

# 1. Tag der schriftlichen StB-Prüfung: Teilaufgabe zur Erbschaft-/Schenkungsteuer und zum Bewertungsrecht

## Themenauswertung der „Dauerbrenner“ und wichtige Tipps für 2024

Dr. Elke Lehmann\*

Der nachfolgende Beitrag thematisiert die Aufgabe aus der Erbschaft-/Schenkungsteuer und Bewertung des ersten Prüfungstags der schriftlichen StB-Prüfung<sup>1</sup>. Die Analyse der Prüfungsklausuren der letzten Jahre lässt feste Lösungsabläufe sowie regelmäßig wiederkehrende Themenschwerpunkte erkennen.<sup>2</sup> Diese Prüfungsschwerpunkte müssen Sie sich aneignen und am Ende Ihrer Vorbereitungszeit sicher beherrschen, um ein Maximum an Punkten in der knappen Bearbeitungszeit erzielen zu können. Ergänzt wird dieser Beitrag durch Tipps zur Klausurtechnik sowie Details zu ausgewählten Sondervorschriften, die zunehmend eine Rolle in den Prüfungsklausuren spielen können. Abschließend werden Hinweise für die anstehende Klausur in der schriftlichen StB-Prüfung 2024 gegeben.

### I. Allgemeines

Der erste Prüfungstag ist erfahrungsgemäß hinsichtlich des **Zeitmanagements** der schwierigste. Seit der Prüfung 2022 gibt es in den Prüfungsklausuren aber zumindest den für das Zeitmanagement hilfreichen **Ausweis der groben Punkteverteilung** für die einzelnen Sachverhalte. Hierbei gab es jedoch Unterschiede:

- ▶ In der **Prüfungsklausur 2022** beschränkte sich dieser Ausweis für den hier vorliegenden Teil III „Erbschaftsteuer“ noch aufgrund des zu beurteilenden Gesamtsachverhalts auf die max. erreichbare Gesamtpunktzahl von **30 Punkten**.
- ▶ In der **Prüfungsklausur 2023** wurde dieser Ausweis für den Teil III (wieder überschrieben mit „Erbschaftsteuer“) dahingehend verfeinert, dass bei dem zweigeteilten Sachverhalt max. **5 Punkte** für die Ermittlung der **festzusetzenden SchenkSt** und max. **25 Punkte** für die Ermittlung der **festzusetzenden ErbSt** erreichbar waren. Damit war ein Anhaltspunkt für die Gewichtung der beiden zu bearbeitenden Teilaufgaben gegeben.

Aufgrund der Bearbeitungszeit von insgesamt sechs Zeitstunden für die drei Klausurteile des ersten Prüfungstags und einer max. zu erreichenden Punktzahl von insgesamt 100 Punkten bedeutet dies, dass Ihnen für die Bearbeitung des ErbSt-Teils nur etwa **1 Stunde und 48 Minuten** verbleiben. Sie haben also nur Zeit, möglichst alle Problemfelder mit Lösungsansätzen darzustellen.

Hinsichtlich der **Aufgabenstellung** kann für die letzten fünf Jahre Folgendes konstatiert werden:

- ▶ Bis zum **Prüfungsjahr 2019** war jeweils ein Gesamtsachverhalt eines **Erwerbs von Todes wegen** zu beurteilen. Die Aufgabenstellung lautete: „Ermitteln Sie (...) die zutreffend **festzusetzende Erbschaftsteuer** für den/die Erben.“

- ▶ Die **Prüfungsklausur 2020** sorgte dann für eine Überraschung, denn dem zu beurteilenden Sachverhalt lag eine **Schenkung unter Lebenden** zugrunde. Die Aufgabenstellung lautete: „Ermitteln Sie die (...) **festzusetzende Schenkungsteuer**.“
- ▶ In der **Prüfungsklausur 2021** kehrte der Klausurersteller wieder zu einem zu beurteilenden Gesamtsachverhalt eines **Erwerbs von Todes wegen** zurück. Anders als in den Klausuren vor 2020 stellte jedoch lt. Aufgabenstellung der zu ermittelnde steuerpflichtige Erwerb als Bemessungsgrundlage für die festzusetzende ErbSt bereits den Schlusspunkt der Lösung dar: „Ermitteln Sie den **steuerpflichtigen Erwerb** für den/die Erben.“<sup>3</sup>
- ▶ Auch in der **Prüfungsklausur 2022** war ein Gesamtsachverhalt eines **Erwerbs von Todes wegen** zu beurteilen. Die Aufgabenstellung lautete: „Nehmen Sie zur Steuerpflicht Stellung und ermitteln Sie für Zwecke der Erbschaftsteuer die für die Erbin **anfallende Bereicherung**.“<sup>4</sup>

\* Dipl.oec.paed., Steuerberaterin, Berlin. Sie ist Dozentin für Erbschaft-/Schenkungsteuerrecht sowie Bewertungsrecht in der Steuerberaterausbildung, Lehrbeauftragte in den Studiengängen Master of Taxation und Ausbildungsleiterin bei Steuerlehrgänge Dr. Bannas, Köln.

1 Grundlegend zur schriftlichen StB-Prüfung s. den Leitfaden von Biegert/Kandler, SteuerStud 3/2024 S. 153 NWB KAAAJ-54576; zugelassene Hilfsmittel s. Hilfsmittelerlass 2024: Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder über den Termin der schriftlichen Steuerberaterprüfung 2024 und die hierfür zugelassenen Hilfsmittel v. 16.10.2023 - S 0853, BStBl 2023 | S. 1792 NWB QAAAJ-50530.

2 Vgl. zu den Prüfungsschwerpunkten am ersten Prüfungstag zum Verfahrensrecht Große, SteuerStud 3/2024 S. 162 NWB UAAAJ-54577, und zur USt Becker, SteuerStud 3/2024 S. 170 NWB EAAAJ-54578. Die Analyse zum zweiten Prüfungstag (Ertragsteuer) finden Sie bei Baretto/Bauer/Frenzel/Münch, SteuerStud 3/2024 S. 188 NWB LAAAJ-54580, und zum dritten Prüfungstag (Buchführung und Bilanzwesen) bei Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2024 S. 201 NWB VAAAJ-54581. Seit dem Jahr 2015 werden die Originalklausuren nicht mehr veröffentlicht. Alle Informationen in diesem Beitrag über Inhalte basieren daher auf Berichterstattungen von Teilnehmern.

3 Dies zielte m. E. darauf ab, dass im Sachverhalt Angaben über den Besteuerungszeitpunkt hinaus enthalten waren, die rückwirkend zu einem Wegfall der Steuerbefreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG bzw. § 13a ErbStG führten, was in der Klausurlösung zu würdigen war.

4 Dass in der Aufgabenstellung gezielt dazu aufgefordert wurde, zur „Steuerpflicht“ Stellung zu nehmen, war insofern eine Besonderheit, als in den vorangegangenen Prüfungsklausuren auch ohne einen solchen expliziten Hinweis in der Lösung auf die Steuerpflicht einzugehen war.

- In der **Prüfungsklausur 2023** war zunächst ein **Schenkungsfall** (5 Punkte) und sodann ein kurze Zeit später folgender **Erwerb von Todes wegen** (25 Punkte) für dieselben Personen (Schenker = Erblasser und Beschenkte = Erbe) zu beurteilen, so dass ein Fall des **§ 14 ErbStG** vorlag. Die Aufgabenstellung zielte darauf ab, die *festzusetzende SchenkSt und ErbSt* zu ermitteln.

Ausgehend von der Aufgabenstellung, die festzusetzende ErbSt oder SchenkSt zu ermitteln oder „nur“ die Bereicherung bzw. den steuerpflichtigen Erwerb, folgt der **Aufbau der Klausur** einer **festen Lösungsstruktur**. An dieser Struktur (Steuerpflicht, Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs, festzusetzende ErbSt/SchenkSt) orientiert sich daher auch die nachfolgende Themenauswertung.

## II. Themenauswertung der StB-Prüfungen 2023–2019

### 1. Steuerpflicht

**Sachliche Steuerpflicht:** In den **Prüfungsklausuren 2019, 2021 und 2022** war jeweils ein Gesamtfall eines **Erwerbs von Todes wegen durch Erbanfall** (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. mit § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) zu beurteilen. Erbe war entweder die Ehefrau (2018, 2021, 2022) oder das Kind (2019). Lediglich der **Prüfungsklausur 2020** lag ein Gesamtfall einer **Schenkung unter Lebenden durch freigebige Zuwendung** (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. mit § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) vom Vater an den Sohn zugrunde. Stets war also ein Erwerber der **Steuerklasse I** zu beurteilen. In der **Prüfungsklausur 2023** wurden beide prüfungstypischen steuerpflichtigen Vorgänge – **Schenkung unter Lebenden durch freigebige Zuwendung und Erwerb von Todes wegen durch Erbanfall** in einem Klausurfall vereint. Allerdings war hier erstmals kein Erwerber der Steuerklasse I zu beurteilen, sondern ein Erwerber der **Steuerklasse III**.

**Persönliche Steuerpflicht:** In allen Klausuren des betrachteten Zeitraums hatte entweder der Erblasser oder der Erwerber einen Wohnsitz im Inland i. S. des § 8 AO, so dass stets eine unbeschränkte persönliche Steuerpflicht nach **§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG** gegeben war.

Im Rahmen der Steuerpflicht war weiter auf die **Entstehung der Steuer, den Bewertungsstichtag sowie die Steuerschuldnerschaft** einzugehen.

### 2. Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs

#### a) Prüfungsjahr 2023

##### aa) Schenkung unter Lebenden durch freigebige Zuwendung (Vollschenkungen)

##### Wert der Bereicherung:

- **Schenkungsgegenstand** – ein zu Wohnzwecken vermietetes **Einfamilienhausgrundstück** mit vorgegebenem Grundbesitzwert, Steuerbefreiung nach § 13d ErbStG;
- bereicherungsmindernder **Abzug** der angefallenen **Erwerbsnebenkosten**, da Übernahme durch den Beschenkten.

##### Steuerpflichtiger Erwerb:

- Besteuerung nach **Steuerklasse III**.

#### bb) Erwerb von Todes wegen durch Erbanfall

##### Vermögensanfall:

- **Betriebsvermögen (Einzelunternehmen)** – vorgegebener Gutachterwert nach IDW S1-Verfahren, Substanzwertermittlung bei fehlendem Zwischenabschluss auf den Bewertungsstichtag, Begünstigungsprüfung nach §§ 13a, 13b ErbStG inkl. gesonderter Feststellung gem. § 13b Abs. 10 ErbStG, begünstigungsfähiges Vermögen gem. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, jedoch kein begünstigtes Vermögen, da der Anteil des Verwaltungsvermögens über 90 % lag (§ 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG);
- **Grundvermögen in Form einer Eigentumswohnung** – vorgegebener Grundbesitzwert, Steuerbefreiung nach § 13d ErbStG;
- **Übriges Vermögen** – Versicherungszahlung bzgl. Pkw-Schaden und Bankguthaben;
- **Besonderheit** – nicht zum Nachlass gehörender Auszahlungsanspruch aus einer **Lebensversicherung**, weil dieser direkt dem vertraglich bezugsberechtigten Sohn des Erblassers zufließt; daher auch Verzicht auf die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs.

##### Nachlassverbindlichkeiten/Wert der Bereicherung:

- **§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG – Vermächtnis** gegenüber einem Mitarbeiter Ehepaar in Form jeweils eigener Rentenansprüche (mit auflösender Befristung, aufschiebender Bedingung), nur anteilig abzugsfähig gem. § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG; **Pflichtteilsanspruch des Sohnes** – kein Abzug, da nicht geltend gemacht (s. o.);
- **§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG** – Abzug mit dem **Pauschbetrag**.

##### Hinzurechnung des Vorerwerbs – Grundstücksschenkungen

##### Steuerpflichtiger Erwerb:

- Abzug des persönlichen Freibetrags nach **§ 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG**, da **Steuerklasse III**;
- Berechnung der fiktiven Abzugssteuer, die der tatsächlichen Steuer für den Vorerwerb entspricht, da zwischenzeitlich keine Veränderung der persönlichen Verhältnisse (§ 14 Abs. 1 Satz 2 und 3 ErbStG) eingetreten war, und Prüfung der Mindeststeuer nach § 14 Abs. 1 Satz 4 ErbStG (vgl. hierzu auch Kap. III.3.b)).

#### b) Prüfungsjahr 2022

##### Vermögensanfall:

- **Betriebsvermögen (KG-Beteiligung)** – Wertermittlung für das Gesamthandsvermögen nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren, vorgegebener Substanzwert, Sonderbetriebsvermögen (Pkw), Ermittlung des gemeinen Werts des Anteils nach § 97 Abs. 1a BewG, Begünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG (Optionsverschönerung) inkl. gesonderter Feststellung gem. § 13b Abs. 10 ErbStG;
- **Erbbaugrundstück** – Ermittlung des Bodenwertanteils (§ 194 Abs. 3 BewG, nach der finanzmathematischen Methode, mit abweichenden Geschossflächenzahlen), Vereinbarung einer vollen Entschädigung für das zu Wohnzwecken vermietete Gebäude bei Ablauf des Erbbaurechts, kein § 13d ErbStG;

- ▶ **Übriges Vermögen** – Sachleistungsanspruch auf Lieferung eines Grundstücks sowie Hausrat;
- ▶ **Besonderheit** – nicht zum Nachlass gehörende (hälftige) Leistung aus einer **Lebensversicherung** (gemeinsamer Vertrag der Ehegatten), § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG (für die Erbin neben (!) ihrem Erwerb durch Erbanfall nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).

**Nachlassverbindlichkeiten/Wert der Bereicherung:**

- ▶ **§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG – Kaufpreisschuld** bzgl. des zu erwerbenden Grundstücks.

**c) Prüfungsjahr 2021**

**Vermögensanfall:**

- ▶ **GmbH-Anteile (30 %)** – Wertermittlung für das Betriebsvermögen der GmbH nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren und Substanzwertermittlung bei fehlendem Zwischenabschluss auf den Bewertungsstichtag (§ 97 Abs. 1b BewG), Begünstigungsprüfung nach §§ 13a, 13b ErbStG inkl. gesonderter Feststellung gem. § 13b Abs. 10 ErbStG, begünstigungsfähiges Vermögen gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, jedoch kein begünstigtes Vermögen, weil der Anteil des Verwaltungsvermögens über 90 % lag (§ 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG);
- ▶ **AG-Anteile** – vorgegebener gemeiner Wert, begünstigungsfähiges Vermögen i. S. des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG durch eine Poolvereinbarung nach Satz 2, **Verstoß gegen die Behaltefrist** gem. § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 4 ErbStG im ersten Jahr, so dass eine Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG entfällt;
- ▶ **Grundstück mit vorgegebenem Grundbesitzwert (!)** – (anteilige) Prüfung der Anwendung der Steuerbefreiung nach **§ 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG**, ggf. nach § 13d ErbStG, aber Verstoß gegen die zehnjährige Selbstnutzungsfrist für das selbstgenutzte Familienheim gem. **§ 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 5 ErbStG** im ersten Jahr, so dass eine Steuerbefreiung entfällt;
- ▶ **Übriges Vermögen** – Bargeld/Girokonto.

**Nachlassverbindlichkeiten/Wert der Bereicherung:**

- ▶ **§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG** – Abzug einer **unverzinslichen Darlehensschuld** (Fall des § 10 Abs. 3 ErbStG) mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr mit dem vom Nennwert abweichenden **Gegenwartswert** unter Berücksichtigung einer **Aufschubzeit**;
- ▶ **§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG** – **auflösend bedingtes Vermächtnis** gegenüber dem Sohn, wobei die auflösende Bedingung im Besteuerungszeitpunkt bereits eingetreten war; ein ggf. bestehender Pflichtteilsanspruch wurde nicht geltend gemacht;
- ▶ **§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG** – Abzug der über dem Pauschbetrag gem. § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG liegenden Erbfallkosten inkl. **Grabpflegekosten**, deren Kapitalwert nach § 13 Abs. 2 Alternative 2 BewG zu berechnen war.

**Steuerpflichtiger Erwerb:**

- ▶ Abzug des persönlichen Freibetrags nach **§ 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG**;
- ▶ Berücksichtigung des besonderen Versorgungsfreibetrags nach **§ 17 Abs. 1 ErbStG**, vermindert um den nach § 14

Abs. 1 BewG zu berechnenden Kapitalwert einer nicht der ErbSt unterliegenden **Witwenrente**.

**d) Prüfungsjahr 2020**

**Wert der Bereicherung:**

- ▶ **Einziger (!) Schenkungsgegenstand: GmbH-Anteile (15 %)** – Wertermittlung für das Betriebsvermögen der GmbH nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren und Substanzwertermittlung bei fehlendem Zwischenabschluss auf den Bewertungsstichtag, integrierte gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts für ein **Betriebsgrundstück** – Sonderfall der Bewertung von Grundstücken: **Erbbaugrundstück** (Wertermittlung nach der finanzmathematischen Methode, § 194 Abs. 3 BewG), § 97 Abs. 1b BewG, kein begünstigungsfähiges Vermögen gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG;
- ▶ Abzug von **Erwerbsnebenkosten**, die vom Beschenkten zu tragen waren, als Folgekosten dieser Vollschenkung;
- ▶ **Besonderheit** – Verpflichtung des Schenkers zur **Übernahme der SchenkSt** (§ 10 Abs. 2 ErbStG), d. h., die ermittelte SchenkSt war dem Wert der Bereicherung vor der Steuerübernahme hinzuzurechnen; sodann waren der endgültige steuerpflichtige Erwerb und die letztendlich festzusetzende SchenkSt zu berechnen.

**e) Prüfungsjahr 2019**

**Vermögensanfall:**

- ▶ **Betriebsvermögen (OHG-Beteiligung)** – Wert des Gesamtvermögens (Ansatz mit dem vorgegebenen Substanzwert als Mindestwert nach Abgleich mit dem vorgegebenen Gutachterwert nach IDW S 1), Sonderbetriebsvermögen (Darlehensforderung sowie unbebautes, nach § 179 BewG zu bewertendes Grundstück), Ermittlung des gemeinen Werts des Anteils nach § 97 Abs. 1a BewG, Begünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG (Optionsverschönerung) inkl. gesonderter Feststellung gem. § 13b Abs. 10 ErbStG;
- ▶ **Grundstück** – Sonderfall der Bewertung von Grundstücken: Ermittlung des Grundbesitzwerts für ein (bisher unbebautes) Grundstück im Zustand der Bebauung nach § 196 Abs. 2 BewG mit der zu beachtenden Besonderheit abweichender Geschossflächenzahlen;
- ▶ **Übriges Vermögen** – Bankguthaben sowie Hausrat.

**Nachlassverbindlichkeiten/Wert der Bereicherung:**

- ▶ **§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG** – Abzug einer **unverzinslichen Darlehensschuld** mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr mit dem vom Nennwert abweichenden **Gegenwartswert** sowie einer **offenen Handwerkerrechnung** (im Zusammenhang mit dem übertragenen Grundstück) mit dem **Nennwert**.

**Steuerpflichtiger Erwerb:**

- ▶ Abzug des persönlichen Freibetrags nach **§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG**;
- ▶ altersbedingt **kein** besonderer Versorgungsfreibetrag nach **§ 17 Abs. 2 ErbStG**.

**Festzusetzende Erbschaftsteuer:**

- ▶ Anwendung der Härtefallregelung (**§ 19 Abs. 3 ErbStG**).

Hauptthemenfelder 2023–2014										
Prüfungsjahr	2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014
<b>Anzahl der Sachverhalte</b>	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1
<b>Steuerpflicht (Vorspann)</b>										
<b>► Sachliche Steuerpflicht</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Erwerb von Todes wegen durch Erbanfall (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. mit § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)</li> <li>- Schenkung unter Lebenden durch freigebige Zuwendung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. mit § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)</li> </ul>	X	X	X		X	X	X	X	X	X
<b>► Persönliche Steuerpflicht</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Unbeschränkte Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG, mit Verweis auf § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG – Steuerschuldnerschaft)</li> <li>- Beschränkte Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, mit Verweis auf § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG – Steuerschuldnerschaft)</li> </ul>	X	X	X	X	X	X		X	X	X
<b>► Entstehung der Steuer (§ 9 Abs. 1 Nr. 1, 2 ErbStG), Bewertungsstichtag (§ 11 ErbStG) in ...</b>	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2012 (!)
<b>Steuerklasse des Erwerbers = Erbe bzw. Beschenkter (§ 15 Abs. 1 ErbStG)</b> (EF = Ehefrau, K = Kind)	III Freund	I EF	I EF	I K	I K	I EF	I K	I EF	I K	I EF
<b>Hauptteil – Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs und der festzusetzenden ErbSt (§ 10 ErbStG i. V. mit R E 10.1 ErbStR)</b>										
<b>Vermögensanfall</b>										
<b>► Grundvermögen (GV) / Betriebsgrundstück (BG)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Bewertung (§ 12 Abs. 3 ErbStG) – Grundbesitzwert                             <ul style="list-style-type: none"> <li>• Unbebautes Grundstück</li> <li>• Bebautes Grundstück: Ertragswertverfahren (§§ 184–188 BewG), Sachwertverfahren (SV)</li> <li>• Sonderfall</li> </ul> </li> <li>- Anwendung sachlicher Steuerbefreiungen (bzw. Negativabgrenzung)                             <ul style="list-style-type: none"> <li>• § 13 Abs. 1 Nr. 4b bzw. Nr. 4c ErbStG</li> <li>• § 13d ErbStG bzw. § 13c ErbStG a. F.</li> </ul> </li> </ul>	GV	GV	GV	BG	GV	GV	BG	GV	GV	GV
<b>► Betriebsvermögen (EU bzw. Beteiligung an PersGes) / Anteile an KapGes (GmbH, AG)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Bewertung (§ 12 Abs. 5 bzw. Abs. 2 ErbStG) – gemeiner Wert                             <ul style="list-style-type: none"> <li>• vereinfachtes Ertragswertverfahren (§§ 199–203 BewG)</li> <li>• Substanzwertermittlung (§ 11 Abs. 2 Satz 3 BewG)</li> <li>• Ermittlung des Anteils an PersGes (§ 97 Abs. 1a BewG)</li> </ul> </li> <li>- Anwendung der sachlichen Steuerbefreiungen nach §§ 13a, 13b ErbStG bzw. §§ 13a, 13b ErbStG i. d. F. bis 30.6.2016                             <ul style="list-style-type: none"> <li>• Regeltverschonung</li> <li>• Optionsverschonung</li> </ul> </li> </ul>	EU	KG GHV: X X X (mit SBV)	GmbH + AG GmbH: X X X/X (neg.)	GmbH X X X (neg.)	OHG X (mit SBV)	EU X X	GmbH X	EU X X	EU X X	EU X X
<b>► Übriges Vermögen</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Bewertung (§ 12 Abs. 1 ErbStG) / sachliche Steuerbefreiungen                             <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kapitalforderungen – Nennwert (§ 12 Abs. 1 BewG) (Bankguthaben und z. T. Zinsberechnung / Kaufpreis-, Mietforderung)</li> <li>• Lebensversicherung (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) (Negativabgrenzung – nicht Bestandteil der Erbmasse)</li> <li>• Sachleistungsanspruch – gemeiner Wert (§ 9 BewG) (z. T. mit Negativverweis auf § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG)</li> </ul> </li> </ul>	X X (neg.)	X X	X		X X	X X			X X	X/X X X/X

<ul style="list-style-type: none"> <li>Hausrat – gemeiner Wert (§ 9 Abs. 1 und 2 BewG), Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG</li> <li>Körperliche Gegenstände – gemeiner Wert (§ 9 Abs. 1 und 2 BewG), Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG</li> </ul>		X				X	X				
<b>Wert der Bereicherung</b>											
<b>Abzug von Nachlassverbindlichkeiten</b>											
<b>► Erblässerschulden (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG i. V. mit § 10 Abs. 6 ErbStG)</b>											
- Rentenschuld – Kapitalwert (§§ 13, 14 BewG)										X	X
- Kaufpreisverbindlichkeit / Kapitalschuld / Steuerschuld – Nennwert bzw. Gegenwartswert (§ 12 Abs. 1 BewG)		X	X			X	X	X	X		X
- Verbindlichkeit Grunderwerbsteuer										X	
<b>► Erbfallschulden (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG)</b>											
- Vermächnisse	X		X (neg.)				X		X		
- Hinweis auf Verzicht / nicht geltend gemachte Pflichtteilsansprüche	X		X				X		X	X	X
<b>► Erbfallkosten (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG)</b>											
- Abzug von Erwerbsnebenkosten (H E 10.7 Behandlung von Erwerbsnebenkosten ... ErbStH)	X	X	X			X	X		X	X	X
<b>Steuerpflichtiger Erwerb und festzusetzende ErbSt/SchenkSt</b>											
<b>► Freibeträge/steuerpflichtiger Erwerb</b>											
- Persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Abs. 2 ErbStG)	X		X	X	X	X	X	X		X	X
- Besonderer Versorgungsfreibetrag (§ 17 Abs. 1 bzw. 2 ErbStG – ggf. Kürzung (k) / Negativabgrenzung)			X (k)			X (neg.)	X (k)			X (neg.)	X
- Steuerpflichtiger Erwerb, Abrundung (§ 10 Abs. 1 Satz 1 und 6 ErbStG)	X		X	X	X	X	X	X		X	X
<b>► Ermittlung der Steuer – Bestimmung Steuersatz (§ 19 Abs. 1 ErbStG); Prüfung Härteausgleich (§ 19 Abs. 3 ErbStG)</b>											
- Übernahme der SchenkSt (§ 10 Abs. 2 ErbStG)	X			X	X	X	X	X		X	X

### III. Tipps zur Prüfungsvorbereitung

Entscheidend für Ihren Prüfungserfolg ist, dass Sie sich

- das **notwendige fachliche Rüstzeug** zu den erbschaft-/schenkungssteuerlichen sowie bewertungsrechtlichen Prüfungsschwerpunkten aneignen und
- die spezifische **Klausurtechnik beherrschen**.

#### 1. Aufgabenstellung

Wie bereits dargestellt, war in den zurückliegenden Prüfungsklausuren regelmäßig ein **Erwerb von Todes wegen** bzw. eine **Schenkung unter Lebenden** steuerlich zu würdigen. Aus der jeweils im **Wesentlichen gleichen Aufgabenstellung** in den zurückliegenden Prüfungsklausuren – die festzusetzende ErbSt oder SchenkSt bzw. den steuerpflichtigen Erwerb (bzw. die Bereicherung) zu ermitteln – folgt, dass die Klausurbearbeitung nach einem festen Prüfungsschema zu erfolgen hat. Neben der Fokussierung auf die inhaltlichen „Dauerbrenner“ ist daher die **Beherrschung des nachfolgenden Prüfungsschemas**, das in der Klausur zügig und konsequent „abgearbeitet“ (Klausurtechnik!) werden muss, Dreh- und Angelpunkt für eine effiziente Punkteausbeute!

#### 2. Klausurtechnik – Prüfungsschema für typische Fallgestaltungen in der StB-Prüfung<sup>5</sup>

Das nachfolgende Schema veranschaulicht die Lösungsstruktur in ihren wesentlichen Lösungsschritten. Von im Einzelfall

ggf. noch zu berücksichtigenden speziellen Anwendungsfällen des Gesetzes wird dabei abstrahiert<sup>6</sup>.

Prüfungsschema zur StB-Prüfungsklausur aus dem Erbschaft-/Schenkungssteuer- und Bewertungsrecht
<b>1. Steuerpflicht (Vorspann)</b> a) Sachliche Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 i. V. mit §§ 3–8 ErbStG); b) persönliche Steuerpflicht (§ 2 ErbStG); c) Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG) = Bewertungsstichtag (§ 11 ErbStG); d) Steuerklasse/Steuerschuldner (§ 15 Abs. 1, § 20 ErbStG).
<b>2. Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs und der festzusetzenden Erbschaft-/Schenkungssteuer (Hauptteil)</b> § 10 ErbStG i. V. mit § 12 ErbStG unter Heranziehung der einschlägigen Regelungen des BewG: <b>a) Ermittlung des Werts des Vermögensanfalls</b> Bewertung der übergehenden Vermögenspositionen (§ 12 ErbStG) und Berücksichtigung sachlicher Steuerbefreiungen (§§ 13, 13a–13d ErbStG)
<b>= Wert des gesamten Vermögensanfalls</b>

<sup>5</sup> Zur ausführlichen Erläuterung der einzelnen Prüfungsschritte mit gezielten Tipps zur Prüfungsvorbereitung s. Lehmann, SteuerStud 3/2023 S. 189, 194 ff. NWB RAAAJ-28606.

<sup>6</sup> Beispielsweise § 5, § 6, § 14, § 19a, § 21, § 23, § 27 ErbStG.



<p><b>b) Ermittlung des Werts der Bereicherung</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Erwerb von Todes wegen: Abzug von Nachlassverbindlichkeiten (§ 10 Abs. 5–9 ErbStG)</li> <li>▶ Schenkung unter Lebenden:             <ul style="list-style-type: none"> <li>– Vollschenkung: Abzug ggf. anfallender Erwerbsnebenkosten (H E 10.7 ErbStH)</li> <li>– gemischte Schenkung/Schenkungen unter Auflage: Abzug der Gegenleistungen und/oder Auflagen sowie ggf. anfallender Erwerbsnebenkosten (R E 7.4 ErbStR i. V. mit H E 10.7 ErbStH)</li> </ul> </li> </ul>
<p><b>= Wert der Bereicherung</b></p>
<p><b>c) Ermittlung des Werts des steuerpflichtigen Erwerbs</b></p> <p>Abzug des persönlichen Freibetrags (§ 16 ErbStG) und – bei Erwerben von Todes wegen – ggf. des besonderen Versorgungsfreibetrags (§ 17 ErbStG)</p>
<p><b>= Steuerpflichtiger Erwerb</b></p>
<p><b>d) Ermittlung der festzusetzenden Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer</b></p> <p>Steuerpflichtiger Erwerb x Steuersatz (§ 19 Abs. 1 und ggf. Abs. 3 ErbStG)</p>
<p><b>= Festzusetzende Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer</b></p>

### 3. Ausgewählte Sondervorschriften

Die Prüfungsklausuren der letzten Jahre haben gezeigt, dass der Gestaltungsspielraum der Klausurerstellung um die „Dauerbrenner“-Themen herum vielfältiger geworden ist. Daher möchten wir Sie für Sondervorschriften sensibilisieren, die offensichtlich **zunehmend eine Rolle in den Prüfungsklausuren spielen können**, wie etwa zuletzt in der Prüfungsklausur 2023 (§ 14 ErbStG), vgl. Kap. II.2.a)bb).

Zu den Sondervorschriften gehören Regelungen, die Einfluss auf die festzusetzende ErbSt bzw. SchenkSt haben. Dies sind, neben dem bereits genannten **§ 14 ErbStG** (Berücksichtigung früherer Erwerbe), **§ 21 ErbStG** (Anrechnung ausländischer ErbSt), **§ 27 ErbStG** (mehrfacher Erwerb desselben Vermögens) oder auch das Wahlrecht für die Besteuerung von Renten, Nutzungen und Leistungen nach **§ 23 ErbStG**.

Die Tarifbegrenzung nach **§ 19a ErbStG** konnte in den Prüfungsklausuren bis einschließlich 2022 keine Anwendung finden, weil der Besteuerung stets die Steuerklasse I zugrunde lag. In der Prüfungsklausur 2023 wäre bei Steuerklasse III Raum für die Anwendung dieser Vorschrift gewesen; allerdings lag kein begünstigtes Vermögen vor (s. o., Kap. II.2.a)).

Weiterhin könnte die Berücksichtigung und Berechnung einer fiktiven Zugewinnausgleichsforderung nach **§ 5 Abs. 1 ErbStG**, die beim überlebenden Ehegatten nicht der Besteuerung nach § 3 ErbStG unterliegt, ihren Niederschlag in einer Prüfungsklausur finden. Ebenso wenig thematisiert wurde bisher die zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeit einer Vor- und Nacherbschaft mit ihren erbschaftsteuerlich zu beachtenden Besonderheiten nach **§ 6 ErbStG**.

Im Folgenden sollen diese Vorschriften daher in chronologischer Reihenfolge vertieft werden.

#### a) Erbrechtlicher Zugewinnausgleich nach § 5 Abs. 1 ErbStG

Auch wenn in den bisherigen Prüfungsklausuren, in denen der Ehegatte als Erbe zu beurteilen war, vorwiegend der

Güterstand der Gütertrennung gegeben war, ist der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft ebenfalls als Prüfungsthema vorstellbar – und damit die **Ermittlung der fiktiven Zugewinnausgleichsforderung gem. § 5 Abs. 1 ErbStG** mit der Neuregelung durch das JStG 2020 in **Satz 6** der Vorschrift.

Kommt es bei Beendigung der Zugewinnngemeinschaft durch den Tod eines Ehegatten zur erbrechtlichen Abwicklung, weil die Ehegatten im **Güterstand der Zugewinnngemeinschaft** gelebt hatten und der überlebende Ehegatte durch Erbanfall oder Vermächtnis erwirbt, ist für erbschaftsteuerliche Zwecke eine fiktive Zugewinnausgleichsforderung nach **§ 1371 Abs. 2 BGB** (nach der **güterrechtlichen Lösung**) zu ermitteln. Hintergrund ist, dass diese **Ausgleichsforderung gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 ErbStG** keinen nach **§ 3 ErbStG steuerpflichtigen Erwerb** darstellt und somit nicht der Besteuerung nach dem ErbStG unterliegt.

Die Ermittlung der fiktiven Ausgleichsforderung erfolgt nach den §§ 1373 ff. BGB (**R E 5.1 ErbStR**). Sie ergibt sich aus der hälftigen Differenz der Vermögenszugewinne der Ehegatten. Zur Ermittlung des jeweiligen Zugewinns ist für jeden Ehegatten das Anfangs- und Endvermögen nach Verkehrswerten gegenüberzustellen. Da die – infolge des Kaufkraftschwunds – nur nominale Wertsteigerung des Anfangsvermögens keinen Zugewinn darstellt, ist eine entsprechende Wertanpassung vorzunehmen (**R E 5.1 Abs. 2 ErbStR** sowie **H E 5.1 Abs. 2 ErbStH i. V. mit Anlage 3 zu den ErbStR**).

Des Weiteren ist **§ 5 Abs. 1 Satz 6 ErbStG** zu beachten. Wurden bei der Ermittlung der Bereicherung des überlebenden Ehegatten sachliche Steuerbefreiungen berücksichtigt, gilt die Ausgleichsforderung nur im Verhältnis des um den Wert des steuerbefreiten Vermögens geminderten Werts des Endvermögens zum ungeminderten Wert des Endvermögens des Erblassers **nicht** als Erwerb i. S. des § 3 ErbStG.

**FALL 1** ▶ Zum Zeitpunkt der **Eheschließung 1992** der Eheleute Meier hatte das Vermögen des Ehemanns, Emil Meier (EM), einen Verkehrswert von (umgerechnet) 200.000 €. Das Vermögen der Ehefrau, Frida Meier (FM), bestand aus einem ausschließlich zu Wohnzwecken vermieteten inländischen Grundstück mit einem Verkehrswert von (umgerechnet) 2.000.000 €. Die Eheleute lebten im Güterstand der **Zugewinnngemeinschaft**. **Am 17.2.2023 verstarbt FM**. Zu diesem Zeitpunkt hat das Vermögen des EM einen Verkehrswert (= Steuerwert) von 550.000 €. Das Vermögen der EF besteht aus Barvermögen i. H. von 700.000 € sowie dem zu Wohnzwecken vermieteten Grundstück mit einem Grundbesitzwert (= Verkehrswert) von nunmehr 3.100.000 €. EM ist Alleinerbe.

**Aufgabe:** Ermitteln Sie die fiktive Ausgleichsforderung gem. § 5 Abs. 1 ErbStG! Dabei ist von einem Verbraucherpreisindex für Februar 2023 von 115,2 und für 1992 von 68,8 auszugehen.

**LÖSUNG** ▶ **Ermittlung des jeweiligen Zugewinns der Ehegatten nach Verkehrswerten unter Eliminierung des unechten Wertzuwachses des Anfangsvermögens (infolge des Kaufkraftschwunds) aus der Berechnung der Ausgleichsforderung (H E 5.1 Abs. 2 ErbStH i. V. mit Anlage 3 ErbStR):**

**1. Zugewinn Frida Meier:**

Endvermögen: 3.100.000 € + 700.000 € =	3.800.000 €
Anfangsvermögen: 2.000.000 €	
Indizierung mit Verbraucherpreisindex: 2.000.000 € x 115,2 / 68,8 =	<u>./ 3.348.837 €</u>
<b>Zugewinn</b>	<b>451.163 €</b>

**2. Zugewinn Emil Meier:**

Endvermögen:	550.000 €
Anfangsvermögen: 200.000 €	
Indizierung mit Verbraucherpreisindex: 200.000 € x 115,2 / 68,8 =	<u>./ 334.883 €</u>
<b>Zugewinn</b>	<b>215.117 €</b>

Damit ergibt sich ein höherer **Zugewinn für die FM** i. H. von (451.163 € ./ 215.117 € =) **236.046 €**. Davon die Hälfte (= **118.023 €**) hätte dem **EM** als Ausgleichsforderung i. R. der güterrechtlichen Lösung gem. § 1371 Abs. 2 BGB zugestanden.

**Wert des übergehenden Vermögens nach Verkehrswerten für den EM:** 3.800.000 €

**Wert des übergehenden Vermögens i. R. des erbschaftsteuerlichen Vermögensanfalls für den EM:**

Barvermögen: Nennwert (§ 12 Abs. 1 BewG)	700.000 €
Mietwohngrundstück: Grundbesitzwert 3.100.000 € x 90 % wegen Steuerbefreiung nach § 13d Abs. 1 und 3 ErbStG =	<u>+ 2.790.000 €</u>
	<b>3.490.000 €</b>

**Wert der fiktiven Ausgleichsforderung, die nicht der Besteuerung unterliegt (Abzug vom Wert der Bereicherung, s. R E 10.1 Abs. 1 Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs ErbStR):**

$118.023 \text{ €} \times 3.490.000 \text{ €} / 3.800.000 \text{ €} = 108.395 \text{ €}$

**b) Berücksichtigung früherer Erwerbe nach § 14 ErbStG**

Wie bereits erwähnt, wurde die Problematik der Berücksichtigung früherer Erwerbe in der **Prüfungsklausur 2023** aufgegriffen – allerdings in der „**einfachen**“ Variante, d. h. ohne Veränderung der persönlichen Verhältnisse zwischen den Erwerbern und ohne Wirksamwerden der Mindeststeuerregelung.

Grund genug also, dies im Folgenden zu vertiefen:

Zu einer Berücksichtigung früherer Erwerbe kommt es nach **§ 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG**, wenn

- ▶ von derselben Person (= Personenidentität zwischen Schenker/Erblasser und Erwerber)
- ▶ innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren
- ▶ mehrere Vermögensvorteile anfallen.

Liegen diese Voraussetzungen vor, sind die früheren Erwerbe bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs des Letzterwerbs mit ihrem früheren Wert (!)<sup>7</sup> dem Wert der Bereicherung des Letzterwerbs hinzuzurechnen.

**Zur Ermittlung der ErbSt/SchenkSt unter Anwendung des § 14 ErbStG im Einzelnen:**

Im **ersten Schritt** wird die **Steuer für den** (Letzterwerb + Vorerwerbe =) **Gesamterwerb** auf der Grundlage der persönlichen Verhältnisse und Tarifvorschriften (Steuerklasse, persönliche Freibeträge, Steuertarif) im Zeitpunkt des Letzterwerbs berechnet.

Um durch die Zusammenrechnung eine doppelte Besteuerung der Vorerwerbe zu vermeiden, ist die **Steuer, die schon für die früheren Erwerbe entrichtet wurde**, sodann im **zweiten Schritt** auf die Steuer des Letzterwerbs **anzurechnen**:

- ▶ Da sich aber in der Zwischenzeit Veränderungen sowohl in den persönlichen Verhältnissen als auch in den steuerlichen Rahmenbedingungen ergeben haben können, ist nach **§ 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG** zunächst eine **fiktive Abzugssteuer** für die früheren Erwerbe zu berechnen. In dieser „Schattenberechnung“ wird ermittelt, welche Steuer für die früheren Erwerbe unter Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse und geltenden Tarifvorschriften im Zeitpunkt des Letzterwerbs zu erheben gewesen wäre. Der dem Stpfl. zustehende **persönliche Freibetrag** wirkt sich dabei tatsächlich aus, soweit er nicht innerhalb von zehn Jahren vor dem Letzterwerb für Erwerbe von derselben Person verbraucht wurde (vgl. R E 14.1 Abs. 3 Satz 5 ErbStR).

**HINWEIS**

Nutzen Sie bei der Berechnung der fiktiven Abzugssteuer das **Beispiel in H E 14.1 Abs. 3 Abzugssteuer ErbStH!**

- ▶ Ist die für die Vorerwerbe tatsächlich entrichtete Steuer (**tatsächliche Abzugssteuer**) höher als die fiktive Abzugssteuer, wird gem. **§ 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG** die tatsächlich entrichtete (höhere) Steuer angerechnet. Durch diese doppelte Begrenzung werden neben Nachversteuerungen bei einem Systemwechsel auch Nachteile bei Veränderungen in den persönlichen Verhältnissen (z. B. Eheschließung, Scheidung) vermieden. Eine Erstattung von Mehrsteuern in den Fällen, in denen die auf die Vorerwerbe entfallende Steuer höher ist als die für den Gesamterwerb ermittelte Steuer, gibt es nicht (R E 14.1 Abs. 3 Satz 10 ErbStR).

**FALL 2** ▶ **Ehemann** Bernd Mayer (BM) schenkte im September 2013 seiner **Ehefrau** Karla Mayer (KM) ein Geschäftsgrundstück mit einem nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG gesondert festgestellten Grundbesitzwert von 800.000 €. Im Januar 2023 tätigt der BM an die – mittlerweile von ihm geschiedene – KM eine Geldschenkung i. H. von 300.000 €.

**Aufgabe:** Berechnen Sie die festzusetzende SchenkSt für KM!

<sup>7</sup> Vorerwerbe mit einem negativen Steuerwert bleiben dabei gem. § 14 Abs. 1 Satz 5 ErbStG unberücksichtigt, sofern es sich nicht um einen einheitlichen Erwerbsvorgang von positivem und negativem Vermögen handelt.

**1. Schenkung im September 2013**

Bereicherung: Grundstück, Ansatz mit dem Grundbesitzwert	800.000 €
Persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i. V. mit § 15 Abs. 1 ErbStG) – Steuerklasse I	./ 500.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb	300.000 €
Steuersatz bei Steuerklasse I (§ 19 Abs. 1 ErbStG)	x 11 %
<b>SchenkSt</b>	<b>= 33.000 €</b>

**2. Schenkung im Januar 2023  
(Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG)**

Bereicherung: Kapitalvermögen, Ansatz mit dem Nennwert	300.000 €
Vorerwerb 2013 (§ 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG), Grundstück mit Grundbesitzwert aus 2013	+ 800.000 €
	1.100.000 €
Persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG i. V. mit § 15 Abs. 1 ErbStG) – Steuerklasse II	./ 20.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb	1.080.000 €
Steuersatz bei Steuerklasse II (§ 19 Abs. 1 ErbStG)	x 30 %
<b>SchenkSt</b>	<b>= 324.000 €</b>

Wenn auf diese berechnete Steuer nur die 2013 tatsächlich abgeführte Steuer anzurechnen wäre, würde dies zu einer indirekten Nachversteuerung des im Jahr 2013 geschenkten Vermögens nach der heutigen – schlechteren – Steuerklasse führen. Aus diesem Grund ist nach **§ 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG** die fiktive Abzugssteuer zu berechnen, wie sie für den damaligen Erwerb nach den heutigen persönlichen Verhältnissen zu berechnen gewesen wäre:

Bereicherung: Grundstück, Ansatz mit dem Grundbesitzwert	800.000 €
Persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG i. V. mit § 15 Abs. 1 ErbStG) – Steuerklasse II	./ 20.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb	780.000 €
Steuersatz bei Steuerklasse II (§ 19 Abs. 1 ErbStG)	x 30 %
<b>Fiktive Abzugssteuer</b>	<b>= 234.000 €</b>

Auf die aus der Steuerberechnung 2023 ermittelte Steuer i. H. von 324.000 € wird die fiktive Abzugssteuer i. H. von 234.000 € angerechnet, da diese Steuer höher ist als die tatsächlich im Jahr 2013 entrichtete Steuer. Damit werden insgesamt (324.000 € ./ 234.000 € =) **90.000 €** als SchenkSt im Jahr 2023 festgesetzt. Diese **Steuer unterschreitet auch nicht die Mindeststeuer**, d. h. die Steuer, die isoliert bei der Schenkung von 300.000 € im Jahr 2023 festzusetzen wäre ([300.000 € ./ Freibetrag von 20.000 €] x 20 % Steuersatz = 56.000 €). Wäre die 2013 tatsächlich festgesetzte Steuer höher gewesen, wäre diese angerechnet worden (§ 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG). Eine Beschränkung nach **§ 14 Abs. 3 ErbStG** ergibt sich auch **nicht**, da die Steuer auch nicht mehr als 50 % des letzten Erwerbs beträgt.

Nach **§ 14 Abs. 1 Satz 4 ErbStG** darf die Steuer, die sich für den Letzterwerb **ohne** Zusammenrechnung mit den früheren Erwerben allein ergäbe, nicht durch den Abzug der fiktiven bzw. der tatsächlichen Abzugssteuer unterschritten werden

(= **Mindeststeuerregelung**). Ist dies der Fall, erfolgt daher als **dritter Schritt** eine Korrektur.

**FALL 3** Gerald Grün (GG) schenkte im April 2013 seiner **Freundin** Franziska Edel (FE) ein Geschäftsgrundstück mit einem nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG gesondert festgestellten Grundbesitzwert von 1,5 Mio. €. Die beiden **heiraten**, und GG schenkt seiner **Ehefrau** im März 2023 Geldvermögen i. H. von 600.000 €.

**Aufgabe:** Berechnen Sie die festzusetzende SchenkSt für FE!

**1. Schenkung im April 2013**

Bereicherung: Grundstück, Ansatz mit dem Grundbesitzwert	1.500.000 €
Persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG i. V. mit § 15 Abs. 1 ErbStG) – Steuerklasse III	./ 20.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb	1.480.000 €
Steuersatz bei Steuerklasse III (§ 19 Abs. 1 ErbStG)	x 30 %
<b>SchenkSt</b>	<b>= 444.000 €</b>

**2. Schenkung im Januar 2023  
(Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG)**

Bereicherung: Kapitalvermögen, Ansatz mit dem Nennwert	600.000 €
Vorerwerb 2013 (§ 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG), Grundstück mit Grundbesitzwert aus 2013	+ 1.500.000 €
	2.100.000 €
Persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i. V. mit § 15 Abs. 1 ErbStG) – Steuerklasse I	./ 500.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb	1.600.000 €
Steuersatz bei Steuerklasse I (§ 19 Abs. 1 ErbStG)	x 19 %
<b>Fiktive Abzugssteuer</b>	<b>= 304.000 €</b>

Die Schattenberechnung für den Erwerb aus 2013 nach den persönlichen Verhältnissen aus 2023 hätte zu keiner höheren Steuer geführt (vgl. dazu auch H E 14.3 Mindeststeuer ErbStH), so dass auf die Steuer aus dem Erwerb im Jahr 2023 i. H. von 304.000 € die Steuer aus dem Erwerb von 2013 i. H. von 444.000 € anzurechnen wäre; dies hätte allerdings zu einer Steuerfestsetzung von **0 €** geführt.

**3. Mindeststeuer 2023 (§ 14 Abs. 1 Satz 4 ErbStG)**

Bereicherung: Kapitalvermögen, Ansatz mit dem Nennwert	600.000 €
Persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i. V. mit § 15 Abs. 1 ErbStG) – Steuerklasse I	./ 500.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb	100.000 €
Steuersatz bei Steuerklasse I (§ 19 Abs. 1 ErbStG)	x 11 %
<b>Mindeststeuer</b>	<b>= 11.000 €</b>

Aufgrund der Mindeststeuerregelung wird eine **SchenkSt i. H. von 11.000 €** festgesetzt.

**c) Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG**

In der **Prüfungsklausur 2023** hätte erstmals die Tarifbegrenzung beim Erwerb von Betriebsvermögen Anwendung finden können, denn der Erwerber war eine natürliche Person der



Steuerklasse III. Dies scheiterte jedoch daran, dass aufgrund des übermäßigen Verwaltungsvermögens von über 90 % kein begünstigtes Vermögen gegeben war.

Schauen wir uns daher die Voraussetzungen des § 19a ErbStG näher an: Erwirbt eine **natürliche Person der Steuerklasse II oder III**<sup>8</sup> (tarifbegünstigter Erwerber), kommt auf den Teil des begünstigten Vermögens i. S. des § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG, der über den Verschonungsabschlag nach § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG und ggf. den Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG bzw. über den Verschonungsabschlag nach § 13c ErbStG hinaus verbleibt (**tarifbegünstigtes Vermögen**), § 19a Abs. 2 ErbStG, eine Tarifbegrenzung auf die tarifliche ErbSt in Form eines **Entlastungsbetrags** nach § 19a Abs. 1 i. V. mit Abs. 4 ErbStG in Betracht.

**Prüfungsschritte zur Ermittlung des Entlastungsbetrags gem. § 19a Abs. 3 und Abs. 4 ErbStG:**

1. Berechnung der tariflichen ErbSt für den steuerpflichtigen Erwerb nach der tatsächlichen Steuerklasse II oder III (§ 19a Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 1 ErbStG);
2. Ermittlung des Anteils des begünstigten Vermögens am gesamten Vermögensanfall (§ 19a Abs. 3 ErbStG) im Verhältnis des begünstigten Vermögens (nach Anwendung des § 13a oder § 13c ErbStG und nach Abzug der mit diesem Vermögen im Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten gem. § 10 Abs. 5 und 6 ErbStG) zum Wert des gesamten Vermögensanfalls (i. S. des § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 ErbStG nach Abzug der mit diesem Vermögen im Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten gem. § 10 Abs. 5 und 6 ErbStG);
3. Ermittlung des auf das begünstigte Vermögen entfallenden, nach Nr. 1 berechneten ErbSt-Anteils (§ 19a Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2 ErbStG);
4. Berechnung der fiktiven ErbSt für den steuerpflichtigen Erwerb (Nr. 1) nach der Steuerklasse I (§ 19a Abs. 4 Satz 2 Halbsatz 1 ErbStG);
5. Ermittlung des auf das begünstigte Vermögen entfallenden, nach Nr. 4 berechneten ErbSt-Anteils (§ 19a Abs. 4 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG);
6. Ermittlung des Entlastungsbetrags (§ 19a Abs. 4 Satz 3 ErbStG): vorläufige ErbSt auf das begünstigte Vermögen nach Nr. 3 abzgl. fiktive ErbSt auf das begünstigte Vermögen nach Nr. 5 = Entlastungsbetrag;
7. Ermittlung der endgültig festzusetzenden Steuer (§ 19a Abs. 1 ErbStG): vorläufige ErbSt nach Nr. 1 abzgl. Entlastungsbetrag nach Nr. 6 = endgültig festzusetzende ErbSt.

**FALL 4** ▶ Onkel Otto Friedrich (OF) verstirbt am 13.4.2023. Sein **Neffe Niko Friedrich (NF)** ist Alleinerbe. Der Nachlass des OF besteht aus Barvermögen mit einem Nennwert i. H. von 800.000 € sowie einem Gewerbebetrieb mit einem gemeinen Wert von 5 Mio. €. Der gemeine Wert des Verwaltungsvermögens liegt unter 90 % des gemeinen Werts des Betriebsvermögens (§ 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG). Der Anteil des begünstigten Vermögens i. S. des § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG beträgt 3,5 Mio. €, der des steuerpflichtigen Verwaltungsvermögens i. S. des § 13b Abs. 4–7 ErbStG 1,5 Mio. €. Ein Antrag auf Optionsverschonung nach § 13a Abs. 10 ErbStG wurde nicht gestellt. Auf Nachlassverbindlichkeiten ist aus Vereinfachungsgründen nicht einzugehen. Vorerwerbe liegen nicht vor.

**Aufgabe:** Berechnen Sie die festzusetzende ErbSt für NF!

**LÖSUNG** ▶ Bei dem **Gewerbebetrieb** handelt es sich um begünstigungsfähiges Vermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, das auch begünstigt ist, da das Verwaltungsvermögen weniger als 90 % beträgt. Die Regelverschonung nach § 13a Abs. 1 ErbStG findet Anwendung. Damit bleiben (85 % von 3,5 Mio. € =) 2.975.000 € des begünstigten Vermögens steuerfrei. Der Abzugsbetrag gem. § 13a Abs. 2 ErbStG entfällt. Folglich gehen die restlichen 15 % des begünstigten Vermögens = 525.000 € ebenso in die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs ein wie auch das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen i. H. von (5 Mio. € ./ 3,5 Mio. € =) 1,5 Mio. €.

Darüber hinaus ist das **Barvermögen** mit 800.000 € anzusetzen.

Der N gehört zur **Steuerklasse II gem. § 15 Abs. 1 ErbStG**.

**Daher ergibt sich folgende Berechnung:**

Vom begünstigten BV zu versteuernder Anteil	525.000 €
(525.000 € / 2.825.000 € Vermögensanfall x 100 % =) 18,58 %	
Nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen	1.500.000 €
Nicht begünstigtes Barvermögen	+ 800.000 €
Vermögensanfall = Bereicherung (zu 100 %, da keine abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten lt. SV)	2.825.000 €
Persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG) – Steuerklasse II	./ 20.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb (Abrundung gem. § 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG entfällt)	2.805.000 €
Steuersatz bei Steuerklasse II (§ 19 Abs. 1 ErbStG)	x 30 %
<b>ErbSt</b>	<b>= 841.500 €</b>

**Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG:**

Auf das verbleibende begünstigte Vermögen entfällt eine anteilige Steuer von (841.500 € x 18,58 % =)	156.350 €
Bei Steuerklasse I ergäbe sich eine Steuer auf den steuerpflichtigen Erwerb von 2.805.000 € von 19 % = 532.950 €.	
Davon entfällt auf das begünstigte Vermögen eine anteilige Steuer von (532.950 € x 18,58 % =)	./ 99.022 €
<b>Differenzbetrag = Entlastungsbetrag</b>	<b>57.328 €</b>

Damit wird eine **ErbSt** von (841.500 € ./ 57.328 € =) **784.172 €** festgesetzt.

**d) Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer nach § 21 ErbStG**

Den Prüfungsklausuren der zurückliegenden Jahre lag – mit Ausnahme der Prüfungsklausur 2017 – stets die unbeschränkte persönliche Steuerpflicht gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG zugrunde. „**Unbeschränkte persönliche Steuerpflicht**“ bedeutet, dass die Steuerpflicht für den gesamten Vermögensanfall (im In- und Ausland) eintritt. Deutschland hat im Bereich der ErbSt/SchenkSt nur mit wenigen Staaten ein DBA abgeschlossen<sup>9</sup>. Geht daher sowohl im Inland als auch im Ausland belegenes Vermögen in einem

<sup>8</sup> Juristische Personen und Vermögensmassen werden nicht begünstigt (R E 19a.1 Abs. 1 Satz 2 ErbStR).  
<sup>9</sup> Siehe H E 2.1 Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer ErbStH.

Nicht-DBA-Staat über, kann eine Steuerpflicht zugleich im In- und Ausland eintreten. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, können jedoch Erbwerber, die in einem ausländischen Staat mit ihrem Auslandsvermögen i. S. des § 21 Abs. 2 ErbStG zu einer der deutschen ErbSt/SchenkSt entsprechenden Steuer herangezogen werden, unter den weiteren Voraussetzungen des § 21 Abs. 1 ErbStG einen Antrag auf Anrechnung der ausländischen Steuer<sup>10</sup> stellen.

Die ausländische Steuer ist dabei nur insoweit auf die deutsche ErbSt anzurechnen, als das Auslandsvermögen auch der deutschen ErbSt unterliegt.

Besteht der Erwerb nur z. T. aus Auslandsvermögen, ist der darauf entfallende Teilbetrag der deutschen ErbSt gem. § 21 Abs. 1 Satz 2 ErbStG nach der im Folgenden dargestellten Formel zu ermitteln:

$$\text{Abzugsfähiger Teil der ausländischen Steuer} = \frac{\text{Steuer vor Anrechnung der ausländischen Steuer} \times \text{steuerpflichtiges Auslandsvermögen}}{\text{steuerpflichtiges Gesamtvermögen}}$$

**FALL 5** Der in Düsseldorf wohnhafte Nico Nett (NN) ist Alleinerbe seiner im April 2023 verstorbenen Tante Tina Törner (TT), die ihren Wohnsitz ebenfalls in Düsseldorf hatte.

- TT hinterlässt folgendes Vermögen:
- ▶ ein (nicht begünstigtes) Geschäftsgrundstück in Köln mit einem nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG gesondert festgestellten Grundbesitzwert i. H. von 1,2 Mio. €,
  - ▶ ein Ferienhausgrundstück in Malaga/Spanien mit einem gemeinen Wert i. H. von 600.000 €,
  - ▶ ein Bankguthaben bei der Allbank Düsseldorf mit einem Nennwert i. H. von 500.000 €,
  - ▶ übriges Vermögen mit einem Steuerwert von 400.000 €.

Auf dem Grundstück in Köln lastet noch eine Hypothek, die zum Bewertungsstichtag mit 100.000 € valuiert, und auf dem Grundstück in Spanien eine Schuld i. H. von 50.000 €. Vorerwerbe liegen nicht vor.

**Aufgabe:** Berechnen Sie die festzusetzende ErbSt für NN!

Grundstück Köln (§ 12 Abs. 3 ErbStG i. V. mit § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG)	1.200.000 €
Grundstück Malaga (§ 12 Abs. 7 ErbStG)	+ 600.000 €
Kapitalvermögen Bank Düsseldorf (§ 12 Abs. 1 ErbStG i. V. mit § 12 Abs. 1 BewG)	+ 500.000 €
Übriges Vermögen	+ 400.000 €
Vermögensanfall	2.700.000 €
Nachlassverbindlichkeiten: § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG	./ 150.000 €
Steuerpflichtiges Gesamtvermögen	2.550.000 €
Nachlassverbindlichkeiten: § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG	./ 10.300 €
Bereicherung	2.539.700 €
Persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 5 i. V. mit § 15 Abs. 1 ErbStG) – Steuerklasse II	./ 500.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb	2.039.700 €
Steuersatz bei Steuerklasse II (§ 19 Abs. 1 ErbStG)	x 19 %
<b>Vorläufige ErbSt</b>	<b>= 387.543 €</b>

**Abzugsfähiger Anteil der ausländischen Steuer nach § 21 Abs. 1 Satz 2 ErbStG:**

$$387.543 \text{ €} \times (600.000 \text{ €} ./ 50.000 \text{ €} =) 550.000 \text{ €} / 2.550.000 \text{ €} = 83.588 \text{ €}$$

**Endgültig festzusetzende ErbSt** = 387.543 € vorläufige ErbSt ./ 83.588 € abzugsfähiger Teil der ausländischen Steuer = **303.955 €**.

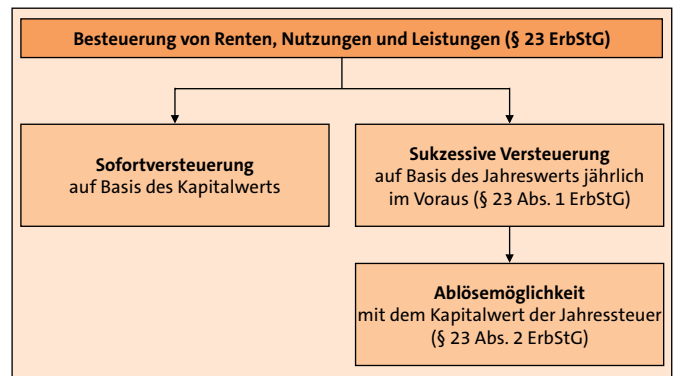
**HINWEIS**

Nutzen Sie auch die Beispiele in H E 21 Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer ErbStH!

**e) Besteuerung von Renten, Nutzungen und Leistungen nach § 23 ErbStG**

Enthält die Aufgabenstellung der Prüfungsklausur einen Hinweis, wie „Auf Besteuerungswahlrechte ist einzugehen!“, können Sie davon ausgehen, dass in der Lösung das Besteuerungswahlrecht nach § 23 ErbStG eine Rolle spielen wird. Schauen wir uns dieses also auch einmal näher an:

Besteht ein Erwerb ganz oder teilweise aus einer Rente oder einer anderen wiederkehrenden bzw. lebenslänglichen Nutzung oder Leistung, unterliegt der dafür nach § 13 oder § 14 BewG ermittelte Kapitalwert grundsätzlich der sofortigen Besteuerung. Wenn der Zufluss sukzessive erfolgt, die Steuer aber sofort entsteht, bietet § 23 ErbStG daher für Erwerber folgende Wahlrechte:



**Was ist als Besonderheit zu beachten?**

- ▶ Umfasst ein Erwerb mehrere Vermögenspositionen, ist der Abzug der persönlichen Freibeträge nach §§ 16, 17 ErbStG bei dem Vermögen vorzunehmen, das der Sofortbesteuerung unterliegt.<sup>11</sup>
- ▶ Ist der Sofortbesteuerung unterliegendes Vermögen nicht vorhanden, sind diese Freibeträge bei der Jahresbesteuerung nach der Aufzeichnungsmethode in der Weise zu berücksichtigen, dass von der Erhebung der Jahressteuer so lange abgesehen wird, bis die Freibeträge durch Verrechnung mit den Jahreswerten aufgezehrt sind.

<sup>10</sup> Ist nach einem DBA die erhobene ausländische Steuer anzurechnen, sind nach § 21 Abs. 4 ErbStG die Abs. 1–3 entsprechend anzuwenden.

<sup>11</sup> Entsprechend ist bei der fiktiven steuerfreien Zugewinnausgleichsforderung nach § 5 Abs. 1 ErbStG vorzugehen.

- Ist der Sofortversteuerung unterliegendes Vermögen **vorhanden und übersteigt die Summe der Freibeträge den Wert des der Sofortversteuerung unterliegenden Vermögens**, ist hinsichtlich des Differenzbetrags in analoger Weise zu verfahren (H E 23 Abzug persönlicher Freibeträge ErbStH).

**FALL 6** Erblasser Fridolin Finis (FF) hinterlässt bei seinem Tod im April 2023 seinem **Bruder** Quendolin Finis (QF – 56 Jahre, Steuerklasse II) als Vermächtnis eine lebenslängliche **Rente** i. H. von jährlich 12.000 € sowie Barvermögen i. H. von 50.000 €.

**Aufgabe:** Berechnen Sie die festzusetzende ErbSt für QF!

**LÖSUNG**

Kapitalwert der Rente (§ 12 Abs. 1 ErbStG i. V. mit § 14 Abs. 1 BewG i. V. mit BMF-Schreiben v. 14.11.2022 - IV C 7 - S 3104/19/10001 :008, BStBl 2022 I S. 1629 NWB IAAAJ-26451)	
Jahreswert (1.000 € x 12 =) 12.000 € x Vervielfältiger 13,772 =	165.264 €
Nennwert des Barvermögens (§ 12 Abs. 1 ErbStG i. V. mit § 12 Abs. 1 BewG)	+ 50.000 €
Vermögensanfall = Bereicherung	215.264 €
Persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 5 i. V. mit § 15 Abs. 1 ErbStG) – Steuerklasse II	./- 20.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb	195.264 €
Abrundung nach § 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG	195.200 €
Steuersatz bei Steuerklasse II (§ 19 Abs. 1 ErbStG)	x 20 %
<b>ErbSt</b>	<b>= 39.040 €</b>

Bei **sofortiger Besteuerung** würde für QF **ErbSt** i. H. von 39.040 € entstehen. Wählt QF **für die Rente die Besteuerung nach § 23 Abs. 1 ErbStG**, ist sofort das geerbte Barvermögen mit 50.000 € abzgl. des persönlichen Freibetrags von 20.000 € (vgl. H E 23 ErbStH) zu besteuern, d. h. (30.000 € x 20 % =) 6.000 €. Die Rente ist jährlich vorab mit 20 % (Steuersatz für den Gesamterwerb, § 23 Abs. 1 Satz 2 ErbStG) von 12.000 € = 2.400 € zu besteuern.

Wenn QF **nur die Rente und kein Barvermögen geerbt hätte**, würde der Freibetrag vorrangig nach der **Aufzehrungsmethode** so lange von dem Jahreswert der Rente abgezogen, bis der persönliche Freibetrag aufgezehrt ist. Im vorliegenden Fall wäre wegen des Freibetrags von 20.000 € und einem Jahreswert von 12.000 € im ersten Jahr der Rente keine Steuer und im zweiten Jahr auf einen Betrag i. H. von 4.000 € (= 12.000 € ./- Rest-Freibetrag von 8.000 €) mit einem Steuersatz von 20 %, hier also 800 €, und ab dem dritten Jahr der Rente eine Steuer i. H. von 20 % auf 12.000 € = 2.400 € zu erheben.<sup>12</sup>

**HINWEIS**

Nutzen Sie auch das **Beispiel in H E 23 Abzug persönlicher Freibetrag ErbStH!**

**f) Mehrfacher Erwerb desselben Vermögens nach § 27 ErbStG**

Die **Prüfungsklausur 2023** hat gezeigt, dass ebenfalls **mehrere steuerpflichtige Vorgänge** zu beurteilen sein können. Auch wenn der Erwerber in dieser Klausur der Steuerklasse

III zuzuordnen war, wäre denkbar, dass der Klausurersteller in einer künftigen Prüfungsklausur mehrere zu beurteilende steuerpflichtige Vorgänge zugrunde legt, aber wieder bzgl. des Erwerbers zur Steuerklasse I zurückkehrt. Dann wäre durchaus eine Fallkonstellation vorstellbar, die in den Anwendungsbereich des § 27 ErbStG fällt.

Nach **§ 27 Abs. 1 ErbStG** wird zur Vermeidung unbilliger Härten für Familienvermögen bei

- Erwerben von Todes wegen (Letzterwerb)
- durch Erwerber der Steuerklasse I
- eine **gestaffelte prozentuale Steuerermäßigung** gewährt,
- wenn dieses Vermögen innerhalb der letzten zehn Jahre bereits von Personen der Steuerklasse I erworben (Vorerwerb durch Erwerb von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden) und versteuert wurde.

Dabei handelt es sich um eine **gestaffelte prozentuale Ermäßigung** der auf dieses Vermögen entfallenden Steuer in Abhängigkeit der zeitlichen Differenz zwischen den beiden Zeitpunkten der Entstehung der Steuer.

Soweit in dem zweiten Erwerbsfall auch eigenes Vermögen des Zweitversterbenden in seinem Gesamtvermögen enthalten ist, hat eine Aufteilung des Vermögens in begünstigtes Vermögen und nichtbegünstigtes Vermögen nach der Verhältnisrechnung gem. **§ 27 Abs. 2 ErbStG** zu erfolgen (vgl. auch R E 27 Abs. 2 ErbStR). **§ 27 Abs. 3 ErbStG** enthält allerdings eine **Kappungsgrenze**, wonach max. der Betrag als Ermäßigungsbetrag abgezogen werden darf, der sich bei Anwendung des Prozentsatzes aus der Tabelle in § 27 Abs. 1 ErbStG auf die damalige, vom Vorerwerber zu zahlende Steuer ergeben würde. Die Berechnung des Ermäßigungsbetrags erfolgt nach der im Folgenden dargestellten Formel:

**Ermäßigungsbetrag =**

$$\frac{\text{Steuerbetrag für den Gesamterwerb x Nettowert des begünstigten Vermögens}}{\text{Nettowert des steuerpflichtigen Gesamterwerbs (vor Abzug persönlicher Freiträge)}} = \text{Steuerbetrag für das begünstigte Vermögen x Prozentsatz nach § 27 Abs. 1 ErbStG (Kappungsgrenze nach § 27 Abs. 3 ErbStG)}$$

**FALL 7** Gustav Taler (GT) schenkt seiner Ehefrau Tina Taler (TT), mit der er im Güterstand der **Gütertrennung** lebt, im Januar 2022 Geldvermögen im Nennwert von 1 Mio. €. Das zuständige FA setzt eine zutreffende SchenkSt i. H. von 75.000 € fest. Im August 2023 verunglückt TT bei einem Segeltörn auf der Nordsee tödlich. Testamentarisch hatte sie bereits zu Lebzeiten ihren Sohn Rocco Taler (RT) als Alleinerben eingesetzt. Dabei gehen das (keiner Wertsteigerung unterlegene) Geldvermögen sowie weiteres eigenes Vermögen i. H. von 800.000 € über.

**Aufgabe:** Berechnen Sie die festzusetzende ErbSt für RT!

<sup>12</sup> Auf Antrag könnte auch die Kürzungsmethode angewendet werden, bei der der Jahreswert in dem Maß zu kürzen ist, in dem der Kapitalwert durch den Freibetrag gemindert wird (H E 23 Abzug persönlicher Freibeträge letzter Satz ErbStH).

**1. Schenkung Gustav Taler an seine Ehefrau Tina Taler im Januar 2022**

Wert des geschenkten Geldvermögens (Vermögensanfall = Bereicherung)	1.000.000 €
Persönlicher Freibetrag (§ 15 Abs. 1 i. V. mit § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) – Steuerklasse I	./ 500.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb nach § 10 Abs. 1 ErbStG	500.000 €
Steuersatz bei Steuerklasse I (§ 19 Abs. 1 ErbStG)	x 15 %
<b>SchenkSt</b>	<b>= 75.000 €</b>
(kein Härteausgleich nach § 19 Abs. 3 ErbStG)	

**2. Erbschaft des Sohns Rocco im August 2023**

Wert des übergegangenen Geldvermögens	1.000.000 €
Eigenes Vermögen der verstorbenen Mutter (TT)	+ 800.000 €
Gesamterwerb	1.800.000 €
Persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i. V. mit § 15 Abs. 1 ErbStG) – Steuerklasse I	./ 400.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb nach § 10 Abs. 1 ErbStG	1.400.000 €
Steuersatz bei Steuerklasse I (§ 19 Abs. 1 ErbStG)	x 19 %
<b>ErbSt</b>	<b>= 266.000 €</b>

Allerdings ist bei dem Erwerb von Todes wegen die Begünstigung nach § 27 ErbStG zu beachten, da **mehrere Erwerbe in der Steuerklasse I kurz aufeinander** folgen. Nach **§ 27 Abs. 2 ErbStG** ist die Begünstigung in dem Verhältnis zu gewähren, wie begünstigtes Vermögen (1.000.000 € übergegangenes Geldvermögen) zu dem Gesamterwerb (1.800.000 €) stehen. Damit ergibt sich die folgende Begünstigung:

ErbSt für den Sohn (RT) = Ausgangsbetrag	266.000 €
Ausgangsbetrag x 1.000.000 € / 1.800.000 € =	147.778 €

Da der zweite Erwerb mehr als ein Jahr, aber nicht mehr als zwei Jahre zurückliegt, ermäßigt sich nach **§ 27 Abs. 1 ErbStG** der Betrag um 45 %, d. h. es wären (45 % von 147.778 € =) 66.500 € als Ermäßigungsbetrag abziehbar. Maximal sind aber nach **§ 27 Abs. 3 ErbStG** nur 45 % der tatsächlich von der Mutter gezahlten Steuer als Ermäßigungsbetrag abziehbar. Damit beträgt der Ermäßigungsbetrag (75.000 € x 45 % =) 33.750 € und die endgültig **festzusetzende ErbSt** folglich (266.000 € ./ 33.750 € =) **232.250 €**.

Tritt zwischen dem Vorerwerb und dem Letzterwerb eine **Wertsteigerung** des begünstigten Vermögens ein, darf diese bei der Berechnung des Ermäßigungsbetrags nicht berücksichtigt werden, da i. H. der Wertsteigerung gerade **keine** mehrfache Besteuerung desselben Vermögens erfolgt (**R E 27 Abs. 1 Satz 2 ErbStR**). Bei einer entsprechend eingetretenen **Wertminderung** ist allerdings bei der Berechnung des Ermäßigungsbetrags von dem geminderten Wert auszugehen (R E 27 Abs. 1 Satz 3 ErbStR).

**HINWEIS**

Nutzen Sie auch die **Beispiele in H E 27 Berechnung des Ermäßigungsbetrags ErbStH!**

**IV. Ausblick: Schriftliche StB-Prüfung 2024**

Die Auswertung der Prüfungsklausuren der letzten Jahre zeigt, dass bei weitestgehend gleicher Aufgabenstellung und bei sich im Wesentlichen wiederholenden inhaltlichen Bausteinen („Dauerbrennern“), die Teilaufgabe zur **ErbSt/SchenkSt** und zum **Bewertungsrecht gut zu bewältigen** ist. Hinsichtlich der Prüfungsschwerpunkte dürfte davon auszugehen sein, dass die **Bewertung und Begünstigung von Betriebsvermögen bzw. nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften** weiter sehr prüfungsrelevant sein wird. Auch darf mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit damit gerechnet werden, dass es bzgl. des Klassikers der **Bewertung und Begünstigung von Grundvermögen** wieder eine Grundstücksbewertung (ggf. auch eines Betriebsgrundstücks) geben wird und erstmals die **seit 1.1.2023 geltenden neuen Bewertungsregeln für das Grundvermögen** in einer Prüfungsklausur Anwendung finden.

Die Bandbreite der Themen ist im Detail in den letzten Prüfungsklausuren sicher vielfältiger geworden. So hat die Prüfungsklausur 2023 gezeigt, dass auch erbschaft- und schenkungsteuerliche Sondervorschriften abgeprüft werden. Sie stellen aber keine unüberwindbaren Hürden dar, sondern können vielmehr wertvolle Einzelpunkte bringen.

Wollte man eine **Prognose für die Prüfungsklausur 2024** abgeben, dürfte die Konstellation einer Fallgestaltung zur Ermittlung der festzusetzenden ErbSt oder SchenkSt oder des steuerpflichtigen Erwerbs bzw. eben „nur“ des Werts der Bereicherung weiter vorrangig prüfungsrelevant sein. Da in der letzten Prüfungsklausur eine Kombination aus einer Schenkung unter Lebenden und eines Erwerbs von Todes wegen ihren Niederschlag fand, darf auch der Facettenreichtum einer Schenkung unter Lebenden, wie z. B. in der Ausgestaltung als gemischte Schenkung und/oder Schenkung unter Auflage, nicht außer Acht gelassen werden.

Ich wünsche Ihnen eine weiterhin gute Vorbereitungszeit sowie viel Erfolg im StB-Examen!

**AUTORIN**



**Dr. Elke Lehmann**,  
Dipl.oec.paed., Steuerberaterin, Berlin. Sie ist Dozentin für Erbschaft-/Schenkungssteuerrecht sowie Bewertungsrecht in der Steuerberaterausbildung, Lehrbeauftragte in den Studiengängen Master of Taxation und Ausbildungsleiterin bei Steuerlehrgängen Dr. Bannas, Köln.





# STARTHELPER FÜR STEUER-KARRIEREN.

## Erfolgreich vorbereiten mit dem Lernphasen-Fahrplan von NWB Steuer und Studium!

Das Themenpaket NWB Steuer und Studium – Ihr **Rundum-sorglos-Paket für jede Lernphase** – unterstützt Sie ganzjährig u. a. mit Schwerpunktausgaben speziell zur Vorbereitung auf die **Steuerberaterprüfung**:



### LERNPHASEN-FAHRPLAN

#### MÄRZ: Schwerpunkt schriftliche StB-Prüfung

- ▶ Leitfaden zur Vorbereitung auf die schriftliche StB-Prüfung
- ▶ Was kommt dran? – Themenauswertungen der letzten Jahre
- ▶ Prüfungsstrategie in Bezug auf die einzelnen Tage
- ▶ PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung

#### JUNI: Schwerpunkt schriftliche StB-Prüfung

- ▶ Vertiefung besonders prüfungsrelevanter Themenkomplexe + Übungsklausuren
- ▶ PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung
- ▶ Karrierefürher mit Tipps für Ihren beruflichen Aufstieg


#### AB NOVEMBER: Schwerpunkt mündliche StB-Prüfung


- ▶ Leitfaden zur Vorbereitung auf die mündliche StB-Prüfung
- ▶ 4 simulierte Prüfungsgespräche zu typischen und zu aktuellen Themen
- ▶ 300 Fragen und Antworten zu „nicht-steuerlichen Themen“ – zzgl. SteuerStud WissensChecks
- ▶ PrüfungsCoach mündliche StB-Prüfung


## Testen Sie das Themenpaket NWB Steuer und Studium und Sie erhalten kostenlos:


- ▶ einen Monat **Zugriff auf die Datenbank NWB Steuer und Studium** mit vielen Inhalten für die Prüfung und Praxis (Schaubilder, Fallstudien, riesiger Klausurenfundus u.v.m.) inkl. persönlichem NWB Livefeed
- ▶ einen Monat **Zugriff auf den PrüfungsCoach zur StB-Prüfung** in der NWB Datenbank

## Ihre schnellen Bestellwege:

 **Service-Fon**  
02323.141-940

 **Fax**  
02323.141-173

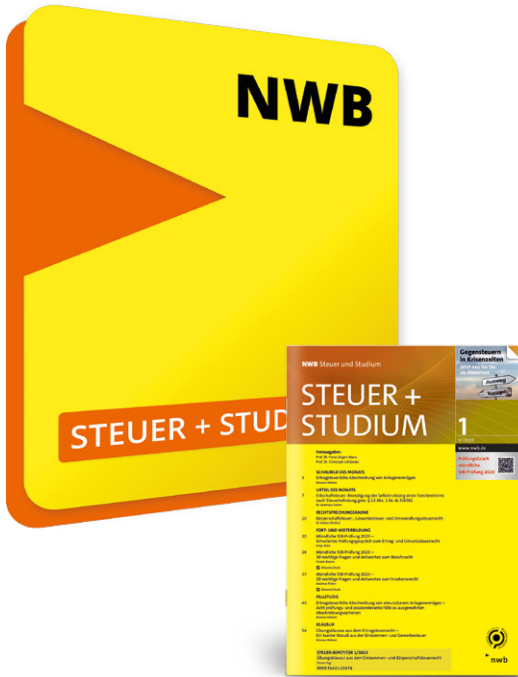
 **E-Mail**  
bestellungen@nwb.de

 **Internet**  
go.nwb.de/sus

 **Postanschrift**  
NWB Verlag GmbH & Co. KG  
44621 Herne

Absender	
Bitte leserlich in Blockbuchstaben ausfüllen.	
<input type="checkbox"/> Firmenanschrift	<input type="checkbox"/> Privatanschrift (Zutreffendes bitte ankreuzen)
Anrede* <input type="checkbox"/> Frau <input type="checkbox"/> Herr <input type="checkbox"/> keine Angabe	
Firma   Kanzlei   Institution	Kundennr. (falls vorhanden)
Titel   Vorname   Name*	
Funktion	
Straße   Postfach*	
PLZ   Ort*	
Tel.-Nr.   Fax-Nr.*	
E-Mail*	
E-Mail für den elektronischen Rechnungsversand*	
Anzahl Berufsträger	Anzahl Mitarbeiter (ca.)
Branche	*Pflichtangaben

97382



## JA, ich möchte das Themenpaket NWB Steuer und Studium 4 Wochen kostenlos testen!

- > NWB Livefeed
- > NWB Datenbank inkl. passender Tools
- > **Steuer-Repetitor**
- > Zeitschriftenarchiv NWB Steuer + Studium

Für mich kommt nach dem Gratis-Test  
der **Ausbildungspreis\* von**

**19,70 €** monatlich (1 Lizenz) infrage

- Ich bestelle das Themenpaket nach dem Gratis-Test  
zum Preis von 29,50 € monatlich

\* **Der Ausbildungspreis** gilt für Studenten, Referendare, Fachschüler, Auszubildende, Finanz- und Steueranwärter, Teilnehmer an Kursen zur Vorbereitung auf die Steuerberater-, Steuerfachwirt- oder Bilanzbuchhalterprüfung.  
**Bitte denken Sie daran, uns nach dem Test den entsprechenden Nachweis zu senden.**

### Optional monatlich zusätzlich die gedruckte Ausgabe von NWB Steuer + Studium:

- Ja**, ich bestelle die gedruckte Ausgabe der monatlich erscheinenden Zeitschrift NWB Steuer + Studium mit.

**Bezugsbedingungen:** Der erste Monat ist gratis. Danach erhalte ich das ausgewählte Produkt im Abo zum ausgewählten Bezugspreis. Bei Auswahl der Printausgabe erhalte ich diese zusätzlich für 4,70 € (D) und 1,50 € Versandkosten pro Monat (für Lieferungen außerhalb Deutschland 3,00 €). Alle Preise inklusive gesetzlicher MwSt. Die Rechnung erhalte ich jährlich im Voraus. Das Abo ist jederzeit kündbar. Wenn ich kein Abo wünsche, genügt eine Nachricht vor Ablauf der Testzeit.

Für eine Bestellung unmittelbar beim NWB Verlag gelten die folgenden rechtlichen Hinweise:

Es gelten die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der NWB Verlag GmbH & Co. KG. Sie sind online unter [go.nwb.de/agb](http://go.nwb.de/agb) einsehbar.

**Widerrufsbelehrung:** Sie haben als Verbraucher das Recht, binnen 14 Tagen diesen Vertrag ohne Begründung zu widerrufen. Die Widerrufsfrist beginnt, sobald Sie/ein Beauftragter die Ware (bei Lieferung in mehreren Teilsendungen: die letzte Teilsendung; bei regelmäßigen Lieferungen: die erste Teilsendung) besitzen. Um Ihr Widerrufsrecht auszuüben, müssen Sie uns, NWB Verlag GmbH & Co. KG, Eschstr. 22, 44629 Herne, mittels einer eindeutigen Erklärung, die vor Ablauf der Widerrufsfrist abgegeben sein muss, informieren. Sie können ein Muster-Formular auf unserer Webseite ([www.nwb.de](http://www.nwb.de)) elektronisch ausfüllen und übermitteln. Wir werden unverzüglich eine Bestätigung senden. Im Falle eines Widerrufs sind beiderseits empfangene Leistungen zurückzugewähren. Wir tragen die Kosten der Rücksendung.

**Datenschutzhinweise:** Wir erheben Ihre Daten für folgende Zwecke und aufgrund folgender Rechtsgrundlage: Ihre Bestelldaten zur Vertragserfüllung und aufgrund Ihrer erteilten Einwilligung. Ihre Zahlungsdaten zur automatischen Zuordnung Ihrer Zahlung, Ihre Adressdaten zur Neukundengewinnung und Absatzförderung, Ihre E-Mail-Adresse zur Absatzförderung und zum Erhalt unserer Newsletter. Ihre Telefonnummer und/oder E-Mail-Adresse für Rückfragen in Bezug auf die Vertragserfüllung. Die Bereitstellung ist freiwillig, bei Nichtbereitstellung kann es zu Einschränkungen der Nutzbarkeit kommen (Art. 6 Abs. 1a), b) DSGVO).

Ort der Datenverarbeitung: Wir verarbeiten Ihre Daten grundsätzlich in der Bundesrepublik Deutschland. Eine Weitergabe Ihrer Daten erfolgt nur im Rahmen des Versands Ihrer Produktbestellungen grundsätzlich an die Deutsche Post AG. Für weitere Auskünfte besuchen Sie bitte auch unsere Homepage unter [go.nwb.de/datenschutz](http://go.nwb.de/datenschutz)

X

Datum | Unterschrift

 **nwb** VERLAG