

Skriptgliederung

Klausuraufbau / systematische Übersicht / Stoffzusammenfassung (lange Fassung)

1. Erbschaftsteuer - Aufbauhinweise (kurze Fassung)
2. Erbschaftsteuer - Aufbauhinweise (inkl. Übersichten = lange Fassung)

„Einführungsfälle“

3. Erbschaftsteuer - Übungsfall „Anton Abt“ (Sachverhalt)
4. Erbschaftsteuer - Übungsfall „Anton Abt“ (Lösung)
5. Erbschaftsteuer - Übungsfall „Robert Rundlich“
6. Erbschaftsteuer - Übungsfall „Wolfgang Schulze“

Zivilrechtliche Grundlagen

7. Erbrecht als zivilrechtliche Grundlagen für die Erbschaftsteuer

Schwerpunkt Erbschaftsteuer

8. Erbschaftsteuer - Skript
9. Erbschaftsteuer - Fälle zur Erbschaftsteuer
10. Erbschaftsteuer - Lösungen zur Erbschaftsteuer

Schwerpunkt Bewertungsrecht

11. Bewertungsrecht - Allgemeiner Teil des Bewertungsrechts
12. Bewertungsrecht - Grundstücksbewertung
13. Bewertungsrecht - Unternehmensbewertung
14. Bewertungsrecht - Fälle zum Bewertungsrecht
15. Bewertungsrecht - Lösungen zum Bewertungsrecht

16. Übungsfälle zum Selbststudium und zur häuslichen Vertiefung

16.1 Robert Rundlich und die Tücken des Zugewinn (Zugewinn I)

Zugewinnausgleich nach § 5 Abs. 1 ErbStG und § 29 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG, Grundstück im Sachwertverfahren, vereinfachtes Ertragswertverfahren, Steuerbefreiung nach § 13a, b ErbStG, vermietetes Wohneigentum (§ 13d ErbStG), Vertrags zugunsten Dritter (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) u.a (siehe auch Fall 16.2, bitte einen von beiden nacharbeiten)

16.2 Robert Rundlich und der Schrott mit dem Zugewinn (Zugewinn II)

Berechnung des fiktiven Zugewinnausgleiches nach § 5 ErbStG inkl. Indizierung und Vorerwerb nach § 1380 BGB. Bewertung eines Mietwohngrundstück im Erbbaurecht inkl. § 13d ErbStG. Bewertung einer GmbH-Beteiligung im vereinfachten Ertragswertverfahren und den Folgen nach §§ 13a, 13b ErbStG. Bewertung sonstigen Vermögensgegenstände, wie Hausrat, PKW, Bankguthaben, Lebensversicherung usw. inkl. der damit verbundenen Freibeträge. (siehe auch Fall 16.1 bitte einen von beiden nacharbeiten)

16.3 Robert Rundlich und der Leidensweg des Nacherben (Vor- und Nacherbschaft I)

Vor- und Nacherbschaft mit § 6 Abs. 1 und 2 ErbStG, § 20 Abs. 4 ErbStG; Vergünstigungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG, Hausrat, Einfamilienhaus, Mietwohngrundstück (ist mit Fall 16.4 vergleichbar, bitte einen von beiden nacharbeiten)

16.4 Erich Kästner in der Lawine der Nacherbfolge (Vor- und Nacherbschaft II)

Vor- und Nacherbschaft mit § 6 Abs. 1 und 2 ErbStG, § 20 Abs. 4 ErbStG und § 19 Abs. 3 ErbStG, Vergünstigungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG, Hausrat, Einfamilienhaus (Sachwertverfahren), Mietwohngrundstück (Ertragswertverfahren) ist mit Fall 16.3 vergleichbar (bitte einen von beiden nacharbeiten)

16.5 Robert Rundlich und die unendliche Geschichte der Grundstücksbewertung (Grundstücksbewertung I, §§ 183 bis 191 BewG)

Bewertung im Ertrags- und Sachwertverfahren (§§ 184 bis 191 BewG), Bewertung eines Nießbrauches unter Berücksichtigung von § 14 Abs. 2 BewG für die Erbschaftsteuer und die Grunderwerbsteuer unter Beachtung von § 17 BewG, Ermittlung der Grunderwerbsteuer (§ 3 Nr. 4 GrEStG) Einbringung und § 5 Abs. 2 GrEStG, Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 16 GrEStG

16.6 Robert Rundlich und der Stresstest in der Grundstücksbewertung

(Grundstücksbewertung II, §§ 191 bis 196 BewG; inkl. Unternehmensbewertung)

Bewertung eines Erbbaurechts mit teilweiser Entschädigung bei Ende des Erbbaurechts, Bewertung im Sachwertverfahren bei Grundstücken auf fremden Grund und Boden, Bewertung eines Mietwohngrundstücks im Zustand der Bebauung, Bewertung einer GmbH nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren und dem Substanzwertverfahren inkl. der Regelung des § 13a, 13b und § 19a ErbStG

16.7 Der Schweizer Robert Rundlich und die Dänen:

Auslandsbezug I; unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht und DBA)

Grundstücksbewertung nach § 157 ff. BewG, Unternehmensbewertung (§ 11 Abs. 2 BewG), typisch stille Beteiligung (R B 12.4 ErbStR), Grundstücke im Ausland, Anrechnung ausländischer Steuer nach § 21 Abs. 1 und 4 ErbStG i.V.m. DBA Dänemark, Progressionsvorbehalt nach § 19 Abs. 2 ErbStG mit Härteregelung beim DBA-Erb Schweiz, Vermächtnis

16.8 Robert Rundlich und die Schmach von Belo Horizonte (Brasilien) vom 08.07.2014

Auslandsbezug II; beschränkte (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) und erweitert beschränkte Erbschaftsteuerpflicht (§ 4 AStG)

beschränkte (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i.V.m. § 121 BewG) und erweiterte beschränkte (§ 4 AStG) Steuerpflicht, Unternehmensbewertung (Substanzwertverfahren nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG), Bewertung inländisches Grundvermögen im Ertragswertverfahren, §§ 16 und 17 ErbStG

oder Sieg und Niederlagen bei Fußball-Weltmeisterschaften (ist nicht examensrelevant)

16.9 Robert Rundlich und das Schwarze Loch der Unternehmensbewertung

vereinfachtes Ertragswertverfahren, Substanzwert, Verwaltungsvermögen (Widerspruch zwischen § 200 Abs. 3 und § 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG), Familienunternehmen u.a.; Bewertung einer Personengesellschaft (besser Mitunternehmerschaft)

Hinweis: Die Perle der Fallsammlung. Sehr anspruchsvoll und sehr zeitintensiv. Das StB-Examen 2020 war ein ähnlicher Klausurtyp verarbeitet. Bitte unbedingt (mit viel Zeit) durcharbeiten.

17. Auswahl von Examensklausuren, die vor dem Jahr 2015 geschrieben wurden

Hinweis:

Die Teile 16 und 17 werden voraussichtlich erst im Frühjahr 2022 ausgegeben.

Skript

Erbschaftsteuer / Bewertungsrecht

Teil 3

Übungsfall "Anton Abt"

Sachverhalt

© RA, StB Johannes Rümelin

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2022

Sachverhalt

Anton Abt (A) ist am 11.02.2021 in seiner Villa in Frankfurt verstorben. Seine Erbin ist aufgrund eines wirksamen Testaments die 40jährige Tochter Tanja Abt (T). Der Erblasser hinterlässt folgende Vermögenswerte:

Tz. 1 Einfamilienhaus in Frankfurt a.M.

Der Erblasser war Eigentümer eines selbstgenutzten Einfamilienhauses in Frankfurt am Main. Das unterkellerte Einfamilienhaus hat eine Wohnfläche von 300 qm und eine Bruttogrundfläche von 500 qm und wurde im Jahr 2004 errichtet. Das Dachgeschoss ist ausgebaut. Der Ausstattungsstandard des Gebäudes (Gebäudeklasse 1.01) ist durchweg Standardstufe 5. Auf dem 2.500 qm großen Grundstück mit einem Bodenrichtwert von 700 €/m² befindet sich noch eine 60 m² große freistehende Doppelgarage (Gebäudeklasse 14.1; Baujahr ebenfalls 2004, Standardstufe 4). Das Grundstück ist mit einer 190 m langen und 2,5 m hohen Mauer aus Naturstein mit Abdeckplatte umgeben. Auf dem Grundstück befindet sich noch ein 40 m² großer Swimming-Pool mit gehobener Ausführung. Die Außenanlagen wurden ebenfalls im Jahr 2004 fertiggestellt.

Das Gebäude wird nach dem Tod von Anton Abt durch die Erbin vermietet. Der Erblasser hatte das Grundstück im Jahr 2002 von Julis Zügel (Z) auf Rentenbasis erworben. Der am 11.02.2021 64jährige Zügel erhält eine lebenslange Rente in Höhe von 1.000 € pro Monat. Die Rente läuft am Besteuerungstichtag noch mindestens 8 und höchstens 15 Jahre. Der örtliche Gutachterausschuss hat für das Grundstück einschließlich Gebäude und Außenanlagen im Rahmen eines Gutachtens einen Verkehrswert von 2.100.000 € ermittelt. Der Gutachterausschuss hat in dieser Wohngegend weder Vergleichswerte noch Vergleichsfaktoren ermittelt. Dem Finanzamt liegen derartige Werte ebenfalls nicht vor. Auch örtliche Liegenschaftszinssätze oder Bewirtschaftungskosten wurden seitens des Gutachterausschusses nicht ermittelt.

Tz. 2 Mietwohngrundstück in Offenbach

Daneben war der Erblasser noch Eigentümer eines im Jahr 1960 errichteten Mietwohngrundstückes in Offenbach. Mit dem vollständig für Wohnzwecke vermieteten Gebäude werden Netto-Kaltmieten (ohne umlagefähige Nebenkosten) in Höhe von 10.000 € pro Monat erzielt. Das Grundstück ist 800 m² groß und hat einen maßgeblichen Bodenrichtwert von 500 €/m². Örtliche Liegenschaftszinssätze oder örtliche Bewirtschaftungskosten hat der Gutachterausschuss von Offenbach nicht veröffentlicht.

Tz. 3 Ferienwohnung in Stankt Anton am Arlberg, Österreich

Der Erblasser hatte sich vor 2 Jahren seinen Traum verwirklicht. In St. Anton am Arlberg (Österreich) erwarb er eine luxuriöse Ferienwohnung, welche zum Besteuerungszeitpunkt einen Wert in Höhe von 850.000 € hat. Die Schulden bezüglich der Wohnung belaufen sich noch auf 500.000 €

Tz. 4 60%ige GmbH-Beteiligung.

Der Erblasser war auch zu 60 % an der Abt & Mönch GmbH in Frankfurt a.M. beteiligt. Die Einlagen wurden zu 80 % eingezahlt, wobei der Erblasser seinen Einlageverpflichtungen zum Besteuerungszeitpunkt in voller Höhe nachgekommen ist. Nach dem Gesellschaftsvertrag richtet sich der Anteil am Gewinn und Verlust und an einem möglichen Liquidationserlös nach dem gezeichneten und nicht nach dem eingezahlten Stammkapital. Die einzelnen Ertragswerte der GmbH weisen folgende Ertragswerte auf:

	2018	2019	2020
Bilanzgewinn/Verlust	./ 99.000 €	300.000 €	500.000 €
KSt / Gewerbesteuer / Soli	0 €	120.000 €	200.000 €
a.o Ertrag (Verkauf einer Maschine)		100.000 €	

Der Substanzwert der GmbH wurde bereits mit 4 Mio. € ermittelt. Das Verwaltungsvermögen der GmbH i.S.d. § 13b Abs. 4 ErbStG beläuft sich auf 350.000 €. Junge Finanzmittel oder junges übriges Verwaltungsvermögen ist nicht vorhanden. Das laufende Kalenderjahr läuft atypisch schlecht. Auf eine weitere Darstellung wurde verzichtet.

Tz. 5 Bankanlagen

An Bankanlagen ist noch folgendes vorhanden:

- 1.000 Stück Daimler-Aktien, die in Frankfurt einen Kurs von 50 € und in Stuttgart einen Kurs von 51 € aufweisen.
- 2.500 Stück nicht börsennotierte Fondsanteile, mit einem Ausgabepreis von 105 € und einen Rücknahmepreis von 100 € und,
- Bankguthaben mit 250.000 € (inkl. Zinsen bis zum Besteuerungszeitpunkt)

Tz. 6 Hausrat, Fahrzeuge, Sonstiges

Nach einem Gutachten für Hausrat und Kunstgegenstände beläuft sich der Wert des Hausrates auf 10 Mio. €, wobei hierin ein Picasso mit einem Wert von 9.950.000 € enthalten ist. Das Bild hängt in einem Geheimraum im Keller des selbstgenutzten Einfamilienhauses (Tz. 1) und wird nur einem engen Freundeskreis gezeigt.

Der Fuhrpark (ein Smart und ein Hummer) hat einen Wert in Höhe von 165.400 €, wobei der Smart noch mit 10.000 € finanziert ist.

Die Beerdigung hat die Erbin 20.000 € gekostet, wobei zusätzlich mit (üblichen) Grabpflegekosten in Höhe von 250 € pro Jahr zu rechnen ist.

Bei Durchsicht der Unterlagen musste die Erbin feststellen, dass ihr Vater 3 Wochen vor seinem Tod vom Amtsgericht Frankfurt zu einer Geldstrafe von 50 Tagessätzen à 1.500 € rechtskräftig verurteilt wurde. Die Geldstrafe wurde zum Todeszeitpunkt noch nicht entrichtet.

Aufgabe:

Ermitteln Sie die gegen die Erbin festzusetzende Erbschaftsteuer. Sofern hierbei Werte gesondert festzustellen sind, sind diese Feststellungen vorzunehmen.

Skript

Erbschaftsteuer / Bewertungsrecht

Teil 8

Erbschaftsteuer - Skript

© RA, StB Johannes Rümelin

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2022

Inhaltsverzeichnis:

1. Allgemeines	1
1.1. Wesen und Bedeutung der Erbschaftsteuer.....	1
1.2. Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungshoheit	1
1.3. Maßgeblichkeit des Zivilrechts für die ErbSt.....	1
2. Steuerpflicht (Allgemeines)	2
2.1. Sachliche Steuerpflicht (Allgemeines).....	2
2.2. Persönliche Steuerpflicht (Allgemeines).....	3
3. Erwerb von Todes wegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)	4
3.1. Erwerbe gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	4
3.2. Weitere Erwerbsvorgänge nach § 3 ErbStG.....	5
3.3. Sonstige erbrechtliche Besonderheiten.....	5
4. Besonderheiten im Hinblick auf §§ 4 bis 6 ErbStG	6
4.1. Besonderheiten bei der fortgesetzten Gütergemeinschaft gem. § 4 ErbStG	6
4.2. Besonderheiten beim Zugewinnausgleich gem. § 5 ErbStG	6
4.2.1. Zivilrechtliche Grundlagen.....	6
4.2.2. Steuerrecht.....	9
4.2.3. Exkurs – latente Steuern (Rechtsprechung des BGH vom 02.02.2011 und 09.02.2011)	22
4.3. Besonderheiten bei der Vor- und Nacherbschaft gem. § 6 ErbStG sowie gem. § 7 Abs. 1 Nr. 7 und § 7 Abs. 2 ErbStG	28
4.3.1. Zivilrechtliche Grundlagen.....	28
4.3.2. Steuerrecht.....	30
5. Sachliche Steuerpflicht – Schenkung unter Lebenden – (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)	53
5.1. Regelungsgehalt des § 1 Abs. 2 ErbStG.....	53
5.2. Freigebige Zuwendung unter Lebenden gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	53
5.2.1. Zivilrechtliche Erläuterung.....	53
5.2.2. Steuerrecht.....	53
5.3. /Ersatztatbestände der § 7 Abs. 1 Nr. 2 bis 7 ErbStG.....	55
5.4. Besonderheiten des § 7 Abs. 3 bis 7 ErbStG	55
6. Persönliche Steuerpflicht, § 2 ErbStG und § 4 AStG	56
6.1. Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht.....	56
6.2. Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht.....	57
7. Steuerentstehung, Bewertungsstichtag (R E 9.1 ErbStR)	60
8. Wertermittlung	60
8.1. Steuerpflichtiger Erwerb gem. § 10 ErbStG	60
8.1.1. Allgemeine Grundsätze.....	60
8.1.2. Wertermittlung der Zuwendung unter Lebenden	61
8.1.3. Besonderheiten der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs gem. § 10 Abs. 2 bis 4 ErbStG.....	62
8.1.4. Abzugsfähige Belastungen und Verbindlichkeiten (insb. § 10 Abs. 5 ErbStG)....	63
8.1.5. Nicht abzugsfähige Belastungen und Verbindlichkeiten.....	67
8.1.6. Abzugsbeschränkung gem. § 10 Abs. 6 ErbStG	67
8.2. Bewertung gem. § 12 ErbStG (nur Überblick).....	83

8.2.1.	Bewertung der Vermögensarten und Vermögensgegenstände (§ 12 Abs. 1 ErbStG).....	83
8.2.2.	Nichtnotierte Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 12 Abs. 2 ErbStG).....	83
8.2.3.	Bewertung von inländischem Grundbesitz gem. § 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG.....	83
8.2.4.	Bewertung von inländischem Betriebsvermögen gem. § 12 Abs. 5 ErbStG i.V.m. § 151 Abs. 1 Nr. 2 BewG.....	84
8.2.5.	Bewertung eines nicht mitunternehmerischen Anteils an einer PersG.....	84
8.2.6.	Bewertung von ausländischem Grundbesitz und ausländischem Betriebsvermögen gem. § 12 Abs. 7 ErbStG i.V.m. § 31 BewG.....	84
8.3.	Steuerbefreiungen gem. § 13 ErbStG und nachträglicher Wegfall der Steuer gem. § 29 ErbStG.....	84
8.3.1.	Steuerbefreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (Hausrat u.a.).....	84
8.3.2.	Allgemeines zum Familienheim (§ 13 Abs. 1 Nr. 4a bis Nr. 4c ErbStG).....	85
8.3.3.	Steuerbefreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG (Familienheim).....	86
8.3.4.	Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG (Erwerb des Familienheims von Todes wegen auf den Ehegatten).....	89
8.3.5.	Steuerbefreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG (Erwerb des Familienwohnheims von Todes wegen auf die Kinder).....	94
8.3.6.	Stundung gem. § 28 ErbStG.....	98
8.3.7.	Steuerbefreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG (Pflegeleistungen).....	98
8.3.8.	Steuerbefreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG (Rückfall).....	99
8.3.9.	Übrige (relevante) Steuerbefreiungen gem. § 13 ErbStG.....	100
8.3.10.	Vergünstigungen von Wohngrundstücken.....	100
8.3.11.	Wirkung einer Steuerbefreiung gem. § 29 ErbStG.....	102
8.4.	Steuerbefreiungen gem. §§ 13a, 13b, 13c und §§ 28, 28a ErbStG.....	102
8.4.1.	Allgemeines.....	102
8.4.2.	Prüfungsaufbau §§ 13a, 13b, 13c und §§ 28, 28a ErbStG.....	103
8.4.3.	Begriff des begünstigten Vermögen (§ 13b Abs. 1 ErbStG).....	106
8.4.4.	Begriff des Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 4 ErbStG).....	108
8.4.5.	Vorababzug gem. § 13a Abs. 9 ErbStG für Familienunternehmen.....	115
8.4.6.	Vermögen bis 26 Mio. €.....	116
8.4.7.	Vermögen über 26 Mio. aber unter 90 Mio. € (§ 13c ErbStG vs. § 28a ErbStG).....	119
8.4.8.	Vermögen über 90 Mio. € (§ 28 Abs. 1 ErbStG vs. § 28a ErbStG).....	120
8.4.9.	Weitergabeverpflichtung (§ 13a Abs. 5 ErbStG).....	121
9.	Berechnung der Steuer.....	121
9.1.	Berücksichtigung früherer Erwerbe gem. § 14 ErbStG.....	121
9.2.	Steuerklasse gem. § 15 ErbStG.....	123
9.3.	Freibeträge (§ 16 ErbStG) / Versorgungsfreibetrag (§ 17 ErbStG).....	124
9.3.1.	Freibeträge gem. § 16 ErbStG.....	124
9.3.2.	Freibeträge gem. § 17 ErbStG.....	125
9.4.	Steuersatz gem. § 19 ErbStG.....	126
9.5.	Steuerermäßigung gem. § 19a ErbStG.....	127
9.5.1.	Weitergabeverpflichtung gem. § 19a Abs. 2 Satz 2 ErbStG.....	127
9.5.2.	Anteil des begünstigten Vermögens gem. § 19a Abs. 3 ErbStG.....	127
9.5.3.	Entlastungsbetrag gem. § 19a Abs. 4 ErbStG.....	128
10.	Steuerfestsetzung und Erhebung.....	129
10.1.	Steuerschuldnerschaft gem. § 20 ErbStG.....	129
10.2.	Anrechnung ausländischer Steuer gem. § 21 ErbStG.....	129
10.3.	Besteuerung von Renten, Nutzungen und Leistungen gem. § 23 ErbStG.....	130
10.4.	Mehrfacher Erwerb desselben Vermögens gem. § 27 ErbStG.....	131
10.5.	Stundung gem. § 28 ErbStG.....	131

Das Skript dient der Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2022. Für Kritik und Anregungen, Fehlermeldungen (§§-Zitate, Rechen- oder Rechtschreibfehler) möchte ich mich bereits jetzt bedanken. Anregungen bitte an: JohRuemelin@icloud.com. Geben Sie dabei bitte an, aus welchem Kurs Sie sind.

Vielen Dank und viel Erfolg bei Ihrer Prüfungsvorbereitung.

Ummendorf, im September 2021
Johannes Rümelin

1. Allgemeines

Gegenstand der Erbschaftsteuer (ErbSt) ist nicht nur der Erwerb von Todes wegen, sondern auch der unentgeltliche Übergang von Vermögenswerten auf eine andere Rechtspersönlichkeit. Durch die Beteiligung des Staates am Nachlass über die Erbschaftsteuer greift das Erbschaftsteuergesetz in erheblichem Umfang in das Erbrecht ein. Es steht damit in Kollision zu Art. 14 GG, wonach das private Eigentum und das Erbrecht gewährleistet sind.

Die Erbschaftsteuer wird von dem Vermögen erhoben, das bei dem Tod einer natürlichen Person oder bei Aufhebung eines Zweckvermögens (Stiftung) auf einen Dritten übergeht. Es handelt sich um den Grundtatbestand. Alle anderen Tatbestände sind gewissermaßen Ersatztatbestände.

1.1. Wesen und Bedeutung der Erbschaftsteuer

Die Erbschaftsteuer wird in Deutschland als Erbanfallsteuer erhoben, stellt eine Personen- und eine Verkehrsteuer dar. Bei der Erbschaftsteuer handelt es sich um eine direkte Steuer. Sie ist eine nicht laufend veranlagte Steuer, was für die Anwendungen der §§ 4 bis 8 BewG entscheidend ist.

1.2. Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungshoheit

Es ergibt sich folgende Übersicht:

konkurrierende Gesetzgebungshoheit	Ertragshoheit	Verwaltungshoheit
Bund	Länder	Länder
Art. 105 Abs. 2 GG	Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG	Art. 108 Abs. 2 GG

1.3. Maßgeblichkeit des Zivilrechts für die ErbSt

Im Hinblick auf z.B. § 3 Abs. 1 ErbStG, wonach der Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 BGB), durch Vermächtnis (§§ 2147 ff. BGB) oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs (§§ 2303 ff. BGB) als Erwerb von Todes wegen gilt, ist das Zivilrecht maßgebend für die Erbschaftsteuer (Grundsatz der **Maßgeblichkeit des Zivilrechts für die Erbschaftsteuer**).

Mangels Erbschaft im wirtschaftlichen Sinne kommt **wirtschaftliches Eigentum (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) grundsätzlich nicht in Betracht**, da dieses Rechtsinstitut Ausdruck der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist und im Widerspruch zu den zivilrechtlichen Zurechnungen steht (BFH vom 10.11.1982, BStBl II 1983, 116 sowie vom 22.09.1982, BStBl II 1983, 179, vgl. auch R E 12.2 Abs. 1 ErbStR).

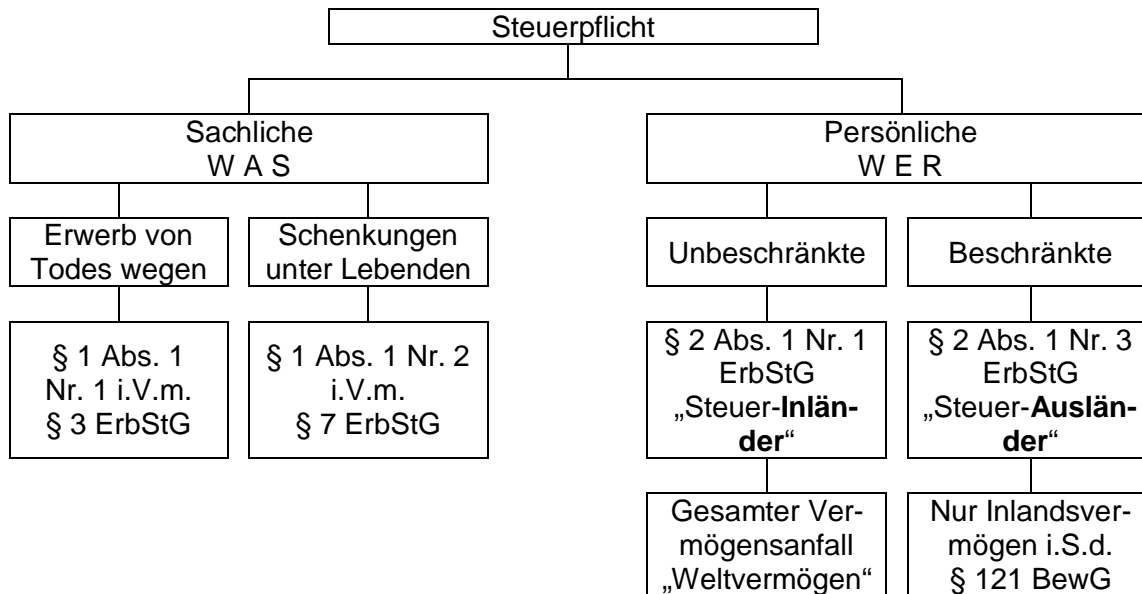
Dies schließt nicht aus, dass in engen Grenzen auch eine unwirksame Verfügung von Todes wegen der Besteuerung zugrunde gelegt werden kann. Nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 15.03.2000 – II R 15/98, BStBl II 2000, 588) ist dies möglich, wenn:

1. Es muss eine – wenn auch den Wirksamkeitsvoraussetzungen eines Testaments nicht genügende – Anordnung des Erblassers vorliegen, die dieser im Hinblick auf seinen Tod getroffen hat.
2. Die von den an dem Erbfall Beteiligten getroffene Regelung muss auf Grund der Anordnung des Erblassers ausgeführt worden sein.

Nur in diesem Fall haben die Bereicherung des Begünstigten und die Verminderung der Bereicherung des Beschwerden ihre Wurzeln im erblasserischen Willen (BFH-Urteil in BFHE 134, 181, BStBl II 1982, 28).

2. Steuerpflicht (Allgemeines)

Wie das Einkommensteuerrecht unterscheidet auch das Erbschaftsteuerrecht zwischen sachlicher (§ 1 ErbStG) und persönlicher (§ 2 ErbStG) Steuerpflicht. Vereinfacht lässt sich die Steuerpflicht des ErbStG wie folgt darstellen:



2.1. Sachliche Steuerpflicht (Allgemeines)

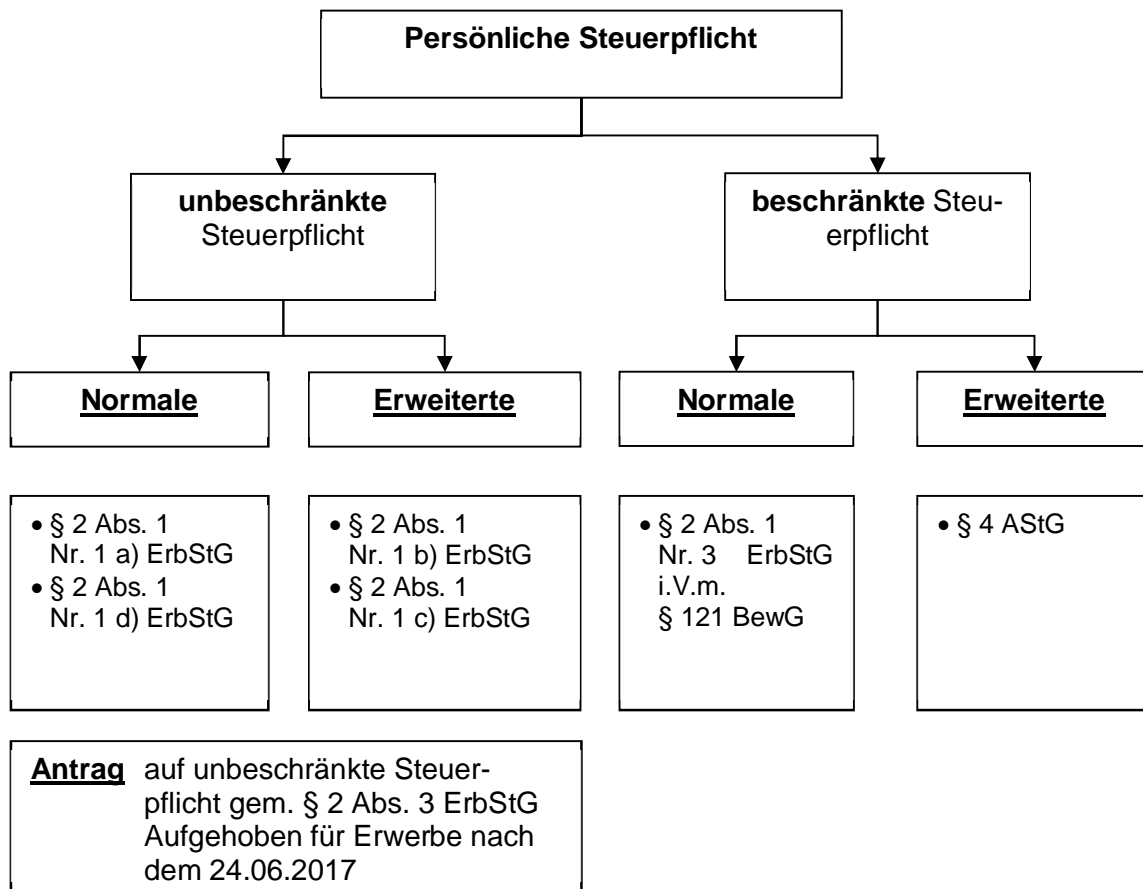
Die sachliche Steuerpflicht des Erbschaftsteuergesetzes befasst sich mit der Frage „**Was** wird besteuert?“ und ist abschließend gem. § 1 Abs. 1 ErbStG geregelt

(Übersicht 1 Regelung nach § 1 ErbStG):

- **der Erwerb von Todes wegen**
(§ 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 3 bis 6 ErbStG)
- **die Schenkungen unter Lebenden**
(§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i.V.m. § 7 ErbStG)
- **die Zweckzuwendungen**
(§ 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i.V.m. § 8 ErbStG)
- **das Vermögen einer Stiftung im Zeitabstand von 30 Jahren.**
(§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG)

2.2. Persönliche Steuerpflicht (Allgemeines)

Die persönliche Erbschaftsteuerpflicht ist in § 2 ErbStG (ggf. i.V.m. § 4 AStG) geregelt und regelt die Frage „**Wer** wird besteuert?“. Hier kann – wie im Einkommensteuerrecht – wie folgt differenziert werden:



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

3.1. Erwerbe gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unterliegen als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer:

Erbanfall (§§ 1922 ff. BGB)	Unabhängig ob es sich um einen gesetzlichen (§§ 1923-1936 BGB) oder gewillkürten Erben handelt. Die Verfügung von Todes wegen (gewillkürte Erbfolge) kann einseitig durch Testament (§ 1937 i.V.m. §§ 2064 ff. und 2229 ff. BGB) oder zweiseitig durch Erbvertrag (§ 1941 i.V.m. §§ 2274 ff. BGB) erfolgen. Der Erbe ist Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers und tritt kraft Gesetzes in die Rechtsstellung des Erblassers ein.
Vermächtnis (§§ 1939, 2087 Abs. 2, 2147 und 2174 BGB)	Der Vermächtnisnehmer hat gegen den Erben lediglich einen schuldrechtlichen Anspruch (§ 2174 BGB) auf Herausgabe und Übereignung des vermachten Gegenstandes bzw. auf Abtretung der vermachten Forderung. Die Bewertung für den Vermächtnisnehmer richtet sich demnach gem. § 12 ErbStG nach dem vermachten Gegenstand (vgl. daher R B 9.1 Abs. 2 ErbStR, vgl. aber auch BFH vom 02.07.2004, BStBl II 2004, 1039). Der Erbe kann die Vermächtnislast gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG abziehen.
Geltend gemachter Pflichtteilsanspruch (§§ 2303 ff. BGB)	<p>Abkömmlinge und der Ehegatte, die durch Verfügung von Todes wegen von der Erbfolge ausgeschlossen wurden, haben einen schuldrechtlichen Anspruch gegen den Erben in Höhe der Hälfte des Wertes des gesetzlichen Erbteils nach Maßgabe der §§ 2303 ff. BGB. Die Eltern des Erblassers sind nur nach Maßgabe des § 2309 BGB pflichtteilsberechtigt. Auf den Pflichtteil sind erhaltene Vermächtnisse anzurechnen (§ 2307 BGB). Der Anspruch ist nur auf Geld gerichtet. Die Steuer entsteht originären Pflichtteilsanspruch gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 b) ErbStG erst mit Geltendmachung. Wird aber ein Pflichtteil des Erblassers (derivativer Pflichtteil) geltend gemacht, entsteht die Steuer mit dem Tod des Erblassers (BFH-Urteil vom 07.12.2016, II R 21/14, veröffentlicht am 29.03.2017), da der Anspruch gem. § 2317 Abs. 1 und 2 BGB bereits mit dem Tod des ursprünglichen Erblassers vererblich ist.</p> <p>Nach zwei Entscheidungen des BFH's vom 05.02.2020 (II R 1/16, BStBl. II 2020, 581 und II R 17/16, BStBl. II 2020, 584) ist die jedoch nur möglich, wenn bei Geltendmachung der Pflichtteil noch nicht zivilrechtlich verjährt war, da die Regelung des § 10 Abs. 3 ErbStG nicht so weit reicht, dass der zivilrechtlich aufgrund Konfusion erloschene Pflichtteilsanspruch auch dann noch geltend gemacht werden kann, wenn er im Zeitpunkt der Geltendmachung zivilrechtlich verjährt war.</p> <p>Der Erbe kann den geltend gemachten Pflichtteil gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG in Abzug bringen.</p> <p>Eine Abfindung für den Verzicht auf den Pflichtteil ist nach § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG beim Pflichtteilsberechtigten und nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG beim Erben zu berücksichtigen. Die kann m.E. im Hinblick auf § 10 Abs. 6 Satz 5 bis 10 ErbStG für Erwerbe nach dem 28.12.2020 vorteilhaft sein.</p> <p>Erfolgt der Pflichtteilsverzicht unentgeltlich, ist die darin enthaltene unentgeltliche Zuwendung des Pflichtteilsberechtigten (z.B. Kind)</p>

	gegenüber dem Erben (z.B. überlebende Ehegatte / Elternteil) gem. § 13 Abs. 1 Nr. 11 ErbStG steuerfrei.
--	---

3.2. Weitere Erwerbsvorgänge nach § 3 ErbStG

§ 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 ErbStG i.V.m. § 2301 BGB Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall	Eine Schenkung auf den Todesfall liegt vor, wenn ein Schenkungsversprechen (vgl. § 518 BGB) unter der Bedingung vereinbart wurde, dass der Beschenkte den Schenker überlebt (sog. Überlebensbedingung) und die versprochene Leistung mit deren Eintritt zu erbringen ist oder die bereits zuvor erbrachte Leistung mit deren Eintritt endgültig wirksam werden soll. Die Abgrenzung zwischen einem Erwerb von Todes wegen und einer Schenkung unter Lebenden kann schwierig sein. Weitere Einzelheiten enthält R E 3.3 ErbStR
§ 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG, § 7 Abs. 7 ErbStG Erwerbe aufgrund gesellschaftsrechtlicher Abfindungsklauseln	Die jeweiligen Erwerbe aufgrund gesellschaftsrechtlicher Abfindungsklauseln kommen nur in Frage, wenn die Abfindungsansprüche hinter den steuerlichen Werten zurückbleiben.; R E 3.4 ErbStR
§ 3 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG sonstige Erwerbe, auf die die für Vermächtnisse geltenden Vorschriften des bürgerlichen Rechts Anwendung finden	Es handelt sich hierbei um folgende Erwerbe: <ul style="list-style-type: none"> • Voraus des überlebenden Ehegatten gem. § 1932 BGB (Hausrat, Hochzeitsgeschenke) • Dreißigster gem. § 1969 BGB (aber steuerfrei gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) • Zuwendung nach § 1514 BGB und • Abfindungsergänzungsanspruch gem. § 13 Abs. 1 HöfO
§ 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG Vertrag zugunsten Dritter (§§ 328 ff. BGB)	Da das Forderungsrecht originär in der Person des Dritten entsteht, gehört dieser Anspruch nicht zum Vermögen des Erblassers. Auch wenn der Anspruch erst mit dem Tode des Versprechensempfängers entsteht, gehört dieser nicht zum Nachlass. Insbesondere im Zusammenhang mit Lebensversicherungen , vgl. R E 3.6 und R E 3.7 Abs. 1 Satz 2 ErbStR
§ 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG	Abfindungszahlungen für den Verzicht auf den entstandenen Pflichtteil, Ausschlagung oder Verzicht auf Vertrag zugunsten Dritter.

3.3. Sonstige erbrechtliche Besonderheiten

§ 2048 BGB (Teilungsanordnung) R E 3.1 ErbStR § 13 Abs. 1 Nr. 4 a) ErbStG § 13 Abs. 1 Nr. 4 b) ErbStG § 13a Abs. 3 ErbStG § 13c Abs. 2 ErbStG	Eine unter den Erben vorgenommene Erbauseinandersetzung ist für die Besteuerung ohne Bedeutung. Sofern der Erblasser in seinem Testament eine Teilungsanordnung angeordnet hat, ist die Befolgung der Teilungsanordnung für die Besteuerung grundsätzlich ohne Bedeutung (R E 3.1 ErbStR). Etwas anderes gilt nur dann, wenn in der Teilungsanordnung gleichzeitig ein Vorausvermächtnis gesehen werden kann. Die weitere Behandlung richtet sich dann nach R E 3.1 Abs. 2 ErbStR. Zu einem sog. Begünstigungstransfer kommt es bei den nebenstehenden Normen. Insofern kommt der Teilungsanordnung gleichwohl eine gewisse Bedeutung zu.
R E 3.5 ErbStR Nicht steuerbare Vermögensansprüche	Die gesetzliche Witwen-/ Halbwaisenrente oder diesen Renten gleichgestellte gesetzliche, tarifvertragliche oder vertragliche Ansprüche sind im Hinblick auf R E 3.5 ErbStR nicht steuerbar. Die dort aufgeführten Ansprüche sind vielmehr im Zusammenhang mit § 17 ErbStG zu berücksichtigen (vgl. daher auch R E 17 ErbStR).

4. Besonderheiten im Hinblick auf §§ 4 bis 6 ErbStG

4.1. Besonderheiten bei der fortgesetzten Gütergemeinschaft gem. § 4 ErbStG

Die Ehegatten können gem. §§ 1483 ff. BGB durch Ehevertrag vereinbaren, dass die Gütergemeinschaft nach dem Tod eines Ehegatten zwischen dem überlebenden Ehegatten und den gemeinschaftlichen Abkömmlingen fortgesetzt wird. Treffen die Ehegatten eine solche Vereinbarung, so wird die Gütergemeinschaft mit den gemeinschaftlichen Abkömmlingen fortgesetzt, die bei gesetzlicher Erbfolge als Erben berufen sind. Der Anteil des verstorbenen Ehegatten am Gesamtgut gehört nicht zum Nachlass; im Übrigen wird der Ehegatte nach den allgemeinen erbrechtlichen Vorschriften beerbt. Einzelheiten ergeben sich gem. § 1483 ff. BGB. Wird die eheliche Gütergemeinschaft beim Tode eines Ehegatten fortgesetzt (§§ 1483 ff. BGB, Artikel 200 des EBGB), wird dessen Anteil gem. § 4 Abs. 1 ErbStG am Gesamtgut so behandelt, als wäre er ausschließlich den anteilsberechtigten Abkömmlingen angefallen.

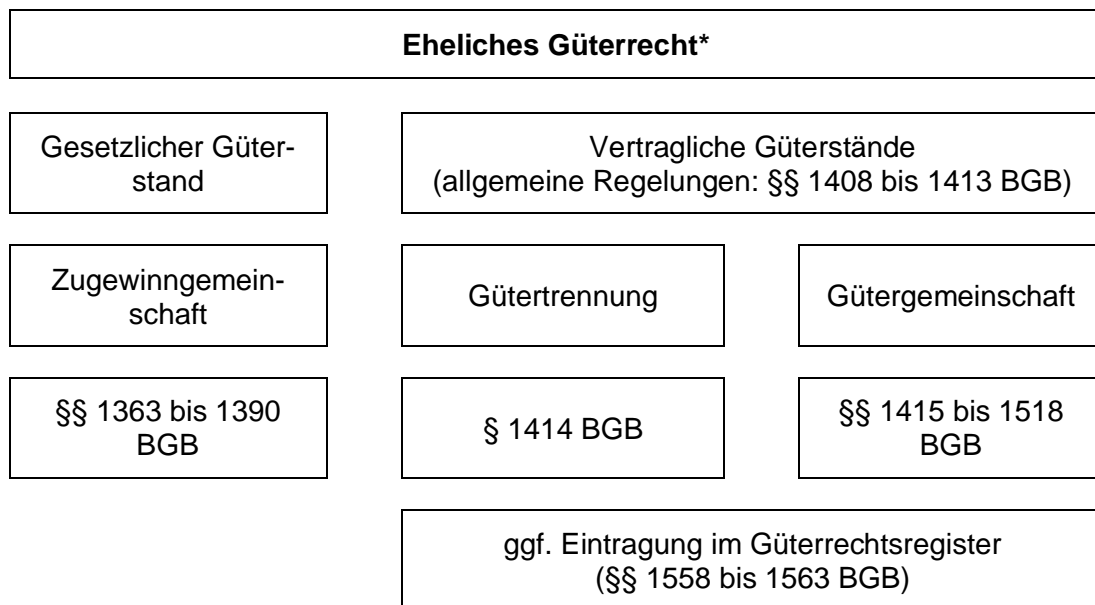
Beim Tode eines anteilsberechtigten Abkömmlings gehört gem. § 4 Abs. 2 ErbStG dessen Anteil am Gesamtgut zu seinem Nachlass. Als Erwerber des Anteils gelten diejenigen, denen der Anteil nach § 1490 Satz 2 und 3 BGB zufällt.

4.2. Besonderheiten beim Zugewinnausgleich gem. § 5 ErbStG

4.2.1. Zivilrechtliche Grundlagen

Zivilrechtlich sind drei mögliche Güterstände denkbar, und zwar:

Übersicht 2 (Eheliches Güterrecht)



* gilt gem. § 6 LPartG auch für eingetragene Lebenspartnerschaften. Ab 01.01.2005 leben die eingetragenen Lebenspartner(innen), sofern sie nichts anderes vereinbaren, ebenfalls in der Zugewinnsgemeinschaft.

Grundsätzlich besteht zwischen den Ehegatten, sofern sie nichts anderes durch Ehevertrag vereinbart haben, gem. § 1363 BGB der Güterstand der **Zugewinnsgemeinschaft (sog. gesetzlicher Güterstand)**. Er ist durch folgende Prinzipien gekennzeichnet:

- grundsätzliche Gütertrennung
- teilweise Vermögensbeschränkung (wenige Ausnahmefälle)
- Zugewinnausgleich

Charakteristisch ist dabei, dass das Vermögen des einen Ehepartners und das Vermögen des anderen (auch das nach Eheschließung vom einen oder anderen erworbene) gerade nicht gemeinschaftliches Vermögen der Ehegatten werden. Geteilt wird der Zugewinn, den die Eheleute während ihrer Ehe erzielt haben, und zwar dann, wenn die Zugewinnsgemeinschaft endet.

Zugewinn ist nach § 1373 BGB der Betrag, um den das Endvermögen eines Ehegatten das Anfangsvermögen übersteigt. **Anfangsvermögen** ist nach § 1374 BGB das Vermögen, das einem Ehegatten nach Abzug der Verbindlichkeiten beim Eintritt des Güterstandes gehört. Die Verbindlichkeiten können auch zu einem negativen Anfangsvermögen führen. Vermögen, das ein Ehegatte nach Eintritt des Güterstandes

- von Todes wegen oder
- mit Rücksicht auf ein künftiges Erbrecht,
- durch Schenkung oder
- als Ausstattung erwirbt,

wird nach Abzug der Verbindlichkeiten dem Anfangsvermögen hinzugerechnet, soweit es nicht den Umständen nach zu den Einkünften zu rechnen ist.

Korrespondierend wird gem. § 1375 BGB als **Endvermögen** das Vermögen angesehen, das einem Ehegatten nach Abzug der Verbindlichkeiten bei der Beendigung des Güterstandes gehört. Dem Endvermögen eines Ehegatten wird nach § 1375 Abs. 2 BGB der Betrag hinzugerechnet, um den dieses Vermögen dadurch vermindert ist, dass ein Ehegatte nach Eintritt des Güterstandes

- unentgeltliche Zuwendungen gemacht hat, durch die er nicht einer sittlichen Pflicht oder einer auf den Anstand zu nehmenden Rücksicht entsprochen hat,
- Vermögen verschwendet hat oder
- Handlungen in der Absicht vorgenommen hat, den anderen Ehegatten zu benachteiligen.

Der **Zugewinnausgleich** unterstellt, dass jeder Ehegatte während der Ehe denselben Vermögenszuwachs erzielen soll. Ist der Zuwachs unterschiedlich, was i.d.R. der Fall sein dürfte, so entsteht dem Ehegatten, der den geringeren Zugewinn realisiert hat, bei Beendigung des Güterstandes **ein Ausgleichsanspruch in Höhe der Hälfte der Differenz zwischen dem Zugewinn beider Ehegatten** (§ 1378 Abs. 1 BGB).

Nicht in den Zugewinn fallen, wie ausgeführt, solche Vermögenswerte, die ein Ehegatte während der Ehe durch Erbfall oder Schenkung erwirbt. Das bedeutet, dass eine Erbschaft, die ein Ehepartner etwa von Verwandten oder Eltern erhält, dem Zugewinnausgleich nicht unterfällt und das Vermögen nicht geschmälert wird. Erbschaften und Schenkungen werden technisch für Zwecke der Errechnung des Zugewinnausgleichs dem Anfangsvermögen zugeschlagen. Erfahren die ererbten oder geschenkten Vermögenswerte während der Ehe eine Wertsteigerung, so ist diese Wertsteigerung Teil des güterrechtlichen Zugewinnausgleichs.

Ein nach Eintritt in den Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft durch **Tod erworbener Pflichtteilsanspruch** ist eine rechtlich geschützte Position von wirtschaftlichem Wert, die nach § 1374 Abs. 2 BGB dem **Anfangsvermögen** des erwerbenden Ehegatten hinzuzurechnen ist ([BFH vom 22.07.2020, II R 42/18](#), ECLI:DE:BFH:2020:U.220720.IIR42.18.0) und zwar unabhängig davon, ob der Anspruch im Zeitpunkt des Todes des Erblassers (=Pflichtteilsberechtigten) zivilrechtlichen gem. §§ 195, 202 BGB verjährt war oder nicht (Rn. 18 und 19 des obigen Urteils).

Ein **Pflichtteilsanspruch** kann auch dem Endvermögen hinzuzurechnen sein. Voraussetzung ist, dass er zum Zeitpunkt der Beendigung des **Güterstands besteht und noch nicht verjährt**

ist (zur Verjährung des Pflichtteilsanspruchs vgl. §§ 195, 202 Abs. 2 BGB; zuvor § 2332 Abs. 1 BGB i.d.F. bis zum 31.12.2009, vgl. dazu Art. 229 § 23 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch als Anwendungsvorschrift, BFH vom 22.07.2020, a.a.O., Rn. 22).

Da sich ein Zugewinnausgleich nur auf tatsächliche Wertsteigerungen erstrecken soll, wird zum Ausgleich **sog. inflationärer Wertsteigerungen** das **Anfangsvermögen** entsprechend der Veränderung des Lebenshaltungskosten-Index während der Ehe bereinigt.

Häufig bieten Steuerberater und Rechtsanwälte an, zu Beginn der Begründung der Zugewinnsgemeinschaft eine detaillierte Vermögensaufstellung anzufertigen. Das Anfertigen eines solchen Verzeichnisses hat den Vorteil, dass im Falle der Auflösung der Zugewinnsgemeinschaft das Anfangsvermögen klar ist. Sofern nämlich eine Ermittlung des Anfangsvermögens scheitert, ist dieses im Zweifel mit 0 € anzusetzen (vgl. § 1377 Abs. 3 BGB), was den vermögenden Partner benachteiligt.

Der Zugewinnausgleich errechnet sich auf Basis der Verkehrswerte der Vermögensgegenstände, die dem Zugewinnausgleich unterfallen. Der **Zugewinnausgleich ist gem. § 1378 Abs. 1 BGB ein reiner Geldanspruch** und sofort fällig, falls nichts Abweichendes vereinbart wird.

In der Praxis hat der Zugewinnausgleich bei Scheidung der Ehe große Bedeutung. Nach der **sog. güterrechtlichen Lösung** erfolgt der Zugewinnausgleich im Falle der Scheidung zu Lebzeiten der Eheleute. Der Zugewinnausgleich kann je nach wirtschaftlicher Situation des Ehepaares ein durchaus nennenswertes Ausmaß annehmen. Bei Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft durch Tod eines Ehepartners wird der Zugewinn hingegen i.d.R. durch den erhöhten gesetzlichen oder den testamentarisch zugewiesenen Erbteil des Ehegatten abgegolten (**erbrechtliche Lösung**).

Beispiel:

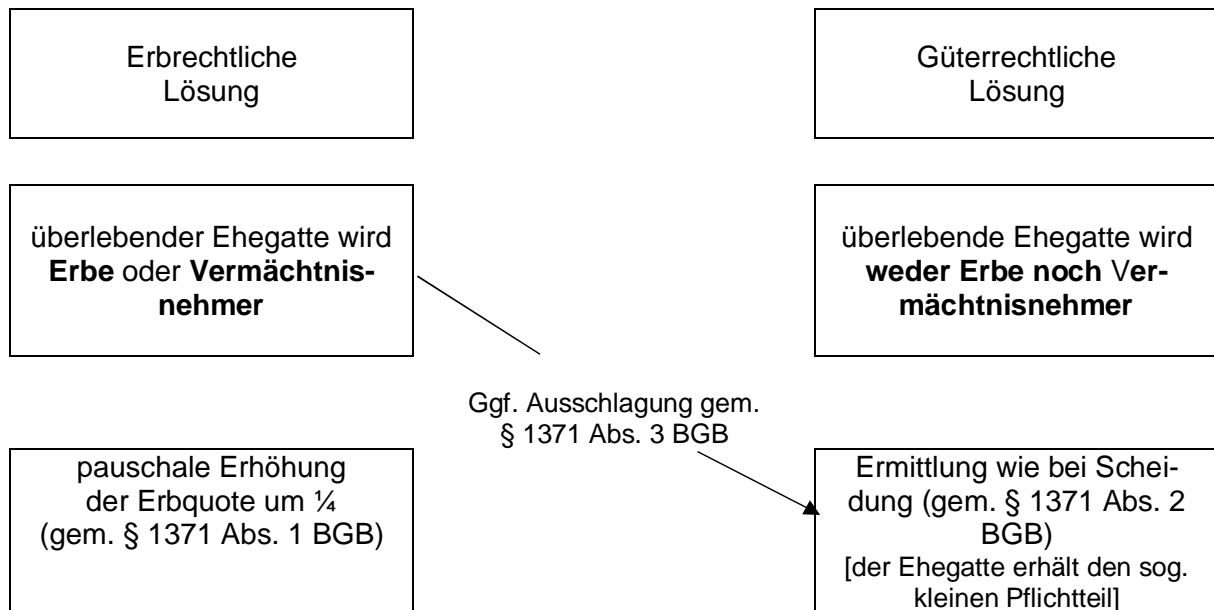
Ehemann und Ehefrau besaßen zum Zeitpunkt ihrer Eheschließung kein eigenes Vermögen. Das Anfangsvermögen betrug mithin bei beiden 0 €. Bei Beendigung des Güterstandes beträgt das Vermögen des Ehemannes 50.000 € (= Endvermögen Ehemann) und das Vermögen der Ehefrau 20.000 € (= Endvermögen Ehefrau). Der Zugewinnausgleich errechnet sich wie folgt:

	Ehemann	Ehefrau	Differenz
Endvermögen	50 000 €	20.000 €	30.000 €
<u>./. Anfangsvermögen</u>	<u>0 €</u>	<u>0 €</u>	<u>0 €</u>
Zugewinn	50 000 €	20.000 €	30.000 €
Zugewinnausgleich (= 50 %), zahlbar an die Ehefrau	<u>./. 15.000 €</u>	<u>+15.000 €</u>	
Vermögenssituation nach Zugewinnausgleich	35.000 €	35.000 €	

Das Zivilrecht kennt – wie bereits angesprochen – **zwei unterschiedliche Methoden**, um den Zugewinn auszugleichen, die sog. erbrechtliche Regelung und die sog. güterrechtliche Regelung.

Übersicht 3 (§ 1371 BGB)

Zugewinnausgleich bei Tod gem. § 1371 BGB



Die Ehegatten können für den Fall der güterrechtlichen Abwicklung der Zugewinnsgemeinschaft eine von der gesetzlichen Regelung abweichende Berechnung des Zugewinns notariell vereinbaren (§§ 1408, 1410 BGB). Sie können beispielsweise abweichend von den gesetzlichen Vorschriften zum Zugewinnausgleich vereinbaren:

- dass bestimmte Vermögensteile, z.B. das Betriebsvermögen, bestimmtes Privatvermögen vom Zugewinnausgleich ausgenommen sind,
- dass ein von den tatsächlichen Verhältnissen abweichendes Anfangs- oder Endvermögen festgelegt wird,
- dass die Ausgleichsquote für einen oder für beide Ehegatten auf mehr oder auf weniger als 50 % des entstandenen Zugewinns festgelegt wird,
- dass die Vermögenswerte zu einem von der gesetzlichen Regelung abweichenden Zeitpunkt festzustellen sind.

Im Rahmen der eingetragenen Lebenspartnerschaften gelten die obigen Ausführungen gem. §§ 6, 10 und 21 LPartG (Schönfelder Nr. 43) entsprechend.

4.2.2. Steuerrecht

4.2.2.1. Steuerbefreiung gem. § 5 Abs. 1 ErbStG (Ehegatten)

Wird der Güterstand der **Zugewinnsgemeinschaft** (§ 1363 BGB) durch den Tod eines Ehegatten bzw. Lebenspartners beendet und der Zugewinn **nicht nach § 1371 Abs. 2 BGB** ausgeglichen, **gilt** gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 ErbStG beim überlebenden Ehegatten der Betrag, den er nach Maßgabe des § 1371 Abs. 2 BGB als Ausgleichsforderung **geltend machen könnte, nicht als Erwerb im Sinne des § 3 ErbStG**.

Die Regelung des § 5 Abs. 1 ErbStG ist nur bei Eheleuten anwendbar, die dem Grunde nach im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft oder im Hinblick auf § 5 Abs. 3 ErbStG die Wahl-Zugewinnsgemeinschaft (§ 1519 BGB i.V.m. Abkommens vom 4. Februar 2010 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik über den Güterstand der Wahl-Zugewinnsgemeinschaft) anwendbar.

Haben die Eheleute Gütertrennung (§ 1414 BGB) oder Gütergemeinschaft (§§ 1415 bis 1518 BGB) vereinbart, ist die Regelung des § 5 ErbStG nicht anwendbar.

Die Vorschrift des § 5 Abs. 1 ErbStG setzte voraus, dass der Zugewinn nicht nach § 1371 Abs. 2 BGB ausgeglichen wurde. Diese Regelung des § 5 Abs. 1 ErbStG ist nur bei einem überlebenden Ehegatten anzuwenden, der den Zugewinnausgleichsanspruch mittels der erbrechtlichen Lösung des § 1371 Abs. 1 BGB (Erhöhung der Erbquote um 1/4) ausgeglichen bekommen hat oder im Hinblick auf § 1931 Abs. 2 BGB bzw. aufgrund einer letztwilligen Verfügung von Todes wegen Alleinerbe bzw. testamentarischer Erbe geworden ist.

Es kann steuerrechtlich keinen Unterschied machen, ob ein Ehegatte / eingetragener Lebenspartner zivilrechtlich eine güterrechtliche oder eine erbrechtliche Lösung wählt. Für erbschaftsteuerliche Zwecke kann es nur auf den jeweiligen echten Zugewinn ankommen.

Der fiktive Zugewinn ist grundsätzlich nach zivilrechtlichen Vorschriften zu ermitteln, sofern sich nicht aus § 5 Abs. 1 Satz 2 bis 5 ErbStG (ab 29.12.2020: § 5 Abs. 1 Satz 2 bis 6 ErbStG) etwas anderes ergibt. Nach der Rechtsprechung des BGH und ihm folgend des BFH stellt die infolge des Kaufkraftschwunds nur nominale Wertsteigerung des Anfangsvermögens eines Ehegatten während der Ehe keinen Zugewinn dar. Entsprechendes gilt auch in Fällen eines negativen Anfangsvermögens (vgl. hierzu R E 5.1 Abs. 2 Satz 5 ErbStR). Der auf allgemeiner Geldentwertung beruhende unechte Wertzuwachs des Anfangsvermögens ist aus der Berechnung der Ausgleichsforderung zu eliminieren, indem das Anfangsvermögen der Ehegatten mit dem Lebenshaltungskostenindex Zeit der Beendigung des Güterstandes multipliziert und durch die für den Zeitpunkt des Beginns des Güterstandes geltende Indexzahl dividiert wird (BGH vom 14.11.1973 IV ZR 147/72, BGHZ 61 S. 385; [BFH vom 27.6.2007 II R 39/05, BStBl II S. 783](#) und H E 5.1 Abs. 2 „Wertsteigerung infolge Kaufkraftschwundes“ ErbStH).

Das Statistische Bundesamt hat den [Verbraucherpreisindex](#) vom bisherigen Basisjahr 2010 auf das neue Basisjahr 2015 umgestellt. Aus diesem Grund wurde mit BMF-Schreiben vom 09.04.2019 die neuen Verbraucherpreisindizes für Deutschland veröffentlicht (**BStBl. I 2019, 259**) und in die ErbStH 2019 eingearbeitet.

Jahre 1958 bis 1990

1958	1959	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967
23,3	23,4	23,7	24,4	24,6	25,4	26,0	26,8	27,7	28,3
1968	1969	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977
28,6	29,2	30,2	31,8	33,6	35,9	38,4	40,7	42,4	44,0
1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987
45,2	47,1	49,6	52,7	55,5	57,2	58,7	59,9	59,9	59,9
1988	1989	1990							
60,8	62,4	64,1							

Jahre ab 1991

1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
65,5	68,8	71,9	73,8	75,1	76,1	77,6	78,3	78,8	79,9
2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
81,5	82,6	83,5	84,9	86,2	87,6	89,6	91,9	92,2	93,2
2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
95,2	97,1	98,5	99,5	100,0	100,5	102,0	103,8	105,3	105,8

Für das Jahr 2021 wurden bisher folgende Indizes veröffentlicht:

Januar	106,3	Mai		September	
Februar	107,0	Juni		Oktober	

März		Juli		November	
April		August		Dezember	

Wie bereits ausgeführt, kann es für erbschaftsteuerliche Zwecke nur auf den jeweiligen echten Zugewinn ankommen.

Aus diesem Grund sieht **§ 5 Abs. 1 Satz 2 ErbStG** vor, dass bei der Berechnung des Zugewinnausgleichsanspruchs von den Vorschriften der §§ 1373 bis 1383 und 1390 BGB abweichende güterrechtliche Vereinbarungen unberücksichtigt bleiben. Die Modifikation des Zugewinnausgleichs aufgrund eines Güterrechtsvertrages ist zugunsten des überlebenden Ehegatten unbeachtlich.

Vor dem Hintergrund eines „echten“ Zugewinns findet die **Vermutung des § 1377 Abs. 3 BGB** keine Anwendung (vgl. **§ 5 Abs. 1 Satz 3 ErbStG**). Wird der Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft durch Ehevertrag vereinbart, gilt gem. **§ 5 Abs. 1 Satz 4 ErbStG als Zeitpunkt des Eintritts des Güterstandes** (§ 1374 Abs. 1 BGB) der Tag des Vertragsabschlusses und zwar auch dann, wenn die Vertragsparteien einen anderen Zeitpunkt wählen.

Soweit das Endvermögen des Erblassers bei der Ermittlung des als Ausgleichsforderung steuerfreien Betrags mit einem höheren Wert als dem nach den steuerlichen Bewertungsgrundsätzen maßgebenden Wert angesetzt worden ist, gilt **gem. § 5 Abs. 1 Satz 5 ErbStG** höchstens der dem Steuerwert des Endvermögens **entsprechende** Betrag nicht als Erwerb im Sinne des § 3 ErbStG.

Wert gem. § 5 Abs. 1 Satz 5 ErbStG = Ausgleichsforderung $\times \frac{\text{Endvermögen nach Steuerwerten}}{\text{Endvermögen nach Verkehrswerten}}$

Sind bei der Ermittlung der Bereicherung des überlebenden Ehegatten oder des überlebenden Lebenspartners **Steuerbefreiungen** berücksichtigt worden, gilt gem. **§ 5 Abs. 1 Satz 6 ErbStG** die Ausgleichsforderung **im Verhältnis des um den Wert des steuerbefreiten Vermögens geminderten Werts des Endvermögens** zum ungeminderten Wert des Endvermögens des Erblassers nicht als Erwerb im Sinne des § 3 ErbStG.

Allein von seiner systematischen Stellung ist m.E. die Regelung des § 5 Abs. 1 Satz 6 ErbStG nach der anteiligen Kürzung des § 5 Abs. 1 Satz 5 ErbStG zusätzlich zu berücksichtigen. Die Regelung ist im Zuge der Neufassung des § 10 Abs. 6 ErbStG neu im ErbStG aufgenommen worden. Da die Regelung des § 10 Abs. 6 ErbStG die fiktive Ausgleichsforderung nicht erfasst, sah der Gesetzgeber die Notwendigkeit einer vergleichbaren Regelung in § 5 Abs. 1 ErbStG aufzunehmen.

Die derzeitige Ausgestaltung dieser Vorschrift bewirkt nach Auffassung des Gesetzgebers (vgl. Drucksache 503/20, Seite 193 ff) eine nicht gerechtfertigte Doppelbegünstigung des überlebenden Ehegatten oder Lebenspartners. Sie entsteht dadurch, dass der Zugewinn und die daraus errechnete Ausgleichsforderung nach den bürgerlich-rechtlich maßgebenden Verkehrswerten des Anfangs- und Endvermögens ermittelt wird ohne Rücksicht darauf, ob für das maßgebende Endvermögen, zu dem auch das im Nachlass vorhandene Vermögen gehört, Steuerbefreiungen gewährt werden. Im Gegensatz dazu kann der erbschaftsteuerrechtlich maßgebende Wert des erworbenen Nachlassvermögens wegen der Anwendung von Befreiungsvorschriften in erheblichem Umfang gemindert sein. Um diese Doppelbegünstigung auszuschließen, wird durch den neuen Satz 6 die abzugsfähige fiktive Ausgleichsforderung gemindert. Hierfür wird das Verhältnis zwischen dem um die Steuerbefreiungen geminderten Werts des Endvermögens zum Wert des Endvermögens zugrunde gelegt. Gemäß § 21 des Lebenspartnerschaftsgesetzes gilt die Regelung für Lebenspartner und Lebenspartnerschaften entsprechend, wenn nichts anderes bestimmt ist.

Im Zusammenhang mit den vorherigen Sätzen des Absatzes 1 könnte in der Rechtsanwendung jedoch der Eindruck entstehen, bei dieser Regelung solle von der Gleichstellung abgewichen werden. Um dies zu verhindern, wird der überlebende Lebenspartner im neuen Satz 6 zur Klarstellung aufgeführt.

Wird eine Steuerbefreiung rückwirkend gemindert oder entfällt sie, z. B. für denkmalgeschützte Erwerbsgegenstände, für Familienheime oder für steuerentlastetes Unternehmensvermögen (§§ 13a bis 13c ErbStG), wird die Steuerfestsetzung geändert und dabei auch die abzugsfähige fiktive Zugewinnausgleichsforderung neu berechnet. Dasselbe gilt für den Fall, dass eine Steuerbefreiung rückwirkend erhöht oder erstmalig gewährt wird.

Es bietet sich m.E. in Klausuren an, neben dem „Begleitblatt“ und dem Lösungsaufbau aufgrund des Beispiels in von H E 5.1 Abs. 5 ErbStH **folgende Übersicht** während der Bearbeitung der Klausur anzufertigen:

Endvermögen nach Steuerwerten
./.. Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 (Hausrat, andere bewegliche Gegenstände)
./.. Steuerbefreiung für denkmalgeschützte Erwerbsgegenstände, § 13 Abs. 1 Nr. 2/3 ErbStG
./.. Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c (Familienheim)
./.. Verschonungsabschlag gem. § 13a Abs. 1 ErbStG
./.. Abzugsbetrag gem. § 13a Abs. 2 ErbStG
./.. Steuerbefreiung für vermietete für Wohnzwecke vermietete Immobilien gem. § 13d ErbStG
./.. ua. Steuerbefreiungen (Aufzählung nicht abschließend)
= Endvermögen nach Steuerwerten abzüglich der gewährten Steuerbefreiungen

Wert gem. § 5 Abs. 1 Satz 6 ErbStG =
Wert gem. § 5 Abs. 1 Satz 5 ErbStG x $\frac{\text{Endvermögen nach Steuerwerten abzüglich Steuerbefreiungen}}{\text{Endvermögen nach Steuerwerten (ohne Steuerbefreiungen)}}$

Beispiel (Berechnung Zugewinn)

Dieter und Detlev sind Mitte 2005 eine Lebenspartnerschaft eingegangen. Die Lebenspartner lebten im Vermögensstand der Zugewinngemeinschaft.

Vor drei Wochen verstarb Detlev an einem Verkehrsunfall. Er hinterlässt eine 10-jährige Tochter und seinen Lebenspartner. Es bestanden folgende Vermögensverhältnisse, wobei das jeweilige Anfangsvermögen bereits indexiert ist.

	Dieter	Detlev
Anfangsvermögen	189.500 €	42.750 €
Endvermögen	165.000 €	824.550 €

Die Steuerwerte entsprechen den Verkehrswerten. Hausrat, vermietete oder selbstgenutzte Immobilien oder anderes begünstigtes Vermögen sind nicht vorhanden. Die Beerdigungskostenpauschale (vgl. § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG) soll aus Vereinfachungsgründen außer Ansatz bleiben.

Lösung:

Der steuerpflichtige Erwerb unterliegt beim überlebenden Lebenspartner gem. § 15 Abs. 1 Steuerklasse I Nr. 1 ErbStG der Steuerklasse I. Aus diesem Grund steht dem überlebenden Lebenspartner für Erwerbe gem. § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ein persönlicher Freibetrag i.H.v. 500.000 € und gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 ErbStG ein Versorgungsfreibetrag i.H.v. 256.000 € zu.

Darüber hinaus ist bei bestehendem gesetzlichem Güterstand die Regelung des § 5 Abs. 1 ErbStG bezüglich der Berücksichtigung des fiktiven Zugewinnausgleichsanspruchs zu beachten.

Der fiktive Zugewinnausgleichsanspruch ermittelt sich daher § 5 Abs. 1 Satz 1 ErbStG i.V.m. § 1371 Abs. 2 BGB wie folgt:

_____ Dieter	_____ Detlev
--------------	--------------

Endvermögen	165.000 €	824.550 €
Anfangsvermögen	189.500 €	42.750 €
Zugewinn	- €	781.800 €
		- €
		781.800 €
Fiktiver Zugewinnausgleich zugunsten Dieter		390.900 €

Eine Erbschaftsteuer ergibt sich für Dieter vorliegend, wie die nachfolgende Berechnung zeigt, nicht:

Vermögen	824.550 €
Erwerb somit gem. § 1931 Abs. 1 und 3 BGB	412.275 €
./.. fiktiver Zugewinnausgleich gem. § 5 Abs. 1 ErbStG	./.. 390.900 €
./.. persönlicher Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 6 ErbStG	./.. 500.000 €
./.. Versorgungsfreibetrag gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 ErbStG	./.. 256.000 €
Erwerb somit	0 €

Ein weiteres Beispiel zur Berechnung des Zugewinnausgleichs befindet sich in **H E 5.1 Abs. 5 ErbStH**.

Beispiel aus H E 5.1 ErbStH

Bei Eheschließung im Jahr 1965 hatten die Ehegatten Gütertrennung vereinbart. Im Jahr 1995 vereinbarten sie ehevertraglich den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft. Die Ehefrau wird Alleinerbin ihres im **Jahr 2018** verstorbenen Ehemannes. Die Ehefrau erhält aus einem Vertrag zugunsten Dritter 390 000 €, die nicht dem Versorgungsausgleich unterliegen (Erwerb nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Das Endvermögen des verstorbenen Ehemannes setzt sich aus den nachstehend aufgeführten Vermögensgegenständen zusammen:

	Steuerwert / Verkehrswert	stpfl. Erwerb vor Abzug der persönlichen FB (§§ 16,17)
OHG-Anteil	2.810.000 €	407.250 € ⁽¹⁾
Zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück im Inland	300.000 €	270.000 € ⁽²⁾
unbebautes Grundstück im Inland	780.000 €	780.000 €
Wertpapiere	400.000 €	400.000 €
Hausrat	100.000 €	59.000 € ⁽³⁾
Zwischensumme	4.390.000 €	1.916.250 €
Verbindlichkeiten	./.. 80.000 €	./.. 90.300 € ⁽⁴⁾
Summen	4.310.000 €	1.825.950 €
Erwerb aus Vertrag zugunsten Dritter	+ 390.000 €	+ 390.000 €
Endsummen	4.700.000 €	2.215.950 €

- (1) Steuerwert nach Abzug gem. § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG.
OHG – Anteil

	2.810.000 €
./.. Verschonungsabschlag gem. § 13a Abs. 1 ErbStG, 85%	./.. 2.388.500 €
= Wert nach Anwendung von § 13a Abs. 1 ErbStG	421.500 €
./.. Abzugsbetrag gem. § 13a Abs. 2 Satz 1 ErbStG	150.000 €
Kürzung gem. § 13a Abs. 2 Satz 2 ErbStG	
50 % x (421.500 €./.. 150.000 €)	./.. 137.750 €
= verbleibender Abzugsbetrag	14.250 €
= Steuerwert nach Abzug gem. § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG	407.250 €

- (2) Steuerwert nach Abzug gem. § 13d Abs. 1 ErbStG (90% x 300.000 € = 270.000 €)

- (3) Hausrat bleibt nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG in Höhe von 41.000 € steuerfrei.

- (4) Beim steuerpflichtigen Erwerb sind die Erbfallverbindlichkeiten in Höhe des Pauschbetrags von 10.300 € zusätzlich berücksichtigt (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG).

Angenommen das bereits indizierte Anfangsvermögen des Erblassers beläuft sich auf 2.500.000 € und das der Ehefrau auf 150.000 €. Unterstellt die Ehefrau hätte bei Tod des Erblassers ihrerseits ein Endvermögen in Höhe von 850.000 € ermittelt sich der Zugewinn wie folgt:

	beim verstorbenen Ehemann	bei der Ehefrau
Endvermögen	4.700.000 €	850.000 €
Indiziertes Anfangsvermögen	2.500.000 €	150.000 €
Zugewinn	2.200.000 €	700.000 €

Die fiktive Ausgleichsforderung beläuft sich auf
 $1/2 \times (2.200.000 \text{ €} \cdot / . 700.000 \text{ €})$ 750.000 €

Der Ehefrau sollen aus einem früheren Angestelltenverhältnis des Erblassers steuerfreie Versorgungsbezüge mit einem nach § 14 BewG ermittelten Kapitalwert in Höhe von 156.000 € zustehen, um die der Versorgungsfreibetrag nach § 17 Abs. 1 Satz 2 ErbStG zu kürzen ist. Der steuerpflichtige Erwerb der Ehefrau beträgt:

Erwerb insgesamt	2.215.950 €
steuerfrei nach § 5 Abs. 1 ErbStG	/ . 750.000 €
Freibetrag § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	/ . 500.000 €
verbleibender Freibetrag gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 und 2 ErbStG	/ . 100.000 €
steuerpflichtiger Erwerb mit § 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG	865.900 €
Steuer nach § 19 Abs. 1 ErbStG, Stkl. I, bis 6 Mio. €, 19%	164.521 €

Angenommen, der Erwerb wäre **nach dem 28.12.2020**. In diesem Fall ist zusätzlich noch die Regelung des **§ 5 Abs. 1 Satz 6 ErbStG** zu berücksichtigen. Dabei soll unterstellt werden, dass die in Abzug gebrachten Schulden in Höhe von 80.000 € nicht im Anwendungsbereich des § 10 Abs. 6 ErbStG n.F. fallen, dass sie z.B. im unmittelbaren Zusammenhang mit dem geerbten unbebauten Grundstück stehen.

Dabei ist die fiktive Ausgleichsforderung im Verhältnis des Endvermögen nach Abzug der in Anspruch genommenen Steuerbefreiungen zum ungeminderten Wert des Endvermögens zu mindern.

Endvermögen nach Steuerwerten	4.700.000 €
/ . Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG (OHG-Anteil)	/ . 2.402.750 €
/ . Steuerbefreiung nach § 13d ErbStG (bebautes Grundstück)	/ . 30.000 €
/ . Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG (Hausrat)	/ . 41.000 €
Endvermögen gemindert um Steuerbefreiungen	2.226.250 €

Die fiktive Ausgleichsforderung von 750.000 € ist dann lediglich in Höhe von 355.253 € zu gewähren.

$$750.000 \text{ €} \times \frac{\text{Endvermögen nach Steuerwerten abzüglich Steuerbefreiungen}}{\text{Endvermögen nach Steuerwerten (ohne Steuerbefreiungen)}} \times \frac{2.226.250 \text{ €}}{4.700.000 \text{ €}} = 355.253 \text{ €}$$

Erwerb insgesamt	2.215.950 €
steuerfrei nach § 5 Abs. 1 ErbStG (mit § 5 Abs. 1 Satz 6 ErbStG n.F.)	/ . 355.253 €
Freibetrag § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	/ . 500.000 €
verbleibender Freibetrag gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 und 2 ErbStG	/ . 100.000 €
steuerpflichtiger Erwerb mit § 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG	1.260.600 €
Steuer nach § 19 Abs. 1 ErbStG, Stkl. I, bis 6 Mio. €, 19%	239.514 €

Allein die Einführung von § 5 Abs. 1 Satz 6 ErbStG führt zu einer Erhöhung der Erbschaftsteuer in Höhe von 74.993 € (=239.514 € / . 164.521 €)

Abwandlung 1 zu H E 5.1 ErbStH

Angenommen es liegen drei nicht zu beanstandende Gutachten vor.

Nach dem ersten Gutachten beläuft sich der Verkehrswert (gemeine Wert) für den OHG – Anteil nach einem nach IDW S1-Verfahren auf 3,8 Mio. €. Es besteht mit dem Finanzamt Einigkeit darüber, dass der Wertansatz mit Hilfe des vereinfachten Ertragswertverfahrens vor dem Hintergrund des § 199 Abs. 2 BewG nicht zu einem offensichtlichen unzutreffenden Ergebnis führt.

Darüber hinaus liegen für die beiden Grundstücke je ein Gutachten eines Grundstückssachverständigen vor, der den Verkehrswert (Marktwert) i.S.d. § 194 BauGB für das unbebaute Grundstück auf 870.000 € und für das für Wohnzwecke vermietete im Inland belegene Grundstück auf 380.000 € beziffert. Nach wie vor soll eine Optionsverschonungsregelung nach § 13a Abs. 10 ErbStG nicht zur Anwendung kommen. Daraus ergibt sich Folgendes:

	Verkehrswerte	Steuerwerte	Steuerwerte §§ 13-13d ErbStG
OHG-Anteil	3.800.000 €	2.810.000 €	407.250 €
Bebautes Grundstück	380.000 €	300.000 €	270.000 €
Unbebautes Grundstück	870.000 €	780.000 €	780.000 €
Wertpapiere	400.000 €	400.000 €	400.000 €
Hausrat	100.000 €	100.000 €	59.000 €
Zwischensumme	5.550.000 €	4.390.000 €	1.916.250 €
./. Verbindlichkeiten	./. 80.000 €	./. 80.000 €	./. 90.300 €
Summen	5.470.000 €	4.310.000 €	1.825.950 €
Erwerb aus Vertrag zugunsten Dritter	390.000 €	390.000 €	390.000 €
Endsummen	5.860.000 €	4.700.000 €	2.215.950 €
./. Anfangsvermögen Erblasser	./. 2.500.000 €		
= Zugewinn Erblasser	3.360.000 €		
./. Zugewinn Ehefrau (s.o.)	./. 700.000 €		
Differenz der beiden Zugewinne	2.660.000 €		
Fiktiver Zugewinnausgl. (vorläufig)	1.330.000 €		
Verhältnis nach § 5 Abs. 1 Satz 5 ErbStG			
1.330.000 € x 4.700.000 € / 5.860.000 €			./. 1.066.724 €
./. Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG			./. 500.000 €
./. Freibetrag gem. § 17 Abs. 1 ErbStG (verbl.)			./. 100.000 €
= Steuerpflichtiger Erwerb mit § 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG			549.200 €
x Steuer nach § 19 Abs. 1 ErbStG, Stkl. I, bis 600.000 €, 15%			82.380 €

Fazit: Allein drei Gutachten führen zu einer höheren fiktiven Zugewinnausgleichsforderung mit der Folge, dass sich die Erbschaftsteuer um 82.141 € (=164.521 € ./. 82.380 €) senkt. Bei Vorlage des IDW-S1 Gutachten sollte die Regelung des § 199 BewG nicht aus den Augen verloren werden, nicht damit man der Finanzverwaltung noch Argumente in die Hand gibt, dass das vereinfachte Ertragswertverfahren offensichtlich zu einem unzutreffenden Ergebnis führt und nicht angewandt werden kann.

Sofern der Fall nach dem 28.12.2020 verwirklicht wird (wieder unter der Prämisse, dass die Schulden im unmittelbaren Zusammenhang mit dem unbebauten Grundstück stehen) reduziert sich die fiktive Ausgleichsforderung gem. § 5 Abs. 1 Satz 6 ErbStG auf:

$$1.066.724 \text{ €} \times \frac{\text{Endvermögen nach Steuerwerten abzüglich Steuerbefreiungen}}{\text{Endvermögen nach Steuerwerten (ohne Steuerbefreiungen)}} \times \frac{2.226.250 \text{ €}}{4.700.000 \text{ €}} = 465.629 \text{ €}$$

Die Steuer ermittelt sich in diesem Fall dann wie folgt:

	Verkehrswerte	Steuerwerte	Steuerwerte §§ 13-13d ErbStG
Endsummen (siehe oben)			2.215.950 €
Verhältnis nach § 5 Abs. 1 Satz 5 ErbStG 1.330.000 € x 4.700.000 € / 5.860.000 €		1.066.724 €	
Verhältnis nach § 5 Abs. 1 Satz 6 ErbStG 1.066.724 € x 2.226.250 € / 4.700.000 €		505.276 €	./ 505.276 €
./ Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG			./ 500.000 €
./ Freibetrag gem. § 17 Abs. 1 ErbStG (verbl.)			./ 100.000 €
= Steuerverpflichtiger Erwerb mit § 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG			1.110.600 €
x Steuer nach § 19 Abs. 1 ErbStG, Stkl. I, bis 6.000.000 €, 19%			211.014 €

Abwandlung 2 (Abwandlung von Abwandlung 1)

Ergänzt man die vorherige Abwandlung dahingehend, dass eine Option nach § 13a Abs. 10 ErbStG möglich wäre, ändert sich der fiktive Zugewinnausgleich bei Erwerb **vor dem 29.12.2020** nicht, es ergibt sich nun Folgendes:

	Verkehrswerte	Steuerwerte	Steuerwerte §§ 13-13d ErbStG
OHG-Anteil	3.800.000 €	2.810.000 €	0 €
Bebautes Grundstück	380.000 €	300.000 €	270.000 €
Unbebautes Grundstück	870.000 €	780.000 €	780.000 €
Wertpapiere	400.000 €	400.000 €	400.000 €
Hausrat	100.000 €	100.000 €	59.000 €
Zwischensumme	5.550.000 €	4.390.000 €	1.509.000 €
./ Verbindlichkeiten	./ 80.000 €	./ 80.000 €	./ 90.300 €
Summen	5.470.000 €	4.310.000 €	1.418.700 €
Erwerb aus Vertrag zugunsten Dritter	390.000 €	390.000 €	390.000 €
Endsummen	5.860.000 €	4.700.000 €	1.808.700 €
./ Anfangsvermögen Erblasser	./ 2.500.000 €		
= Zugewinn Erblasser	3.360.000 €		
./ Zugewinn Ehefrau (s.o.)	./ 700.000 €		
Differenz der beiden Zugewinne	2.660.000 €		
Fiktiver Zugewinnausgl. (vorläufig)	1.330.000 €		
Verhältnis nach § 5 Abs. 1 Satz 5 ErbStG 1.330.000 € x 4.700.000 € / 5.860.000 €			./ 1.066.724 €
./ Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG			./ 500.000 €
./ Freibetrag gem. § 17 Abs. 1 ErbStG (verbl.)			./ 100.000 €
= Steuerverpflichtiger Erwerb mit § 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG			141.900 €
x Steuer nach § 19 Abs. 1 ErbStG, Stkl. I, bis 300.000 €, 11%			15.609 €

Sofern der vorliegende Fall **nach dem 28.12.2020** eintritt, wäre noch die Regelung des § 5 Abs. 1 Satz 6 ErbStG n.F. (§ 37 Abs. 18 ErbStG) zu berücksichtigen.

Aufgrund der Option gem. § 13a Abs. 10 ErbStG ändert sich nun jedoch auch das Verhältnis des § 5 Abs. 1 Satz 6 ErbStG nun wie folgt:

Endvermögen nach Steuerwerten	4.700.000 €
./. Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG (OHG-Anteil)	./. 2.810.000 €
./. Steuerbefreiung nach § 13d ErbStG (bebautes Grundstück)	./. 30.000 €
./. Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG (Hausrat)	./. 41.000 €
Endvermögen gemindert um Steuerbefreiungen	1.819.000 €

$$1.066.724 \text{ €} \times \frac{\text{Endvermögen nach Steuerwerten abzüglich Steuerbefreiungen}}{\text{Endvermögen nach Steuerwerten (ohne Steuerbefreiungen)}} \times \frac{1.819.000 \text{ €}}{4.700.000 \text{ €}} = 412.845 \text{ €}$$

	Verkehrswerte	Steuerwerte	Steuerwerte §§ 13-13d ErbStG
Endsummen (siehe oben)			1.808.700 €
Verhältnis nach § 5 Abs. 1 Satz 5 ErbStG			
1.330.000 € x 4.700.000 € / 5.860.000 €		1.066.724 €	
Verhältnis nach § 5 Abs. 1 Satz 6 ErbStG			
1.066.724 € x 1.819.000 € / 4.700.000 €		412.845 €	./. 412.845 €
./. Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG			./. 500.000 €
./. Freibetrag gem. § 17 Abs. 1 ErbStG (verbl.)			./. 100.000 €
= Steuerpflichtiger Erwerb mit § 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG			795.800 €
x Steuer nach § 19 Abs. 1 ErbStG, Stkl. I, bis 6.000.000 €, 19%			151.202 €

4.2.2.2. Klarstellung der Nichtsteuerbarkeit gem. § 5 Abs. 2 ErbStG

Wird der Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft in anderer Weise als durch den Tod eines Ehegatten bzw. Lebenspartners **beendet** oder wird der Zugewinn nach § 1371 Abs. 2 BGB ausgeglichen, gehört die Ausgleichsforderung (§ 1378 BGB) gem. § 5 Abs. 2 ErbStG nicht zum Erwerb im Sinne der §§ 3 und 7 ErbStG. Da es sich bei dem tatsächlichen Zugewinn um einen gesetzlichen Anspruch/Ausgleichszahlung handelt, sind diese bereits nicht gem. § 1 ErbStG steuerbar. Die Regelung des **§ 5 Abs. 2 ErbStG** hat lediglich **deklaratorische Bedeutung** (vgl. hierzu [BFH vom 12.07.2005, II R 29/02, BStBl II 2005, 843](#); Götz, in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 5 ErbStG Rz. 58, Stand: 17.01.2020).

Soweit die Ehegatten - im Rahmen der zivilrechtlichen Vorschriften - den Umfang der Nichtsteuerbarkeit bestimmen können, ist dies in der Anknüpfung an das - insoweit dispositive - Zivilrecht angelegt (vgl. BFH vom 12.07.2005, a.a.O, BFH-Urteil in BFHE 171, 330, BStBl II 1993, 739). Grenzen sind dieser Gestaltungsfreiheit erst dort gezogen, wo sie einem Ehepartner eine überhöhte Ausgleichsforderung dergestalt verschafft, dass der Rahmen einer güterrechtlichen Vereinbarung überschritten wird (BFH-Urteil in BFHE 157, 229, BStBl II 1989, 897). Die Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft mit den damit einhergehenden Ausgleichszahlungen und der anschließenden Neubegründung ist nach obiger Rechtsprechung kein Rechtsmissbrauch i.S.d. § 42 AO und daher anzuerkennen. In der Praxis wird eine gewisse zeitliche Distanz empfohlen, um damit mögliche Diskussionen mit der Finanzverwaltung über § 42 AO aus dem Weg zu gehen. In diesen Fällen bietet es sich auch an die außersteuerlichen Beweggründe dem geschlossenen zivilrechtlichen Vertrag als Vorbemerkung bzw. Präambel aufzunehmen, dass es den Eheleuten nicht darum geht Steuern zu sparen, sondern darum geht Rechtsfrieden und demnach Rechtssicherheit zu einer Zeit zu erhalten, bei den die Eheleute (noch?) nicht mit einer Schar von Fachanwälten für Familienrecht aufeinander losgehen. Insbesondere bei schwer beweisbaren oder unklaren Anfangsvermögen (bzw. Hinzurechnungen

nach § 1374 Abs. 2 BGB oder bei der Frage inwieweit Vermögensminderungen nach § 1375 Abs. 2 BGB dem Endvermögen hinzuzurechnen sind (unentgeltliche Zuwendungen, wenn eine sittliche Pflicht nicht bestand) bzw. dass Einigkeit darüber bestand, dass diese Hinzurechnung aufgrund des § 1375 Abs. 3 BGB (z.B. Einverständnis des anderen Ehegatten) nicht erfolgen, können diese Unklarheiten durch Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft und anschließender Neubegründung beseitigt werden (sog. Güterstandschaukel). Insbesondere bei eklatant unterschiedlichen Vermögenszuwächsen der beiden Ehegatten kann eine Güterstandschaukel von Zeit zu Zeit allein schon zivilrechtlich zu Rechtsfrieden innerhalb der Ehe beitragen. Um den Anforderungen des § 42 AO Stand zu halten, müssen sich die Eheleute dabei bewusst sein, dass sie eine „Scheidung simulieren“. Demzufolge sind angenommen Wertansätze mit Hilfe von „gerichtsfesten“ Gutachten zu untermauern und der ermittelte Zugewinnausgleichsanspruch auch tatsächlich zu erfüllen.

Bei eher moderaten Wertzuwächsen kann auch die Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b) ErbStG (mit Hinweis auf § 1380 BGB) zu kostengünstigeren Lösungen führen.

Vorteilhaft an der Anwendung des § 5 Abs. 2 ErbStG ist, dass sämtliche in den Sätzen 2 bis 6 des § 5 Abs. 1 ErbStG enthaltenen Beschränkungen nicht gelten. Etwaige ehevertragliche Modifikationen sind hinsichtlich der Berechnung des Zugewinns erbschaftsteuerlich zu beachten.

Die Regelung des § 5 Abs. 2 ErbStG kann im Rahmen einer sog. Güterstandschaukel herangezogen werden.

4.2.2.3. Hinweis auf Veräußerungstatbestände bei der Güterstandschaukel

Erfolgt der Ausgleich des Zugewinns oder der Verzicht auf den Zugewinn **bei beendeter Zugewinnsgemeinschaft** durch Übertragung von Wirtschaftsgütern an Erfüllung statt gem. § 364 Abs. 1 BGB und entgegen der Regelung des § 1378 Abs. 1 BGB nicht in Geld, handelt es sich um entgeltliche Vorgänge (z.B. BFH-Urteil vom 13.12.2018, III R 13/15, [ECLI:DE:BFH:2018:U.131218.IIIIR13.15.0](#), BFH-Urteil vom 31. Juli 2002 X R 48/99, BFHE 200, 504, BStBl II 2003, 282, betreffend Betriebsübertragung; BFH-Beschluss vom 30. März 2011 IX B 114/10, BFH/NV 2011, 1323, betreffend wesentliche Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft; BFH-Urteil vom 23. Juni 1981 VIII R 41/79, BFHE 134, 104, BStBl II 1982, 18, betreffend Betriebsgrundstück).

Wird in diesen Fällen der Zugewinn z.B. durch Übertragung einer Lebensversicherung, eines Wertpapierdepots, einer Immobilie oder gar mehrerer Immobilien, eines Einzelunternehmens, einer Mitunternehmerschaft oder einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG führt die jeweilige Übertragung zu einem Veräußerungstatbestand, der ertragsteuerlich zu Einkünften aus §§ 15, 16, 17, 20 Abs. 2, 23 EStG, § 22 UmwStG und ggf. einer damit verbundenen privilegierten Besteuerung nach § 32d oder § 34 EStG führen kann. Die Ersparnis bei der Schenkungsteuer wird dann z.B. bei Wegfall der Betriebsaufspaltung oder Begründung eines gewerblichen Grundstückshandels über die Einkommensteuer- und ggf. Gewerbesteuernachzahlungen ggf. nicht nur aufgezehrt. Andererseits kann durch die Übertragung des jeweiligen Wirtschaftsgutes auch neues Abschreibungspotential für § 7 Abs. 4 EStG geschaffen werden.

Beispiel

Die konfessionslosen Eheleute Anton und Berta Bruch sind seit dem 13.05.2002 verheiratet. Anton ist seit dem Jahr 2004 erfolgreicher Börsenmakler. Anfangsvermögen hatten beide keines. Auch Erbschaften oder größere Schenkungen, die nach § 1374 Abs. 2 BGB dem Anfangsvermögen hinzuzurechnen sind, haben beide Ehegatten nicht.

Das gemeinsame zu versteuernden Einkommen beläuft sich auf 230.000 €. Die Eheleute schließen am 02.04.2020 einen Gütertrennungsvertrag und vereinbaren, dass der bis dahin entstandenen Zugewinn zum 31.03.2020 ausgeglichen wird. Entsprechende Gutachten liegen vor und sind nicht zu beanstanden.

Das Vermögen von Anton setzt sich zum 31.03.2020 wie folgt zusammen:

Vermietete Immobilie, (Anteil Grund und Boden: 25%), Wert	1.200.000 €
ursprüngliche AK (gesamt):	650.000 €
Anteil Gebäude	500.000 €
AfA p.a. gem. § 7 Abs. 4 Nr. 2 EStG: 2%,	
Notarvertrag vom	20.04.2008
Übergang von Nutzen und Lasten	01.06.2008
30%ige GmbH – Beteiligung, Wert	
Beteiligung im Privatvermögen; Ursprüngliche AK 360.000 €	3.700.000 €
Bankguthaben	<u>4.500.000 €</u>
Summe	9.400.000 €

Das Vermögen von Berta setzt sich zum 31.03.2020 wie folgt zusammen:

Seit 5 Jahren selbstgenutzte Immobilie mit einem Wert von	1.500.000 €
Wertpapierdepot im Wert von	<u>500.000 €</u>
Summe	2.000.000 €

Den Zugewinnausgleich in Höhe von 3.700.000 € [= 1/2 (9.400.000 € - 2.000.000 €)] gleicht Anton durch die Übertragung des Grundstücks in Höhe von 1.200.000 € und einer Überweisung in Höhe von 2.500.000 € aus.

Der Zugewinnausgleich bleibt gem. § 5 Abs. 2 ErbStG steuerfrei (bzw. ist nicht gem. § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG steuerbar, wobei dies den Eheleuten buchstäblich egal sein dürfte; Hauptsache keine Steuern).

Die Übertragung des Grundstücks führt bei Anton zwar zu einer Veräußerung. Diese ist jedoch nicht nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerpflichtig, da zwischen den beiden Notarverträgen (Kaufvertrag und Vertrag über den Zugewinnausgleich) mehr als 10 Jahre verstrichen sind. Für die Berechnung der Veräußerungsfrist des § 23 Abs. 1 EStG ist grundsätzlich das der Anschaffung oder Veräußerung zu Grunde liegende **obligatorische Geschäft** maßgebend (BFH vom 15.12.1993 – BStBl 1994 II S. 687 und vom 8.4.2014 – BStBl II S. 826, vgl. auch H 23 „Veräußerungsfrist“ EStH).

Führt nunmehr die Ehefrau die Vermietungseinkünfte ihrerseits fort, hat sie mit Erwerb der Immobilie eine Anschaffung mit einem Wert in Höhe von 1.200.000 € und demnach mit 900.000 € (1.200.000 € x 75%, ohne Anteil am Grund und Boden) eine höhere AfA-Bemessungsgrundlage gem. § 7 Abs. 4 EStG als ihr Ehemann. Die Eheleute haben künftig nicht nur 10.000 € Abschreibung pro Jahr, sondern 18.000 € pro Jahr. Eine rundum gelungene Gestaltung.

Abwandlung

Angenommen die Immobilie des Ehemannes, wäre nicht mit Notarvertrag vom 20.04.2008 und mit Übergang von Nutzen und Lasten zum 01.06.2008, sondern erst am 20.04.2010 und mit Übergang von Nutzen und Lasten zum 01.06.2010 durch den Ehemann erworben worden.

Darüber hinaus hat der Ehemann nicht Bargeld bzw. Bankguthaben in Höhe von 4,5 Mio. €, sondern ein Wertpapierdepot im Wert von 4,5 Mio. € und ursprüngliche Anschaffungskosten in Höhe von 2,5 Mio. €

Überträgt jetzt der Ehemann wiederum die Immobilie und statt einer Überweisung von 2,5 Mio. € sein anteiliges Wertpapierdepot, haben die Eheleute vor dem Hintergrund des § 5 Abs. 2 ErbStG vom Finanzamt schenkungssteuerlich wiederum nichts zu befürchten, aber spätestens mit der Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheides 2020 werden die Eheleute feststellen, dass die Finanzverwaltung Einkommensteuer fordert

Bisheriges zu versteuerndes Einkommen	230.000 €
Mit der Übertragung der Immobilie an Erfüllung statt einer Geldzahlung hat Anton eine entgeltliche Veräußerung und vorliegend gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 i.V.m. § 22 Nr. 2 und § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG sonstige Einkünfte erzielt, da die 10 Jahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG zum Zeitpunkt der Vereinbarung der Güterstandschaukel noch nicht verstrichen war. Die Einkünfte ermitteln sich abweichend von § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG nach § 23	

Abs. 3 Satz 1 und Satz 4 EStG wie folgt:		
Veräußerungspreis		1.200.000 €
./. Anschaffungskosten (AK)	650.000 €	
Kürzung der AK gem. § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG um bei der Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 i.V.m. § 21 Abs. 1 EStG) nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG i.V.m. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG) in Anspruch genommen Abschreibung in Höhe von 2% von 500.000 € pro Jahr für die Zeit vom 01.06.2010 bis zum 31.03.2020 (9 Jahre und 10 Monate).	<u>./. 98.333 €</u>	
= fortgeführte Anschaffungskosten	551.667 €	<u>./. 551.667 €</u>
Veräußerungsgewinn gem. § 23 Abs. 3 EStG		648.333 €
Neues zu versteuernde Einkommen		<u>648.333 €</u>
Dieser Veräußerungsgewinn unterliegt nicht dem Anwendungsbereich des § 34 Abs. 1 und 2 EStG, da es sich nicht um außerordentliche Einkünfte i.S.d. der vorgenannten Norm handelt.		
Neues zu versteuernde Einkommen	878.333 €	
Steuer gem. § 32a Abs. 1 und 5 EStG		361.090 €
Bisheriges zu versteuerndes Einkommen	230.000 €	
Steuer somit gem. § 32a Abs. 1 und 5 EStG		<u>./. 78.672 €</u>
Mehrbelastung aufgrund Übertragung Immobilie		282.418 €
Die anteilige Übertragung des WP-Depot führt gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG i.V.m. § 20 Abs. 2 EStG zu Einkünften aus Kapitalvermögen, die nach § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG mit 25% besteuert werden. Der anteilige Veräußerungsgewinn ermittelt sich wie folgt:		
Veräußerungspreis	2.500.000 €	
./. anteilige AK (2,5 Mio. € x 2,5 Mio. € / 4,5 Mio. €=)	<u>./. 1.388.889 €</u>	
= VG, § 20 Abs. 2 EStG, Steuer, § 32d EStG	1.111.111 €	277.777 €
Einkommensteuerliche Auswirkung somit		560.195,00 €
Soli hierauf, 5,5%		<u>30.810,73 €</u>
Summe (ohne Kirchensteuer)		591.005,73 €
Hätte der Ehemann seiner Ehefrau die Immobilie und das WP-Depot nur geschenkt (ggf. mit dem Hinweis auf § 1380 Abs. 1 BGB), hätten die Eheleute im Hinblick auf § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG folgende Schenkungsteuer entrichtet:		
Immobilie, mit § 13d Abs. 1 und 3 ErbStG	1.200.000 €	1.080.000 €
Übertragung Wertpapiere		2.500.000 €
./. Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG		<u>./. 500.000 €</u>
Steuerpflichtiger Erwerb		3.080.000 €
Steuer nach § 19 Abs. 1 ErbStG, Stkl. I, Erwerb bis 6 Mio. €, 19%		585.000 €

Dass in diesem Fall sich die Eheleute aufgrund der Güterstandschaukel verschaukelt vorkommen, den jeweiligen Berater mit der berechtigten Frage konfrontieren, auf welcher Seite er denn überhaupt stehe und darüber nachdenken, ob in der empfohlen Gestaltung zu dem vorliegenden Zeitpunkt er (der Berater) nicht schadensersatzpflichtige wäre, kann ich durchaus nachvollziehen.

Werden Wirtschaftsgüter zur Abgeltung eines rechtsgeschäftlich begründeten Anspruchs, mit dem bei **fortbestehender Zugewinnsgemeinschaft** der sich bis dahin ergebende Zugewinn ausgeglichen werden soll, übertragen, handelt es sich um einen (objektiv) unentgeltlichen Vorgang und um eine freigebige Zuwendung im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (vgl. hierzu [BFH-Urteil vom 28.06.2007](#), II R 12/06, BFHE 217, 260, BStBl. 2007 II, 785).

4.2.2.4. Anrechnung (§ 1380 BGB) / Wegfall (§ 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG)

Nach § 1380 Abs. 1 BGB erfolgt eine Anrechnung auf die Zugewinnausgleichsforderung von Geschenken bzw. anderen Zuwendungen unter Ehegatten, während der Ehezeit. Nach § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG entfällt in diesen Fällen mit Wirkung für die Vergangenheit die Steuer. Mögliche Schenkungssteuerbescheide sind gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO aufzuheben. Verfahrensrechtlich ist zu beachten, dass die Festsetzungsfrist erst mit Ablauf des Jahres zu laufen beginnt, in dem das Ereignis liegt (§ 175 Abs. 1 Satz 2 AO). Sofern Zahlungen auf die ursprüngliche Steuerschuld geleistet wurden, verhindert § 229 Abs. 1 Satz 2 AO (ggf. i.V.m. § 171 Abs. 14 AO) eine entsprechende Zahlungsverjährung. Entsprechendes gilt in den Fällen des § 5 Abs. 2 ErbStG.

Die zivilrechtliche Anrechnung erfolgt in 4 Schritten (was wäre, wenn Überlegung)

1. Hinzurechnung der (wohl h.M. indexierten) Zuwendung zum Zugewinn des ausgleichspflichtigen Ehegatten
2. Abzug der (wohl h.M. indexierten) Zuwendung vom Zugewinn des ausgleichsberechtigten Zuwendungsempfängers
3. Berechnung des fiktiven Ausgleichsbetrages
4. Abzug der Zuwendung von der fiktiven Ausgleichsforderung.

Die Regelung des § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG führt demnach zu einer Aufhebung eines möglichen Schenkungssteuerbescheides, wenn der nach zivilrechtlichen Grundsätzen ermittelte Zugewinn auch **tatsächlich** ausgeglichen wird.

Beispiel

Die Eheleute Anton und Berta Bruch sind seit dem 13.05.2002 verheiratet. Im Jahr 2016 schenkt Anton seiner Berta einen Betrag in Höhe von 6.600.000 € mit der Bestimmung, dass die Schenkung auf einen Zugewinnausgleichsanspruch angerechnet wird (vgl. **§ 1380 Abs. 1 Satz 1 BGB**). Die Schenkung wurde unverzüglich dem Finanzamt angezeigt (§ 30 Abs. 1 und 4 ErbStG), festgesetzt und seitens der Ehefrau bezahlt. Die festgesetzte Steuer ermittelte sich wie folgt:

Zahlung	6.600.000 €
./. Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	<u>./. 500.000 €</u>
Steuerpflichtiger Erwerb gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG	6.100.000 €
Steuer gem. § 19 Abs. 1 ErbStG, Stkl. I bis 13 Mio. €, 23%	1.403.000 €
Steuer nach § 19 Abs. 3 ErbStG	
Steuer gem. § 19 Abs. 1 ErbStG auf vorherige Wertgrenze (19% x 6 Mio. €)	1.140.000 €
+ 50% des der vorherigen Wertgrenze übersteigenden Betrag, § 19 Abs. 3 Buchst. a) ErbStG, 50% x (6.100.000 € -/. 6.000.000 €)	<u>50.000 €</u>
Steuer nach § 19 Abs. 3 ErbStG	1.190.000 €
Da die Steuer nach § 19 Abs. 3 ErbStG niedriger ist, als die Steuer nach § 19 Abs. 1 ErbStG setzte das Finanzamt eine Steuer in Höhe von	1.190.000 €
fest.	

Die Eheleute schließen am 02.04.2020 einen Gütertrennungsvertrag und vereinbaren, dass der bis dahin entstandenen Zugewinn zum 31.03.2020 ausgeglichen wird. Entsprechende Gutachten liegen vor und sind nicht zu beanstanden. Die erhaltene Schenkung wird angerechnet. Das Vermögen von Anton setzt sich zum 31.03.2020 wie folgt zusammen:

Vermietete Immobilie, (Anteil Grund und Boden: 25%), Wert	1.200.000 €
ursprüngliche AK (gesamt):	650.000 €
Anteil Gebäude	500.000 €
AfA p.a. gem. § 7 Abs. 4 Nr. 2 EStG: 2%,	
Notarvertrag vom	20.04.2008
Übergang von Nutzen und Lasten	01.06.2008
30%ige GmbH – Beteiligung, Wert	
Beteiligung im Privatvermögen; Ursprüngliche AK	360.000 €
Bankguthaben	<u>3.700.000 €</u>
	<u>4.500.000 €</u>

Summe	9.400.000 €
-------	-------------

Das Vermögen von Berta setzt sich zum 31.03.2020 wie folgt zusammen:

Seit 5 Jahren selbstgenutzte Immobilie mit einem Wert von	1.500.000 €
Wertpapierdepot im Wert von	<u>5.500.000 €</u>
Summe	<u>7.000.000 €</u>

Der jeweilige Zugewinn bzw. der verbleibende Zugewinnausgleichsanspruch ermittelten sich unter Berücksichtigung von § 1380 Abs. 2 BGB letztlich wie folgt:

Zugewinn des Ehemannes

Endvermögen	9.400.000 €
./. Anfangsvermögen	0 €
Zwischensumme	9.400.000 €
+ Zuwendung gem. § 1380 Abs. 2 i.V.m. § 1376 BGB	6.600.000 €
x Index 2020	105,8
: Index 2016	100,5
Indizierte Zuwendung gem. § 1380 Abs. 2 BGB somit	6.948.060 €
= nach § 1380 Abs. 2 BGB bereinigter Zugewinn des Ehemannes	16.348.060 €

Zugewinn der Ehefrau

Endvermögen	7.000.000 €
./. Anfangsvermögen	0 €
= Zwischensumme	7.000.000 €
./. Zuwendung gem. § 1380 Abs. 2 BGB (siehe oben)	./. 6.948.060 €
= nach § 1380 Abs. 2 BGB bereinigter Zugewinn der Ehefrau	51.940 €

Differenz der beiden Zugewinne (16.348.060 € ./ 51.940 €)	16.296.120 €
Davon 1/2 als Zugewinnausgleichsforderung	8.148.060 €
./. Anrechnung gem. § 1380 Abs. 2 BGB	<u>./. 6.948.060 €</u>
= verbleibender Zugewinnanspruch	1.200.000 €

Wird der verbleibende Zugewinnanspruch durch den Ehemann gem. § 364 Abs. 1 BGB mit Hilfe der Übertragung der Immobilie erfüllt, führt der Verkauf nicht zu einer Einkommensteuerbelastung beim Ehemann, da die 10jährige Spekulationsfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG abgelaufen ist. Führt nunmehr die Ehefrau die Vermietungseinkünfte ihrerseits fort, hat sie mit Erwerb der Immobilie eine Anschaffung mit einem Wert in Höhe von 1.200.000 € und mit 900.000 € (1.200.000 € x 75%, ohne Anteil am Grund und Boden) eine höhere AfA-Bemessungsgrundlage gem. § 7 Abs. 4 EStG als ihr Ehemann. Die Eheleute können sich nicht nur um eine künftige höhere AfA freuen, sondern erhalten gem. § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG die seinerseits bezahlten 1.140.000 € Schenkungsteuer vom Finanzamt zurück.

Eine Besteuerung nach § 29 Abs. 2 ErbStG, als Nießbraucherin hat die Ehefrau nicht zu befürchten (vgl. H E 29 ErbStH). Auch hier eine rundum gelungene Gestaltung.

4.2.3. Exkurs – latente Steuern (Rechtsprechung des BGH vom 02.02.2011 und 09.02.2011)

Der BGH hat mit Urteil vom 09.02.2011 (XII ZR 40/09, NJW 2011, 999, FamRZ 2011, 622, vgl. Tz. 29) entschieden, dass bei der Bewertung einer Zahnarztpraxis latente Ertragsteuern zu berücksichtigen sind.

Mit Urteil vom 02.02.2011 (XII ZR 185/08, NJW 2011, 2572, FamRZ 2011, 1367) hat der BGH darüber hinaus darauf hingewiesen, dass aus Gründen der Gleichbehandlung es allerdings geboten sein dürfte, eine latente Steuerlast auch bei der Bewertung anderer Vermögensgegenstände (etwa bei Grundstücken, Wertpapieren oder Lebensversicherungen) dann zu berücksichtigen, wenn deren Veräußerung - bezogen auf die Verhältnisse am Stichtag und ungeachtet einer bestehenden Veräußerungsabsicht - eine Steuerpflicht auslösen würde. Denn eine Bewertung, die auf den am Markt erzielbaren Preis abstellt, hat die mit einer Veräußerung zwangsläufig verbundene steuerliche Belastung wertmindernd einzubeziehen.

Für eine stichtagsbezogene Wertermittlung kommt es nicht darauf an, welche Ertragsteuern bei einem künftigen Veräußerungsfall tatsächlich anfallen würden.

Vielmehr ist - als Konsequenz der Bewertungsmethode - die bei unterstellter Veräußerung zum Stichtag entstehende Steuerlast maßgebend. Das erfordert eine Berücksichtigung **der steuerrechtlich relevanten tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse bezogen auf diesen Zeitpunkt** (vgl. auch Senatsurteil vom 9. Februar 2011 - XII ZR 40/09 - FamRZ 2011, 622 Rn. 30).

Dabei wird das Anfangsvermögen gem. § 1374 Abs. 1 BGB i.V.m. § 1376 BGB beim Eintritt des Güterstandes der Wert zugrunde gelegt, den das beim Eintritt des Güterstands vorhandene Vermögen in diesem Zeitpunkt hatte. Erhaltene Erbschaften oder Schenkungen, die nach § 1374 Abs. 2 BGB dem Anfangsvermögen hinzuzurechnen sind, sind mit dem Wert im Zeitpunkt des Erwerbs zu berücksichtigen.

Der Berechnung des Endvermögens wird gem. § 1376 Abs. 2 i.V.m. § 1375 Abs. 1 BGB der Wert zugrunde gelegt, den das bei Beendigung des Güterstands vorhandene Vermögen in diesem Zeitpunkt, eine dem Endvermögen gem. § 1375 Abs. 2 BGB hinzuzurechnende Vermögensminderung in dem Zeitpunkt hatte, in dem sie eingetreten ist. Entsprechendes gilt jeweils gem. § 1376 Abs. 3 BGB für die Bewertung von Verbindlichkeiten.

Wird die Ehe geschieden, so tritt gem. § 1384 BGB für die Berechnung des Zugewinns und für die Höhe der Ausgleichsforderung an die Stelle der Beendigung des Güterstandes der Zeitpunkt der Rechtshängigkeit des Scheidungsantrags.

Eine Bewertung, die auf den am Markt erzielbaren Preis abstellt, muss nach Auffassung des BGH zwingend bei einer fiktiv unterstellten Veräußerung die steuerliche Belastung wertmindernd einbeziehen.

Das erfordert eine Berücksichtigung **der steuerrechtlich relevanten tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse bezogen auf diesen Zeitpunkt**.

Wenn eine Berücksichtigung der steuerrechtlich relevanten tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse bezogen auf den jeweiligen Stichtag (Begründung der Zugewinnsgemeinschaft bzw. Ende/Scheidungsantrag) abzustellen ist, hat m.E. die Wahl der Veranlagung (§§ 25 ff. EStG) in dem jeweiligen Kalenderjahr Auswirkungen auf die jeweilige latente Steuerlast.

Der BGH hat in Konsequenz auf den jeweiligen Streitgegenstand in seinen beiden Grundsatzentscheidungen vom Februar 2011 primär zur ertragsteuerlichen latenten Steuer in Bezug auf das jeweilige Endvermögen Stellung genommen.

Aufgrund der Stichtagsbezogenheit kann eine latente Steuer demnach nicht nur beim Endvermögen, sondern bereits beim Anfangsvermögen zu berücksichtigen sein.

Dabei kann eine latente Steuerlast sich m.E. nicht nur aus ertragsteuerlicher Sicht, sondern u.a. auch aus umsatzsteuerlicher, erbschaftsteuerlicher oder gar grunderwerbsteuerlicher Sicht ergeben.

Aufgrund des Stichtagsprinzips ist m.E. jedweder finanzielle Nachteil, der eine Veräußerung nach sich ziehen würde in die Bewertung des Vermögensgegenstandes zu berücksichtigen. Daher wäre es für mich nur folgerichtig, wenn fiktive Rückzahlungen nach dem Wohnungsbau-Prämiengesetz (vgl. § 4a WoPG 1996) bzw. nach dem 5. Vermögensbildungsgesetz (vgl. § 14 des 5. VermBG) bezüglich der Auszahlung der Arbeitnehmersparzulage in die Bewertung der jeweiligen Anlageform berücksichtigt wird. Denkbar wäre m.E. die Rückzahlung von Zuschüssen für den Erwerb einer selbstgenutzten Immobilie. In der Praxis dürfte man wohl i.d.R. aufgrund der damit verbundenen Ermittlungskosten hiervon Abstand nehmen.

4.2.3.1. Latente Ertragsteuern

Eine latente Einkommensteuerlast kann sich insbesondere aufgrund steuerverstrickter Wirtschaftsgüter ergeben. Dabei ist insbesondere an

- § 15 EStG
- § 16 EStG¹ i.V.m. § 34 EStG
¹(ggf. i.V.m. § 14, 14a EStG bzw. ggf. i.V.m. § 18 Abs. 3 EStG)
- § 17 EStG
- § 20 Abs. 2 EStG

oder

- § 23 EStG

zu denken. Unter diesem Blickwinkel nimmt die Übergangsvorschrift des § 52 EStG wiederum ganz neue Dimensionen ein.

a) Einkünfte aus § 15 EStG

Werden Grundstücke im Rahmen der Beendigung der Zugewinngemeinschaft auf den Ehegatten übertragen, kann dies im Einzelfall zu einem gewerblichen Grundstückshandel und zu Einkünften nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz Nr. 1 EStG führen. Auch im Rahmen des Anfangs- und Endvermögens ohne Übertragung der Grundstücke, ist unabhängig einer Veräußerung eine latente Steuer unter diesem Blickwinkel zu prüfen.

b) Einkünfte aus § 16 EStG

Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 und § 16 Abs. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch Gewinne, die der Veräußerung eines Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG), eines Mitunternehmeranteils (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) oder des gesamten Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3) erzielt werden.

Im Rahmen einer latenten Steuer für das Anfangs- oder Endvermögen sind dabei auch Fälle einzubeziehen, die bei gedachter Veräußerung zu einem Wegfall einer Betriebsaufspaltung führen würde.

Im Rahmen des § 16 EStG ist der Veräußerungsgewinn abweichend von § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG nach § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG der Betrag um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Hat der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet oder ist er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig, so wird der Veräußerungsgewinn gem. § 16 Abs. 4 Satz 1 EStG auf Antrag zur Einkommensteuer nur herangezogen, soweit er 45.000 € übersteigt.

Der Freibetrag ist dem Steuerpflichtigen gem. § 16 Abs. 4 Satz 2 EStG nur einmal zu gewähren; nicht verbrauchte Teile des Freibetrags können nicht bei einer anderen Veräußerung in Anspruch genommen werden (R 16 Abs. 13 Satz 4 EStR und BFH-Urteil vom 03.05.2017, X R 12/14, BFH/NV 2017 S. 1485). Die Gewährung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG ist ausgeschlossen, wenn dem Steuerpflichtigen für eine Veräußerung oder Aufgabe, die nach dem 31.12.1995 erfolgt ist, ein Freibetrag nach § 14 Satz 2, § 16 Abs. 4 oder § 18 Abs. 3 EStG bereits gewährt worden ist (R 16 Abs. 13 Satz 5 EStR).

Höhe und Voraussetzung der **Freibeträge** haben sich **seit 1984** mehrfach geändert. Erst mit **Veranlagungszeitraum ab 1996** wurde die Gewährung des Freibetrages an die Vollendung des 55. Lebensjahres oder der dauernden Berufsunfähigkeit geknüpft. **Durch das Jahressteuergesetz 1996 vom 11.10.1995 (BGBl. 1995, 1250, 1258, Art. 1 Nr. 21)** ist der Grundfreibetrag von

30.000 DM entfallen; der Freibetrag bei Vollendung des 55. Lebensjahrs oder dauernder Berufsunfähigkeit ist auf 60.000 DM festgesetzt und wird weiterhin bei Überschreiten eines Betrags von 300.000 DM vermindert und zudem jedem Steuerpflichtigen nur einmal im Leben gewährt. Der Gesetzgeber hat demnach den Freibetrag des § 16 Abs. 4 EStG von einem betriebsbezogenen Freibetrag in einen personenbezogenen Freibetrag umgestaltet. Aus diesem Grund nimmt er in § 52 Abs. 19a Satz 2 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1996 (BGBl. 1995, 1250, 1272) gewährte Freibeträge vor dem 01.01.1996 aus dem Freibetragsverbrauch aus. Für einen Überblick der Problematik der latenten Steuer im Rahmen der Zugewinnberechnung wird im Weiteren hierauf nicht weiter eingegangen.

b) Einkünfte aus § 17 EStG

Die Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft mit einer Beteiligung i.d.R. von mehr als 1% führt gem. § 17 Abs. 1 EStG zur Aufdeckung der stillen Reserven. Die fiktive Ermittlung einer latenten Steuer hat unter Beachtung des Teileinkünfteverfahrens oder gar in Bezug auf das Anfangsvermögen noch nach dem Halbeinkünfteverfahren (unter Beachtung von § 3 Nr. 40 Buchst. d) und § 3c Abs. 2 EStG) bzw. nach dem Anrechnungsverfahren (bis einschließlich VZ 2000) zu erfolgen.

Dabei ist insbesondere beim Anfangsvermögen darauf zu achten, dass sich die Beteiligungshöhe im Rahmen des § 17 EStG kontinuierlich nach unten bewegt hat. So wurde eine Steuerpflicht nach § 17 EStG im VZ 1998 nur dann ausgelöst, wenn der Steuerpflichtige zu mehr als 25% unmittelbar oder mittelbar beteiligt war. Mit VZ 2000 wurde die Beteiligungshöhe auf mindestens 10% abgesenkt. Spätestens mit VZ 2001, nach nochmaliger Absenkung auf mindestens 1% musste auch der Gesetzgeber eingestehen, dass man nicht mehr von einer wesentlichen Beteiligung sprechen kann.

Bei der Ermittlung der latenten Steuer für das Anfangsvermögen ist m.E. darauf zu achten, dass nach § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG in der Fassung bis VZ 2008 die Regelung des § 17 EStG nicht zur Anwendung kam, wenn gleichzeitig ein privates Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in der damaligen Fassung vorlag. Durch diese Subsidiarität sollte erreicht werden, dass entgegen allgemeiner Dogmatik nicht eine Gewinneinkunftsart einer Überschusseinkunftsart, sondern die Überschusseinkunftsart des § 23 EStG der Gewinneinkunftsart des § 17 EStG vorgeht, damit nicht der spekulierende Steuerpflichtige in den Genuss des Freibetrages des § 17 Abs. 3 EStG kommt. Natürlich ist diese „umgekehrte“ Subsidiarität mit Neufassung des § 20 Abs. 2 EStG und der generellen Erfassung von Kurssteigerungen obsolet geworden.

c) Einkünfte aus Kapitalvermögen

Bei der Übertragung eines Wertpapierdepots oder der Übertragung einer Lebensversicherung für die Erfüllung einer Zugewinnausgleichsforderung bzw. im Rahmen der Ermittlung einer latenten Steuerlast ist die Regelung des § 20 EStG und § 34d EStG in den Fokus der Überlegung zu stellen. Bei Lebensversicherungen, die nicht unter § 2 Abs. 2 Nr. 3 VersAusglG fallen, sind in den Zugewinnausgleich einzustellen. Eine latente Steuerlast kann sich unter dem Blickwinkel des § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG i.V.m. § 34d Abs. 1 EStG ergeben.

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehört der Unterschiedsbetrag zwischen der Versicherungsleistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge (Erträge) im Erlebensfall oder bei Rückkauf des Vertrags bei Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht, soweit nicht die lebenslange Rentenzahlung gewählt und erbracht wird und bei Kapitalversicherungen mit Sparanteil, wenn der Vertrag nach dem 31. Dezember 2004 abgeschlossen worden ist. Wird die Versicherungsleistung nach Vollendung des 60. Lebensjahres des Steuerpflichtigen und nach Ablauf von zwölf Jahren seit dem Vertragsabschluss ausgezahlt, ist gem. § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG die Hälfte des Unterschiedsbetrags anzusetzen. Entsprechendes gilt gem. § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 4 EStG für Erträge aus fondsgebundenen Lebensversicherungen, auf Erträge im Erlebensfall bei Rentenversicherungen ohne Kapitalwahlrecht, soweit keine lebenslange Rentenzahlung vereinbart und erbracht wird und auf Erträge bei Rückkauf des Vertrages bei Rentenversicherungen ohne Kapitalwahlrecht.

d) Einkünfte aus privaten Spekulationsgeschäften

Bei der Mehrzahl der Scheidungsfälle wird die Regelung des § 23 EStG in der jeweils gültigen Fassung insbesondere im Zusammenhang von Grundstücken den größten Raum einnehmen. Lag die Spekulationsfrist bei Grundstücken gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG im VZ 1998 noch bei zwei Jahren, schnellte diese regelrecht ab dem VZ 1999 auf 10 Jahre hoch.

Gleichzeitig wurde § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG dahingehend ergänzt, dass Wirtschaftsgüter, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden, von einer Besteuerung ausgenommen. Für die Ermittlung einer latenten Steuer ist es ganz wichtig, welcher Ehegatte die gemeinsame Wohnung innerhalb der 10jährigen Spekulationsfrist verlässt und wer zurückbleibt.

4.2.3.2. Latente Umsatzsteuer

Auch wenn der BGH sich in den bisherigen Entscheidungen, soweit ersichtlich nur zu den latenten Ertragsteuern geäußert hat, kann im Rahmen des Anfangs- oder Endvermögens sich eine latente Umsatzsteuerlast ergeben.

Eine latente Umsatzsteuerlast könnte sich hierbei aus einer steuerbaren und mangels Steuerbefreiung steuerpflichtigen Lieferung bzw. sonstigen Leistung ergeben oder aufgrund einer fiktiven Änderung der Verhältnisse nach § 15a Abs. 1, Abs. 5 und Abs. 8 und 9 UStG, sofern bei unterstellter Veräußerung keine Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG anzunehmen wäre. Bejaht man bei unterstellter Veräußerung eine Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG, würde der Verkauf gem. § 15a Abs. 10 UStG nicht zu einer latenten Umsatzsteuer führen. In diesen Fällen müsste m.E. die Berichtigungspflicht des § 15a Abs. 10 UStG, die auf den gedachten Erwerber übergeht sich in dem fiktiven Kaufpreis niederschlagen, was ebenfalls zu einer Berichtigung einer latenten Umsatzsteuerlast gewissermaßen über die Hintertür führt.

Sofern man bei unterstellter Veräußerung eines dem Unternehmensvermögen zugeordneten Grundstücks keine Geschäftsveräußerung im Ganzen, sondern eine steuerbare Grundstückslieferung vorliegen würde, wäre die anschließende Frage, ob eine Option nach § 9 Abs. 1 UStG möglich wäre oder nicht. Eine Positionierung der jeweiligen Rechtsauffassung würde sicher davon abhängen, wessen Interessen vertreten werden sollen.

Bei der Ermittlung des Endvermögen wird der Zugewinnausgleichsverpflichtende sich auf eine nach § 4 Nr. 9 Buchst. a) UStG steuerfreie Grundstückslieferung berufen, wenn er hierdurch einen hohen fiktiven Berichtigungsbetrag gem. § 15a Abs. 8 und 9 UStG i.V.m. § 44 Abs. 3 Satz 2 UStDV in die zivilrechtliche Zugewinnausgleichsbilanz einstellen kann. Zwar wären bei dieser Rechtsauffassung diese fiktiven Berichtigungsbeträge vor dem Hintergrund des § 9b Abs. 2 EStG fiktive Veräußerungskosten (vgl. BFH Urteil vom 17.01.1989 - VIII R 370/83, BStBl. II 1989, 563), mit der Folge, dass eine latente Einkommensteuer entsprechend niedriger ausfällt, der Vorteil würde m.E. überwiegen.

Beispiel:

Der Ehemann hat vor genau 3 Jahren ein Grundstück für 200.000 € erworben und es mit einem Gebäude mit Herstellungskosten in Höhe von 1 Mio. € zuzüglich 190.000 € Umsatzsteuer errichtet. Das Grundstück inkl. Gebäude hat im Zeitpunkt der Zustellung des Scheidungsantrages (§ 1384 BGB) einen Wert in Höhe von 1.200.000 €. Aufgrund der beabsichtigten vollständigen Vermietung wurde der Grund und Boden und das Gebäude dem Unternehmensvermögen zugeordnet. Der Ehemann hat aufgrund der beabsichtigten Option nach § 9 Abs. 1 und 2 UStG i.V.m. § 27 Abs. 2 UStG die ihm in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuerbeträge in voller Höhe abgezogen. Ertragsteuerlich erzielt der Ehemann mit der Vermietung des Grundstücks Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Im Laufe des Scheidungsverfahrens kann der Ehemann nachweisen, dass der jetzige Mieter ein sehr großes Interesse an dem Erwerb der Immobilie hätte. Unter der Prämisse, dass der Mieter das von ihm bisher gemietete Gebäude erwerben würde, ist eine Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG i.V.m. Abschn. 1.5 UStAE abzulehnen. Der fiktive Verkauf wäre dann gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. § 3 Abs. 1, Abs. 5a und Abs. 7 Satz 1 UStG steuerbar, aber wegen § 4 Nr. 9a UStG steuerfrei. Die steuerfreie Veräußerung würde dann einen nach § 15a Abs. 1, Abs. 5, Abs. 8 und 9 UStG i.V.m. § 44 Abs. 3 UStDV fiktiven Berichtigungsbetrag in Höhe von 133.000 € (=7/10 von 190.000 €) auslösen. Die eher zivilrechtlich zu beantwortende Frage ist, ob die Ehefrau entgegen halten kann, dass ihr Noch-Ehemann gem. § 9 Abs. 1 und 3 UStG auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9a UStG verzichten könnte. Da es um die Frage eines Optionsrechtes des Ehemannes und nicht der Ehefrau geht, ist diese Frage m.E. eher mit Nein, als mit Ja zu beantworten.

Der fiktive Berichtigungsbetrag wäre im Rahmen der fiktiven Ertragsteuern als Veräußerungskosten zu berichtigen sein. Der nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 EStG zu ermittelnde Gewinn würde sich wie folgt ermitteln:

Veräußerungspreis		1.200.000 €	
./. Veräußerungskosten, Umsatzsteuer			./. 133.000 €
./. Anschaffungs- und Herstellungskosten	1.000.000 €		
./. Kürzung der abgezogenen Abschreibungen, § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG, 3 Jahre x 2% x 900.000 €		./. 54.000 €	
= Fortgeführte AK/HK		946.000 €	./. 946.000 €
= fiktiver Veräußerungsgewinn nach § 23 Abs. 3 EStG somit			121.000 €
Latente Einkommensteuer (vereinfacht, 45%) somit			54.450 €
Latente Umsatzsteuer			133.000 €
=Summe latente Steuern somit			184.450 €

In der „Auseinanderbilanz“ im Rahmen der Scheidung sind nicht 1,2 Mio., sondern „nur“ 1.015.550 € einzustellen.

4.2.3.3. Latente Erbschaftsteuer

Eine latente Erbschaftsteuer wäre m.E. immer im Rahmen des Anfangs- oder Endvermögens zu berücksichtigen, wenn eine Veräußerung des jeweiligen Wirtschaftsguts zu einer Nachversteuerung führen würde. Im Rahmen einer latenten Erbschaftsteuer wäre m.E. u.a. an § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2, an § 13 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2, § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b) Satz 5 und Nr. 4 Buchst. c) Satz 5 ErbStG bezüglich des jeweiligen 10jährigen Überwachungszeitraumes, an § 13a Abs. 6 ggf. i.V.m. Abs. 10 ErbStG (Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag; ggf. jeweils i.V.m. § 13c ErbStG) bei Unternehmensbeteiligungen, an § 19a Abs. 5 ErbStG (Tarifermäßigung für begünstigtes Vermögen durch natürliche Personen der Steuerklasse II/III) oder an die Nachversteuerung gem. § 28a Abs. 4 Nr. 2 ErbStG zu denken.

4.2.3.4. Latente Grunderwerbsteuer / Sonstiges

Auch eine latente Grunderwerbsteuer könnte m.E. im Rahmen des Anfangs- oder Endvermögens zur Anwendung kommen. Insbesondere, wenn z.B. Tatbestände wie § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG oder § 5 Abs. 3 GrEStG, § 6 Abs. 4 GrEStG, § 7 Abs. 3 GrEStG im Raum stehen.

Das Thema einer latenten Steuer dürfte m.E. in den nächsten Jahren zunehmend in den Fokus der Familiengerichte rücken. Die Rechtsentwicklung, die der BGH hier losgetreten hat, dass im Rahmen familien- oder/und erbrechtlicher Auseinandersetzungen der jeweilige Vermögenswert mit einem fiktiven Verkaufspreis unter Berücksichtigung der damit verbunden Nachteile (latente Steuer) in Ansatz zu bringen ist, führt m.E. zu einer Diskussion der Wertansätze

dem Grunde nach. Bei einer Unternehmensbewertung macht es m.E. einen großen Unterschied, ob von einem Coing-Concern-Prinzip ausgegangen wird oder von Zerschlagungswerten.

Bei der Bewertung einer Lebensversicherungen ist m.E. die Entscheidung des BGH vom 28.04.2010 ([IV ZR 73/08](#)) bezüglich des Pflichtteilergänzungsanspruchs nach § 2325 Abs. 1 BGB eine logische Weiterentwicklung dessen, was mit den beiden Grundsatzurteilen des 12. Senats eingeleitet wurde. Der BGH ermittelt den Wert einer Lebensversicherung im Zusammenhang des § 2325 Abs. 1 BGB mit dem Wert „den der Erblasser aus den Rechten seiner Lebensversicherung in der letzten – juristischen – Sekunde seines Lebens nach objektiven Kriterien für sein Vermögen hätte umsetzen können“. Wird dieser Gedanke auf Scheidungsfälle übertragen, kann nicht von Fortführungswerten, sondern allenfalls auf fiktive Verkaufswerte zurückgegriffen werden. Sind derartige fiktive Verkaufswerte nicht ermittelbar, wäre m.E. zivilrechtlich eine analoge Anwendung von § 12 Abs. 4 BewG unter Berücksichtigung der latenten Steuer nach § 32d EStG oder für Alt-Fälle nach § 32a EStG denkbar.

Soweit ersichtlich kam diese zivilrechtliche Problematik bei den Erbschaftsteuerfinanzämtern noch nicht an. Dies schließt es m.E. nicht aus, dass man als Berater sich auf diese Rechtsprechung bezieht, um zugunsten seiner Mandantschaft einen höheren fiktiven Zugewinn zu ermitteln. Dabei gilt es zu bedenken, dass eine latente Steuerlast nicht nur beim Anfangsvermögen, sondern auch beim Endvermögen in Ansatz zu bringen ist.

4.3. Besonderheiten bei der Vor- und Nacherbschaft gem. § 6 ErbStG sowie gem. § 7 Abs. 1 Nr. 7 und § 7 Abs. 2 ErbStG

4.3.1. Zivilrechtliche Grundlagen

Der Erblasser kann gem. §§ 2100 bis 2146 BGB einen Erben in der Weise einsetzen, dass dieser erst Erbe wird, nachdem zunächst ein anderer Erbe geworden ist (§ 2100 BGB).

Derjenige, der zunächst Erbe wird, ist der **Vorerbe**. Derjenige, der nach dem Vorerben als Erbe eingesetzt wird, bezeichnet man als **Nacherben**.

Die Vor- und Nacherbschaft hat die Aufgabe, dass sie dem Vorerben zwar die Erbenstellung, aber dem Nacherben beim Nacherbfall die gleichen Rechte am (ungeschmälernten) Bestand des Nachlasses sichern soll.

Dazu muss der Vorerbe die Erbschaft von seinem Eigenvermögen so trennen, dass beim Nacherbfall ihr Bestand bzw. ihr Wert erhalten bleibt. Der Vorerbe hat sich grundsätzlich aller Verfügungen zu enthalten, die das Recht des Nacherben in irgendeiner Weise beeinträchtigen.

Vor- und Nacherbe sind beide Rechtsnachfolger des Erblassers im Sinne des § 1922 BGB. Sie sind nicht nebeneinander (wie bei Miterben), sondern zeitlich nacheinander Rechtsnachfolger. Die Beschränkungen des Vorerben sind unterschiedlich, je nachdem, ob es sich um einen **befreiten** (vgl. § 2136 BGB) oder **nicht befreiten** Vorerben handelt.

In beiden Fällen darf er im Wesentlichen die Substanz des Nachlasses nicht angreifen. Sehr weit gehen die Beschränkungen beim nicht befreiten Vorerben. Ihm stehen lediglich die Nutzungen des Nachlassvermögens zu. Wirtschaftlich gesehen unterscheidet sich der nicht befreite Vorerbe nicht vom Nießbraucher am Nachlass. Da es allein auf die bürgerlich-rechtliche Gestaltung ankommt, ist der Vorerbe Gesamtrechtsnachfolger i.S.d. §§ 1922 ff. BGB. Das gilt auch für den **nicht befreiten Vorerben**, obwohl er – **wirtschaftlich** gesehen – **lediglich Nießbraucher** des Vermögens ist (so sahen die ErbSt-Gesetze vor 1925 den nicht befreiten Vorerben als Nießbraucher an). Aus diesem Grund ergeben sich häufig Abgrenzungsprobleme bei der Differenzierung zwischen Vor- und Nacherbschaft auf der einen und dem Nießbrauchvermächtnis auf der anderen Seite.

Bei der Vor- und Nacherbschaft sind folgende Schritte zu beachten:

1) Eintritt der Vorerbschaft:

Bereits im Erbfall erwirbt der Nacherbe ein **Anwartschaftsrecht (§ 2108 Abs. 2 BGB)**. Der Vorerbe kann insbesondere

- die Nutzungen des Nachlasses ziehen und
- über den Nachlass verfügen; allerdings sind hierbei gem. § 2112 BGB die gesetzlichen Beschränkungen der §§ 2113 ff. BGB zu beachten.

Gerade der zweite Punkt unterscheidet die Vor- und Nacherbschaft vom Nießbrauchvermächtnis.

2) Eintritt der Nacherbschaft:

Der Nacherbfall tritt in dem vom Erblasser bestimmten Zeitpunkt ein. Hat der Erblasser einen Nacherben eingesetzt, ohne den Zeitpunkt oder das Ereignis zu bestimmen, mit dem die Nacherbfolge eintreten soll, so fällt die Erbschaft dem Nacherben gem. § 2106 Abs. 1 BGB mit dem Tode des Vorerben an.

Der Nacherbe erwirbt die Erbschaft als Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers. Die vom Vorerben gezogenen Nutzungen verbleiben jedoch bei diesem.

Stirbt der eingesetzte Nacherbe vor dem Eintritt des Nacherbfalls, aber nach dem Eintritt des Erbfalls, so geht im Hinblick auf § 2108 Abs. 2 Satz 1 BGB sein Recht als Nacherbe auf seine Erben über, sofern nicht ein anderer Wille des Erblassers anzunehmen ist.

Wie bereits angedeutet sind die Beschränkungen des Vorerben unterschiedlich, je nachdem, ob es sich um einen **befreiten** (vgl. § 2136 BGB) oder **nicht befreiten** Vorerben handelt.

Der Vorerbe unterliegt insbesondere folgenden Verfügungsbeschränkungen:

§ 2113 BGB	Verfügungsbeschränkungen über Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte nach § 2113 Abs. 1 BGB (beachte: § 51 GBO). Unentgeltliche Übertragung oder die Erfüllung eines Schenkungsversprechens sind ebenfalls für den Nacherben unwirksam, sofern seine Rechtsposition beeinträchtigt wird.
§ 2114 BGB	Einziehung von Hypothekenforderungen, Grund- und Rentenschulden sowie Schiffshypotheken durch den Vorerben nur mit Zustimmung des Nacherben oder Hinterlegung für ihn und den Nacherben.
§ 2115 BGB	Zwangsverfügungen gegen den Vorerben (z.B. Zwangsvollstreckung) sind insoweit unwirksam, als sie die Rechte des Nacherben vereiteln oder beschränken.
§ 2116 BGB	Der Nacherbe kann die Hinterlegung von Wertpapieren bei bestimmten Stellen mit der Maßgabe verlangen, dass die Herausgabe nur mit seiner Zustimmung erfolgen kann.

Die §§ 2117-2120 BGB enthalten Einzelheiten über die Verfügungsbeschränkungen. Vor allem darf das Vermögen der Erbmasse nur nach den für die Anlage von **Mündelgeld geltenden Grundsätzen** angelegt werden, § 2119 BGB. So sollen Gefährdungen des Vermögens durch gewagte Spekulationen vermieden werden.

Das Anwartschaftsrecht des Nacherben kann ihm vom Vorerben nicht mehr entzogen werden. Es ist nicht auf bestimmte Güter, sondern auf das Vermögen der Erbmasse gerichtet. Während der Zeit der Vorerbschaft hat der Vorerbe die Rechtsstellung als Erbe, darin unterscheidet sich die Vor- und Nacherbschaft vom Nießbrauchsvermächtnis. Während der Zeit der Vorerbschaft muss der Nachlass möglichst ungeschmälert erhalten bleiben (Grundsatz der **Werterhaltung** nach § 2130 BGB). Der Vorerbe hat zwar Verfügungsfreiheit, d.h. die Substanz der Erbschaft kann umgeschichtet werden. Unwirksam gegenüber dem Nacherben sind Verfügungen über Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte (z.B. Erbbaurechte) sowie über Rechte an Grundstücken (z.B. Grundschulden und Hypotheken), soweit sie das Recht des Nacherben vereiteln oder beeinträchtigen (§ 2113 Abs. 1 BGB).

Gleiches gilt für Schenkungen aus dem Nachlass, die über Pflicht- und Anstandsschenkungen hinausgehen, § 2113 Abs. 2 BGB.

Von einem **befreiten Vorerben** spricht man, wenn der Erblasser im Hinblick auf § 2136 BGB bestimmt hat, dass der Vorerbe von einigen Verpflichtungen und Verfügungsbeschränkungen befreit ist. Da in § 2136 BGB lediglich auf § 2113 Abs. 1 BGB verwiesen wird, darf der Vorerbe in diesem Fall keine Nachlassgegenstände verschenken, da es sich insofern um eine Verfügungsbeschränkung aus § 2113 Abs. 2 BGB handelt.

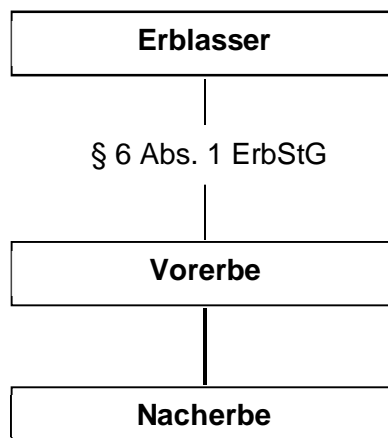
4.3.2. Steuerrecht

4.3.2.1. Regelung in § 6 ErbStG

4.3.2.1.1. Regelung des § 6 Abs. 1 ErbStG

Rein wirtschaftlich betrachtet ist der Vorerbe eher ein Nießbraucher als ein Erbe, da er den Nachlass gem. § 2139 BGB im Nacherbfall an den Nacherben herauszugeben hat. Trotz dieser wirtschaftlichen Betrachtung folgt das ErbStG in § 6 Abs. 1 ErbStG den zivilrechtlichen Vorgaben. Aus diesem Grund gilt der Vorerbe erbschaftsteuerlich als Erbe (§ 6 Abs. 1 ErbStG). Er hat den Nachlass voll zu versteuern, unabhängig davon, ob der Nacherbfall im Zeitpunkt seines Todes oder zu einem anderen vom Erblasser bestimmten Zeitpunkt eintritt. Der volle Wert des Nachlasses wird bei ihm als Bereicherung erfasst. Das Anwartschaftsrecht des Nacherben wird beim Vorerben nicht als Belastung behandelt. Der Vorerbe hat – als befreiter oder nicht befreiter Vorerbe – den gesamten Nachlass zu versteuern; er unterscheidet sich nicht vom Vollerben.

Die Erbschaftsteuer, die aufgrund des Erwerbs von Todes wegen ausgelöst wird, ist die des Vorerben (§ 20 Abs. 1 ErbStG) und gem. § 10 Abs. 8 ErbStG nicht bereicherungsmindernd zu berücksichtigen. Die Regelung des § 20 Abs. 4 ErbStG, wonach die von der Vorerbschaft veranlasste Steuer aus den Mitteln der Vorerbschaft zu entrichten ist, ändert hieran nichts.



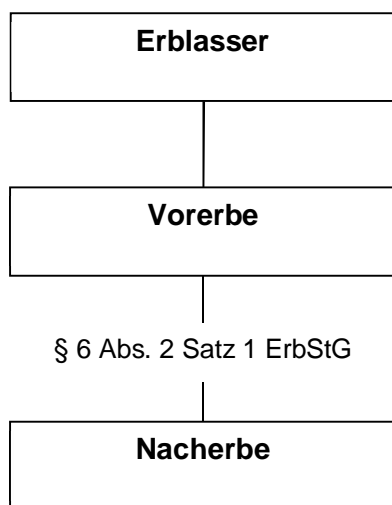
Sofern der Vorerbe bereits verstorben ist, ist es vor dem Hintergrund des § 20 Abs. 4 ErbStG i.V.m. §§ 1967 Abs. 1 und 2 BGB i.V.m. §§ 2126, 2124 Abs. 2 BGB bzw. i.V.m. §§ 2145, 2146 BGB ermessensgerecht die Steuer gegen den Nacherben festzusetzen (BFH-Urteil vom 13.4.2016, II R 55/14, BStBl. II 2016, 746, vgl. auch H E 6 ErbStH)

4.3.2.1.2. Regelung des § 6 Abs. 2 ErbStG

4.3.2.1.2.1. Grundsatz des § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG

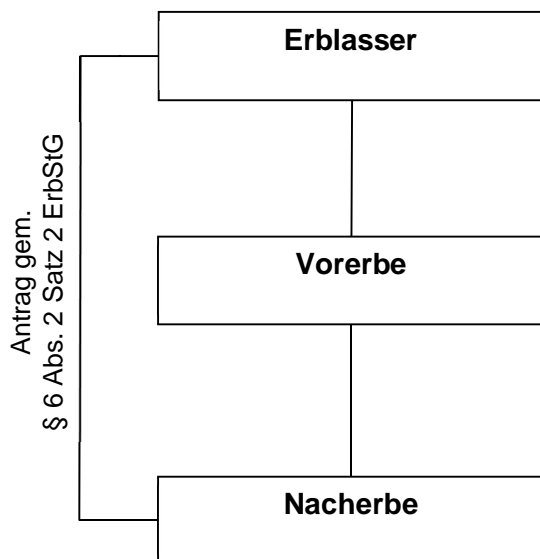
Bei Eintritt der Nacherbfolge haben diejenigen, auf die das Vermögen übergeht, den Erwerb gem. **§ 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG als vom Vorerben** stammend zu versteuern.

Zivilrechtlich leitet der Nacherbe seine Erbenstellung zwar vom Erblasser ab, dem folgt das ErbStG aber insoweit nicht. Der Nacherbe wird mit Hilfe des § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG so behandelt, als wäre er Erbe des Vorerben.



4.3.2.1.2.2. Antrag gem. § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG

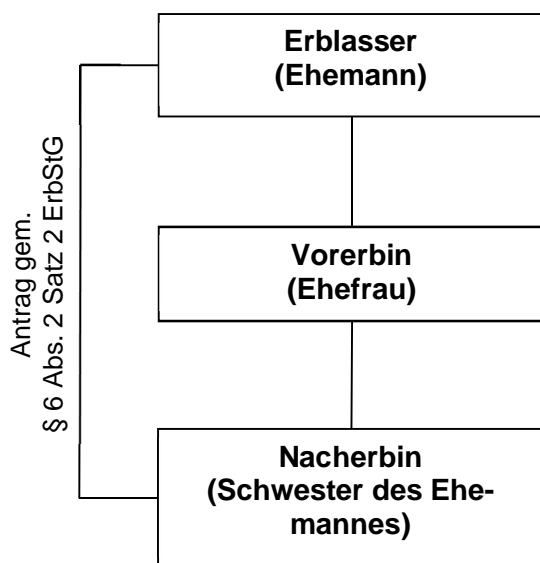
Auf **Antrag ist gem. § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG** der Besteuerung nicht das Verhältnis des Nacherben zum Vorerben, sondern das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser zugrunde zu legen.



Das bedeutet, dass der Nacherbe durch Stellung eines solchen Antrags in den Genuss der günstigeren Steuerklasse gelangen kann, die seinen familiären Verhältnissen zum Erblasser entspricht. Der Antrag ist bis zur Bestandskraft der Steuerfestsetzung zu stellen. Der Nacherbe wird diesen Antrag nur dann stellen, wenn eine niedrigere Steuerbelastung eintritt. Dazu kommt es, wenn der Nacherbe zum Erblasser in einem näheren verwandtschaftlichen Verhältnis als zum Vorerben steht und er zu einer günstigeren Steuerklasse mit höheren Freibeträgen insbesondere für Hausrat- und andere körperlichen Gegenständen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), beim Abzugsbetrag gem. § 13a Abs. 2 ErbStG bzw. bei den Freibeträgen gem. § 16 ErbStG kommt.

Mit Hilfe des Antrages nach § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG und der damit verbundenen günstigeren Steuerklasse kommen auch niedrigere Steuersätze (§ 19 ErbStG) und ggf. die Steuerermäßigung bei mehrfachem Erwerb desselben Vermögens (§ 27 ErbStG) zur Anwendung.

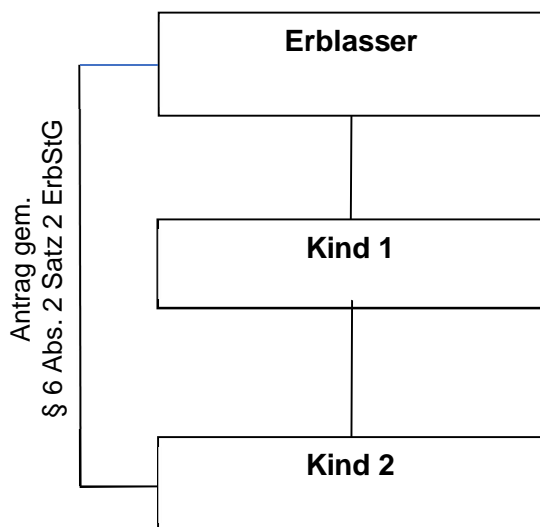
Beispiel 1:



Ohne Antrag:
Versteuerung nach Stkl. III

Mit Antrag:
Versteuerung nach der Stkl. II

Beispiel 2:



Ohne Antrag:
Versteuerung nach Stkl. II
(Geschwister)

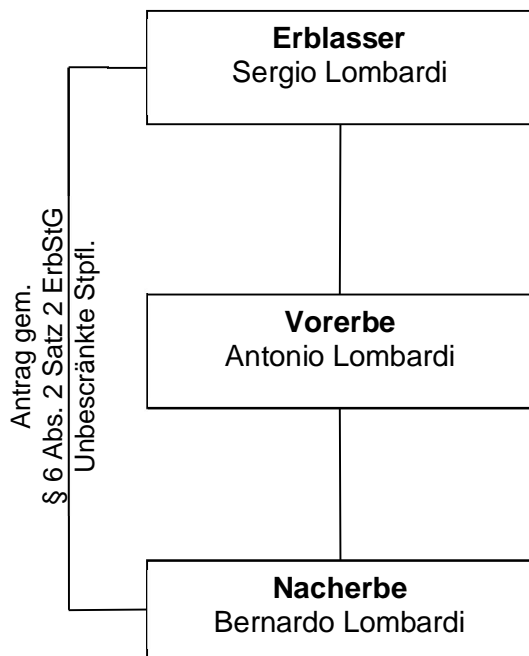
Mit Antrag:
Versteuerung nach der Stkl. I
(Eltern)

Nach dem Wortlaut der Vorschrift bleibt unklar, ob die Wahl einer Versteuerung nach dem Verhältnis zum Erblasser andere Besteuerungsmerkmale außerhalb der Steuerklasse maßgebend werden lässt. Die Antwort auf diese Frage kann bedeutsam sein für

- die unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 ErbStG),
- den Abzug des steuerfreien Zugewinnausgleichsbetrags (§ 5 Abs. 1 ErbStG),
- die Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe (§ 14 Abs. 1 ErbStG) und
- die Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer (§ 21 Abs. 1 ErbStG) oder die Anwendbarkeit von DBA.

Beispiel 3:

Der italienische Erblasser Sergio Lombardi, wohnhaft in Frankfurt am Main, setzte seinen Bruder Antonio Lombardi, wohnhaft in Rom, zum Vorerben und seinen anderen Bruder Bernardo Lombardi, ebenfalls wohnhaft in Rom, zum Nacherben ein.



Die jeweiligen Erwerbe unterliegen jeweils der Stkl. II

Aber:

Ohne Antrag

Beschränkte Steuerpflicht
(**Inlandsvermögen**, Freibetrag gem. § 16 Abs. 2 ErbStG)

Mit Antrag:

Unbeschränkte Steuerpflicht
(**Weltvermögen**, FB: 20.000 €, § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG)

4.3.2.1.2.3. Eigenes Vermögen des Vorerben (§ 6 Abs. 2 Satz 3 bis 5 ErbStG)

Geht im Fall der Antragstellung (§ 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG) auch eigenes Vermögen des Vorerben auf den Nacherben über, so sind wegen § 6 Abs. 2 Satz 3 ErbStG beide Vermögensanfälle hinsichtlich der **Steuerklasse** getrennt zu behandeln.

Der Umfang der Nacherbschaft erstreckt sich gem. § 2130 BGB auf den Herausgabeanspruch des Nacherben einschließlich evtl. Schadensersatz- und Wertersatzansprüche (§§ 2143, 2138 Abs. 2 BGB).

Es ist auch an das Surrogationsprinzip des § 2111 BGB zu denken bzw. zu berücksichtigen, dass wegen Konfusion oder Konsolidation erloschene Rechtsverhältnisse gem. § 2143 BGB wiederaufleben.

Der **antragstellende Nacherbe trägt** nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 28.02.2007, II B 28/06, BFH NV 2007,919) die **Feststellungslast dafür, dass im Nachlass des Vorerben der Nacherbfolge unterliegendes Vermögen vorhanden ist und ferner**

auch für die Höhe dieses Vermögens. Der Nacherbe ist daher auch unter steuerlichen Gesichtspunkten gut beraten, wenn er sich ein Verzeichnis nach § 2121 Abs. 1 BGB aushändigen lässt.

Im Fall der Antragstellung gem. § 6 Abs. 2 Satz 3 ErbStG kann für das eigene Vermögen des Vorerben ein **Freibetrag** gem. **§ 6 Abs. 2 Satz 4 ErbStG** nur gewährt werden, **soweit der Freibetrag** für das der Nacherbfolge unterliegende Vermögen nicht verbraucht ist.

In diesem Zusammenhang ist sicher nicht nur an den Freibetrag nach § 16 ErbStG, sondern auch an den Freibetrag nach z.B. § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG oder an den Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG zu denken.

Beispiel:

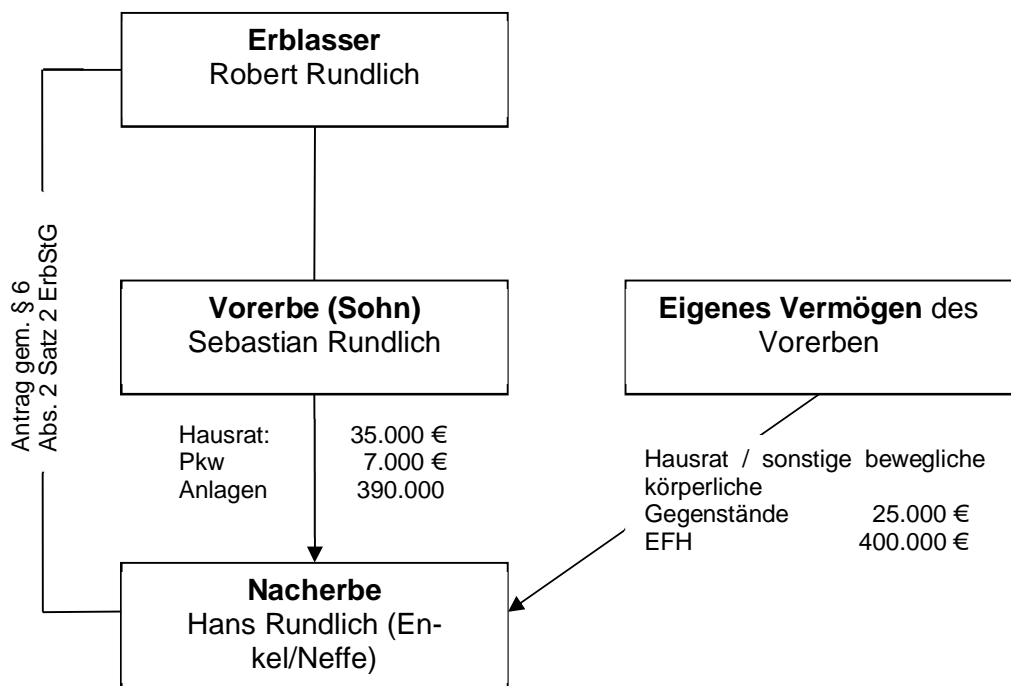
Robert Rundlich hat seinen Sohn Sebastian Rundlich als Vorerben und seinen Enkel Hans Rundlich (Sohn seines verstorbenen Sohnes Ludwig Rundlich) zu seinem Nacherben bestimmt. Sebastian Rundlich hat seinerseits seinen Neffen Hans Rundlich zum Erben seines Vermögens eingesetzt.

Robert Rundlich ist bereits vor über 10 Jahren verstorben. Am 20.02.2021 verstirbt auch Sebastian Rundlich.

Im Nachlass, der der Nacherbschaft unterliegt, sind u.a. Hausrat in Höhe von 35.000 €, ein Pkw i.H.v. 7.000 € und Kapitalanlagen i.H.v. 390.000 € vorhanden.

Im Nachlass des Sebastian Rundlich sind u.a. Hausrat und andere bewegliche Gegenstände (z.B. Pkw, Motorrad) in Höhe von insgesamt 25.000 € vorhanden. Der Wert des selbstgenutzten Einfamilienhauses beläuft sich auf 400.000 €

Welche Auswirkungen hat der vorgenannte Sachverhalt auf die Freibeträge nach § 13 Abs. 1 und § 16 ErbStG.



Lösung:

Hans Rundlich wird auf jeden Fall den Antrag nach § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG stellen, da er im Verhältnis zu seinem Onkel lediglich nach der Steuerklasse II (§ 15 Abs. 1 Stkl. II Nr. 3 ErbStG) und zu seinem Großvater Robert Rundlich nach der Steuerklasse I (§ 15 Abs. 1 Stkl. I Nr. 3 ErbStG) besteuert wird.

Es ergibt sich folgendes:

Erwerb als Nacherbe:

Hausrat	35.000 €
./.. Freibetrag gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 a) ErbStG (max. 41.000 €)	<u>./.. 35.000 €</u>
Steuerpflichtiger Hausrat somit	0 €
(nicht verbrauchter Freibetrag	6.000 €)

Pkw	7.000 €
./.. Freibetrag gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 b) ErbStG (max. 12.000 €)	<u>./.. 7.000 €</u>
Steuerpflichtiger Pkw somit	0 €
(nicht verbrauchter Freibetrag	5.000 €)

Verschiedene Kapitalanlagen	390.000 €
= Vermögensanfall gem. § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG	390.000 €
./.. Freibetrag gem. 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (Kind eines verstorbenen Kindes, max. 400.000 €)	<u>./.. 390.000 €</u>
Steuerpflichtig	0 €
(Nicht verbrauchter Freibetrag	10.000 €)

Erwerb als Erbe des Vorerben eigenes Vermögen)

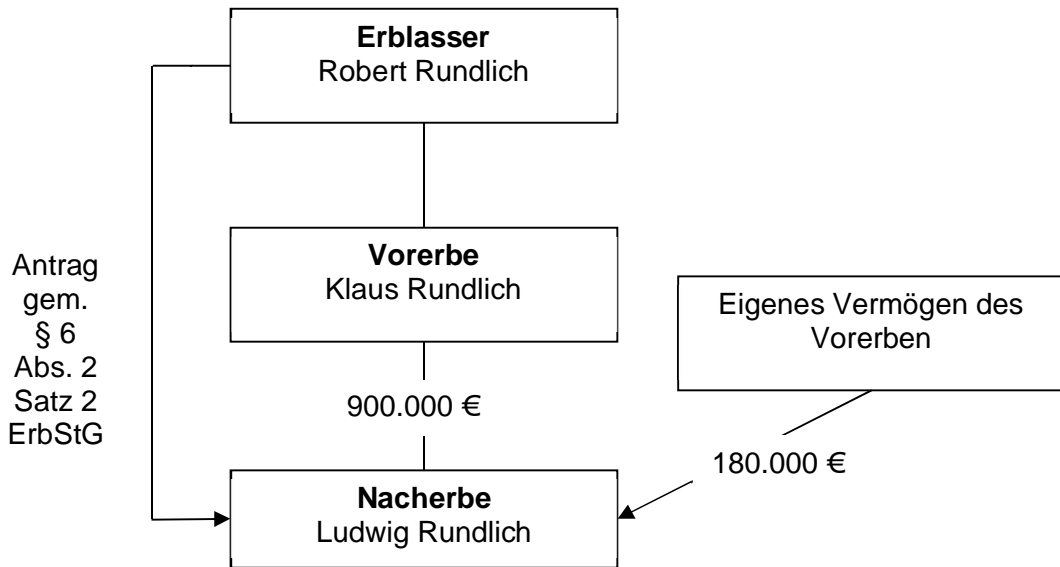
Hausrat und andere bewegliche Gegenstände		25.000 €
./.. Freibetrag gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 c) ErbStG	12.000 €	
Nach der Regelung des § 6 Abs. 2 Satz 4 ErbStG kann der Freibetrag ausgeschöpft werden, soweit er für das Vermögen, das der Nacherbfolge unterliegt, nicht verbraucht wurde. Da im Rahmen der Stkl. II und III die beiden Freibeträge nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 a) und b) ErbStG im Hinblick auf § 13 Abs. 1 Nr. 1 c) ErbStG zusammengefasst werden, ist m.E. von einer Gesamtsumme an verbleibenden Freibeträgen auszugehen.		
Nicht verbraucht 6.000 € + 5.000 €)	11.000 €	<u>./.. 11.000 €</u>
Steuerpflichtiger Anteil		14.000 €
Einfamilienhaus (kein Freibetrag gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG)		<u>400.000 €</u>
= Vermögensanfall gem. § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG		414.000 €
./.. Beerdigungskostenpauschale gem. § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG		<u>./.. 10.300 €</u>
./.. Freibetrag gem. 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG max.	20.000 €	
Nicht verbrauchter Freibetrag	10.000 €	<u>./.. 10.000 €</u>
Steuerpflichtiger Erwerb		393.700 €

Die **Steuer** ist gem. § 6 Abs. 2 Satz 5 ErbStG für jeden Erwerb jeweils nach dem Steuersatz zu erheben, der für den **gesamten Erwerb** gelten würde. Letztlich handelt es sich hierbei um einen erbschaftsteuerlichen Progressionsvorbehalt. Führt die Zusammenrechnung zur Anwendung der Härteregelung des § 19 Abs. 3 ErbStG, ist jeweils zunächst ein Prozentsatz zu ermitteln.

Beispiel:

Witwer Robert Rundlich hat zwei Söhne. Seinen Sohn Klaus (54 Jahre) setzt er zum Vorerben und seinen Sohn Ludwig (28 Jahre) zu seinem Nacherben ein. Klaus Rundlich setzt seinen Bruder zu seinem Alleinerben ein.

Der Steuerwert des Nachlasses von Robert Rundlich beträgt 1.000.000 € Beim Tod von Klaus gehen auf den Nacherben Ludwig 900.000 € aus der Erbschaft seines Vaters und 180 000 € als eigenes Vermögen auf Ludwig Rundlich über. Die Freibeträge nach §§ 13, 13c ErbStG wurden bereits unter Beachtung von § 6 Abs. 2 Satz 4 ErbStG berücksichtigt.



Lösung:

Im Verhältnis zum Vorerben Klaus gehört Ludwig zur Steuerklasse II, im Verhältnis zum Erblasser Robert Rundlich gehört Ludwig zur Steuerklasse I. Ludwig beantragt nach § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG die Versteuerung nach dem Verhältnis zu seinem Vater.

Im Hinblick auf § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG steht Ludwig ein Freibetrag von 400 000 € zu. Er wird durch den Abzug vom Nacherbschaftsvermögen voll verbraucht. Für den Vermögenserwerb, den Ludwig Rundlich von seinem Bruder Klaus erhält, kann Ludwig keinen weiteren Freibetrag abziehen (§ 6 Abs. 2 Satz 4 ErbStG).

Die Steuer ermittelt sich wie folgt:

Erwerb vom Vater (ursprünglicher Erblasser)	900.000 €
abzgl. Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	<u>./ 400.000 €</u>
Steuerpflichtiger Erwerb somit	500.000 €

Erwerb vom Bruder (eigenes Vermögen)	180.000 €
abzgl. Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG (20.000 €)	
(aber aufgebraucht; vgl. § 6 Abs. 2 Satz 4 ErbStG)	<u>0 €</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	180.000 €

Der steuerpflichtige Erwerb des Ludwig, der für die Bestimmung der **Steuersätze** nach **§ 6 Abs. 2 Satz 5 ErbStG** maßgebend ist, beträgt (500.000 € + 180 000 € =) **680 000 €**

Steuer Erwerb vom Vater gem. § 19 Abs. 1 ErbStG

(Stkl. I; 19 % bis 6.000.000 €; 500.000 € x 19 % =)	95.000 €
Keine Härteregelung des § 19 Abs. 3 ErbStG,	
vgl. Tabelle bei H E 19 ErbStH	

Steuer Erwerb vom Bruder (zunächst Ermittlung des Steuersatzes)

(Stkl. II; 30 % bis 6.000.000 €, 680.000 € x 30 % =) 204.000 €

Prüfung Härteregelung des § 19 Abs. 3 ErbStG
vgl. Tabelle bei H E 19 ErbStH

Vorherige Wertgrenze: 600.000 € x 25 % 150.000 €
+ 50 % des übersteigenden Betrages (80.000 € x 50 % =) 40.000 €
Gesamt 190.000 €

Folge: Härteregelung würde bei einem Erwerb von 680.000 € und Stkl. II zur Anwendung kommen.

Steuersatz mit Härteregelung somit 190.000 € x 100 / 680.000 € **27,941 %**
Steuer für den Erwerb des Bruders somit (27,941 % x 180.000 € =) 50.293 €
Gesamt: (95.000 € + 50.293 € =) **145.293 €**

Übersicht 4 (§ 6 Abs. 2 ErbStG)

Die Regelung des § 6 Abs. 2 ErbStG lässt sich wie folgt zusammenfassen.	
Grundsatz:	Der Nacherbe hat den Erwerb als vom Vorerben stammend zu versteuern (§ 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG)
Ausnahme:	Auf Antrag kann auch das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser zugrunde gelegt werden. (§ 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG)
Steuerklasse	(§ 6 Abs. 2 Satz 3 ErbStG)
Freibeträge	(§ 6 Abs. 2 Satz 4 ErbStG)
Steuersatz	(§ 6 Abs. 2 Satz 5 ErbStG)

Vermögen des ursprünglichen Erblassers	eigenes Vermögen des Vorerben
Getrennte Behandlung der Steuerklasse (§ 6 Abs. 2 Satz 3 ErbStG und § 7 Abs. 2 Satz 2 ErbStG)	
Freibetrag (zum urspr. Erblasser) keine Besonderheiten	Freibetrag (zum Vorerben) aber: max. nur Rest des nicht ausgeschöpften Freibetrages zum ursprünglichen Erblasser Folge: keine doppelte Freibetragsgewährung
Beim Steuersatz ist der „ Progressionsvorbehalt “ des § 6 Abs. 2 Satz 5 ErbStG zu beachten; d.h. Steuersatzermittlung jeweils nach dem gesamten Vermögensanfall .	

4.3.2.1.2.4. Regelung des § 6 Abs. 3 ErbStG

Tritt die Nacherbfolge **nicht** durch den Tod des Vorerben ein, so gilt gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 ErbStG die Vorerbfolge als auflösend bedingter, die Nacherbfolge als aufschiebend bedingter Anfall. Möglich ist der Eintritt der Nacherbschaft bereits vor dem Tod des Vorerben beispielsweise in den Fällen eines künftigen ungewissen Ereignisses (z.B. Wiederverheiratung des überlebenden Ehegatten oder die Geburt eines Kindes) oder in den Fällen des Ablaufs einer bestimmten Frist (z.B. Volljährigkeit eines Kindes). **Der Nacherbe ist zivilrechtlich Erbe dessen, der ihn eingesetzt hat (§§ 2100, 2139 BGB). Daran ändert § 6 Abs. 3 Satz 1 ErbStG nichts. Im Fall des § 6 Abs. 3 ErbStG gibt es keine vergleichbare Regelung wie in**

§ 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG (vgl. auch BFH vom 10.05.1972, II 78/64, BStBI II 1972, 765). Demnach ist das Verwandtschaftsverhältnis zum Erblasser und nicht zum Vorerben maßgebend.

In diesem Fall ist gem. **§ 6 Abs. 3 Satz 2 ErbStG** – entgegen der allgemeinen Regelung des § 5 Abs. 2 BewG bzw. § 6 Abs. 2 BewG – dem Nacherben die vom Vorerben entrichtete Steuer abzüglich desjenigen **Steuerbetrags anzurechnen**, welcher der **tatsächlichen Bereicherung** des Vorerben entspricht.

Die tatsächliche Bereicherung kann darauf zurückzuführen sein, dass der Vorerbe Vermögensgegenstände, auch in Form von Surrogaten, nicht mehr hat, oder diese aufgrund des Testaments nicht an den Nacherben herauszugeben hat. Diese Vermögensgegenstände sind mit dem jeweiligen Steuerwert im Zeitpunkt des Eintritts des ursprünglichen Erbfalls in die tatsächliche Bereicherung einzubeziehen.

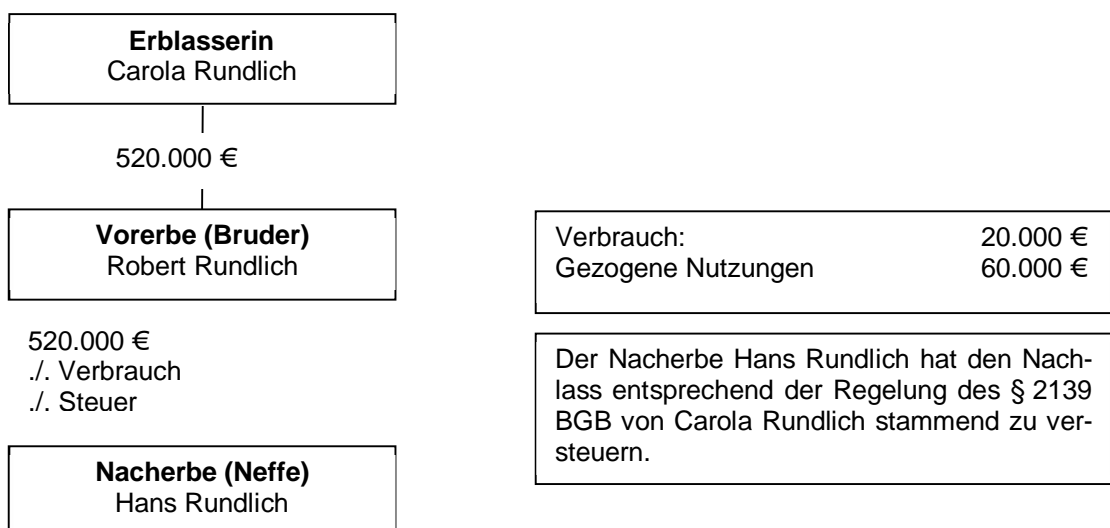
Im Übrigen wird der Vorerbe für die Dauer der Vorerbschaft wie ein Nießbraucher behandelt. Es ist deshalb der Kapitalwert der Nutzungen und Erträge zu ermitteln, die dem Vorerben zugeflossen sind, während er die Vorerbschaft in Besitz hatte.

Die Steuerschuld des Nacherben muss in folgenden Schritten ermittelt werden:

1	Steuer für den Erwerb des Nacherbschaftsvermögens		_____ €
2	Steuer, die der Vorerbe entrichtet hat	_____ €	
3	./. Steuer, die auf verbleibende Bereicherung des Vorerben entfällt	./. _____ €	
4	= Anrechenbare Steuer des Vorerben (2) abzüglich (3)	= _____ €	./. _____ €
5	Steuerschuld des Nacherben (1) abzüglich (4)		_____ €

Beispiel für § 6 Abs. 3 ErbStG:

Witwe Carola Rundlich hatte testamentarisch ihren Bruder Robert Rundlich als Vorerben eingesetzt und bestimmt, dass dessen Sohn Hans (ihr Neffe) mit Erreichen der Volljährigkeit Nacherbe werden soll. Der Steuerwert des Nachlasses beträgt 520.000 € (Nachlassverbindlichkeiten sind bereits in Abzug gebracht). Robert Rundlich hat bis zur Volljährigkeit des Hans zulässigerweise 20.000 € verbraucht und Nutzungen im Wert von 60.000 € gezogen. Die angefallene Steuer hat der Vorerbe gem. § 2126 BGB i.V.m. § 20 Abs. 4 ErbStG aus den Mitteln der Vorerbschaft entrichtet.



Die **Steuer des Vorerben Robert Rundlich** ermittelt sich wie folgt:

Erwerb des B (Steuerkl. II; § 15 Abs. 1 Steuerklasse II Nr. 2 ErbStG)	520.000 €
abzgl. Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG	<u>./.. 20.000 €</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	500.000 €
Steuersatz gem. § 19 Abs. 1 ErbStG (Stkl. II, bis 600.000 €)	25 %
Steuer	125.000 €

Die Steuer des **Nacherben Hans Rundlich** ermittelt sich wie folgt:

Erwerb des N	
(Steuerkl. II; § 15 Abs. 1 Steuerklasse II Nr. 3 ErbStG)	520.000 €
./.. Verbrauch	<u>./.. 20.000 €</u>
./.. Steuer gem. § 20 Abs. 4 ErbStG und § 2126 BGB	<u>./.. 125.000 €</u>
Zwischensumme	375.000 €
./.. Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG	<u>./.. 20.000 €</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	355.000 €
Steuersatz gem. § 19 Abs. 1 ErbStG (Stkl. II, bis 600.000 €)	25 %
Vorläufige Steuer	88.750 €

Härteregelung des § 19 Abs. 3 ErbStG

Steuer auf vorherige Wertgrenze (300.000 € x 20 % =)	60.000 €
+ 50 % des übersteigenden Betrages (50 % von 55.000 € =)	<u>27.500 €</u>
Gesamt (Steuer vorläufig)	87.500 €

Die **tatsächliche Bereicherung des Vorerben B** beträgt:

Verbrauch	20.000 €
Nutzungen	60.000 €
abzgl. Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG	<u>./.. 20.000 €</u>
Zwischenergebnis	60.000 €
Steuersatz gem. § 19 Abs. 1 ErbStG (Stkl. II)	15 %
Anteil der Steuer	9.000 €

Die Steuer des Nacherben N errechnet sich wie folgt:

Steuer für den Erwerb des Nacherbschaftsvermögens	87.500 €
---	----------

Steuer, die der Vorerbe entrichtet hat	125.000 €
Steuer, die auf die verbleibende Bereicherung des Vorerben entfällt	<u>./.. 9.000 €</u>
	116.000 €
	<u>./.. 116.000 €</u>
Steuerschuld des Nacherben (max. reduziert auf 0 €)	0 €

N braucht für die Nacherbschaft keine Steuer zu zahlen. Eine Erstattung der Steuer, die der Vorerbe B mehr gezahlt hat, findet nicht statt.

4.3.2.1.2.5. Regelung des § 6 Abs. 4 ErbStG

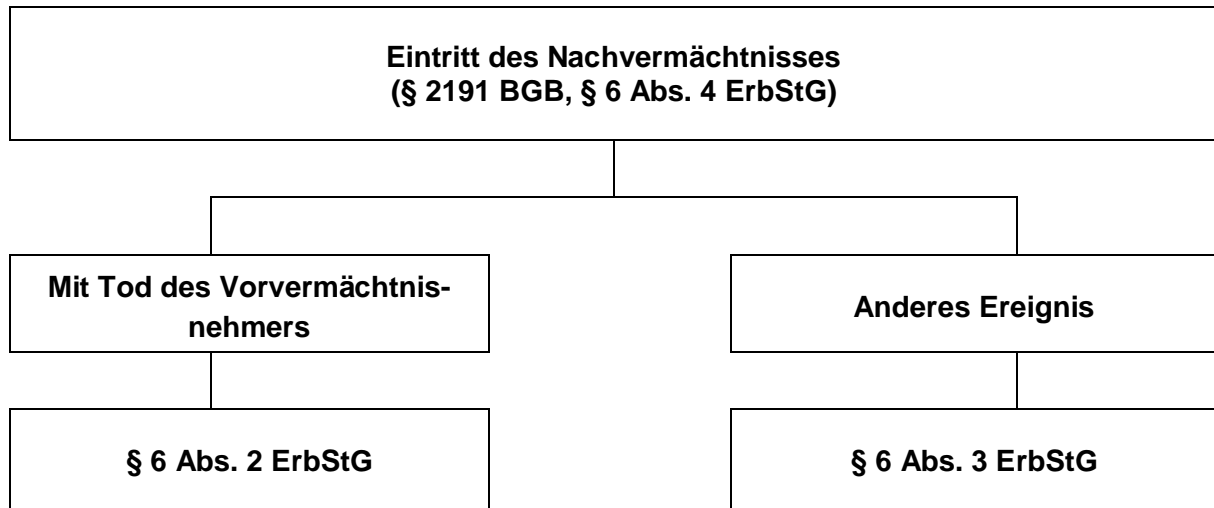
Nachvermächtnisse und beim Tod des Beschwerten fällige Vermächtnisse oder Auflagen stehen gem. § 6 Abs. 4 ErbStG den Nacherbschaften gleich.

Bei einem Nachvermächtnis gem. § 2191 Abs. 1 BGB muss der vermachte Gegenstand zu einem bestimmten Zeitpunkt oder mit einem bestimmten Ereignis einem anderen als dem Vermächtnisnehmer zugewendet werden. Im Hinblick auf § 2191 Abs. 2 BGB sind die Vorschriften über die Nacherbschaft auf das Nachvermächtnis entsprechend anwendbar.

Nach § 6 Abs. 4 ErbStG steht das **Nachvermächtnis** auch für Zwecke der Erbschaftsteuer der **Nacherbschaft** gleich. Der Vorvermächtnisnehmer hat das Vermächtnis als Erwerb von Todes wegen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 3 Abs. 1 Nr. 1 2. Alt., § 6 Abs. 1 und 4 ErbStG i.V.m. §§ 1939, 2147, 2174 und 2191 BGB ganz normal wie jeder andere Vermächtnisnehmer auch zu versteuern.

Inwieweit bei Eintritt des Nachvermächtnisses die Regelung des § 6 Abs. 2 ErbStG oder § 6 Abs. 3 ErbStG Anwendung findet richtet sich danach, ob das Nachvermächtnis mit dem Tod des Vorvermächtnisnehmers oder durch ein sonstiges Ereignis eintritt.

Es ergibt sich Folgendes:



Überträgt der Nachvermächtnisnehmer sein Anwartschaftsrecht auf einen Dritten, gilt als vom Erwerber gem. § 3 Abs. 2 Nr. 6 ErbStG analog zugewendet, was als Entgelt für die Übertragung der Anwartschaft gewährt wird. Entsprechendes gilt in den Fällen des § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG (Abfindung gegen Rechtsverzicht).

4.3.2.2. Regelung des § 7 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG und § 7 Abs. 2 ErbStG

Rein wirtschaftlich kann es keinen Unterschied machen, ob der Nacherbe die jeweiligen Vermögenswerte erst im Zeitpunkt des Eintritts des Nacherbfalls erhält oder der Vorerbe vor diesem Zeitpunkt an den Nacherben mit Rücksicht auf die angeordnete Nacherbschaft Vermögensgegenstände herausgibt.

Aus diesem Grund sieht § 7 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG vor, dass als Schenkung unter Lebenden auch gilt, was ein Vorerbe dem Nacherben mit Rücksicht auf die angeordnete Nacherbschaft vor ihrem Eintritt herausgibt.

In diesem Fall ist gem. § 7 Abs. 2 ErbStG der Versteuerung **auf Antrag das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser** zugrunde zu legen. Nach § 7 Abs. 2 Satz 2 ErbStG gilt § 6 Abs. 2 Satz 3 bis 5 ErbStG (Steuerklasse, Freibetrag, Steuersatz) entsprechend.

4.3.2.3. Anwendbarkeit von § 14 ErbStG im Rahmen des § 6 und § 7 Abs. 1 Nr. 7, Abs. 2 ErbStG

Die Regelung über die Anrechnung von Vorerwerben nach § 14 ErbStG ist auch im Rahmen des § 6 ErbStG uneingeschränkt anwendbar.

Hat der ursprüngliche Erblasser zu Lebzeiten Vermögensgegenstände auf den Vorerben übertragen, sind diese bei der Steuerfestsetzung nach § 6 Abs. 1 ErbStG selbstverständlich zu berücksichtigen.

Da bei Eintritt der Nacherbfolge der Erwerb gem. § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG abweichend von §§ 2100, 2139 BGB als vom Vorerben stammend zu versteuern ist, sind nur solche Vorerwerbe zu berücksichtigen, die der Nacherbe vom Vorerben erhalten hat (vgl. [BFH vom 3.11.2010 II R 65/09, BStBl 2011 II S. 123](#) = DStR 2010, 2567). **Erwerbe, die der Nacherbe noch unmittelbar vom ursprünglichen Erblasser erhalten hat, bleiben außen vor (Rn. 15 des obigen Urteils).** Dies gilt selbst dann, wenn der Nacherbe einen Antrag gem. § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG stellt (vgl. Götz, in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 14 ErbStG Rz. 55, 56; m.w.N.).

In der obigen Entscheidung hat der BFH folgenden Leitsatz aufgestellt:

1. Überträgt ein Vorerbe mit Rücksicht auf die angeordnete Nacherbschaft Vermögen auf den Nacherben, handelt es sich auch dann um einen gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG mit einem späteren Erwerb des Nacherben vom Vorerben zusammenzurechnenden Erwerb vom Vorerben, wenn der Nacherbe nach § 7 Abs. 2 Satz 1 ErbStG beantragt, der Versteuerung der Vermögensübertragung sein Verhältnis zum Erblasser zugrunde zu legen.
2. Bei der Versteuerung des späteren Erwerbs des Nacherben vom Vorerben ist in diesem Fall § 7 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 2 Satz 3 bis 5 ErbStG entsprechend anzuwenden.

Bei der Entscheidung des BFH vom 03.11.2010 lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Vorerbin (Tante des Nacherben) hat dem Nacherben am 10.03.2003 im Hinblick auf die von ihrem Vater (Großvater des Nacherben) angeordnete Nacherbschaft Vermögen im Wert von 268.251 € übertragen. Für dieses Vermögen wurde ein Antrag gem. § 7 Abs. 2 ErbStG gestellt. Da die Mutter des Neffen bereits im Jahr 1979 verstarb, stand dem Nacherben der Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG a.F. in Höhe von 205.000 € zu (Kinder verstorbener Kinder).

Der Nacherbfall trat aufgrund des Todes der Tante im Juli 2004 ein. Der Neffe erhielt daraufhin weiteres Vermögen in Höhe von 160.370 €

Lösung des Finanzamtes:

Schenkungsteuer für Erwerb im Jahr 2003

Erwerb gem. § 7 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG	268.251 €
./. FB gem. § 7 Abs. 2 ErbStG i.V.m. § 6 Abs. 2 Satz 3 ErbStG und § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG a.F.	<u>./. 205.000 €</u>
Steuerpflichtiger Erwerb mit Rundung	63.200 €
Steuer gem. § 19 Abs. 1 ErbStG, Stkl. I 11 %	6.952 €

Erbschaftsteuer für Erwerb im Jahr 2004

Erwerb gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	160.370 €
+ Vorerwerb gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG	268.251 €
./. Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG a.F.	<u>10.300 €</u>
Steuerpflichtiger Erwerb mit Rundung	418.300 €
Steuer gem. § 19 Abs. 1 ErbStG, Stkl. II 22 % (vorläufig)	92.026 €
Steuer gem. § 19 Abs. 1 ErbStG, Stkl. II 22 % (vorläufig)	92.026 €
./. fiktive Steuer gem. § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG	

Vorerwerb	268.251 €	
./. Freibetrag auf Vorerwerb (ohne Antrag)	<u>./. 10.300 €</u>	
= Steuerpflichtiger Erwerb mit Rundung	257.900 €	
Steuer gem. § 19 Abs. 1 ErbStG, 22 %	56.738 €	
Härteregelung des § 19 Abs. 3 ErbStG		
Steuer auf vorherige Wertgrenze 17 % x 256.000 €	43.520 €	
+ 50 % übersteigenden Betrages (1.900 €)	<u>950 €</u>	
= fiktive Steuer nach Rechtsauffassung FA	44.470 €	<u>./. 44.470 €</u>
Festgesetzte Steuer		47.556 €

Lösung des Klägers (vom BFH bestätigt)

Erbschaftsteuer für Erwerb im Jahr 2004

a) Im Hinblick auf § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG aufgrund der Vorerbschaft (entsprechende Anwendung von § 6 Abs. 2 Satz 3 bis 5 ErbStG)

+ Vorerwerb gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG	268.251 €	
./. § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG a.F.	<u>./. 205.000 €</u>	
Steuerpflichtiger Erwerb		63.251 €

b) Eigenes Vermögen

Erwerb gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	160.370 €	
./. FB § 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG a.F. i.V.m. § 6 Abs. 2 Satz 4 ErbStG	aufgebraucht	
Steuerpflichtiger Erwerb		160.370 €

c) Prüfung von § 6 Abs. 2 Satz 5 ErbStG

Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Steuersatzes somit	223.621 €	
Steuersatz für das der Vorerbschaft unterliegende Vermögen (Stkl. I)	11 %	
Steuersatz für das eigene Vermögen (Stkl. II)	17 %	

Steuerfestsetzungen somit:

Erwerb als Nacherbe (63.251 € x 11 % =)	6.957 €	
Erwerb eigenes Vermögen (160.370 € x 17 %)	<u>27.262 €</u>	
Zwischensumme	34.229 €	
./. Anrechnung gem. § 14 Abs. 1 Satz 2 und 3 ErbStG	<u>./. 6.952 €</u>	
Steuer		27.267 €

Hinweis:

Inwieweit die Rundung des § 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG anzuwenden ist bzw. wie ließ der BFH ausdrücklich offen, da insoweit keine Revision eingelegt war.

Die Finanzverwaltung hat diese Entscheidung mittlerweile in die ErbStR 2019 eingearbeitet.

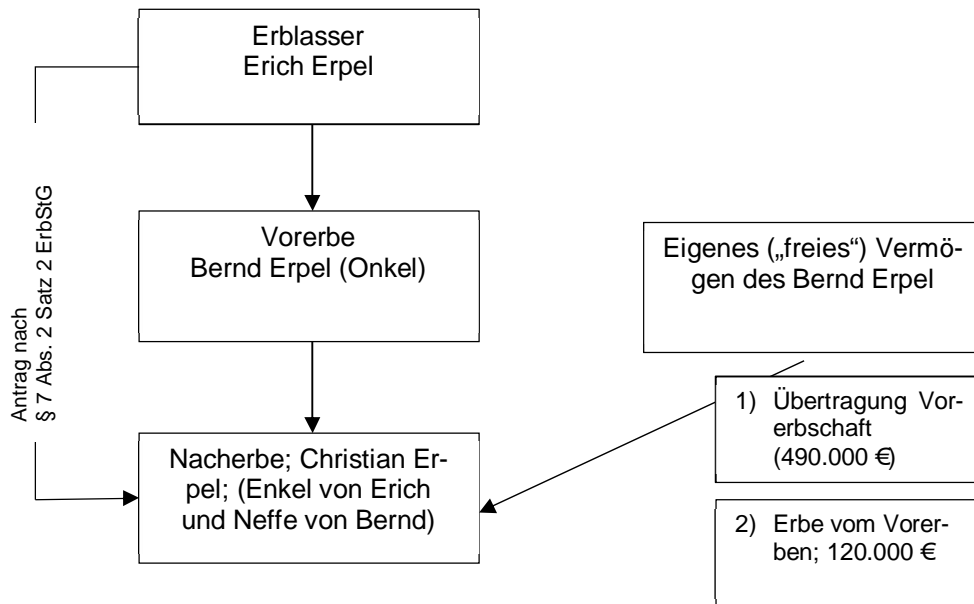
Beispiel 1:

(Vorerbe gibt mit Rücksicht auf die Vorerbschaft bereits Vermögensgegenstände an den Nacherben heraus)

Erblasser Erich Erpel hat seine Kinder Andreas Erpel und Bernd Erpel je zu 1/2 als Vorerben eingesetzt. Beim Tod beider Vorerben soll sein Enkel Christian Erpel, der Sohn von Andreas, Nacherbe werden.

Erich Erpel verstirbt am 14.03.2020, seine beiden Kinder und sein Enkel leben zu diesem Zeitpunkt noch.

Am 15.01.2021 überträgt Bernd seinem Neffen Christian seinen Anteil am Nachlass des Erich. Der Steuerwert des Nachlasses beläuft sich auf 490.000 €. Christian stellt einen Antrag nach § 7 Abs. 2 ErbStG, dass die Versteuerung von seinem Großvater als ursprünglichen Erblasser besteuert wird. Am 13.06.2021 verstirbt Bernd Erpel an Herzversagen. Zu seinem Erben hat Bernd seinen Neffen Christian bestimmt. Der Wert seines Nachlasses beläuft sich auf 120.000 €.



Lösung:

Erwerb vom 15.01.2021

Als Schenkung unter Lebenden gilt gem. § 7 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG auch, wenn der Vorerbe mit Rücksicht auf die angeordnete Nacherbschaft bereits zu Lebzeiten Vermögensgegenstände an den Nacherben herausgibt. Da die Zuwendung seitens des Vorerben stammt, hätte eigentlich der potenzielle Nacherbe den Erwerb als vom Vorerben stammend zu versteuern.

Der Nacherbe kann gem. § 7 Abs. 2 Satz 1 ErbStG die Versteuerung das Verhältnis des Nacherben (Christian Erpel) zum Erblasser (Erich Erpel) beantragen. In diesem Fall gelten gem. § 7 Abs. 2 Satz 2 ErbStG die Regelungen der §§ 6 Abs. 2 Sätze 3 bis 5 ErbStG entsprechend.

Aufgrund des Antrages wird jetzt die Versteuerung so vorgenommen, als hätte der Nacherbe Christian Erpel, den Erwerb vom ursprünglichen Erblasser Erich Erpel erhalten. Als Enkel unterliegt der Erwerb gem. § 15 Abs. 1 Stkl. I Nr. 2 ErbStG der Stkl. I. Da der Vater von Erich Erpel noch lebt erhält er gem. § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG einen Freibetrag in Höhe von 200.000 €. Es ergibt sich Folgendes:

Übertragenes Vermögen	490.000 EUR
Persönlicher Freibetrag aufgrund des Antrags nach § 7 Abs. 2 i. V. m. § 6 Abs. 2 Satz 3 und 4 ErbStG und § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG	<u>./. 200.000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb, § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG	290.000 EUR
Steuer gem. § 19 Abs. 1 ErbStG, Stkl. I: 11 %	31.900 EUR

Erwerb vom 13.06.2021

Mit dem Tod des Vorerben erhält der Nacherbe zivilrechtlich zwei Vermögensmassen. Mit dem Tod des Vorerben ist der Nacherbe gem. §§ 2139, 2106 Abs. 1 BGB i.V.m. § 1922 Abs. 1 BGB Erbe des Erblassers Erich Erpel geworden.

Aufgrund der eigenen letztwilligen Verfügung des Vorerben Bernd Erpel wird der Neffe aber gem. § 1922 Abs. 1 BGB Erbe des Vorerben für dessen nicht der Nacherbschaft unterliegenden Vermögens. Diese zivilrechtliche Betrachtungsweise wird durch § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG letztlich ignoriert. Danach hat der Nacherbe den (gesamten) Erwerb als vom Vorerben stammend zu versteuern. Der Nacherbe wird so behandelt als wäre der Vorerbe zunächst „Vollerbe“ gewesen. Insofern wird steuerlich ein Erwerb vom Vorerben fingiert. Aus diesem Grund kann der Vorerbe gem. § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG einen Antrag auf Versteuerung zum ursprünglichen Erblasser beantragen. Geht in diesem Fall, wie vorliegend, eigenes Vermögen des Vorerben (Christian Erpel) auf den Nacherben (Neffe Bernd Erpel) über, sind beide Vermögensmassen hinsichtlich der Steuerklasse gem. § 6 Abs. 2 Satz 3 ErbStG getrennt zu behandeln. Christian Erpel hat den Erwerb für das eigene Vermögen seines Onkels gem. § 15 Abs. 1 Stkl. II Nr. 3 ErbStG mit der Stkl. II zu versteuern.

Der Neffe hat grundsätzlich einen Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG in Höhe von 20.000 € für das Vermögen seines Onkels Bernd Erpel.

Nun ordnet **§ 6 Abs. 2 Satz 4 ErbStG** für diese Fälle an, dass für das eigene Vermögen des Vorerben ein **Freibetrag** nur gewährt wird, **soweit** der Freibetrag für das der Nacherbfolge unterliegende Vermögen nicht verbraucht ist.

Aufgrund der Vorschenkung und der damit verbunden Antragstellung nach § 7 Abs. 2 ErbStG ist die Regelung des § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG ebenfalls zu berücksichtigen. Der Neffe Christian Erpel hat seinem Onkel Bernd Erpel aufgrund der Schenkung die gesamte Vorerbschaft erhalten. Dies führt bei dem Tod von seinem Onkel zur Anwendbarkeit von § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG und letztlich zu einem **Verbrauch des Freibetrages gem. § 6 Abs. 2 Satz 4 ErbStG**.

Bei der Ermittlung der Steuer ist darüber hinaus noch die Regelung des § 6 Abs. 2 Satz 5 ErbStG zu berücksichtigen, nach der sich der jeweilige Steuersatz nach dem Gesamterwerb richtet.

Aufgrund der Einbeziehung der Vorschenkung kommen schließlich noch die Regelungen des § 14 Abs. 1 Satz 2 bis 4 ErbStG auf Steuerschuldebene zur Anwendung.

Es ergibt sich folgendes:

1) § 6 Abs. 2 Satz 1 bis 4 ErbStG und § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG

a) als Nacherbe, wegen § 7 Abs. 2 ErbStG	
Aufgrund des Antrages nach § 7 Abs. 2 ErbStG i.V.m.	
§ 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG	+ 490 000 €
./. Freibetrag, § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG	<u>./. 200.000 €</u>
= Erwerb aufgrund der Vorschenkung	290.000 €
b) als Erbe	
Erwerb von Todes wegen	120.000 €
./. Erbfallkostenpauschale	./. 10.300 €
./. Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG ist wegen	
§ 6 Abs. 2 Satz 4 ErbStG)	<u>./. 0 €</u>
= Erwerb als Erbe des Vorerben	109.700 €

2) Ermittlung der Steuer (§ 6 Abs. 2 Satz 5 ErbStG und § 14 Abs. 1 Satz 2 bis 4 ErbStG)

a) Bemessungsgrundlage für die Ermittlung	
des Steuersatzes, § 6 Abs. 2 Satz 5 ErbStG (290.000 € + 109.700 €)	399.700 €
Steuersatz gem. § 19 Abs. 1 ErbStG, Stkl. I (bis 600.000 €)	15%
Steuersatz gem. § 19 Abs. 1 ErbStG, Stkl. II (bis 600.000 €)	25%

Hinweis:

jeweils kein Fall von § 19 Abs. 3 ErbStG (vgl. Grenzwerttabelle bei H E 19 ErbStH)

b)	Ermittlung der Steuerhöhe unter Berücksichtigung von § 14 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 ErbStG	
	Steuer als Nacherbe (15% x 290.000 €)	43.500 €
	Steuer als Erbe (25% x 109.700 €)	<u>27.425 €</u>
	Summe	70.925 €
c)	Anrechnung der Steuer gem. § 14 Abs. 1 Satz 2 und 3 ErbStG	
	Die fiktive Steuer nach § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG entspricht vorliegend der tatsächlich veranlagten Steuer i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG. Aus diesem Grund wird auf eine Berechnung der fiktiven Steuer verzichtet.	
	Abzug daher, § 14 Abs. 1 Satz 2 und 3 ErbStG	<u>./ 31.900 €</u>
	Steuer nach Anrechnung gem. § 14 Abs. 1 Satz 2 und 3 ErbStG	39.025 €
d)	Prüfung von § 14 Abs. 1 Satz 4 ErbStG (Mindeststeuer)	
	Erwerb von Todes wegen	120.000 €
	Erbfallkostenpauschale	<u>./ 10 300 €</u>
	Persönlicher Freibetrag	<u>./ 20 000 €</u>
	Steuerpflichtiger Erwerb	80 700 €
	Steuer nach § 19 Abs. 1 ErbStG, 20%	16.140 €
	Steuer nach § 19 Abs. 3 ErbStG	
	Steuer auf vorherige Wertgrenze, 75.000 € x 15%	11.250 €
	Steuer auf übersteigenden Betrag, 5.700 € x 50%	2.850 €
	Steuer nach § 19 Abs. 3 ErbStG	14.100 €
		14.100 €
d)	Festzusetzende Steuer, da Mindeststeuer überschritten	39.025 €

Beispiel 2 (Abwandlung):

Erblasser Erich Erpel hat seine Kinder Andreas Erpel und Bernd Erpel je zu 1/2 als Vorerben eingesetzt. Beim Tod beider Vorerben soll sein Enkel Christian Erpel, der Sohn von Andreas, Nacherbe werden.

Am 15.01.2020 überweist Erich Erpel seinem Enkel einen Betrag in Höhe von 200.000 €. Erich Erpel verstirbt am 14.03.2020, seine beiden Kinder und sein Enkel leben zu diesem Zeitpunkt noch.

Am 13.06.2021 verstirbt Bernd Erpel an Herzversagen. Zu seinem Erben hat Bernd seinen Neffen Christian bestimmt. Der Wert seines Nachlasses beläuft sich auf 120.000 € und der Wert, welches der Nacherbe unterliegt, beläuft sich auf 290.000 €. Christian Erpel stellt einen Antrag nach § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG.

Erwerb vom 15.01.2020

Die Überweisung des Erich Erpel an seinen Enkel unterliegt gem. § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Erbschaftsteuer. Der Erwerb unterliegt bei dem Enkel der Stkl. I und der Freibetrag auf 200.000 € (vgl. oben).

Erwerb	200.000 €
<u>./ Freibetrag, § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG</u>	<u>./ 200.000 €</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	0 €

Erwerb vom 13.06.2021

Aufgrund der Antragstellung sind beide Vermögensmassen unter Maßgabe des § 6 Abs. 2 Satz 3 bis 5 ErbStG zu versteuern.

1) § 6 Abs. 2 Satz 1 bis 4 ErbStG; kein Fall von § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG

a) als Nacherbe	
Erwerb	+ 290 000 €
./. Freibetrag, § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG	<u>./. 200.000 €</u>
= Erwerb als Nacherbe	90.000 €

Die Regelung des § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG findet vorliegend keine Anwendung, da trotz der Antragstellung aufgrund der **Fiktion des § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG** hiervon unberührt bleibt. Bernd Erpel hat seinem Neffen zu Lebzeiten nichts geschenkt. Aus diesem Grund wurde nicht „**von derselben Person**“ innerhalb von 10 Jahren Vermögenswerte auf Christian Erpel übertragen. Aufgrund der Antragstellung ist der Freibetrag des § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG in Abzug zu bringen.

b) als Erbe	
Erwerb von Todes wegen	120.000 €
./. Erbfallkostenpauschale	./. 10.300 €
./. Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG ist wegen § 6 Abs. 2 Satz 4 ErbStG)	<u>./. 0 €</u>
= Erwerb als Erbe des Vorerben	109.700 €

2) Ermittlung der Steuer (§ 6 Abs. 2 Satz 5 ErbStG und § 14 Abs. 1 Satz 2 bis 4 ErbStG)

a) Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Steuersatzes, § 6 Abs. 2 Satz 5 ErbStG (90.000 € + 109.700 €)	199.700 €
Steuersatz gem. § 19 Abs. 1 ErbStG, Stkl. I (bis 300.000 €)	11%
Steuersatz gem. § 19 Abs. 1 ErbStG, Stkl. II (bis 300.000 €)	20%

Hinweis:

jeweils kein Fall von § 19 Abs. 3 ErbStG (vgl. Grenzwerttabelle bei H E 19 ErbStH)

b) Ermittlung der Steuerhöhe unter Berücksichtigung von § 14 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 ErbStG	
Steuer als Nacherbe (11% x 90.000 €)	9.900 €
Steuer als Erbe (20% x 109.700 €)	<u>21.940 €</u>
Summe	31.840 €
Mangels Zusammenrechnung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG, kommt es nicht zu einer Anrechnung nach § 14 Abs. 1 Satz 2 und 3 ErbStG bzw. zur Anwendung der Mindeststeuer.	

Es kommt für die Anwendung von § 14 ErbStG entscheidend darauf an, von wem der Nacherbe bereits Vermögen erhalten hat.

4.3.2.4. Weitere Regelungen des ErbStG mit Vor-Nacherbschaft

4.3.2.4.1. Regelung des § 3 Abs. 2 Nr. 4 und 6 ErbStG

Nach **§ 3 Abs. 2 Nr. 6 ErbStG** gilt **vom Erblasser** zugewendet, was als Entgelt für die Übertragung der Anwartschaft eines Nacherben gewährt wird.

Da nach Eintritt des Erbfalls der Nacherbe im Hinblick auf die zivilrechtlichen Regelungen der §§ 2100 ff. BGB ein nicht entziehbares, veräußerbares, vererbbares Anwartschaftsrecht (vgl. § 2108 Abs. 2 BGB) erworben hat, wird im Rahmen einer Veräußerung dieses Rechts das Erhaltene der Besteuerung unterworfen. Die Versteuerung wird zum ursprünglichen Erblasser vorgenommen.

Erhält der Nacherbe eine Sachabfindung aus dem Nachlass, unterliegt der Besteuerung nach § 3 Abs. 2 Nr. 6 ErbStG nur der Steuerwert des übertragenen Gegenstands (BFH vom 21.05.2001, II R 40/99, BFH/NV 2001, 1406).

Die Steuer entsteht in diesem Fall gem. **§ 9 Abs. 1 Nr. 1 i) ErbStG** im Zeitpunkt der **Übertragung der Anwartschaft**.

Aufgrund der analogen Anwendung des § 2034 Abs. 1 BGB hat der Vorerbe ein Vorkaufsrecht bezüglich des Anwartschaftsrechts. Überträgt der Nacherbe sein Anwartschaftsrecht gegen Abfindung auf den Vorerben, unterliegt zwar die Abfindung der Besteuerung gem. § 3 Abs. 2 Nr. 6 ErbStG und ist beim Nacherben in analoger Anwendung von § 6 Abs. 2 Satz 2 bis 4 ErbStG abzuwickeln. **Nach der Rechtsprechung des BFH führt diese Zahlung für den Vorerben jedoch zu einem Abzug nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG (Kosten des Erwerbs, BFH-Urteil vom 23.08.1995, II R 88/92, BStBl 1996, 137).**

Erfolgt die Zahlung für den Verzicht des Anwartschaftsrechts bzw. der Ausschlagung der Nacherbfolge (was gem. § 2142 Abs. 1 BGB vor Eintritt des Nacherbfalles möglich ist), unterliegt eine dafür gewährte Zahlung gem. **§ 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG der Besteuerung**. Steuerentstehungszeitpunkt ist gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 f) ErbStG im Zeitpunkt des Verzichts bzw. der Ausschlagung.

4.3.2.4.2. Abfindung für den Verzicht eines Pflichtteilsanspruches

Wurde ein Pflichtteilsberechtigter zum Nacherben des Erblassers eingesetzt, steht dem Nacherben gem. §§ 2303 Abs. 1, 2306 BGB ein Pflichtteilsanspruch dann zu, wenn er die Nacherbschaft ausschlägt. Der dann geltend gemachte Pflichtteilsanspruch des (vormaligen) Nacherben gegen den Vorerben (jetzt: Vollerben) ist beim Pflichtteilsberechtigten gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1 3. Alt. ErbStG mit Geltendmachung (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 b) ErbStG) steuerpflichtig und beim Erben gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG ebenfalls erst mit Geltendmachung als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig.

Einigen sich die Beteiligten auf eine Abfindung, unterliegt die Abfindung beim Pflichtteilsberechtigten der Besteuerung nach **§ 3 Abs. 2 Nr. 4 und § 9 Abs. 1 Nr. 1 f) ErbStG**. Die Abfindung ist in diesem Fall, gem. § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG im Gegensatz zur Übertragung der Anwartschaft abzugsfähig. Sofern die Abfindung z.B. in einem Grundstück, statt in Geld vereinbart ist, ist das Grundstück mit dem Grundbesitzwert für den Abfindungsberechtigten anzusetzen.

4.3.2.4.3. Bewertung des Anwartschaftsrechts (§ 10 Abs. 4 ErbStG)

Verstirbt der Nacherbe vor dem Vorerben, gehört im Hinblick auf **§ 10 Abs. 4 ErbStG** das **Anwartschaftsrecht** (§ 2108 Abs. 2 BGB) auf die Vorerbschaft **nicht zu seinem Nachlass**. Eine Bewertung hat zu unterbleiben. Die Besteuerung findet dann im Fall des Eintritts des Nacherbfalles statt. Die Erben des Nacherben haben dann die Besteuerung als vom Vorerben stammend zu versteuern. Selbstverständlich können auch sie den Antrag gem. § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG stellen. In diesem Fall richtet sich die Besteuerung zum ursprünglichen Erblasser.

4.3.2.4.4. Steuerklasse beim Berliner Testament (§ 15 Abs. 3 ErbStG)

Sofern im Rahmen eines Berliner Testaments (§ 2269 BGB, § 10 Abs. 4 LPartG) die als Schlusserben eingesetzten Erben mit dem früher verstorbenen Ehegatten/Lebenspartner näher verwandt sind und es sich vor dem Hintergrund des § 15 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG nicht um Stiefkinder handelt, ordnet **§ 15 Abs. 3 ErbStG** eine entsprechende Anwendung von § 6 Abs. 2 Satz 2 bis 5 ErbStG an.

Beispiel: (Patchwork-Familie)

Die Eheleute Robert und Carola Rundlich sind in zweiter Ehe miteinander verheiratet. Aus erster Ehe hat Robert Rundlich seinen Sohn Hans und Carola ihre Tochter Claudia „mit in die Ehe“ gebracht. Gegenseitige Adoptionsverfahren haben die Eheleute für „ihre“ Kinder nicht angestrengt.

Die Eheleute haben sich in ihrem gemeinsamen Testament gegenseitig zu Alleinerben eingesetzt und bestimmt, dass die beiden Kinder (Hans und Claudia) zu Erben des jeweils länger lebenden Ehegatten werden sollen (vgl. §§ 2265, 2269 BGB).

Lösung:

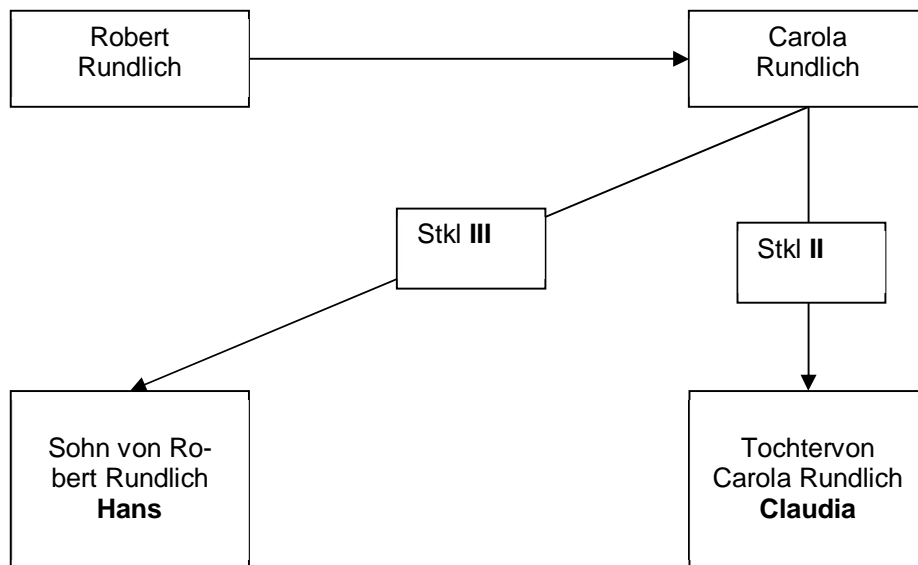
Da Robert Rundlich nicht der leibliche Vater von Claudia ist, würde eine gesetzliche Erbfolge in diesem Fall für den Nachlass „ihres Vaters“ ausscheiden. Entsprechendes gilt in dem Verhältnis von Carola zu „ihrem Sohn“ Hans.

Nach § 15 Abs. 1 Stkl. I Nr. 2 ErbStG werden jedoch nicht nur leibliche Kinder bzw. Adoptivkinder, sondern auch **Stiefkinder** nach der Steuerklasse I besteuert. Ein Rückgriff auf § 15 Abs. 3 ErbStG ist daher nicht erforderlich.

Beispiel (Kinderlose Erbtanten / Erbonkels):

Die Eheleute Robert und Carola Rundlich haben selbst keine Kinder. In ihrem gemeinsamen Testament wird der Sohn von Robert Rundlich (Hans) und die Tochter von Carola Rundlich (Claudia) zum jeweiligen Schlusserben des Längstlebenden eingesetzt.

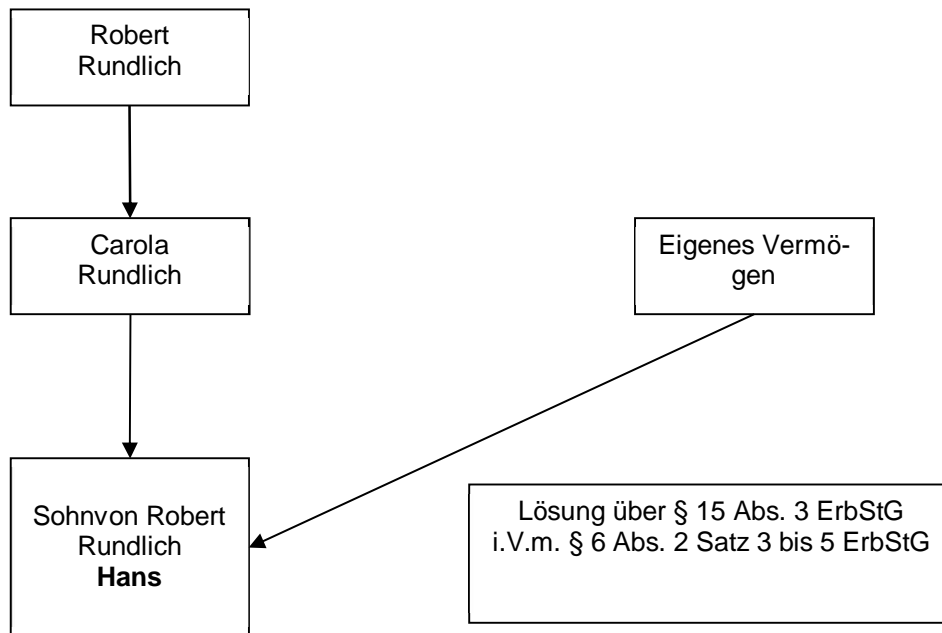
Ohne die Regelung in § 15 Abs. 3 ErbStG würde sich folgendes ergeben, wenn Robert Rundlich zuerst verstirbt:



Ohne die Regelung des § 15 Abs. 3 ErbStG wäre es für Hans vom Zufall abhängig, ob er jetzt das vormalige Vermögen seines Vaters nach der Steuerklasse II oder nach der Steuerklasse III versteuern muss. Für Claudia im umgekehrten Fall natürlich auch.

Da Claudia das Erbe von ihrer Mutter Carola erhält, hat sie in dem obigen Beispiel den Erwerb nach der Steuerklasse II zu versteuern.

Aus der Sichtweise des Hans ergibt sich rein wirtschaftlich betrachtet die Situation genauso, wie wenn Robert Rundlich seine Ehefrau zunächst als Vorerbin und ihn als Nacherben eingesetzt hätte. Da auch eigenes Vermögen von Carola auf ihn übergeht, ergibt sich die weitere Lösung nach § 6 Abs. 2 Satz 3 bis 5 ErbStG wie folgt:



In der jüngeren Vergangenheit hat der BFH mit zwei Entscheidungen klargestellt, dass das beim Tod des länger lebenden Ehegatten noch vorhandene Vermögen des zuerst verstorbenen Ehegatten im Rahmen der Bindungswirkung der getroffenen Verfügungen erbschaftsteuerrechtlich nach § 15 Abs. 3 ErbStG **vorrangig und ohne weitere Quotelung** den mit dem Erstverstorbenen näher verwandten Schlusserben zuzuordnen ist (BFH-Urteil vom 27.08.2008, II R 23/06, BStBl 2009, 47 und BFH-Urteil vom 09.07.2009, II R 42/07, BFH/NV 2009, 1994).

4.3.2.4.5. Zahlungsverpflichtung gem. § 20 Abs. 4 ErbStG

Der Vorerbe ist gem. **§ 20 Abs. 1 ErbStG** Steuerschuldner bezüglich des Erbanfalls seitens des Erblassers. Im Hinblick auf **§ 20 Abs. 4 ErbStG** hat er die durch die Vorerbschaft verursachte Erbschaftsteuer aus dem Vermögen der Vorerbschaft und nicht aus seinem Vermögen zu entrichten. Zivilrechtlich hat er (bzw. seine Erben) gem. § 2126 BGB gegenüber dem Nacherben einen entsprechenden Erstattungsanspruch.

Sofern die Steuer seitens des Vorerben bei Eintritt der Nacherbfolge noch nicht entrichtet war, ergeben sich m.E. folgende Konsequenzen:

Eigenes Vermögen des Vorerben (befreites Vermögen)

Im Rahmen des Vermögensanfalls

Kapitalforderung gegenüber dem Nacherben (§ 2126 BGB) nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 12 BewG i.d.R. sind mit dem Nennwert zu bewerten.

Im Rahmen der Nachlassverbindlichkeiten

Steuerschuld gegenüber dem Finanzamt. Anzusetzen als Nachlassverbindlichkeit gem. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG. Das Abzugsverbot des § 10 Abs. 8 ErbStG wird hierbei nicht betroffen, da die Steuer des Nacherben ermittelt wird.

Vermögen, das der Nacherbschaft unterliegt

Im Rahmen der Nachlassverbindlichkeiten ist die Verbindlichkeit aus § 2126 BGB im Rahmen des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG in Abzug zu bringen.

Letztlich kann es auch keinen Unterschied machen, ob der Vorerbe bei Eintritt der Nacherbfolge die Steuer bereits entrichtet hat oder nicht.

Beispiel: Vorher war Hans der Sohn von Robert Rundlich, jetzt auf einmal ist Hans der Neffe
Der Erblasser Robert Rundlich hat seinen Bruder Hans Rundlich als Vorerben und seine Tochter Claudia Rundlich als Nacherbin eingesetzt. Am Tod des Robert Rundlich wird Vermögen in Höhe von 600.000 € vererbt. Drei Monate nach dem Tod des Robert Rundlich verstirbt auch Hans Rundlich. Das Vermögen des Hans Rundlich beläuft sich auf 500.000 € Hans Rundlich hat seine Nichte Claudia als seine Erbin eingesetzt. Die Steuer aufgrund der Vorerbschaft wurde noch nicht entrichtet. Die Beerdigungskosten sollen aus Vereinfachungsgründen außer Ansatz bleiben. Auch beim Eintritt des Nacherbfalls beläuft sich das Vermögen des Vorerben noch auf 600.000 €. Steuern wurden bisher keine entrichtet.

Nach der hier vertretenen Rechtsauffassung ergibt sich folgendes:

Steuer des Vorerben (Hans Rundlich)

Bereicherung	600.000 €
./. FB, Stkl. II, § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG	<u>./. 20.000 €</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	580.000 €
Steuer, § 19 Abs. 1 ErbStG, 25 %	145.000 €

Steuer des Nacherben / Erben von Hans Rundlich

Als Nacherbe

Bereicherung	600.000 €
./. Verbindlichkeit aus § 2126 BGB und wegen § 20 Abs. 4 ErbStG (Steuer)	./. 145.000 €
./. FB, Antrag gem. § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG, § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	<u>./. 400.000 €</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	55.000 €

Als Erbe

Bereicherung	500.000 €
Forderung gegenüber dem Vorerben auf Erstattung der Steuer	145.000 €
./. Steuerschuld aus Vorerbschaft, § 20 Abs. 1 ErbStG	./. 145.000 €
./. FB, Antrag gem. § 6 Abs. 2 Satz 2 und 4 ErbStG	<u>aufgebraucht</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	500.000 €

Gesamt t, wegen § 6 Abs. 2 Satz 5 ErbStG 555.000 €

Steuer als Vorerbe, § 19 Abs. 1 ErbStG, 15 % x 55.000 € =	8.250 €
Steuer als Erbe, § 19 Abs. 1 ErbStG, 25 % x 500.000 € =	<u>125.000 €</u>
Steuer gesamt	133.250 €

Folgt man der zivilrechtlichen Betrachtung nicht und setzt weder die Forderung nach § 2126 BGB noch die damit korrespondierende Verbindlichkeit an, ergibt sich für den Steuerpflichtigen eine günstigere Lösung, nämlich folgende:

Als Nacherbe

Bereicherung	600.000 €
./. FB, Antrag gem. § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG	<u>./. 400.000 €</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	200.000 €

Als Erbe

Bereicherung	500.000 €
--------------	-----------

./ Steuerschuld aus Vorerbschaft, § 20 Abs. 1 ErbStG	./ 145.000 €
./ FB, Antrag gem. § 6 Abs. 2 Satz 2 und 4 ErbStG	<u>aufgebraucht</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	355.000 €
Gesamt somit, wegen § 6 Abs. 2 Satz 5 ErbStG	555.000 €
Steuer als Vorerbe, § 19 Abs. 1 ErbStG, 15 % x 200.000 € =	30.000 €
Steuer als Erbe, § 19 Abs. 1 ErbStG, 25 % x 355.000 € =	<u>88.750 €</u>
Steuer gesamt	118.750 €
Unterschied zugunsten des Steuerpflichtigen somit:	14.500 €

4.3.2.4.6. Mehrfache Besteuerung nach § 27 ErbStG und § 6 ErbStG

Bei Eintritt der Nacherbfolge nach § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG und, wenn der Nacherbe den Antrag nach § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG stellt, kann es zu einer Zusammenrechnung nach § 27 ErbStG kommen (vgl. R E 27 ErbStR).

Beispiel:

Der Erblasser (E) setzt zunächst seinen Sohn S1 (60 Jahre) zu seinen Vorerben und seinen Sohn S2 (29 Jahre) zu seinem Nacherben ein. Der Nachlass besteht nur aus einem Wertpapierdepot, da der Erblasser bereits zu Lebzeiten sämtliches bewegliche und unbewegliches Vermögen verkauft bzw. entsorgt hatte und in ein Pflegeheim umgezogen ist.

Nach dem Tod des Erblassers in am 29.11.2017 wird zunächst der Sohn des S1 Vorerbe, der gem. § 6 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Stkl. I Nr. 2 ErbStG den Erwerb nach Steuerklasse I zu versteuern hat. Zu diesem Zeitpunkt hatte das Wertpapierdepot einen Wert in Höhe von 1.812.000 €. Die Beerdigungskosten des Vorerben S2 belaufen sich auf 12.000 € und wurden aus der Vorerbschaft entnommen.

Die Steuer für den Vorerwerb ermittelt sich wie folgt:

Wertpapierdepot (=Vermögensanfall)	1.812.000 €
./ Beerdigungskosten, § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG	./ 12.000 €
./ Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	<u>./ 400.000 €</u>
= Steuerpflichtiger Erwerb	1.400.000 €
Steuersatz, Steuerhöhe, § 19 Abs. 1 ErbStG, Stkl. I, 19%	266.000 €

S1 verstirbt seinerseits am 11.03.2021 und wird bezüglich seines Vermögens (nicht der Nacherbfolge unterliegende Vermögen) von dessen Ehegattin beerbt.

Dass Wertpapierdepot beläuft sich zu diesem Zeitpunkt auf 2.500.000 €. Kosten für die Umschreibung des Depots sind S2 nicht angefallen.

Lösung:

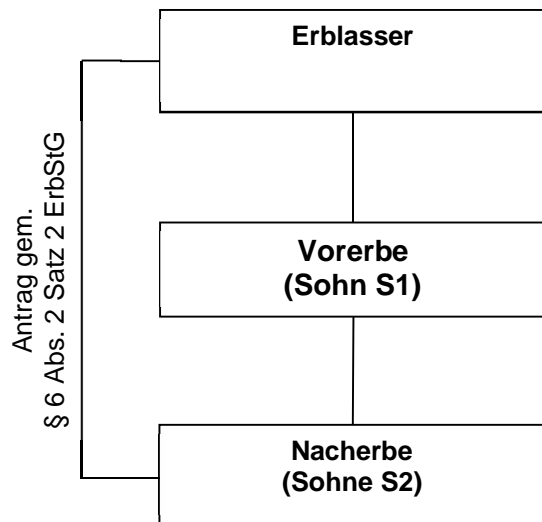
Aufgrund der Fiktion des § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG hätte S2 als Nacherbe den Erbanfall gem. § 15 Abs. 1 Stkl. II Nr. 2 ErbStG mit der Stkl. II zu versteuern. Aufgrund des Antrags von S2 gem. § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG, wird der Erwerb nach dem Verhältnis zu seinem Vater besteuert, demnach ebenfalls nach Steuerklasse I. Daraus folgt, dass nunmehr die Voraussetzungen des § 27 Abs. 1 ErbStG erfüllt sind.

Wertpapierdepot (=Gesamterwerb, Vermögensanfall)	2.500.000 €
./ Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	<u>./ 400.000 €</u>
= Steuerpflichtiger Erwerb	2.100.000 €
Steuersatz, Steuerhöhe, § 19 Abs. 1 ErbStG, Stkl. I, 19%	399.000 €

Prüfung von § 27 ErbStG aufgrund des Antrages nach § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG

- 1) Prozentsatz nach § 27 Abs. 1 ErbStG 35%
(da zwischen beiden Erwerben mehr als 3 Jahre, aber nicht mehr als 4 Jahre liegen)

2) Verhältnis nach § 27 Abs. 2 ErbStG (i.V.m. R E 27 ErbStR)	
Begünstigtes Vermögen im Jahr 2021	2.500.000 €
Max. Nettowert im Jahr (Wertpapierdepot ./ Beerdigungskosten)	1.812.000 €
Verhältnis: [1.812.000 € (begünstigtes Vermögen) / 2.500.000 € (Gesamterwerb)]	72,48%
3) Anrechenbare Steuer gem. § 27 Abs. 1 und 2 ErbStG (399.000 € x 35% x 72,48%=)	101.219 €
4) Maximale Anrechnung gem. § 27 Abs. 3 ErbStG (266.000 € x 35%=)	93.100 €
Vorläufige Steuer, siehe oben,	399.000 €
./ Anrechnung gem. § 27 Abs. 1 bis 3 ErbStG	./ 93.100 €
= Steuer nach Anwendung von § 27 ErbStG	305.900 €



Versteuerung nach der Stkl. I

Ohne Antrag:

Versteuerung nach Stkl. II

Mit Antrag:

Versteuerung nach der **Stkl. I** mit der Folge der Anwendbarkeit von § 27 Abs. 1 ErbStG

Erfolgt die Nacherbfolge nach **§ 6 Abs. 3 ErbStG ist die Regelung des § 27 ErbStG nicht anwendbar**. In den Fällen, in denen der Nacherbfall nicht durch den Tod des Vorerben, sondern aufgrund eines anderen Ereignisses eintritt, ordnet § 6 Abs. 3 Satz 2 ErbStG die Anrechnung der vom Vorerben entrichteten Steuer abzüglich des Steuerbetrags, der der tatsächlichen Bereicherung des Vorerben entspricht, an. Mit Rücksicht auf die Anrechnungsregelung des § 6 Abs. 3 Satz 2 ErbStG ist der Erwerb des in der Steuerklasse I besteuerten Vorerben nicht als belasteter Erwerb i. S. d. § 27 ErbStG zu berücksichtigen (R E 27 Abs. 3 ErbStRG).

Damit unterbleibt die Anrechnung nach § 27 ErbStG insoweit, als der Vorerbe tatsächlich eine Bereicherung zu versteuern hatte.

4.3.2.4.7. Sonstiges / Beerdigungspauschbetrag

Im Rahmen der steuerpflichtigen Bereicherung ist nach einer Entscheidung des [BFH vom 01.07.2008 \(II R 38/07, BStBl. 2008 II S. 876\)](#) beim Nacherben die steuerliche Erfassung von Vermögenswerten ausgeschlossen, die er selbst durch Baumaßnahmen auf einem nachlasszugehörigen Grundstück zu Lebzeiten des Vorerben geschaffen hat. Die Bereicherung des Nacherben mindert sich um den Betrag, um den die von ihm durchgeführten Baumaßnahmen den Grundbesitz erhöht haben (vgl. hierzu auch H E 7.1 „Unentgeltliche Übertragung eines bebauten Grundstücks nach Errichtung eines Gebäudes durch den Beschenkten“ ErbStH).

Nach einer Entscheidung des FG Münster steht dem Nacherben auch dann der volle Pauschbetrag nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG in Höhe von 10.300 € zu, wenn er lediglich 40 € für einen Erbschein verauslagt, um mit dem Tod des Vorerben seine Erbenstellung zu beweisen (vgl. FG Münster, Urteil vom 24.10.2019 - 3 K 3549/17 Erb, <https://openjur.de/u/2192375.html>). Dass die Finanzverwaltung hier Revision eingelegt hat, wundert nicht wirklich (Aktenzeichen beim BFH II R 3/20).

5. Sachliche Steuerpflicht – Schenkung unter Lebenden – (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)

5.1. Regelungsgehalt des § 1 Abs. 2 ErbStG

Der Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) unterliegen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG die Schenkungen unter Lebenden.

Die Vorschriften über Erwerbe von Todes wegen gelten, soweit nichts anderes bestimmt ist, auch für Schenkungen unter Lebenden (§ 1 Abs. 2 ErbStG). Bei der Besteuerung von **Schenkungen unter Lebenden** gelten alle Bestimmungen des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, sofern sie nicht Sachverhalte betreffen, die allein bei Erwerben von Todes wegen vorkommen. **Nicht** auf **Schenkungen** anzuwenden sind die in **R E 1.1 Satz 3 ErbStR** aufgeführten Regelungen.

5.2. Freigebige Zuwendung unter Lebenden gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

5.2.1. Zivilrechtliche Erläuterung

Zivilrechtlich setzt ein Schenkungsvertrag gem. §§ 516 ff. BGB unter anderem voraus, **dass sich beide Vertragsparteien über die Unentgeltlichkeit einig** sind. Gem. § 518 Abs. 1 BGB bedarf das **Schenkungsversprechen** (Angebot) der notariellen Beurkundung. Der Formmangel wird gem. § 518 Abs. 2 BGB durch die Bewirkung der Schenkung geheilt. Bei einer Grundstücksschenkung bedarf es der Annahme der notariellen Beurkundung. Aus diesem Grund ist der Schenkungsvertrag gem. § 311b Abs. 1 BGB beurkundungspflichtig.

Der Schenker kann gem. §§ 528 ff. BGB unter den dort genannten Voraussetzungen den geschenkten Gegenstand zurückfordern bzw. die Schenkung widerrufen. Nach der BFH-Rspr. kann eine Schenkung, die unter einem vertraglich vereinbarten freien **Widerrufsrecht** steht, **gleichwohl besteuert werden** (BFH v. 13.09.1989 – II R 67/86, BStBl II 1989, 1034). In diesem Fall ist § 29 Abs. 1 Nr. 1 bzw. 2 ErbStG zu berücksichtigen.

5.2.2. Steuerrecht

5.2.2.1. Allgemeines

Der steuerliche Schenkungsbegriff unterscheidet sich vom zivilrechtlichen Schenkungsbegriff (§ 516 BGB) darin, dass eine **Einigung** zwischen Schenker und Beschenktem über die **Unentgeltlichkeit** der Zuwendung **nicht erforderlich** ist (vgl. hierzu R E 7.1 ErbStR). Eine steuerpflichtige **freigebige Zuwendung** setzt voraus, dass

- sie **unentgeltlich** erfolgt und
- der **Empfänger objektiv** auf Kosten des Zuwendenden **bereichert** ist und
- der Zuwendende diese Unentgeltlichkeit subjektiv gewollt haben muss.

	Schenkung § 516 BGB	freigebige Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)
Unentgeltlichkeit	+	+
objektive Bereicherung des Empfängers auf Kosten des Zuwendenden	+	+
der Zuwendende muss diese Unentgeltlichkeit subjektiv gewollt haben.	+	+

Einigung über die Unentgeltlichkeit	+	Nicht erforderlich
--	---	---------------------------

Unbenannte (ehebedingte) Zuwendungen sind nicht deswegen von der Schenkungsteuer ausgenommen, weil sie – wegen ihres spezifisch ehebezogenen Charakters – nach herrschender zivilrechtlicher Auffassung keine Schenkungen im Sinne der §§ 516 ff. BGB darstellen. Die Schenkungsteuerpflicht **unbenannter Zuwendungen** beurteilt sich – nicht anders als bei sonstigen Zuwendungen – nach den allgemeinen Voraussetzungen des **§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG**. Die unter anderem erforderliche objektive Unentgeltlichkeit der Leistung kann nicht allein deswegen verneint werden, weil der unbenannten Zuwendung besondere ehebezogene Motive zugrunde liegen, etwa dahingehend, dass die Zuwendung dem „Ausgleich für geleistete Mitarbeit“ des bedachten Ehegatten oder dessen „angemessener Beteiligung an den Früchten des ehelichen Zusammenwirkens“ dienen soll (vgl. hierzu BFH vom 20.09.94, BFH/NV 95, 485). Auf die Art des zugewendeten Vermögens und die Angemessenheit der Zuwendung kommt es grundsätzlich nicht an.

5.2.2.2. Mittelbare Grundstücksschenkung (R E 7.3 ErbStR)

Die Hingabe von Geld zum Erwerb eines Grundstücks oder zur Errichtung eines Gebäudes kann als Schenkung von Grundbesitz anzusehen sein (**mittelbare Grundstücksschenkung**), wenn dem Bedachten nach dem erkennbaren Willen des Zuwendenden im Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung ein **bestimmtes Grundstück oder Gebäude verschafft** werden soll und es sich nicht nur um einen unbedeutenden Anteil i.S.d. R E 7.3 Abs. 3 ErbStR handelt. Grundsätzlich ist ein Anteil bis etwa 10 Prozent des im Übrigen vom Beschenkten aufgebrauchten Kaufpreises als unbedeutend anzusehen.

In diesem Fall ist die steuerpflichtige Bereicherung mit Hilfe des Bedarfswertes (§ 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. §§ 151 ff. BewG) zu ermitteln.

In der Hingabe von Geld zum Erwerb eines Grundstücks – sei es in Höhe der vollen oder eines Teils der Anschaffungskosten – ist eine **Geldschenkung unter einer Auflage** zu sehen, wenn der Schenker dem Beschenkten gegenüber zum Ausdruck bringt, dass dieser für den zugewendeten Geldbetrag im eigenen Namen und für eigene Rechnung ein Grundstück erwerben soll, ohne dass dabei schon feststeht, um welches Grundstück es sich genau handelt. Folglich unterliegt in diesen Fällen der hingegebene Geldbetrag der Schenkungsteuer. Wegen weiterer Einzelheiten und Abgrenzungen vgl. **R E 7.3 ErbStR**. Grundsätzlich können diese Grundsätze auch auf andere Wirtschaftsgüter in Bezug auf die Wertermittlung übertragen werden.

Vorsicht ist bei daran anknüpfenden Steuerbefreiungen geboten. So hat der BFH mit Urteil vom [08.05.2019, II R 18/16, ECLI:DE:BFH:2019:U.080519.IIR18.16.0](#), BStBl. II 2019, 681 entschieden, dass die Zuwendung von Geld zum Erwerb eines Betriebs nicht nach § 13a bis 13c, 19a oder nach § 28a ErbStG begünstigt ist. Die Finanzverwaltung hat sich in H E 13.2 ErbStH dieser Rechtsauffassung angeschlossen.

In diesen Fällen ist es m.E. ratsamer, dass zunächst der Schenker die jeweilige Unternehmensbeteiligung erwirbt und diese nach einer gewissen Behaltensfrist an den Beschenkten überträgt.

5.2.2.3. Gemischte Schenkung und Schenkung unter Duldungsaufgabe (R E 7.4 ErbStR)

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 unmittelbar aus dem Besteuerungstatbestand dieser Vorschrift herzuleiten.

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 Abs. 6 Satz 6 ErbStG den Abzug nicht ausschließt, weil ein Nutzungsrecht sich als Grundstücksbelastung bei der Ermittlung des gemeinen Werts eines Grundstücks ausgewirkt hat (R E 7.4 Absatz 1 ErbStR). Der Wert ermittelt sich wie folgt:

Wert nach § 12 ErbStG (ggf. mit §§ 13, 13 und 13c (Ab dem 01.07.2016: § 13d ErbStG)
/. Gegenleistung (mit § 10 Abs. 6 ErbStG, sofern nicht § 10 Abs. 6 Satz 6/Satz 11 ErbStG)
= Bereicherung

Der Abzug der Gegenleistungen, Leistungs-, Nutzungs- und Duldungsaufgaben ist im Hinblick auf § 10 Abs. 6 ErbStG beschränkt, soweit der Gegenstand nach §§ 13, 13a/c oder 13c/13d ErbStG befreit ist (R E 7.4 Abs. 2 ErbStR).

Im Zusammenhang mit der Ausführung der Schenkung anfallende **Erwerbsnebenkosten**, z.B. für Notar, Grundbuch oder Handelsregister, sind demgegenüber aus Vereinfachungsgründen **unbeschränkt**, also in voller Höhe **abzugsfähig** (R E 7.4 Abs. 4 ErbStR). Steuerberatungskosten und Rechtsberatungskosten im Vorfeld einer Schenkung sind keine abzugsfähigen Erwerbsnebenkosten. Pflegeleistungen sind in Abzug zu bringen, wenn der jeweilige Pflegefall tatsächlich eingetreten ist.

5.3. /Ersatztatbestände der § 7 Abs. 1 Nr. 2 bis 7 ErbStG

Als **Schenkung unter Lebenden** gilt gem. **§ 7 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG** das, was jemand infolge Vollziehung einer vom Schenker angeordneten Auflage oder infolge Erfüllung einer vom Erblasser gesetzten Bedingung ohne entsprechende Gegenleistung erwirbt. Die Vorschrift ist als Parallelvorschrift zu § 3 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG anzusehen. Aus diesem Grund wird auf obige Ausführungen verwiesen.

Als Schenkung unter Lebenden gilt gem. **§ 7 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG** auch, was jemand dadurch erlangt, dass bei Genehmigung einer Schenkung Leistungen an andere Personen angeordnet oder zur Erlangung der Genehmigung freiwillig übernommen werden.

Die Bereicherung, die ein Ehegatte bei Vereinbarung der Gütergemeinschaft (§ 1415 BGB) erfährt, ist im Hinblick auf § 7 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG als Zuwendung unter Lebenden steuerbar.

Als schenkungsteuerbarer Tatbestand gilt gem. **§ 7 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG**, was als Abfindung für einen **Erbverzicht** (§§ 2346 und 2352 BGB) **gewährt** wird.

Im Hinblick auf **§ 7 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG** gilt als Schenkung unter Lebenden, was ein Vorerbe dem Nacherben mit Rücksicht auf die angeordnete Nacherbschaft vor ihrem Eintritt herausgibt. Wie bei § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG ist gem. § 7 Abs. 2 Satz 1 ErbStG der Versteuerung auf Antrag das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser zugrunde zu legen. § 6 Abs. 2 Satz 3 bis 5 ErbStG gilt dann entsprechend.

5.4. Besonderheiten des § 7 Abs. 3 bis 7 ErbStG

Gegenleistungen, die nicht in Geld veranschlagt werden können, werden gem. § 7 Abs. 3 ErbStG bei der Feststellung, ob eine Bereicherung vorliegt, nicht berücksichtigt. Die Vorschrift hat praktisch keine größere Bedeutung und normiert Selbstverständliches. Die Steuerpflicht bei einer Schenkung wird gem. § 7 Abs. 4 ErbStG nicht dadurch ausgeschlossen, dass sie zur Belohnung oder unter einer Auflage gemacht oder in die Form eines lästigen Vertrags gekleidet wird.

§ 7 Abs. 5 bis 7 ErbStG enthalten Regelungen im Zusammenhang mit Gesellschaften. So ist z.B. ein Übermaß an Gewinnbeteiligung nach § 7 Abs. 5 ErbStG ein steuerbarer Vorgang. Die

Wertermittlung richtet sich in diesen Fällen gem. R E 7.8 ErbStR nach den ertragsteuerlichen Vorgaben (vgl. R 15.9 EStR).

6. Persönliche Steuerpflicht, § 2 ErbStG und § 4 AStG

Ähnlich wie das EStG unterscheidet auch das ErbStG zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht. Es ergibt sich folgende Übersicht als Vergleich der persönlichen Steuerpflicht im Einkommen- und Erbschaftsteuerrecht (wobei auf die Darstellung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht auf Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG verzichtet wurde):

	Unbeschränkte Steuerpflicht		Beschränkte Steuerpflicht	
	„normale“	„erweiterte“	„normale“	„erweiterte“
EStG	§ 1 Abs. 1 EStG i.V.m. §§ 8 und 9 AO	§ 1 Abs. 2 EStG Diplomatenregelung	§ 1 Abs. 4 EStG i.V.m. § 49 EStG	§ 2 AStG i.V.m. § 34d EStG
ErbStG	§ 2 Abs. 1 Nr. 1 a) ErbStG i.V.m. §§ 8, 9 AO § 2 Abs. 1 Nr. 1 d) ErbStG i.V.m. §§ 10, 11 AO § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (Stiftungen)	§ 2 Abs. 1 Nr. 1 b) ErbStG (Deutsche, 5 Jahresregel) § 2 Abs. 1 Nr. 1 c) ErbStG Diplomatenregelung	§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i.V.m. § 121 BewG Antrag gem. § 2 Abs. 3 ErbStG auf unbeschränkte Steuerpflicht für EU/EWR-Bürger Aufgehoben für Erwerbe nach dem 24.06.2017 (§ 37 Abs. 14 ErbStG)	§ 4 AStG i.V.m. § 2 AStG und § 34d EStG und § 121 BewG

6.1. Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht

Die **unbeschränkte Steuerpflicht** tritt gem. **§ 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG** in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 ErbStG ein, wenn

- der Erblasser zur Zeit seines Todes,
- der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder
- der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG)

ein Inländer ist, vorbehaltlich bestehender DBA, für den gesamten inländischen und ausländischen Vermögensanfall.

Als Inländer gelten die gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG aufgeführten Personen. Sind im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht Doppelbesteuerungsabkommen, die nur für die Erbschaftsteuer Gültigkeit haben, zu beachten, so steht das Besteuerungsrecht vorrangig dem Staat zu, in dem der Erblasser seinen Wohnsitz hatte. Nach dem derzeitigen Stand bestehen Erbschaftsteuerabkommen nur mit sechs Ländern, vgl. H E 2.1 ErbStH 2011.

Um eine doppelte Belastung von Auslandsvermögen zu vermeiden, kann unter bestimmten Voraussetzungen nach § 21 ErbStG die ausländische Erbschaftsteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer angerechnet werden. Sofern dies in einem DBA (z.B. mit der Schweiz) vorgesehen ist, kommt eine Freistellung des ausländischen Vermögens in Betracht. In diesen Fällen meist unter Progressionsvorbehalt (vgl. z.B. § 19 Abs. 2 ErbStG i.V.m. Art. 10 DBA-Schweiz).

Ähnlich wie bei § 1 Abs. 3 EStG konnte für Erwerbe vor dem 25.06.2017 gem. § 2 Abs. 3 ErbStG auf Antrag eine unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht erreicht werden.

Beispiel:

Die Eheleute Carola und Robert Rundlich (Beide deutsche Staatsbürger) sind nach der Pensionierung des Robert Rundlich im Jahre 2008 von München nach Andratx auf Mallorca (Spanien) umgezogen. In dem gemeinsamen Testament haben sie sich gegenseitig als Alleinerben eingesetzt. Im Dezember 2016 verstirbt Robert Rundlich. Die Carola erhält das für Wohnzwecke vermietete Einfamilienhaus in München mit einem nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG ermittelten Grundbesitzwert in Höhe von 500.000 € und Bankguthaben bei der Bayerischen Hypothekenbank in Höhe von 100.000 €.

Lösung (ohne Antrag nach § 2 Abs. 3 ErbStG n.F.):

Da sowohl der Erblasser, als auch die Erbin mehr als 5 Jahre im Ausland leben, besteht weder über § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 a) ErbStG noch über die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht des § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 b) ErbStG eine unbeschränkte Steuerpflicht. Die Steuer ermittelt sich in diesem Fall, unter Berücksichtigung des § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und § 16 Abs. 2 ErbStG wie folgt:

Einfamilienhaus in München unter Berücksichtigung von § 13c ErbStG	
Grundbesitzwert, § 121 Nr. 2 BewG, 500.000 € x 90 %	450.000 €
Bankguthaben, kein Inlandsvermögen i.S.d. § 121 Nr. 7 BewG	- €
./. Freibetrag gem. § 16 Abs. 2 ErbStG	./. 2.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb	448.000 €
Steuer gem. § 19 Abs. 1 ErbStG, 15 %	67.200 €

Lösung (mit Antrag nach § 2 Abs. 3 ErbStG)

Sofern der Antrag nach § 2 Abs. 3 ErbStG gestellt wird, erfolgt eine Besteuerung nach den Regelungen für eine unbeschränkte Steuerpflicht.

Einfamilienhaus in München unter Berücksichtigung von § 13c ErbStG	
Grundbesitzwert: 500.000 € x 90 %	450.000 €
Bankguthaben	100.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb	550.000 €
./. Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	./. 500.000 €
./. Versorgungsfreibetrag, § 17 Abs. 1 Satz 1 ErbStG, max. 256.000 €	./. 50.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb	0 €
Steuer gem. § 19 Abs. 1 ErbStG,	keine

Sofern die Steuer nach dem 24.06.2017 entsteht, ist der Freibetrag nach § 16 Abs. 2 ErbStG verhältnismäßig $(100/550) \times$ zu kürzen.

6.2. Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

Sofern eine unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht nicht gegeben ist, kann im Hinblick auf **§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG beschränkte Erbschaftsteuerpflicht** bezüglich des **Inlandsvermögens** (vgl. § 121 BewG) eintreten.

Zu beachten ist die Vorschrift des § 121 Nr. 4 BewG. Zum Inlandsvermögen gehören danach Anteile an einer **Kapitalgesellschaft**, wenn die Gesellschaft Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat und der Gesellschafter entweder allein oder zusammen mit anderen ihm nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft **mindestens zu einem Zehntel unmittelbar oder mittelbar** beteiligt ist. Um Umgehungen zu vermeiden wurde § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 ErbStG formuliert, aus dem sich ergibt, dass **innerhalb von 10 Jahren alle Erwerbe zusammenzurechnen** sind.

Die nach **§ 4 AStG erweiterte beschränkte Steuerpflicht** tritt ein, wenn die Steuerschuld bis zum Ablauf von zehn Jahren nach Ende des Jahres, in dem die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des Erblassers oder Schenkers geendet hat, entstanden ist und die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 Satz 1 AStG zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld vorlagen.

Zu beachten ist, dass durch § 2 Abs. 1 Nr. 1 b) ErbStG die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht auf deutsche Staatsangehörige ausgedehnt worden ist, wenn diese sich zur Zeit der Ausführung der Zuwendung nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben. Eine **erweiterte beschränkte** Erbschaftsteuerpflicht kann **erst dann** eintreten, wenn der Zeitraum, in dem die **erweiterte unbeschränkte** Erbschaftsteuerpflicht eintreten kann, **abgelaufen** ist.

Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht kommt im Hinblick auf **§ 4 Abs. 2 AStG nicht** zum Tragen, wenn nachgewiesen wird, dass für die Teile des Erwerbs, die über das normale Inlandsvermögen hinaus steuerpflichtig wären, im Ausland eine der deutschen Erbschaftsteuer entsprechende Steuer zu entrichten ist; sie muss **mindestens 30 %** der deutschen Steuer betragen, die auf Grund der erweiterten beschränkten Steuerpflicht zu entrichten wäre.

Deutsche – im Ausland

vor Wegzug	ersten 5 Jahre	nächsten 5 Jahre	danach
§ 2 Abs. 1 Nr. 1 a) ErbStG	§ 2 Abs. 1 Nr. 1 b) ErbStG	§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i.V.m. § 4 und § 2 AStG	§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG
unbeschränkte Steuerpflicht	erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht	erweiterte beschränkte Steuerpflicht	beschränkte Steuerpflicht
nur beschränkte Steuerpflicht gem. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG für alle <u>anderen Personen</u> (keine Deutschen) im Ausland, mit Inlandsvermögen →			

Die **erweiterte beschränkte** Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht erstreckt sich über das in § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i.V.m. § 121 BewG genannte Inlandsvermögen **hinaus** auf:

- Kapitalforderungen gegen Schuldner im Inland;
- Spareinlagen und Bankguthaben bei Geldinstituten im Inland;
- Aktien und Anteile an Kapitalgesellschaften, Investmentfonds und offenen Immobilienfonds sowie Geschäftsguthaben bei Genossenschaften im Inland;
- Ansprüche auf Renten und andere wiederkehrende Leistungen gegen Schuldner im Inland sowie Nießbrauchs- und Nutzungsrechte an Vermögensgegenständen im Inland;
- Erfindungen und Urheberrechte, die im Inland verwertet werden;
- Versicherungsansprüche gegen Versicherungsunternehmen im Inland;
- bewegliche Wirtschaftsgüter, die sich im Inland befinden.

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf das BMF-Schreiben vom 14.05.2004, (Beck'sche Steuererlasse 725, Tz. 4) hingewiesen.

Hinweis: Aufgrund der Entscheidung des EuGH im Fall Mattner (DStR 2013, 2269) und der Entscheidung im [Fall Hünnebeck](#) (DStR 2016, 1360) ist die Regelung des § 16 Abs. 2 ErbStG auch unter Berücksichtigung einer Antragsmöglichkeit nach § 2 Abs. 3 ErbStG europarechtswidrig. Eine gesetzliche Neuregelung wird daher erwartet.

Auch in Fall einer beschränkten Erbschaftsteuerpflicht steht dem Erben der Pauschbetrag nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG in Höhe von 10.300 € zu. Die Regelung des § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG steht dem nicht entgegen (R E 10.10 Abs. 4 ErbStR). Die Beschränkung des § 16 Abs. 2 ErbStG und die Regelung von § 17 Abs. 3 ErbStG ist zu berücksichtigen. Der Freibetrag nach § 16 Abs. 2 ErbStG ist nach Maßgabe des § 16 Abs. 2 zu kürzen.

Beispiel (vgl. auch H E 16 ErbStH)

Der Erblasser Erich Erpel (E) ist mit Franziska Erpel verheiratet. Die beiden sind Ende der 1990er Jahre nach Spanien ausgewandert.

Im Jahr 2019 hat E seiner Frau ein Familienheim in Spanien geschenkt. Das Grundstück hat einen Wert von 400.000 €

Am 02.02.2021 stirbt E und hinterlässt F ein weiteres Grundstück in Spanien im Wert von 800.000 €, welches ausschließlich zu Wohnzwecken vermietet ist, Bankguthaben inkl. Barvermögen in Höhe von 400.000 € sowie ein ebenfalls zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück in Frankfurt a.M. im Wert von 2.400.000 €. Die Beerdigung in Spanien hat 9.000 € gekostet. Hausrat ist nicht vorhanden.

Aufgabe:

Ermitteln Sie die jeweilige Erbschaftsteuer für die beiden Erwerbe.

Erwerb 2019

Der Erwerb unterliegt in Deutschland nicht der Erbschaftsteuerpflicht, da es sich nicht um einen Fall der unbeschränkten Steuerpflicht i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG handelt und kein Inlandsvermögen im Sinne von § 121 Nr. 2 BewG vorliegt.

Erwerb 2021

Der Erwerb des inländischen Grundstücks unterliegt in Deutschland der beschränkten Steuerpflicht gem. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, da es sich um Inlandsvermögen im Sinne von § 121 Nr. 2 BewG handelt. Sowohl das Bankguthaben inkl. Barvermögen als auch das Grundstück in Spanien stellen kein Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG dar. Aus diesem Grund beschränkt sich die beschränkte Steuerpflicht auf das inländische Grundstück. Der Ansatz erfolgt gem. § 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. § 19 Abs. 1 BewG, 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG mit dem gesondert festgestellten Grundbesitzwert. Da das Grundstück zu 100% für Wohnzwecke vermietet ist, kommt auch der verminderte Wertansatz bzw. der Abschlag nach § 13d Abs. 1 und 3 ErbStG zur Anwendung.

Da die Ehefrau Erbfallkosten zu tragen hatte, kommt auch der Pauschbetrag nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG in Höhe von 10.300 € zum Abzug (R E 10.9 Abs. 4 ErbStR), da diese höher sind, als die tatsächlichen Beerdigungskosten. Der Abzug des Pauschbetrags ist nicht durch § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG ausgeschlossen.

Als Ehefrau steht F noch der Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in Höhe von 500.000 € zu, der jedoch nach Maßgabe des § 16 Abs. 2 ErbStG zu kürzen ist.

Bei der Kürzung des Freibetrags nach § 16 Abs. 2 ErbStG bleibt unberücksichtigt, dass das im Jahr 2019 geschenkte Familienheim in Spanien nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG steuerfrei wäre, wenn es sich um einen Fall der unbeschränkten Steuerpflicht handeln würde. Die für das zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücke beim Erwerb 2021 gewährte Steuerbefreiung nach § 13d ErbStG bleibt bei der Kürzung des Freibetrags unberücksichtigt (vgl. das Beispiel bei H E 16 ErbStH). Die Kürzung ermittelt sich wie folgt:

Nicht beschränkt steuerpflichtiges Vermögen im 10 Jahreszeitraum	
Grundstückserwerb aus dem Jahr 2019 (ohne § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG)	400.000 €
Grundstückserwerb aus dem Jahr 2021 (ohne § 13d Abs. 1 und 3 ErbStG)	800.000 €
Bankguthaben	400.000 €
Nicht beschränkt steuerpflichtiges Vermögen (10 Jahreszeitraum)	1.600.000 €
Inländisches Grundstück aufgrund der Erbschaft	2.400.000 €
Weiteres inländisches Vermögen i.S.d. § 121 BewG im 10 Jahreszeitraum	- €
Gesamter Vermögensanfall (10 Jahreszeitraum)	4.000.000 €

Kürzungsbetrag gem. § 16 Abs. 2 ErbStG $\frac{1.600.000 \text{ €}}{4.000.000 \text{ €}} \times 500.000 \text{ €} = 200.000 \text{ €}$

Es ist davon auszugehen, dass mit Spanien als EU-Staat Amtshilfe besteht. Aus diesem Grund erhält die Ehefrau auch den Versorgungsfreibetrag nach § 17 Abs. 1 Satz 1 ErbStG in Höhe von 256.000 €, zumal eine Kürzung nach § 17 Abs. 1 Satz 2 ErbStG (mangels Angaben) ausscheidet.

Es ergibt sich folgendes:

Grundstück in Deutschland

§ 12 Abs. 3 ErbStG, 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG	2.400.000 €	
./. Bewertungsabschlag nach § 13d Abs. 1 und 3 ErbStG	<u>./. 240.000 €</u>	
= Ansatz Grundstück somit	2.160.000 €	2.160.000 €
./. Beerdigungspauschale, § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG		./. 10.300 €
./. Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	500.000 €	
./. Kürzung gem. § 16 Abs. 2 ErbStG	<u>./. 200.000 €</u>	
= verbleibender Freibetrag gem. § 16 ErbStG	300.000 €	./. 300.000 €
./. Freibetrag gem. § 17 Abs. 1 und 3 ErbStG		<u>./. 256.000 €</u>
= steuerpflichtiger Erwerb		1.593.700 €
Steuer / Steuersatz gem. § 19 Abs. 1 ErbStG, Stkl. I	19%	302.803 €

Ein Fall von § 19 Abs. 3 ErbStG liegt nicht vor (vgl. Grenzwerttabelle zu H E 19 ErbStH)

7. Steuerentstehung, Bewertungsstichtag (R E 9.1 ErbStR)

Beim **Erwerb von Todes wegen** entsteht die Steuer gem. **§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG** in der Regel mit dem **Tod des Erblassers**. Wichtig ist auch, dass die Steuer für den Erwerb eines geltend gemachten **Pflichtteilsanspruchs mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung** gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 b) ErbStG entsteht. Im Fall einer Nacherbfolge ist die Regelung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 h) ErbStG zu beachten.

Bei **Schenkungen unter Lebenden** entsteht die Steuer gem. **§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG** mit der **Ausführung der Schenkung**, wobei bei Grundstücksschenkungen R E 9.1 ErbStR zu beachten ist. Im Übrigen wird auf § 9 ErbStG verwiesen.

Für die **Wertermittlung** ist gem. **§ 11 ErbStG** grundsätzlich der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer maßgebend. Wertverluste nach Steuerentstehung und vor Verfügbarkeit bleiben grundsätzlich außen vor. Dieser Standpunkt schließt nicht aus, dass in krassen Einzelfällen eine Billigkeitsmaßnahme nach § 222 oder §§ 163, 227 AO zu treffen ist.

8. Wertermittlung

8.1. Steuerpflichtiger Erwerb gem. § 10 ErbStG

8.1.1. Allgemeine Grundsätze

Bei Vererbung, u.a. von belasteten Grundstücken ist stpfl. Erwerb die Differenz von dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert des gesamten Vermögensanfalles, soweit er der Besteuerung unterliegt, und den abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten. Für die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs darf auf **R E 10.1 ErbStR verwiesen werden.**

Diese „**Saldomethode**“ kann zu negativen Werten führen, wenn die Steuerwerte der Aktivposten geringer sind als die der Passivposten. Bei Schenkungen kann dies naturgemäß nicht vorkommen, da es sich nicht mehr um eine zumindest teilweise unentgeltliche Zuwendung handelt.