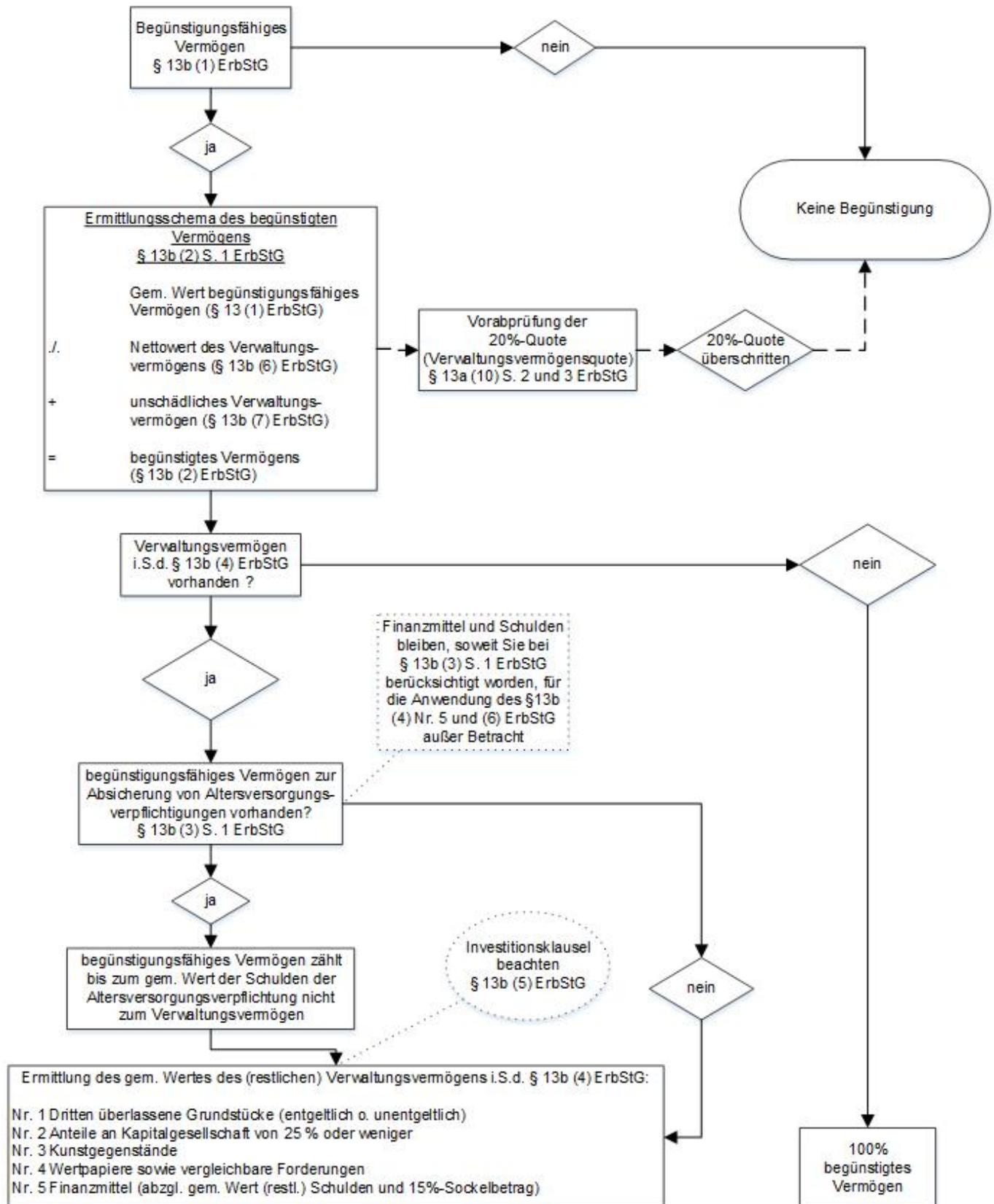
(begünstigtes Vermögen bis 26 Mio. EUR)

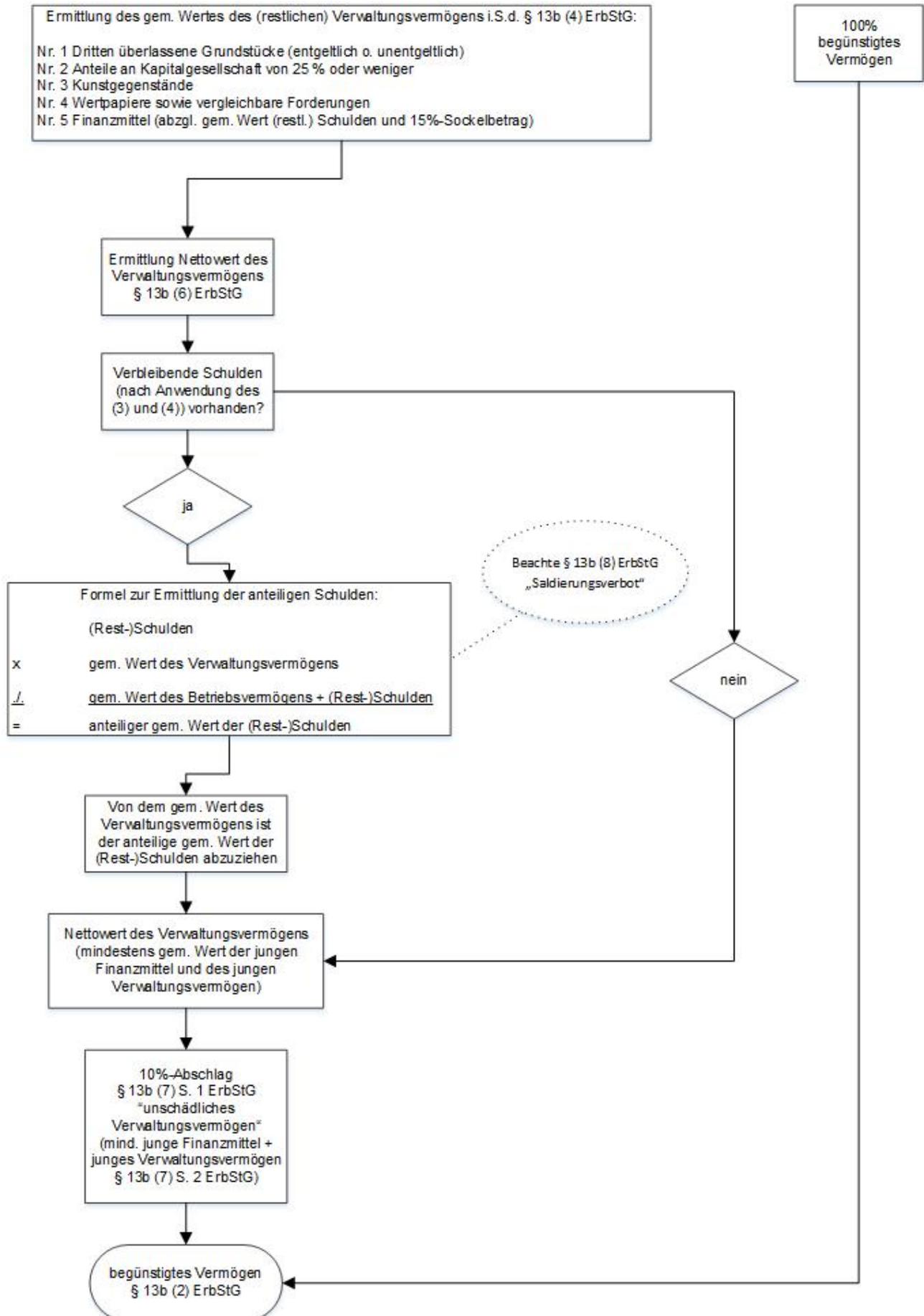


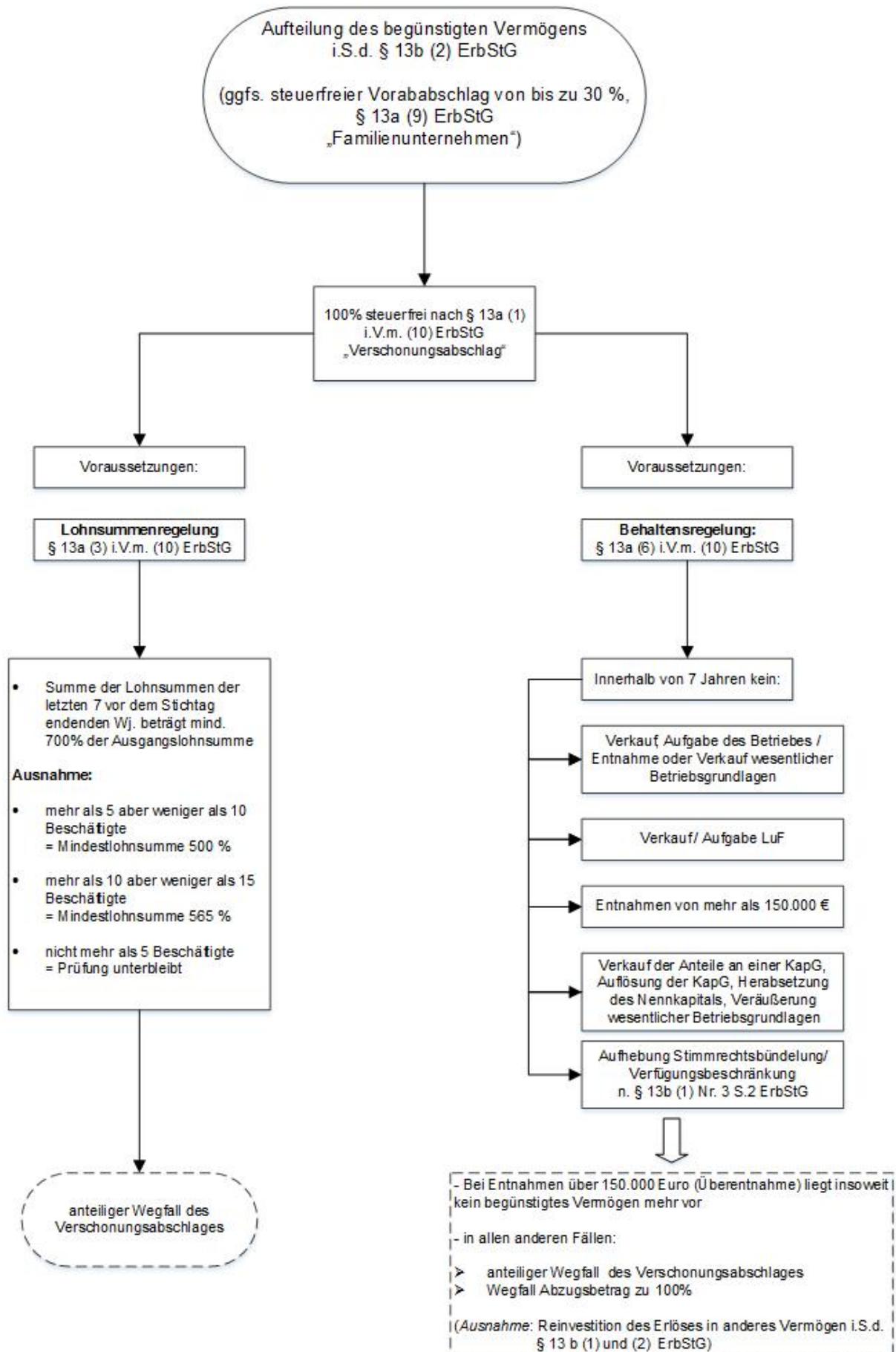




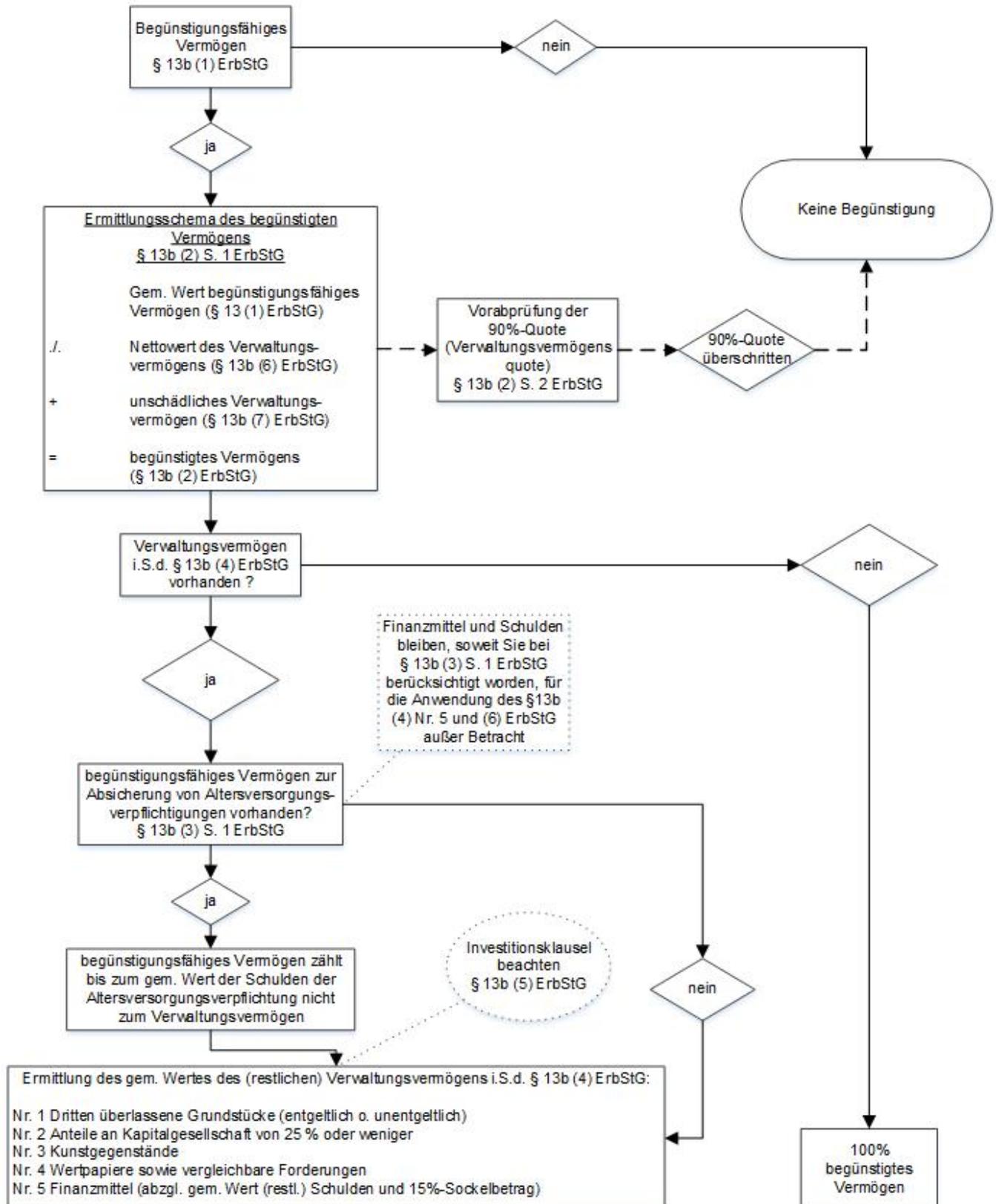
Optionsverschöpfung § 13a , § 13b ErbStG (begünstigtes Vermögen bis 26 Mio. EUR)

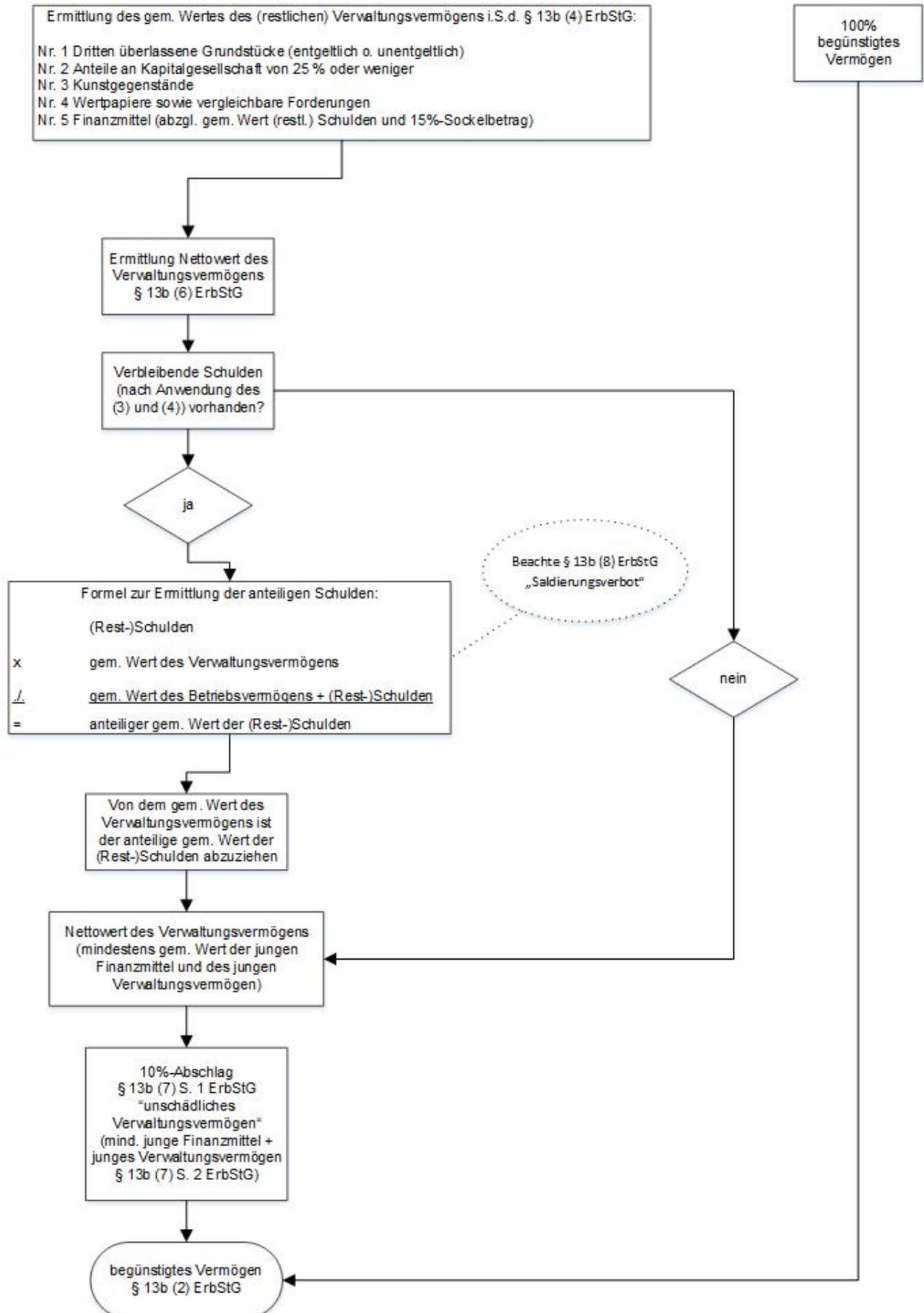


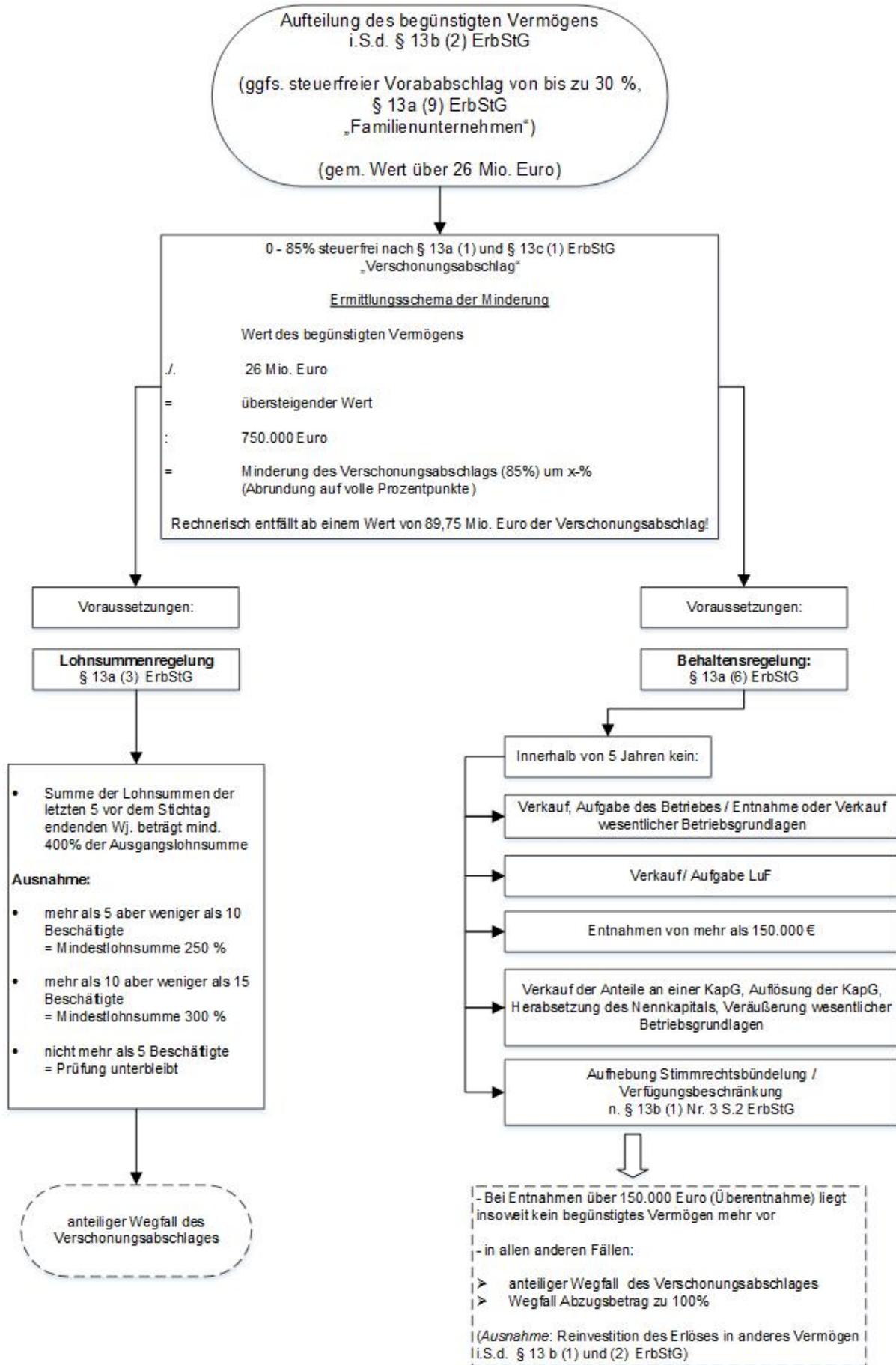




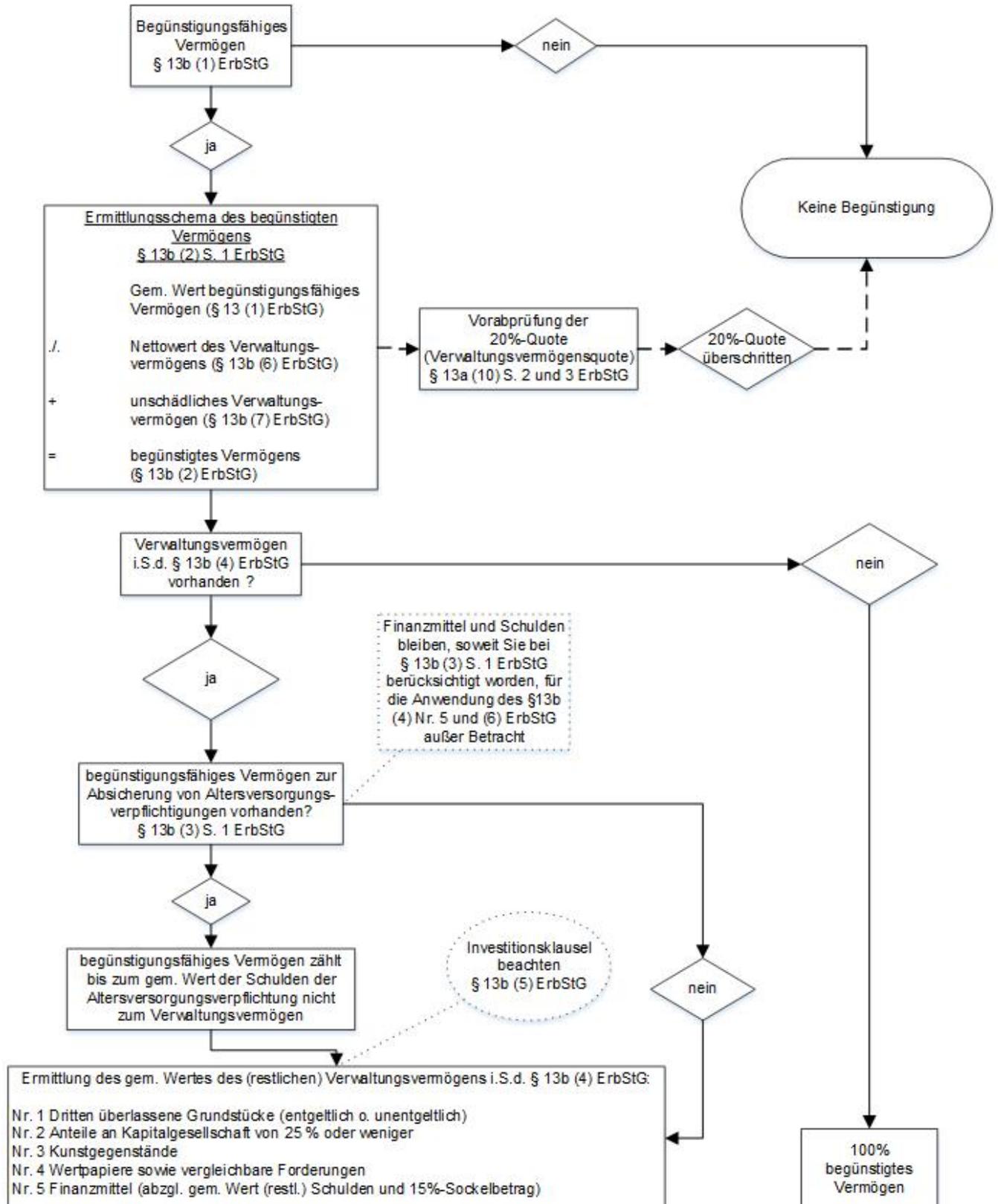
Regelverschonung i.V.m. Abschmelzmodell § 13a , § 13b , § 13c ErbStG (begünstigtes Vermögen über 26 Mio. EUR)

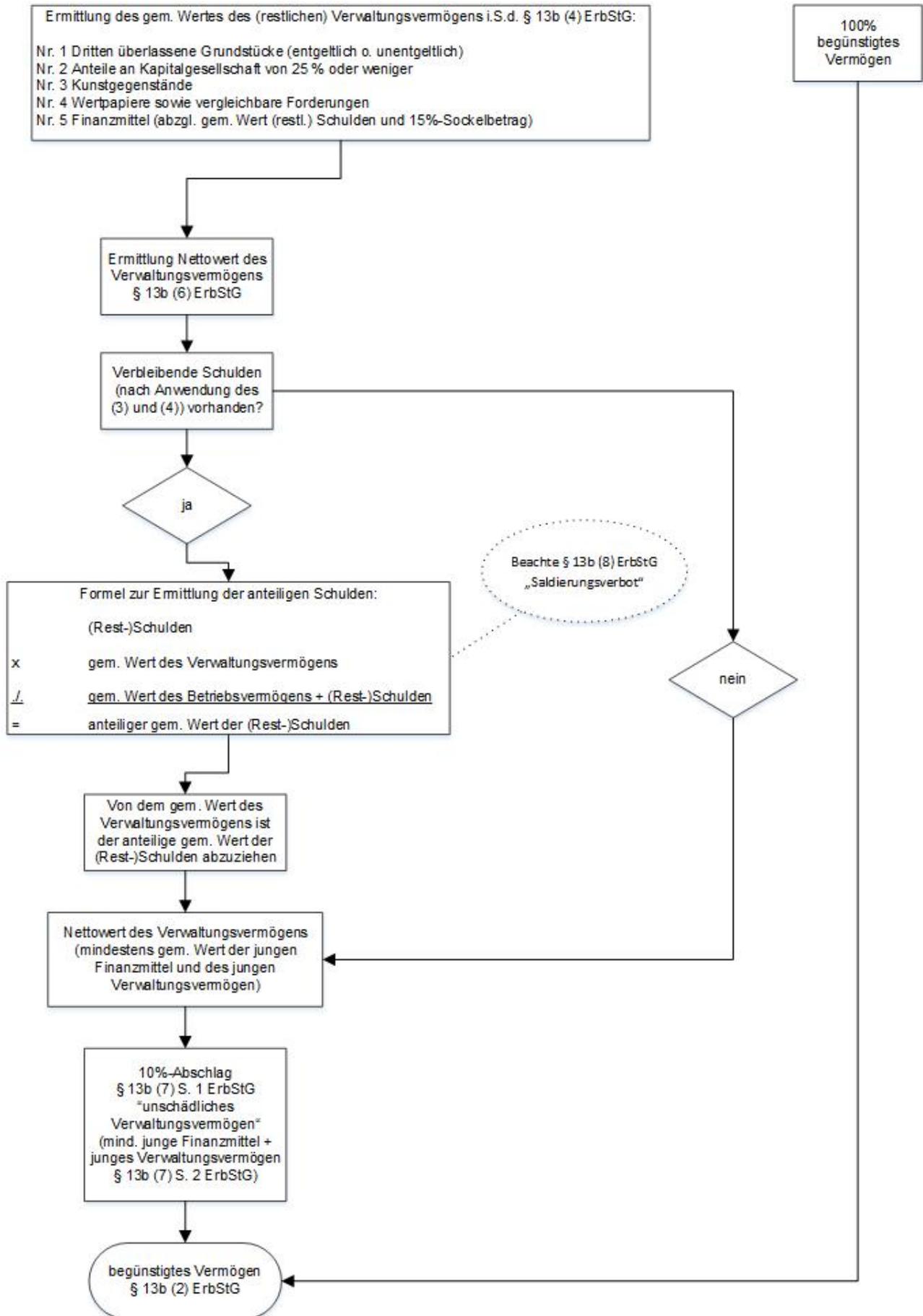


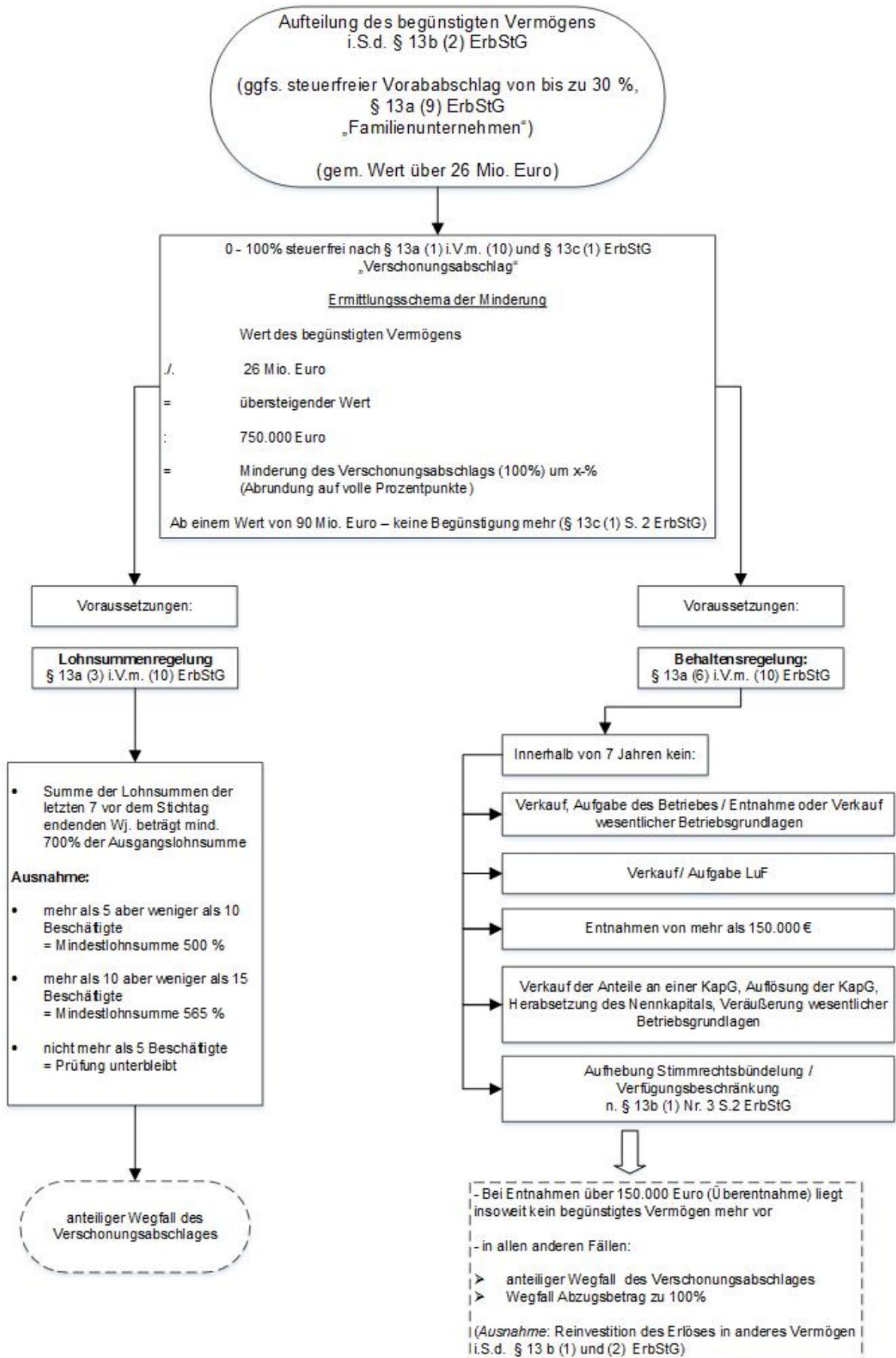




Optionsverschonung i.V.m. Abschmelzmodell § 13a , § 13b, § 13c ErbStG (begünstigtes Vermögen über 26 Mio. EUR)







Vergleich
Ermittlung der schädlichen Verwaltungsvermögensquote
(Regel- und Optionsverschonung)

	Regelverschonung (90%-Quote) § 13b (2) S. 2 ErbStG		Optionsverschonung (20%-Quote) § 13a (10) S. 2 und 3 ErbStG
	gemeiner Wert des Grundbesitzes, der Dritten zur Nutzung überlassen wird (§ 13b (4) Nr. 1 ErbStG)		gemeiner Wert des Grundbesitzes, der Dritten zur Nutzung überlassen wird (§ 13b (4) Nr. 1 ErbStG)
+	gemeiner Wert der Kapitalgesellschaftsanteile (§ 13b (4) Nr. 2 ErbStG)	+	gemeiner Wert der Kapitalgesellschaftsanteile (§ 13b (4) Nr. 2 ErbStG)
+	Gemeiner Wert der im Betriebsvermögen enthaltenen Kunstgegenstände, Sammlungen und Luxusgegenstände (§ 13b (4) Nr. 4 ErbStG)	+	Gemeiner Wert der im Betriebsvermögen enthaltenen Kunstgegenstände, Sammlungen und Luxusgegenstände (§ 13b (4) Nr. 4 ErbStG)
+	Gemeiner Wert Wertpapiere und vergleichbaren Forderungen (§ 13b (4) Nr. 4 ErbStG)	+	Gemeiner Wert Wertpapiere und vergleichbaren Forderungen (§ 13b (4) Nr. 4 ErbStG)
+	Bestand an Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen (Finanzmittel)	+	Bestand an Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen (Finanzmittel) <u>abzüglich gemeiner Wert (restliche) Schulden und 15%igen Sockelbetrag; mind. junge Finanzmittel</u> (§ 13b (4) Nr. 5 ErbStG)
+	Altersvorsorgevermögen im Sinne des § 13b (3) S.1 ErbStG, außer soweit es durch Treuhandverhältnisse abgesichert ist	+	Altersvorsorgevermögen im Sinne des § 13b (3) S.1 ErbStG, <u>soweit es den gemeinen Wert der Schulden aus Altersvorsorgeverpflichtungen überschreitet</u>
=	Summe Verwaltungsvermögen nach § 13b (2) S. 2 ErbStG	=	Summe Verwaltungsvermögen nach § 13a (10) S. 2 und 3 ErbStG

Formel: Summe Verwaltungsvermögens (§ 13b (2) S.2 bzw. § 13a (10) S. 2 und 3 ErbStG)
Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens/Betriebsvermögens

10.3. Übungsfälle

Sachverhalt 1:

Der Getränkefabrikant Dagobert Duck, er hat Millionen mit Biolimonade gemacht, hat seine Fabrik im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf seinen Sohn übertragen. Neben dem Umlaufvermögen gingen auf den Sohn auch die für den Betrieb unentbehrlichen Maschinen und maschinellen Anlagen sowie die Einrichtungsgegenstände über. Das Grundstück, auf dem der Betrieb ausgeübt wurde und weiter ausgeübt wird, behielt F zurück und verpachtet es seit dem an seinen Sohn.

Frage:

Ist § 13a ErbStG auf die Betriebsübertragung anwendbar?

Sachverhalt 2:

Ein Vater vererbt seiner Tochter einen Gewerbebetrieb, einen Anteil an einer Kommanditgesellschaft und GmbH-Anteile (Beteiligung zu mehr als 25%).

Die erbschaftsteuerlichen Werte betragen:

Wert des Betriebsvermögens		800.000 €
Wert des Anteils an der Kommanditgesellschaft	./.	200 000 € und
GmbH-Anteile		100.000 €

Die Verwaltungsvermögensquote beträgt beim

Betriebsvermögen	10%
Anteil an der Kommanditgesellschaft	20%
GmbH – Anteile	21%

Junges Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs 2 S. 3 ErbStG ist nicht vorhanden.

Frage:

1. In welchem Umfang ist § 13a ErbStG anwendbar?
2. Wie wäre die Lösung, wenn die GmbH-Beteiligung lediglich 10% des Stammkapitals ausmachen würde?
3. Wie wäre die Lösung, wenn die Verwaltungsvermögensquote beim Betriebsvermögen 52% ausmachen würde?

Sachverhalt 3:

Diego von Bremen-Werder war mit 50.000 € am Nennkapital der Trikot-Grün GmbH (Nennkapital insgesamt 100.000 €, Verwaltungsvermögensquote 20%) beteiligt. Mit Wirkung vom 01.05.09 hat er diesen Anteil im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich auf seinen Sohn übertragen. Der Wert der GmbH-Anteile gem. § 12 Abs. 2 ErbStG beträgt 4.000 € je 100 € Anteil.

Frage:

1. Kommt die Steuerbegünstigung des § 13a ErbStG zum Zuge und mit welcher Erbschaftsteuer hat der Sohn zu rechnen?
2. Wie ändert sich die Lösung zu 1., wenn der Sohn die Verschonungsoption nach § 13a Abs. 8 ErbStG beantragt?

Sachverhalt 4:

A hat am 16.08.09 einen Gewerbebetrieb (erbschaftsteuerlicher Wert 450.000 €) geerbt und die Regelverschonung sowie den Abzugsbetrag nach § 13a ErbStG in Anspruch genommen. Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr. Das Kapitalkonto entwickelt sich wie folgt:

Stand 16.08.09		600.000 €	
Gewinn 09	+	90.000 €	90.000 €
Entnahmen 09	./.	<u>100.000 €</u>	100.000 €
Stand 31.12.09		590.000 €	
Gewinn 10	+	30.000 €	30.000 €
Entnahmen 10	./.	<u>55.000 €</u>	55.000 €
Stand 31.12.10		565.000 €	
Verlust 11	./.	125.000 €	
Entnahmen 11	./.	<u>100.000 €</u>	100.000 €
Stand 31.12.11		340.000 €	
Gewinn 12	+	130.000 €	130.000 €
Einlagen 12	+	<u>25.000 €</u>	25.000 €
Stand 31.12.12		495.000 €	
Gewinn 13	+	55.000 €	55.000 €
Entnahmen 13	./.	<u>100.000 €</u>	100.000 €
Stand 31.12.13		450.000 €	
Gewinn 14	+	25.000 €	25.000 €
Entnahme 14	./.	<u>375.000 €</u>	375.000 €
Stand 31.12.14		100.000 €	
Verlust 15	./.	50.000 €	
Einlagen 15		<u>25.000 €</u>	25.000 €
Stand 31.12.15		125.000 €	
Gewinn 16		60.000 €	60.000 €
Entnahmen 16	./.	<u>30.000 €</u>	30.000 €
Stand 31.12.16		155.000 €	
Summe Entnahmen			<u>760.000 €</u>
Summe Gewinn und Einlagen			<u>440.000 €</u>

Frage:

Welche Konsequenzen ergeben sich für die Erbschaftsteuer?

11. Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke - § 13d ErbStG

11.1. Voraussetzungen - § 13d Abs. 3 ErbStG

Die Steuerbefreiung des § 13d ErbStG findet nur für bebaute Grundstücke oder Grundstücksteile Anwendung, die

- 1) Zu Wohnzwecken vermietet werden,
- 2) Im Inland, der EU oder des EWR belegen sind⁸ und
- 3) Nicht zum begünstigten Betriebsvermögen oder begünstigten Vermögen eines Betriebes der L+F im Sinne des § 13a ErbStG gehören.

Dies bedeutet, dass wenn ein Grundstück nur teilweise zu Wohnzwecken vermietet ist, eine Begünstigung nicht vollständig ausscheidet, aber für Zwecke der Ermittlung der Begünstigung der Wert des Grundstückes aufzuteilen ist.

Für die Aufteilung des Wertes ist:

Aufteilung nach Wohn-/Nutzfläche

maßgebend, R E 13c. Abs. 3 S. 7 ErbStR 2011.

11.2. Begünstigung - § 13d Abs. 1 ErbStG

Sofern es sich um begünstigungsfähige Grundstücke im Sinne des § 13d Abs. 3 ErbStG handelt, werden diese nur mit 90 v.H. ihres Wertes in die Berechnung für Zwecke der Erbschaftsteuer/Schenkungsteuer einbezogen.

§ 13d ErbStG gewährt somit einen Steuerfreibetrag in Höhe von 10% des Grundstückswertes.

Allerdings können Schulden, die mit dem nach § 13d ErbStG begünstigtem Vermögen in wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nur insoweit abgezogen werden, wie das Vermögen tatsächlich steuerpflichtig ist nach § 10 Abs. 6 S. 5 ErbStG. Das heißt, das Verhältnis des Werts des Vermögens nach Anwendung des § 13c zum Wert des Vermögens vor Anwendung des § 13d ist maßgebend. Mit anderen Worten, da nur 90% des Grundstückes stpfl. sind, können auch nur 90% der mit dem Grundstück in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden abgezogen werden.

⁸ Ausfluss des EUGH-Urteils vom 17.01.2008

11.3. Verschonung nur bei endgültiger Bereicherung - § 13d Abs. 2 ErbStG

Die Verschonung kann nur derjenige in Anspruch nehmen, der endgültig durch das Grundstück bereichert ist.

Das heißt, ist der Erwerber verpflichtet durch Verfügung des Erblassers oder rechtsgeschäftlicher Verfügung des Erblassers oder Schenkers, das Grundstück auf einen Dritten zu übertragen, oder überträgt der Erwerber im Rahmen der Teilung des Nachlasses das Grundstück auf einen Miterben, kann die Begünstigung durch den übertragenden Erwerber nicht in Anspruch genommen werden.

Nach § 13d Abs. 3 S. 3 ErbStG erhöht sich der Wert des begünstigten Vermögens beim Dritten um den Wert des hingegebenen Vermögens, höchstens jedoch um den Wert des übertragenen Vermögens, wenn der Dritte für die Erlangung des begünstigten Vermögens nicht begünstigtes Vermögen des Erblassers an den ursprünglichen Erwerber gibt.

Beispiel:

Heinrich Eilers ist am 09.02.2009 verstorben. Sein Nachlass besteht aus Kapitalvermögen im Wert von 300.000€, und zwei Grundstücken im Wert von je 410.000€ (beide im Inland belegen), wobei eines eigen genutzt und eines vermietet ist. Heinrich Eilers bestimmt in seinem Testament, dass sein Neffe Otto, das Kapitalvermögen bekommt, seine Tochter Karla das selbstgenutzte EFH und sein Sohn Karl das vermietete ZFH. Im Rahmen der Teilung des Nachlasses überträgt Karl das vermietete ZFH auf Otto und Otto überträgt im Gegenzug das Kapitalvermögen auf Karl.

Lösung:

Nach § 13d Abs. 2 S. 2 ErbStG erhält Karl keine Begünstigung für das erworbene Grundstück, da er es im Rahmen der Teilung an Otto gibt. Karl muss daher 410.000€ abzgl. Pers. Freibeträge versteuern.

Nach § 13d Abs. 2 S. 3 ErbStG erhält Otto zwar die Begünstigung des § 13d Abs. 1 ErbStG, aber nur auf den Wert des hingegebenen Vermögens, also 300.000€. Er muss daher 270.000€ abzgl. persönl. Freibeträge versteuern.

Würde das an Otto übertragene Grundstück nur 250.000€ Wert sein, dürfte Otto von seinem Erwerb in Höhe von 300.000€ nur 10% von 250.000€ steuermindernd im Sinne des § 13d Abs. 1 ErbStG geltend machen.

11.4. Übungsfall

Fall 1: Dagobert, ein reicher im Ruhestand befindlicher Mann, vermietet ein Wohnhaus in Italien, eines in Mexiko und eines in München. Alle samt auf Geschäftreisen erworben. Er selbst wohnt in einem Seniorenstift in Bad Zwischenahn zur Miete. Die Aufregung, dass seine Mieteinnahmen durch den Ausbruch der Schweinegrippe gerade in Mexiko rapide sinken könnten, war zu viel für den Senior, so dass er am 15.05.09 in Bad Zwischenahn verstorben ist. Seine Vermögenswerte betragen:

Kapitalvermögen (Sparguthaben)	150.000€
Haus Italien	200.000€
Haus Mexiko	50.000€
Haus München	500.000€

Erbin ist seine Schwester Minnie, wohnhaft in Oldenburg, da er in seinem arbeitsreichen Leben nie „die Richtige“ gefunden hat. Steuern in anderen Ländern wurden nicht entrichtet.

Ermitteln Sie die zu zahlende Erbschaftsteuer.

12. Steuerklassen und Persönliche Freibeträge

12.1. Steuerklassen - § 15 ErbStG

§ 15 Abs. 1 ErbStG unterscheidet drei Steuerklassen. Sie bestimmen sich aus dem Angehörigenverhältnis (§ 15 AO) zwischen Erblasser/Schenker und Erwerber.

Die Steuerklassen I und II Nr. 1 bis 3 ErbStG gelten auch dann, wenn die Verwandtschaft durch Annahme als Kind bürgerlich-rechtlich erlöschen ist (§ 15 Abs. 1a ErbStG).

Eine Sonderregelung der Steuerklasse enthält § 15 Abs. 3 ErbStG für den Fall des sog. Berliner Testaments, bei dem die Ehegatten an die Verfügungen gebunden sein sollen. In diesem Fall ist zivilrechtlich der Erbe des zuletzt versterbenden Ehegatten/Lebenspartner für den gesamten Nachlass dessen Erbe. Abweichend hiervon gilt erbschaftsteuerlich: Sind die Erben oder Vermächtnisnehmer des Letztverstorbenen mit dem Erstverstorbenen näher verwandt, so ist der Besteuerung dieses Verwandtschaftsverhältnis zugrunde zu legen.

Hiervon betroffen sind z.B. Fälle, in denen als Schlusserben Abkömmlinge der Geschwister eingesetzt werden. Die Reihenfolge des Ablebens entscheidet hier über die Einordnung in die

Steuerklasse II oder III. Der Gesetzgeber sieht es als unbillig an, in solchen Fällen allein auf das Verwandtschaftsverhältnis zu dem letztverstorbenen Ehegatten/Lebenspartner abzustellen, da der Erwerb auf dem Willen beider Ehegatten/Lebenspartner beruht.

Diese Vergünstigung gilt allerdings nur, soweit der überlebende Ehegatte/überlebende Lebenspartner an die Verfügung gebunden war und das Vermögen des Erstverstorbenen beim Tod des überlebenden Ehegatten/überlebenden Lebenspartner noch vorhanden ist. Sie kann also nur für das Vermögen des Erstverstorbenen gewährt werden.

Die Regelungen zur unterschiedlichen Behandlung der übergehenden Vermögen (Vermögen des Vorverstorbenen und Vermögen des Letztverstorbenen) hinsichtlich der Steuerklassen ist § 6 Abs. 2 S. 3-5 ErbStG (Regelungen zur Vor- und Nacherbschaft zu entnehmen).

- Zur Steuerklasse I gehören
 1. der Ehegatte/Lebenspartner,
 2. die Kinder und Stiefkinder,
 3. die Abkömmlinge der Kinder und Stiefkinder und
 4. die Eltern und Voreltern bei Erwerben von Todes wegen.
- Zur Steuerklasse II zählen
 1. Eltern und Voreltern, soweit sie nicht zur Steuerklasse I gehören
 2. Geschwister
 3. Abkömmlinge ersten Grades von Geschwistern
 4. die Stiefeltern,
 5. Schwiegerkinder
 6. Schwiegereltern sowie
 7. der geschiedene Ehegatte/Lebenspartner.
- Zur Steuerklasse III rechnen alle übrigen Erwerber und die Zweckzuwendungen.

12.2. Persönliche Freibeträge - § 16 ErbStG

§ 16 Abs. 1 Nr.	Personen	Freibetrag in Euro
1	Ehegatten, Lebenspartner	500.000
2	Kinder i.S.d. StKI. I Nr. 2	400.000
2	Kinder verstorbener Kinder i.S.d. StKI. I Nr. 2	400.000
3	Kinder der Kinder i.S.d. StKI. I Nr. 2	200.000
4	Übrige Personen der StKI. I	100.000
5	Personen der StKI. II	20.000
6	Übrige Personen StKI. III	20.000
§ 16 Abs. 2 ErbStG	Beschränkte Steuerpflicht	2.000

12.3. Versorgungsfreibetrag - § 17 ErbStG

Ehegatten/Lebenspartner und Kinder können unter bestimmten Voraussetzungen zusätzlich einen besonderen Versorgungsfreibetrag erhalten.

Er beträgt für den überlebenden Ehegatten/überlebenden Lebenspartner nach § 17 Abs. 1 S. 1 ErbStG max. 256.000 €

Nach § 17 Abs. 1 S. 2 ErbStG wird der Freibetrag ggfs. um den nach § 14 BewG ermittelten Kapitalwert von erbschaftsteuerfreien Hinterbliebenenbezügen aus Anlass des Erblassers gekürzt (siehe dazu auch R E 17. Abs. 1 S. 2 ErbStR 2011).

Kinder der Steuerklasse I Nr. 2 erhalten nach § 17 Abs. 2 einen besonderen Versorgungsfreibetrag, der nach Alter unterschiedlich gestaffelt ist:

bei einem Alter bis zu	5 Jahren:	52.000 €	(§ 17 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 ErbStG)
	10 Jahren:	41.000 €	(§ 17 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 ErbStG)
	15 Jahren:	30.700 €	(§ 17 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 ErbStG)
	20 Jahren:	20.500 €	(§ 17 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 ErbStG)
	27 Jahren:	10.300 €	(§ 17 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 ErbStG)

Auch diese Freibeträge werden gemäß § 17 Abs. 2 S. 2 ErbStG um den nach § 13 BewG ermittelten Kapitalwert der Versorgungsbezüge gekürzt. Bei der Berechnung des Kapitalwerts ist von der nach den Verhältnissen am Stichtag (§ 11 ErbStG) voraussichtlichen Dauer der Bezüge auszugehen.

Die Berechnung der Kapitalwerte erfolgt gem. § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 13 ff. BewG.

12.4. Übungsfälle

Sachverhalt 1:

Großvater O verstirbt. Da seine Ehefrau und der einzige Sohn S bereits vorverstorben sind, erbt seine Enkelin E.

Frage: Welche Steuerklasse und welcher Freibetrag sind zu gewähren?

Sachverhalt 2:

Der Erblasser hinterlässt neben Hausrat im Wert von 25.000€ Kapitalvermögen im Wert von 700.000 €. Alleinerbe ist die Ehefrau, die mit ihrem Ehemann in Gütertrennung gelebt hat. Die Ehefrau erhält eine Witwenrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung, deren Kapitalwert im Zeitpunkt des Erbfalls 150.000€ beträgt.

Aufgabe: Berechnen Sie bitte den steuerpflichtigen Erwerb

13. Steuersätze - § 19 ErbStG

13.1. Tarif n. § 19 Abs. 1 ErbStG

Wert des stpfl. Erwerb bis einschl. ...Euro	StKI I In Prozent	StKI II In Prozent	StKI III In Prozent
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

In Fällen der unbeschränkten Steuerpflicht, in denen ein Teil des Erwerbs aufgrund eines DBA steuerfrei ist, bestimmt sich der Steuersatz nach dem ganzen Erwerb einschließlich des nach DBA steuerfreien Teils gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG. Dieser sog. Progressionsvorbehalt ist ähnlich der einkommensteuerlichen Verfahrensweise.

13.2. Härteausgleich n. § 19 Abs. 3 ErbStG

Die erheblichen Sprünge von einem Steuersatz zum nächsten werden durch den sogenannten Härteausgleich gem. § 19 Abs. 3 ErbStG abgemildert. Wobei Sprünge in diesem Sinne fast nur noch in der Steuerklasse I zum Zuge kommen.

„Leicht verständlich“ schildert die Vorschrift, wie der Härteausgleich zu berechnen ist:

Der Unterschied zwischen der Steuer, die sich bei Anwendung des § 19 Abs. 1 ErbStG ergibt, und der Steuer, die sich berechnen würde, wenn der Erwerb die letztvorhergehende Wertgrenze nicht überstiegen hätte, wird nur insoweit erhoben, als er

- a) bei einem Steuersatz bis zu 30% aus der Hälfte und
- b) bei einem Steuersatz über 30% aus drei Vierteln

des die Wertgrenze übersteigenden Betrags gedeckt werden kann.

Zur Berechnung des Härteausgleichs wird also eine Vergleichsrechnung aufgestellt:

1. Berechnung der Steuer nach Steuersatz für den gesamten steuerpflichtigen Erwerb
2. Berechnung der Steuer für die vorhergehende Wertstufe
3. Berechnung der Differenz des steuerpflichtigen Erwerbs und des steuerpflichtigen Erwerbs der vorhergehenden Stufe multipliziert mit dem Prozentsatz lt. § 19 Abs. 3 ErbStG
4. Ist die Steuer nach 2. zuzüglich der Differenz nach 3. niedriger als die Steuer nach 1., ist die niedrigere Steuer anzusetzen.

Beispiel:

Bei einem Erwerb von 300.500 € in der Steuerklasse I ergibt sich eine Steuer von 45.075 € (15%), während die letztvorhergehende Wertgrenze von 300.000 € zu einer Steuer von 33.000 € (11%) führt.

Der Steuersatz übersteigt nicht die Grenze von 30%. Die Differenz von 12.075 € [45.075 € ./. 33.000 €] darf deshalb nur bis zu 50% der 500 € erhoben werden, um den der Erwerb die letzte Wertgrenze überschreitet.

Die zutreffende Steuer beträgt 33.250 € (50% von 500 € + 33.000 €)

Um nicht in jedem Fall die oben dargestellte Berechnung anstellen zu müssen, wurde als Hilfe in H E 19 ErbStH 2011 eine Tabelle abgedruckt, welcher zu entnehmen ist, wann der Härtefallausgleich überhaupt zur Anwendung kommt.

13.3. Übungsfall

Der steuerpflichtige Erwerb eines Angehörigen der Steuerklasse I beläuft sich auf 666.000 €.

Aufgabe:

Berechnen Sie die festzusetzende Erbschaftsteuer unter Berücksichtigung eines Härteausgleichs!

14. Vorerwerbe - § 14 ErbStG, R E 14.1 – 14.3 ErbStR 2011

14.1. Allgemeines

Mehrere Erwerbe, die innerhalb von 10 Jahren von derselben Person (Zuwender) anfallen, sind zusammenzurechnen.

Nach § 14 Abs. 1 ErbStG bleibt der Wert eines früheren Erwerbs bei der Zusammenrechnung unverändert, d.h. die Vorerwerbe werden dem Letzterwerb mit ihrem früheren Wert zugerechnet. Soweit Zuwendungen von Grundbesitz aus der Zeit vor dem 01.01.1996 mit Zuwendungen, die nach diesem Zeitpunkt erfolgt sind, zusammengerechnet werden müssen, bleiben die Einheitswerte nach den Wertverhältnissen 01.01.1964 (bzw. 01.01.1935 für die neuen Länder) maßgebend. Ebenso bleiben für Erwerbe vor dem 01.01.2009 und nach dem 31.12.1995 die nach den §§ 138 ff. BewG ermittelten Grundbesitzwerte maßgebend.

Nachdem durch Zusammenrechnung der Gesamtbetrag aller Erwerbe gebildet worden ist, wird unter Abzug der Freibeträge die Bemessungsgrundlage berechnet, aus der sich nach Anwendung des maßgeblichen Steuersatzes die Steuer für den Gesamtbetrag ergibt.

Der anzuwendende Steuersatz sowie die Freibeträge bemessen sich allein nach den für den Zeitpunkt des Letzterwerbs geltenden Vorschriften. § 14 Abs. 1 S. 2 ErbStG stellt klar, dass bei der anrechenbaren Steuer auf die Vorerwerbe die zum Zeitpunkt des Letzterwerbs gültigen Steuerklassen, Freibeträge und Tarife maßgebend sind.

Bei dieser Form der Berechnung kann es vorkommen, dass die anzurechnende Steuer beispielsweise aufgrund höherer Freibeträge geringer ausfällt als die Steuer, die zum Zeitpunkt des Erwerbs erhoben wurde.

Um dies zu verhindern bestimmt § 14 Abs. 1 S. 3 ErbStG, dass die früher für die Vorerwerbe tatsächlich zu erhebende Steuer anzurechnen ist, wenn diese höher ist als die fiktiv zu ermittelnde Steuer zur Zeit des Letzterwerbs.

Allerdings ist ab 01.01.2009 der § 14 Abs. 1 S. 4 ErbStG neu aufgenommen worden. Hiernach gibt es eine sog. Untergrenze/Mindestgrenze für die zu erhebende Steuer für den Letzterwerb. Das heißt, die für den Letzterwerb zu erhebende Steuer ohne Zusammenrechnung mit früheren Erwerben, darf durch den Abzug der fiktiven oder tatsächlichen Steuer nicht unterschritten werden. Mit anderen Worten, der Abzug der fiktiven/tatsächlichen Steuer darf max. bis zur Höhe der Steuer

Beispiel:

Ein Vater schenkte seinem Sohn 09 Bargeld im Wert von 500.000 €. Im Jahre 10 folgte eine weitere Schenkung von 500.000 €.

Lösung:

Erwerb 09	500.000 €
+ Vorschenkung	500.000 €
= Erwerb	1.000.000 €
./. Freibetrag nach § 16 ErbStG	400.000 €
= steuerpflichtiger Erwerb § 10 Abs. 1	600.000 €
Steuersatz 15%, d.h. Steuer:	<u>90.000 €</u>

Ermittlung der Steuer für die Vorschenkung:

Schenkung 09	500.000 €
./. Freibetrag § 16 ErbStG	400.000 €
= steuerpflichtiger Erwerb Vorschenkung	100.000 €

ErbSt auf Vorschenkung (11%) 11.000 €

Ermittlung der für 10 festzusetzenden ErbSt

ErbSt 10 (inkl. Vorerwerb)	90.000 €
./. Steuer auf Vorerwerb	11.000 €
= festzusetzende ErbSt 10	<u>79.000 €</u>

Kappung nach § 14 Abs. 1 S. 4 ErbStG kommt nicht zum Zuge.

erfolgen, die auf den aktuellen Erwerb ohne Zusammenrechnung mit früheren Erwerben entfällt. Denn bisher konnte durch die Anrechnung der fiktiven/tatsächl. Steuer die Steuer für den Letzterwerb auf 0 € gemindert werden (Erstattungen konnte es auch bis 31.12.2008 nicht geben), obwohl vielleicht beim Letzterwerb erhebliche Vermögenswerte übertragen wurden. Der neue § 14 Abs. 1 S. 4 ErbStG soll daher dem eigentlichen Zweck der Vorschrift Rechnung tragen, nämlich nur einmalige Berücksichtigung der persönl. Freibeträge innerhalb von 10 Jahren und Verhinderung von Progressionsvorteilen durch Zerlegung einer Schenkung in mehrere Teilschenkungen.

Weiterhin gilt nach § 14 Abs. 3 ErbStG, dass die Steuer für den Nacherwerb nicht mehr als 50% des Wertes der Zuwendung betragen darf. Dies entspricht dem höchstmöglichen Steuersatz.

Das Ziel des § 14 ErbStG, nämlich die Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe konnte bisher in Bezug auf den letzten Erwerb nicht immer erreicht werden, da eine Änderung des Bescheides für den letzten Erwerb nicht erfolgen konnte, wenn sich aufgrund eines rückwirkenden Ereignisses die Steuerfestsetzung eines berücksichtigten Vorerwerbs geändert hatte, da die für den letzten Erwerb maßgebliche Festsetzungsfrist bereits abgelaufen war.

Dies verhindert nunmehr der § 14 Abs. 2 ErbStG, der damit die Vorschrift des § 175 Abs. 1 S. 2 AO gesetzessystematisch verdrängt. Denn nach § 14 Abs. 2 S. 1 ErbStG endet die Festsetzungsfrist für den letzten Erwerb im Falle eines maßgeblichen rückwirkenden Ereignisses in Bezug auf den Wert eines Vorerwerbs nicht vor Ablauf der Festsetzungsfrist des nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändernden Vorerwerbs. Gleiches gilt, wenn die Änderung des Vorerwerbs nur zu einer Änderung der anrechenbaren Steuer führt n. § 14 Abs. 2 S. 2 AO.

14.2. SCHAUBILD
zur Ermittlung der festzusetzenden ErbSt bei Zusammentreffen von altem und neuem Erbschaftsteuerrecht

A. Berechnung der ErbSt für den Vorerwerb nach altem Recht

1	Wert des Vorerwerbs nach altem ErbSt-Recht €
2	./. persönlicher Freibetrag (§ 16 ErbStG a.F.) €
3	./. Versorgungsfreibetrag (§ 17 ErbStG a.F.) €
4	= steuerpflichtiger Erwerb €
5	x Steuersatz (ggfs. Härteausgleich) %
6	= auf Vorerwerb festzusetzende ErbSt €

B. Gesamterwerb innerhalb von 10 Jahren

7	Steuerwert des aktuellen Vermögensanfalls €
8	+ frühere Erwerbe mit damaligem Steuerwert €
9	= Gesamterwerb €
10	./. persönlicher Freibetrag (§ 16 ErbStG n.F.) €
11	./. Versorgungsfreibetrag (§ 17 ErbStG n.F.) €
12	= stpfl. Erwerb der letzten 10 Jahre €
13	x Steuersatz (ggfs. Härteausgleich) %
14	= Steuer vor Anrechnung €

..... €

C. Ermittlung der festzusetzenden Erbschaftsteuer

15	frühere Erwerbe mit damaligem Steuerwert €
16	./. persönlicher Freibetrag (§ 16 ErbStG n.F.) ⁹ €
17	./. Versorgungsfreibetrag (§ 17 ErbStG n.F.) €
18	= steuerpflichtiger Vorerwerb €
19	x Steuersatz (ggfs. Härteausgleich) %
20	= fiktive Steuer auf den Vorerwerb (§ 14 Abs. 1 S. 2) €
21	tatsächliche Steuer auf Vorerwerb (§ 14 Abs. 1 S. 3) €
22	Anrechnung des höheren Betrages aus Tz. 20 + 21, max. jedoch bis zur Höhe der Steuer auf aktuellen Erwerbe abzgl. Freibeträge (§ 14 Abs. 1 S. 4) €
23	festzusetzende ErbSt nach Anrechnung des Vorerwerbs, max. 50% des letzten Erwerbs (§ 14 Abs. 3) €

..... €

..... €

⁹ Freibetrag nach den Verhältnissen des letzten Erwerbs, aber höchstens bei den Vorerwerben innerhalb des 10-Jahres-Zeitraums insgesamt tatsächlich verbrauchter Freibetrag, vgl. BFH-Urteil vom 02.03.2005, II R 42/03

14.3. Übungsfälle

Sachverhalt 1:

Der Vater Heinrich Eilers hat seinem Sohn Otto, 34 Jahre, im Jahre 2003 ein Grundstück (Grundbesitzwert 300.000 Euro) geschenkt. Die hierfür vom Sohn zu entrichtende Erbschaftsteuer errechnete sich damals wie folgt:

Wert der Schenkung	=	300.000 €
./. damaliger Freibetrag		<u>205.000 €</u>
= Bemessungsgrundlage		<u>95.000 €</u>
Erbschaftsteuer in - damaliger - Steuerklasse I (11%)		<u>10.450 €</u>

Im Jahre 2009 schenkt der Vater seinem Sohn Kapitalvermögen im Wert von 175.000 €

Aufgabe: Berechnen Sie bitte die Erbschaftsteuer für den Gesamterwerb.

Sachverhalt 2:

Katharina Kundig (K) schenkte am 3.06.2008 ihrem Lebensgefährten Tim Zer Mäl einen Geldbetrag in Höhe von 50.000 €. Nach der Hochzeit schenkte sie ihm am 09.09.2009 weitere 600.000 €

Aufgabe:

Wie hoch ist die festzusetzende Schenkungsteuer auf den 3.06.2008 und auf den 09.09.2009?

15. Besteuerung von wiederkehrenden Leistungen

15.1. Besteuerung bei Nutzungs- und Rentenlast § 25 ErbStG a.F.¹⁰

Diese Vorschrift hat bis zum 31.12.2008 die Abzugsfähigkeit einer Nutzungs- oder Rentenlast zugunsten des Schenkers oder dessen Ehegatten oder dem überlebenden Ehegatten eingeschränkt und wurde mit Einführung des Reformgesetzes zum 01.01.2009 aufgehoben.

15.2. Besteuerung von Renten, Nutzungen und Leistungen § 23 ErbStG (Erwerber)

Der Erwerber einer Rente oder anderer wiederkehrender Nutzungen oder Leistungen hat im Zeitpunkt des Erwerbs den Kapitalwert der Rentenverpflichtung als Erwerb von Todes wegen oder als Schenkung zu versteuern. Der Kapitalwert der Rente ist nach § 13 oder § 14 BewG zu ermitteln.

Der Rentenberechtigte hat die Wahl, die Steuer vom Kapitalwert der Rente einmalig zu entrichten (Sofortversteuerung = sog. Regelfall) oder stattdessen jährlich im Voraus vom Jahreswert. Dabei wird die Steuer nach dem Steuersatz berechnet, der sich für den Gesamterwerb ergibt, wobei sich der Gesamterwerb inklusive des Kapitalwerts der Rente oder den wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen versteht (§ 23 Abs. 1 Satz 2 ErbStG).

Die Jahressteuer ist jährlich im Voraus zu entrichten, und zwar in der Regel zu dem Stichtag, an dem die ursprüngliche Steuerschuld entstanden ist. Die Fälligkeit der Jahressteuer sollte aber dann hinausgeschoben werden, wenn der Zeitraum, in dem wiederkehrende Nutzungen und Leistungen zu erbringen sind, erst nach diesem Stichtag beginnt

Die Jahressteuer wiederum kann nach § 23 Abs. 2 Satz 1 ErbStG zum jeweils nächsten Fälligkeitszeitpunkt zum Kapitalwert abgelöst werden. Der Antrag auf Ablösung ist jedoch spätestens bis zum Beginn des Monats zu stellen, der dem Monat vorausgeht, in dem die nächste Jahressteuer fällig wird (§ 23 Abs. 2 Satz 3 ErbStG). Die Berechnung des Kapitalwertes erfolgt dann nach der Lebenserwartung des Berechtigten im Zeitpunkt der Ablösung.

Die Besteuerungsgrundlagen werden durch die Wahl der Versteuerung nach dem Kapital- oder Jahreswert nicht verändert.

Der Antrag auf Versteuerung des Jahreswertes kann bis zur Bestandskraft einer Steuerfestsetzung nach dem Kapitalwert gestellt werden.

Bei der Versteuerung nach dem Jahreswert, werden die persönlichen Freibeträge nach §§ 16, 17 ErbStG in der Form berücksichtigt, dass die Jahressteuer solange nicht erhoben wird, bis die dem Erwerber zugeflossenen Bezüge die Freibeträge übersteigen (Aufzehrmethode). Ist neben Rente oder wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen noch anderes Vermögen übertragen worden, welches der Sofortversteuerung unterliegt, so ist der Freibetrag vorrangig vom Vermögen abzuziehen, welches der Sofortversteuerung unterliegt.

¹⁰ In der Fassung des Gesetzes bis zum 31.12.2008

15.3. Übungsfälle

Fall 1:

Am 01.02.2011 ist Dagobert verstorben. Seine Witwe Daisy erbt eine steuerpflichtige Rente mit einem Jahreswert von 180.000€ und einem Kapitalwert nach § 14 BewG von 1.618.200€. Ihr Zugewinnausgleichsforderung beträgt 160.000€.

Berechnen Sie den stpfl. Erwerb und zeigen Sie die verschiedenen Möglichkeiten der Besteuerung auf.

Fall 2:

Wie Sachverhalt 1 . Jedoch erbt Daisy noch weiteres Vermögen im Steuerwert von 543.000€.

Berechnen Sie den stpfl. Erwerb und zeigen Sie die verschiedenen Möglichkeiten der Besteuerung auf.

Fall 3:

Minnie ist 45 Jahre alt (Stkl. II) und hat am 01.01.11 eine Leibrente im Jahreswert von 50.000€ erworben. Der Kapitalwert der Rente beträgt zu diesem Zeitpunkt 759.300€. Minnie hat sich für die Jahresversteuerung entschieden. Nach Ablauf von 20 Jahren beantragt sie die Ablösung der Steuer, der Kapitalwert beträgt zu diesem Zeitpunkt 530.050€.

Berechnen Sie die den Ablösebetrag.

16. Ehegattenerwerbe

Das BGB normiert drei mögliche Gütertatbestände bei Eheleuten:

- Zugewinnngemeinschaft
- Gütertrennung
- Gütergemeinschaft.

16.1. Gütertrennung

Die Gütertrennung wird durch Ehevertrag begründet und führt dazu, dass die Vermögenssphären der beiden Ehegatten/Lebenspartner auch nach Eheschließung getrennt bleiben. Ein Vermögenszuwachs ist nach zivilrechtl. Grundsätzen zuzurechnen. Bei Beendigung des Güterstandes findet kein Ausgleich zwischen den Ehegatten/Lebenspartnern statt. Erbschaftsteuerlich ergeben sich insoweit auch keine Besonderheiten.

16.2. Fortgesetzte Gütergemeinschaft § 4 ErbStG

Die Gütergemeinschaft (§ 1416 BGB) ist ebenfalls durch Ehevertrag zu begründen und führt dazu, dass das Vermögen der Eheleute/Lebenspartner, welches sie mit in die Ehe/Lebenspartnerschaft bringen und während der Ehe/Lebenspartnerschaft erwerben, gemeinschaftliches Vermögen (Gesamtgut) wird. Ausgenommen hiervon ist das sog. Sondergut (§ 1417 BGB) und Vorbehaltsgut (§ 1418 BGB).

Die Eheleute/Lebenspartner haben weiterhin die Möglichkeit nach § 1483 BGB durch Ehevertrag zu vereinbaren, dass die Gütergemeinschaft nach dem Tode eines des Ehegatten/Lebenspartners durch den überlebenden Ehegatten/überlebenden Lebenspartner und den gemeinschaftlichen Abkömmlingen fortgesetzt wird, welche auch bei gesetzlicher Erbfolge zum Erben berufen würden. Erbschaftsteuerlich bestimmt § 4 Abs. 1 ErbStG, dass der Anteil des verstorbenen Ehegatten/Lebenspartner ausschließlich den Abkömmlingen von Todes wegen zufällt. Gleiches gilt bei Tod eines anteilsberechtigten Abkömmlings nach § 4 Abs. 2 ErbStG. Der Anteil ist daher jedesmal mit dem übrigen Nachlass zu versteuern.

Anders ist es im Zivilrecht. Hier zählt der übergehende Anteil nicht zum Nachlass, da der gemeinschaftliche Abkömmling anstelle des verstorbenen Ehegatten/Lebenspartner kraft Güterrechts in die Gemeinschaft eintritt und nicht im Wege der Erbfolge.

16.3. Zugewinnngemeinschaft § 5 ErbStG, R 11 und 12 ErbStR

Die Prinzipien der Zugewinnngemeinschaft lauten:

- Grundsätzliche Gütertrennung
- Teilweise Vermögensbeschränkung
- Zugewinnausgleich

Die Zugewinnngemeinschaft n. § 1363ff. BGB/§ 6 Lebenspartnerschaftsgesetz besteht kraft Gesetz (gesetzlicher Güterstand), es sei denn die Eheleute/Lebenspartner vereinbaren etwas Abweichendes. Durch die Zugewinnngemeinschaft wird fingiert, dass jeder Ehegatte/Lebenspartner während der Ehe denselben Vermögenszuwachs erzielen soll. Da das in der Regel aber tatsächlich nicht der Fall sein wird, hat der Ehegatte/Lebenspartner mit dem geringeren Zugewinn bei Beendigung des Güterstandes einen Ausgleichsanspruch in Höhe des hälftigen Zugewinns beider Ehegatten/Lebenspartner. Zugewinn ist nach § 1373 BGB der Betrag um den das Endvermögen eines Ehegatten/Lebenspartner das Anfangsvermögen übersteigt.

Das Anfangsvermögen ist n. § 1374 BGB, R E 5.1 Abs. 3 ErbStR 2011:

- Vermögen abzgl. Verbindlichkeiten vor Eintritt des Güterstandes

Das Endvermögen ist nach § 1375 BGB das Vermögen, welches bei Beendigung des Güterstandes vorhanden ist abzgl. der Verbindlichkeiten, vgl. R E 5.1 Abs. 4 ErbStR 2011. Bei Überschuldung ist das Vermögen mit seinem negativen Wert anzusetzen.

Für Zwecke der Erbschaftsteuer ist eine Ausgleichsforderung fiktiv zu ermitteln, wenn der Ehegatte/Lebenspartner Erbe oder Vermächtnisnehmer geworden ist nach § 5 Abs. 1 ErbStG, sofern keine güterrechtliche Abwicklung (§ 5 Abs. 2 ErbStG, R E 5.2 ErbStR 2011) erfolgt ist. Die Berechnung der fiktiven Ausgleichsforderung erfolgt nachgüterrechtlichen Regeln und führt dazu, dass in dieser Höhe kein Erwerb von Todes wegen n. § 3 ErbStG beim überlebenden Ehegatten/überlebenden Lebenspartner anfällt.

Merke: Endet die Zugewinnsgemeinschaft durch Tod des Ehegatten/Lebenspartner und wird der überlebende Ehegatte/überlebende Lebenspartner Erbe oder Vermächtnisnehmer und wird der Zugewinn nicht güterrechtlich nach § 1371 Abs. 2 BGB ausgeglichen, muss der überlebende Ehegatte/überlebende Lebenspartner für steuerliche Zwecke eine fiktive güterrechtliche Ausgleichsforderung ermitteln, die er dann wie einen Freibetrag von seinem Erwerb abziehen kann.

Die Ermittlung ergibt sich wie folgt sowohl für Ehegatten als auch Lebenspartner:

1. Zunächst ist das Anfangs- und Endvermögen eines jeden Ehegatten zu Verkehrswerten zu ermitteln
2. Ermittlung des Endvermögens des verstorbenen Ehegatten zu Steuerwerten vor Gewährung von Freibeträgen
3. Ermittlung des Mehrvermögens eines jeden Ehegatten zu Verkehrswerten, durch Gegenüberstellung des Anfangs- und Endvermögens
4. Ermittlung des Zugewinns durch Mehrvermögen des Erblassers
abzgl. Mehrvermögen des überlebenden Ehegatten
Zugewinn
5. $\text{Zugewinn} \times \frac{1}{2} = \text{Ausgleichsanspruch}$
6. Ermittlung der fiktiven Ausgleichsforderung:

Ausgleichsforderung x Steuerwert des Endvermögen des Erblassers
Verkehrswert des Endvermögens des Erblassers

Beispiel

Ein Ehemann verstirbt, Alleinerbin ist die Ehefrau. Die Eheleute lebten im Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft.

Bei Heirat betrug das Anfangsvermögen i.S.d. § 1374 BGB beim Ehemann 100.000 € und bei der Ehefrau 300.000 € (Verkehrswert).

Am Todestag des Ehemannes hatte das Endvermögen der Ehefrau einen Verkehrswert i.H.v. 1.700.000 €. Das Endvermögen des Ehemannes betrug 2.000.000 € (Verkehrswert) und setzte sich wie folgt zusammen:

- Betriebsvermögen (vor Berücksichtigung des § 13a ErbStG) 1.200.000 € (= Steuerwert)
- inländischer Grundbesitz 700.000 € (Steuerwert = 300.000 €)
- Hausrat (vor Berücksichtigung des § 13 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG) 100.000 € (= Steuerwert)

Ein Versorgungsfreibetrag nach § 17 ErbStG kommt nicht in Betracht.

Lösung

a) Berechnung des Zugewinnausgleichsanspruchs nach dem Verkehrswert

Verkehrswert des Nachlasses (= Endvermögen Ehemann)		2.000.000 €
./. Anfangsvermögen des Ehemannes bei Heirat	./. 100.000 €	
= Zugewinn des Ehemannes		1.900.000 €
./. Zugewinn der Ehefrau	1.700.000 €	
	./. 300.000 €	./. 1.400.000 €
= auszugleichender Zugewinn der Ehegatten		500.000 €
Zugewinnausgleich nach Verkehrswert = ½ von 500.000 €	=	<u>250.000 €</u>

b) Berechnung des Zugewinnausgleichsanspruchs für erbschaftsteuerliche Zwecke

Entsprechend dem Verhältnis des Steuerwerts des Nachlasses zum Verkehrswert des Nachlasses ist die Ausgleichsforderung gem. § 5 Abs. 1 ErbStG steuerfrei.

Da für das Grundstück der Steuerwert 400.000 € unter dem Verkehrswert liegt (siehe Sachverhalt), beträgt der Steuerwert des Nachlasses 1.600.000 €.

Die Ausgleichsforderung wird wie folgt berechnet:

$$\text{Ausgleichsverpflichtung} \times \frac{\text{erbschaftstl. Wert des Nachlasses}}{\text{Verkehrswert des Nachlasses}} = \text{erbstl. Ausgleichsanspruch}$$

Danach ergibt sich:

$$250.000 \text{ €} \times \frac{1.600.000 \text{ €}}{2.000.000 \text{ €}} = 200.000 \text{ €}$$

c) Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs der Ehefrau (§ 10 ErbStG)

Betriebsvermögen (nach Berücksichtigung von § 13a ErbStG)		633.750 €
inländischer Grundbesitz (Steuerwert gem. § 138 ff. BewG)		
300.000 €		
Hausrat (nach Abzug des Freibetrages gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG)		<u>59.000 €</u>
Summe		992.750 €
./. persönlicher Freibetrag, § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (StKI I), max.	./. 500.000 €	
./. erbschaftsteuerl. Zugewinnausgleichsanspruch gem. § 5 Abs. 1 ErbStG	./. 200.000 €	
= steuerpflichtiger Erwerb, § 10 ErbStG		<u>292.750 €</u>

Kommt es mit Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft zur güterrechtlichen Abwicklung, gehört eine dabei entstehende Ausgleichsforderung nicht zum steuerpflichtigen Erwerb (§ 5 Abs. 2 ErbStG, R E 5. 2 ErbStR 2011).

Achtung !: Bei der Bestimmung des Anfangsvermögens ist darauf zu achten, dass die infolge des Kaufkraftschwunds nur nominale Wertsteigerung des Anfangsvermögens eines Ehegatten während der Ehe keinen Zugewinn darstellt. Der Wert des Anfangsvermögens ist daher mittels eines Preisindex anzupassen, H E 5.1 Abs. 2 ErbStH 2011.

16.4. Übungsfälle

Fall 1: Dagobert Duck (Inländer) ist am 05.10.2009 verstorben. Alleinerbin ist Minnie, seine Ehefrau, mit der er bis zu seinem Tod in Zugewinnsgemeinschaft gelebt hat.

Dagobert hinterlässt folgende Vermögenswerte zu Steuerwerten:

- Grundbesitz in Höhe von 1.812.000 €
- Wertpapiere von 398.600 €
- Angefallene Zinsen in Höhe von 18.310 €
- Gemäldesammlung (nicht begünstigt n. § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) i.H.v. 420.600€

Minnie ist nicht berufstätig und bezieht eine Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung von mtl. 900 Euro.

Eine mit dem Tode von Dagobert fällige Lebensversicherung in Höhe von 400.000 € fließt der Nichte Daisy als Bezugsberechtigte zu.

An Nachlassverbindlichkeiten sind angefallen.

- Bestattung 12.610 €
- Kosten Grabdenkmal 9.312 €
- Jährl. Grabpflegekosten 800 €
- Nachlassregelung 6.208 €

Zum Anfangs- und Endvermögen nach Verkehrswerten wurden die folgenden Angaben gemacht:

	<u>D</u>	<u>M</u>
Endvermögen	4.000.000 €	1.800.000 €
Indiziertes Anfangsvermögen	1.200.000 €	600.000 €
 Mehrvermögen	 2.800.000 €	 1.200.000 €

Ermitteln Sie den Zugewinnausgleich nach § 5 ErbStG.

Fall 2: Bonnie und Clyde leben als Ehepaar im Güterstand der fortgesetzten Gütergemeinschaft, so dass im Falle eines Todes die Gemeinschaft durch den überlebenden Ehegatten und den gemeinsamen Abkömmlingen fortgesetzt wird.

Am 03.03.09, einem Tag vor Ihrem 40ten Hochzeitstag stirbt Clyde unerwartet. Er hinterlässt Bonnie und die beiden Kinder Fix und Foxie. Es gilt die gesetzliche Erbfolge.

Das Vermögen (Gesamtgut) setzt sich nach Steuerwerten wie folgt zusammen:

- Grundbesitz 500.000 €
- Bankguthaben 200.000 €
- Anteile an KapG 100.000 €

Neben seinem Anteil am Gesamtgut (1/2) hinterlässt Clyde noch Vorbehaltsgut zum Steuerwert von 60.000 €

Ermitteln Sie den Steuerwert der Bereicherung bei den Erben.

17. Vor- und Nacherbschaft

17.1. Vor- und Nacherbschaft - § 6 ErbStG

Durch die Bestimmung der Vor- und Nacherbschaft (§ 2100 BGB) sorgt der Erblasser nicht nur für den Todesfall, sondern auch für eine Zeit nach seinem Tode.

Vor- und Nacherbe sind zeitlich nacheinander Rechtsnachfolger des Erblassers. Mit dem Eintritt des Erbfalls fällt bei dem Erben die Vorerbschaft an, der Nacherbe erwirbt ein veräußerbares und vererbbares Anwartschaftsrecht.

Der Vorerbe ist in der Veräußerung und im Verschenken regelmäßig beschränkt, er hat den Nachlass ordnungsgemäß zu verwalten. Seine Rechte sind i.d.R. fast so wie die eines Nießbrauchers.

Wirtschaftlich betrachtet gibt es jedoch zwei Möglichkeiten der Ausgestaltung der Stellung des Vorerben:

- a) Art Nießbrauch am Erbschaftsvermögen (Folge: Vorerbe ist eingeschränkt Verfügungsberechtigt §§ 2113 ff. BGB)
- b) Sog. Befreiter Vorerbe (Folge: Vorerbe hat fast uneingeschränktes Volleigentum § 2136 BGB)

Beim Vorerben bildet die Erbschaft eine Art Sondervermögen.

Erbschaftsteuerlich wird ein Vorerbe als Vollerbe behandelt n. § 6 Abs. 1 ErbStG („Fiktion“), obwohl er zivilrechtlich betrachtet nur ein Erbe auf Zeit ist. Er hat für seinen Erwerb die volle ErbSt zu zahlen.

Der Nacherbe erwirbt die Erbschaft vom Vorerben (§ 6 Abs. 2 ErbStG). Maßgebend ist das Verwandtschaftsverhältnis des Nacherben zum Vorerben, auf Antrag gem. § 6 Abs. 2 S. 2 ErbStG das Verwandtschaftsverhältnis zum Erblasser.

Beispiel:

Der Erblasser Heinrich hat mit Testament seine Ehefrau Berta zur Vorerbin eingesetzt. Nach dem Tode von Berta soll Karl, der Bruder des Heinrich, Nacherbe werden.

Berta hat durch wirksames Testament ihre Stammtischfreundin Herta zur Erbin eingesetzt.

Heinrich verstirbt am 06.12.09 und hinterlässt ein Vermögen von 500.000 €.

Lösung:

Zum 06.12.09 wird Berta Vorerbin nach Heinrich und erbt 500.000 €. Sie ist zwar zivilrechtlich in der Verfügung über dieses Vermögen beschränkt, dies ist jedoch erbschaftsteuerlich ohne Bedeutung.

Gleichzeitig erhält Karl ein unwiderrufliches vererbbares und veräußerbares Anwartschaftsrecht auf die Nacherbschaft.

Fortsetzung:

Da Berta ohne ihren Ehemann nicht alleine Weihnachten verbringen konnte, verstirbt sie am 25.12.09. Sie hinterlässt das von ihrem Mann ererbte Vermögen von 500.000 € und eigenes Vermögen i.H.v. 300.000 €.

Lösung:

Das Vermögen aus der Vorerbschaft in Höhe von 500.000 € erbt aufgrund der verfügten Nacherbschaft der Bruder Karl. Über ihr eigenes, nicht ererbtes Vermögen konnte Berta frei bestimmen. Dieses Vermögen erbt Herta aufgrund des Testaments von Berta.

Erwirbt der Nacherbe sowohl Vermögen, welches vom ursprüngl. Erblasser stammt, als auch Vermögen des Vorerben und hat er einen Antrag nach § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG gestellt, sind die beiden Vermögen hinsichtlich der Steuerklassen getrennt zu behandeln n. § 6 Abs. 2 Satz 3 ErbStG. Allerdings gibt es in diesen Fällen nur einen persönlichen Freibetrag, der sich nach dem Verwandtschaftsverhältnis des Nacherben zum ursprüngl. Erblasser bestimmt (§ 6 Abs. 2 Satz 4 ErbStG). Es ergeben sich zwei Fallgestaltungen:

- a) Ist der vom Nacherbschaftsvermögen nach dem Verhältnis zum Erblasser abzugsfähige Freibetrag verbraucht, steht kein weiterer Freibetrag mehr zur Verfügung für das vom Vorerben stammende Vermögen
- b) Ist der o.g. Freibetrag nicht voll verbraucht, darf der verbliebene teil nur bis zu der Höhe vom Vorerben-Vermögen abgezogen werden, der dem Freibetrag im Verhältnis des Vorerben zum Nacherben entspricht.

Die Abrundung nach § 10 Abs. 1 S. 5 ErbStG ist allerdings nur einmal auf den Gesamterwerb anzuwenden.

Als weitere Besonderheit gilt nach § 6 Abs. 2 Satz 5 ErbStG, dass die Steuer für den einzelnen Erwerb nach dem Steuersatz zu berechnen ist, der sich für den gesamten Erwerb ergeben würde.

17.2. Nacherbfolge zu Lebzeiten des Vorerben

Tritt der Nacherbe nach Ablauf einer vom Erblasser gesetzten Frist oder mit dem Eintritt eines bestimmten Ereignisses (z.B. Wiederverheiratung des als Vorerben eingesetzten Ehegatten) in die Nacherbschaft ein, gilt der Erwerb des Vorerben als auflösend bedingt und der Erwerb des Nacherben als aufschiebend bedingt n. § 6 Abs. 3 Satz 1 ErbStG. Der Nacherbe hat diesen Erwerb dann ausschließlich nach dem Verwandtschaftsverhältnis zum Erblasser zu versteuern, und zwar auch ohne Antrag (BFH 10.05.1972, II 78/64).

Die vom Vorerben gezahlte Steuer wird dann bei der Steuerfestsetzung des Nacherben insoweit angerechnet, als die Steuer auf die tatsächlich eingetretene Bereicherung des Vorerben entfällt. Die Bereicherung des Vorerben besteht in den aus dem Nachlass entnommenen Gegenständen und im Kapitalwert des zwischenzeitlichen Nutzungsrechts am Vermögen.

Es ergibt sich folgendes Berechnungsschema:

1	Steuer für das Nacherbschaftsvermögen	€
2	Steuer, die der Vorerbe entrichtet hat	€
3	Steuer, die auf beim Vorerben verbleibende Bereicherung entfällt	€
4	Anrechenbare Steuer des Vorerben (2) abzüglich (3)	€
5	Steuerschuld des Nacherben (1) abzüglich (4)	€

Veräußert der Nacherbe sein Anwartschaftsrecht entgeltlich an einen Dritten, ist der Nacherbe in Höhe des erhaltenen Entgelts erbschaftsteuerpflichtig (§ 3 Abs. 2 Nr. 6 ErbStG). Beim Erwerb tritt die Steuerpflicht erst ein mit Eintritt der Nacherbfolge nach dem Verwandtschaftsverhältnis zum Vorerben (auf Antrag zum ursprünglichen Erblasser, § 6 Abs. 2 ErbStG). Abzugsfähig ist der für den Erwerb der Nacherbschaft gezahlte Betrag (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG).

Überträgt der Nacherbe sein Anwartschaftsrecht gegen Entgelt dem Vorerben, versteuert der Nacherbe die erhaltene Leistung (§ 3 Abs. 2 Nr. 6 ErbStG). Da beim Vorerben für den Erwerb der Vorerbschaft bereits Erbschaftsteuer aus dem vollen Nachlasswert angefallen ist, entsteht bei ihm für diesen Erwerb keine weitere Erbschaftsteuer (§ 10 Abs. 4 ErbStG gilt entsprechend).

Sofern der Vorerbe das vorererbte Vermögen vorzeitig an den Nacherben überlässt, liegt eine Schenkung vor, für die Schenkungsteuer zu erheben ist (§ 7 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG). Maßgebend für die Berechnung ist dabei grundsätzlich das Verwandtschaftsverhältnis des Beschenkten (= Nacherben) zum Vorerben. Auf Antrag kann auch das Verwandtschaftsverhältnis zum ursprünglichen Erblasser zugrunde gelegt werden (§ 7 Abs. 2 ErbStG).

17.3. Übungsfälle

Fall 1: Dagobert Duck ist am 06.01.2009 verstorben. Er hat seine Ehefrau Daisy als Vorerbin und seinen unehelichen Sohn Pluto, den er gemeinsam mit seiner Affäre Minnie hat als Nacherben eingesetzt. Der Steuerwert des übergehenden Vermögens beträgt 600.666 €. Vermutlich aufgrund der anhaltenden Trauer um Dagobert verstirbt Daisy bereits am 12.04.2009. Eigenes Vermögen hinterließ sie nicht.

Wie hat Pluto das ererbte Vermögen zu versteuern?

Fall 2: Wie Fall 1, aber Pluto stellt einen Antrag n. § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG.

Fall 3: Clyde ist am 05.02.09 verstorben und hat seine Tochter Bonnie zur Vorerbin und seinen Sohn Rocky zum Nacherben eingesetzt. Bonnie wiederum hat ihrerseits ihren Bruder Rocky zum Alleinerben berufen. Der Erbfall von Bonnie ist am 06.05.09 eingetreten. Im Verhältnis zum Erblasser gehört Rocky zur Steuerklasse I, im Verhältnis zu Bonnie zur Steuerklasse II. Rocky hat den Antrag nach § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG gestellt.

Das eigene Vermögen der Bonnie hat einen Wert von 111.111 Euro.

Das Nacherbschaftsvermögen einen Wert von:

- a) 170.000 €
- b) 390.000 €
- c) 415.000 €

Ermitteln Sie die festzusetzende Erbschaftsteuer für Rocky.

18. Anrechnung ausländischer Steuer - § 21 ErbStG

Im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) erstreckt sich die deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuer auch auf das Auslandsvermögen (§ 21 Abs. 2 ErbStG), so dass es zu einer Doppelbesteuerung dieser Vermögensteile kommen kann. Greift kein DBA ein, ist auf Antrag nach § 21 Abs. 1 ErbStG gezahlte ausländische Erbschaftsteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer anzurechnen, soweit sie auf das Auslandsvermögen anteilig entfällt. Die Anrechnung erfolgt nach dem amtlichen, im Bundesanzeiger veröffentlichten Briefkurs für den Tag, an dem die deutsche Erbschaftsteuer entstanden ist (R 21 Abs. 2 ErbStR 2011).

Voraussetzung für die Anrechnung ist

- unbeschränkte Steuerpflicht bei einem Erwerb, der aus Auslandsvermögen besteht oder zu dem Auslandsvermögen gehört,
- Fehlen eines DBA zur Erbschaft- oder Schenkungsteuer,
- Erhebung und Zahlung einer der deutschen Erbschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Steuer,
- Antrag des zur Anrechnung Berechtigten,
- Entstehung der deutschen Erbschaft- oder Schenkungsteuer spätestens fünf Jahre nach Entstehung der ausländischen Steuer (§ 21 Abs. 1 Satz 4 ErbStG)

Ist das Auslandsvermögen in verschiedenen ausländischen Staaten belegen, so ist für jeden ausländischen Staat der Anteil des Auslandsvermögens an der festgesetzten deutschen Erbschaftsteuer gesondert zu ermitteln, § 21 Abs. 1 Satz 3 ErbStG.

Die Begrenzung des anzurechnenden Steuerbetrages führt zu einem Höchstbetrag, bis zu dem die ausländische Steuer angerechnet werden kann. Bei dieser Verhältnisrechnung ist grundsätzlich vom Nettowert (Steuerwert abzüglich Verbindlichkeiten) des steuerpflichtigen Gesamtvermögens und des Auslandsvermögens auszugehen, Freibeträge sind nicht abzuziehen. Das Auslandsvermögen ist mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den deutschen Bewertungsvorschriften ergibt. Zur Ermittlung des Abzugsbetrages dient die folgende Formel:

$$\text{Höchstbetrag} = \text{dt. ErbSt} \times \frac{\text{Stpfl. Auslandsvermögen}}{\text{Stpfl. Gesamtvermögen}}$$

Beispiel zur Berechnung des Höchstbetrages:

Bei einem stpfl. Gesamtvermögen von 500 000 € entfallen auf das stpfl. Auslandsvermögen 100 000 €. Im Ausland ist darauf eine Steuer von 20 000 € festgesetzt worden. Die inländische ErbSt beläuft sich, wenn StKI I mit einem Freibetrag von 400.000 € anwendbar ist, bei einem Steuersatz von 11v. H. und einem stpfl. Erwerb von 100.000 € auf 11.000 €

$$\text{Formel: } 11.000 \times (100.000\text{€} : 500.000\text{€}) = 2.200 \text{ €}$$

Auf die deutsche Steuer können daher höchstens 2.200€ als ausländische Erbschaftsteuer angerechnet werden.

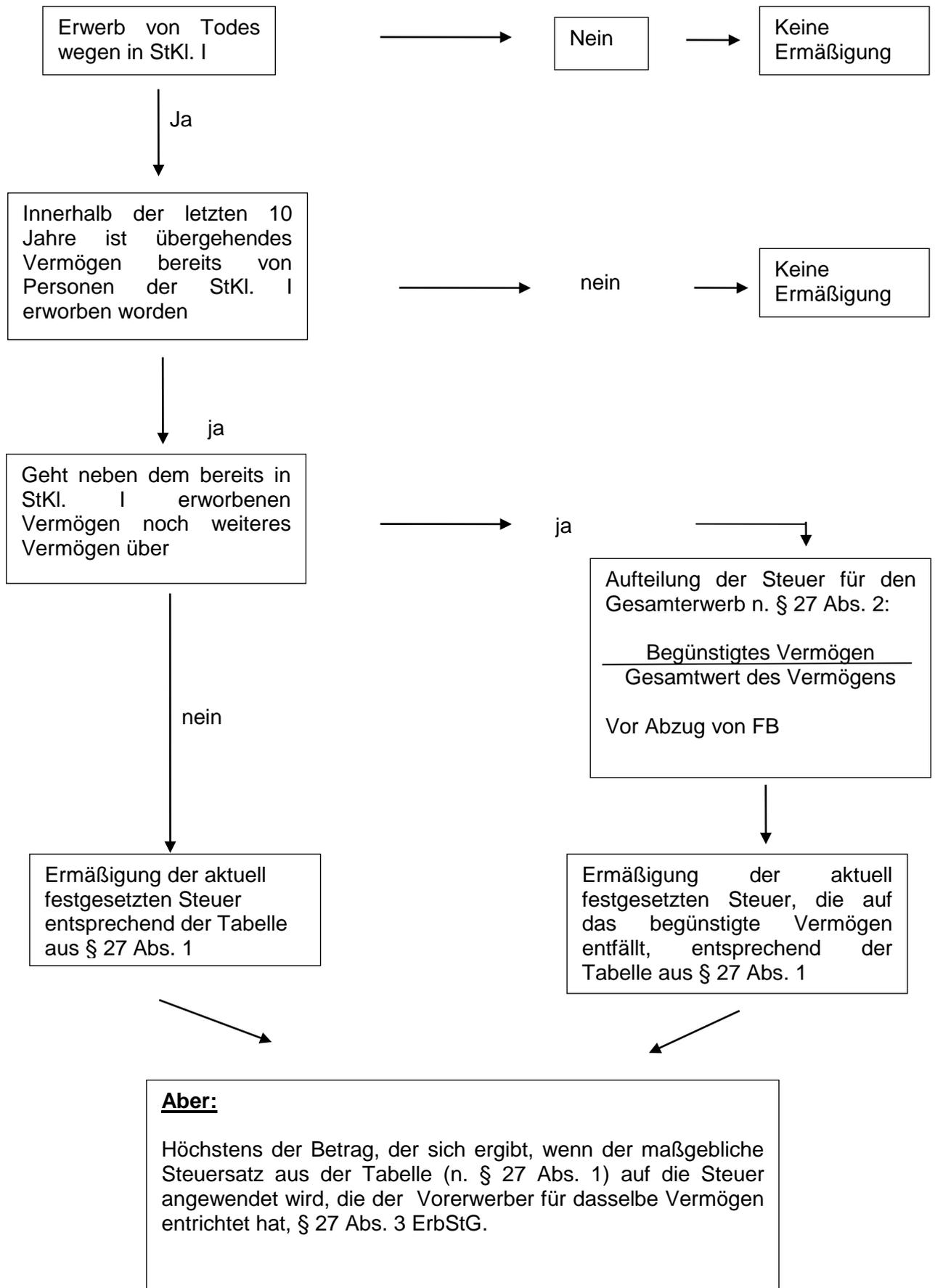
19. Tarifliche Besonderheiten

19.1. Mehrfacher Erwerb desselben Vermögens - § 27 ErbStG

Fällt Personen der Steuerklasse I von Todes wegen Vermögen an, das in den letzten 10 Jahren vor dem Erwerb bereits von Personen dieser Steuerklasse erworben worden ist und für das nach dem Gesetz eine Steuer zu erheben war, ermäßigt sich der auf dieses Vermögen entfallende Steuerbetrag nach den in § 27 Abs. 1 ErbStG tabellenförmig enthaltenen Prozentsätzen. Die Ermittlung des maßgeblichen Steuerbetrags ist in § 27 Abs. 2 ErbStG geregelt.

Zur Ermittlung des Steuerbetrags, der auf das begünstigte Vermögen entfällt, ist die Steuer für den Gesamterwerb immer in dem Verhältnis aufzuteilen, in dem der Wert des begünstigten Vermögens zu dem Wert des steuerpflichtigen Gesamterwerbs ohne Abzug des dem Erwerber zustehenden Freibetrags steht.

Nachfolgendes Schema soll bei der Berechnung behilflich sein:



19.1.1. Übungsfall

Der am 21.02.1946 geborene Hermann Horstmann hat durch den Tod seiner Mutter, der am 01.04.1908 geborenen Gesine Horstmann, die am 01.10.2002 verstorben ist, ein Vermächtnis i.H.v. 300.000 € erhalten. Für diesen Erwerb wurde damals zutreffend eine Erbschaftsteuer i.H.v. 10.500 € festgesetzt und von Hermann Horstmann beglichen.

Am 01.02.2009 ist Hermann Horstmann verstorben und von seiner Tochter Klara, geb. 20.08.1970, allein beerbt worden.

Am 01.02.2009 waren die 300.000 € aus dem Vermächtnis noch in voller Höhe in bar vorhanden. Außerdem bestand ein festverzinsliches Wertpapierdepot bei einer Bank (Nennwert 120.000 €, Kurswert am Todestag 174.700 €). Die bis zum Todestag noch nicht gutgeschriebenen Zinsen haben 5.300 € betragen.

Aufgabe:

Prüfen Sie, in welcher Höhe nach dem Tod des Hermann Horstmann Erbschaftsteuer festzusetzen und von seiner Tochter Klara zu erheben ist.

Begründen Sie Ihre Lösung unter Angabe der entsprechenden Vorschriften.

19.2. Tarifbegrenzung - § 19a ErbStG, R 19a.1 -19a.3 ErbStR 2011

Bei Erwerbern der Steuerklassen II und III ist gem. § 19a ErbStG stets auf übergehendes Unternehmensvermögen i.S.d. §§ 13a, 13b ErbStG, der Tarif nach Steuerklasse I anzuwenden, soweit das Vermögen nicht der Verschonung nach § 13a Abs. 1 ErbStG unterliegt oder „junges Verwaltungsvermögen“ darstellt. Begünstigt im Sinne des § 19a ErbStG kann daher nur der stpfl Teil des Vermögens sein, der nicht unter § 13b Abs. 4 ErbStG fällt, also der Anteil von 15% bei Regelverschonung.

Steuertechnisch wird der Tarif nach StKI. I für das Produktivvermögen dadurch erreicht, dass die ErbSt in diesen Fällen um einen Entlastungsbetrag gemindert wird.

Die Vorschrift gilt nicht für Erwerbe durch nichtnatürliche Personen (R E 19a.1 Abs. 1 S. 2 ErbStR 2011).

Dafür wird zunächst der Erwerb nach der entsprechenden Steuerklasse II oder III besteuert. Von der danach ermittelten Steuer wird der Entlastungsbetrag nach § 19a ErbStG abgezogen.

Die Berechnung des Entlastungsbetrages ergibt sich aus § 19a Abs. 3 und 4 ErbStG.

Im Einzelnen gilt folgendes:

- Für den steuerpflichtigen Erwerb wird zunächst die Steuer nach der tatsächlichen Steuerklasse (II oder III) berechnet. Anschließend ist der auf das nach § 19a begünstigte Betriebsvermögen entfallende Anteil an der ErbSt nach dem Verhältnis des Werts dieses Vermögens nach Anwendung des § 13a (Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG) und nach Abzug der in wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Schulden zum Wert des gesamten Vermögensanfalls aufzuteilen.
- Im nächsten Schritt ist die Steuer für den gesamten steuerpflichtigen Erwerb nach der Steuerklasse I zu berechnen und ebenfalls aufzuteilen.
- Der Entlastungsbetrag ergibt sich dann als Unterschiedsbetrags zwischen der auf das Betriebsvermögen entfallenden Steuer nach der Steuerklasse II oder III und der Steuer für den gesamten steuerpflichtigen Erwerb.

Die Berechnung nach der Steuerklasse I setzt voraus, dass der Erwerber nicht gegen die Behaltensregeln des § 13a Abs. 5 BewG verstößt. Anderenfalls fällt der Entlastungsbetrag mit Wirkung für die Vergangenheit weg.

Ist der Anteil von 15% des Vermögens durch die Gewährung des Abzugsbetrages nach § 13a Abs. 2 ErbStG in voller Höhe steuerfrei gestellt, kann § 19a keine Anwendung mehr finden. Denn in diesem Fall würde 0% der erhobenen ErbSt auf entsprechendes Vermögen entfallen.

19.2.1. Übungsfälle

Sachverhalt 1:

Unternehmer A schenkt seiner Nichte zum 01.01.09 sein gewerbliches Unternehmen, dessen Wert nach § 12 Abs. 5 ErbStG 525.000 € beträgt. Die Verwaltungsvermögensquote ist unter 50% und sog. junges Verwaltungsvermögen ist nicht vorhanden. Zudem erhält die Nichte Kapitalvermögen im Wert von 105.000 €. Weitere Schenkungen haben zuvor nicht stattgefunden.

Frage: Wie hoch ist die Tarifbegrenzung des § 19a ErbStG und mit welcher Steuerbelastung ist insgesamt zu rechnen?

Sachverhalt 2:

Unternehmer A schenkt seiner Nichte zum 01.01.09 sein gewerbliches Unternehmen, dessen Wert nach § 12 Abs. 5 ErbStG 1,5 Mio. € beträgt. Die Verwaltungsvermögensquote ist unter 50% und sog. junges Verwaltungsvermögen ist nicht vorhanden. Zudem erhält die Nichte Kapitalvermögen im Wert von 105.000 €. Weitere Schenkungen haben zuvor nicht stattgefunden.

Frage: Wie hoch ist die Tarifbegrenzung des § 19a ErbStG und mit welcher Steuerbelastung ist insgesamt zu rechnen?

20. Stundung - § 28 ErbStG, R E 28 ErbStR 2011

Die Stundungsregelung des § 28 ErbStG ist eine ergänzende Vorschrift zu § 222 AO.

Der Erwerber kann nach § 28 Abs. 1 ErbStG bei Erwerben von Todes wegen in allen Fällen von übergehendem begünstigten Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG einen Antrag auf Stundung stellen. Die Stundung kann bis zu 7 Jahre erfolgen und ist im ersten Jahr zinslos.

Wird die Mindestlohnsumme unterschritten oder gegen die Behaltensfrist verstoßen, endet die Stundung.

Nach § 28 Abs. 3 ErbStG ist eine Stundung auf Antrag von bis zu 10 Jahren auch auf Vermögen im Sinne des § 13d ErbStG und auf EFH/ZFH oder Wohneigentum anzuwenden, welches zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird, anzuwenden, wenn der Erwerber die Steuer sonst nur durch Veräußerung des entsprechenden Vermögens aufwenden kann, § 28 Abs. 3 S. 1 + 2 ErbStG. Die Stundung endet in jedem Fall, wenn das erworbene Vermögen Gegenstand einer weiteren Schenkung ist oder die Selbstnutzung aufgegeben wird, § 28 Abs. 3 S. 3 + 4 ErbStG.

21. Steuerfestsetzung und Erhebung

21.1. Steuerschuldner und Steuerhaftung - § 20 ErbStG

Steuerschuldner der Erbschaftsteuer ist der Erwerber, bei Schenkungen auch der Schenker (§ 20 Abs. 1 ErbStG).

Neben den Steuerschuldner tritt in manchen Fällen gesamtschuldnerisch der Haftungsschuldner (§ 44 Abs. 1 AO, § 20 Abs. 3, 5, 6 und 7 ErbStG). So bestimmt § 20 Abs. 3 ErbStG, dass Miterben bis zur Auseinandersetzung mit dem Nachlass für die Steuer der am Erbfall Beteiligten haften.

21.2. Kleinbetragsgrenze - § 22 ErbStG

Nach § 22 ErbStG wird eine Erbschaft- und Schenkungsteuer nur festgesetzt, wenn sie für den einzelnen Erwerber mindestens 50 € beträgt.

Die Kleinbetragsregelung nach § 156 Abs. 1 AO i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 4 der Kleinbetragsverordnung, wonach eine Änderung der Steuerfestsetzung zuungunsten des Stpfl. grundsätzlich bis zu einem Betrag von 10 € unterbleibt, ist ebenfalls zu beachten.

21.3. Steuerfestsetzung und Erhebung - § 155 AO

Die Steuerfestsetzung ist auch für die Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer grundsätzlich in den §§ 155 ff. AO geregelt, d.h. die Festsetzung erfolgt durch Steuerbescheid. Für das Erhebungsverfahren gelten die §§ 218 ff. AO.

21.4. Fälligkeit der Erbschaftsteuer

Die Erbschaftsteuer ist einen Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheides in Höhe des gesamten Steuerbetrages fällig.

21.5. Anzeigepflichten - §§ 30, 33 und 34 ErbStG, H E 33 ErbStR 2011

Nach § 30 Abs. 1 ErbStG ist der Erwerber grundsätzlich verpflichtet den der Erbschaftsteuer unterliegenden Erwerb innerhalb einer Frist von drei Monaten dem zuständigen Finanzamt zu melden. Im Fall der Schenkung ist nach § 30 Abs. 2 ErbStG auch der Schenker zur Anzeige verpflichtet. Einer Anzeige bedarf es nicht, wenn der Erwerb auf einem Testament beruht, das von einem deutschen Gericht, Notar oder Konsul eröffnet wird und sich aus dem Testament das Verhältnis zum Erwerber eindeutig ergibt; das gilt jedoch nicht, wenn zum Erwerb Grundbesitz, Betriebsvermögen, Anteile an KapG, die nicht der Anzeigepflicht nach § 33 ErbStG unterliegen, oder Auslandsvermögen gehört (§ 30 Abs. 3 ErbStG). Einer Anzeige bedarf es auch nicht bei notariell oder gerichtlich beglaubigten Schenkungen oder Zweckzuwendungen.

Weitere Anzeigepflichten ergeben sich aus den §§ 33 und 34 ErbStG:

– Bei Erwerben von Todes wegen:

- Anzeigen der Vermögensverwahrer, Vermögensverwalter und Versicherungsunternehmen
- Anzeigen der Standesämter (Totenlisten, Durchschriften der Sterbeurkunden, siehe auch § 34 ErbStG und § 9 ErbStDV),
- Anzeigen der Auslandssterbefälle durch die diplomatischen Vertreter und Konsularbeamten (§ 10 ErbStDV)
- Beschlüsse über Todeserklärungen und Todeszeitfeststellungen der Amtsgerichte (§ 11 ErbStDV),
- die übrigen Anzeigen der Gerichte, Behörden, Beamten und Notare (§§ 12 und 14 ErbStDV).

- Bei Schenkungen und Zuwendungen unter Lebenden
Anzeigen der Gerichte, Notare, sonstige Urkundspersonen und Genehmigungsbehörden (§§ 13, 14 ErbStDV).

21.6. Steuererklärung - § 31 ErbStG

Das Finanzamt kann von jedem Beteiligten die Abgabe einer Steuererklärung verlangen, dabei ist es ohne Bedeutung, ob derjenige tatsächlich steuerpflichtig ist.

Bei Erwerben von Todes wegen ist grundsätzlich jeder einzelne Erbe zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet. I.d.R. wird jedoch nur eine gesamte Erklärung gemeinsam für alle Erben abgegeben.

Ist ein Testamentsvollstrecker oder Nachlassverwalter vorhanden, so ist die Steuererklärung nach § 31 Abs. 5 ErbStG von ihm abzugeben.

Der Nachlasspfleger ist zur Abgabe der Steuererklärung nach § 31 Abs. 6 ErbStG verpflichtet.

Die Steuererklärung ist innerhalb einer vom Finanzamt gesetzten - mindestens einmonatigen - Frist abzugeben.

21.7. Zuständigkeit - § 35 ErbStG

§ 35 ErbStG regelt, die örtliche Zuständigkeit für die Finanzämter für die Besteuerung. Es bestehen folgende Möglichkeiten:

- 1) Erblasser oder Schenker sind Inländer
-> Wohnsitzfinanzamt,
- 2) Erblasser oder Schenker sind keine Inländer, aber nicht länger als 5 Jahre im Ausland
-> letztes Wohnsitzfinanzamt
- 3) Erblasser war kein Inländer oder der Beschenkte eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse
-> Wohnsitzfinanzamt des Erwerbers
- 4) Zuwendungen einer Erbengemeinschaft (alle Erben müssen etwas schenken)
-> Finanzamt, welches für den Sterbefall zuständig ist.
- 5) beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG
-> Finanzamt, in dessen Bereich sich das Inlandsvermögen befindet

Nicht alle Wohnsitzfinanzämter haben Erbschaftsteuerstellen, diese sind jeweils bei einem Finanzamt zentralisiert.

22. Ermächtigungen und Schlussvorschriften

22.1. Anwendung des Gesetzes - § 37 ErbStG

Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 24.12.2008 ist auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer **nach dem 31.12.2008** entstanden ist oder entsteht.

Das Gesetz in der Fassung des Artikel 6 des Gesetzes vom 22.12.2009 (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) findet Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.12.2009 entsteht. Mit Ausnahme der Regelungen zu § 13a und § 19a Abs. 5. Hier findet das Gesetz i.d.R. bereits Anwendung für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.12.2008 entsteht.

23. Festsetzungsfrist

23.1 Festsetzungsfristbeginn ErbSt

Grundsatz: § 170 II 1 Nr. 1 AO

- mit Ablauf des Kj. der Abgabe der Anzeige (§ 30 ErbStG = *Ausnahme*) bzw. Steuererklärung (§ 31 ErbStG = *Grundfall*)
- spätestens mit Ablauf des 3. Kj., das auf das Kj. folgt, in dem die Steuer entstanden ist.

Nach Kenntnis ggf. wieder zur Anzeige verpflichtet n. § 30 ErbStG

Lex specialis: § 170 V Nr. 1 AO

nicht vor Ablauf des Kj., in dem der Erwerber Kenntnis von dem Erwerb erlangt hat

Verhältnis Abs. 2 zu Abs. 5:

Die Anlaufhemmung des Abs. 5 tritt neben die Hemmung von max. 3 Jahren bei der Verpflichtung zur Abgabe einer Erklärung oder Anzeige nach Abs. 2 Nr. 1. Das bedeutet, dass die Anlaufhemmung bis zum Eintritt eines der in Abs. 5 genannten Ereignisse fort dauert, auch wenn die 3-Jahres-Frist des Abs. 2 Nr. 1 bereits abgelaufen ist; die 3-Jahres-Frist wird durch die weitergehende Anlaufhemmung des Abs. 5 daher außer Kraft gesetzt (vgl. BFH 05.02.2003, II R 22/01, BStBl II 2003, 502)

Andererseits bleibt die Anlaufhemmung nach Abs. 2 neben der nach Abs. 5 bestehen, wenn die Finanzbehörde den Stpfl. zur Abgabe einer Erbschaft- oder SchenkungSt-Erklärung aufgefordert hat. Die Anlaufhemmung nach Abs. 5 soll es der Finanzbehörde ermöglichen zu prüfen, ob eine Erbschaft- oder SchenkungSt-Erklärung angefordert werden soll. Hat diese Prüfung zu der Anforderung einer entsprechenden Steuererklärung geführt, richtet sich die Anlaufhemmung nach Abs. 2 Nr. 1, da dann regelmäßig nach den Tatbeständen des Abs. 5 die Anlaufhemmung geendet haben wird. (vgl. BFH 10.11.2004, II R 01/03, BStBl II 2005, 244).

Aus HAUFE Praxiskommentar zur AO, Schwarz (Stand August 2006)

23.2 Festsetzungsfristbeginn SchSt

Grundsatz: § 170 II 1 Nr. 1 AO

- mit Ablauf des Kj. der Abgabe der Anzeige (§ 30 ErbStG = *Ausnahme*) bzw. Steuererklärung (§ 31 ErbStG = *Grundfall*)
- spätestens mit Ablauf des 3. Kj., das auf das Kj. folgt, in dem die Steuer entstanden ist

Nach Kenntnis ggf. wieder zur Anzeige verpflichtet n. § 30 ErbStG

Lex specialis: § 170 V Nr. 2 AO

nicht vor Ablauf des Kj., in dem

- a) der Schenker gestorben ist (*lex specialis vor b*)
- b) die Finanzbehörde von der vollzogenen Schenkung Kenntnis erlangt hat

Verhältnis Abs. 2 zu Abs. 5:

Die Anlaufhemmung des Abs. 5 tritt neben die Hemmung von max. 3 Jahren bei der Verpflichtung zur Abgabe einer Erklärung oder Anzeige nach Abs. 2 Nr. 1. Das bedeutet, dass die Anlaufhemmung bis zum Eintritt eines der in Abs. 5 genannten Ereignisse fort dauert, auch wenn die 3-Jahres-Frist des Abs. 2 Nr. 1 bereits abgelaufen ist; die 3-Jahres-Frist wird durch die weitergehende Anlaufhemmung des Abs. 5 daher außer Kraft gesetzt (vgl. BFH 05.02.2003, II R 22/01, BStBl II 2003, 502)

Andererseits bleibt die Anlaufhemmung nach Abs. 2 neben der nach Abs. 5 bestehen, wenn die Finanzbehörde den Stpfl. zur Abgabe einer Erbschaft- oder SchenkungSt-Erklärung aufgefordert hat. Die Anlaufhemmung nach Abs. 5 soll es der Finanzbehörde ermöglichen zu prüfen, ob eine Erbschaft- oder SchenkungSt-Erklärung angefordert werden soll. Hat diese Prüfung zu der Anforderung einer entsprechenden Steuererklärung geführt, richtet sich die Anlaufhemmung nach Abs. 2 Nr. 1, da dann regelmäßig nach den Tatbeständen des Abs. 5 die Anlaufhemmung geendet haben wird. (vgl. BFH 10.11.2004, II R 01/03, BStBl II 2005, 244).

Aus HAUFE Praxiskommentar zur AO, Schwarz (Stand August 2006)

23.3 Festsetzungsfrist allgemein

Festsetzungsfrist (allgemein)

§§ 169 -171 AO

Beginn: § 170 AO



Dauer:	<i>Grundsatz</i>	4 Jahre	(§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO)
	<i>Ausnahme</i>	a)	5 Jahre bei leichtfertiger Steuerverkürzung (§ 169 Abs. 2 Satz 2 2. Alt. AO)
		b)	10 Jahre bei Steuerhinterziehung (§ 169 Abs. 2 Satz 2 1 Alt. AO)



Ende: § 169 Abs. 1 i.V.m. § 171 AO

23.4 Beispiele

Beispiel 1: A erbt am 02.02.2002 von seinem Vater B. Ein Testament ist nicht vorhanden. Eine Erklärung wurde nicht eingereicht.

Lösung: Gemäß § 30 ErbStG ist A zur Anzeige verpflichtet.
Die F.Frist beginnt n. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO mit Ablauf des 3. KJ. nach Entstehung der Steuer, also mit Ablauf des 31.12.2005.

Beispiel 2: Wie Beispiel 1, jedoch reicht A eine Erklärung am 31.05.2004 beim Finanzamt ein.

- Lösung:** Gem. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO beginnt die F.Frist mit Ablauf des 31.12.2004.
- Beispiel 3:** A und B erben am 31.05.2002 von ihrem Onkel C per testamentarischer Verfügung. Eine Erklärung oder Anzeige wurde nicht eingereicht.
- Lösung:** Nach § 30 Abs. 3 ErbStG ist A nicht zur Anzeige verpflichtet.
§ 170 Abs. 2 Nr.1 AO greift nur, wenn das Finanzamt ihn zur Abgabe einer Erklärung auffordert (siehe Beispiel 4).
Es gilt demnach § 170 Abs. 1 AO, Beginn der Festsetzungsfrist mit Ablauf des 31.12.2002. Es sei denn A hat erst zu einem späteren Zeitpunkt Kenntnis von der Erbschaft, § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO.
- Beispiel 4:** A wird aufgefordert (für sich und B), für einen der ErbSt im Jahr '02 unterliegenden Erwerbsvorgang eine Steuererklärung abzugeben. Die Aufforderung ergeht: a) im Jahr 06
b) im Jahr 07
- Lösung:** a) Die Aufforderung ergeht nach Ablauf der möglichen Anlaufhemmung n. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO (max. 3 Jahre, also 05), aber vor Ablauf der regelmäßigen 4-jährigen Festsetzungsfrist (Ablauf am 31.12.2006). Die Festsetzungsfrist wird für die Jahre 03-05 gehemmt und läuft am 31.12.2009 ab.
b) Die Aufforderung ergeht nach Ablauf der regelmäßigen Festsetzungsfrist am 31.12.2006, also zu einem Zeitpunkt, zu dem bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist. Die Anlaufhemmung tritt nicht ein, die Festsetzungsfrist ist mit dem 31.12.2006 abgelaufen.
- Hinweis:** Reicht A eine Erklärung ein, die nur von Ihm unterschrieben ist, gilt diese nicht zugleich für B, da B der Erklärung per Unterschrift zustimmen muss (§ 31 Abs. 4 ErbStG). Des Weiteren muss aus der Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärung erkennbar sein, dass diese für alle Erben gilt. Anderenfalls greift lediglich die Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 1 bzw. Abs. 5 AO.
- Beispiel 6:** B ist am 31.05.2002 verstorben. Von ihm beerbt wurde C. Das Finanzamt ging fälschlicherweise von A als Erben aus und forderte ihn zur Abgabe einer Erklärung auf. C erfährt erst am 31.7.2007 von der Erbschaft. Ein Testament ist vorhanden.
- Lösung:** Gemäß § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO ist maßgebend, wann der richtige Erbe von der Erbschaft erfährt. Dieses war im Jahre 2007. Die Festsetzungsfrist beginnt daher mit Ablauf des 31.12.2007. Ist ggf. bereits ein Bescheid gegenüber A ergangen ist dieser nach § 175 AO aufzuheben.
Fordert das Finanzamt C nun zur Abgabe einer Erklärung auf greift § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO nicht mehr, da spätestens mit Ablauf des 3. KJ. Nach Entstehen der Steuer die Festsetzungsfrist hätte beginnen müssen (31.12.05). § 170 Abs. 5 AO ist hier lex specialis.

Beispiel 7: Abwandlung Bsp. 6. C erfährt in 2004 von der Erbschaft.

Lösung: Gemäß § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO beginnt die F.Frist mit Ablauf des 31.12.2004, da C aber zur Abgabe einer Erklärung aufgefordert wurde, greift § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO. Hiernach beginnt die F.Frist spätestens mit Ablauf des 31.12.2005. Dieser Zeitpunkt liegt hinter dem Zeitpunkt des § 170 Abs.5 AO und ist in der Reihenfolge des § 170 AO maßgebend.

Beispiel 8: A erhält von B per notariellen Schenkungsvertrag ein Grundstück mit Wirkung zum 31.07.2002.

- a) B stirbt am 31.07.2008
- b) Das Finanzamt erfährt durch eine weitere Schenkung am 31.07.2006 davon.
- c) B stirbt am 31.07.2008, das Finanzamt erfährt erst am 31.07.2009 von der Schenkung.

Lösung: Gemäß § 30 Abs. 3 ErbStG sind A und B nicht zur Anzeige verpflichtet. § 170 Abs. 2 AO greift daher nicht.

- a) Nach § 170 Abs. 5 Nr. 2 1. Alt. AO beginnt die F.Frist mit Ablauf des 31.12.2008.
- b) Nach § 170 Abs. 5 Nr. 2 2. Alt. AO beginnt die F.Frist mit Ablauf des 31.12.2006.
- c) Nach § 170 Abs. 5 Nr. 2 1. Alt. AO beginnt die F.Frist mit Ablauf des 31.12.2008. Die 2. Alt. (Kenntnis des FA) greift nur solange der Schenker noch lebt. In der Rechtsprechung wird davon ausgegangen, dass spätestens mit dem Tod des Schenkers die Vorschenkung dem FA gegenüber bekannt wird.

Abzugsbetrag bei Regelverschonung nach § 13a Abs. 2 ErbStG

Nicht begünstigter Teil des BV nach Gewährung des Verschonungsabschlag von 85%	Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG	Zu besteuertes BV nach Abzugsbetrag
150.000	150.000	0
160.000	145.000	15.000
170.000	140.000	30.000
180.000	135.000	45.000
190.000	130.000	60.000
200.000	125.000	75.000
210.000	120.000	90.000
220.000	115.000	105.000
230.000	110.000	120.000
...
440.000	5.000	435.000
450.000	0	450.000